Corte di Cassazione Civile sez. V 9/8/2024 n. 22582

FATTI DI CAUSA

1. Il Comune di Flero (BS) ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia – sezione staccata di Brescia l'11 gennaio 2021, n. 114/26/2021, che, in controversia su impugnazione di avvisi di accertamento (con contestuale irrogazione delle sanzioni accessorie) per omessa dichiarazione dell'ICI relativa agli anni dal 2010 al 2015, in relazione alla rete per la trasmissione e la distribuzione dell'energia elettrica («composta da trasformatori, sistemi sbarre, stalli linea AT e pali gatto»), non inserita in catasto, ma asservita a cabina ubicata nel medesimo Comune e censita in catasto con la particella 1227 del foglio 3, ha rigettato l'appello proposto dal medesimo nei confronti dell'" ********** S.p.A." (già " ********** S.p.A") avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Brescia il 21 dicembre 2017, n. 829/02/2017, con compensazione delle spese giudiziali.

2. La Commissione tributaria regionale ha confermato la decisione di primo grado – che aveva accolto il ricorso originario – sul presupposto che la rete per la trasmissione e la distribuzione dell'energia elettrica non fosse un bene autonomamente censibile in catasto e, per conseguenza, separatamente assoggettabile ad imposizione.

3. L'"********** S.p.A." ha resistito con controricorso.

4. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per l'accoglimento del ricorso. 5. Le parti hanno depositato memorie ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso è affidato a quattro motivi.

1.1 Con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e 111 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per essere stato rigettato l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione meramente apparente.

1.2 Con il secondo motivo, si denuncia omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per non essere stato tenuto in conto dal giudice di secondo grado che la rettifica catastale era giustificata dalla regolarizzazione di impianti fissi con efficacia retroattiva alla data del 22 maggio 2003 [epoca dell'omessa dichiarazione catastale, secondo l'invito alla regolarizzazione, che era stato comunicato con nota trasmessa dal Comune di Flero (BS) l'8 settembre 2015, prot. n. 11067/15].

1.3 Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 1, e 5, comma 3, del d.lgs. 30 dicembre 1990, n. 504, 4, 5 e 10 del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, 2 del d.m. 2 gennaio 1998, n. 28, 812 cod. civ., 40 del d.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, nonché della

circolare emanata dall'Agenzia del Territorio il 30 novembre 2012, n. 6/2012, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la rete per la trasmissione e la distribuzione dell'energia elettrica non fosse un bene autonomamente censibile in catasto e separatamente assoggettabile ad imposizione.

1.4 Con il quarto motivo, si denuncia violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di pronunciarsi sul secondo motivo di appello circa il vizio di ultrapetizione della sentenza di prime cure in ordine alla qualificazione della rete per la trasmissione e la distribuzione dell'energia elettrica in termini di bene autonomamente censibile in catasto al di fuori di una specifica censura della contribuente.

2. Il primo motivo è infondato.

2.1 Come è noto l'art. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sulla falsariga dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. (nel testo modificato dall'art. 45, comma 17, della legge 18 giugno 2009, n. 69), dispone che la sentenza: «(...) deve contenere: (...) 4) la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione; (...)». Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza impugnata, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poiché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6^-5, 15 aprile 2021, n. 9975; Cass., Sez. 5^, 20 dicembre 2022, n. 37344; Cass., Sez. 5^, 18 aprile 2023, n. 10354; Cass., Sez. 5^, 22 maggio 2024, n. 14337). Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1^, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6^-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6^-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5^, 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., Sez. 6^-5, 24 febbraio 2022, n. 6184; Cass., Sez. 5^, 18 aprile 2023, n. 10354; Cass., Sez. 5^, 22 maggio 2024, n. 14337);

