



L'estratto che stai visualizzando
è tratto da un volume pubblicato su
ShopWki - La libreria del professionista

[VAI ALLA SCHEDA PRODOTTO](#)

CAPITOLO II

IL PRESUPPOSTO E L'OGGETTO DELL'IMU

SOMMARIO: 2.1. Il “presupposto” dell’Imu “sperimentale” e la nozione di “bene immobile” ai fini dell’Imu 2.1.1. La nozione di “possesso” 2.1.2. Il concetto di “bene immobile” 2.2. I “fabbricati” 2.2.1. Le “parti comuni” dei fabbricati condominiali 2.2.2. I fabbricati non accatastati o irregolarmente accatastati 2.2.3. Il fabbricato in corso di costruzione e il fabbricato parzialmente costruito 2.2.4. I fabbricati accatastati nel “Gruppo E” 2.2.5. Le unità immobiliari accatastate nel “Gruppo F” 2.2.6. I fabbricati “rurali” 2.2.7. I fabbricati in zone di collina o di montagna 2.2.8. I tralicci per antenne e la loro area di sedime 2.2.9. Le antenne di telefonia mobile 2.2.10. Le turbine e le centrali elettriche 2.2.11. Gli impianti eolici 2.2.12. Gli impianti fotovoltaici 2.2.13. Le porzioni di fabbricato destinate a impianti per consumi domestici 2.2.14. L’immobile pignorato, sequestrato e confiscato 2.3. I “terreni” 2.3.1. Le “aree fabbricabili” 2.3.2. I “terreni agricoli” 2.3.3. I terreni non fabbricabili e non agricoli. I terreni incolti.

[...]

2.1.2.2. I beni immobili “oggetto” dell’Imu “sperimentale”

Una volta dunque stabilito qual è il «*presupposto*» dell’Imu “sperimentale”, e cioè il requisito del «*possesso*», nell’accezione sopra definita, occorre individuare il perimetro di questo «*possesso*». A tal fine, si deve far riferimento, come già detto:

- a) all’articolo 13, comma 2, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito in legge 22 dicembre 2011, n. 214, ove si parla degli *immobili*» (secondo «*le definizioni di cui all’articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504*») «*ivi comprese l’abitazione principale e le pertinenze della stessa*»;
- b) al predetto articolo 2, d. lgs. 504/1992, ove si contemplanò il «*fabbricato*» (comma 1, lett. a), la «*area edificabile*» (comma 1, lett. b) e il «*terreno agricolo*» (comma 1, lett. c); nonché

- c) all'articolo 9, comma 1, d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (in tema di Imu "propria", applicabile all'Imu "sperimentale" ai sensi dell'articolo 13, commi 1 e 13, d.l. 201/2011), ove si parla di «*terreni*», di «*aree edificabili*», e di «*immobili [...] a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa*».

Da questo panorama normativo (invero un po' confuso e denso di ripetizioni) consegue pertanto che l'obbligo dell'Imu "sperimentale" si concreta con riguardo ai seguenti beni immobili¹:

- a) beni immobili rientranti nella nozione di «*fabbricato*» e quindi, di regola, tutti i tipi di edificio (e così, ad esempio, tutti gli edifici, a qualsiasi uso adibiti, e quindi tutti quelli a destinazione abitativa, rurale, civile, industriale, commerciale, direzionale, eccetera, e senza che abbia rilievo né il fatto che si tratti di beni utilizzati direttamente dal loro possessore oppure tenuti a sua disposizione oppure da questi affidati in uso (a titolo oneroso o gratuito) ad altri, né il fatto che si tratti di beni dotati del requisito dell'abitabilità/agibilità², né il fatto che si tratti, o me-

¹ Nella disciplina Imu non si precisa (probabilmente trattandosi di una ovvietà) che si deve trattare di immobili siti nel territorio dello Stato italiano. L'unico accenno al requisito della territorialità si ha nell'articolo 2, comma 1, lett. a), d. lgs. 504/1992, ove il fabbricato viene definito come «*l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano*», che è evidentemente il Catasto italiano. Un riferimento più appropriato era contenuto, per l'Ici, nell'articolo 1, comma 2, d. lgs. 504/1992, per il quale «*Presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato [...]*». Per mera associazione di idee, si rammenta che *l'articolo 19, commi 13-17, d.l. 201/2011, ha istituito una «imposta sul valore degli immobili situati all'estero» a carico «delle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato».*

² Cfr. Cass., 15 aprile 2005, n. 7905, in *Riv. giur. trib.*, 2005, 1038; in *Tributi loc. e reg.*, 2005, 762; e in *Riv. trib. loc.*, 2005, 395, secondo cui «l'Ici è dovuta per il solo fatto che sia stata dichiarata l'ultimazione dell'immobile e si sia provveduto al suo accatastamento, restando estraneo alla sfera attinente al rapporto tributario tutto quanto afferisce all'effettiva abitabilità del bene stesso, ovvero alle sue caratteristiche igienico-sanitarie; la definizione del procedimento che attiene alla verifica dell'abitabilità resta estranea al rapporto tributario, incidendo sull'uso effettivo del fabbricato, che la norma tributaria non ha inserito fra i requisiti postulati per l'applicazione dell'imposta»; Cass., 7 novembre 2005, n. 21588, in *il fisco*, 2005, 6971, secondo la quale «il mancato rilascio del certificato di abitabilità non costituisce prova del mancato compimento dei lavori, in quanto può essere conseguenza della mancata richiesta, specie quando il contribuente non abbia interesse a dimostrare la tempestiva conclusione (segue)

no, di beni a qualunque titolo qualificabili come “beni d’impresa”, e così “beni merce”³, “beni strumentali”⁴ o “beni patrimoniali”⁵ dell’impresa);

- b) beni immobili rientranti nella nozione di «*area edificabile*»;
- c) beni immobili rientranti nella nozione di «*terreno agricolo*».

E’ dunque chiaro che l’Imu non ha per oggetto il «*possesso*» di redditi, ma il «*possesso*» dei predetti beni immobili, senza riguardo al fatto che essi effettivamente producano, o meno, un reddito: si tratta quindi di un’imposta che, prescindendo completamente dal vantaggio che da un bene immobile può derivare al suo “possessore” (sia in termini di utilizzo diretto che in termini di concessione in godimento a terzi a titolo oneroso) è qualificabile, come la previgente Ici, come imposta “reale”⁶ o come “imposta patrimoniale”⁷ (nel

dell’opera); e Cass., 10 ottobre 2008, n. 24924, in *il fisco*, 2008, 7390; in *Corr. Trib.*, 2008, 3624; in *Immobili & dir.*, 2009, 1, 54; in *Riv. giur. edilizia*, 2008, I, 1501; in *Riv. trib. loc.*, 2009, 54; in *Tributi loc. e reg.*, 2009, 80; e in *Boll. trib.*, 2009, 569, secondo cui «l’imposta comunale sugli immobili ha natura reale ed il relativo presupposto è integrato dal possesso dei beni immobili così come individuati dall’art. 2 d. lgs. n. 504/1992; non rileva la capacità di produrre reddito né, se non nei limiti della riduzione del prelievo, l’eventuale inagibilità o inabitabilità dell’unità immobiliare; ne consegue che l’iscrizione in Catasto del fabbricato, ancorché in corso di costruzione, determina la realizzazione del presupposto impositivo indipendentemente dalla circostanza relativa all’ultimazione dei lavori o all’utilizzazione».

³ Per “beni merce” si intendono i beni «*alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa*» (articolo 85, comma 1, lett. a), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

⁴ Per “beni strumentali” si intendono sia quelli «*utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’arte o professione o dell’impresa commerciale da parte del possessore*» sia quelli «*relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*» i quali «*si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato [...]*» (articolo 43, comma 2, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

⁵ La categoria dei “beni patrimoniali” o dei “beni patrimonio” (articolo 90, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) è una categoria residuale che ricomprende tutti i beni appartenenti alla sfera dell’impresa e che non rientrano né nell’insieme dei “beni merce” né nell’insieme dei “beni strumentali”.

⁶ Cfr. in tal senso Cass., 10 ottobre 2008, n. 24924, in *il fisco*, 2008, 7390; in *Corr. Trib.*, 2008, 3624; in *Immobili & dir.*, 2009, 1, 54; in *Riv. giur. edilizia*, 2008, I, 1501; in *Riv. trib. loc.*, 2009, 54; in *Tributi loc. e reg.*, 2009, 80; e in *Boll. trib.*, 2009, 569, secondo cui «l’imposta comunale sugli immobili ha natura reale ed il relativo presupposto è integrato dal possesso dei beni immobili così come individuati dall’art. 2 d. lgs. n. 504/1992; non rileva la capacità di produrre reddito»; nonché Cass., 24 febbraio (segue)

senso che la capacità contributiva si manifesta con il mero “possesso” dell’immobile, nel significato sopra definito, a prescindere sia dalla sua specifica redditività sia dalla condizione economica del contribuente).

Quanto al fatto che il gettito dell’Imu “sperimentale” sia dovuto al Comune (al netto di quanto riservato allo Stato, ai sensi dell’articolo 13, comma 11, d.l. 201/2011) nel quale sono ubicati gli immobili rilevanti per l’Imu stessa, si tratta di una considerazione evidentemente così “naturale” che il legislatore non ha nemmeno sentito il bisogno di affermarla esplicitamente; più appropriata, invero, era la legislazione sull’Ici, in quanto l’articolo 4, comma 1, d. lgs. 504/1992 si occupava del “soggetto attivo” dell’Ici (individuandolo appunto nel Comune nel quale gli immobili sono posizionati).

Inoltre, nell’articolo 4, comma 1, d. lgs. 504/1992, era pure contenuta una disciplina dei casi di immobili “a cavallo” tra due Comuni, che risolveva questo “conflitto” dirigendo il gettito sul Comune nel quale l’immobile in questione avesse la superficie prevalente⁸; pure questa norma non è riproposta espressamente nella di-

2009, n. 4445, in *il fisco*, 2009, 1916, secondo la quale «l’Ici ha natura di imposta reale ed i relativi presupposti, oggettivo e soggettivo, sono rappresentati dal possesso di beni immobili e dalla titolarità di diritti reali sui medesimi». Cfr. anche CAPOLUPO, *Imposta municipale propria (Imu): soggettività passiva e presupposto oggettivo*, in *il fisco*, 2011, 29, 4687; e FRANSONI, *Il profilo temporale e la nozione di fabbricato nell’Ici*, in *Corr. Trib.*, 2008, 3621.

