



## Corte di Cassazione

Sezione V  
SENTENZA CIVILE

Sentenza del 17/11/2004 n. 21730

### Intitolazione:

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - TIPI E SISTEMI DI ACCERTAMENTO -  
ACCERTAMENTO CATASTALE (CATASTO) - IN GENERE - Immobili a  
destinazione speciale - Centrali elettriche - Determinazione della  
rendita catastale - Turbine - Computabilita' - Affermazione -  
Fondamento.

### Massima:

In tema di attribuzione della rendita catastale ad un opificio industriale classificabile come centrale elettrica, le turbine, quantunque ancorate al suolo mediante imbullonatura ai cosiddetti cavalletti di turbina e, pertanto, amovibili senza danno per le strutture murarie della centrale elettrica nella quale siano collocate, poiche' costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale stessa - sicche' questa senza quelle non potrebbe piu' essere qualificata tale, restando diminuita nella sua funzione complessiva e unitaria ed incompleta nella sua struttura -, debbono computarsi nel calcolo per la determinazione della rendita catastale.

\*Massima tratta dal CED della cassazione.

### Testo:

Svolgimento del processo

Con tempestivi ricorsi l'E. S.p.a. impugnava innanzi Alla Commissione tributaria provinciale di Lodi gli atti, notificati in data 9 luglio 1999, con i quali l'ute di Lodi rettificava la rendita catastale delle unita' immobiliari costituenti la centrale termoelettrica di Gavazzano, insistenti nei comuni di Gavazzano con Villanese e Montasano Lombardo, classificate nella categoria D/1, elevandola, rispettivamente a lire 266.000.000 e a lire 5.321.000.000, riguardo alla rendita proposta dalla societa' per le medesime unita' immobiliari nelle dichiarazioni presentate il 30 dicembre 1997 (rispettivamente lire 171.840.000 e lire 1.816.000.000), utilizzando la procedura DOCFA introdotta con il D.M. n. 701/1994.

A sostegno del proprio ricorso, l'E. deduceva l'illegittimita' dell'inclusione delle turbine presenti nella centrale elettrica nel valore degli immobili costituenti la centrale stessa, e, in via subordinata, la non congruita' della valutazione delle turbine funzionanti, e l'illegittimita' dell'attribuzione di rendita alle turbine non funzionanti.

La Commissione adita, con sentenza n. 167/2000, riuniti i ricorsi, li rigettava, affermando, da un lato, che le turbine dovevano essere incluse nella determinazione del valore catastale della centrale E. - in quanto beni incorporati fisicamente e strutturalmente al suolo ed essenziali per la destinazione economica di tutto l'impianto - e, dall'altro, confermando, riguardo alla congruita' della valutazione, la stima effettuata dall'Ufficio del territorio di Lodi.

La decisione veniva riformata dalla Commissione tributaria regionale di Milano, la quale, con la sentenza in epigrafe, accoglieva l'appello proposto dalle societa' E. S.p.a. ed E. S.p.A. (ora E.I. S.r.l.), divenuta nelle more proprietaria della centrale de qua, quanto alla censura relativa alla inclusione delle turbine nella determinazione del valore catastale della centrale: il giudice di secondo grado escludeva che le turbine potessero rientrare nella nozione di immobile di cui all'art. 812 del codice civile, "non trattandosi di beni incorporati o stabilmente assicurati al suolo ed essendo privi di quel legame strutturale fra la parte ed il tutto tale da far ritenere che in caso di separazione l'immobile rimanga incompleto nella sua struttura e diminuito nella sua funzione". I restanti motivi di impugnazione, concernenti il profilo della congruita' della valutazione,

rimanevano assorbiti nella decisione di escludere le turbine dal calcolo per la determinazione della rendita catastale.

Avverso tale sentenza, con atto notificato il 12 marzo 2003, il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia del Territorio propongono ricorso per cassazione con tre motivi. Resistono l'E. S.p.a. e l'E.I. S.r.l. (quale incorporante la E. S.p.A.) con separati controricorsi notificati entrambi il 17 aprile 2003, che illustrano anche con memoria.

#### Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso, l'amministrazione ricorrente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 812 del codice civile, nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia: la sentenza impugnata sarebbe viziata "da un palese errore logico in punto di fatto in quanto non si vede come la rimozione della turbina di una centrale termoelettrica... possa essere effettuata senza "alcuna significativa alterazione", non solo della struttura ma della stessa funzionalità dell'impianto". Evidenziato che la possibilità di separazione di un bene non ne esclude, di per sé, la natura immobiliare fin quando quest'ultimo sia incorporato, o unito anche in via transitoria, al suolo, parte ricorrente afferma che le turbine, anche se in astratto abbiano una loro individualità, quando "siano "strutturalmente" unite all'immobile, anche se "a scopo transitorio", vengono per il periodo dell'inserimento ..., a perdere ...

ogni valenza e funzione propria e ad assumere, insieme all'edificio in cui sono inserite, quella particolare destinazione (centrale elettrica) che giustifica la classificazione del bene nella categoria "D", comprendente gli immobili a destinazione speciale. Diversamente opinando, l'immobile non potrebbe più definirsi a destinazione speciale dovendo, del tutto incoerentemente rispetto alla sua consistenza e funzione, essere inquadrato tra gli immobili a destinazione ordinaria o varia (gruppo C).

Con il secondo motivo di ricorso, l'amministrazione ricorrente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 8, D.P.R. n. 1142/1949, art. 28, L. n. 1231/1936, art. 10, R.D.L. n. 652/1939 e art. 10, L. n. 843/1942, nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia: la sentenza impugnata avrebbe errato nel ritenere "non pertinente" al caso in esame la nozione di "opificio", emergente dalla normativa di cui parte ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione, escludendo che le centrali elettriche siano "immobili destinati ad attività produttive". Ricordato che la società elettrica non ha mai contestato la classificazione delle unità immobiliari de quibus nella categoria "D" - attribuita proprio agli opifici e, in genere, ai fabbricati costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni -; parte ricorrente evidenzia che in materia "la volontà del legislatore è quella di non adottare il criterio ... basato sulla separabilità o meno dei singoli componenti dal suolo, ma quella della inscindibilità funzionale tra le parti ed il tutto che rende necessaria e non evitabile la valutazione di un "opificio" come entità complessiva nella quale i singoli elementi, quale che sia il loro collegamento funzionale con il tutto, non possono essere considerati atomisticamente, ma come componenti inscindibili e indispensabili per la configurabilità stessa del complesso come entità produttiva e, perciò stesso, in ogni caso suscettibili di valutazione economica".

Con il terzo motivo, l'amministrazione ricorrente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 817, 818 e 819 del codice civile, nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia: la sentenza impugnata avrebbe omesso di considerare che, qualora si ammettesse l'esistenza di un rapporto pertinenziale tra le turbine e l'edificio, le prime "si presenterebbero sotto il profilo sia economico che giuridico come la cosa o le cose principali, mentre cosa accessoria sarebbe semmai l'edificio posto al servizio ... di esse, in quanto esistente al solo scopo di contenere e proteggerne il macchinario e accrescerne o agevolarne la produttività". Di qui l'illogicità intrinseca di sostenere che, nel caso di specie, sussista "un nesso pertinenziale, posto che, qualora lo si ritenesse esistente, si tratterebbe di un'ipotesi

tipica di "pertinenza di immobile a mobile" stante l'indiscutibile preponderanza "economico-giuridica" degli impianti e l'evidente "strumentalita' o complementarieta' funzionale" degli immobili".

I tre motivi di impugnazione possono essere trattati congiuntamente, in quanto parte ricorrente, con le censure proposte, critica la decisione adottata dalla Commissione tributaria regionale lombarda in ordine, sia pur sotto diversi profili, ad un unico problema (che e', poi, quello affrontato nella sentenza impugnata): se, cioe', le "turbine" debbano (o meno) essere oggetto di valutazione nella "stima diretta" operata dall'Ufficio ai fini dell'attribuzione della rendita catastale ad una centrale elettrica.

