





SALVATORE ANTONELLO PARENTE

Questioni controverse in tema di determinazione della rendita catastale degli impianti eolici destinati alla produzione di energia elettrica: il caso delle torri eoliche



DIRETTORE DEL DIPARTIMENTO Bruno Notarnicola

DIRETTORE DEGLI ANNALI Nicola Triggiani

COMITATO DIRETTIVO

Nicola Triggiani, Paolo Pardolesi, Giuseppe Tassielli, Danila Certosino, Laura Costantino, Nicola Fortunato, Patrizia Montefusco, Angelica Riccardi, Maurizio Sozio

COMITATO SCIENTIFICO

Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Domenico Garofalo, Francesco Mastroberti, Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano, Giuseppe Tassielli, Nicola Triggiani, Antonio Felice Uricchio, Massimo Bilancia, Annamaria Bonomo, Daniela Caterino, Gabriele Dell'Atti, Michele Indellicato, Ivan Ingravallo, Antonio Leandro, Giuseppe Losappio, Pamela Martino, Francesco Moliterni, Concetta Maria Nanna, Fabrizio Panza, Paolo Pardolesi, Giovanna Reali, Umberto Salinas, Paolo Stefanì, Laura Tafaro, Umberto Violante

RESPONSABILE DI REDAZIONE Patrizia Montefusco

Contatti:

Prof. Nicola Triggiani Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture

Convento San Francesco Via Duomo, 259 74123 Taranto, Italy e-mail: annali.dipartimentojonico@uniba.it telefono: + 39 099 372382 • fax: + 39 099 7340595 http://edizionidjsge.uniba.it/



SALVATORE ANTONELLO PARENTE

QUESTIONI CONTROVERSE IN TEMA DI DETERMINAZIONE DELLA RENDITA CATASTALE DEGLI IMPIANTI EOLICI DESTINATI ALLA PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA: IL CASO DELLE TORRI EOLICHE*

ABSTRACT

La determinazione della rendita catastale degli impianti eolici destinati alla produzione di energia elettrica, effettuata con il sistema della "stima diretta", ha costituito, da sempre, fonte di criticità. La principale questione controversa consiste nell'appurare se nella rendita catastale, oltre alle ulteriori componenti della pala eolica, debba essere ricompresa anche la torre di acciaio, soprattutto dopo le innovazioni apportate dalla legge di stabilità 2016, che ha escluso dalla stima diretta «macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo». La prassi amministrativa ed i primi pronunciati della giurisprudenza di merito sembrano aver minimizzato gli effetti innovativi apportati dalla novella legislativa, sposando posizioni non pienamente condivisibili e spesso fondate su precedenti giurisprudenziali temporalmente superati e non più pertinenti.

Determination of cadastral income of wind farms for the production of electricity, made with the system of "direct estimation", was always a source of criticality. The main discussed question is to determine if the cadastral income, in addition to the additional components of the wind turbine, should be included also the steel tower, especially after the innovations introduced by stability's law 2016, which excluded from direct estimation «machinery, apparatus, equipment and other plants, functional to the specific production process». The administrative practice and the first pronounced of the merit's case law seem to have downplayed the innovative effects made by legislative news, espousing positions that are not fully shared and which are often based on precedents time passed and no longer relevant.

PAROLE CHIAVE

Impianti eolici / rendita catastale / questioni controverse

Wind turbines / cadastral income / controversial issues

SOMMARIO: I. L'obbligo di procedere all'iscrizione in catasto dei "parchi eolici". Contrasti in ordine all'esatta individuazione del gruppo e della categoria catastale. – 2. La "stima diretta" quale criterio di determinazione della rendita catastale degli impianti eolici destinati alla produzione di energia elettrica. – 3. Perplessità in ordine alla necessità di ricomprendere nella rendita catastale della pala eolica anche il valore della torre di accia-

^{*} Saggio soggetto a referaggio secondo il sistema del doppio cieco.

io. Questioni di diritto intertemporale. – 4. Contrasti interpretativi sorti in seno alla prassi amministrativa ed alla giurisprudenza di merito e di legittimità durante la vigenza del precedente regime. – 5. Pregi e difetti delle innovazioni apportate dalla legge di stabilità 2016. L'orientamento prospettato dalla prassi amministrativa. Rivisitazione in chiave critica. – 6. Primi pronunciati della giurisprudenza di merito. Ricostruzione critica e conclusioni.

1. La determinazione della rendita catastale degli impianti eolici destinati alla produzione di energia elettrica (c.d. parchi eolici) ha costituito, da sempre, fonte di criticità, nonostante, oggigiorno, a differenza di quanto accadeva in passato¹, sia oramai pacifico l'obbligo di procedere al relativo accatastamento, come confermato, con toni perentori, tanto dalla prassi amministrativa², quanto dalla giurisprudenza di merito³.

La normativa catastale, qualificando come "beni immobili urbani" le entità (fabbricati e costruzioni) stabilmente assicurate al suolo, di qualunque materiale, non fa riferimento né alla sostanza utilizzata, né ai sistemi di assemblaggio; dunque, anche per le centrali eoliche sussiste l'obbligo della dichiarazione, pur in assenza di un vero e proprio fabbricato di tipo tradizionale (come, ad esempio, un capannone), ma in presenza di un complesso sistema di impianti⁴.

I dubbi, piuttosto, riguardano l'esatta individuazione del gruppo e della categoria catastale in cui riportare tali entità: secondo alcuni pronunciati⁵, gli impianti

- 1. Cfr. Cardillo, 2008, 507–508; Nicolai Patrignani Tomassetti, 2012, 1210, nt. 1; Francesca, 2012, 6 ss.
 - 2. Cfr. Circ. Agenzia del Territorio 22.11.2007, n. 14/T, wwwt.agenziaentrate.gov.it, 2.
- 3. Cfr. Comm. Trib. Prov. Foggia, sez. XI, 15.11.2006 n. 139, Banca Dati BIG IPSOA; Comm. Trib. Prov. Foggia, sez. XI, 20.12.2006 n. 168, Banca Dati BIG IPSOA; Comm. Trib. Prov. Foggia, sez. XI, 09.05.2007 n. 85, Banca Dati BIG IPSOA; Comm. Trib. Prov. Foggia, sez. IX, 11.05.2007 n. 93, Banca Dati BIG IPSOA.
 - 4. Cfr. Del Vaglio, 2009, 918.
- 5. Cfr. Comm. Trib. Reg. Campania, sez. XXIX, 12.11.2007 n. 187, Giust. trib., 3, 2008, 503 ss.; Cass. 14.03.2012 n. 4028, CED Cassazione; Cass. 14.03.2012 n. 4029, CED Cassazione; Cass., sez. V, 14.03.2012 n. 4030, Dir. prat. trib., 2, 2013, 258 ss., con nota di Gaggero. La Suprema Corte, in queste tre sentenze gemelle, riprendendo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass., sez. V, 17.11.2004 n. 21730, Dir. prat. trib., 2005, II, 733; Cass., sez. V, 07.06.2006 n. 13319, Il fisco, 2006, 4099; Cass., sez. V, 21.11.2014 n. 24815, Azienditalia Fin. e Trib., 1, 2015, 85; Cass., sez. V, 04.02.2015 n. 1979, CED Cassazione; Cass., sez. V, 04.02.2015 n. 1979, Azienditalia Fin. e Trib., 5, 2015, 458) in ordine alle turbine delle centrali idroelettriche e la posizione della prassi amministrativa (Ris. Agenzia del Territorio 06.11.2008 n. 3/T, wwwt.agenziaentrate.gov.it, 3; Circ. Agenzia del Territorio 22.11.2007 n. 14/T, wwwt.agenziaentrate.gov.it, 2), ha ricondotto i parchi eolici alla categoria catastale D/1 (opifici), al pari delle turbine delle centrali idroelettriche, in ragione dell'identità di

eolici sarebbero censibili nella categoria catastale D/I (opifici), quali immobili a destinazione speciale (gruppo D), essendo funzionalmente destinati allo svolgimento di un'attività industriale (produzione di energia elettrica); secondo altra parte della giurisprudenza⁶, invece, i suddetti immobili andrebbero accatastati nella categoria catastale E/3 (costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche), quali immobili a destinazione particolare (gruppo E), in ragione del carattere "ecologico" dell'energia prodotta.

La rendita catastale è, in ogni caso, determinata attraverso il sistema della stima diretta, che deve tener conto anche dell'obsolescenza fisica e tecnologica, in quanto il parametro declinato, incidendo sulla vita economica utile del bene, più breve rispetto a quella delle componenti prettamente edilizie, ne condiziona inevitabilmente la redditività⁷.

funzione svolta (produrre energia elettrica), piuttosto che alla categoria catastale E/3 (costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche). A tale conclusione la Cotte è pervenuta considerando che un parco eolico è un insieme di aerogeneratori (torri e pale eoliche), localizzati in un dato territorio e interconnessi tra loro, che generano energia elettrica sfruttando la forza del vento, allo stesso modo in cui, nelle centrali idroelettriche, le turbine idrauliche trasformano in energia elettrica la forza dell'acqua. Pertanto, posto che le turbine delle centrali idroelettriche sono censite nella categoria catastale D/1, in forza della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1–quinquies del d.l. 31 marzo 2005, n. 44, convertito dalla l. 31 maggio 2005, n. 88, secondo la Corte, la stessa soluzione deve adottarsi per i parchi eolici. L'orientamento mette in risalto l'attività di impresa svolta dalle centrali elettriche, che si esplica attraverso la produzione di energia pulita. In questa visuale, sia l'elemento finalistico, ravvisabile nell'energia pulita prodotta dalle centrali alimentate da fonti rinnovabili, sia gli incentivi connessi alla costruzione di tali impianti, assurgono a meri elementi marginali, non idonei a qualificare l'immobile come "fabbricato per speciali esigenze pubbliche". Sul tema, cfr. Piccolo, 2012; Mirto, 2010, 465 ss.; Del Vaglio, 2012a, 2269 ss.

