



Il trattamento Ici degli impianti fotovoltaici

Uno dei temi centrali, nel dibattito tecnico-economico che si è generato intorno alla crescita (esponenziale) degli investimenti in parchi fotovoltaici in Italia, riguarda l'assoggettabilità ad Ici degli impianti di produzione di energia elettrica generata da irradiazione solare.

Tale dibattito prende le mosse da una pronuncia rilasciata sul tema dall'Agenzia del Territorio ([Risoluzione n.3/T del 6 novembre 2008](#)⁵), in apparente contrasto con altre due pronunce in materia di imposte dirette emanate dall'Agenzia delle Entrate⁶, ed alla quale non sono seguiti ulteriori chiarimenti di fonte ministeriale. Nonostante la strenua opposizione portata avanti nel corso dell'ultimo anno da parte degli operatori e delle associazioni di categoria, i quali hanno contestato in radice la qualificazione degli impianti come "unità immobiliari", contenuta nella citata pronuncia, e la richiesta avanzata da più parti di ricondurre - in subordine - gli impianti fotovoltaici tra gli impianti a destinazione speciale (categoria E), esenti da imposta, l'approccio formalistico dell'Amministrazione Finanziaria sembra tuttavia lontano dall'essere abbandonato.

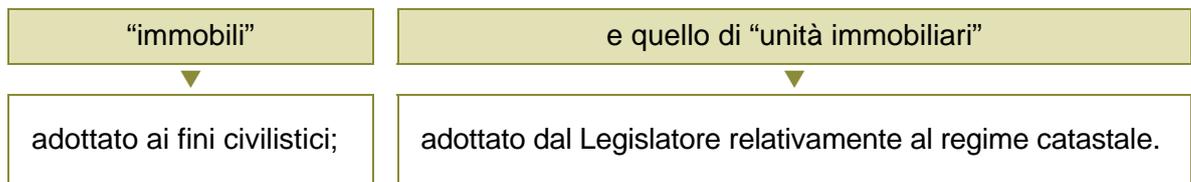
Ci sembra pertanto opportuno fare rapidamente il punto sull'attuale quadro normativo e prospettare le criticità di alcune posizioni assunte in materia dall'Amministrazione Finanziaria, che ci si augura possano essere oggetto di revisione nel prossimo futuro.

La Risoluzione n.3/T del 6 novembre 2008

La Risoluzione ha affrontato:

- ➔ il tema relativo all'iscrizione in catasto degli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica;
- ➔ i criteri da seguire nella determinazione della rendita catastale da attribuire a tali impianti, con particolare riferimento all'inclusione o meno dei pannelli fotovoltaici nella stima del valore dell'immobile, in considerazione degli elementi di unione dei pannelli stessi alla struttura portante che ne caratterizzano la facile amovibilità.

La richiesta di chiarimento sottoposta all'Agenzia del Territorio derivava da un disallineamento tra il concetto di:



L'*iter* logico seguito dall'Agenzia si dipana da una norma di interpretazione autentica, emanata per porre fine ad un dibattito durato svariati anni relativamente ai criteri di determinazione della base imponibile ai fini Ici della rendita catastale delle centrali termoelettriche ed, in particolare, all'inclusione in tale calcolo del valore delle turbine, i.e. l'art.1-*quinquies* del D.L. n.44/05. Ai sensi di tale disposizione, ai soli fini della determinazione della rendita catastale (con relativo impatto sulla determinazione dell'Ici) e limitatamente alle centrali elettriche:

⁵ Successivamente confermate dalla Nota della Direzione Regionale della Sardegna del 26 gennaio 2009 e dalla Nota n.14223 della Direzione Centrale Cartografia, Catasto e Pubblicità Immobiliare del 10 marzo 2009.

⁶ Ci riferiamo, in particolare alla C.M. n.46/E/07, con cui l'Agenzia delle Entrate ha affermato che gli impianti fotovoltaici non sono qualificabili come infissi al suolo in quanto facilmente rimovibili e posizionabili in luoghi diversi dall'originario.

“i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso. Pertanto, concorrono alla determinazione della rendita catastale (...) gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attività industriale di cui al periodo precedente anche se fisicamente non incorporati al suolo”.

