Documento firmato digitalmente
Il Giudice
NICOLA FORTUNATO

Sentenza n. 4317/2025
Depositata il 31/10/2025
Il Segretario
BARBARA BENTIVEGNA

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di MILANO Sezione 1, riunita in udienza il 21/10/2025 alle ore 11:30 in composizione monocratica:
FORTUNATO NICOLA, Giudice monocratico

in data 21/10/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2476/2025 depositato il 27/05/2025

proposto da

Futura S.r.l. - 05077250966

Difeso da
Roberto Smedile - SMDRRT68B15F205F

ed elettivamente domiciliato presso avvrobertosmedile@milano.pecavvocati.it

contro

Comune di Pozzo D'Adda - Via Cristoforo Colombo 17 20060 Pozzo D'Adda MI

Difeso da
Massimo Zampese - ZMPMSM68T03L407Z

ed elettivamente domiciliato presso massimozampese@pec.ordineavvocatitreviso.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 30 IMU 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 3881/2025 depositato il 23/10/2025

Richieste delle parti:

La parte ricorrente chiede l'accoglimento delle conclusioni già formulate in atti e la parte resistente insiste

invece per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società ricorrente impugna l'avviso di accertamento con il quale il Comune di Pozzo d'Adda ha chiesto la complessiva somma di €. 6.611,00=, comprensiva di sanzioni ed interessi, quale importo dovuto a titolo di IMU per l'anno 2018; l'atto è stato emesso in virtù dell'omessa denuncia nonché il mancato pagamento della somma dovuta a titolo d'imposta in relazione ad un impianto fotovoltaico di proprietà della contribuente sito nel territorio comunale.

Trattasi, in particolare, di un impianto fotovoltaico della potenza nominale di 98,27 Kwp in funzione dal 2010 in afferenza ad un fabbricato di altra proprietà ubicato in via del Lavoro n. 2/b, identificato questo al censuario fg 1 mappale 518 nel comune di Pozzo d'Adda. Detto impianto non è mai stato censito nella banca dati dell'Agenzia delle Entrate.

La vertenza è stata oggetto di procedimento di accertamento con adesione conclusosi negativamente.

Per quanto attiene alla determinazione dell'imposta accertata, questa è stata quantificata nell'atto impugnato in ragione dei costi contabili di realizzo sostenuti dalla società atteso l'assenza di una rendita attribuita.

I motivi di ricorso sono i seguenti:

- Decadenza dal potere accertativo per l'anno 2018;

- Non assoggettabilità ad IMU dell'impianto fotovoltaico quale bene strumentale e conseguente asserita insussistenza dell'obbligo di accatastamento e dichiarazione;

- Erronea applicazione del criterio del valore contabile;

- Illegittimità delle sanzioni;

- Carenza di motivazione.

Il Comune di Pozzo d'Adda si è costituito in giudizio, controdeducendo su tutti i motivi di ricorso e insistendo per la conferma dell'atto impugnato.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con riferimento alla lamentata maturata prescrizione del diritto ad esigere l'imposta relativamente all'annualità 2018, occorre rilevare che nella fattispecie in esame trattasi di avviso emesso per "omessa denuncia".

In caso di omessa denuncia, ai sensi dell'art. 1, comma 161, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (Finanziaria per l'anno 2007), gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di accertamento un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472 e successive modificazioni.

Il termine ultimo per la notifica degli atti di accertamento per accertare l'omessa dichiarazione IMU per l'anno

d'imposta 2018 è quindi il 31 dicembre 2024.

Occorre altresì rilevare che il Comune in data 21/11/2024 ha avviato d'ufficio il procedimento di accertamento con adesione, ai sensi di quanto disposto dal D. Lgs n.218/1997: l'attivazione di tale procedura ha determinato per legge un'ulteriore proroga di 120 giorni del termine di decadenza per la notifica degli atti di accertamento.

L'art 5, applicabile anche agli Enti Locali a partire dal 1° luglio 2020, stabilisce infatti che – "qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni – il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ultimo di notifica a pena di decadenza".