Nella specie, tuttavia, si può ritenere che la sentenza impugnata sia sufficiente o coerente sul piano della logica giuridica, contenendo un'adeguata illustrazione delle ragioni sottese al rigetto dell'appello (al di là della loro fondatezza o meno in punto di diritto), che è stato sufficientemente giustificato con le seguenti argomentazioni: «Il Comune di Flero ha liquidato l'imposta ed ha irrogato le sanzioni, per gli anni d'imposta 2010/2015 assumendo che la Società non avesse mai dichiarato ai fini della imposta (ICI/IMU/TASI) la Rete elettrica e gli strumenti di distribuzione [dell']energia. Di fatto, il Comune ha errato ella identificazione del bene che pretende di assoggettare ad ICI-IMU in quanto la rete per il trasporto e la distribuzione dell'energia elettrica non è un bene immobile/fabbricato

iscrivibile in catasto» ed assoggettabile ad imposta; inoltre: «Da punto di vista catastale, le centrali di produzione e le cabine elettriche sono considerate unità immobiliari con funzioni industriali e, come tali, vengono iscritte al Catasto Edilizio Urbano e classificate in categoria D.

Nel caso de quo, la Cabina elettrica della società contribuente è iscritta a catasto e la società ha corrisposto l'imposta sulla base della rendita attribuita dall'Ufficio attribuendo il valore sulla base dei criteri contenuti nell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 504/92, e l'Agenzia delle Entrate, dando seguito all'invito alla regolarizzazione catastale notificato dal Comune di Flero, con accertamento Prot. n…….. ha rettificato la rendita della cabina elettrica di proprietà della ********** SpA aumentandola da originari euro 1.650,00 ad attuali euro 23.664,40». Per cui, si può, senz'altro, ritenere che la motivazione del decisum raggiunga la soglia del minimo costituzionale.

3. Il secondo motivo è infondato; 3.1 É noto che l'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., riformulato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (tra le tante: Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054; Cass., Sez. 6^-3, 27 novembre 2014, n. 25216; Cass., Sez. 2^, 29 ottobre 2018, n. 27415; Cass., Sez. Lav., 21 ottobre 2019, n. 26764; Cass., Sez. 5^, 12 luglio 2021, nn. 19820, 19824, 19826 e 19827; Cass., Sez. 5^, 22 luglio 2021, n. 20963; Cass., Sez. 5^, 27 luglio 2021, n. 21431; Cass., Sez. 5^, 30 maggio 2022, n. 17359; Cass., Sez. 5^, 10 novembre 2023, n. 31327; Cass., Sez. 5^, 29 dicembre 2023, n. 36426; Cass., Sez. 5^, 6 febbraio 2024, n. 3404). L'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., come riformulato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, nel cui paradigma non è inquadrabile la censura concernente la omessa valutazione di deduzioni difensive (Cass., Sez. 1^, 14 settembre 2018, n. 26305; Cass., Sez. 6^-1, 6 settembre 2019, n. 22397; Cass., Sez. 5^, 11 maggio 2021, n. 12400; Cass., Sez. 5^, 24 luglio 2021, nn. 21457 e 21458; Cass., Sez. 5^, 20 dicembre 2022, n. 37346; Cass., Sez. 5^, 10 novembre 2023, n. 31327; Cass., Sez. 1^, 29 febbraio 2024, n. 5426) né l'omessa disanima di questioni o argomentazioni (Cass., Sez. 6^-1, 6 settembre 2019, n. 22397; Cass., Sez. 5^, 20 aprile 2021, n. 10285; Cass., Sez. 5^, 20 dicembre 2022, n.

37346; Cass., Sez. 5^, 10 novembre 2023, n. 31327; Cass., Sez. 1^, 29 febbraio 2024, n. 5426).

3.2 Nella specie, però, il “fatto” asseritamente decisivo è stato ravvisato dal ricorrente nel «mancato accatastamento degli impianti fissi della cabina primaria» in conformità al contenuto della nota trasmessa l’8 settembre 2015, prot. n. 11067/15 (secondo la riproduzione fattane in ricorso – alle pagine 19 e 20 – in ossequio al canone dell’autosufficienza), con la quale si era contestata l’omessa dichiarazione in catasto, tra l’altro, dei trasformatori.

