



Corte di Cassazione

Sentenza del 07/06/2006 n. 13319

Intitolazione:

Finanza locale - Ici - Base imponibile - determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche - Problema della computabilità o meno delle turbine - Art. 1 quinquies del D.L. n. 44/2005 - Norma interpretativa dell'art. 4 del RDL n. 652/1939 - Efficacia retroattiva - Le turbine concorrono alla rendita catastale delle centrali elettriche.

Massima:

In materia di Ici, il problema della computabilità (o meno) delle turbine ai fini della determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche va risolto alla luce di quanto disposto dal legislatore con l'art. 1-quinquies del D.L. n. 44/2005 (aggiunto dalla legge di conversione n. 88/2005), che ha natura di norma d'interpretazione autentica dell'art. 4 del RDL n. 652/1939 (convertito nella legge n. 1249/1939) limitatamente alle centrali elettriche. Pertanto, anche se fisicamente non incorporate al suolo, le turbine debbono computarsi nel calcolo per la determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche, in quanto parti mobili strutturalmente connesse agli immobili, aventi lo scopo di realizzare, insieme con gli immobili stessi, un unico bene complesso.

*Massima redatta dal Servizio di documentazione Economica e Tributaria.

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia concerne l'impugnazione dell'atto di classamento del 24 novembre 1998, con il quale l'Ufficio del Territorio di Rovigo rettificava la rendita catastale alla centrale elettrica di Porto Tolle, nonché dell'avviso di liquidazione del 12 marzo 1999, con il quale il Comune di Porto Tolle poneva in riscossione l'ICI relativa alla medesima centrale per l'anno 1998 sulla base della rendita rettificata, irrogando le sanzioni di legge.

L'atto di classamento e l'avviso di liquidazione ici venivano impugnati dall'E. con separati ricorsi innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo lamentando: quanto all'atto di classamento, la carenza assoluta di motivazione, ribadendo, in linea subordinata, la congruità dei valori attribuiti dalla società alla centrale de qua nella apposita dichiarazione presentata nel quadro dalla procedura DOCF; quanto all'avviso di liquidazione ICI, la carenza assoluta di motivazione, ribadendo; in linea subordinata, la legittimità dell'operato della società e chiedendo, in ogni caso, l'esclusione delle sanzioni irrogate.

La Commissione adita, con separate pronunce, rigettava i ricorsi proposti dall'E. S.p.A., alla quale era subentrata, quale conferitaria per la centrale di Porto Tolle, l'E. Produzione S.p.A., sia avverso l'atto di classamento, sia avverso l'avviso di liquidazione ICI.

Le sentenze di primo grado venivano impugunate, con separati atti di appello, dall'E. S.p.A. e dall'E. Produzione S.p.A. chiedendo; nella controversia relativa all'atto di classamento, la dichiarazione di illegittimità della rendita per carenza assoluta di motivazione dell'atto rettificativo e, in subordine, per la insuscettibilità dei cespiti valutati a concorrere alla determinazione della rendita, e, in ulteriore subordine, la riduzione del valore accertato; nella controversia relativa all'avviso di liquidazione ICI, la dichiarazione di illegittimità dell'atto impositivo, previa riunione con il procedimento relativo alla attribuzione della rendita catastale.

La Commissione Tributaria Regionale, con la sentenza in epigrafe, riuniva

gli appelli e dichiarava illegittimi l'atto di classamento e ravviso di liquidazione ICI, procedendo alla rideterminazione della rendita, nel cui calcolo riteneva doversi tener conto dei "serbatoi del parco combustibili" e della "ciminiera di scarico dei fumi", ma non delle turbine, e sulla rendita così rideterminata doversi calcolare l'ICI 1998, senza, tuttavia, la maggiorazione del 20%.

Avverso tale sentenza, con separati atti, propongono ricorso per cassazione il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia del Territorio, con tre motivi, ed il Comune di Porto Tolle, con otto motivi. Ad entrambi i ricorsi, l'E. S.p.A. e l'E. Produzione S.p.A. resistono con separati controricorsi, proponendo, con i medesimi atti, ricorso incidentale condizionato con un motivo, oltre a riproporre "i motivi subordinati di impugnazione degli atti emessi dall'Ufficio del Territorio e dal Comune ritenuti assorbiti dal giudice di secondo grado".