⁷ Cfr. sul tema Cass., 4 ottobre 2004, n. 19750, in *Finanza loc.*, 2005, 7, 69; in *Dir. e pratica trib.*, 2005, II, 249; e in *Riv. giur. edilizia*, 2005, I, 994, secondo la quale «in base all’art. 1, 2° comma, d. lgs. n. 504 del 1992, il presupposto dell’imposta comunale sugli immobili è costituito dal “possesso” di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato a qualsiasi uso destinati, pertanto, la norma non ricollega il presupposto dell’imposta all’idoneità del bene a produrre reddito, né alla sua attitudine a incrementare il proprio valore o il reddito prodotto; il valore dell’immobile assume rilievo - secondo il disposto del successivo art. 5, 5° comma - ai fini della determinazione della base imponibile; di conseguenza, il maggiore o minore valore del bene non incide causalmente sulla sua assoggettabilità all’imposta, ma influisce soltanto sulla determinazione della concreta misura dell’imposta dovuta».

⁸ Cfr. su questo tema la Risoluzione n. 53/E del 9 aprile 1996. Cfr. pure Cass., 13 novembre 2008, n. 27065, in *Rep. Foro it.*, 2008, voce *Tributi locali* [6830], n. 168, secondo la quale «in tema di imposta comunale sugli immobili, in base alla lettura in combinato disposto degli art. 2, 1° comma, lett. a), e 4, 1° comma, d. lgs. n. 504 del 1992, va esclusa l’identificazione fra unità immobiliare e particella catastale; ne deriva che, nel caso di un immobile, costituito da più particelle, la cui superficie insista sul
(segue)

sciplina dell'Imu, ma non pare esservi ragione per non applicarla in via estensiva anche all'Imu.

2.2. I “fabbricati”

Come detto, è anzitutto oggetto di Imu “sperimentale”, di regola⁹, ogni costruzione che rientri nella nozione di «fabbricato»¹⁰ che il legislatore ha confezionato ai fini dell'Imu¹¹; lo si ricava:

- a) dall'articolo 13, comma 2, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito in legge 22 dicembre 2011, n. 214 (ove si parla degli «*immobili*») (secondo «*le definizioni di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504*») «*ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa*»); e, di conseguenza,
- b) da detto articolo 2, comma 1, lett. a), d. lgs. 504/1992, ove appunto si contempla il «fabbricato» e se ne offre la seguente definizione: per «fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta¹² o

territorio di più Comuni, il soggetto attivo dell'imposta è il Comune sul cui territorio la superficie del fabbricato insiste in misura prevalente» (in applicazione di tale principio, la Suprema Corte ha respinto il ricorso del Comune che, con riferimento ad uno stabilimento industriale occupante più particelle catastali ed insistente sull'area di più Comuni, riteneva che l'Ici dovesse essere frazionata per trovarsi una delle particelle nel suo territorio).

⁹ “Di regola”, in quanto, ad esempio, non sono soggetti all'Imu i fabbricati classificati in Catasto come appartenenti al “Gruppo E” e al “Gruppo F”, come oltre si vedrà.

¹⁰ Compresa le costruzioni abusive, indipendentemente dal fatto che sia stata presentata l'istanza di sanatoria: cfr. in tal senso Risoluzione n. 2/138 del 6 giugno 1994. Occorre peraltro notare che, ai sensi dell'articolo 49, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, «*gli interventi abusivi realizzati in assenza di titolo o in contrasto con lo stesso, ovvero sulla base di un titolo successivamente annullato, non beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dalle norme vigenti, né di contributi o altre provvidenze dello Stato o di enti pubblici. Il contrasto deve riguardare violazioni di altezza, distacchi, cubatura o superficie coperta che eccedano per singola unità immobiliare il due per cento delle misure prescritte, ovvero il mancato rispetto delle destinazioni e degli allineamenti indicati nel programma di fabbricazione, nel piano regolatore generale e nei piani particolareggiati di esecuzione*».

¹¹ Cfr. in argomento TRIMELONI, *La nozione di «fabbricato» nella disciplina dell'Ici: una nozione divenuta critica?*, in *Finanza loc.*, 2009, 1, 21.

¹² Cfr. Cass., 10 ottobre 2008, n. 24924, in *il fisco*, 2008, 7390; in *Corr. Trib.*, 2008, 3624; in *Immobili & dir.*, 2009, 1, 54; in *Riv. giur. edilizia*, 2008, I, 1501; in *Riv. trib. loc.*, 2009, 54; in *Tributi loc. e reg.*, 2009, 80; e in *Boll. trib.*, 2009, 569, secondo la quale «l'imposta comunale sugli immobili ha natura reale e il relativo presupposto è (segue)

che deve essere iscritta¹³ nel catasto edilizio urbano¹⁴, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza¹⁵; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta¹⁶ a partire dalla data di ultimazio-

integrato dal possesso dei beni immobili così come individuati dall'art. 2 d. lgs. n. 504/1992; non rileva la capacità di produrre reddito né, se non nei limiti della riduzione del prelievo, l'eventuale inagibilità o inabitabilità dell'unità immobiliare; ne consegue che l'iscrizione in catasto del fabbricato, ancorché in corso di costruzione, determina la realizzazione del presupposto impositivo indipendentemente dalla circostanza relativa all'ultimazione dei lavori o all'utilizzazione». In argomento cfr. MANDELLI, *Lavori non ancora ultimati, scatta l'imposizione fiscale?*, in *Immobili & dir.*, 2009, 1, 54; FRANSONI, *Il profilo temporale e la nozione di fabbricato nell'Ici*, in *Corr. Trib.*, 2008, 3621; PISCINO, *I fabbricati non ultimati e l'applicazione dell'Ici*, in *Finanza loc.*, 2009, 4, 46; RIGHI, *Accatastamento di edifici non ancora ultimati e Ici*, in *Boll. trib.*, 2009, 572.

¹³ Oggi "Catasto dei Fabbricati" in forza dell'articolo 9, comma 1, d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito con modificazioni in legge 26 febbraio 1994, n. 133.

¹⁴ Cfr. Cass., 5 marzo 2009, n. 5372, in *Rep. Foro it.*, 2009, voce *Tributi locali* [6830], n. 130, secondo la quale «in tema di imposta comunale sugli immobili, ai sensi dell'art. 2, 1° comma, lett. a), d. lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta nel catasto edilizio (o che presenti le condizioni di iscrivibilità), con la conseguenza che il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, da quella della sua utilizzazione; ne discende che il rilascio del certificato di abitabilità non costituisce presupposto per l'applicazione dell'imposta». Cfr., nel medesimo senso, Cass., 18 giugno 2010, n. 14820, in *Rep. Foro it.*, 2010, voce *Tributi locali* [6830], n. 150, secondo la quale «in tema di imposta comunale sugli immobili, ai sensi dell'art. 1, 2° comma, d. lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, il presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli "a qualsiasi uso destinati", mentre per l'art. 5, 1° comma, medesimo decreto, base imponibile è il valore venale degli immobili, il quale si determina, per i fabbricati iscritti in catasto, con riguardo alla rendita catastale: ne discende che restano irrilevanti la capacità del bene di produrre reddito, nonché il rilascio del certificato di abitabilità, coincidendo il momento impositivo con la giuridica esistenza dell'immobile, qualificata dalla idoneità del bene ad essere iscritto in catasto».

¹⁵ In coerenza con l'articolo 36, comma 2, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (recante il testo unico delle imposte sui redditi), per il quale «*Le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono pertinenze si considerano parti integranti delle unità immobiliari*».

¹⁶ Cfr. Cass, 23 ottobre 2006, n. 22808, in *il fisco*, 2006, 7035; e in *Dir. e giustizia*, 2006, 44, 44, secondo la quale «la disciplina positiva dettata dall'art. 2 d. lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, ai fini dell'applicazione dell'Ici, stabilisce - in modo inequivoco - che l'ultimazione del fabbricato ovvero la sua utilizzazione, da parte del contribuente, anteriormente al completamento dei lavori di costruzione costituisce presupposto necessario e sufficiente per l'esigibilità del tributo; la presentazione della domanda di accatastamento dell'edificio presso il competente Ute, ancorché lo stesso sia solo par-
(segue)

ne dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente¹⁷, dalla data in cui è comunque utilizzato¹⁸».

Occorre quindi stabilire anzitutto cosa significhi l'espressione «unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano», in quanto, se non ricorrono i presupposti per l'iscrizione in Catasto¹⁹, ovviamente non si forma il concetto di «fabbricato» rilevante ai fini dell'Imu e, dunque, non si forma il presupposto dell'obbligo di assolvere l'Imu. Ebbene, alla nozione di "unità immobiliare urbana" corrispondono una pluralità di fonti normative:

zionalmente completato, determina la decorrenza dell'obbligazione tributaria quale prova dell'avvenuto utilizzo del fabbricato».

¹⁷ Cfr. Cass., 23 giugno 2010, n. 15177, in *Rep. Foro it.*, 2010, voce *Tributi locali* [6830], n. 152, secondo la quale «in tema di imposta comunale sugli immobili, ai fini dell'assoggettabilità ad imposta di fabbricati di nuova costruzione, il criterio alternativo, previsto dall'art. 2 d. lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, della data di ultimazione dei lavori ovvero di quella anteriore di utilizzazione, acquista rilievo solo quando il fabbricato medesimo non sia ancora iscritto al catasto, realizzando tale iscrizione, di per sé, il presupposto principale per assoggettare il bene all'imposta» (fattispecie in cui è stata confermata la decisione di merito che aveva individuato il *dies a quo* della soggezione all'imposta nella data di presentazione della domanda di accatastamento, pur in presenza di certificati residenza di epoca anteriore, non essendo stato documentato l'iter seguito per il loro rilascio risultando quindi gli stessi inadeguati a dimostrare l'effettiva utilizzazione dell'immobile). Cfr. in materia RIGHI, *Accatastamento di edifici non ancora ultimati e Ici*, in *Boll. trib.*, 2009, 572.