3.3 A ben vedere, però, tale circostanza è stata precipuamente vagliata dal giudice di appello, che ha espressamente escluso l’autonoma rilevanza della rete per il trasporto e la distribuzione dell’energia elettrica a servizio della cabina elettrica ai fini dell’inserimento in catasto con la corrispondente attribuzione di rendita catastale e, per conseguenza, della stima del valore imponibile per la liquidazione dell’IMU.

4. Il terzo motivo è fondato, derivandone l’assorbimento del quarto motivo. 4.1 I dati normativi di riferimento sono costituiti dall'art. 4 del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, secondo cui: «Si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituiti, diversi dai fabbricati rurali.

Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo»; nonché dall'art. 2, commi 1 e 3, del d.m. 2 gennaio 1998, n. 28, in base al quale: «1. L'unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale. (...) 3. Sono considerate unità immobiliari anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al comma 1. Del pari sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale».

4.2 Secondo l’art. 5, commi 1, 2 e 3, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 546: «1. Base imponibile dell'imposta è il valore degli immobili di cui al comma 2 dell'articolo 1. 2. Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'ultimo comma dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. 3. Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3, dell'articolo 7 del decretolegge 11 luglio 1992,

n. 333, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, applicando i seguenti coefficienti: per l'anno 1993: 1,02; per l'anno 1992: 1,03; per l'anno 1991:1,05; per l'anno 1990: 1,10; per l'anno 1989:1,15; per l'anno 1988:1,20; per l'anno 1987: 1,30; per l'anno 1986: 1,40; per l'anno 1985: 1,50; per l'anno 1984: 1,60; per l'anno 1983: 1,70; per l'anno 1982 e anni precedenti: 1,80. I coefficienti sono aggiornati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. In caso di locazione finanziaria il locatore o il locatario possono esperire la procedura di cui al regolamento adottato con decreto del Ministro delle finanze del 19 aprile 1994, n. 701, con conseguente determinazione del valore del fabbricato sulla base della rendita proposta, a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale tale rendita è stata annotata negli atti catastali, ed estensione della procedura prevista nel terzo periodo del comma 1 dell'articolo 11; in mancanza di rendita proposta il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo».

4.3 Ciò posto, su un piano generale, in tema di ICI, il fabbricato per essere soggetto ad imposta deve essere ultimato ed utilizzabile, senza che sia necessaria la sua iscrizione al catasto, rilevando a fini impositivi le condizioni per la sua iscrivibilità ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. a, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, ovvero il momento a partire dal quale può essere considerato fabbricato in ragione dell'ultimazione dei lavori relativi alla sua costruzione (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 21 marzo 2019, n. 7968; Cass., Sez. 5^, 3 maggio 2019, n. 11646; Cass., Sez. 5^, 26 gennaio 2021, n. 1571; Cass., Sez. 5^, 5 novembre 2021, n. 32217; Cass., Sez. 5^, 5 aprile 2022, n. 10894; Cass., Sez. 5^, 25 novembre 2022, n. 34764; Cass., Sez. 5^, 10 luglio 2023, n. 19444; Cass., Sez. 5^, 31 gennaio 2024, n. 2919).