Si tratta di una questione sulla quale si e' da tempo aperto un contenzioso tra l'E. e l'Agenzia del Territorio, che ha dato luogo ad aspre contrapposizioni (e ad oscillanti pronunzie dei giudici tributari), in special modo per i non irrilevanti riflessi finanziari della soluzione adottata (se sia o meno a favore della computabilita' delle turbine ai fini della determinazione della rendita catastale da attribuire alle centrali elettriche). La rilevanza del problema e' tale che il 13 novembre 2003, in sede di discussione al Senato della "legge finanziaria 2004" (ora L. n. 350/2003), e' stato approvato un ordine del giorno, in base al quale il Governo si e' impegnato (pur finora non dandovi seguito) "ad interpretare il D.L. n. 652/1939 nel senso che gli elementi costitutivi degli immobili costruiti per le speciali esigenze di una attivita' industriale concorrono alla determinazione della rendita catastale, anche se fisicamente non incorporati al suolo": l'ordine del giorno rappresenta la trasformazione di un emendamento di uguale contenuto, che, come illustrato dal proponente, aveva proprio lo scopo di risolvere la ricordata questione della computabilita' delle turbine, "bypassando" ogni possibile discussione sul problema della incorporazione delle turbine medesime, che, in genere, risultano ancorate al suolo mediante imbullonatura ad appositi cavalletti, detti "cavalletti di turbina".

La questione e' stata gia' affrontata di recente da questa stessa Sezione della Suprema Corte con la sentenza n. 17933/2004, la quale ha ritenuto che nella 'stima ai fini catastali non possano esse inclusi i "macchinari, nel caso in cui, non essendo irreversibilmente fissati al suolo non integrino un elemento dell'unita' immobiliare, ma rappresentino una componente del complesso dei beni organizzati per l'esercizio di un'attivita' produttiva, giacche' in tale ipotesi la loro consistenza economica, anche se rilevante, si riflette soltanto nella valutazione dell'azienda. Ne consegue che, diversamente dalle opere idrauliche, le quali, anche se poste nel soprassuolo o nel sottosuolo di aree pubbliche, vanno valutate quali parti di una centrale idroelettrica, nella stima del complesso immobiliare non possono essere comprese le turbine, di cui non e' controversa la libera amovibilita' per essere le stesse imbullonate al suolo".

La soluzione adottata nella or ricordata sentenza n. 17933/2004 di questa Suprema Corte, che rispecchia la soluzione adottata da una parte (invero minoritaria) della giurisprudenza di merito formatasi sul punto, non e' pienamente condivisa da questo Collegio, per le ragioni che saranno di seguito illustrate in ordine alla ritenuta fondatezza del ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dall'Agenzia del Territorio.

Tornando, quindi, all'esame del ricorso e della sentenza qui impugnata, e' abbastanza agevole rendersi conto che quest'ultima, a ben vedere, pone a fondamento della propria decisione un doppio ordine di considerazioni di carattere preliminare:

a) la supposta identita' tra nozione catastale e nozione civilistica di immobile, quale essa risulta dalla norma di cui all'art. 812 del codice civile;

b) la non pertinenza dei "richiami alle norme sugli opifici, norme strumentali dirette ad altri fini, diversi dal classamento catastale per il quale, comunque, le stesse norme rimandano alla stima diretta per ogni singola unita' immobiliare".