¹⁸ Cfr. l'articolo 28, comma 1, r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, per il quale «i fabbricati nuovi ed ogni altra stabile costruzione nuova che debbono considerarsi immobili urbani [...] devono essere dichiarati all'Ufficio tecnico erariale entro trenta giorni dal momento [che dovrebbe coincidere con quello nel quale sia intervenuta la «ultimazione dei lavori di finitura dell'intervento»: articolo 25, comma 1, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380] in cui sono divenuti abitabili o servibili all'uso cui sono destinati» (ma con la precisazione che «alla domanda per il rilascio del certificato di agibilità deve essere allegata copia della dichiarazione presentata per la iscrizione in catasto», ex articolo 24, comma 4, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, e che «entro quindici giorni dall'ultimazione dei lavori di finitura dell'intervento, il soggetto» titolare del permesso di costruire o il soggetto che ha presentato la denuncia di inizio attività «è tenuto a presentare allo sportello unico la domanda di rilascio del certificato di agibilità»: articolo 25, comma 1, d.P.R. 380/2001).

¹⁹ Cfr. Cass., 23 giugno 2006, n. 14673, in *Rep. Foro it.*, 2006, voce *Tributi locali* [6830], n. 144, secondo la quale «in tema d'imposta comunale sugli immobili, gli art. 1, 2° comma, e 2, 1° comma, lett. a), d. lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, individuando quale presupposto dell'imposta il possesso di fabbricati a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali, e definendo il fabbricato come unità immobiliare iscritta o che dev'essere iscritta nel catasto edilizio urbano, dettano una nozione di immobile urbano assoggettato ad imposta che coincide sostanzialmente con quella di immobile suscettibile di accatastamento, ai sensi degli art. 1, 4, 5 e 10 r.d.l. 13 aprile 1939 n. 652».

- a) ai sensi dell'articolo 4, r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652 (intitolato "Accertamento generale dei fabbricati urbani, rivalutazione del relativo reddito e formazione del nuovo catasto edilizio urbano"), per "fabbricato urbano" si intendono «*fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite, diversi dai fabbricati rurali*»;
- b) ai sensi dell'articolo 5, r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, per "unità immobiliare urbana" si intende «*ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio*»;
- c) ai sensi dell'articolo 40, d.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142 (intitolato "Approvazione del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano"), si intende come «*unità immobiliare urbana*» «*ogni fabbricato, o porzione di fabbricato od insieme di fabbricati che appartenga allo stesso proprietario e che, nello stato in cui si trova, rappresenta, secondo l'uso locale, un cespite indipendente*»;
- d) nell'articolo 36, comma 2, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (recante il testo unico delle imposte sui redditi), è sancito che «*per unità immobiliari urbane si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di reddito autonomo*»;
- e) nell'articolo 2, comma 1, d.m. 2 gennaio 1998, n. 28 (intitolato "Regolamento recante norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale")²⁰, è sancito che per «*unità immobiliare*» si intendono:
- e.1 – la «*porzione di fabbricato*»;
 - e.2 – il «*fabbricato*»;
 - e.3 – lo «*insieme di fabbricati*»;
 - e.4 – la «*area*»;

²⁰ Pubblicato in *Gazz. Uff.* n. 45 del 24 febbraio 1998.

i quali, «*nello stato in cui si trova[no] e secondo l'uso locale presenta[no] potenzialità di autonomia funzionale e reddituale*»;

con la precisazione che (articolo 2, comma 3, d.m. 28/1998), «*Sono considerate unità immobiliari anche*» (se, «*nello stato in cui si trova[no] e secondo l'uso locale presenta[no] potenzialità di autonomia funzionale e reddituale*»):

- a) «*le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite*»;
- b) «*gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo*»;
- c) «*i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo*».

Posta dunque la suddetta nozione di “unità immobiliare urbana”, ne consegue, ai sensi dell'articolo 4, d.m. 2 gennaio 1998, n. 28, che «*A ciascuna unità immobiliare [...] è attribuito un identificativo catastale*»²¹, con la precisazione che l'obbligo di accatastamento di un manufatto è normato²² dall'articolo 28, comma 1, r.d.l. 13 aprile

²¹ Ma con la precisazione che, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, d.m. 2 gennaio 1998, n. 28, «*A meno di una ordinaria autonoma suscettibilità reddituale, non costituiscono oggetto di inventariazione i seguenti immobili:*

a) manufatti con superficie coperta inferiore a 8 m² [salvo che si tratti di opere accessorie a servizio di una o più unità immobiliari ordinarie, caso nel quale esse sono oggetto di iscrizione in catasto contestualmente alle unità di cui costituiscono accessorio: articolo 3, comma 4, d.m. 28/1998];

b) serre adibite alla coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale;

c) vasche per l'acquacoltura o di accumulo per l'irrigazione dei terreni [salvo che si tratti di opere rivestite con paramento murario e che siano accessorie a servizio di una o più unità immobiliari ordinarie, caso nel quale esse sono oggetto di iscrizione in catasto contestualmente alle unità di cui costituiscono accessorio: articolo 3, comma 4, d.m. 28/1998];

d) manufatti isolati privi di copertura;

e) tettoie, porcili, pollai, casotti, concimaie, pozzi e simili, di altezza utile inferiore a 1,80 m, purché di volumetria inferiore a 150 m³ [salvo che si tratti di opere accessorie a servizio di una o più unità immobiliari ordinarie, caso nel quale esse sono oggetto di iscrizione in catasto contestualmente alle unità di cui costituiscono accessorio: articolo 3, comma 4, d.m. 28/1998];

f) manufatti precari, privi di fondazione, non stabilmente infissi al suolo.

²² In linea con la norma di cui all'articolo 40, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi), per il quale «*il reddito dei fabbricati di nuova costruzione*» (segue)

1939, n. 652, per il quale «*i fabbricati nuovi ed ogni altra stabile costruzione nuova che debbono considerarsi immobili urbani [...] devono essere dichiarati all'Ufficio tecnico erariale entro trenta giorni*²³ *dal momento*²⁴ *in cui sono divenuti abitabili o servibili all'uso cui sono destinati*» (inoltre, per l'articolo 20, comma 1, r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, «*Le persone e gli enti indicati nell'art. 3 sono obbligati a denunciare, nei modi e nei termini da stabilirsi col regolamento, le variazioni nello stato e nel possesso dei rispettivi immobili, le quali comunque implicino mutazioni ai sensi dell'art. 17*»; questo articolo 17 si occupa anche delle «*mutazioni che avvengono*» «*nello stato dei beni, per quanto riguarda la consistenza e l'attribuzione della categoria e della classe*»; il termine per denunciare le «*mutazioni nello stato dei beni delle unità immobiliari già censite*» è stabilito «*entro trenta giorni dal momento in cui esse si sono verificate*»: articolo 34-*quinquies*, comma 2, lett. b), d.l. 10 gennaio 2006, n. 4, convertito in legge 9 marzo 2006, n. 80)²⁵.

Nel Catasto dei Fabbricati, gli immobili sono classificati²⁶ in “gruppi” e all'interno di ciascun gruppo sono divisi in “categorie”. Per comprendere i concetti di “gruppo” e di “categoria” catastale, occorre considerare anzitutto²⁷ che i fabbricati sono catalogati in Catasto in tre grandi insiemi identificati con numeri romani:

struzione concorre a formare il reddito complessivo dalla data in cui il fabbricato è divenuto atto all'uso cui è destinato o è stato comunque utilizzato dal possessore».

²³ Occorre tenere però in considerazione che questa norma dovrebbe considerarsi parzialmente abrogata/innovata per il fatto che «*alla domanda per il rilascio del certificato di agibilità deve essere allegata copia della dichiarazione presentata per la iscrizione in catasto*» (articolo 24, comma 4, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380) e che «*entro quindici giorni dall'ultimazione dei lavori di finitura dell'intervento, il soggetto*» titolare del permesso di costruire o il soggetto che ha presentato la denuncia di inizio attività «*è tenuto a presentare allo sportello unico la domanda di rilascio del certificato di agibilità*»: articolo 25, comma 1, d.P.R. 380/2001.

²⁴ Tale momento dovrebbe coincidere con quello nel quale sia intervenuta la «*ultimazione dei lavori di finitura dell'intervento*» (articolo 25, comma 1, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380).

²⁵ Cfr. BUSANI - MORELLO, *Passaggio in catasto per i nuovi requisiti di forma ad substantiam degli atti immobiliari*, in *Contratti*, 2010, 10, 916.

²⁶ Cfr. Circolare n. 134/T del 6 luglio 1941; Circolare n. 5/T del 14 marzo 1992; Circolare n. 4/T del 16 maggio 2006; Circolare n. 4/T del 13 aprile 2007.

²⁷ Cfr. CURATOLO - IOVINE, *Il catasto edilizio e dei terreni*, Roma, 2012, 119.

- a) “I – Immobili a destinazione ordinaria”;
- b) “II – Immobili a destinazione speciale”;
- c) “III – Immobili a destinazione particolare”.

Gli immobili “a destinazione speciale” (II) e gli immobili “a destinazione particolare” (III) (cfr. gli articoli 8 e 53, d.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142) coincidono, rispettivamente, con il “gruppo” catastale “D” (contenente gli *«opifici ed, in genere, fabbricati costruiti per speciali esigenze di attività industriali o commerciali e non suscettibili di destinazione estranea a tali esigenze senza radicali trasformazioni»*) e con il “gruppo” catastale “E” (contenente gli *«immobili che per la singolarità delle loro caratteristiche non sono raggruppabili in classi»*).

Per gli immobili a destinazione ordinaria (I), invece, è prevista un’ulteriore suddivisione in tre distinti “gruppi” catastali:

- a) il Gruppo “A” (*«unità immobiliari per uso di abitazioni o assimilabili»*);
- b) il Gruppo “B” (*«unità immobiliari per uso di alloggi collettivi»*);
e:
- c) il Gruppo “C” (*«unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia»*).