Si è anche precisato che, ai fini dell'ICI, il «presupposto dell'imposizione è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito», così considerandosi tassabili tutti gli impianti rispondenti alla nozione di fabbricato (tra le tante: Cass., Sez. 6^-5, 20 aprile 2017, n. 10031; Cass., Sez. 6^-5, 22 agosto 2017, n. 20259; Cass., Sez. 5^, 13 febbraio 2019, n. 4221; Cass., Sez. 5^, 27 marzo 2019, n. 8536; Cass., Sez. 5^, 12 aprile 2019, n. 10287; Cass., Sez. 5^, 17 aprile 2019, n. 10674; Cass., Sez. 5^, 5 novembre 2021, n. 32217; Cass., Sez. 5^, 5 aprile 2022, n. 10894; Cass., Sez. 5^, 16 ottobre 2023, n. 28693; Cass., Sez. 5^, 16 maggio 2024, n. 13631); e, con riferimento ai presupposti dell'inventariazione catastale, si è, in effetti rimarcata la riferibilità della relativa disciplina «non al fabbricato in quanto tale, bensì alla nozione di unità immobiliare urbana (UIU); a sua volta rapportata ad una componente immobiliare (rilevante ex art. 812 c.c.) suscettibile di autonoma funzionalità e redditività» (Cass., Sez. 5^, 23 maggio 2018, n. 12741), avuto, dunque, riguardo, in particolare, ai dati di regolazione desumibili dall’art. 5 del r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249 (secondo il quale costituisce unità immobiliare urbana «ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per sé stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio») e dall’art. 2 del d.m. 2 gennaio 1998, n. 28 (alla cui stregua l'unità immobiliare «è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e

secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzione le e reddituale»). 4.4 Quanto alla nozione di immobile per incorporazione, ai sensi dell'art. 812 cod. civ., ed alle conseguenti implicazioni sul piano della disciplina catastale, il giudice delle leggi ha fornito un significativo contributo con la ricostruzione dell'evoluzione normativa in subiecta materia (Corte Cost., 20 maggio 2008, n. 162).

A tal proposito, si è affermato che: «Anche in materia fiscale e fino all'entrata in vigore dell'art. 1, comma 540, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, il concetto di immobile per incorporazione è ricavato dal combinato disposto degli artt. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939, e 812 del codice civile. Con il citato art. 1, comma 540 [a tenore del quale: «Ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 4 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, 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'articolo 10 del citato regio decreto-legge, gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale anche se fisicamente non incorporati al suolo. I trasferimenti erariali agli enti locali interessati sono conseguentemente rideterminati per tutti gli anni in riferimento»], si è fornita una interpretazione autentica del concetto di immobile per incorporazione che, sostanzialmente, recepiva la definizione formulata nel codice civile. Questa norma, introdotta allo scopo di comporre il contrasto di giurisprudenza sulla questione se, nella determinazione del valore catastale delle centrali elettriche, si dovesse tener conto anche delle turbine, è stata successivamente abrogata dall'art. 4 del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 14 maggio 2005, n. 80. In luogo della norma abrogata è stato introdotto il censurato art. 1-quinquies del decreto-legge n. 44 del 2005, per il quale l'articolo 4 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 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. Sulla base di questa disposizione il contrasto è stato composto privilegiando, in via legislativa, come si è in precedenza rilevato, una delle scelte interpretative astrattamente possibili. Quindi, il principio per cui alla determinazione della rendita catastale concorrono «gli elementi costitutivi degli opifici […] anche se fisicamente non incorporati al suolo» (così come statuisce l'art. 1-quinquies) vale per tutti gli immobili di cui all'art. 10 del r.d.l. n. 652 del 1939, ivi comprese le centrali elettriche.

Non si può, però, convenire sull'assunto del giudice a quo secondo cui l'interpretazione autentica dell'art. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939, limitatamente alle centrali elettriche, comporterebbe che solo in presenza di queste ultime si possa parlare di immobili per incorporazione, mentre quando ci si trovi al cospetto di costruzioni, alle quali accedono parti mobili ad esse strutturalmente connesse, anche in via transitoria, si debba ritenere,

sia pure ai soli fini della determinazione della rendita catastale, che le parti mobili accedenti alle costruzioni non concorrono ad integrare un immobile per incorporazione. In effetti, la norma di cui all'art. 1-quinquies, con riferimento alle centrali elettriche, rimanda ad una definizione di costruzione stabile che viene individuata nell'essere costituita «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», senza che valgano le argomentazioni della contribuente sulla natura transitoria delle imbullonature con cui le turbine sono connesse al suolo. Né di alcun pregio risultano i richiami codicistici legati al concetto di bene immobile. L'incorporazione che, nel caso delle turbine, avviene materialmente e a scopo permanente, le rende, seppure meccanicamente separabili, parti essenziali per la destinazione economica di tutta la centrale idroelettrica, tanto che questa non è concepibile senza di esse. In definitiva, si può affermare che tutte quelle componenti, comprese, in particolare, le turbine, che contribuiscono in via ordinaria ad assicurare, ad una unità immobiliare, una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo, sono da considerare elementi idonei a descrivere l'unità stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale.