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente occorre procedere alla riunione di tutti i ricorsi - sia principali (R.G. 16457/02, del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dall'Agenzia del Territorio, e R.G. 19066/02, del Comune di Porto Tolle) sia incidentali (R.G. 23400/02 e 23403/02, dell'E. S.p.A. e dell'E. Produzione S.p.A.) - in quanto proposti avverso la medesima sentenza.

L'esame della complessa vicenda richiede una analisi sistematica delle censure enunciate nei ricorsi principali.

I tre motivi del ricorso principale proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dall'Agenzia del Territorio ben possono essere valutati congiuntamente, in quanto, sotto aspetti diversi, essi sono finalizzati a censurare la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato che le "turbine" non potessero concorrere alla formazione del calcolo per la determinazione della rendita catastale da attribuire alla centrale elettrica di Porto Tolle: con questo scopo ed in questa prospettiva, le parti ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione dell'art. 812 c.c. (primo motivo), violazione e falsa applicazione degli artt. 8, D.P.R., n. 1142/1949, 29, L. n. 1231/1936, 10, R.D.L. n. 652/1939, 10, L. n. 843/1942, 2, comma 1, lett. a) e 5, D.Lgs. n. 504/1992 (secondo motivo), violazione e falsa applicazione degli artt. 817, 818, 819 e 2555 c.c. (terzo motivo), nonché, con riferimento al primo ed al terzo motivo di ricorso, omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia.

Nella medesima prospettiva si muovono le censure di cui al quarto, quinto, sesto e settimo motivo del ricorso principale proposto dal Comune di Porto Tolle, con i quali la parte ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 1, lettera a) e 5, D.Lgs. n. 504/1992, 1, 4, 5 e 10, R.D.L. n. 652/1939, 7, L. n. 6214/1889, 28, L. n. 1231/1936 e 10, L. n. 843/1942, 407 e 414 c.c. 1865 e 812 c.c., nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., sotto il profilo del vizio di ultrapetizione, contraddizione tra motivazione e dispositivo sul punto dell'attribuzione di natura mobiliare alle "unità a vapore caldaia-turbina", nonché omessa motivazione su un punto decisivo della controversia.

Sicché anche tali censure andranno valutate unitariamente e in stretto collegamento con le censure articolate nel ricorso principale del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia del Territorio.

Il complesso delle ricordate censure concerne la questione relativa alla compatibilità delle turbine di una centrale elettrica ai fini della determinazione della rendita catastale da attribuire alla centrale medesima, questione sulla quale si è sviluppato un lungo e consistente contenzioso tra l'E., da un lato, e gli Uffici del Territorio ed i Comuni nei quali le varie centrali hanno collocazione, dall'altro. Il contenzioso ha generato contrastanti pronunce della giurisprudenza di merito (cfr. CTR Umbria 13/3/03 e CTR Lazio 261/39/03 per la non computabilità delle turbine; CTR Lazio 48/20/04 e CTR Lazio 133/14/05 per l'opposta soluzione) e di legittimità (cfr. Cass. n. 17933/2004 per la non computabilità delle turbine e Cass. n. 21730/2004 in senso favorevole al computo delle turbine) fino a richiedere - quando la questione era già stata rimessa all'attenzione delle Sezioni Unite di questa Corte, con ordinanza

pronunciata proprio nella presente causa - l'intervento del legislatore con le disposizioni di cui all'art. 1, comma 540, L. n. 311/2004, prima, e all'art. 1-quinquies. D.L. n. 44/2005 (aggiunto dalla legge di conversione n. 88/2005) poi, sicche', oggi, e' alla luce di queste norme che deve essere risolta la questione, non avendo alcun senso ulteriore discutere di argomenti che sono superati dall'intervento legislativo; e l'ambito della discussione trova - anche secondo il percorso tracciato nelle memorie delle parti - il proprio naturale confine nella valutazione della natura interpretativa dell'intervento del legislatore e della compatibilita' costituzionale della norma approvata.