Ogni “gruppo” si suddivide, a sua volta, in più “categorie” catastali (ai sensi dell’articolo 6, d.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, *«la qualificazione consiste nel distinguere per ciascuna zona censuaria, con riferimento alle unità immobiliari urbane in essa esistenti, le loro varie categorie ossia le specie essenzialmente differenti per le caratteristiche intrinseche che determinano la destinazione ordinaria e permanente delle unità immobiliari stesse»*; inoltre, secondo l’articolo 8, comma 2, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138²⁸, *«la categoria è assegnata in base alla normale destinazione funzionale per l’unità immobiliare, tenuto*

²⁸ Intitolato “Regolamento recante norme per la revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d’estimo delle unità immobiliari urbane e dei relativi criteri nonché delle commissioni censuarie in esecuzione dell’articolo 3, commi 154 e 155, della L. 23 dicembre 1996, n. 662”.

conto dei caratteri tipologici e costruttivi specifici e delle consuetudini locali») nel cui ambito ad ogni unità immobiliare è attribuita una data “classe” «rappresentativa del livello reddituale ordinario ritraibile dall’unità immobiliare nell’ambito del mercato edilizio della microzona» dipendente «dalla qualità urbana ed ambientale della microzona in cui l’unità stessa è ubicata, nonché dalle caratteristiche edilizie dell’unità medesima e del fabbricato che la comprende. Per qualità urbana si intende il livello delle infrastrutture e dei servizi; per qualità ambientale si intende il livello di pregio o di degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici ancorché determinati dall’attività umana» (articolo 8, comma 3, d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138).

[...]

2.2.1. Le “parti comuni” dei fabbricati condominiali

Le “parti comuni” dei fabbricati condominiali, sotto il profilo catastale possono avere un triplice trattamento²⁹:

- a) non essere per nulla accatastate (si pensi al tetto dell’edificio, che appunto, di solito, non viene fatto oggetto di accatastamento);
- b) essere accatastate come “beni comuni non censibili” (ad esempio si tratta dei seguenti spazi condominiali: l’androne, le scale, i pianerottoli, i corridoi di cantina e di solaio, la corsia di transito delle autorimesse, la lavanderia, il locale deposito cicli, il locale caldaia, eccetera): in sintesi, si tratta di parti comuni che vengono bensì fatte oggetto di identificazione catastale (e ciò, essenzialmente, ai fini della loro precisa individuazione e rappresentazione planimetrica) ma che, non essendo suscettibili di produrre un proprio reddito, non sono qualificabili in termini di “unità immobiliare” (concetto del quale si veda la nozione sopra riferita, che fonda appunto sulla potenzialità reddituale la considerazione di un dato immobile, o sua porzione, in termini di “unità immobiliare”) e quindi sono prive di classamento e di rendita catastale;

²⁹ Cfr. POLIZZI, *Il catasto dei fabbricati*, Palermo, 2010, 387.

- c) essere accatastate come “beni comuni censibili” in quanto si tratti di porzioni di edificio che, seppur di proprietà condominiale, sono suscettibili di produrre un proprio reddito: classico, al riguardo, è il caso dell'alloggio destinato ad abitazione del portiere, la cui titolarità è ripartita, pro quota millesimale, tra tutte le unità immobiliari che compongono l'edificio condominiale.

Ebbene, mentre le categorie di beni condominiali sopra elencate alla lettera a) e alla lettera b) sono irrilevanti ai fini Imu (in quanto l'Imu presuppone un classamento catastale e una rendita catastale), le unità immobiliari di cui sopra alla lettera c) sono oggetto di Imu in quanto dotate di classamento e di rendita catastale.

Quanto all'adempimento degli obblighi Imu con riferimento a questi “beni comuni censibili”, oltre si vedrà che l'obbligo di dichiarazione grava sull'amministratore del condominio³⁰ (ai sensi dell'articolo 10, comma 4, ultimo periodo, d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, non richiamato dalla disciplina dell'Imu, né “propria”, né “sperimentale”, ma evidentemente applicabile all'Imu in via di interpretazione estensiva), mentre (soggetti passivi e pertanto) obbligati al pagamento dell'imposta sono i condomini, in quanto contitolari di dette unità immobiliari pro quota millesimale. Peraltro, in vigore dell'Ici, l'Amministrazione Finanziaria³¹ ha dato «facoltà»

³⁰ Ai sensi dell'articolo 10, comma 4, ultimo periodo, d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, «[...] per gli immobili indicati nell'articolo 1117, n. 2) del codice civile oggetto di proprietà comune, cui è attribuita o attribuibile una autonoma rendita catastale, la dichiarazione deve essere presentata dall'amministratore del condominio per conto dei condomini». L'articolo 1117, n. 2, cod. civ., sancisce che «Sono oggetto di proprietà comune dei proprietari dei diversi piani o porzioni di piani di un edificio, se il contrario non risulta dal titolo:[...] 2) i locali per la portineria e l'alloggio del portiere, per la lavanderia, per il riscaldamento centrale, per gli stenditoi e per altri simili servizi in comune [...]».

³¹ Cfr. Circolare n. 7 del 10 giugno 1993, par. 5.15, nella quale, alla domanda «Chi è obbligato a presentare la dichiarazione agli effetti dell'Ici e a eseguire il versamento dell'imposta relativamente alle parti comuni dell'edificio (a esempio alloggio del portiere, lavanderia, portineria) che abbiano un'autonoma rendita catastale?» è stato risposto che «Il soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione agli effetti dell'Ici è l'amministratore del condominio il quale deve riportare nella parte del frontespizio dedicata al dichiarante i dati identificativi del condominio con relativo codice fiscale. I soggetti obbligati al versamento dell'Ici per dette parti comuni sono i condomini, ciascuno per la sua quota parte; però, è data facoltà all'amministratore di effettuare il versamento, per conto del condominio, dell'intera imposta dovuta per l'unità (segue)

all'amministratore del condominio di effettuare il pagamento dell'imposta (il quale, evidentemente, preleva l'importo necessario dalla cassa del condominio, ripartendolo poi, pro-quota millesimale, su ciascun condomino nel rendiconto annuale di gestione del condominio).

Quest'ultima considerazione è, tra l'altro, in linea con il disposto dell'articolo 19, legge 23 dicembre 2000, n. 388³², dettato in tema di multiproprietà.

[...]

2.2.9. Le antenne di telefonia mobile

Il tema dell'accatastamento delle apparecchiature destinate a funzionare come antenne per le trasmissioni di telefonia mobile³³ dovrebbe essere articolato a seconda di come sia conformato l'impianto.

Se si tratta di impianti insistenti su costruzioni già censite in Catasto, gli apparecchi in esame sono, di solito, caratterizzati dalla presenza di una o più antenne ancorate a muri o sostenute da piccoli tralicci e dai relativi impianti elettrici ed elettronici. In questi casi, qualora le apparecchiature elettroniche siano custodite nell'ambito di locali già esistenti, censiti ovvero censibili (anche come parti comuni dell'edificio), e non venga individuata una specifica area all'uopo destinata, tali manufatti non necessitano di essere

immobiliare comune». Cfr. anche Circolare n. 11 del 26 giugno 1993, per la quale «in caso di contitolarità devono essere effettuati tanti versamenti quanti sono i contitolari, ciascuno dei quali versa per la propria quota. Per le parti comuni dell'edificio (ad esempio: alloggio del portiere) il versamento può essere effettuato dall'amministratore del condominio a nome del condominio stesso». Cfr. anche Circolare n. 138/E del 25 maggio 1996.

³² Ai sensi dell'articolo 19, legge 23 dicembre 2000, n. 388, «*Per i beni immobili sui quali sono costituiti diritti di godimento a tempo parziale, di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 9 novembre 1998, n. 427, il versamento dell'Ici è effettuato dall'amministratore del condominio o della comunione*» (comma 1). «*L'amministratore è autorizzato a prelevare l'importo necessario al pagamento dell'Ici dalle disponibilità finanziarie del condominio attribuendo le quote al singolo titolare dei diritti di cui al comma 1, con addebito nel rendiconto annuale*» (comma 2).

³³ Il tema in esame è trattato nella Risoluzione n. 2/746 del 13 dicembre 1993 e nella Circolare n. 4/T 16 maggio 2006.

dichiarati in catasto³⁴; diversamente, laddove vengano individuati aree e locali (preesistenti o di nuova costruzione), destinati proprio a ospitare le suddette apparecchiature, i manufatti in esame dovrebbero essere dichiarati in Catasto come autonoma unità immobiliare ovvero come variazione di preesistente unità immobiliare o di parte comune dell'edificio.

La seconda tipologia che si può riscontrare è quella relativa a un'area, di solito recintata, all'interno della quale viene installato, su platea di calcestruzzo, un traliccio cui sono fissate le antenne; in questo caso le apparecchiature elettroniche a corredo sono di norma ubicate in manufatti di dimensioni diverse in pianta e altezza. In questa fattispecie, i manufatti in questione dovrebbero essere sottoposti ad accatastamento.

Quanto all'attribuzione della categoria catastale, la circostanza che, di fatto, tali fabbricati siano strumentali allo svolgimento di un'attività commerciale dovrebbe deporre nel senso dell'accatastamento nella categoria "D/1". Se poi si volessero considerare le antenne come preordinate allo svolgimento di una funzione pubblica, ciò non si traduce, necessariamente, nell'accatastamento in categoria "E/9"³⁵.

[...]

2.2.11. Gli impianti eolici

Secondo la definizione offerta dall'Agenzia del Territorio³⁶, i generatori eolici (o aerogeneratori) sono quelle apparecchiature che convertono direttamente l'energia cinetica del vento in energia meccanica, la quale quindi può essere utilizzata per il pompaggio, per usi industriali e, soprattutto, per la generazione di energia elettrica; la tipica configurazione di un aerogeneratore ad asse orizzontale è composta da: una robusta fondazione, un sostegno, le pale,

³⁴ Cfr. Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 14 gennaio 2009, n. 1, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 633, secondo cui il ripetitore non è soggetto ad accatastamento.

³⁵ Sul punto, cfr. MIRTO, *Manuale per l'applicazione dell'Ici*, Milano, 2011, 28.

