

**Gli impianti fotovoltaici e il loro classamento catastale ai fini dell'applicazione dell'IMU**

La realizzazione degli impianti fotovoltaici <sup>1</sup> ha sollevato numerose problematiche, legate anzitutto alla discussa natura, mobiliare o immobiliare, degli impianti in questione.

Come noto, la linea di distinzione tra beni mobili e immobili è tracciata dall'art. 812 cod. civ., il quale, al primo comma, definisce beni immobili "...il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo" e aggiunge, al secondo comma, che "Sono reputati immobili i mulini, i bagni e gli altri edifici galleggianti quando sono saldamente assicurati alla riva o all'alveo e sono destinati ad esserlo in modo permanente per la loro utilizzazione".

Individuati i beni immobili in base alla caratteristica della loro incorporazione o unione al suolo, siano esse naturali o artificiali, e anche se solo transitorie, i beni mobili trovano, invece, nel codice civile una definizione "residuale", essendo identificati in tutti quelli che non rientrano nell'elenco dei beni immobili.

Gli impianti fotovoltaici constano di pannelli fotovoltaici, di un macchinario c.d. *inverter*, che trasforma l'energia prodotta dal pannello da corrente continua a corrente alternata, e di un contatore, che controlla e contabilizza l'energia prodotta ed eventualmente immessa nella rete, pubblica o privata, alla quale l'impianto è connesso. I pannelli fotovoltaici vengono adagiati e fissati su strutture di sostegno appositamente predisposte e stabilmente infisse sulle superfici su cui poggiano (suolo o altra superficie, ad esempio un lastrico solare).

Se certamente costituiscono beni immobili tanto la struttura di sostegno dell'impianto sia i manufatti sui quali i pannelli fotovoltaici vengono poggiati, maggiori dubbi possono, invece, sorgere sulla qualificazione dei pannelli fotovoltaici, che di per sé costituiscono sicuramente beni mobili.

La questione della natura, mobile o immobile, dei pannelli fotovoltaici è stata ampiamente dibattuta anzitutto all'interno della stessa Amministrazione finanziaria. Nel 2007 l'Agenzia delle entrate, chiamata a stabilire la natura e gli effetti fiscali dell'investimento nel fotovoltaico, definì l'impianto fotovoltaico quale bene strumentale all'attività di produzione di energia, aggiungendo che "*l'impianto fotovoltaico situato su*

---

<sup>1</sup> Nella definizione di A. BUSANI, *Manuale dell'IMU*, Ipsoa, 2012, pag. 125 "*l'impianto fotovoltaico è un apparato che sfrutta le radiazioni solari per la produzione di energia elettrica, attraverso appunto l'effetto fotovoltaico, e cioè attraverso la capacità del macchinario in questione di trasformare la luce solare in energia elettrica: l'impianto consta di dispositivi, detti "moduli fotovoltaici" (i quali, a loro volta, possono essere meccanicamente preassemblati a formare un pannello fotovoltaico), atti a captare l'energia solare e a trasformarla in corrente continua*".

*un terreno non costituisce impianto infisso al suolo, in quanto i pannelli possono essere rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità* (cfr.: circolare n. 46/E del 2007; nello stesso senso anche la successiva circolare n. 38/E dell'11 aprile 2008). In questa ricostruzione, l'impianto fotovoltaico sembrava dunque costituire, per l'Agenzia delle entrate, un bene mobile.

Poco tempo dopo, anche l'Agenzia del territorio (cfr.: risoluzione n. 3/T del 2008) si è pronunciata sulla natura dell'impianto fotovoltaico, essendo stata chiamata, dalle stesse società produttrici di energia elettrica, a risolvere la questione della classificazione e determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche a pannelli fotovoltaici. In questa occasione, l'Agenzia del territorio, in linea con la giurisprudenza della Cassazione<sup>2</sup>, ha invece riconosciuto la natura immobiliare degli impianti fotovoltaici, assimilando i pannelli fotovoltaici alle turbine delle centrali idroelettriche e facendoli rientrare nella categoria catastale D/1- opifici.

Tornando sulla questione con la circolare n. 38/E del 23 giugno 2010 (punto 1.8 a), l'Agenzia delle entrate ha confermato la propria precedente posizione, sostenendo che gli impianti fotovoltaici, ancorché "stabilmente" e "definitivamente" incorporati al suolo (e quindi ancorché qualificabili civilisticamente come beni immobili ai sensi dell'art. 812 c.c.), debbono essere pur sempre considerati beni mobili *"purché possano essere rimossi e utilizzati per le medesime finalità senza "antieconomici" interventi di adattamento"* (richiamando, per tale concetto, l'analoga impostazione adottata dalla circolare n. 38 del 11 aprile 2008 relativa agli impianti aventi diritto al beneficio del credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate ai sensi della legge n. 296 del 2006).