L'articolo in esame è stato oggetto di applicazione in prima battuta per le centrali termoelettriche ed idroelettriche, che ne giustificavano la genesi normativa. Successivamente, lo stesso è stato tuttavia applicato (indiscriminatamente) a qualsiasi impianto di produzione di energia elettrica (*centrali elettriche*), che avesse un qualche elemento di connessione con il suolo, i.e. ai parchi eolici e, da ultimo, ai parchi fotovoltaici. Nella risoluzione citata, in particolare, l'Agenzia afferma che:

“i pannelli fotovoltaici posizionati permanentemente al suolo possono essere assimilati, per evidente analogia funzionale, alle turbine delle centrali idroelettriche, utilizzate per trasformare l'energia meccanica dell'acqua in energia elettrica, per il tramite dell'alternatore”

e che pertanto anche le centrali elettriche a fonte solare-fotovoltaica sono considerate unità immobiliari ai fini del loro accatastamento ed in quanto tali sono soggette ad Ici. L'Agenzia del Territorio specifica, infine, che:

“le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici devono essere accertate nella categoria D/1-opifici, e nella determinazione della relativa rendita catastale devono essere inclusi i pannelli fotovoltaici, in analogia con la prassi, ormai consolidata, adottata in merito alle turbine delle centrali elettriche”.

Secondo il pensiero dell'Agenzia del Territorio, gli impianti fotovoltaici sono, quindi, soggetti ad Ici, essendo considerati *unità immobiliari*⁷.

La questione relativa all'accatastamento e la conseguente soggezione ad Ici degli impianti fotovoltaici

Ai sensi del D.Lgs. n.504 del 30 dicembre 1992, “*presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati (...) siti nel territorio dello Stato*”. L'art.2 dello stesso decreto dispone che ai fini dell'imposta comunale sugli immobili:

“per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza (...)”.

Il R.D.L. n.652/39, convertito in L. n.1249/39, e modificato con D.Lgs. n.514/48, recante *Accertamento generale dei fabbricati urbani, rivalutazione del relativo reddito e formazione del nuovo catasto edilizio urbano* definisce **l'unità immobiliare urbana** come “*ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per sé stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio*”.

⁷ Per contributi dottrinari relativi al tema dell'applicabilità dell'Ici si vedano S.Chirichigno e G.Tancioni, “*Il regime fiscale nel settore fotovoltaico in base all'investitore*” in La Circolare Tributaria n.17/10, pag.36 ss.; A.Pacieri, F.Trutalli, “*L'assoggettabilità ad Ici delle centrali fotovoltaiche*”, in Corr.Trib. 22/09, pag.1803, e D.Soria, “*Assoggettabilità ad Ici degli impianti di produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica*”, in Ambiente e Territorio n.12/09, pag.1110.

È sulla base di questa definizione che si è potuto, nel tempo, addivenire all'inclusione delle centrali di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili nell'elencazione delle unità immobiliari censite o da censire in catasto, grazie in primo luogo al riferimento all'autonoma capacità reddituale innegabile per un impianto di produzione di energia, a maggior ragione laddove si consideri il funzionamento pratico delle centrali fotovoltaiche. La "rendita catastale" degli immobili censiti in catasto è determinata secondo criteri diversi, a seconda della natura dell'immobile oggetto di stima. Per le unità immobiliari inserite nelle categorie speciali⁸, in particolare, si procede mediante stima diretta⁹.

La stima diretta comporta l'inclusione nel valore del bene oggetto di valutazione di tutti gli elementi costitutivi dello stesso, ossia di tutte le parti che compongono l'unità immobiliare. In questo senso, la rendita catastale dell'impianto di produzione di energia da fonte solare-fotovoltaica sarà calcolata - secondo l'interpretazione dell'Agenzia del Territorio - includendo nel valore dello stesso tutte le sue componenti, siano o meno le stesse incorporate al fabbricato (*rectius*: all'immobile), infisse al suolo o facilmente amovibili senza alterarne sensibilmente la funzione economica.

La stima non comprenderà, quindi, solo il valore dei terreni e dei fabbricati gravanti sugli stessi¹⁰, ma anche i pannelli o moduli fotovoltaici, nonostante gli stessi possano essere facilmente rimossi e siano, in alcuni casi, posizionati sul terreno senza alcun elemento di connessione, nonché ogni altro elemento che - anche contabilmente - vada a costituire il costo di acquisizione dell'impianto.

L'impostazione in esame è stata vivamente contestata in dottrina, principalmente sulla base delle considerazioni che seguono.

➤ La norma di riferimento, dalla quale prende le mosse il ragionamento dell'Agenzia del Territorio, si riferisce ad una determinata fattispecie di impianto di produzione di energia, ossia la centrale idroelettrica, nella quale le turbine acquisiscono una loro funzionalità "produttiva" solo in quanto incorporate (anche transitoriamente) all'intero impianto, ed assolvono alla loro funzione solo se ancorate al suolo.

La turbina, in quanto tale, non assumerebbe alcun rilievo se autonomamente considerata, né l'impianto sarebbe atto all'uso al quale è destinato e, pertanto, produttivo di un reddito in via autonoma (come richiede il R.D.L. n.652/39), senza la turbina.