Tuttavia, prima di affrontare siffatto punto centrale della controversia, e' necessario risolvere le questioni, aventi carattere preliminare, poste dal Comune di Porto Tolle con i primi tre motivi del proprio ricorso principale. Con il primo motivo" il Comune denuncia -violazione degli artt. 53 e 56, D.Lgs. n. 546/1992, per carenza di specifici motivi di appello e/o per mancata riproposizione in appello dei motivi di ricorso da parte di E. & E. Produzione e del conseguente giudicato interno nella controversia relativa all'avviso di liquidazione ICI 1998. Ad avviso del Comune, il fatto che l'E. e l'E. Produzione, nell'atto di appello avverso la sentenza di primo grado che aveva deciso sulla controversia relativa alla liquidazione dell'ICI 1998, non abbiano riprodotto le censure mosse in prime cure avverso l'atto impositivo impugnato - carenza assoluta di motivazione dell'avviso, non congruita' della valutartene dell'UTE anche per essersi compresi nella valutazione macchinari, cisterne e ulteriori manufatti - e non abbiano mosso specifiche critiche alla decisione appellata, avrebbe determinato la formazione del giudicato interno sulla liquidazione dell'ICI per l'anno 1998. Il motivo e' fondato nei limiti qui di seguito indicati.

Per una corretta comprensione dell'atto di appello, il riferimento non deve farsi alle censure che in prime cure l'E. aveva mosso avverso l'atto impositivo, bensì al contenuto specifico della pronuncia del giudice di primo grado oggetto dell'impugnazione. Orbene, il giudice di primo grado ha rigettato l'impugnativa dell'E. avverso l'atto impositivo in base ad un unico argomento; l'aver altra sentenza stabilito quale dovesse essere il valore della rendita catastale attribuibile alla centrale elettrica oggetto del contenzioso, rendita dalla cui misura, per effetto di un mero calcolo effettuato con l'applicazione del coefficiente moltiplicatore stabilito dall'amministrazione comunale, deriva, ad avviso del giudice di prime cure, in modo sostanzialmente "automatico" l'imposta dovuta.

Di fronte a questo tipo di decisione, l'E. e la conferitaria E. Produzione, nel formulare l'atto di appello, accettano questa prospettazione, circoscrivendo la propria impugnazione esclusivamente al profilo della stretta interdipendenza tra accertamento giudiziale della rendita catastale attribuibile alla centrale elettrica e determinazione dell'ICI dovuta; sotto questo profilo deve riconoscerai all'appello una propria motivazione specifica, che, elidendo ogni altra questione, ai concentra sulla decisione adottata dal giudice di primo grado, nel chiedere che, nella medesima prospettiva, anche in sede di impugnazione la decisione sull'ICI sia direttamente coordinata alla pronuncia da adottare (nella medesima sede di appello) sulla rendita catastale.

Tutto cio' naturalmente significa abbandono da parte dell'E. (e di E. Produzione) di ogni altra diversa censura che in primo grado fosse stata mossa all'atto impositivo del Comune: sicche' in questi limiti, e cioe' per tutto quanto ecceda la affermata stretta interdipendenza (nel caso di specie) tra determinazione della rendita e calcolo dell'imposta, ai e' formato il giudicato interno (per cui resterebbe, ad es., certamente preclusa all'ente elettrico la possibilita' di tornare a discutere sulla congruita' della motivazione dell'atto impositivo). Ma la formazione del giudicato interno, nei predetti limiti, non influisce sulla definizione del presente giudizio - tra il Comune e l'ente elettrico - che resta sussistente per quanto concerne la stabilita interdipendenza tra rendita ed imposta.

Con il secondo motivo, il Comune denuncia motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria sul punto decisivo della controversia concernente l'ammissibilita' dell'appello e il giudicato interno. Il motivo non e' fondato. Il giudice di secondo grado spiega adeguatamente i motivi per i quali non si potesse parlare, nella fattispecie, di inammissibilita' dell'appello e di formazione del giudicato interno nel senso preteso

dall'ente locale, secondo le linee interpretative dell'impugnazione che sono gia' state dapprima esposte e che sono, quindi, da questa corte condivise. Con il terzo motivo di ricorso, li Comune denuncia violazione degli artt. 1, D.Lgs. n. 546/1992 e 101 c.p.c., per difetto di contraddittorio e violazione del diritto di difesa (art. 24 Cost.) sulla determinazione dell'imponibile ICI di cui agli artt. 1 e 5, D.Lgs. n. 504/1992. Ad avviso della parte ricorrente il giudice di merito avrebbe errato nel ritenere che la rendita determinata dall'UTE diventi automaticamente la base imponibile dell'ICI, dimenticando che spetta al Comune la potesta' impositiva, che si esercita anche nella individuazione di quali siano i beni tassabili.