³⁶ Circolare n. 14 del 22 novembre 2007, par. 2.

una navicella contenente i meccanismi di controllo, il generatore, il moltiplicatore di giri, il rotore e un sistema frenante; opportuni cavi convogliano al suolo l'energia elettrica prodotta e trasmettono i segnali necessari per il funzionamento.

Ebbene, considerando che, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, d.m. 2 gennaio 1998, n. 28 (intitolato "Regolamento recante norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale")³⁷, «Sono considerate unità immobiliari anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo [...]», «l'impianto eolico è indubbiamente un opificio, in quanto è destinato alla produzione di energia e, come tale, allo stesso deve essere attribuita la categoria D/1»³⁸.

L'orientamento ministeriale ha avuto peraltro un contrastato accoglimento in giurisprudenza³⁹, nel senso che all'affermazione della considerazione dell'impianto eolico come opificio da accatastare in categoria "D/1"⁴⁰ è stato ribattuto che si tratterebbe di impianti di pubblico interesse, come tali da accatastare nel "Gruppo E", derivandosi da ciò la loro sottrazione all'imposta comunale⁴¹.

³⁷ Pubblicato in *Gazz. Uff.* n. 45 del 24 febbraio 1998.

³⁸ Circolare n. 14 del 22 novembre 2007, par. 4.

³⁹ In materia cfr. anche CARDILLO, *Gli impianti eolici nel sistema dell'imposta comunale sugli immobili*, in *Giust. trib.*, 2008, 502.

⁴⁰ Seguita da Comm. Trib. Reg. Campania, 12 novembre 2007, in *Giust. trib.*, 2008, 503, secondo la quale «gli impianti eolici (intesi quali strutture destinate nel loro complesso, compresi gli aerogeneratori e le cabine elettriche, alla produzione di energia elettrica da vendere a terzi), non possono essere suddivisi nelle singole parti, ma costituiscono un'entità unica la cui funzione è di produrre energia; conseguentemente, sono da considerare assoggettabili a Ici nel loro complesso, e con accatastamento in categoria D1, giacché trattasi di strutture industriali finalizzate alla produzione di energia elettrica e capaci di produrre reddito».

⁴¹ Cfr. Comm. Trib. Prov. Foggia, 15 novembre 2006, n. 139, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsoa; Comm. Trib. Prov. Foggia, 20 dicembre 2006, n. 168, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsoa; Comm. Trib. Prov. Foggia, 9 maggio 2007, n. 85, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsoa; Comm. Trib. Prov. Foggia, 11 maggio 2007, n. 93, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsoa; e Comm. Trib. Prov. Foggia, 19 settembre 2007, in *Giust. trib.*, 2008, 502, secondo cui «Gli impianti eolici, in quanto aventi carattere di pubblico interesse e di pubblica utilità e in quanto producono un sicuro beneficio di carattere sociale e pubbli-
(segue)

2.2.12. Gli impianti fotovoltaici

Senza pretesa di accuratezza tecnica nella descrizione che segue, 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»⁴²), atti a captare l'energia solare e a trasformarla in corrente continua; l'impianto comprende poi un *inverter*, e cioè un macchinario che trasforma l'energia elettrica prodotta dal pannello da corrente continua a corrente alternata (e, dunque, per renderla idonea alle esigenze delle comuni apparecchiature elettriche) e di un contatore, che è il dispositivo utile a controllare e contabilizzare la quantità di energia elettrica prodotta e poi eventualmente immessa nella rete cui l'impianto è connesso (l'impianto può infatti essere "in isola", e cioè produrre energia da accumulare e conservare in batterie, oppure, come accade più spesso, può essere un impianto "in rete", cioè connesso o a una rete privata, e quindi produrre energia destinata all'uso del produttore, o a una rete pubblica, attraverso la quale l'energia prodotta viene venduta dal produttore a terzi).

Il pannello solare, utilizzato singolarmente o, come accade più spesso, unito ad altri, viene per lo più adagiato e fissato su una particolare struttura di sostegno, appositamente predisposta (negli impianti "a terra", e cioè posati sul suolo o su un lastrico solare, essa può consistere in un reticolato formato da pali metallici verticali

co, sono da classificare catastalmente nella categoria "E" e sono pertanto esenti da Ici»; Comm. Trib. Prov. Bologna, 12 gennaio 2009, in *Boll. trib.*, 2009, 549; in *Dir. e pratica trib.*, 2009, II, 1201, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 10, 917; e Comm. Trib. Reg. Emilia-Romagna, 14 dicembre 2009, in *Boll. trib.*, 2010, 795, secondo cui «in tema di Ici, gli impianti eolici sono esenti dall'imposta ai sensi dell'art. 7, 1° comma, lett. b), d. lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, in quanto classificabili nella categoria catastale E, perché qualificati dalla normativa vigente come opere di pubblico interesse e di pubblica utilità».

⁴² Risoluzione n. 3 del 6 novembre 2008.

sormontati da binari orizzontali)⁴³; i pali verticali della struttura di sostegno, infine, sono stabilizzati mediante loro infissione⁴⁴ alla superficie su cui poggiano (il suolo o un lastrico solare) o mediante la realizzazione di plinti o altri basamenti. Ebbene, l'impianto fotovoltaico, quale appena descritto, è dunque un bene immobile?

Che innanzitutto sia da qualificarsi in termini di bene immobile la struttura di sostegno dell'impianto non pare revocabile in dubbio: si tratta di un manufatto che, anche a non volerlo ricomprendere nell'ambito delle «altre costruzioni», rientra senz'altro comunque nel novero di «tutto ciò che [...] artificialmente è incorporato al suolo» (articolo 812, comma 1, cod. civ.): come sopra già detto, non solo non rileva per la qualificazione di un dato bene come “bene immobile” lo strumento o il materiale concretamente utilizzati per la sua infissione al suolo ma, ancor prima, la sua connessione al suolo può avvenire per effetto del mero “appoggio” del manufatto e quindi per il solo effetto del suo peso e della forza di gravità⁴⁵. Parimenti, non vale ad escludere la natura immobiliare della struttura di sostegno dell'impianto fotovoltaico la considerazione che si tratta di una unione suscettibile di essere rimossa e di una struttura che, una volta smontata, si rende utilizzabile altrove: la norma di cui

⁴³ Negli impianti cosiddetti “integrati”, vale a dire quelli che sono incorporati nella struttura stessa dell'edificio nel quale sono inseriti, i pannelli sono fissati mediante binari o altre apposite strutture di ancoraggio, tali da realizzare la inclinazione idonea e da assicurare la occorrente stabilità.

⁴⁴ Per la immobilizzazione conseguente a incorporazione mediante «paletti o tubolari metallici», cfr. T.a.r. Campania, Sez. Napoli, 10 febbraio 1982, n. 91, in *Trib. Amm. Reg.*, 1982, 1327.

⁴⁵ Cfr. in giurisprudenza, ad esempio, Cass. 9 maggio 1962, n. 931, in *Foro it.*, 1962, I, 1097; Cons. Stato 23 gennaio 1995, n. 97, in *Riv. giur. edilizia*, 1995, I, 441; Trib. Pisa - Pontedera 24 settembre 1999, in *Toscana giur.*, 1999, 851; Trib. Macerata 8 novembre 2006, in *Nuova giur. civ.*, 2007, I, 931; Corte Cost. 20 maggio 2008, n. 162, in *Giur. cost.*, 2008, 3, 1951; e in dottrina DE MARTINO, *Dei beni in generale*, in Scialoja - Branca (a cura di), *Commentario del Codice Civile, sub art. 812*, Bologna - Roma, 1946, 14. Cfr. anche la Circolare n. 4/2006 del 16 maggio 2006 dell'Agenzia del Territorio ove si precisa che «nelle diverse definizioni di unità immobiliare sopra richiamate non si fa alcun riferimento ai materiali utilizzati, né ai sistemi di assemblaggio degli stessi. Detti materiali potranno quindi essere, per le costruzioni poste sulla terra ferma, di natura lapidea, di acciaio, ovvero di altra natura, e per quelle galleggianti, di natura lignea o ferrosa. Del pari l'assemblaggio delle componenti costruttive potrà avvenire con la chiodatura, l'imbullonatura, la saldatura, ovvero attraverso malte e calcestruzzi basati su reazioni chimico-fisiche dei relativi componenti».

all'articolo 812, cod. civ., infatti, non prescrive che dall'immobilizzazione del bene incorporato al suolo consegua l'irreversibilità dell'unione del bene con il suolo; anzi, la norma che definisce il "bene immobile", come detto, precisa che la connessione con il suolo può essere realizzata anche «*a scopo transitorio*», con ciò evidenziando che la natura immobiliare dell'entità unita al suolo può ben essere temporanea, e cioè limitata al periodo compreso tra il momento dell'unione del bene al suolo e il momento in cui questa unione viene fatta cessare.

Se poi si osserva il singolo pannello fotovoltaico, esso, in sé e per sé, è senz'altro un bene mobile: lo è quando esso si trova nell'opificio del suo produttore (per essere in corso di costruzione oppure, una volta ultimato, per essere giacente nel suo magazzino in attesa di essere venduto), lo è nel corso del trasporto (quando si trova sul camion che ne effettua la consegna), lo è quando è scaricato nel luogo prescelto dall'acquirente (ad esempio, un suo magazzino oppure un'area adiacente a quella ove è posato il reticolato di sostegno dei pannelli, in vista del suo montaggio). Ma il pannello è ancora un bene mobile dopo esser stato imbullonato o incastrato nella struttura di sostegno?

Pare proprio di no⁴⁶. Il pannello solare, una volta ancorato nella sua struttura di sostegno, assume «senza dubbio»⁴⁷ natura immobiliare per essere parte componente⁴⁸ di un bene immobile, tanto

⁴⁶ Cfr. in tal senso BUSANI, *Ma ... la Tour Eiffel è un bene mobile? (Riflessioni sulla natura immobiliare dell'impianto fotovoltaico)*, in *Notariato*, 2011, 3, 305.

⁴⁷ Cfr. anche l'articolo 2, d.m. 2 gennaio 1998, n. 28 ("Regolamento di costituzione del Catasto Fabbricati e adeguamento della nuova cartografia catastale") secondo il quale «*1. L'unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato o da un fabbricato o da un insieme di fabbricati o da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale. [...] 3. Sono considerate unità immobiliari anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al comma 1. Del pari sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale*».