Fino a questo momento, le posizioni dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia del territorio sembravano, dunque, sempre distanti.

In tempi più recenti, tuttavia, l'Agenzia delle entrate si è decisamente avvicinata alla posizione espressa dall'Agenzia del territorio: in particolare, nella circolare n. 12/E dell'11 marzo 2011, esprimendosi sul trattamento fiscale del contratto di locazione finanziaria nel settore immobiliare, ha ritenuto che si debba applicare l'imposta

---

<sup>2</sup> Si veda la sentenza n. 16824 del 21 luglio 2006, nella quale si afferma che *"non rileva il mezzo di unione" tra "mobile" ed immobile" per considerare il primo incorporato al secondo, sia perché quel che davvero conta è l'impossibilità di separare l'uno dall'altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso (che non sarebbe più, nel caso di specie, una centrale elettrica), sia perché "mezzo di unione" idoneo a determinare l'incorporazione non può essere qualificato solo quello che tale poteva considerarsi al tempo dell'approvazione del codice civile, dovendosi tenere conto del progresso tecnologico e dell'ineludibile condizionamento dei mezzi utilizzati a specifiche esigenze tecniche".*

sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale di cui all'art. 1, comma 16, della legge n. 220 del 2010, in presenza di contratti di *leasing* immobiliare, aggiungendo che tale imposta "*deve essere ... versata anche con riferimento ai contratti di leasing di impianti fotovoltaici censiti/da censire al catasto fabbricati come opifici industriali (cat. D1)*".

Secondo l'orientamento ormai dominante, il pannello fotovoltaico, se riposto sulla struttura di sostegno e incastrato insieme agli altri pannelli, collegato in serie e allacciato alla rete elettrica, tramite l'inverter, viene dunque considerato parte di un complesso unitario, e in quanto tale assume natura immobiliare, alla stessa stregua delle turbine delle centrali elettriche: quel che conta è la funzione sottesa al contesto in cui il bene si trova in un determinato momento e gli interessi che esso fa emergere; funzione e interessi che diventano criteri in base ai quali definire la natura del bene.

La possibilità di procedere ad accatastamento dell'impianto fotovoltaico – e di ritenere, conseguentemente, lo stesso impianto oggetto di applicazione dell'imposta municipale propria – è stata da ultimo oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia del territorio con la nota n. 31892 del 22 giugno 2012, riguardante proprio l'"*accertamento degli immobili ospitanti gli impianti fotovoltaici*". Con la suddetta nota, l'Agenzia del territorio, rispondendo alle richieste provenienti dagli uffici territoriali, ha inteso porre fine alle incertezze nate dal precedente contrasto sull'asserita natura mobiliare o immobiliare degli impianti e ha fornito importanti precisazioni in merito alle fattispecie per le quali sussiste l'obbligo di accatastamento e alla prassi da adottare per la corretta intestazione degli immobili ospitanti gli impianti a pannelli fotovoltaici, anche nei casi in cui le installazioni fotovoltaiche siano realizzate su immobili già accatastati o su terreni di proprietà di terzi in forza di specifici contratti.

Nella nota in questione, l'Agenzia del Territorio ha confermato, in linea generale e coerentemente con quanto già affermato nella risoluzione n. 3/T del 6 novembre 2008, che gli immobili ospitanti le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici devono essere accatastati nella categoria catastale "D/1 - Opifici"<sup>3</sup> e che nella determinazione della

---

<sup>3</sup> Per completezza Vi segnaliamo che, ricollegandosi ad alcune pronunce della giurisprudenza di merito in tema di accatastamento degli impianti eolici, il Consiglio Nazionale del Notariato, nello Studio n. 221-2011/C, riguardante i "Profili fiscali degli atti relativi agli impianti fotovoltaici" (approvato dalla Commissione studi tributari il 15 luglio 2011), ha fornito un'articolata ricostruzione della disciplina fiscale relativa all'installazione di impianti fotovoltaici, affermando che nei casi in cui sia riconosciuta, a tali impianti, una funzione di pubblica utilità, essi dovrebbero essere accatastati nella categoria E/3, relativa ai fabbricati utilizzati per particolari esigenze pubbliche; e da tale classificazione deriverebbe la relativa esenzione dei medesimi impianti ai fini IMU. In particolare, attesa l'applicabilità ai fini IMU del regime di esenzione per i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9 previsto per l'ICI, la qualificazione dell'impianto fotovoltaico come fabbricato utilizzato per particolari esigenze pubbliche (E/3) proposta dal Consiglio Nazionale del Notariato consentirebbe di ritenere esente anche dall'IMU l'installazione in esame.