Il motivo e' inammissibile. Come si e' gia' chiarito, e' stato il giudice di primo grado a stabilire il nesso di automatica determinazione tra rendita ed imposta, sicche' tale pronuncia avrebbe dovuto essere impugnata incidentalmente dal Comune di fronte all'appello proposto dall'ente elettrico: appello incidentale che non risulta essere stato proposto, ne il Comune in questa sede sostiene di averlo proposto e ne precisa i contenuti in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso.

Risolve le questioni preliminari cui poteva attribuirsi la capacita' di risolvere al contenzioso per quanto riguarda il rapporto con il Comune in relazione all'ICI 1998, puo' essere esaminata funditus la questione principale relativa alla situazione determinatasi con l'intervento del legislatore mediante le citate disposizioni di interpretazione autentica.

L'intervento del legislatore puo' essere facilmente compreso ove si tenga conto dell'eco, e delle concrete conseguenze economico-fiscali, che ha avuto il complesso e combattuto contenzioso che si e' aperto tra l'amministrazione finanziaria, prima, e l'Agenzia del Territorio, poi, da un lato, e l'E., dall'altro, in ordine alla determinazione delle rendite catastali attribuibili alle "centrali elettriche" all'indomani dell'approvazione della c.d. procedura DOCFA regolata dal D.M. n. 701/1994; il contenzioso e' nato dal fatto che la societa' elettrica, nell'attuare siffatta procedura di determinazione della rendita, ha riformulato il classamento delle centrali termoelettriche, omettendo il valore (assai rilevante) delle turbine, non ritenute dall'ente impianti fissi, ottenendo cosi' rendite inferiori del 60-70% rispetto alle precedenti determinate dagli uffici e abbattendo il gettito ICI dei piccoli comuni di appartenenza. L'abbattimento del reddito dei comuni nei quali si trovano le centrali e' stato tale da imporre al Governo ed al legislatore di intervenire in sede di legge finanziaria per un ripianamento degli introiti mediante l'attribuzione di uno specifico contributo (art. 31, comma 3, L. n. 448/1998) o mediante un sistema, di compensazione relativo ai trasferimenti statali (art. 64, comma 1, L. n. 388/2000).

La rilevanza della questione, resa ancor piu' acuta dal mancato formarsi di un orientamento giurisprudenziale certo, e' dimostrata sai fatto che in sede di discussione parlamentare della legge finanziaria 2004 furono approvati in materia ben due ordini del giorno, un primo (risultante dalla trasformazione di un emendamento di analogo contenuto, poi ritirato dai proponenti), discusso nella seduta al Senato del 13 novembre 2003, non sottoposto a votazione, ma accolto dal governo come raccomandazione, del seguente tenore: "Il Senato, visti gli articoli 9 e 10 del regio decreto 13 aprile 1939, n. 652, convertito nella legge 11 agosto 1939, n. 1249, li interpreta nel senso che gli elementi costitutivi degli immobili costruiti per speciali esigenze di una attivita' industriale, indicati nell'articolo 10, ultimo comma, della legge 11 luglio 1942, n. 843, concorrono alla determinazione della rendita catastale, anche se fisicamente non incorporati al suolo". Un secondo, discusso e approvato nella seduta alla Camera del 17 dicembre 2003 (in sede di approvazione definitiva della legge finanziaria) del seguente tenore: "La Camera, premesso che: alcuni comuni nei cui territori insistono centrali di produzioni di energia elettrica hanno in corso contenziosi con le societa' proprietarie degli impianti in relazione alla determinazione dell'imposta ICI dovuta, tra questi vanno ricordati, tra l'altro, il comune di Porte Tolle in relazione alla centrale termoelettrica di Polesine Camerini ed il comune di Piombino; la controversia concerne i criteri da applicare per la valutazione degli opifici in generale, ed in particolare degli opifici a destinazione speciale com'e' il caso delle centrali destinate alla produzione di energia elettrica; le societa' di produzione affermano che il valore delle centrali elettriche debba essere determinato solo dal valore