I giudici tributari, quindi, esclusa la pertinenza della nozione di "opificio" alla fattispecie in esame, ritengono che la questione da risolvere sia solo quella della possibile inclusione delle turbine nella nozione di immobile di cui all'art. 812 del codice civile, possibilita' che essi non ammettono, dato che nel caso di specie le turbine non sono

"incorporate o stabilmente assicurate" al suolo, ma sono imbullonate al "cavalletto di turbina" (questo si "ancorato al suolo") e sono, pertanto, "amovibili, smontabili e sostituibili, senza alcun danno per l'immobile". Per questo e solo per questo - cioè per la loro "amovibilità" senza danno per l'immobile" le turbine appaiono alla Commissione tributaria regionale prive di "quel legame strutturale tra la parte e il tutto tale da far ritenere che in caso di separazione l'immobile rimanga incompleto nella sua struttura e diminuito nella sua funzione": affermazione questa, che se non la si legge in stretta connessione con la ritenuta non sussumibilità delle turbine nella nozione di immobile di cui all'art. 812 del codice civile, apparirebbe assolutamente apodittica.

E' del tutto evidente che elemento decisivo nel percorso logico-argomentativo seguito dal giudice di merito e' stato l'escludere la pertinenza della "nozione di opificio": sotto questo aspetto, alla luce delle censure mosse da parte ricorrente, in particolar modo con il secondo motivo di ricorso, la sentenza appare viziata sia sotto il profilo della violazione di legge sia sotto il profilo della congruita' della motivazione.

Da un lato, si deve escludere che possa ritenersi risolutiva in materia catastale la (presunta) corrispondenza della situazione di fatto dell'immobile alla nozione civilistica delineata dall'art. 812 del codice civile, dato che la normativa in subiecta materia non fa riferimento ai beni come oggetto di diritti, ma in quanto abbiano una autonoma utilita' e capacita' reddituale, ne' considera a detti fini gli "immobili", bensì le "unita' immobiliari", le quali possono esser costituite sia da porzioni di immobili, sia da complessi di beni che solo dal loro collegamento acquistano l'utilita' e la capacita' reddituale di cui sono ordinariamente privi. Su questo punto il Collegio ritiene di dover concordare con la sentenza di questa stessa Sezione - la n. 17933/2004 - già ricordata e dalla quale si dissente sotto altro aspetto.

Dall'altro lato, e' necessario considerare che un dato sicuramente pacifico in giudizio e' il fatto che la centrale elettrica de qua debba essere catastalmente classificata nella categoria "D", la categoria relativa, cioè, agli "immobili a destinazione speciale", costituiti dagli "opifici ed in genere dai fabbricati costruiti per le speciali esigenze di una attivita' industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea a tali esigenze senza radicali trasformazioni": sicché appare non giustificato, ne' giustificabile, l'escludere una rilevanza "ai fini catastali" della nozione di "opificio".

Orbene, secondo i migliori vocabolari della lingua italiana (Treccani, Devoto Oli, Zingarelli), il sostantivo "opificio" ha il significato (e ne costituisce espressione di sintesi) di "stabilimento industriale", il quale e' definito come quell'"edificio (o complesso di edifici) dotato di particolari impianti, attrezzature e servizi per rispondere a determinate utilizzazioni e attivita'" di carattere industriale (ossia finalizzate alla fabbricazione o lavorazione di determinati prodotti).

Quel che appare evidente da tale definizione e' la rilevanza nella "nozione di opificio":

a) la "destinazione dell'edificio (o complesso di edifici)" ad una determinata utilizzazione produttiva;

b) la presenza di "particolari impianti" e di uno specifico "nesso funzionale" tra detti impianti e la "destinazione dell'edificio": ciò significa che per aversi "opificio", occorre che vi sia una stretta (e particolare) relazione tra le strutture murarie e determinati impianti, nel senso che le prime, senza la presenza dei secondi, non potrebbero essere considerate "sufficienti" ad integrare la nozione specifica di "opificio" e perderebbero irrimediabilmente la loro "funzionalità" all'attivita' produttiva cui erano destinate. Di tale situazione si e' dimostrata ben consapevole questa Suprema Corte, la quale, in una risalente sentenza - che ha affrontato, si potrebbe dire ex professo, una notevole fatica di ricostruzione definitoria in materia di pertinenze (ed anche di quella particolare categoria costituita dalle c.d. "pertinenze industriali") -, ha avuto modo di rilevare che qualora avvenga che "macchine e immobile si presentino collegati fra loro, ma senza alcun vincolo di subordinazione le une rispetto all'altro, bensì tutti sullo stesso piano, tutti esercitanti una funzione di pari importanza rispetto alla destinazione unitaria e allo scopo produttivo perseguito dall'imprenditore", in questo caso, "escluso il

vincolo pertinenziale, si ha la nozione di opificio industriale, rientrante nella categoria delle universalita' irregolari" (Cass. n. 1197/1956).