⁴⁸ Correttamente, l'articolo 1-*quinquies*, d.l. 31 marzo 2005, n. 44, convertito in legge 31 maggio 2005, n. 88, interpretando in via di interpretazione autentica il concetto di fabbricato destinato a centrale elettrica, ai fini del suo accatastamento, ha sancito (segue)

quanto lo sono le turbine della centrale elettrica⁴⁹ (così come divengono parte di un edificio anche gli infissi destinati a servire da porte e finestre: pur essi erano evidentemente mobili prima di essere montati)⁵⁰. E' assorbente in tal senso l'osservazione che il pannello e la struttura che lo stabilizza e che lo sostiene non possono non essere considerati (se non addirittura rientranti nel concetto di «*altre costruzioni*» di cui all'articolo 812, comma 1, cod. civ.), quale entità senz'altro interna al perimetro di «*tutto ciò che [...] artificialmente è incorporato al suolo*» (e, tra l'altro, se già non bastasse questa considerazione, si può osservare che si tratta di una infissione la quale, per usare le parole del secondo comma del medesimo articolo 812, cod. civ., è destinata a essere tale «*in modo permanente per la*» sua «*utilizzazione*»): in particolare, già si è dimostrato (nel paragrafo del presente volume dedicato alla nozione di “bene immobile”) come non occorra che, per essere considerato immobile, il bene unito o incorporato al suolo debba perdere la propria individualità, che la incorporazione debba avvenire con particolari metodologie tecniche⁵¹, che occorra un'incorporazione tale da impedire il distacco del

to che «*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 edifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attività industriale [...] anche se fisicamente non incorporati al suolo*».

⁴⁹ Secondo Cass., 27 ottobre 2009, n. 22690, in *Corr. Trib.*, 2009, 48, 3957, è «irrelevante la circostanza che le turbine siano ancorate al suolo mediante un sistema di bulloni anziché mediante “incorporazione”, non essendo il concetto di incorporazione evocato dall'art. 812 cod. civ., legato ai particolari tecnici mediante i quali il fenomeno si realizza [...]. Alla luce delle tecniche costruttive contemporanee, invero, l'uso di sistemi di fissaggio elastici, come quello adottato per le turbine Enel, potrebbe condurre alla aberrante conclusione che», ove fosse rilevante la metodologia di fissaggio o di ancoraggio al suolo, «molti edifici, sia civili che commerciali, “e finanche la Tour Eiffel”, devono considerarsi beni mobili».

⁵⁰ Cfr. Cass., 27 febbraio 1976, n. 655, in *Foro it.*, 1976, I, 976: «Gli ascensori sono parti integranti degli edifici nei quali sono installati, e non semplici pertinenze; essi, infatti, non hanno una funzione propria, ancorché complementare e subordinata rispetto a quella degli edifici, ma partecipano alla funzione complessiva e ed unitaria degli edifici medesimi, quali elementi essenziali alla loro destinazione».

⁵¹ Pertanto, la conclusione non muterebbe ove si rilevassero modalità di posizionamento del pannello sulla struttura, diverse dal materiale ancoraggio mediante viti, staffe, ganasce o affini, ma parimenti idonee a garantirne una certa stabilità. Infatti, alla luce di quanto già detto sopra, circa l'irrelevanza del mezzo di connessione utilizzato, ai fini della determinazione dell'immobilizzazione, in nulla si differenzia un
(segue)

bene incorporato, che la scorporazione non possa avvenire se non causando al bene scorporato la perdita della propria precedente identità o natura e che il bene scorporato non possa essere (facilmente) spostabile o utilizzabile altrove⁵².

Invero, ciò che rileva è, come già detto, la funzione di un dato bene in quanto collocato in un certo contesto spaziale (e cioè in connessione con il suolo): se quel bene, in quel contesto, ha giuridica rilevanza poiché fornisce utilità mediante il suo posizionamento in un dato luogo (in quanto bene “produttivo” e quindi in quanto bene che è suscettibile di formare oggetto di rapporti giuridici), allora esso è un bene immobile⁵³, poiché la sua potenziale mobilità diviene latente al cospetto della funzione che il bene svolge essendo immobile, e cioè in quanto collocato in un dato contesto. La nozione di “bene immobile” recata dal codice civile evidenzia con chiarezza che i beni non vanno considerati di per se stessi, ma in ragione degli

pannello fissato da uno semplicemente incastrato alla struttura di sostegno. Cfr. Cass., 4 marzo 1968, n. 679, in *Giust. civ.*, 1968, I, 1920: «l'art. 812 cod. civ. contiene una dizione quanto mai ampia e generica, riguardando qualsiasi costruzione a qualsiasi scopo eseguita e fatta con qualsiasi materiale. Quello che si richiede affinché cose, che fisicamente sarebbero mobili, diventino immobili, è l'incorporazione o congiunzione al suolo, occorre, cioè, che mediante un mezzo tecnico qualsiasi, diverso secondo la diversa natura della cosa, questa formi un solo tutto con il suolo».

⁵² E' invece un non divisibile luogo comune la convinzione che l'impianto fotovoltaico discenda la sua natura mobiliare dal fatto che i pannelli che lo compongono sono una fonte produttiva d'energia a prescindere dal suolo e dal fatto della loro facile amovibilità: di questo convincimento si trova ad esempio evidente espressione in PACIERI - TRUTALLI, *L'assoggettabilità ad Ici delle centrali fotovoltaiche*, in *Corr. Trib.*, 22/2009, 1803, ove si legge «Il suolo non costituisce elemento essenziale dell'impianto, ma solo un accessorio; la sua connessione con il pannello non riveste cioè carattere strutturale e la funzionalità di quest'ultimo non è in alcun modo condizionata dalla superficie su cui esso insiste, bensì dalla attitudine a ricevere ed elaborare la radiazione solare anche qualora trasferito altrove (ad esempio, sul tetto di una abitazione, sull'ala di un aereo o sul ponte di una nave). In altre parole il suolo, al pari di qualsivoglia altro supporto, costituisce elemento solo occasionale dell'impianto fotovoltaico il quale, in astratto, potrebbe essere addirittura sospeso in aria senza che ciò deprima, alteri o modifichi la sua attitudine ed effettiva funzionalità alla produzione di energia elettrica».

⁵³ Cfr. Corte Cost., 20 maggio 2008, n. 162, in *Giur. cost.*, 2008, 1951: «alla luce della definizione di bene immobile contenuta nell'art. 812 cod. civ., si può concludere che la possibilità di separazione di un impianto dal suolo non esclude che esso mantenga la sua natura immobiliare; piuttosto il disposto codicistico è tale per cui tutto quello che viene collegato al suolo in unità strutturale – qualunque sia la natura dello stabilimento – acquista natura immobiliare».

interessi che su di essi si appuntano: se un “bene mobile” viene immobilizzato, questa condizione viene elevata a criterio di qualificazione di quel bene in termini di “bene immobile”⁵⁴; e questa stessa qualificazione il bene conserva per tutto il tempo in cui perdura la sua condizione di immobilità, vale a dire fino a quando il vincolo di immobilità non sia rimosso. Ne consegue che il pannello “immobilizzato” non perde la propria identità (per così dire) “reale”, nel senso che, rispetto all’immobile cui è unito, esso rimane pur sempre un’entità oggettivamente distinta, una cosa avente una propria identità e qualità e caratteristiche intrinseche immutate; ciò che invece risulta modificata è la considerazione giuridica di questo bene, dal momento che, stante la sua condizione di connessione funzionale con il suolo, l’ordinamento non considera più il pannello fotovoltaico in sé, ma come parte componente di un bene immobile (e cioè l’impianto fotovoltaico) che il pannello concorre a formare a causa degli effetti che conseguono alla sua “immobilizzazione”⁵⁵. Pertanto, se pur permane una naturale e potenziale mobilità del pannello

⁵⁴ Cfr. Cass., 7 febbraio 1966, n. 396, in *Mass. Giur. it.*, 1966: «la cosa incorporata, pur rimanendo entità distinta, perde la propria oggettività economica e giuridica e, pertanto, il bene mobile incorporato in un immobile deve essere considerato come cosa immobile, a norma dell’art. 812, 1° comma, cod. civ.». Erronea quindi è la posizione dell’Agenzia delle Entrate, Circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, secondo la quale «l’impianto fotovoltaico situato su un terreno, non costituisce impianto infisso al suolo, in quanto normalmente i moduli che lo compongono (i pannelli solari) possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità»; posizione ribadita nella Circolare n. 38/E dell’11 aprile 2008, ove, commentandosi il credito di imposta per l’acquisizione di beni strumentali nuovi in aree svantaggiate (articolo 1, commi 271-279, legge 27 dicembre 2006, n. 296), si afferma, con riferimento agli impianti e macchinari «diversi da quelli infissi al suolo» (di cui al comma 273), che «siano diversi da quelli infissi al suolo [...] gli impianti fotovoltaici» in quanto si tratta di [...] impianti e [...] macchinari che possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità».

⁵⁵ Cfr. SORIA, *Assoggettabilità ad ICI degli impianti di produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica*, in *Ambiente e sviluppo*, 2009, 12, 1115, secondo cui «la possibilità di separazione di una cosa dal suolo non esclude che essa acquisisca e mantenga la natura immobiliare fino a quando sia al suolo incorporata, o, anche, unita in via transitoria. A tal fine [...] con riguardo ai pannelli (*rectius*, moduli fotovoltaici) questi sono beni mobili incorporati al fine di costituire il necessario complemento produttivo dell’impianto grazie alla loro funzione di generatore».

fotovoltaico, la sua destinazione a comporre l'impianto di cui esso fa parte ne comporta l'immobilità "giuridica"⁵⁶.