➤ Diversamente, nel caso degli impianti fotovoltaici, sono i pannelli stessi (che non possono di certo definirsi come immobili) a costituire "la centrale" elettrica, ossia l'impianto di produzione di energia, grazie all'irradiazione solare. Questo è dimostrato dal fatto che il modulo, o pannello, in quanto tale, potrebbe produrre energia anche se posto su superfici diverse dal suolo, o soltanto adagiato a terra o su altri supporti.

Il suolo costituisce non una parte essenziale ed integrante dell'impianto ma solo un **elemento accessorio**, che può esserci, ma può non esserci senza per questo alterare la funzionalità e l'autonoma capacità di reddito dell'impianto di produzione di energia elettrica.

⁸ D, quali sono gli opifici, e nell'interpretazione corrente dell'Agenzia del Territorio, anche gli impianti fotovoltaici.

⁹ La norma fa riferimento agli "opifici ed in genere ai fabbricati di cui all'art.28 della L. n.1231/36, costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni, è determinata con stima diretta per ogni singola unità".

¹⁰ Ad esempio le cabine nelle quali sono posizionati gli *inverter*, ossia apparecchiature che si limitano a "convertire" l'elettricità prodotta e in uscita dai moduli per adeguarne le caratteristiche a quelle della rete elettrica.

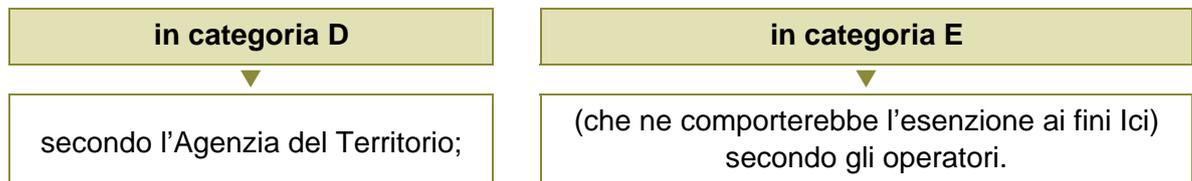


È stato pertanto osservato¹¹ che, a differenza di quanto accade per la determinazione della rendita catastale delle centrali idroelettriche, le centrali elettriche da fonte solare-fotovoltaica dovrebbero essere stimate ai fini catastali (e pertanto soggette ad Ici solo in questa misura) includendo nel valore le sole porzioni immobiliari, quali ad esempio le cabine elettriche e gli altri fabbricati, rimanendone, invece, esclusi i moduli.

Salvo un ripensamento “tardivo” da parte dell’Agenzia del Territorio, tuttavia, non si può non considerare l’interpretazione ufficiale fornita con la Risoluzione n.3/T del 2008, includendo - prudenzialmente - nella stima diretta dell’impianto ai fini catastali tutti i componenti dello stesso. La base imponibile Ici sarà conseguentemente più alta, in quanto includerà anche i beni che costituiscono la maggior parte del valore economico dell’impianto.

Il classamento degli impianti ai fini Ici

Anche a voler soprassedere sui metodi di calcolo della rendita catastale enucleati nella più volte citata Risoluzione n.3/T, resta da risolvere un ulteriore aspetto della questione, relativo al **corretto classamento delle centrali**:



Rileviamo subito che al riguardo si cominciano a registrare pronunce di merito in giurisprudenza - relative ad impianti eolici, ma le cui conclusioni si ritiene, visto il metodo “analogico” applicato dall’Agenzia del Territorio nella Risoluzione n.3/T, si possano estendere alle centrali fotovoltaiche - favorevoli alle istanze mosse dai contribuenti.

La diatriba riguarda la possibilità di procedere al classamento degli impianti in questione non, come afferma l’Agenzia, in categoria D/1, ma in categoria E/3 (“*Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche*”), consentendo in tal modo di applicare agli impianti fotovoltaici l’esenzione Ici prevista dall’art.7 del D.Lgs. n.504/92 per questo genere di fabbricati. Le “speciali esigenze pubbliche” sarebbero individuabili nella funzione di utilità sociale dei parchi fotovoltaici, i quali concorrono alla creazione di energia pulita e rinnovabile.

La funzione di utilità pubblica troverebbe, peraltro, supporto “legislativo” nell’art.1 della L. n.10/91, ai sensi del cui co.5:

“l’utilizzazione delle fonti di energia di cui al 3° comma (n.d.r. si tratta di sole, vento, energia idraulica, risorse geotermiche, maree, moto ondoso e trasformazione dei rifiuti organici ed inorganici o di prodotti vegetali, nonché delle tecnologie di cogenerazione) è considerata di pubblico interesse e di pubblica utilità, e le opere relative sono equiparate alle opere dichiarate indifferibili ed urgenti ai fini dell’applicazione delle leggi sulle opere pubbliche”.