Ed e' ragionevole credere che sia stata proprio la peculiare "reciproca interdipendenza tra immobile e mobile, che ... si riscontra nell'ipotesi dell'opificio" (per continuare ad utilizzare le espressioni di Cass. n. 1197/1956), il motivo principale che ha spinto il legislatore a prevedere la necessita' di procedere all'accertamento catastale e all'attribuzione della rendita degli "opifici" mediante "stima diretta" (art. 30, D.P.R. n. 1142/1949), la quale sola puo' cogliere efficacemente la specificita' di ogni singola "unita' immobiliare" del tipo considerato e valutare adeguatamente l'imprescindibile "nesso funzionale" tra "strutture murarie" e "determinati impianti" e tra la "struttura complessa" (mura+impianti) e la particolare attivita' produttiva di destinazione.

La "stima diretta", tuttavia, se presenta questo indubbio carattere di positività, presenta anche profili negativi, non solo perche' in tal modo la valutazione resta tutta affidata alle personali convinzioni e capacita' professionali dei vari tecnici operatori con possibili difformita' sul territorio (anche di una stessa regione), ma anche perche' il regolamento attuativo del D.P.R. n. 1142/1949 promesso dal par. 16 del D.M. 13 dicembre 1961 (istruzione per la conservazione del NCEU), che avrebbe dovuto, tra l'altro, fornire indicazioni e parametri per la procedura della "stima diretta" non e' stato mai varato.

Le maggiori difficolta' nascono dal fatto che per la valutazione degli "opifici" - che il D.M. 20 gennaio 1990 richiede sia determinata "come media dei valori riscontrati nel biennio 1988-1989" (e che deve essere operata secondo la scienza estimale mediante il c.d. "valore di ricostruzione", che richiede un calcolo complesso al quale concorrono il valore dell'area, del fabbricato e degli impianti fissi) - se e' possibile far riferimento per i prezzi delle aree e dei fabbricati dell'epoca a mercuriali o listini dei borsini immobiliari o di alcuni istituti di ricerca specifici, non altrettanto e' possibile per quanto riguarda gli "impianti fissi": per quest'ultimi non esistono riferimenti statistici in materia di prezzi, ma quel che manca, soprattutto, e' una precisa indicazione normativa o regolamentare che ne definisca la natura e chiarisca quali siano le caratteristiche che differenziano un impianto ordinario da uno fisso.

E' proprio questa omissione del legislatore nella identificazione degli impianti (degli stabilimenti industriali) che possano definirsi come "impianti fissi", ad essere la causa principale del contenzioso apertosi tra l'E. e l'Agenzia del Territorio, del quale la controversia qui in discussione e' un esempio tra tanti, e che concerne, in ultima analisi, la qualificabilita' delle turbine delle centrali elettriche nell'ambito della categoria degli "impianti fissi". E, come gia' ricordato, il punto di contrasto sembra rappresentato dal fatto che le turbine, in genere, risultano ancorate al suolo mediante imbullonatura ad appositi cavalletti, detti "cavalletti di turbina": ed e' la modalita' (imbullonatura ai cavalletti) con la quale le turbine risultano "unite al suolo" che sembra, in effetti, costituire la ragione per la quale la societa' elettrica pretende la esclusione delle turbine stesse dal calcolo per la determinazione della rendita catastale (e la sentenza qui impugnata mostra di condividere questo tipo di ragionamento).