6. Cfr. Comm. Trib. Prov. Foggia, sez. V, 20.06.2007 n. 45, Fisconline; Comm. Trib. Prov. Foggia, sez. II, 19.09.2007 n. 127, Giust. trib., 3, 2008, 502–503; Comm. Trib. Prov. Benevento 17.01.2008, Fisconline; Comm. Trib. Prov. Bologna, sez. XV, 10.03.2008 n. 183, Fisconline; Comm. Trib. Prov. Bologna, sez. XV, 10.03.2008 n. 184, Fisconline; Comm. Trib. Prov. Foggia, sez. II, 16.04.2008 n. 57, Fisconline; Comm. Trib. Prov. Bologna, sez. XII, 28.04.2008 n. 103, Boll. trib. On–line; Comm. Trib. Prov. Bologna, sez. VI, 12.01.2009 n. 11, GT – Riv. giur. trib., 10, 2009, 917 ss., con nota di Del Vaglio; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, sez. II, 12.10.2009 n. 106, Boll. trib., 2010, 795; Comm. Trib. Prov. Bologna, sez. II, 21.01.2010 n. 7, Boll. trib., 2010, 796. Tale orientamento si fonda sulla funzione di utilità sociale e di pubblico interesse svolta dagli impianti eolici: gli stessi, anche se realizzano reddito di impresa, producono energia pulita e rinnovabile, tutelando l'ambiente, gli interessi della collettività e diritti costituzionalmente garantiti, quale il diritto alla salute. In questa visuale, gli immobili censiti nel gruppo E sono caratterizzati dalla loro specifica destinazione, piuttosto che dalla mancanza di strumentalità rispetto all'attività di impresa. Il carattere di pubblica utilità degli impianti eolici è stato confermato dalla giurisprudenza amministrativa (C. Stato, sez. VI, 04.06.2004 ord. n. 3503, Boll. trib. On–line). Sul tema cfr. Penati – Schiatti, 2010.

7. Cfr. Nicolai – Patrignani – Tomassetti, 2012, 1218–1219; Del Vaglio, 2013a, 1210; Del Vaglio, 2012a, 2270, che distingue l'obsolescenza fisica, riferita al deterioramento dovuto all'utilizzo o al solo decorso del tempo, ossia alla vetustà, dalla obsolescenza tecnologica, intesa quale processo attraverso

La tematica, particolarmente complessa, ha ricevuto l'attenzione dei diversi operatori giuridici (prassi amministrativa, dottrina e giurisprudenza di merito e di legittimità), i quali, ciascuno per la propria competenza, hanno cercato di fornire risposta agli interrogativi sollevati dalla normativa farraginosa che, nel corso del tempo, si è sedimentata in maniera non sempre sistematica e lineare.

2. Come si è già avuto modo di precisare⁸, la rendita catastale degli impianti eolici destinati alla produzione di energia elettrica (c.d. parchi eolici) viene determinata attraverso il sistema della "stima diretta", diversamente dalle unità immobiliari censite nei gruppi ordinari (A, B e C), la cui rendita deriva dall'applicazione delle tariffe d'estimo.

In altri termini, mentre per gli immobili a destinazione ordinaria non si ha una vera e propria attribuzione di rendita, essendo quest'ultima il mero risultato dell'applicazione delle tariffe d'estimo alla categoria e alla classe attribuite all'immobile⁹, per gli immobili a destinazione speciale o particolare, invece, non vi sono tariffe d'estimo di applicazione generale, ma si procede all'attribuzione della rendita, effettuando un'apposita stima per ogni singola unità immobiliare, ai sensi dell'art. 30 del d.P.R. n. 1142/1949: la distinzione è confermata, in materia di redditi fondiari, dall'art. 34, comma 1, d.P.R. n. 918/1986 (Tuir)¹⁰.

I gruppi D (immobili a destinazione speciale) ed E (immobili a destinazione particolare) presentano talune peculiarità rispetto agli altri gruppi catastali: il gruppo D è connotato dalla finalizzazione degli immobili censiti alla realizzazione di esigenze industriali e commerciali e dalla specifica caratterizzazione tipologica, costruttiva e dimensionale degli stessi, in modo da renderli inidonei ad una diversa utilizzazione senza una radicale trasformazione; il gruppo E è caratterizzato dalla

il quale i macchinari e le immobilizzazioni tecniche vengono superate, sul piano tecnologico, anche per effetto del decorso di un breve periodo di tempo, dai nuovi prodotti in commercio. Ciò vale, soprattutto, per i macchinari che sfruttano tecnologie all'avanguardia. Sul punto, cfr. Terranova, 2001, 79; Repetto, 2010; Gavioli, 2015, 36; Comm. Trib. Prov. Roma, sez. XXIII, 21.10.2002 n. 490, Banca Dati BIG Suite IPSOA; Comm. Trib. Prov. Savona n. 427/3/2003, Banca Dati BIG Suite IPSOA; Comm. Trib. Prov. Milano n. 79/10/2007, Banca Dati BIG Suite IPSOA; Circ. Agenzia del Territorio 30.11.2012 n. 6T, wwwt.agenziaentrate.gov.it, p. 12 ss.

^{8.} V. supra § 1.

^{9.} Come evidenzia Cardillo, 2008, p. 513, nt. 23, si tratta di una «stima sintetica basata sul sistema delle categorie e classi, ossia sul confronto delle caratteristiche intrinseche ed estrinseche che qualificano ogni unità immobiliare con le "unità tipo", individuate dal catasto come rappresentative, in ciascuna zona censuaria, delle capacità reddituali delle unità immobiliari similari, ricadenti nella medesima zona».

^{10.} Cfr. Salanitro, 2003, 18; Lamberti, 2004, 1836 ss.; Nicolai – Patrignani – Tomassetti, 2012, 1214.

funzione di interesse pubblico e dalla singolarità della destinazione e delle caratteristiche tipologiche, costruttive e dimensionali degli immobili¹¹.

Le categorie ricomprese all'interno dei gruppi a destinazione speciale e particolare non sono suddivise in classi di merito e alle stesse non corrispondono quadri tariffari: la rendita deriva dalla stima diretta dell'unità immobiliare, senza alcun riferimento alle tariffe d'estimo¹².

In sintesi, la stima diretta è una procedura volta determinare il capitale fondiario, costituito dal valore venale delle unità immobiliari, con riferimento ad una data epoca censuaria, sulla base dei prezzi correnti di vendita di unità immobiliari analoghe.

Qualora non sia possibile risalire al capitale fondiario tenendo conto dei predetti parametri, il valore venale è parametrato al costo di costruzione, applicando un adeguato coefficiente di riduzione, in rapporto allo stato attuale delle unità immobiliari, ai sensi dell'art. 28 del d.P.R. n. 1142/1949.

Il saggio di interesse da attribuire al capitale fondiario, ai fini della determinazione della rendita, è il saggio di capitalizzazione che risulta attribuito dal mercato, ex art. 29 del d.P.R. n. 1142/1949.

Dunque, la stima diretta si effettua attraverso parametri differenti, piuttosto opinabili, costituiti dal valore di mercato, ove effettivamente esistente, ovvero dal costo di costruzione del bene¹³.

3. La principale questione controversa consiste nel verificare se, ai fini della determinazione della rendita catastale degli impianti eolici destinati alla produzione di energia elettrica, debba includersi anche la torre di acciaio, oltre alle ulteriori componenti della pala eolica, atteso che, nella legislazione tributaria, l'unità immobiliare, semplice o complessa, è presa in considerazione essenzialmente sotto il profilo economico della redditività e, quindi, in una prospettiva dinamica¹⁴.

Il problema ha interessato, in passato, anche altre tipologie di impianti, che, utilizzando "fonti energetiche rinnovabili non fossili" 15, producono energia elettrica

^{11.} Cfr. Buccico, 2008, 165.

^{12.} Cfr. Buccico, 2008, 170.

^{13.} Cfr. Buccico, 2008, 170.

^{14.} Cfr. Cardillo, 2008, 512.

^{15.} Le "fonti energetiche rinnovabili non fossili" vengono individuate dall'art. 2, d.lgs. 29 dicembre 2003, n. 387 nell'energia eolica, solare, geotermica, derivante dal moto ondoso, maremotrice, indraulica, prodotta dalle biomasse, dai gas di discarica, dai gas residuati dai processi di depurazione e dai biogas. In tema, cfr. Cass., sez. V, 06.09.2004 n. 17933, Dir. prat. trib., 2004, II, 1636; Cass. 04.11.2008 n. 26441, CED Cassazione; Cass. 10.04.2009 n. 8674, CED Cassazione; Cass. 28.04.2010 n. 10134, CED Cassazione; Cass. 09.11.2011 n. 23317, CED Cassazione; Cass. 31.03.2011 n. 7372, CED Cassazione.

"pulita", come, ad esempio, le centrali idroelettriche e gli impianti fotovoltaici¹⁶, inserendosi nella tematica di più ampio respiro volta ad accertare se, in sede di stima diretta finalizzata a determinare la rendita catastale dei fabbricati a destinazione industriale o commerciale, debba tenersi conto del valore dell'impianto produttivo¹⁷.

In tali tipologie di impianti, l'elemento comune si rinviene nel risultato finale (produzione di energia elettrica); l'elemento discretivo attiene, invece, alle modalità utilizzate per pervenire al risultato.

Le centrali idroelettriche producono energia elettrica utilizzando la forza dell'acqua, che, fatta defluire da una quota superiore ad una inferiore, è convogliata in una o più turbine mobili; per effetto di questa spinta, le turbine si muovono con moto circolare: ad ognuna di esse è abbinato un alternatore che trasforma il movimento di rotazione in energia elettrica¹⁸.

Nelle centrali fotovoltaiche¹⁹, l'energia elettrica viene prodotta utilizzando l'energia solare per il tramite di pannelli modulari appoggiati al suolo, al lastrico solare o al tetto che ne fa da sedime e sostenuti da cavalletti o da supporti equipollenti²⁰.

I parchi eolici, invece, producono elettricità convertendo l'energia cinetica del vento in energia meccanica. Un impianto eolico è composto da diversi elementi di natura immobiliare e mobiliare (fondazione; sostegno; pale; navicella contenente i meccanismi di controllo; generatore; moltiplicatore di giri; rotore; sistema frenante), taluni aventi funzione ancillare (strade; fabbricati di servizio; cavi di connessione; recinzioni), che, una volta assemblati, consentono di trasformare l'energia prodotta dal movimento delle pale in elettricità²¹.