Anche l'Agenzia delle Entrate ha dunque dovuto arrendersi all'evidenza: dopo aver tentato per ben tre volte di negare la natura immobiliare agli impianti fotovoltaici⁵⁷, l'Agenzia ha finalmente ammesso⁵⁸ la natura immobiliare degli impianti fotovoltaici, con ciò allineandosi dunque all'opinione già espressa dall'Agenzia del Territorio⁵⁹: parlando della imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale di cui all'articolo 1, comma 16, legge 13 dicembre 2010, n. 220, le Entrate infatti hanno affermato che detta imposta «deve essere, inoltre, versata anche con riferimento ai contratti di leasing di impianti fotovoltaici censiti/da censire al catasto fabbricati come opifici industriali (cat. D1)»⁶⁰.

Pertanto, ora non può più essere revocato in dubbio che l'impianto fotovoltaico debba essere qualificato come "bene immobile" e che ad esso debba essere dunque applicato il regime fiscale conseguente a detta sua natura.

2.2.13. Le porzioni di fabbricato destinate a impianti per consumi domestici

Quando l'installazione di un impianto non concreta la realizzazione di un opificio, ma, più modestamente, consiste nella predisposizione di un locale per ospitare un macchinario destinato a servire essenzialmente a finalità domestiche, non si ha una unità immobi-

⁵⁶ Cfr. COSTANTINO, *La disciplina dei beni. Beni immobili e beni mobili*, in Rescigno (diretto da), *Trattato di Diritto Privato*, II, 7, Torino, 2005, 75: «la distinzione tra immobili e mobili non risiede nella natura delle cose, ma nella valutazione che l'ordinamento ne compie in quanto oggetto di diritti e di rapporti. Se risulta che l'utilizzabilità di un bene è giuridicamente rilevante e riconosciuta idonea realizzare interessi meritevoli di tutela in relazione ad un luogo determinato, si dirà che il suo oggetto è immobile».

⁵⁷ Circolare n. 46 del 19 luglio 2007; Circolare n. 38 dell'11 aprile 2008; Circolare n. 38 del 23 giugno 2010.

⁵⁸ Circolare n. 12 dell'11 marzo 2011.

⁵⁹ Risoluzione n. 3 del 6 novembre 2008.

⁶⁰ Cfr. anche CORRADIN, *Regime Ici degli impianti fotovoltaici, in il fisco*, 2010, 5658.

liare che deve essere oggetto di censimento in Catasto, ma una porzione di fabbricato catastalmente irrilevante e quindi non rilevante nemmeno ai fini dell'Imu⁶¹.

2.2.14. L'immobile pignorato, sequestrato e confiscato

Nel concetto di «*amministrazione e gestione dell'immobile*» oggetto di pignoramento o di sequestro giudiziario (articoli 560 e 676, c.p.c.) non dovrebbe rientrare anche l'obbligo Imu, il quale è invero correlato alla titolarità del diritto di proprietà di (o di un diritto reale su) un bene immobile; pertanto, soggetto passivo Imu dovrebbe rimanere il proprietario del (o il titolare di un diritto reale sul) bene oggetto di pignoramento o di sequestro⁶²; e ciò «in quanto il presupposto impositivo viene a mancare (*rectius*, a migrare nella sfera giuridica dell'assegnatario) soltanto all'atto dell'emissione del decreto di trasferimento del bene»⁶³.

Nel caso, infine, del sequestro penale (articolo 20, d. lgs. 6 settembre 2011, n. 159), che è finalizzato alla confisca dei beni sequestrati, pare, anche in questo caso, di doversi concludere che, fino al-

⁶¹ Cfr. Risoluzione n. 3 del 6 novembre 2008, per la quale «Di contro, non hanno autonoma rilevanza catastale e costituiscono semplici pertinenze delle unità immobiliari le porzioni di fabbricato ospitanti gli impianti di produzione di energia aventi modesta potenza e destinati prevalentemente ai consumi domestici».

⁶² Nel senso che il custode ha un compito di mera gestione conservativa del bene posto sotto pignoramento o sequestro, cfr., in tema di imposta sul valore aggiunto, la Risoluzione n. 184/E del 14 agosto 1986. Nel medesimo senso la Circolare n. 18 del 24 novembre 1976. Cfr. anche Trib. Taranto, 29 luglio 2002, in *il fisco*, 2003, 457, secondo cui «gli obblighi formali e sostanziali in materia di imposte dirette inerenti ai beni sequestrati o confiscati ex lege n. 575/1965 ricadono sull'amministratore giudiziario e non sul proposto della misura di prevenzione patrimoniale, in quanto quest'ultimo pur conservando la titolarità giuridica di tali beni non ne ha il possesso di cui all'art. 1 Tuir; l'Ici relativa ai beni in questione, invece, deve essere assolta dal proposto in quanto il d. lgs. n. 504/1992 individua i soggetti passivi dell'imposta nei proprietari e nei titolari di specifici diritti reali». Di contrario avviso appare invece Comm. Trib. Reg. Basilicata, 17 marzo 2010, n. 79, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsosa, secondo la quale «emergendo autonomamente il possesso dell'immobile in capo al custode giudiziario, a nulla rileva il dato formale della nuda proprietà. Soggetto passivo d'imposta è, pertanto, il custode giudiziale, unico contraddittore del rapporto giuridico d'imposta, il quale onorerà l'imposta rivalendosi sui proventi della dismissione del bene».

⁶³ Comm. Trib. Reg. Lazio, 28 maggio 2008, in *il fisco*, 2008, 6174.

la pronuncia della confisca (di cui all'articolo 24, d. lgs. 159/2011), il proprietario resti soggetto passivo dell'Imu; la soggettività passiva dell'Imu è invero connessa alla titolarità di un diritto reale, a prescindere dall'esercizio materiale del possesso corrispondente a quel diritto.

[...]

2.3.1.11. L'area dell'impianto fotovoltaico e dell'impianto di distribuzione del carburante

Si è sopra argomentato come il trattamento tributario di una data area abbia una strettissima dipendenza dalla qualificazione che, di detta area, sia attribuita dallo strumento di pianificazione del territorio comunale in cui essa è situata. Talvolta, tuttavia, la legge prevede che l'esperimento di determinati procedimenti amministrativi costituisca di per sé una “variante” agli strumenti urbanistici comunali, i quali dunque devono evidentemente esser letti, in questi casi, come emendati da tale “variante”, e ciò per effetto non delle procedure ordinariamente previste per la loro modificazione, ma appunto in conseguenza dell'effettuazione di detti procedimenti⁶⁴.

E', questo, anzitutto, il caso delle aree destinate a ospitare la realizzazione di impianti di distribuzione di carburanti, le quali, se posizionate nel perimetro cittadino, sono comprese talora in zone edificabili, perché destinate ad “attrezzature” (o consimili destinazioni), e talaltra in zone completamente inedificabili (ad esempio, perché destinate a “verde pubblico”)⁶⁵; e, se posizionate al di fuori

⁶⁴ Cfr. BUSANI, *L'area dell'impianto fotovoltaico è agricola o edificabile?*, in *Corr. Trib.*, 2011, 46, 3856.

⁶⁵ Cfr. Cons. Stato, 21 settembre 2005, n. 4945, in *Guida dir.*, 2005, 41, 110, per un caso di posizionamento di un distributore, ad opera del piano di localizzazione comunale, in un'area destinata dallo strumento urbanistico generale a «verde attrezzato»: «la destinazione «a verde attrezzato» di una parte del territorio comunale non esclude automaticamente da quella zona la installazione di impianti di distribuzione di carburante; questi, infatti, quali servizi a rete sono diffusi in tutte le zone urbanistiche salvo eccezioni espresse basate su particolari ragioni; il processo di localizzazione degli impianti è affidato, per la parte normativa, agli organi di governo dei comuni ai quali compete di stabilire non solo «criteri, requisiti e caratteristiche delle aree sulle quali possono essere installati detti impianti», ma anche di dettare “le norme applicabili a (segue)

della cerchia urbana, sono invariabilmente classificate – lo insegna l'esperienza professionale – come “zone agricole”.

Ebbene, il d. lgs. 11 febbraio 1998, n. 32, dispone che la collocazione degli impianti di distribuzione del carburante (non autostradali) dipende da un piano di localizzazione elaborato da ciascun Comune: questa *«localizzazione degli impianti di carburanti costituisce un mero adeguamento degli strumenti urbanistici in tutte le zone e sottozone del piano regolatore generale non sottoposte a particolari vincoli paesaggistici, ambientali ovvero monumentali e non comprese nelle zone territoriali omogenee A»* (articolo 2, comma 1-bis)⁶⁶. In altri termini, il piano comunale degli impianti di distribuzione carburanti comporta una “variante” alla pianificazione urbanistica comunale, cosicché, se il piano dei distributori di carburante individua una data area come vocata ad ospitare un distributore di benzina, allora quell'area può essere utilizzata per costruire un distributore anche se il piano regolatore generale qualifica quell'area non edificabile (perché agricola, perché destinata a verde pubblico o privato, ecc.). Insomma, in tali casi si tratta di un'area che, leggendo lo strumento urbanistico comunale, resta qualificata come inedificabile ma che diventa, nel caso concreto, edificabile proprio perché retinata come tale nel piano comunale degli impianti di distribuzione di carburante.

A fronte di ciò, è evidente che un'area destinata ad ospitare la costruzione di un impianto di distribuzione di carburanti non può non essere considerata in termini di “area edificabile”, anche se detta area sia qualificata come “zona agricola” nello strumento generale di pianificazione comunale, in quanto questo deve inevitabilmente essere letto “in controluce”, e cioè al cospetto di quella “variante” allo strumento urbanistico generale che è stata provocata

dette aree ivi comprese quelle sulle dimensioni delle superfici edificabili”». Nel medesimo senso, cfr. Cons. Stato, 13 dicembre 2006, n. 7377, in *Urb. app.*, 2007, 867; e in *Riv. giur. edilizia*, 2007, I, 149.

⁶⁶ Norma da interpretarsi nel senso che deve essere riconosciuta a favore degli enti locali la facoltà di consentire, in sede di pianificazione della rete distributiva, la localizzazione dei nuovi impianti anche nelle zone del Prg soggette a diversa destinazione, purché non sottoposte a particolari vincoli: in tal senso, Cons. Stato, 13 dicembre 2006, n. 7377, in *Urb. app.*, 2007, 867, con nota di MELE, *Poteri dei Comuni in tema di razionalizzazione della rete di distribuzione dei carburanti*.

dall'elaborazione, da parte del Comune, del predetto piano degli impianti di distribuzione del carburante⁶⁷.