Tuttavia, questo solo fatto - unione al suolo mediante imbullonatura al cavalletto di turbina - non sembra (e non puo' essere) sufficiente per escludere le turbine dalla nozione di "impianto fisso" e, quindi, dal calcolo per la rendita catastale dell'opificio. Ammettere, infatti, che cio' basti, significherebbe rimettere, in definitiva, la computabilita' dell'impianto nella determinazione della rendita catastale alla scelta del contribuente di "favorire la separabilita'" dell'impianto stesso: con la conseguenza che la rendita sarebbe maggiore o minore non in ragione della "essenzialita'" (o meno) dell'impianto in questione, bensì solo a causa della sua (difficile o non difficile) "separabilita'" (ed e' proprio il fatto che il ragionamento sviluppato nella ricordata sentenza n. 17933/2004 di questa stessa Sezione della Suprema Corte, appaia essenzialmente ancorato a questo concetto di "separabilita'", a costituire una delle maggiori ragioni di dissenso che il Collegio ritiene di dover esprimere nei confronti della soluzione in quella sede adottata).

Quel che davvero conta, in realta', e' se le turbine, a prescindere

dalla modalita' con la quale siano nel caso concreto "unite al suolo", costituiscano o meno una "essenziale" componente dell'impianto fisso senza la presenza del quale dovrebbe escludersi la classificabilita' dell'unita' immobiliare come "centrale elettrica" nella piu' ampia categoria degli opifici (o comunque dei fabbricati costruiti per le speciali esigenze di una specifica attivita' industriale o commerciale, non suscettibili di destinazione ordinaria senza radicali trasformazioni). Invero il problema della incorporazione o meno di impianti (o macchinari industriali) all'immobile puo' tanto essere risolto in base al criterio della "inseparabilita' fisica", quanto, ove questa "inseparabilita'" per qualche ragione difetti, in base al criterio della "integrazione necessaria delle parti, teso a verificare se si determini una alterazione o menomazione essenziale del tutto, qualora avvenga la "separazione".

In questa prospettiva sembra necessario considerare che l'ultimo comma dell'art. 10, L. n. 843/1942 prevede che le "unita' immobiliari a destinazione speciale" siano descritte in catasto "mediante l'elencazione degli elementi costitutivi, quali gli edifici, le aree, i generatori della forza motrice, le dighe, i canali adduttori o di scarico, la rete di trasmissione e di distribuzione di merci, prodotti o servizi, i binari anche se posti su aree pubbliche ovvero nel relativo soprassuolo o sottosuolo, le gallerie, i ponti e simili": si tratta, quindi, di verificare se nel quadro di queste indicazioni esemplificative, la turbina possa rientrare tra gli "elementi costitutivi" di una "centrale elettrica".

Se si fa riferimento alle piu' diffuse "enciclopedie" - e tra queste all'autorevole Treccani - alla voce "centrale elettrica" si trova questa definizione: "impianto per la produzione di energia elettrica su scala industriale". Una definizione che gia' di per se' evidenzia la "irrilevanza" delle strutture murarie se considerate al di fuori del complesso - edifici+impianti, in stretta interdipendenza tra loro - che costituisce una "centrale elettrica".

Non basta: "elementi essenziali di una centrale (elettrica)" - continua la voce enciclopedica - "sono i generatori elettrici e i motori (motori primi) destinati ad azionare i generatori". I "motori primi" sono le turbine (a vapore, le piu' diffuse, o a gas), le quali, nelle centrali piu' moderne, sono parti costitutive di un "monoblocco" costituito da "turbina-generatore-trasformatore di macchina".

Cio' significa, con tutta evidenza, che la turbina rappresenta una "componente strutturale", oltre che "funzionale", della centrale elettrica, non potendo questa esistere, come tale, senza che vi sia quella. Tanto basta per escludere le turbine dal novero delle (sole) "macchine operatrici" o (addirittura) delle "macchine utensili" che la prassi ministeriale - cui si richiama la parte controricorrente per confortare le proprie tesi - considererebbe non computabili (anche se imbullonate al suolo) nella determinazione della rendita catastale degli opifici.