relativa rendita catastale, qualora valutata in base al costo di ricostruzione, riferito all'epoca censuaria 1988-89, a cui applicare il saggio di fruttuosità fissato al 2 per cento, devono essere inclusi i pannelli fotovoltaici, in quanto ne determinano il carattere sostanziale di centrale elettrica e, quindi, di "opificio". A tal proposito, evidenzia l'Agenzia del Territorio, *“ai fini dell'obbligo di accatastamento e della determinazione della rendita catastale di un impianto fotovoltaico non è fondamentale esclusivamente la facile amovibilità delle sue varie componenti impiantistiche, quanto, piuttosto, la capacità delle stesse, in rapporto con le altre porzioni immobiliari, di produrre un reddito ordinario, temporalmente rilevante, caratterizzante l'unità immobiliare a cui appartengono.*

Con riferimento alle installazioni fotovoltaiche architettonicamente integrate o parzialmente integrate<sup>4</sup> e a quelle realizzate su aree di pertinenza, comuni o esclusive, di fabbricati o unità immobiliari censiti al catasto edilizio urbano, sempre l'Agenzia del Territorio ha precisato – in coerenza con i principi generali già esposti nella risoluzione n. 3/T del 2008 – che non sussiste obbligo di accatastamento come unità immobiliari autonome, in quanto esse possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili; così come non hanno autonoma rilevanza catastale, e costituiscono semplici pertinenze delle unità immobiliari, le porzioni di immobili che ospitano impianti di produzione di energia di modesta entità in termini dimensionali e di potenza, quali, ad esempio, quelli destinati prevalentemente ai consumi domestici delle abitazioni. In altri termini, gli impianti di piccole dimensioni e di modesta potenza, siti su immobili o fondi, e prevalentemente destinati ai consumi domestici, non hanno autonomia reddituale e quindi non devono essere accatastati: in quanto pertinenza del fabbricato su cui sono collocati, essi hanno solo la capacità di incidere sulla rendita dello stesso.

Il problema dell'accatastamento si pone, viceversa, come già rilevato, per gli impianti di grandi dimensioni, per i quali l'energia prodotta è destinata anche alla vendita; tali

---

Quest'interpretazione, a nostro avviso, non appare condivisibile, poiché il presupposto dal quale parte il Consiglio Nazionale del Notariato per escludere l'applicabilità dell'ICI/IMU agli impianti fotovoltaici, e cioè la possibilità riconosciuta dalla giurisprudenza di merito di accatastare gli impianti eolici nella categoria E/3, è stato smentito dalle più recenti pronunce di legittimità (cfr.: Cass., sentenze nn. 4028, 4029 e 4030 del 14 marzo 2012). La Cassazione ha, infatti, precisato che *“i parchi eolici in quanto costituiscono una centrale elettrica sono accatastabili nella categoria D/1-Opificio e le pale eoliche debbono essere computate ai fini di determinazione della rendita come lo sono le turbine di una centrale idroelettrica, poiché le prime, come le seconde, costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale stessa, sicché questa senza quelle non potrebbe più essere qualificata tale, restando diminuita nella sua funzione complessiva e unitaria ed incompleta nella sua struttura”.*

<sup>4</sup> Definite all'art. 2 del D.M. 19 febbraio 2007 del Ministro dello sviluppo economico, emanato di concerto con il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare.

impianti sono di conseguenza potenzialmente idonei a produrre reddito e quindi soggetti ad accatastamento nella categoria D/1 Opifici.

Al riguardo, dobbiamo osservare che la generale pretesa dell'Amministrazione di equiparare, quanto a classificazione catastale in categoria D1 Opifici, gli impianti fotovoltaici alle centrali elettriche, solleva talune perplessità, posto che se non può negarsi che un parco fotovoltaico di tipo tradizionale debba essere necessariamente accatastato in categoria D1, maggiori dubbi potrebbero sorgere, a nostro avviso, per i pannelli fotovoltaici installati non sul suolo (cioè su terreni suscettibili di perdere, in tal modo, ogni altra possibile destinazione), ma su serre, edifici industriali, lastrici solari, coperture di parcheggi e, più in generale, su immobili già aventi una propria destinazione funzionale e classati nei registri catastali proprio in funzione di tale destinazione.