Proprio l'art. 812, primo comma, cod. civ., secondo cui «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», prevede la possibilità di una connessione strutturale realizzata in via transitoria, ed introduce il concetto di bene immobile per incorporazione, non specificando l'esatto significato di tale ultimo termine; qualsiasi collegamento infatti è idoneo a classificare un bene quale bene immobile, essendo irrilevante la modalità di collegamento di un impianto con la struttura principale. E anzi, proprio alla luce della definizione di bene immobile contenuta nell'art. 812 cod. civ., si può concludere che la possibilità di separazione di un impianto dal suolo non esclude che esso mantenga la sua natura immobiliare; piuttosto il disposto codicistico è tale per cui tutto ciò che viene collegato al suolo in unità strutturale – qualunque sia la natura dello stabilimento – acquista natura immobiliare, come del resto affermato dalla giurisprudenza di legittimità. In definitiva, anche il profilo codicistico non contrasta con la conclusione cui si può autonomamente pervenire sulla base dei princípi della disciplina catastale. Da quanto affermato, consegue che ogni possibile dubbio sulle modalità di determinazione della rendita catastale, con riguardo alle centrali elettriche, è risolto proprio dall'articolo 1- quinquies del decreto-legge n. 44 del 2005, il quale individua come criterio per la determinazione della rendita suddetta, non l'amovibilità o meno di un bene, ma la circostanza che esso costituisca (come le turbine) una componente strutturale ed essenziale, che contribuisce alla funzione complessiva ed unitaria dell'opificio stesso. L'esposta evoluzione normativa induce, invece, a ritenere che il legislatore ha inteso risolvere il contrasto interpretativo con riferimento alle centrali elettriche, senza innovare il concetto di immobile per incorporazione, quale emergente dalla normativa esistente ed evidenziato dalla giurisprudenza in precedenza richiamata. L'unico effetto dell'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'àmbito 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».

4.5 In linea con tale esegesi e con pertinenza alla tematica è il consolidato indirizzo interpretativo di legittimità che si è formato in materia di rendita catastale delle centrali elettriche, indirizzo (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 17 novembre 2004, n. 21730; Cass., Sez. 5^, 31 marzo 2011, n. 7372; Cass., Sez. 5^, 9 luglio 2014, n. 15669; Cass., Sez. 5^, 7 dicembre 2016, nn. 25138 e 25140; Cass., Sez. 5^, 5 febbraio 2019, n. 3277; Cass., Sez. 5^, 12 gennaio 2022, n. 709) che, richiamando analoghi principi già affermati con riguardo alle centrali idroelettriche e alle relative turbine (nei termini di cui alla sentenza depositata dalla Corte Costituzionale il 20 maggio 2008, n. 162) (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 7 giugno 2006, n. 13319; Cass., Sez. 5^, 9 novembre 2011, n. 23317; Cass., Sez. 6^-5, 20 febbraio 2015, nn. 3500, 3501, 3502, 3503, 3504, 3505 e 3506; Cass., Sez. 6^-5, 11 marzo 2015, nn. 4921, 4922 e 4924; Cass., Sez. 5^, 12 dicembre 2019, nn. 32547 e 32550), ha dato rilevanza, ai fini della rendita, alla connessione strutturale e funzionale intercorrente tra parte immobiliare e parte impiantistica, come desumibile anche dall'art. 1-quinquies del 31 marzo 2005, n. 44, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 maggio 2005, n. 88, così da includere nel calcolo della rendita anche gli impianti ed i macchinari che, per quanto in sé amovibili, risultino tuttavia strutturalmente e funzionalmente connessi con la centrale al punto da caratterizzarne ed attuarne in maniera essenziale la destinazione produttiva, trattandosi di parti essenziali, volte a realizzare un unico bene complesso, la cui assenza altererebbe le caratteristiche complessive della struttura, che non potrebbe più essere considerata una centrale elettrica. 4.6 Ad avvalorare tale interpretazione ha contribuito – per quanto non applicabile ratione temporis all'odierna controversia - l'art. 1, comma 244, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità per l'anno 2015), che ha risolto la questione degli impianti funzionali al processo produttivo con l'espresso richiamo alle «istruzioni di cui alla circolare dell'Agenzia del territorio n. 6/2012 del 30 novembre 2012, concernente la "Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativi"». 4.7