Negli impianti eolici, il sostegno può essere costituito da una torre tubolare o da un traliccio, infisso in un basamento posto sulla relativa struttura di fondazione e costituito da un sistema di pali simili a quelli utilizzati nelle costruzioni edilizie

^{16.} In materia, cfr. Pacieri – Trutalli, 2009, 1803 ss.; Vasapolli A. – Vasapolli G., 2010, 7 ss.; Busani, 2011a, 1423 ss.

^{17.} Sul tema, cfr. Bonardi – Patrignani, 2004, 2385; Nicolai – Patrignani – Tomassetti, 2012, 1214 ss.; Del Vaglio, 2015, 271; Nicolella, 2004, 1 ss.

^{18.} Cfr. Gaggero, 2013, 263; Grippo – Manca, 2008, 249 ss.

^{19.} Come confermato dalla prassi amministrativa (Ris. Agenzia del Territorio 06.11.2008 n. 3/T, wwwt.agenziaentrate.gov.it) e dalla giurisprudenza di merito (Comm. Trib. Prov. Siena, sez. I, 24.05.2012 n. 94, GT – Riv. giur. trib., 2012, 884, con nota Del Vaglio), si rende necessario procedere ad autonomo accatastamento solo per gli impianti fotovoltaici di grandi dimensioni, la cui produzione di energia elettrica è finalizzata alla vendita e non all'utilizzo domestico; in caso contrario, l'impianto fotovoltaico è privo di autonoma rilevanza catastale, assumendo natura di pertinenza dell'unità immobiliare principale.

^{20.} Sul tema, cfr. Guidi – Duranti, 2014, 351 ss.

^{21.} Cfr. A. Gaggero, 2013, 263; Galante, 2015, 408; Elia, 2009, 1201 ss.

di rilevante consistenza; sulla sommità della torre è posta la gondola o navicella, che contiene l'albero di trasmissione lento, il moltiplicatore di giri, l'albero veloce, il generatore elettrico e i dispositivi ausiliari²². All'estremità dell'albero lento e all'esterno della gondola è fissato il rotore, costituito da un mozzo, sul quale sono montate le pale, il quale può essere collocato sia sopravvento sia sottovento rispetto al sostegno; la gondola è in grado di ruotare rispetto al sostegno al fine di mantenere l'asse della macchina sempre parallelo alla direzione del vento ed è per questo che l'aerogeneratore è definito "orizzontale"; opportuni cavi convogliano al suolo l'energia elettrica prodotta e trasmettono i segnali necessari per il funzionamento²³. A completamento dell'impianto eolico nel suo complesso, oltre ai generatori, vi sono le installazioni elettriche ed i cavi per la connessione alla rete, i trasformatori, le piazzole ove risiedono i singoli aerogeneratori e la relativa viabilità di collegamento²⁴.

Le maggiori perplessità sorgono a causa delle peculiari caratteristiche delle centrali che producono energia elettrica sfruttando fonti rinnovabili (c.d. energia pulita)²⁵, nonché degli interventi normativi, spesso di natura emergenziale, che si sono susseguiti in un ristretto arco temporale, in maniera non sempre lineare e coerente.

La materia è stata interessata, di recente, da una duplice modifica delle fonti: dapprima, con una disposizione di interpretazione autentica (art. 1, comma 244, legge n. 190/2014), per effetto della quale, nelle more dell'attuazione della riforma catastale di cui all'art. 2 della legge n. 23/2014²⁶, l'art. 10 del regio decreto–legge n. 652/1939, convertito dalla legge n. 1249/1939²⁷, concernente la determinazione della rendita dei fabbricati per uso industriale o commerciale, avrebbe dovuto trovare applicazione secondo le istruzioni fornite dall'Agenzia del Territorio con la

^{22.} Cfr. Circ. Agenzia del Territorio 22.11.2007 n. 14/T, wwwt.agenziaentrate.gov.it, 1.

^{23.} Cfr. Circ. Agenzia del Territorio 22.11.2007 n. 14/T, wwwt.agenziaentrate.gov.it, 1-2.

^{24.} Cfr. Circ. Agenzia del Territorio 22.11.2007 n. 14/T, wwwt.agenziaentrate.gov.it, 2.

^{25.} Cfr. Elia, 2009, 1201 ss.; Pacieri – Trutalli, 2009, 1803; Chirichigno – Cirimbilla, 2010, 799 ss.; Corradin, 2010, 5658 ss.; De Girolamo, 2010; Varini – Pannella, 2010, 5; Gaggero, 2013, 262 ss.; Liotti, 2014, 248 ss.

^{26.} Sul tema, cfr. Uricchio – Parente S.A. – Cartanese, 2014, 178 ss.; Iovine, 2014, 161 ss.; Parente S.A., 2014, 331 ss.; Zanelli, 2014, 1469 ss.; Aulenta, 2016, 364 ss.

^{27.} La norma, rubricata "Fabbricati per uso industriale o commerciale", dispone testualmente: «1. La rendita catastale delle unità immobiliari costituite da opifici ed in genere dai fabbricati di cui all'art. 28 della legge 8 giugno 1936, n. 1231 costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni, è determinata con stima diretta per ogni singola unità. 2. Egualmente si procede per la determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari che non sono raggruppabili in categorie e classi, per la singolarità delle loro caratteristiche».

Circolare del 30 novembre 2012, n. $6/T^{28}$, documento di prassi che aveva cercato di porre rimedio alle incertezze concernenti le tipologie di impianti di cui tener conto ai fini del calcolo della rendita catastale; successivamente, con una norma di carattere generale (art. 1, comma 21, legge n. 208/2015), avente natura innovativa²9, si è statuito che, «a decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento», ed escludendo «dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo».

In tal modo, il legislatore ha ridefinito l'oggetto della stima catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, stabilendo quali siano le componenti immobiliari da prendere in considerazione e quali gli elementi, di natura prettamente impiantistica, da escludere dalla stima diretta, in quanto funzionali alla produzione³⁰. Sorgono dubbi, però, se l'elencazione di queste ultime componenti debba intendersi tassativa o meramente esemplificativa, con l'effetto di limitare l'esclusione soltanto alle entità testualmente risultanti dalla norma ovvero estenderla anche alle altre che, pur se non espressamente previste, siano comunque funzionali al processo produttivo, come sembrerebbe argomentando dall'inciso finale della disposizione.

4. Si rende, pertanto, necessario accertare se il valore della torre eolica debba essere ricompreso nel novero delle entità (macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo) escluse dalla stima diretta.

Prima della modifica di cui all'art. 1, comma 21, della legge n. 208/2015 e, dunque, in data anteriore al 1° gennaio 2016, il valore di un impianto produttivo rientrava nella determinazione della rendita catastale se compreso nella nozione civilistica di bene immobile fornita dall'art. 812 cod. civ.³¹: insomma, per risolvere una problematica fiscale si utilizzava un criterio civilistico³².

^{28.} Sul tema, cfr. Iovine, 19 dicembre 2014, 42; Baruzzi, 2015, 448 ss.; Chirichigno, 2015, 933 ss.; Chiarello, 2015, 127.

^{29.} Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 01.02.2016 n. 2/E, www.agenziaentrate.gov.it, p. 3.

^{30.} Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 01.02.2016 n. 2/E, www.agenziaentrate.gov.it, p. 3.

^{31.} La norma, al primo comma, dispone che «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». Al secondo comma, vengono poi considerati beni immobili, per determinazione di legge, anche «i mulini, i bagni e gli altri edifici galleggianti quando sono saldamente assicurati alla riva o all'alveo e sono destinati ad esserlo in modo permanente per la loro utilizzazione». Sul punto, cfr. Campanile – Crivellari – Genghini, 2011, 4.

^{32.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1439. Inoltre, sul tema, cfr. Busani, 2011b, 305 ss.

In realtà, essendo una centrale elettrica alimentata da fonti rinnovabili composta da una pluralità di elementi, anche rimovibili o semi-rimovibili, era discusso di quali componenti si dovesse tener conto ai fini della determinazione della rendita³³.

Le aziende produttrici di energia elettrica, nel silenzio della legislazione catastale, avevano adoperato una soluzione per loro vantaggiosa, ritenendo che dovessero essere oggetto di stima diretta esclusivamente le componenti immobiliari del fabbricato, ossia gli elementi costruttivi e le rifiniture, ad esclusione degli impianti e dei macchinari installati al proprio interno, i quali avrebbero rilevato solo se inscindibilmente incorporati allo stesso in modo da assurgere a componente impiantistica di natura immobiliare, suscettibile di formare un tutt'uno inseparabile senza danno³⁴.

Dunque, sul piano astratto, durante la vigenza del precedente regime, solo venendo a ricomprendere, almeno in senso lato e tramite una *fictio iuris*, i beni "imbullonati" (ossia quelli amovibili dagli immobili costituenti la centrale di produzione elettrica in sé e per sé)³⁵ tra gli "immobili" sarebbe stato possibile tener conto del loro valore, ai fini della stima diretta, anche ove gli stessi fossero stati funzionali al processo produttivo³⁶.

Non erano mancati, peraltro, in seno alla prassi amministrativa, contrasti interpretativi in ordine alla corretta individuazione dei parametri per qualificare determinati beni come mobili piuttosto che immobili: ad esempio, l'Agenzia del Territorio³⁷ aveva collocato tra i beni immobili gli impianti fotovoltaici ed eolici, a condizione che gli stessi fossero infissi al suolo, a prescindere dalla loro eventuale amovibilità; la stessa amministrazione³⁸, proprio con riferimento agli impianti eolici, aveva adottato una soluzione estensiva, comprendendo nel calcolo della rendita catastale tutte le componenti idonee a qualificare la destinazione d'uso della centrale eolica, anche se meccanicamente distaccabili dagli immobili (traliccio ed elementi incorporati posti sulla navicella; pale; camminamenti; strade; recinzioni; parti impiantistiche situate nelle aree ricomprese nelle unità immobiliari), in quanto elementi idonei ad incidere sulla capacità reddituale ordinaria del cespite.