La nota dell'Agenzia del territorio fornisce, in realtà, indicazioni precise proprio con riferimento alle installazioni fotovoltaiche integrate su unità immobiliari (aree e fabbricati) già censite in catasto, in casi nei quali sorge la necessità di individuare separatamente il fabbricato e l'installazione fotovoltaica realizzata sulla copertura.

Occorre al riguardo tener presente che uno strumento negoziale frequentemente utilizzato, nella prassi, per regolare il rapporto tra il proprietario di un fondo o di un lastrico solare e il soggetto interessato all'installazione di impianti fotovoltaici è la costituzione del diritto di superficie; costituzione che assicura, a fronte dell'investimento, una durevole utilizzazione dell'impianto. Il contratto di costituzione del diritto di superficie appare la soluzione negoziale generalmente più conveniente per entrambi i contraenti: gli impianti fotovoltaici hanno, infatti, una durata limitata a circa venti anni e una società che intenda investire nel settore delle energie rinnovabili può trovare più utile stipulare un contratto che gli consenta di esercitare gli stessi poteri del proprietario, ma per un periodo di tempo prestabilito, pur se lungo, piuttosto che divenire proprietaria di un bene comunque caratterizzato da una produttività limitata nel tempo.

Il diritto di superficie è disciplinato dall'art. 952 del codice civile, secondo il quale *"il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà ... del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente separatamente dalla proprietà del suolo"*. Il diritto di superficie può dunque configurarsi attraverso la costruzione su suolo altrui, previa concessione *ad aedificandum*, oppure mediante trasferimento della proprietà della costruzione già esistente, separatamente rispetto al suolo. Si tratta dunque di un

diritto che il beneficiario acquisisce con la sola concessione *ad aedificandum*, già prima della realizzazione della costruzione, ma che ha un contenuto ben più ampio, in quanto il diritto di superficie dà la possibilità di erigere una costruzione al di sopra di un edificio già esistente, distinta dall'edificio stesso, ma con un'estensione coincidente con quella del diritto di proprietà del relativo immobile. La legge dunque permette, allo stesso tempo, al proprietario del suolo di costituire sul proprio terreno un diritto di superficie a favore di un determinato soggetto e di alienare la proprietà di una costruzione già esistente, separatamente dal suolo, limitando di fatto il proprio diritto di proprietà, e al cessionario, beneficiario del diritto di superficie, dà la possibilità di divenire prima titolare di uno *ius aedificandi* e conseguentemente, esercitato tale diritto, di un tradizionale diritto di proprietà sulla costruzione (c.d. proprietà superficaria), il quale persiste anche dopo il perimento della costruzione. Ai sensi dell'art. 954, comma 3, cod. civ., infatti, il perimento della costruzione non implica l'estinzione del diritto di superficie, ma conferisce al titolare il diritto di ricostruire, purchè ciò avvenga entro i venti anni, salva diversa disposizione pattuita, in virtù della concessione del diritto di superficie.

Ciò premesso, e tornando al tema dell'installazione dei pannelli fotovoltaici, nel caso in cui sia necessario, per finalità civilistiche, individuare separatamente la proprietà del fabbricato e quella dell'installazione fotovoltaica realizzata sulla copertura, secondo l'Agenzia del Territorio *“si procede preliminarmente al frazionamento del fabbricato, individuando con i rispettivi subalterni le porzioni immobiliari componenti l'unità secondo le previsioni richiamate al paragrafo 3.3 della circolare n. 4 del 29 ottobre 2009. In particolare, deve essere preliminarmente individuato il lastrico solare, oggetto di trasferimento di diritti reali.*

*Successivamente, ultimata la realizzazione dell'impianto fotovoltaico, si deve procedere alla presentazione della dichiarazione di variazione in categoria D/1, ovvero in D/10, qualora in possesso dei requisiti per il riconoscimento del carattere di ruralità..”.*

Pertanto, se gli impianti sono collocati sui lastrici solari, questi ultimi dovranno essere accatastati come tali (categoria F/5 con rendita pari a zero); e, una volta realizzato l'impianto, si procederà poi ad un altro accatastamento definitivo in categoria D/1 Opifici. Se, invece, l'impianto fotovoltaico è collocato sul suolo, si procederà al frazionamento dell'originaria particella del catasto terreni, con la contestuale individuazione dell'area interessata, e anche in questo caso si procederà all'accatastamento dell'impianto nella categoria D/1 Opifici.