Un identico discorso deve conseguentemente essere ripetuto con riferimento al caso degli impianti fotovoltaici, proprio perché è caso pressoché analogo al precedente: invero, l'articolo 12, comma 3, del d. lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, sancisce che *«la costruzione e l'esercizio degli impianti di produzione di energia elettrica alimentati da fonti rinnovabili [...] sono soggetti ad una autorizzazione unica, rilasciata dalla regione o dalle province delegate dalla regione, [...] che costituisce, ove occorra, variante allo strumento urbanistico»*, e ciò perché *«gli impianti di produzione di energia elettrica»* da fonte fotovoltaica *«possono essere ubicati anche in zone classificate agricole dai vigenti piani urbanistici»*.

In altri termini: qualunque sia la destinazione urbanistica del territorio sul quale la Provincia o la Regione autorizzano il posizionamento dell'impianto fotovoltaico, questo può essere costruito in base alla predetta *«autorizzazione unica»*, la quale consente tale costruzione a prescindere dalla fabbricabilità o meno dell'area in questione. Per questo, l'autorizzazione in esame rappresenta, per parola stessa del legislatore, una *«variante»* dello strumento urbanistico comunale, rendendo edificabile (per la specifica costruzione di un impianto fotovoltaico) anche l'area che, per effetto della pianificazione comunale, non lo sarebbe, perché ad esempio classificata come

⁶⁷ Cfr. Cass., 18 settembre 2009, n. 20097, in *il fisco*, 2009, 6326; in *Corr. Trib.*, n. 2009, 45, 3691; in *Boll. trib.*, 2010, 809; e in *Riv. giur. edilizia*, 2009, I, 275, secondo la quale «è soggetta ad Iva, e non all'imposta proporzionale di registro, la cessione di un'area inclusa in un piano di ristrutturazione della rete di distribuzione di carburante, approvato ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs. 11 febbraio 1998, n. 32, poiché la possibilità, conseguente a detta approvazione, di rilascio immediato di provvedimenti per la realizzazione degli impianti, senza necessità di adottare gli ordinari procedimenti modificativi del piano regolatore generale, attribuisce all'approvazione l'effetto di rendere immediatamente edificabile l'area, sia pure con riferimento ad interventi di natura particolare (impianti di distribuzione di carburanti)». In altri termini, secondo la Casazione, l'approvazione del piano di localizzazione degli impianti di distribuzione carburanti comporta un adeguamento automatico del piano regolatore generale: sulla sola base dell'approvazione del piano della distribuzione dei carburanti è dunque consentita l'adozione dei provvedimenti concessori o autorizzatori per la realizzazione dei distributori, il che presuppone, ovviamente, che il PRG si ritenga emendato senza necessità di adottare i formali procedimenti modificativi dello stesso.

“zona agricola”⁶⁸ (a prescindere, poi, dal fatto che si possa continuare a utilizzare l'area in questione anche o solo per scopi agricoli)⁶⁹.

Pertanto, quando la normativa citata consente la costruzione dell'impianto fotovoltaico anche in “zona agricola”, ciò di certo non comporta che la zona resti “agricola” pure dopo il rilascio dell' «*autorizzazione unica*»; in effetti, la destinazione agricola, che formalmente rimane a qualificare l'area in questione nello strumento di pianificazione comunale, viene sostanzialmente e radicalmente innovata per effetto del rilascio dell'«*autorizzazione unica*» (la quale, appunto, ne costituisce «*variante*») per divenire una destinazione atta a ospitare la realizzazione di un impianto fotovoltaico e quindi per divenire appunto “edificabile”.

In conclusione, dal disposto dell'articolo 36, comma 2, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, che contiene la nozione di aree «*fabbricabili*», è facile anzitutto discendere che, nel perimetro individuato da questa espressione normativa, rientrano sia le aree espressamente qualificate come “edificabili” dallo strumento urbanistico sia quelle che devono considerarsi edificabili in base a una “variante” dello strumento urbanistico derivante dall'espletamento di un procedimento amministrativo cui la legge appunto attribuisce l'efficacia di “variante”: invero, lo strumento urbanistico non può non essere “letto” *al netto* delle sue “varianti”, ma deve essere letto *alla luce* di tali sue varianti.

⁶⁸ Ovviamente, non si concorda con Risoluzione n. 112/E del 28 aprile 2009, ove si legge che, essendo «il terreno oggetto dello stipulando atto di costituzione del diritto di superficie [...] parte di una zona territoriale omogenea classificata E5, ossia di preminente interesse agricolo» «si ritiene, ai fini fiscali, che la costruzione dell'impianto fotovoltaico non comporti l'automatica classificazione del terreno sul quale lo stesso sorge quale “area edificabile”, disconoscendo, in tal modo, la destinazione urbanistica attribuita allo stesso terreno dal PRG».

⁶⁹ Occorre assolutamente disinnescare questo equivoco: la destinazione di un'area è quella che deriva dagli strumenti urbanistici (in via «diretta» o per effetto, come nel caso specifico, di una «variante»), a prescindere dal suo concreto utilizzo: in altri termini, se un'area è edificabile, non diventa agricola per il solo fatto che, invece di farla oggetto di destinazione edificatoria, la si continui a coltivare. Evidente invece l'erroneo convincimento della predetta risoluzione, quando essa cerca motivazione della ritenuta natura agricola dell'area in questione dal fatto della «contemporanea possibilità dell'utilizzo agricolo del terreno e dell'installazione sullo stesso di impianti fotovoltaici».

Se già questo è ampiamente sufficiente a considerare in termini di edificabilità l'area vocata ad ospitare l'impianto fotovoltaico (ovviamente, "a valle" del rilascio della «*autorizzazione unica*»), alle stesse conclusioni si giunge anche per effetto di un ragionamento più "generale". Invero, l'articolo 36, comma 2, d.l. 223/2006 evidenzia con chiarezza come la normativa tributaria si posiziona al cospetto di quella urbanistica: quest'ultima è finalizzata a garantire un ordinato governo del territorio mentre la prima è preordinata a modulare il prelievo fiscale in relazione al mutare del valore economico del suolo, il quale tanto più si incrementa quanto più si concretizza la possibilità di edificazione (possibilità nulla, se la qualificazione del suolo sia agricola; possibilità più concreta se l'edificabilità sia sancita in uno strumento urbanistico comunale "adottato" ma non ancora "approvato"; possibilità *in itinere* se lo strumento sia anche "approvato"). Quando la legge tributaria riferisce dunque l'edificabilità al fatto della "adozione" dello strumento urbanistico, a prescindere dalla sua "approvazione", mostra di aderire evidentemente a una concezione "sostanzialistica" dell'edificabilità, nel senso che viene dato rilievo non al perfezionamento dell'*iter* che conduce all'entrata in vigore dello strumento urbanistico comunale, bensì a uno stadio intermedio di tale *iter* (appunto, quello della sua "adozione") e ciò in quanto la "adozione" dello strumento urbanistico, con la qualificazione in esso, in termini di "edificabilità", di una data area, conferisce indubbiamente a tale area una caratteristica che è socialmente concepita come una qualità già sussistente e rilevante in termini di valorizzazione del bene in questione⁷⁰ e che quindi è sufficiente a far venir meno l'applicabilità delle regole tributarie proprie dei terreni agricoli e a determinare invece l'applicazione di quelle proprie dei terreni edificabili.

⁷⁰ Cfr. Cass., 22 marzo 2002, n. 4120, in *Giur. imp.*, 2002, 659, secondo cui «l'inserimento di un terreno in uno strumento urbanistico, con destinazione edificatoria, ancorché detto strumento, adottato dal comune, non sia stato ancora perfezionato con l'approvazione da parte della regione, imprime al bene una qualità che è recepita dalla generalità dei consociati come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità e, quindi, fa venir meno, ai fini anzidetti, la natura agricola del terreno medesimo». Nel medesimo senso diverse altre sentenze, come ad esempio Cass., 18 settembre 2003, n. 13817, in *Boll. trib.*, 2004, 71; in *Giust. civ.*, 2004, I, 1547; e in *Giur. imp.*, 2004, 123.

Ebbene, non vi è chi non veda che sarebbe estremamente ingiustificato considerare, sia dal punto di vista tributario che da quello urbanistico, un'area meramente agricola alla stessa stregua di un'area (ex agricola) che, per effetto di una «*autorizzazione unica*», sia stata “variata” in area idonea a ospitare un impianto fotovoltaico: dal punto di vista urbanistico, perché l'impatto sul territorio di un impianto fotovoltaico è di notevole se non di enorme rilevanza; dal punto di vista tributario, perché il valore di un'area agricola (magari sterile, impervia o non fertile) non è nemmeno lontanamente confrontabile con il valore di un'area autorizzata ad ospitare un impianto fotovoltaico.

In conclusione, una volta rientrata una data area nell'ambito del piano comunale degli impianti di distribuzione carburanti nonché una volta rilasciata la «*autorizzazione unica*» per l'installazione di un impianto fotovoltaico:

- a) prima dell'inizio dei lavori di costruzione dell'impianto, l'area è da considerare «*fabbricabile*» ai sensi dell'articolo 13, comma 2, d.l. 201/2011, e dell'articolo 2, comma 1, lett. b), d. lgs. 504/1992;
- b) durante la costruzione dell'impianto, e quindi «*In caso di utilizzazione edificatoria dell'area, [...] la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile [...] senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, [...] ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito [...] è comunque utilizzato*» (articolo 5, comma 6, d. lgs. 504/1992);
- c) a fine lavori e ad accatastamento avvenuto, l'area non è più rilevante ai fini Imu (in quanto divenuta «*area occupata dalla costruzione*» ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lett. a), d. lgs. 504/1992 e in quanto, dunque, da considerare come «*parte integrante del fabbricato*»); da lì in avanti è il «*fabbricato*» che diventa “protagonista” dell'Imu.

[...]



LA LIBRERIA ON LINE DEL PROFESSIONISTA

L'estratto che stai visualizzando
è tratto da un volume pubblicato su
ShopWki - La libreria del professionista

[VAI ALLA SCHEDA PRODOTTO](#)