La rendita catastale esprimeva, dunque, non solo la redditività propria del fab-

```
33. Cfr. Gaggero, 2013, 267.
34. Cfr. Nicolai – Patrignani – Tomassetti, 2012, 1215.
35. Cfr. Galante, 2015, 409.
36. Cfr. Guarnerio, 2018, 1440.
37. Cfr. Circ. Agenzia del Territorio 16.05.2006 n. 4/T, wwwt.agenziaentrate.gov.it; Circ. Agenzia del Territorio 13.04.2007 n. 4/T, wwwt.agenziaentrate.gov.it.
38. Cfr. Circ. Agenzia del Territorio 22.11.2007, n. 14/T, wwwt.agenziaentrate.gov.it.
```

bricato, ma anche la "redditività industriale" derivante dagli impianti e dai macchinari installati al suo interno³⁹.

Da tale lettura ne era derivata un'applicazione evolutiva della legge catastale, volta a ricomprendere, sia pure in senso lato, tra gli immobili fattispecie che, evidentemente, per ragioni temporali, erano ignote all'originario testo normativo (regio decreto legge 13 aprile 1939, n. 652), che, nell'art. 4, forniva la nozione di immobile urbano⁴⁰.

In altri termini, l'Agenzia del Territorio considerava gli impianti e i macchinari come componenti impiantistiche dell'edificio aventi natura immobiliare ove incorporati o uniti allo stesso, anche in via transitoria, essendo irrilevante che tali entità potessero essere rimosse dal fabbricato senza alcuna alterazione in quanto semplicemente imbullonate: in presenza di qualsiasi forma di collegamento o stabilizzazione, tali componenti avrebbero avuto natura immobiliare e di ciò si sarebbe tenuto conto ai fini dell'attribuzione della rendita⁴¹.

L'Agenzia delle Entrate⁴², invece, era pervenuta ad una differente ricostruzione, qualificando gli impianti, anche se infissi al suolo, come beni mobili, qualora l'eventuale rimozione non fosse stata tale da alterare, in maniera significativa, la funzionalità del cespite⁴³.

Più variegati, invece, apparivano gli orientamenti formatisi nella giurisprudenza di merito e di legittimità con riferimento alle turbine delle centrali idroelettriche⁴⁴, ma applicabili, per identità di *ratio*, anche agli impianti eolici, trattandosi comunque di componenti impiantistiche.

In merito, una prima ricostruzione⁴⁵ escludeva dalla stima diretta i macchina-

^{39.} Cfr. Nicolai – Patrignani – Tomassetti, 2012, 1217.

^{40.} Cfr. Del Vaglio, 2012a, 2270. Inoltre, cfr. Cardillo, 2008, 512, secondo cui, «già solo per composizione e struttura, gli aerogeneratori possono considerarsi bene immobile complesso infisso al suolo, alla luce della disposizione contenuta nell'art. 812 c.c. che come osservato considera bene immobile qualunque bene incorporato al suolo e dunque sotto un profilo statico, ossia esclusivamente oggettivo e in considerazione della struttura stessa del bene».

^{41.} Cfr. Nicolai – Patrignani – Tomassetti, 2012, 1217, nt. 27.

^{42.} Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 19.07.2007 n. 46/E, http://www.agenziaentrate.gov.it.

^{43.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1439.

^{44.} Sul tema, cfr. Marongiu, 2002, 6160 ss.; Marongiu, 2005, 5429; Carrasi, 2006, 1078 ss.; Marongiu, 2006, 1015 ss.

^{45.} Cfr. Comm. Trib. Prov. Roma, sez. XXIII, 21.10.2002 n. 490, Dir. prat. trib., 2003, II, 285 ss.; Comm. Trib. Reg. Lombardia, sez. LXVII, 17.02.2003 n. 30, Boll. Trib. on–line; Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. XXXIX, 29.05.2003 n. 218, Boll. trib. on–line; Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. XXXIX, 29.05.2003 n. 258, Boll. trib. on–line; Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. XXXIX, 29.05.2003 n. 259, Boll. trib. on–line; Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. XXXIX, 29.05.2003 n. 262, Boll. trib. on–line; Comm. Trib. Prov. Palermo, sez. VII, 20.02.2004 n. 181, Boll. trib. on–line; Cass., sez. V, 06.09.2004 n. 17933, Dir. prat. trib., 2004, II, 1636. Sul tema, cfr. Picciaredda, 2006, 317 ss.

ri "non irreversibilmente fissati al suolo", tra cui erano comprese le turbine delle centrali idroelettriche, liberamente amovibili in quanto solo imbullonate alla superficie: tali componenti non integravano un elemento dell'unità immobiliare, ma rappresentavano, piuttosto, una componente del complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'attività produttiva. La consistenza economica di tali elementi, anche se rilevante, si rifletteva solo sulla valutazione dell'azzienda.

In realtà, utilizzando come elemento discretivo unicamente il metodo di fissaggio al suolo, si rischiava di pervenire a soluzioni antinomiche, come, ad esempio, quella di riconoscere carattere di bene mobile a costruzioni quali la *Tour Eiffel* ed i grattacieli, in quanto entità meramente imbullonate al suolo e scomponibili in singole porzioni di tralicci in acciaio⁴⁶.

Una differente ricostruzione⁴⁷, per contro, teneva conto del valore delle turbine, ai fini della determinazione della rendita, quantunque ancorate al suolo mediante imbullonatura ai cavalletti di turbina e, dunque, amovibili senza danno, assurgendo a componenti strutturali ed essenziali della centrale, non separabili senza una sostanziale alterazione del bene complesso.

In questa luce, le pale eoliche, i pannelli fotovoltaici e le turbine, pur rimanendo elementi oggettivamente distinti dall'immobile "centrale elettrica", in ragione della funzione svolta, presentavano una connessione strutturale con la stessa, assurgendo a componenti essenziali: pur in presenza di una potenziale mobilità, la destinazione di tali componenti ne comportava l'immobilità giuridica e la rilevanza ai fini della determinazione della rendita catastale dell'immobile "centrale elettrica", a cui le stesse erano strutturalmente connesse⁴⁸.

In altri termini, piuttosto che adottare come criterio di valutazione la separabilità o meno delle singole componenti, incorporate e solo imbullonate nella struttura muraria, secondo tale ricostruzione, si doveva tener conto unicamente della loro "inscindibilità funzionale", atteso che, senza le componenti poste a presidio delle varie fasi del ciclo produttivo, una centrale elettrica cesserebbe di essere tale o non potrebbe neppure esistere⁴⁹. Inoltre, ragionando diversamente, non si compren-

^{46.} Cfr. Nicolella, 2004, 6.

^{47.} Cfr. Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. XX, 16.01.2004 n. 48, Dir. prat. trib., 2004, II, 317 ss.; Comm. Trib. Prov. Savona, sez. III, 28.01.2004 n. 428, Dir. prat. trib., 2004, II, 330 ss.; Cass., sez. V, 17.11.2004 n. 21730, Giur. it. Mass., 2004; Cass., sez. V, 07.06.2006 n. 13319, Il fisco, 2006, 4099; Cass., sez. II, 14.06.2006 n. 13752, Giur. it. Mass., 2006; Cass., sez. V, 30.06.2006 n. 15192, Giur. it. Mass., 2006; Cass., sez. V, 21.07.2006 n. 16824, Il fisco, 2006, 5190; Cass., sez. V, 10.11.2006 n. 24064, Giur. it. Mass., 2006; Cass., sez. II, 21.11.2006 n. 24668, Giur. it. Mass., 2006; Cass. 10.04.2009 n. 8674, CED Cassazione; Cass. 09.11.2011 n. 23317, CED Cassazione. Inoltre, sul punto, cfr. Piciocchi, 2004, 337 ss.

^{48.} Cfr. Gaggero, 2013, 270-271.

^{49.} Cfr. Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. XX, 16.01.2004 n. 48, Dir. prat. trib., 2004, II, 317; Cardillo, 2008, 508–509.

derebbe la necessità di procedere alla "stima diretta" dell'impianto produttivo, potendosi determinare la rendita sulla base del valore dei muri e del terreno⁵⁰.

Non può certo disconoscersi la rilevanza pratica, oltre che teorica, della questione, in considerazione dell'importanza assunta dalla rendita catastale nella determinazione dei tributi locali e dei redditi fondiari: ricomprendere il valore delle singole componenti impiantistiche (e, nel caso di specie, della "torre eolica") nel computo della rendita significa incrementare la stessa, creando un effetto impositivo eccessivo sulle attività produttive⁵¹; nel contempo, però, prescindere da esso, significa omettere la valutazione di entità suscettibili di incidere, in maniera specifica, sulla destinazione d'uso della centrale eolica⁵².