Sarebbe, peraltro, assai discutibile creare surrettiziamente una distinzione interna alla categoria dei "generatori della forza motrice", escludendo (solo) quelli che sono componente essenziale di una centrale elettrica dal novero degli "elementi costitutivi" che l'art. 10, L. n. 843/1942 considera ai fini della descrizione in catasto degli opifici e dei fabbricati costruiti per le speciali esigenze di una specifica attivita' industriale (categoria catastale, quest'ultima, alla quale, fuor di dubbio, le centrali elettriche appartengono).

Come sarebbe altrettanto discutibile considerare separatamente i generatori elettrici e i motori che li fanno funzionare (le turbine, nell'ipotesi delle centrali elettriche).

Ne' alcuna rilevanza sembra potersi dare alla circostanza che le turbine in questione possano essere rimosse senza alcun danno per le strutture murarie all'interno delle quali sono situate. Questa Suprema Corte nello stabilire che gli ascensori e gli impianti di riscaldamento, comprese le caldaie ed i bruciatori, sono parti integranti degli edifici nei quali sono installati, e non semplici pertinenze - in quanto essi non hanno una funzione propria, ancorche' complementare e subordinata rispetto a quella degli edifici, ma partecipano alla funzione complessiva ed unitaria degli edifici medesimi, quali elementi essenziali alla loro destinazione - ha avuto modo di affermare che se e' pur vero che la caldaia per il riscaldamento possa essere separata senza danno per le strutture murarie,

"si tratta tuttavia di una separabilita' che non esclude l'incorporazione nell'edificio finche' permane l'unione a questo, giacche', separata la caldaia, l'edificio resta diminuito nella sua funzione complessiva e unitaria e percio' viene ad essere una cosa individua incompleta nella sua struttura" (Cass. n. 654/1976).

Un discorso non diverso deve farsi a proposito delle turbine, la cui mancanza diminuisce incontrovertibilmente la centrale elettrica nella sua funzione complessiva e unitaria, trasformando inevitabilmente una centrale elettrica in qualcosa d'altro. Anzi si dovrebbe dire che tale discorso ha maggior fondamento proprio con riferimento alle turbine di una centrale elettrica, considerato anche che il termine "turbina" costituisce, nella specie, una sineddoche per designare l'unita' complessa (strutturalmente e funzionalmente inscindibile) "caldaia-turbina-generatore": se, invero, l'ascensore o la caldaia dell'impianto di riscaldamento, pur potendosi ritenere impianti "incorporati", non sono tuttavia indispensabili all'immobile classificabile in categoria "A", perche' questo rimane comunque abitabile (nonostante il difetto dei predetti impianti), altrettanto non puo' dirsi per le "turbine" di una centrale elettrica (nella specie, termoelettrica), perche' la loro mancanza impedisce che l'immobile sia classificabile nella categoria "D" come "opificio (destinato a centrale elettrica)".

Nemmeno sembra potersi sostenere che la turbina (rect+us: l'impianto complesso, di cui la turbina e' parte strutturale e che costituisce il nucleo essenziale della centrale elettrica propriamente detta, quello, cioe', senza il quale quest'ultima non puo' piu' dirsi tale) rilevi esclusivamente ai fini del reddito d'impresa (industriale).

Infatti, la proprieta' dell'impianto, che puo' essere remunerata con reddito da locazione, e' cosa ben diversa da (e puo' anche non coincidere con) l'esercizio dell'impianto, che produce reddito d'impresa: e questo costituisce un altro punto sul quale il Collegio ritiene di dover dissentire dalle conclusioni raggiunte da questa stessa Sezione della Suprema Corte, con la ricordata sentenza n. 17933/2004, la quale, come si e' gia' avuto occasione di rilevare, ritiene che la consistenza economica dei macchinari non irreversibilmente fissati al suolo "si riflette soltanto nella valutazione dell'azienda".