La circolare così recepita richiama, ai fini della inclusione dell'impianto nella rendita, i caratteri della "essenzialità" alla destinazione economico produttiva, della "fissità" entro il perimetro immobiliare e della "stabilità" nel tempo, ritenendo così rilevanti, tra gli altri: i canali adduttori delle acque per il funzionamento delle turbine nelle centrali idroelettriche, le condotte petrolifere o dei prodotti derivati o connesse ai sistemi di raffreddamento utilizzate nelle centrali termoelettriche, le ciminiere, gli impianti di depurazione dei fumi, le caldaie, i condensatori, i catalizzatori ed i captatori di polveri per le centrali termoelettriche, gli aerogeneratori (rotori e navicelle) degli impianti eolici, nonché i pannelli e gli inverter degli impianti fotovoltaici ed ancora: gli altiforni, le pese, i grandi impianti di produzione di vapore, i binari, le dighe, i canali adduttori e di scarico, le gallerie e le reti di trasmissione e

distribuzione di merci e servizi, nonché gli impianti che, ancorché integranti elementi mobili, configurino nel loro complesso parti stabilmente connesse al suolo o alle componenti strutturali dell'unità immobiliare, quali montacarichi, carri ponte, ascensori, scale, rampe e tappeti mobili; le componenti impiantistiche presenti nell'unità immobiliare che contribuiscono ad assicurare alla stessa una autonomia funzionale e reddituale, stabile nel tempo, ovvero risultino essenziali per caratterizzarne la destinazione (ad esempio, i grandi trasformatori). Di contro, le parti immobiliari costituite dalle strutture che sorreggono cavi per il trasporto dell'energia devono essere prese in considerazione solo se ricadenti nel mappale oggetto d'esame, il quale rappresenta l'area occupata dall'unità immobiliare. Tale orientamento risulta, peraltro, coerente con la prassi consolidata secondo cui, a titolo esemplificativo, i tralicci e i relativi cavi utilizzati per il trasporto di energia elettrica, nonché i binari utilizzati dalle ferrovie o dalle teleferiche, costituenti le reti di trasporto, non vengono presi in considerazione. Assumono, quindi in definitiva rilevanza catastale tutti gli impianti necessari al ciclo di produzione dell'energia elettrica, laddove sia «impossibile separare l'uno dall'altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso (...) che non sarebbe più (…) una centrale elettrica» (Cass., Sez. 3^, 7 aprile 1970, n. 962; Cass., Sez. 5^, 21 luglio 2006, n. 16824; Cass., Sez. 5^, 14 marzo 2012, n. 4030), poiché anch'essi costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale stessa, sicché questa senza quelle non potrebbe più essere qualificata tale, restando diminuita nella sua funzione complessiva ed unitaria ed incompleta nella sua struttura (Cass., Sez. 6^-5, 19 febbraio 2015, n.3354). 4.8 Dando seguito all'invito alla regolarizzazione catastale notificato dal Comune di Flero (BS) l'8 settembre 2015, prot. n. 11067/15 (ove la specifica «richiesta di valorizzazione della componente impiantistica»), con avviso di accertamento prot. n. BS00995617 del 22 maggio 2018, l'Agenzia delle Entrate ha rettificato in maius la rendita della cabina elettrica in proprietà della "********** S.p.A." dall'ammontare di € 1.650,00 all'ammontare di € 23.664,40 con l'espressa causale della «regolarizzazione di impianti fissi», come si evince anche dalla visura catastale storica in allegato al fascicolo del ricorrente nel presente procedimento. In base all'art. 5, commi 1 e 2, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, la base imponibile dell'ICI è rappresentata dal valore degli immobili, che, per i fabbricati iscritti in catasto, è determinato mediante l'applicazione all'ammontare delle rendite catastali in vigore all'1 gennaio dell'anno in corso dei moltiplicatori indicati dall'art. 52 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Ora, l'art. 1, commi 336 e 337, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ha stabilito che: «336. I Comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle Finanze 19 aprile 1994, n. 701. La richiesta, contenente gli elementi constatati, tra i quali, qualora accertata, la data cui riferire la mancata presentazione della è notificata ai soggetti interessati e comunicata, con gli estremi di notificazione, agli Uffici Provinciali dell'Agenzia del Territorio. Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli Uffici Provinciali dell'Agenzia del Territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità

immobiliari segnalate, notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita (...). 337. Le rendite catastali dichiarate o comunque attribuite a seguito della notificazione della richiesta del Comune di cui al comma 336 producono effetto fiscale, in deroga alle vigenti disposizioni, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal Comune, ovvero, in assenza della suddetta indicazione, dal 1° gennaio dell'anno di notifica della richiesta del Comune». Tanto premesso, si è posta la questione se la variazione in maius della rendita debba considerarsi operante - ai fini del calcolo dell'ICI o dell'IMU - soltanto dall'anno successivo alla data di decorrenza dell'aggiornamento catastale ovvero dall'anno successivo alla data di rilevamento del disallineamento tra il classamento catastale e la situazione di fatto. Secondo l'orientamento di questa Corte, l'art. 1, comma 337, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, è assolutamente chiaro nel far retroagire gli effetti fiscali delle rendite catastali attribuite con le modalità di cui al precedente comma, con due diverse alternative decorrenze: la prima, dall'1 gennaio dell'anno successivo alla data a cui, nella richiesta inviata al proprietario dell'immobile, il Comune riferisce la mancata presentazione della denuncia catastale; la seconda, all'1 gennaio dell'anno di notifica della predetta richiesta che non contenga alcuna indicazione sulla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale (in termini: Cass., Sez. 6^-5, 14 febbraio 2019, n. 4349; Cass., Sez. 6^-5, 18 luglio 2019, n. 19430; Cass., Sez. 5^, 4 dicembre 2020, n. 27807; Cass., Sez. 6^-5, 18 maggio 2021, n. 13496; Cass., Sez. 5^, 11 luglio 2022, n. 21811; Cass., Sez. 5^, 24 novembre 2022, n. 34705; Cass., Sez. 5^, 12 ottobre 2023, nn. 28458 e 28469); Né si deve confondere la data di aggiornamento del classamento catastale, che coincide con il giorno di inserimento in catasto della nuova identificazione dell'immobile e consiste nell'adeguamento del classamento catastale alla situazione di fatto, con la data di rilevazione della discrasia tra classamento catastale e situazione di fatto, che coincide con il giorno di mancata presentazione della denuncia di variazione catastale e costituisce il dies a quo per la risalenza ex tunc degli effetti fiscali. Neppure si può invocare l'indirizzo giurisprudenziale secondo cui, in tema di ICI, l'art. 74, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, nel prevedere che, a decorrere dall'1 gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, va interpretato nel senso dell'impossibilità giuridica di utilizzare una rendita prima della sua notifica al fine di individuare la base imponibile dell'ICI, ma non esclude affatto l'utilizzabilità della rendita medesima, una volta notificata, a fini impositivi anche per annualità d'imposta "sospese", ovverosia suscettibili di accertamento e/o di liquidazione e/o di rimborso (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 31 ottobre 2017, n. 25943 e 25944; Cass., Sez. 5^, 28 marzo 2018, n. 7652; Cass., Sez. 5^, 16 maggio 2019, n. 13137; Cass., Sez. 6^-5, 24 settembre 2020, n. 20126; Cass., Sez. 5^, 11 giugno 2021, n. 16679; Cass., Sez. 5^, 22 marzo 2022, nn. 9189 e 9190; Cass., Sez. 5^, 2 marzo 2023, n. 6360; Cass., Sez. 5^, 1 marzo 2024, n. 5553), giacché esso attiene alla diversa ipotesi in cui la variazione catastale sia ascrivibile ad un'iniziativa spontanea del contribuente, la quale non è riconducibile, per l'evidente eterogeneità, alla previsione dell'art. 1, commi 336 e 337, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ove la variazione catastale è indotta da una precisa sollecitazione dell'ente impositore in conseguenza della constatazione della difformità del