Per risolvere la questione, il legislatore è intervenuto con una norma di interpretazione autentica⁵³ (art. 1–quinquies, d.l. 31 marzo 2005, n. 44)⁵⁴, che ha superato anche il vaglio di legittimità costituzionale⁵⁵, includendo, nel computo della rendita catastale, le "costruzioni stabili" connesse al suolo, anche in via tran-

- 50. Cfr. Cardillo, 2008, 508.
- 51. Cfr. Guarnerio, 2018, 1439; Del Vaglio, 2013b, 3286.
- 52. Cfr. Del Vaglio, 2013a, 1207.
- 53. Cfr. Cass., sez. V, 07.06.2006 n. 13319, Il fisco, 2006, 4099; Cass., sez. V, 21.07.2006 n. 16824, Il fisco, 2006, 5190.
- 54. La norma dispone che «ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, 2° comma, della l. 27 luglio 2000, n. 212, l'art. 4 del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla l. 11 agosto 1939, n. 1249, limitatamente alle centrali elettriche, si interpreta nel senso 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, ai sensi dell'art. 10 del citato r.d.l., gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attività industriale di cui al periodo precedente anche se fisicamente non incorporati al suolo». Sul tema, cfr. Salvini, 15 agosto 2005, 24; Amatucci, 2006, 1257 ss.
- 55. Cfr. C. Cost. 20.05.2008 n. 162, GT Riv. giur. trib., 2008, 845 ss. con nota di Bodrito, che ha considerato non fondate le questioni di legittimità costituzionale della norma, relativa alla disciplina della «valutazione dei beni strumentali inseriti nell'immobile (come le turbine delle centrali elettriche) per la determinazione della rendita catastale, sollevate in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 102, 104 e 108 Cost., sia nella parte in cui, avendo efficacia retroattiva, la norma violerebbe il principio di ragionevolezza, del diritto di difesa e delle attribuzioni del potere giudiziario, sia nella parte in cui tratterebbe in maniera disomogenea fattispecie sostanzialmente identiche senza alcun criterio apparente di ragionevolezza. L'unico effetto (del d.l. 31 marzo 2005, n. 44, art. 1-quinquies) è quello di considerare immobili le centrali elettriche, senza alcuna possibilità per il giudice di fornire una diversa interpretazione, ma non anche quello di escludere dal novero degli immobili per incorporazione le altre costruzioni pure se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo. L'art. 1-quinquies, quindi, non ha creato un regime particolare per le centrali elettriche, ma, anzi, ha riportato le stesse nell'ambito della tipologia di beni cui sono state sempre accomunate, come, tra l'altro, gli altiforni, i carri-ponte, i grandi impianti di produzione di vapore, eliminando qualsiasi dubbio sorto sulla determinazione della rendita catastale delle stesse».

sitoria, attraverso qualsiasi mezzo di unione, al fine di realizzare un unico bene complesso, ivi compresi gli elementi mobili necessari alle esigenze dell'attività industriale⁵⁶.

In tal modo, il legislatore ha tentato di comporre i contrasti interpretativi innanzi delineati, elaborando il concetto di "bene immobile per incorporazione"⁵⁷ e dando prevalenza all'inscindibilità funzionale, piuttosto che all'amovibilità o inamovibilità del cespite⁵⁸.

Sennonché, le perplessità ermeneutiche, risolte dal legislatore del 2005, sono state in parte riproposte dalla legge di stabilità 2016 (art. 1, comma 21, della legge n. 208/2015), che, in un'ottica di *favor*, facendo sfoggio di una non eccellente tecnica di *drafting* legislativo, ha escluso dalla stima diretta tutti quei beni (macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti) direttamente funzionali allo specifico processo produttivo.

In questa ottica, da un lato, è stato ridotto l'eccessivo onere fiscale gravante sui fattori della produzione, che, in precedenza, a causa di un'imposizione spropositata sugli immobili, dovuta soprattutto ai tributi locali, aveva provocato un prelievo eccessivo sulle attività produttive, già provate dalla crisi economico-finanziaria; dall'altro, in considerazione del lessico legislativo ampio ed innominato, non si è fornita alcuna risposta alla problematica relativa alla rilevanza, ai fini della determinazione della rendita catastale, del valore della torre eolica.

5. In chiave sistematica, la novella ha avuto, comunque, il pregio di riconoscere natura immobiliare agli impianti fissati al suolo (c.d. imbullonati), assoggettandoli a tassazione su base catastale, ad eccezione delle entità funzionali al processo produttivo.

Nel nuovo regime risulta invertito, tuttavia, il procedimento logico di selezione, in quanto non viene più utilizzato un parametro di tipo accrescitivo (rientra nella rendita ciò che migliora la redditività del cespite), bensì un criterio per esclusione (non si tiene conto, ai fini della stima diretta, di tutte le entità prima incluse ma funzionali ad una specifica produzione, senza che assuma rilievo la natura fisica del bene in sé)⁵⁹.

Dunque, l'intervento del legislatore non ha ristretto la nozione civilistica di bene immobile, né ha inciso sul relativo accatastamento, essendosi limitato ad

^{56.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1445. Sulla portata dell'art. 1–*quinquies*, d.l. n. 44/2005, cfr. Cass. 21.07.2006 n. 16824, CED Cassazione; Gaggero, 2013, 270.

^{57.} Cfr. Baruzzi, 2015, 452.

^{58.} Cfr. Parente F., 2014, 839.

^{59.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1446.

escludere dalla stima diretta le componenti industriali direttamente collegate al processo produttivo, anche se comprese nel perimetro applicativo dell'art. 812 cod. civ.

In un'ottica di *favor*, il legislatore ha neutralizzato l'impatto sulle attività produttive dei tributi determinati su base catastale, facendo perdere rilevanza, in ambito tributario, alla questione concernente l'eventuale amovibilità del bene.

Ciò significa che, nell'attuale contesto normativo, non può essere attribuita alcuna rilevanza ai canoni di valutazione utilizzati durante la vigenza del precedente regime per determinare il reddito medio ordinario ritraibile dall'immobile, stante la natura novativa della nuova disciplina⁶⁰.

Pertanto, il legislatore, limitatamente alle categorie catastali incluse nei gruppi D ed E, dopo aver individuato in positivo ed in concreto quali entità rientrano tra i beni "immobili" (suolo, costruzioni ed altri elementi ad essi strutturalmente connessi), utilizza un criterio negativo, escludendo dalla determinazione della rendita le componenti funzionali al processo produttivo (macchinari, congegni, attrezzature ed impianti), a prescindere dalla loro fissità o solidità: è, così, confermato l'utilizzo di una tecnica legislativa "per esclusione"⁶¹.

L'effetto di siffatto meccanismo è evidente: sotto l'egida della precedente normativa, il valore dei beni "imbullonati" era conteggiato ai fini della determinazione della rendita catastale degli immobili censiti nei gruppi D ed E, in quanto considerati a tutti gli effetti "beni immobili"; per il futuro, invece, il valore di tali beni deve essere escluso dalla rendita, ove gli stessi siano funzionali al processo produttivo⁶².

Ciononostante, la prassi amministrativa ed i primi pronunciati della giurisprudenza di merito⁶³ sembrano aver minimizzato gli effetti innovativi apportati dalla legge di stabilità 2016, sposando posizioni non pienamente condivisibili e spesso fondate su precedenti giurisprudenziali temporalmente superati e non più pertinenti⁶⁴.

Difatti, l'amministrazione finanziaria⁶⁵, in una prima interpretazione, ha ripreso la precedente distinzione, all'interno della teoria dei beni, tra mobili ed immobili, ripartendo gli elementi che compongono l'entità immobiliare urbana

```
60. Cfr. Guarnerio, 2018, p. 1439–1440 e 1446.
61. Cfr. Guarnerio, 2018, 1440.
62. Cfr. Guarnerio, 2018, 1440.
63. Cfr. Comm. Trib. Prov. Matera, sez. I, 12.12.2017 n. 368, Il fisco, n. 2/2018, 198.
64. Cfr. Guarnerio, 2018, 1440 e 1446.
65. Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 01.02.2016 n. 2/E, www.agenziaentrate.gov.it, 4.
```

in quattro categorie: suolo⁶⁶; costruzioni⁶⁷; elementi strutturalmente connessi al suolo e alle costruzioni⁶⁸ in grado di accrescerne la qualità e l'utilità; componenti impiantistiche funzionali ad uno specifico processo produttivo. Il valore di queste ultime entità, per espressa previsione, è escluso dalla stima diretta.

Intervenendo sul punto, l'Agenzia delle Entrate⁶⁹ ha configurato come "componenti impiantistiche funzionali ad un processo produttivo", da escludere dalla stima, indipendentemente dalla loro rilevanza dimensionale, solo quelle che svolgono una specifica funzione, nell'ambito della produzione, e che siano tali da non conferire al bene immobile un'utilità comunque apprezzabile, anche in caso di modifica del ciclo produttivo.

In realtà, già prima della novella, le entità prive di utilità apprezzabile erano pacificamente escluse dalla stima diretta, non essendo espressione di ricchezza funzionale alla partecipazione alle spese pubbliche e non rientrando nel c.d. "capitale fondiario".

Perciò, alla luce delle fonti, questa interpretazione non può essere condivisa, non solo per essere *praeter legem*, ma anche perché rischia di introdurre nel sistema un requisito ulteriore, non previsto dalla legge, per escludere dette componenti

- 66. Per suolo, l'Agenzia delle Entrate identifica la «porzione di terreno su cui ricade l'unità immobiliare, così come rappresentata negli elaborati grafici catastali, redatti nel rispetto delle disposizioni regolanti la materia. Esso è rappresentato, di norma, da aree coperte, sedime delle costruzioni costituenti l'unità immobiliare, e da aree scoperte, accessorie e pertinenziali».
- 67. Per costruzione, nell'ottica dell'Agenzia delle Entrate, si intende «qualsiasi opera edile avente i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo, realizzata mediante qualunque mezzo di unione, e ciò indipendentemente dal materiale con cui tali opere sono realizzate».
- 68. Secondo l'Agenzia delle Entrate, si tratta delle componenti fissate al suolo o alle costruzioni con qualsiasi mezzo di unione, anche attraverso le sole strutture di sostegno, caratterizzate da un'utilità trasversale ed indipendente dal processo produttivo svolto all'interno dell'unità immobiliare (ad esempio impianti elettrici, idrico–sanitari, di areazione e di condizionamento, antincendio e di irrigazione). Nell'ottica dell'Agenzia, tali componenti conferiscono all'immobile una maggiore fruibilità, che incide sulla determinazione della rendita catastale. In realtà, come evidenzia giustamente Guarnerio, 2018, 1441, la posizione assunta dall'amministrazione finanziaria non può essere condivisa, in quanto, «se le affermazioni sono pienamente condivisibili nell'affermare quali siano i tratti distintivi dei beni che devono essere considerati "altri elementi" includibili nella stima del valore catastale, non si può affermare che non esistano beni dotati di quelle caratteristiche ma che, essendo direttamente impiegati nel processo produttivo, debbano esserne poi esclusi». Ne consegue che l'elenco esemplificativo fornito dalla circolare è privo di significato, poiché, ad esempio, «un impianto antincendio non può essere incluso a prescindere come indica la circolare: se è funzionale all'immobile (es. impianto antincendio di una palazzina uffici o abitativa) va incluso, ma se è funzionale all'impianto produttivo (impianto siderurgico, o, per assurdo, la turbina eolica) va escluso»; allo stesso modo «dovrebbero essere valutati gli impianti elettrici, quelli idrico-sanitari e di areazione».
 - 69. Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 01.02.2016 n. 2/E, www.agenziaentrate.gov.it, 5.
 - 70. Cfr. Guarnerio, 2018, 1440.

dalla determinazione della rendita catastale. Per contro, nell'ottica dell'Agenzia delle Entrate, queste entità, oltre che funzionali alla produzione, devono essere tali da non conferire all'immobile un'utilità apprezzabile.

