

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE  
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

**NORMA DI COMPORTAMENTO N. 197**

**Ammortamento degli impianti  
fotovoltaici (ed eolici) “imbullonati”**

**MASSIMA**

Gli impianti fotovoltaici (ed eolici) fissati al suolo sono beni immobili, da includere negli opifici ai fini catastali. La loro natura immobiliare e la classificazione catastale, essendo influenti rispetto alla durata utile, non comportano conseguenze sul piano degli ammortamenti. A tali impianti, per analogia, è applicabile il coefficiente di ammortamento fiscale del 9% previsto per gli impianti di produzione di energia termoelettrica. Fanno eccezione le parti dell'impianto che si distinguono quali fabbricati in senso proprio, alle quali è applicabile il coefficiente del 4% disposto per i fabbricati industriali, e talune parti accessorie, per le quali sono previsti ulteriori specifici coefficienti.

\* \* \* \* \*

***PREMESSA***

L'art. 23, co. 47, D.L. 6 luglio 2011, n. 98 aveva stabilito che a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012 - con regolamento da emanare ai sensi dell'art. 17, co. 2, L. 23 agosto 1988, n. 400 - venisse rivista la disciplina del regime fiscale degli ammortamenti dei beni materiali.

Il rinnovo dello storico D.M. 31 dicembre 1988 sarebbe stato importante per tenere conto sia dell'intervenuta abrogazione degli ammortamenti accelerati e anticipati, sia del notevole sviluppo di nuove tecnologie al quale si è assistito in questo periodo non breve, che ha reso superata la casistica ivi considerata.

A fine 2013, anziché di un nuovo regolamento, gli operatori delle rinnovabili hanno preso atto di una notevole modifica interpretativa operata dalla prassi amministrativa in ordine al coefficiente di ammortamento applicabile agli impianti fotovoltaici.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, che aveva ritenuto che tale coefficiente fosse del 9% in quanto beni mobili (C.M. 19 luglio 2007, n. 46/E), rimeditando sull'effettiva natura immobiliare degli impianti fotovoltaici di

maggiori dimensioni ha tratto l'incongrua conseguenza che in quei casi ci si debba riferire alla percentuale di ammortamento del 4% prevista per i "fabbricati destinati all'industria" (C.M. 19 dicembre 2013, n. 36). La natura immobiliare degli impianti, tuttavia, non influendo sulla durata utile del bene, non rileva al fine della determinazione del coefficiente di ammortamento.

## **NORMA**

### **Natura immobiliare degli impianti fotovoltaici (ed eolici)**

Negli impianti fotovoltaici ed eolici "a terra" gli apparati atti alla produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica (ed eolica) sono "incorporati al suolo" e, pertanto, sono immobili ai sensi dell'art. 812, co. 1<sup>1</sup>, Cod. Civ.. Gli impianti non piccoli e indipendenti sono considerati immobili a destinazione speciale e soggetti ad accatastamento nella categoria D/1, relativa agli opifici.

### **Gli immobili a destinazione speciale per il catasto**

L'art. 1, co. 21, L. n. 208/2015, ha stabilito che la determinazione catastale del valore degli immobili a destinazione speciale (censibili nella categoria D) è effettuata, tramite stima diretta

a) tenendo conto:

- del suolo,
- delle costruzioni,
- degli elementi a essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento,

b) non tenendo conto dei macchinari, congegni, attrezzature e altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

Ai fini catastali, pertanto, non fanno parte dell'opificio in senso proprio, quelle sue componenti che sono funzionali allo specifico processo produttivo.

### **Gli immobili per la contabilità e il bilancio**

Dal punto di vista contabile, come descritto dall'OIC 16, il valore di un impianto complesso, qual'è quello atto alla produzione di energia elettrica (da fonte fotovoltaica o eolica, così come da fonte termica), deve essere scomposto sulla base della natura delle relative componenti, secondo le categorie delle immobilizzazioni materiali individuate dall'art. 2424, Cod. Civ., alla voce BII, che distinguono la componente impiantistica da quella dei fabbricati ("1) terreni e fabbricati; 2) impianti e macchinario; 3) attrezzature industriali e commerciali; 4) altri beni; 5) immobilizzazioni in corso e acconti)."

---

<sup>1</sup> L'art. 812, co. 1, Cod. Civ. recita: "Sono 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".

Inoltre, nel caso in cui si ravvisi un'unità economico-tecnica, ovvero un assieme di beni tra loro coordinati in una logica tecnico-produttiva, con un correlato costo riferentesi all'intera unità nel suo complesso, occorre determinare i valori dei singoli cespiti che la compongono, distinguendo i cespiti soggetti ad ammortamento (a loro volta suddivisi sulla base della vita utile), da quelli non suscettibili di essere ammortizzati.

L'OIC 16 precisa poi che - con l'eccezione dei casi in cui ciò non sia praticabile o significativo - deve essere calcolato separatamente l'ammortamento delle componenti, pertinenze o accessori inclusi in un cespite complesso, quando siano caratterizzate da una diversa vita utile.

In conclusione, già nella fase dell'iscrizione contabile, il valore della complessa struttura degli impianti di produzione di energia elettrica deve essere scomposto per componenti secondo natura, ammortizzabilità e durata utile, sulla base dei prezzi di mercato e tenendo conto dello stato.

### **Gli immobili per la norma tributaria**

Dal punto di vista fiscale, sul piano normativo, l'art. 102, D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che la deduzione delle quote di ammortamento dei beni materiali è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione di coefficienti stabiliti con decreto ministeriale per categorie di beni omogenei, in base al normale periodo di deperimento e consumo. Sul piano regolamentare, inoltre, il D.M. 31 dicembre 1988, distingue sempre i fabbricati dagli altri immobili (in particolare, dagli impianti).