In estrema sintesi, a seguito dell'invio di un invito al contraddittorio endoprocedimentale, ai sensi dell'art 5, comma 3bis D.Lgs. n.218/1997, il termine di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento per l'annualità 2018 si è, dunque, prorogato di centoventi giorni, ossia, la notifica dell'avviso di accertamento poteva avvenire entro il 30 aprile 2025 (120 giorni dal 31 dicembre 2024).

Il Comune, avendo notificato l'avviso di accertamento in data 25 marzo 2025, ha pertanto rispettato quanto previsto dall'art 5, comma 3bis D.Lgs. 218/1997: ne consegue pertanto che nessun termine decadenziale è scaduto e, quindi, l'avviso di accertamento impugnato è legittimo e valido.

Nel merito, la ricorrente ritiene che gli impianti fotovoltaici non costituiscano un'autonoma unità immobiliare.

L'eccezione della ricorrente non è meritevole di accoglimento.

La Corte osserva che il pannello fotovoltaico, se riposto sulla struttura di sostegno e incastratovi insieme agli altri pannelli, collegato in serie e allacciato alla rete elettrica, tramite l'inverter, viene considerato parte di un complesso unitario e, in quanto, tale assume natura immobiliare, alla stessa stregua delle turbine delle centrali elettriche. Gli impianti fotovoltaici di rilevante potenza realizzati allo scopo di produrre energia da immettere nella rete elettrica nazionale per la vendita vanno cioè considerati a tutti gli effetti - ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali - quali beni immobili, in quanto la connessione strutturale e funzionale tra il fabbricato e gli impianti è tale da poterli ritenere sostanzialmente inscindibili, a nulla rilevando che astrattamente sono rimovibili ed installabili in altro luogo (in tal senso Cass. n. 6840/2024).

Per quanto attiene alle concrete dimensioni dell'impianto installato, la Corte evidenzia la sua potenza nominale di 98,27 Kwp ed il suo costo storico di € 273.390,38.

A tal riguardo la Corte condivide le indicazioni dimensionali contenute nella circ. n. 36/e/2013 dell'Agenzia delle Entrate per individuare gli impianti obbligati all'accatastamento, ed in particolare il limite massimo della la potenza nominale dell'impianto non superiore a 3 chilowatt per ogni unità immobiliare servita.

Per quanto concerne l'autonoma, o meno, accatastabilità dell'impianto fotovoltaico installato, occorre rilevare che l'impianto nel caso di specie assume un connotato autonomo e differenziato rispetto alla copertura dell'immobile su cui insiste e, conseguentemente, non potendo essere qualificato come impianto integrato, deve necessariamente essere accatastato autonomamente avendo autonomia funzionale; ne consegue la necessità di procedere al suo autonomo accatastamento in quanto bene immobile distinto ai sensi dell'art. 812 c.c.

In merito alla lamentata erronea applicazione del criterio del valore contabile come base imponibile dell'imposta accertata, occorre rilevare che l'impianto cui si discute per l'annualità oggetto di accertamento era privo di rendita, poiché non ancora accatastato, ha determinato l'imposta utilizzando i valori e i costi contabili dell'impianto fotovoltaico. Per gli immobili di categoria D, come è quello relativo alla fattispecie in

esame, il legislatore ha previsto un duplice criterio per l'individuazione della base imponibile da utilizzare per la quantificazione dell'imposta.

Il primo utilizzabile per i fabbricati privi di rendita o non iscritti al catasto, il secondo, viceversa, da applicare una volta intervenuto il classamento e, conseguentemente, a seguito dell'attribuzione della rendita, catastale anche se presunta. In particolare, per i fabbricati facenti parte della categoria D iscritti al catasto, ai sensi del comma 2 dell'art 5, D.lgs. 504/92, così come richiamato dall'art 8 del D.L. 23/2011, la base imponibile è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite vigenti al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previste dal primo periodo dell'ultimo comma dell'art. 52 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro.

Il secondo criterio, utilizzato dal Comune per la liquidazione dell'imposta dovuta dalla ricorrente, prevede che per i fabbricati appartenenti alla categoria D, non iscritti in catasto (come è quello relativo all'impianto fotovoltaico per cui è causa), interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, il valore dell'immobile viene determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, sulla base del costo contabile (al lordo delle quote di ammortamento già contabilizzate), così come risultante dal registro dei beni ammortizzabili, rivalutato con appositi coefficienti di attualizzazione, fissati dalla legge in relazione all'anno in cui il relativo costo è stato sostenuto.