Inoltre, la tesi porta a sminuire la portata delle componenti impiantistiche, individuate solo per esclusione: beni diversi dal suolo, dalle costruzioni e dagli elementi ad essi strutturalmente connessi⁷¹.

L'Agenzia delle Entrate⁷², applicando il proprio orientamento agli impianti di produzione di energia elettrica, ha escluso dalla stima diretta tutte le entità funzionali al processo produttivo (caldaie, camere di combustione, turbine, pompe, generatori di vapore a recupero, alternatori, condensatori, compressori, valvole, silenziatori, sistemi di regolazione dei fluidi, trasformatori, aerogeneratori, comprensivi di rotori e navicelle, inverter e pannelli fotovoltaici), ad eccezione degli elementi integrati nella struttura e costituenti copertura o pareti di costruzioni⁷³.

Secondo l'amministrazione finanziaria⁷⁴, sarebbero da includere nella stima diretta, tra le altre componenti⁷⁵, anche le torri e, dunque, le "torri eoliche", trattandosi di mere entità immobiliari comprese nel novero delle "costruzioni", capaci di accrescere il valore venale del fondo su cui insistono, «il cui contributo economico prescinderebbe dallo svolgimento dello specifico processo produttivo di generazione di energia da fonte eolica»⁷⁶.

In questa prospettiva, la torre dell'impianto eolico assurgerebbe a mero supporto statico, fungibile ed impiegabile anche in usi diversi, presentando i caratteri di solidità, stabilità, consistenza volumetrica ed immobilizzazione al suolo⁷⁷.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate⁷⁸, al fine di avallare il proprio convincimento, ha effettuato un parallelismo con i pali di sostegno degli impianti di telefonia mobile, richiamando l'art. 86, comma 3, d.lgs. 1° agosto 2003, n. 259 (Codice delle comunicazioni elettroniche), nella formulazione risultante dalle modifiche

- 71. Cfr. Guarnerio, 2018, 1440.
- 72. Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 01.02.2016 n. 2/E, www.agenziaentrate.gov.it, 5; Circ. Agenzia delle Entrate 13.06.2016 n. 27/E, www.agenziaentrate.gov.it, 5–6.
 - 73. Cfr. Guarnerio, 2018, 1440.
- 74. Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 01.02.2016 n. 2/E, www.agenziaentrate.gov.it, 4; Nota Agenzia delle Entrate 27.04.2016 n. 60244, www.agenziaentrate.gov.it, 4–5.
- 75. Secondo l'Agenzia delle Entrate, rientrano tra le "costruzioni" «i fabbricati, le tettoie, i pontili, le gallerie, le opere di fondazione e di supporto in genere, così come quelle di sbarramento, approvvigionamento, contenimento e restituzione di materiali solidi, liquidi e gassosi, quali le dighe e le opere di presa e di scarico delle acque, i canali, i serbatoi, le cisterne e le vasche, le torri, le ciminiere e i pozzi, che siano posti a monte e a valle dei processi produttivi svolti all'interno delle unità immobiliari in argomento».
 - 76. Guarnerio, 2018, 1442.
- 77. Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 13.06.2016 n. 27/E, www.agenziaentrate.gov.it, 5; Nota Agenzia delle Entrate 27.04.2016 n. 60244, www.agenziaentrate.gov.it, 5.
 - 78. Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 13.06.2016 n. 27/E, www.agenziaentrate.gov.it, 5.

apportate dall'art. 12, comma 2, d.lgs. 15 febbraio 2016, n. 33. Per effetto di tale disposizione, "gli elementi di reti di comunicazione elettronica ad alta velocità e le altre infrastrutture di reti pubbliche di comunicazione, di cui agli articoli 87 e 88, nonché le opere di infrastrutturazione per la realizzazione delle reti di comunicazione elettronica ad alta velocità in fibra ottica in grado di fornire servizi di accesso a banda ultra larga, effettuate anche all'interno di edifici, da chiunque posseduti, non costituiscono unità immobiliari ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28, e non rilevano ai fini della determinazione della rendita catastale".

Dunque, non si deve tener conto, nel computo della rendita, degli elementi di rete e delle infrastrutture realizzate per le installazioni di telefonia mobile disciplinate dalla predetta norma (ad esempio, tubature, piloni, cavidotti, pozzi di ispezione, pozzetti, centraline, edifici o accessi a edifici, installazioni di antenne, tralicci e pali)⁷⁹.

La visuale dell'amministrazione finanziaria, se può essere condivisa in ordine a quanto prospettato circa i pali di sostegno degli impianti di telefonia mobile, essendovi una norma che consente di avallare tale soluzione, non convince in relazione a quanto evidenziato circa la rilevanza catastale della torre eolica.

Difatti, ove la torre eolica sia di acciaio, si esclude che la stessa possa essere qualificata come "opera edile", compresa nell'ambito delle "costruzioni", in quanto, pur essendo fissata alla fondazione o al basamento, non ne costituisce un tutt'uno, mancando una vera e propria incorporazione al suolo; si tratta, piuttosto, di una mera componente impiantistica, dotata di autonomia funzionale e strutturale, asportabile e suscettibile di riutilizzo⁸⁰.

Anche l'amministrazione finanziaria, con un'apposita nota interpretativa⁸¹, ha confermato che un'opera edile richiede una «condizione tecnico-fisica del bene che ordinariamente ne impedisce l'agevole rimozione (anche sotto l'aspetto della convenienza economica) senza alterare o distruggere il bene stesso o le altre componenti costituenti l'unità immobiliare».

In via astratta, si potrebbe sposare una diversa soluzione solo dimostrando che il palo di sostegno sia inscindibilmente connesso al basamento di calcestruzzo e non già montato sullo stesso⁸².

Inoltre, a prescindere dal materiale con cui è costruita la torre eolica o dalla sua consistenza, l'argomento decisivo per escludere il valore della stessa dalla stima di-

^{79.} Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 13.06.2016 n. 27/E, www.agenziaentrate.gov.it, 5.

^{80.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1445.

^{81.} Cfr. Nota Agenzia delle Entrate 27.04.2016 n. 60244, www.agenziaentrate.gov.it, 2.

^{82.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1446.

retta si rinviene nella sua vocazione funzionale, inscindibilmente connessa a quella dell'impianto di produzione di energia elettrica, collocato al suo interno, in quanto ne costituisce una componente essenziale: torre, rotore e navicella sono entità legate da un vincolo di funzionalità, costituendo un unico bene (impianto di produzione), tant'è che spesso detti sostantivi vengono utilizzati come sinonimi per identificare l'impianto completo, atecnicamente definito "pala eolica" o "torre eolica"83.

Il generatore eolico è una "macchina semplice", composta da un corpo rigido che ruota attorno ad un punto fisso, detto fulcro, e soggetta all'azione di due forze: la potenza, che sviluppa lavoro–motore e vince l'altra, denominata resistenza, che compie lavoro–resistente⁸⁴; mentre sono quattro gli elementi essenziali che compongono l'impianto eolico: il fulcro rappresentato dalla torre di acciaio, la pala girevole, la potenza del vento e la resistenza del generatore; se viene meno uno di questi quattro elementi non si produce energia elettrica⁸⁵.

Pertanto, la torre eolica, di altezza variabile a seconda delle caratteristiche dell'impianto, non svolge una mera funzione passiva di supporto statico di una macchina soprastante, ma costituisce piuttosto una componente essenziale dell'intero impianto, in ragione della funzione attiva esplicata all'interno del processo produttivo, che consiste nel contrastare la forza impressa dal vento sulle pale, in modo da consentire a queste ultime di offrire la massima resistenza possibile e al generatore di sfruttare la potenza del vento al fine di produrre energia elettrica. La funzione di contrasto è prevalente rispetto a quella statica di sostegno ed è direttamente proporzionale alla potenza dell'impianto⁸⁶.

In termini di rendimento, la produttività dell'impianto eolico è strettamente connessa all'altezza, alle dimensioni ed alla forma della torre di acciaio⁸⁷. Difatti, la torre è unicamente funzionale allo specifico processo produttivo dell'aerogeneratore di cui è componente; più in particolare, in tale contesto, essa svolge le seguenti funzioni: collocare e sostenere ad una determinata altezza ed in idonea posizione le altre due componenti dell'aerogeneratore (rotore e navicella); favorire l'accesso, l'ispezione e la manutenzione del gruppo di generazione; contenere i cavi che trasportano l'energia elettrica prodotta; assorbire le vibrazioni e le sollecitazioni

^{83.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1442 e 1446.

^{84.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1442.

^{85.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1442.

^{86.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1442–1443, il quale, a sostegno di quanto sostenuto, fa l'esempio di una «torre di gomma, estremamente flessibile ma in grado di sostenere il peso del rotore e della navicella »: essa, al primo alito di vento, «fletterebbe sotto la forza trasmessa dalle pale (il "Momento Torcente") fino a coricarsi sul terreno, ed il rotore non si muoverebbe più».

^{87.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1443.

provenienti dal rotore, evitando che le stesse vadano a scaricarsi eccessivamente sul basamento

Peraltro, se fosse vero quanto sostenuto dalla prassi amministrativa, un terreno su cui insiste una torre eolica priva di aerogeneratore dovrebbe avere un valore superiore a quello del medesimo terreno sgombro: è vero esattamente il contrario, tenuto conto dell'inutilità della costruzione, che non potrà avere una destinazione differente da quella di supporto dell'intero impianto eolico, e dei costi di abbattimento, smaltimento dei rifiuti e ripristino, che si renderanno necessari per la futura utilizzazione del fondo⁸⁸.