classamento catastale rispetto a sopravvenuti mutamenti della situazione effettiva, la cui epoca di risalenza - proprio in considerazione della pregiudizievolezza per il contribuente - deve essere specificamente indicata ai fini della decorrenza retroattiva.

Per cui, nel caso di specie, alla stregua delle risultanze dell'invito alla regolarizzazione ex art. 1, comma 336, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, la mancata presentazione della denuncia di variazione catastale risaliva ad epoca antecedente alle annate di riferimento (per la precisione, in coincidenza con la denuncia di accatastamento della sola cabina nell'anno 2000), per cui la rendita attribuita d'ufficio – in conseguenza del computo del valore imputabile agli impianti infissi al suolo per il trasporto e la distribuzione dell'energia elettrica a servizio della cabina già censita in catasto – era utilizzabile per la determinazione della base imponibile ai fini della liquidazione del maggior importo di ICI ed IMU.

4.9 Su tali premesse, quindi, la sentenza impugnata non si è uniformata ai principi enunciati, avendo aprioristicamente ed apoditticamente escluso in punto di diritto che «la rete per il trasporto e la distribuzione dell'energia elettrica non è un bene immobile/ fabbricato iscrivibile in catasto», là dove si sarebbe dovuto tener conto dell'utilizzabilità della rendita attribuita d'ufficio, per effetto della valutazione della rete per il trasporto e la distribuzione dell'energia elettrica a servizio della cabina già censita in catasto, al fine di verificare la corretta determinazione della base imponibile per la liquidazione dei tributi dovuti in relazione alle pregresse annate di riferimento.

5. In conclusione, valutandosi la fondatezza del terzo motivo, l'infondatezza del primo motivo e del secondo motivo, nonché l'assorbimento del quarto motivo, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a, della legge 31 agosto 2022, n. 130), in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità. Il giudice del rinvio si conformerà al seguente principio di diritto: «In materia di ICI e di IMU, gli impianti componenti la rete di trasporto e di distribuzione dell'energia elettrica costituiscono parte integrante – ove stabilmente infissi al suolo pertinenziale o al manufatto principale - della cabina appartenente al gestore del servizio di fornitura dell'energia elettrica, essendo strettamente funzionali al processo produttivo; pertanto, la maggior rendita attribuita d'ufficio dall'Agenzia delle Entrate, dopo l'invito alla regolarizzazione catastale (mediante la valorizzazione della componente impiantistica) da parte del Comune, ex art. 1, commi 336 e 337, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, è utilizzabile ex post al fine di determinare la base imponibile dei tributi dovuti per la cabina già censita in catasto, anche con riferimento ad annate antecedenti la sua notificazione al contribuente».

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo; rigetta il primo motivo ed il secondo motivo; dichiara l'assorbimento del quarto motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo

accolto e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.