In merito, non solo si puo' ripetere quanto gia' detto circa il fatto che le turbine non possono essere, in realta', ascritte alla generica categoria dei "macchinari", costituendo esse una componente strutturale (ed essenziale) del l'impianto fisso nel quale la centrale elettrica propriamente detta si risolve, ma sembra altresì opportuno ricordare le considerazioni svolte da questa Suprema Corte circa la "locazione di opificio industriale".

La Corte ha distinto nettamente la locazione di opificio industriale, dall'affitto di azienda e dalla locazione di un immobile con pertinenze:

"l'opificio industriale" - ha affermato la Corte - "quale oggetto di un contratto di locazione, si diversifica dall'immobile con pertinenze, in quanto nel primo e' dedotto come oggetto di godimento il complesso degli elementi di cui e' costituito l'opificio, mentre nel secondo e' l'edificio nella sua individualita'; e si diversifica dall'azienda perche', a differenza di questa, non contiene elementi immateriali, ma soltanto un insieme di beni esclusivamente materiali quali strumenti di produzione" (Cass. n. 1541/1955).

Se l'opificio industriale puo' essere, in quanto tale, oggetto di un contratto di locazione, e, quindi, produrre il relativo reddito, non v'e' ragione per escludere che allo stesso sia riferibile la rendita catastale, quale emergente dalla valutazione del complesso degli elementi costitutivi - strutture murarie e impianti (comprendenti quest'ultimi anche le "macchine", ad esempio generatori di corrente e relativi motori, che ne siano una componente essenziale) - che caratterizzano le unita' mobiliari classificabili come "opifici". La rendita catastale e', infatti, il reddito medio ordinario, a prezzi di mercato, ritraibile da ciascuna unita' immobiliare, indipendentemente dalla reale percezione di un canone da locazione.

Deve essere, quindi, affermato il seguente principio: "le turbine, quantunque ancorate al suolo mediante imbullonatura ai c.d. cavalletti di turbina e, pertanto, amovibili senza danno per le strutture murarie della

centrale elettrica nella quale siano collocate, poiche' costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale elettrica stessa - sicche' questa senza quelle non potrebbe piu' essere qualificata tale, restando diminuita nella sua funzione complessiva e unitaria ed incompleta nella sua struttura -, debbono computarsi nel calcolo per la determinazione della rendita catastale di un opificio industriale classificabile come centrale elettrica".

In conseguenza il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata. Ai fini delle ulteriori decisioni da adottare, occorre considerare che il giudice di secondo grado, avendo escluso che le turbine non dovessero essere computate nel calcolo per la determinazione della rendita catastale, non ha preso in esame il problema relativo alla (contestata) congruita' della valutazione data dall'Agenzia del Territorio alle turbine nella determinazione di tale rendita, trattandosi di questione che era superata dalla ritenuta non computabilita' delle turbine e che si poteva, quindi, ritenere assorbita nell'accoglimento del motivo d'appello con il quale la societa' elettrica contestava appunto siffatta computabilita' affermata dalla sentenza di primo grado. Una volta cassata la sentenza di secondo grado, stabilendo che le turbine debbono, invece, essere computate nel calcolo per la determinazione della rendita catastale della centrale, il problema relativo alla congruita' della valutazione delle medesime turbine ai predetti fini operata in concreto dall'Ufficio del Territorio di Lodi e contestata (sia pure in via subordinata) dalla societa' elettrica resta aperto e dovra' essere affrontato e risolto dal giudice di merito.

Pertanto la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia perche' valuti l'ulteriore motivo di censura della sentenza di primo grado - quello relativo alla congruita' della valutazione delle turbine nella stima effettuata dall'Ufficio del Territorio di Lodi - dedotto in appello e non esaminato, perche' assorbito nella decisione del giudice di secondo grado di escludere la computabilita' delle turbine de quibus nella determinazione della rendita catastale. Il giudice del rinvio provvedera' anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

La Corte suprema di cassazione. Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.