Né, tantomeno, è possibile includere la torre eolica tra gli «elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità», attribuendo alla stessa, pur se priva di aerogeneratore, un'utilità trasversale ed indipendente dal processo produttivo svolto al suo interno o tale da conferire al suolo sul quale insiste maggiore fruibilità ed apprezzabilità da parte di una generalità di utilizzatori, tale da incidere sul reddito potenzialmente ritraibile dalla locazione dell'immobile e, dunque, sulla rendita catastale⁸⁹.

Come si è avuto modo di precisare^{9°}, la legge di stabilità 2016, ai fini dell'esclusione di determinate categorie di beni dalla rendita, tiene conto della sola funzionalità svolta nell'ambito del processo produttivo, senza attribuire rilevanza alla mancanza di utilità apprezzabile conferita all'immobile o al grado di immobilità e di consistenza: per effetto della nuova disciplina, anche un elemento strutturalmente connesso al suolo o alla costruzione, idoneo ad accrescerne la qualità o l'utilità, è escluso dalla stima diretta, laddove funzionale alla produzione⁹¹. Nel contempo, ai fini della determinazione della rendita, dovrà tenersi conto delle stesse entità, qualora non funzionali al processo produttivo.

Per concludere, le componenti che la novella esclude dalla stima diretta non costituiscono una categoria autonoma rispetto al suolo, alle costruzioni e agli elementi ad essi connessi, entità il cui valore rileva ai fini del calcolo della rendita, trattandosi, invece, di un'enucleazione a carattere trasversale, suscettibile di comprendere sia le costruzioni che gli elementi strutturalmente uniti al suolo e alle costruzioni, capaci di accrescerne qualità ed utilità: il valore di tali beni è escluso dalla rendita «se e nella misura in cui la loro funzione è direttamente connessa col processo produttivo» 92.

^{88.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1442.

^{89.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1442.

^{90.} V. supra § 3.

^{91.} Cfr. Guarnerio, 2018, 1440.

^{92.} Guarnerio, 2018, 1441.

6. Alla soluzione restrittiva, fatta propria dall'amministrazione finanziaria, ha aderito, sia pure sulla base di ulteriori argomenti, anche una recente giurisprudenza di merito⁹³, alla quale non può prestarsi adesione atteso che la stessa ha richiamato, a proprio fondamento, precedenti della Suprema Corte, orientamenti della prassi amministrativa e riferimenti normativi riferiti ad un periodo anteriore alle innovazioni apportate dalla legge di stabilità del 2016 e, dunque, anacronistici e non più pertinenti.

In particolare, tale giurisprudenza di merito⁹⁴ ha ripreso l'orientamento consolidatosi in seno alla giurisprudenza di legittimità⁹⁵, che, combinando la normativa fiscale con quella civilistica, ha inglobato tra gli elementi idonei a descrivere l'unità immobiliare e ad incidere sulla determinazione della rendita tutte le componenti che contribuiscono ad assicurare, in via ordinaria, un'autonomia funzionale e reddituale stabile.

La conclusione, condivisibile sotto la vigenza del vecchio regime, appare superata dalla recente novella che ha rescisso il nesso tra la disciplina fiscale e quella civilistica, sovvertendo il precedente approccio: come si è avuto modo di precisare⁹⁶, attualmente non è più necessario valutare in quale misura il bene partecipa alla redditività e alla fruibilità dell'immobile, essendo già scontato che vi concorra, altrimenti non avrebbe senso ragionare "per esclusione"; piuttosto, al fine di determinare la rendita catastale, occorre valutare quanto tale bene, civilisticamente ricompreso tra gli immobili, possa essere direttamente funzionale alla produzione, in modo da essere escluso dalla rendita⁹⁷.

La stessa giurisprudenza di merito⁹⁸ ha richiamato la legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) e la Circolare n. 6/E del 30 novembre 2012, adottata dall'Agenzia delle Entrate, che, «per evidenti ragioni temporali», nulla «possono aver detto sulla novità introdotta con effetto dal 2016»⁹⁹.

In realtà, l'unico atto temporalmente pertinente, richiamato da tale pronunciato giurisprudenziale¹⁰⁰, è costituito dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E/2016, poc'anzi analizzata, di cui il medesimo giudice condivide gli argomenti che contribuiscono a fondare il proprio convincimento¹⁰¹.

```
93. Cfr. Comm. Trib. Prov. Matera, sez. I, 12.12.2017 n. 368, Il fisco, n. 2/2018, 198. 94. Cfr. Comm. Trib. Prov. Matera, sez. I, 12.12.2017 n. 368, Il fisco, n. 2/2018, 198. 95. Cfr. Cass., sez. VI, 18.02.2005 n. 3166, http://www.gazzettanotarile.com. 96. V. supra § 5. 97. Cfr. Guarnerio, 2018, 1444. 98. Cfr. Comm. Trib. Prov. Matera, sez. I, 12.12.2017 n. 368, Il fisco, n. 2/2018, 198. 99. Guarnerio, 2018, 1444. 100. Cfr. Comm. Trib. Prov. Matera, sez. I, 12.12.2017 n. 368, Il fisco, n. 2/2018, 198. 101. Cfr. Guarnerio, 2018, 1444.
```

Tale giurisprudenza di merito¹⁰² rievoca il principio di diritto espresso in tre sentenze coeve della Suprema Corte¹⁰³, che, intervenendo sul tema, hanno compreso i parchi eolici tra gli immobili a destinazione speciale, accatastabili nel gruppo D e precisamente nella categoria D/1, quali opifici, affermando la necessità di tener conto del valore delle pale eoliche, ai fini della determinazione della rendita, al pari delle turbine di una centrale idroelettrica, in quanto anch'esse, pur essendo girevoli ed amovibili, costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale, con l'effetto che "questa senza quelle non potrebbe più essere qualificata tale, restando diminuita nella sua funzione complessiva ed unitaria ed incompleta nella sua struttura". In questa visuale, il complesso torre/pala eolica viene inteso in maniera unitaria, essendo le due locuzioni utilizzate come sinonimi.

Anche questo richiamo non sembra appropriato, né sul piano temporale, in quanto fa riferimento ad una normativa oramai superata, che non prevedeva alcuna "esclusione" dal computo della rendita e che si rifaceva, quale unico parametro di valutazione, alla natura immobiliare del cespite, né su quello logico, consentendo, piuttosto, di pervenire ad una conclusione opposta a quella prospettata dal giudice di merito, che, nel tentativo «di rafforzare le proprie motivazioni, ne evidenzia ulteriormente la fallacità»¹⁰⁴.

Difatti, l'orientamento richiamato considera la "pala eolica", espressione presumibilmente riferita al complesso costituito da pala, navicella e torre, come componente strutturale ed essenziale che assolve ad una funzione complessiva ed unitaria della centrale produttiva, al pari della turbina della centrale idroelettrica, componente strutturale ed essenziale dell'impianto idroelettrico: ebbene, se prima della novella il valore complessivo della pala eolica (o torre eolica) rientrava nel computo della rendita, trattandosi di elemento essenziale per la produzione dell'energia elettrica, a seguito delle innovazioni apportate dalla legge di stabilità 2016, volte ad escludere dalla rendita i beni che presentano un nesso diretto con la produzione, rientrando la torre di acciaio, oltre alla pala e alla navicella, tra le componenti funzionali allo specifico processo produttivo, di essa non si deve tener conto ai fini della stima diretta.

In altri termini, non si comprende come tale giurisprudenza di merito¹⁰⁵ sia pervenuta alla soluzione di computare il valore della torre di acciaio nella rendita catastale, escludendo che la stessa sia partecipe del processo produttivo, sulla base

^{102.} Cfr. Comm. Trib. Prov. Matera, sez. I, 12.12.2017 n. 368, Il fisco, n. 2/2018, 198.

^{103.} Cfr. Cass. 14.03.2012 n. 4028, CED Cassazione; Cass. 14.03.2012 n. 4029, CED Cassazione; Cass., sez. V, 14.03.2012 n. 4030, Dir. prat. trib., 2, 2013, 258.

^{104.} Guarnerio, 2018, 1444-1445.

^{105.} Cfr. Comm. Trib. Prov. Matera, sez. I, 12.12.2017 n. 368, Il fisco, n. 2/2018, 198.

di quel precedente giurisprudenziale che attestava, invece, l'inscindibilità funzionale di tutta la centrale di produzione di energia elettrica¹⁰⁶.

Infine, anche nell'ipotesi in cui la torre di acciaio fosse strutturalmente connessa al suolo, attraverso un basamento di calcestruzzo, mancherebbe l'ulteriore condizione dell'idoneità di tale elemento a fornire un'utilità trasversale ed indipendente dal processo produttivo svolto all'interno dell'unità immobiliare, atteso che la torre, se privata della funzione sua propria (consentire all'aerogeneratore di funzionare ad una quota altitudinale ottimale), difetterebbe di ogni ulteriore utilità correlata all'immobile su cui insiste: cessata la funzione di produzione di energia elettrica, la torre eolica potrebbe al più essere utilizzata per un nuovo impianto eolico ovvero essere rimossa, risultando insuscettibile di una diversa utilizzazione; in caso di mancata rimozione, la torre potrebbe addirittura incidere negativamente sul valore del fondo su cui insiste in vista dei costi necessari al suo smaltimento¹⁰⁷.

Ne consegue che la torre di acciaio di un impianto eolico ormai in disuso non può costituire un elemento positivo di reddito per il terreno, non apportando allo stesso alcuna utilità, ma solo oneri¹⁰⁸.

Questa conclusione vale anche per l'ipotesi in cui la torre eolica sia costruita in calcestruzzo in modo da formare un tutt'uno con il suolo che ne fa da sedime, essendovi la medesima partecipazione al processo produttivo e non fornendo da sola alcuna utilità all'immobile. In tal caso, è irrilevante se al momento della rimozione la torre possa essere recuperata ovvero debba essere distrutta (anzi, i costi di rimozione sarebbero presumibilmente più elevati in quanto la torre non è smontabile)¹⁰⁹.