La tesi in esame è stata (ovviamente) rigettata dall’Amministrazione Finanziaria, la quale tende ad escludere che beni *strumentali ad un’attività d’impresa*, quindi produttivi di reddito e relativi ad un’attività commerciale, esercitata cioè con fini di lucro, possano qualificarsi come beni “*costruiti per speciali esigenze pubbliche*”.

¹¹ Cfr. Pacieri, Truttali, in *op. cit.*. In senso contrario, si veda D.Sora, “Assoggettabilità ad Ici degli impianti di produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica”, in *Ambiente & Sviluppo* n.12/09, pag.1110 e ss..

Di fatto, tuttavia, l'impostazione più favorevole al contribuente sembra in linea con la tendenza, sempre più accentuata e condivisa a livello comunitario ed internazionale, di considerare la tutela dell'ambiente come una priorità assoluta nella gerarchia degli interessi da perseguire, che assume pertanto carattere pubblico, e sembra essere confermata dalle più recenti sentenze delle corti di merito, tra le quali [CTP di Bologna, sentenza n.11/09](#) e CTP di Foggia, sentenza n.127/07¹².

Si consideri, peraltro, che con Atto di sindacato ispettivo del Senato della Repubblica n.4-01343, pubblicato il 31 marzo 2009, Seduta n.184, è stato chiesto al Ministro dell'Economia e delle Finanze di pronunciarsi sull'opportunità di

“annullare la risoluzione n.3/08 e conseguentemente intervenire affinché gli impianti fotovoltaici siano dichiarati esenti dal pagamento dell'Ici”, atteso che “la diffusione sul territorio nazionale di impianti solari fotovoltaici è parte rilevante e indispensabile dello sforzo per ridurre le emissioni di anidride carbonica proveniente dall'uso di combustibili fossili”.

Determinazione della base imponibile degli impianti iscritti in catasto

Assumendo che, almeno fino ad un'eventuale modifica normativa o ad un *revirement* interpretativo da parte dell'Agenzia del Territorio, le centrali fotovoltaiche siano censite in catasto nel gruppo D/1 (opifici), la base imponibile ai fini Ici sarà determinata in base al prodotto della:

- ▶ rendita catastale (determinata per stima diretta);
- ▶ rivalutata al 5%;
- ▶ moltiplicata per il coefficiente moltiplicatore applicabile a questa categoria di immobili, attualmente stabilito nella misura di 50¹³.

La formula di calcolo del valore imponibile dell'impianto dovrebbe essere la seguente:

$$VC = RC \times 105/100 \times M$$

dove:

VC = Valore Catastale

RC = Rendita Catastale

M = Moltiplicatore applicabile agli immobili in categoria D, i.e. 50.

Quanto alla determinazione della rendita, in assenza di indicazioni specifiche, si ritiene di poter fare utile riferimento (sempre considerata l'analogia cui si sono ispirati i funzionari dell'Agenzia del Territorio nel definire il trattamento applicabile alle centrali fotovoltaiche) alla [Circolare n.14/T/07](#), relativa alle centrali eoliche. Detta Circolare individua il metodo di stima partendo dalla ricerca *“del valore medio ordinario che ha l'immobile, riferito all'epoca censuaria e in condizioni di permanenza della destinazione per la quale è costruito”*. Si rileva che, attualmente, l'epoca censuaria cui fa riferimento la Circolare n.14/T è quella risalente al biennio 1988/89.

Dal valore venale si procede poi per determinare la rendita catastale, mediante l'applicazione del *“saggio di interesse che compete ad analoghi investimenti di capitali”*, il c.d. *“saggio di fruttuosità”*, individuato, per le centrali eoliche, nel 2%. Fino a quando l'impianto non risulti iscritto in catasto con attribuzione di rendita, al contrario, la base imponibile dei fabbricati classificabili nel gruppo D sarebbe determinata applicando al costo risultante dalle scritture contabili appositi coefficienti ministeriali, definiti di anno in anno con apposito decreto¹⁴. I moltiplicatori sono applicati sui costi distinti per anno di contabilizzazione ed al lordo delle quote di ammortamento.

¹² *Contra*, tuttavia, sempre in materia di energia eolica, le Sentenze della CTP di Foggia, n.85/07, n.168/06, e n.139/06, le quali tuttavia non entrano nel merito della questione, limitandosi ad assimilare le centrali eoliche alle centrali idroelettriche, con applicazione “automatica” dell'art.1-*quinquies* del D.L. n.44/05.

¹³ Cfr. art.1 del D.M. del 14 dicembre 1991.

¹⁴ Il moltiplicatore per gli investimenti contabilizzati nell'anno 2009 è stato fissato a 1,02 dal D.M. del 9 marzo 2010, pubblicato in G.U. n.69/10.