Ai fini dell'IMU ciò equivale a dire che:

- a) l'acquisizione del diritto di superficie sul lastrico solare, funzionale all'installazione dell'impianto fotovoltaico, presuppone l'autonoma individuazione ai fini catastali dello stesso, con conseguente attribuzione di una rendita;
- b) la distinta individuazione dell'immobile ai fini catastali determinerà l'applicabilità allo stesso dell'IMU sulla base della rendita attribuita in sede di frazionamento;
- c) ad impianto fotovoltaico ultimato, sarà possibile procedere alla variazione della categoria catastale di appartenenza con conseguente diversa determinazione dell'imposta municipale propria.

Per quanto riguarda l'obbligo di presentazione della dichiarazione di variazione catastale (c.d. mod. DocFa), la stessa Agenzia del Territorio chiarisce che è necessario procedere, con dichiarazione di variazione da parte del soggetto interessato, alla rideterminazione della rendita catastale dell'unità immobiliare a cui l'impianto risulta integrato, quando lo stesso ne incrementa il valore capitale (o la relativa redditività ordinaria) di una percentuale pari o superiore al 15 per cento, in accordo alla prassi estimativa adottata dall'amministrazione catastale.

L'Agenzia del territorio precisa che non esiste alcun obbligo di dichiarazione al catasto se la potenza nominale dell'impianto fotovoltaico non supera i 3 Kilowatt o, comunque, se la potenza nominale complessiva dell'impianto, espressa in Kilowatt, non è superiore a tre volte il numero delle unità immobiliari le cui parti comuni sono servite dall'impianto, indipendentemente dalla circostanza che sia installato al suolo ovvero sia architettonicamente o parzialmente integrato ad immobili già censiti al catasto fabbricati. Per le installazioni ubicate al suolo, invece, l'obbligo di dichiarazione non sussiste se il volume dell'area destinata all'intervento (comprensiva degli spazi liberi che dividono i pannelli fotovoltaici) per l'altezza relativa all'asse orizzontale mediano dei pannelli stessi, è inferiore a 150 m<sup>3</sup>.

Quanto all'individuazione del soggetto titolare del suddetto obbligo, l'Agenzia del territorio precisa che esso, quando ne ricorrono i presupposti, grava sui titolari dei diritti reali sull'immobile. A tal fine, ricorda l'Agenzia, *“il soggetto obbligato, in base ai principi generali stabiliti dall'ordinamento, può incaricare dell'adempimento altri soggetti, mediante specifica delega redatta nelle forme di legge; in tale circostanza, la dichiarazione è sottoscritta, per la proprietà, dal soggetto delegato”*.

In conclusione, secondo quanto chiarito dal Dipartimento delle finanze riguardo all'imposta municipale propria e dall'Agenzia del Territorio in merito al classamento catastale degli impianti fotovoltaici:

- a) gli immobili che ospitano le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici devono essere "accatastati" nella categoria "D/1 - Opifici", salvo che la potenza nominale dell'impianto non superi le citate soglie, e sono, in quanto tali, soggetti ad IMU a carico del titolare del diritto di proprietà o del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sullo stesso;
- b) non esiste un obbligo di accatastamento come unità immobiliare autonoma dell'impianto fotovoltaico integrato, o parzialmente integrato, come pure di quello realizzato su aree di pertinenza, comuni o esclusive, di fabbricati o unità immobiliari censiti al catasto edilizio urbano (fermo restando che è invece possibile – come detto – procedere a una distinta individuazione del fabbricato e dell'impianto fotovoltaico installato sulla sua copertura nel caso in cui vi sia stato il trasferimento di un diritto reale sulla copertura). Non hanno inoltre autonoma rilevanza catastale, e costituiscono semplici pertinenze delle unità immobiliari, le porzioni di immobili ospitanti gli impianti di produzione di energia di modesta entità in termini dimensionali e di potenza;
- c) deve procedersi, con dichiarazione di variazione da parte del soggetto titolare di un diritto reale sull'immobile, alla rideterminazione della rendita catastale dell'unità immobiliare a cui l'impianto risulta integrato quando lo stesso ne incrementa il valore capitale (o la relativa redditività ordinaria) di una determinata percentuale e quando la potenza dell'impianto supera le ricordate soglie.