A confermare la valenza della soluzione qui sostenuta, è possibile richiamare due sentenze, adottate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Isernia¹¹⁰, quasi coeve alla giurisprudenza di merito citata¹¹¹, che, alla luce della normativa in vigore e tenuto conto della stretta correlazione tra torre eolica e processo produttivo, hanno correttamente escluso dalla stima diretta il valore di questa componente impiantistica.

```
106. Cfr. Guarnerio, 2018, 1445.
107. Cfr. Guarnerio, 2018, 1446.
108. Cfr. Guarnerio, 2018, 1446.
109. Cfr. Guarnerio, 2018, 1446.
110. Cfr. Comm. Trib. Prov. Isernia 31.10.2017 n. 198/1/17, Fisconline; Comm. Trib. Prov. Isernia 27.11.2017 n. 275/1/17, Fisconline.
```

111. Cfr. Comm. Trib. Prov. Matera, sez. I, 12.12.2017 n. 368, Il fisco, n. 2/2018, 198.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Amatucci F. (2006). La legittimità costituzionale del sistema di determinazione della rendita catastale dei fabbricati posseduti da imprese ai fini Ici. *Dir. prat. trib.*, 6, I, p. 1257 ss.

Aulenta M. (2016). Flessi inter–istituzionali

Aulenta M. (2016). Flessi inter–istituzionali nelle riforme del catasto. *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 3, p. 364 ss.

Baruzzi S. (2015). Novità per la rendita catastale degli immobili speciali. *Consulente immobiliare*, 971, p. 448 ss.

Bodrito A. (2008). Tutte le componenti di un opificio che ne assicurano l'autonomia funzionale e reddituale influenzano la quantificazione della rendita catastale. GT - Riv. giur. trib., p. 845 ss.

Bonardi G. – Patrignani C. (2004). I macchinari sono esclusi dal calcolo della rendita catastale dei fabbricati industriali. *Il fisco*, p. 2385 ss.

Buccico C. (2008). *Il catasto. Profili procedimentali e processuali*. Napoli: Jovene.

Busani A. (2011a). Anche l'Agenzia delle Entrate conferma la natura immobiliare dell'impianto fotovoltaico. *Corr. trib.*, p. 1423 ss.

Busani A. (2011b). Ma ... la TOUR Eiffel è un bene mobile? (Riflessioni sulla natura immobiliare dell'impianto fotovoltaico). *Notariato*, p. 305 ss.

Campanile T. – Crivellari F. – Genghini L. (2011). *I diritti reali*. Padova: Cedam.

Cardillo M. (2008). Gli impianti eolici nel sistema dell'imposta comunale sugli immobili. *Giust. trib.*, 3, p. 507 ss.

Carrasi E. (2006). La rendita catastale delle centrali elettriche può legittimamente tenere conto del valore delle turbine? GT - Riv. giur. trib., 12, p. 1078 ss.

Chiarello A. (2015). La questione sui cc.dd. macchinari imbullonati trova una soluzione

legislativa che influisce sul contenzioso pendente. *Azienditalia – Fin. e Trib.*, 2, p. 127 ss. Chirichigno S. (2015). La legge di stabilità codifica le regole di accatastamento delle unità immobiliari a destinazione speciale. *Corr. trib.*, 12, p. 933 ss.

Chirichigno S. – Cirimbilla V. (2010). L'assimilazione degli impianti fotovoltaici agli opifici. *Corr. trib.*, p. 799 ss.

Corradin C. (2010). Regime Ici degli impianti fotovoltaici. *Il fisco*, p. 5658 ss.

De Girolamo D. (2010). L'ICI sui parchi fotovoltaici G. Bonardi – C. Patrignani (a cura di), *Energie alternative e rinnovabili*. Milano: IPSOA.

Del Vaglio M. (2009). La categoria catastale attribuibile alle centrali eoliche. GT - Riv. giur. trib., 10, p. 918 ss.

Del Vaglio M. (2012a). I parchi eolici devono essere accatastati come le centrali elettriche. *Corr. trib.*, 29, p. 2269 ss.

Del Vaglio M. (2012b). Escluso il classamento autonomo per i pannelli fotovoltaici destinati al servizio di un immobile. GT - Riv. giur. trib., p. 884 ss.

Del Vaglio M. (2013a). Valutazione di impianti e macchinari per la corretta determinazione della rendita catastale degli opifici. *Corr. trib.*, 15, p. 1210 ss.

Del Vaglio M. (2013b). L'iniqua tassazione ICI/IMU aggrava la crisi delle centrali elettriche. *Corr. trib.*, 41, p. 3286 ss.

Del Vaglio M. (2015). La rilevanza catastale di impianti e macchinari imbullonati. *Corr. trib.*, 4, p. 271 ss.

Elia A. (2009). Ancora dubbi sulla definizione fiscale della centrale elettrica alimentata con fonti rinnovabili. *Dir. prat. trib.*, II, p. 1201 ss.

Francesca M. (2012). Gli impianti eolici. Iscrizione in catasto e tassazione IMP. https://www.odcec.mi.it/docs/default-source/materiale-convegni/Michele_Francesca-IMPIANTI-EOLICI-CATASTO-IMP. pdf?sfvrsn=0, p. 6 ss.

Gaggero A. (2013). Categoria catastale dei parchi eolici ed elementi da computare nella determinazione della relativa rendita. *Dir. prat. trib.*, 2, p. 258 ss.

Galante A. (2015). Parchi eolici: classamento catastale, base imponibile e sanzioni. *Azienditalia – Fin. e Trib.*, 5, p. 408 ss.

Gavioli F. (2015). La rendita catastale di un impianto eolico. *Azienditalia – Fin. e trib.*, 1, p. 36 ss.

Grippo E. – Manca F. (2008). *Manuale breve di diritto dell'energia*. Padova: Cedam.

Guarnerio G. (2018). Valenza catastale delle costruzioni–impianto: il caso delle torri eoliche. *Il fisco*, 15, p. 1439 ss.

Guidi F. – Duranti P. (2014). Pannelli fotovoltaici: aspetti fiscali e catastali. *Consulente Immobiliare*, 947, p. 351 ss.

Iovine A. (2014). *La riforma del catasto fab-bricati*. Santarcangelo di Romagna (RN): Maggioli.

Iovine A. (19 dicembre 2014). Macchinari, stop minimo alla patrimoniale. *Il Sole 24–Ore*, p. 42.

Lamberti C. (2004). La rendita catastale degli immobili a destinazione speciale. *Corr. trib.*, 23, p. 1836 ss.

Liotti G. (2014). La qualificazione degli impianti fotovoltaici: profili catastali, urbanistici e soluzioni operative. *Notariato*, p. 248 ss.

Marongiu G. (2002). Centrali elettriche: opifici o capannoni? *Il fisco*, 39, 1, p. 6160 ss. Marongiu G. (2005). La rendita catastale delle centrali elettriche. *Il fisco*, 35, 1, p. 5429 ss.

Marongiu G. (2006). Le centrali elettriche e l'imposta comunale sugli immobili. *Dir. prat. trib.*, II, p. 1015 ss.

Mirto P. (2010). Ici e impianti alimentati da fonti rinnovabili. *Aziendaitalia – Fin e trib.*, p. 465 ss.

Nicolai I. – Patrignani C. – Tomassetti C. (2012). Riflessioni in tema di impianti eolici. *Boll. trib.*, 17, p. 1210 ss.

Nicolella A. (2004). Attribuzione della rendita catastale alle centrali elettriche. http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/siteb66o.html?page=20041026120536497&edition=2010-02-01, p. 1 SS.

Pacieri A. – Trutalli F. (2009). L'assoggettabilità ad ICI delle centrali fotovoltaiche. *Corr. trib.*, p. 1803 ss.

Parente F. (2014). Il riaccatastamento e le controversie catastali: problematiche attuali. *Riv. not.*, 4, p. 839 ss.

Parente S.A. (2014). Luci ed ombre nella delega fiscale sulla riforma del catasto. Annali del Dipartimento Jonico in "Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture" – Università degli Studi di Bari "Aldo Moro, 2014, pubblicato su www. annalidipartimentojonico.org, p. 331 ss.

Penati R. – S. Schiatti S. (2010). L'attribuzione della categoria catastale "E" agli impianti eolici in G. Bonardi – C. Patrignani (a cura di), *Energie alternative e rinnovabili*. Milano: IPSOA.

Picciaredda F. (2006). La determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche tra contrasti giurisprudenziali e leggi di interpretazione autentica. *Riv. dir. trib.*, 4, 3, p. 317 ss.

Piccolo A. (2012). Le pale eoliche vanno accatastale come «D/1». www.ilsole24ore. com/art/impresa-e-territori/2012-04-30/pale-eoliche-vanno-accatastate-064342. shtml?uuid=AbCj6WVF.

Piciocchi P. (2004). Rettifica delle rendite catastali delle centrali elettriche problematiche sostanziali e processuali correlate. *Dir. prat. trib.*, II, p. 337 ss.

Repetto M. (2010). L'evoluzione tecnologica e i suoi effetti sulla valutazione dei sistemi per la produzione dell'energia elettrica in G. Bonardi – C. Patrignani (a cura di), *Energie alternative e rinnovabili*. Milano: IPSOA.

Salanitro G. (2003). *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*. Milano: Giuffrè.

Salvini L. (15 agosto 2005). Il fisco inciampa sulla rendita delle turbine. *Il Sole 24 Ore*, p. 24.

Terranova P. (2001). Analisi del procedimento "a costo e sito" usualmente adoperato

in catasto per la determinazione degli estimi delle categorie speciali. *Riv. Agenzia Terr.*, 2, p. 79 ss.

Varini S. – Pannella F. (2010). Natura dell'impianto fotovoltaico ai fini civilistici e fiscali. *Azienda & Fisco*, p. 5 ss.

Vasapolli A. – Vasapolli G. (2010). L'ammortamento degli impianti fotovoltaici e delle centrali elettriche. *Bil. e redd. impresa*, p. 7 ss.

Uricchio A. – Parente S.A. – Cartanese G.M. (2014). La riforma del catasto nella nuova legge delega di riforma del sistema fiscale. *Gazzetta Forense*, 6, p. 178 ss.

Zanelli P. (2014). Prime note sulla riforma in itinere del catasto. *Vita not.*, 3, p. 1469 ss.