In estrema sintesi, il comma 3 dell'articolo 5, del d.lgs. n. 504/1992 prevede l'applicazione del criterio dei costi contabili quando l'immobile:

a) è privo di rendita catastale; b) ha i requisiti per l'accatastamento nel gruppo D; c) è interamente posseduto da un'impresa; d) è distintamente contabilizzato.

La predetta norma aggiunge che il criterio contabile deve essere seguito, per la liquidazione dell'imposta, fino al termine dell'anno di imposizione nel corso del quale viene attribuita la rendita catastale, oppure viene annotata negli atti catastali la rendita "proposta" mediante la procedura Doc-Fa disciplinata dal D.M. 19 aprile 1994, n. 701.

Nella fattispecie in esame il Comune di Pozzo d'Adda ha liquidato la somma dovuta a titolo d'imposta per l'annualità oggetto di accertamento sulla base del criterio contabile rivalutato, ovvero i costi contabili sostenuti per la sua realizzazione, così come risultanti in bilancio e rivalutati per legge; tale soluzione è condivisibile, atteso che l'accatastamento dell'impianto fotovoltaico cui si discute non è ancora intervenuto e tutti i presupposti del co. 3 sopra riportati sono soddisfatti.

Anche l'eccezione in merito alla illegittimità delle sanzioni, in quanto comprendente sia la sanzione per omessa denuncia che quella per tardivo e/o omesso pagamento d'imposta, non merita accoglimento.

La sanzione per omessa e/o infedele denuncia ha natura e presupposti diversi da quella prevista per tardivo e/o omesso pagamento d'imposta, ex art. 13 del d.Lgs. 471/93, e pertanto i due regimi sanzionatori, nel caso di concorso delle violazioni, debbono ritenersi cumulabili tra loro. Peraltro un divieto in tal senso non si evince dalla disposizione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 1.

Pretestuoso è il motivo di ricorso concernente la carenza di motivazione dell'atto impugnato.

Il Comune ha assolto all'onere probatorio su cui si fonda la pretesa tributaria in quanto, secondo un orientamento giurisprudenziale dal quale la Corte non intende allontanarsi, "l'obbligo di motivare l'avviso di accertamento/liquidazione deve ritenersi soddisfatto, in via di principio, quando la motivazione sia tale da esternare, ancorché in forma estremamente contratta e semplificata, le ragioni del provvedimento, evidenziandone i momenti ricognitivi e logico-deduttivi essenziali, in modo da consentire al destinatario di svolgere efficacemente la propria difesa, attraverso la motivata e tempestiva impugnazione dell'atto, ed al giudice di verificare gli aspetti materiali e giuridici della pretesa fiscale" (Cass. n. 7779/1996).

A tal riguardo occorre rilevare che la ricorrente ha compreso le ragioni che sottendono alla richiesta di pagamento, come attesta l'articolato ricorso e le compiute argomentazioni di merito proposte dalla sua difesa.

Peraltro non si può sottacere che la notifica dell'atto impugnato è stata preceduta all'invio di una formale richiesta, ai sensi dell'art. 11 c. 3 del D.Lgs 504/92, finalizzata ad ottenere dalla ricorrente informazioni sui pagamenti effettuati e sui costi sostenuti per la realizzazione dell'impianto fotovoltaico in parola, e da un procedimento di accertamento con adesione.

In conclusione, tutti i motivi di ricorso sono rigettati.

Le spese di lite seguono al soccombenza e pertanto la Corte, in composizione monocratica, condanna la parte ricorrente alla rifusione delle spese che liquida in € 300,00 attesa l'assenza in materia di un consolidato orientamento giurisprudenziale.

P.Q.M.

Il Giudice monocratico rigetta il ricorso. Condanna la parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite che liquida in euro 300,00.

Milano, 21 ottobre 2025

Il Giudice monocratico

Dott. Nicola Fortunato