Osservato che la vetustà del D.M. è tale da non contemplare gli impianti fotovoltaici (ed eolici), è necessario ricorrere al criterio analogico esposto all'art. 2 del D.M., sulla base del quale l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di applicare i coefficienti previsti per gli impianti produttivi di energia termoelettrica (Gruppo XVII, specie 1/b).

Con riferimento ai beni immobili, in particolare - sia per quanto riguarda gli impianti consistenti in centrali termoelettriche (coefficiente 9%) che per quanto concerne quelli consistenti in sottostazioni di trasformazione (coefficiente 7%) - il decreto ha cura di specificare che dalla definizione sono esclusi i fabbricati, per i quali occorre considerare un diverso coefficiente (4%).

La scelta grammaticale operata dal D.M. è quella di porre la puntualizzazione tra due parentesi che seguono l'indicazione degli impianti, laddove si legge:

- centrali termoelettriche (esclusi i fabbricati): 9%;
- sottostazioni di trasformazione (esclusi i fabbricati): 7%.

Le parentesi, aventi lo scopo di isolare l'informazione che si pone su un piano di discorso diverso rispetto al resto del contesto, devono intendersi come disapplicazione dell'aliquota più alta alla componente degli immobili costituita da fabbricati, in ossequio al principio secondo il quale l'aliquota deve essere determinata sulla base della durata utile (al quale il Ministero, nell'emanare il D.M., era obbligato ai sensi dell'art. 102, D.P.R. n. 917/1986).

Osservato che scopo del D.M. é quello di suddividere per natura i beni materiali di durata pluriennale per identificarne la durata utile, esprimendola in coefficienti di ammortamento differenziati, le precisazioni affidate alle parentesi si rendono utili nei casi in cui i beni non siano tra loro facilmente distinguibili. E ciò accade quando beni materiali diversi per natura, con diverse durate utili, risultino assieme per svolgere una funzione complessa.

### **Componenti impiantistiche e “costruzioni”**

Differentemente da quelli termoelettrici, gli impianti fotovoltaici (ed eolici), per lo più necessariamente, sono esposti agli agenti atmosferici, essendo ospitati all’interno di fabbricati minori solo eventualmente e per una loro parte marginale (es. le sottostazioni elettriche e le cabine elettriche).

Alle componenti fabbricati, che hanno un maggiore periodo di deperimento, é applicabile il coefficiente del 4%.

Agli elementi fondamentali degli impianti, la cui identificazione deriva dall’analisi della modalità con la quale svolgono la loro funzione essenziale, rappresentata dalla produzione dell’energia elettrica, risulta invece applicabile il coefficiente del 9%.

### **Gli impianti termoelettrici**

Negli impianti termoelettrici, la produzione dell’energia avviene nell’alternatore, il cui movimento è generato dalla turbina, che, a sua volta, è mossa dal vapore generato nella caldaia. Il vapore, dopo aver ceduto il suo contenuto energetico alla turbina, viene raccolto nel condensatore, all’interno del quale è ritrasformato in acqua per poi essere ricondotto in caldaia attraverso la pompa di alimento.

Tutte le componenti richiamate costituiscono la centrale termoelettrica, che, con le sue componenti accessorie, costituisce la componente impiantistica propria, ospitata in uno o più fabbricati.

### **Gli impianti solari**

Negli impianti solari “a terra” la produzione dell’energia avviene nel generatore foto-voltaico (*cd.* pannello), mentre ulteriori elementi specifici sono, tra gli altri, l’*inverter*, il regolatore di tensione, l’accumulatore, il sistema di controllo e il misuratore di energia.

Diverse considerazioni possono farsi per le strutture di sostegno dei pannelli.

Infatti, se da un lato, tali strutture sono funzionali allo specifico processo produttivo, avendo il fine di dare la giusta inclinazione e il corretto orientamento ai pannelli, e, in quanto tali, sarebbero da escludere dal perimetro dell’opificio ai fini catastali, dall’altro, possono rientrare nella definizione di “costruzione”, e, come tali, includibili nello stesso periodo.

Considerando la loro natura di costruzioni e la loro durata, le strutture di sostegno possono essere assimilati al fabbricato, anche sul piano contabile e fiscale.

## **Gli impianti eolici**

Negli impianti eolici, la produzione dell'energia elettrica avviene nell'alternatore (posto nella navicella), il cui movimento è generato dalle pale, che, per girare, hanno bisogno di essere sostenute dalla torre (tutte parti che compongono la *cd.* turbina eolica).

La torre, e le relative fondamenta, sono funzionali allo specifico processo produttivo, ma possono essere anche considerate quali "costruzioni", e, come tali, inclusi nella valutazione dell'opificio ai fini catastali.

Nel caso degli impianti eolici, pertanto, può ritenersi che la componente impiantistica propria, con i suoi accessori, sia sorretta da opere civili (fondamenta e torre), la cui natura e durata può portare ad assimilarle al fabbricato, anche sul piano contabile e fiscale.

## **Conclusioni**

In conclusione, se alla componente impiantistica propria è applicabile il coefficiente del 9%, alle componenti separatamente elencate dal D.M. 31 dicembre 1988, al Gruppo XVII, specie 1/b, si applicano i diversi coefficienti ivi previsti.

Oltre ai componenti di fabbricati industriali, cui si applica il coefficiente del 4%, sono di seguito elencate le altre, con i correlati coefficienti:

- sottostazione di trasformazione: 7%;
- linee di trasporto Alta Tensione: 4%;
- reti di distribuzione Bassa Tensione: 8%;
- costruzioni leggere (es. tettoie, baracche): 10%;
- attrezzatura varia e minuta: 10%;
- apparecchi di misura e controllo: 10%.