dell'area e dei muri, con esclusione degli impianti, tesi questa che contrasta con la prassi interpretativa ed applicativa delle norme catastali in materia di fabbricati di categoria D; attualmente, in mancanza di una norma interpretativa in materia, i contenziosi vengono affrontati e decisi dalle Commissioni tributarie interpellate, con esiti alterni; ai comuni interessati, questa situazione crea enorme incertezza nella entrate e, anche in caso di esito positivo, dei gravi ritardi nella riscossione di quanto dovuto con i relativi riflessi negativi in materia di bilancio; impegna il Governo ad adottare iniziative normative finalizzate a risolvere il contenzioso in essere". Il contenuto dell'ordine del giorno approvato alla Camera (ed or ora ricordato) e' particolarmente illuminante circa il fatto che l'intento del legislatore e' sollecitato dal Parlamento al fine di risolvere, in modo chiaro e definitivo, la specifica questione dell'accatastamento delle centrali elettriche (n'e' puo' sfuggire ad un attento osservatore il riferimento che l'ordine del giorno fa alla centrale termoelettrica di Polline Camerini in comune di Porto Tolle, cioe' alla centrale oggetto del presente giudizio).

E' proprio sulla base di questa sollecitazione che nasce la norma interpretativa di cui al comma 540, dell'art. 1, L. n. 311/2004 (legge finanziaria 2005) con la quale veniva disposto che: 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 isobili costruiti per le speciali esigenze di un'attivita' industriale o commerciale anche se fisicamente non incorporati al suolo. I trasferimenti erariali agli enti locali interessati sono conseguentemente rideterminati per tutti gli anni di riferimento".

La norma ha avuto vita breve, essendo stata abrogata dall'art. 4, comma 1, D.L. n. 35/2005, come modificato dalla legge di conversione n. 80/2005: cio' perche' il contenuto forse troppo generico della disposizione interpretativa dei tutto eccedente l'abito che aveva originato l'esigenza dell'intervento legislativo (e cioe' la questione delle centrali elettriche), aveva preoccupato molte piccole imprese che temevano, probabilmente a torto, di veder considerati come "immobili" i piu' disparati macchinari e veder cosi' aumentare eccessivamente la loro imposizione fiscale (in specie ai fini ICI). E' legittimo chiedersi quale sia la conseguenza della abrogazione della norma interpretativa di cui al comma 540 dell'art. 1, L. n. 311/2004: ed infatti tanto la difesa del Comune di Porto Tolle, quanto la difesa dell'E. se lo domandano, dando, ad una siffatta domanda, una risposta, che pur concordano apparentemente sulla ritenuta decisivita' (ai fini della definizione del presente giudizio) dell'abrogarne della norma in questione, nella sostanza finiscono per attribuirle differenti e confliggenti effetti.

La difesa del Comune di Porto Tolle, che non dubita della natura interpretativa della disposizione in parola, afferma che l'abrogazione della medesima puo' valere solo a decorrere dal 16 marzo 2005, data di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del decreto legge contenente la norma abrogatrice; "anteriormente", afferma la difesa del Comune di Porto Tolle, "vigeva, quindi, la disciplina cosi come interpretata dal comma 540 a siccome la fattispecie in esame si e' vetrificata tra il 1997 (Docfa dell'E.) e il 1998 (rettifica dell'UTE), la controversia va risolta alla luce della disciplina allora vigente, cosi' come interpretata dal "comma 540" ancorche' quest'ultimo sia stato nel marzo del 2005 abrogato".

La difesa dell'E. - che, pur sembrando negare la natura interpretativa della norma in discussione, finisce, poi, indirettamente per riconoscerla - afferma che "la soppressione del comma 540 cit., ha determinato come sua diretta conseguenza la definitiva espunzione dal nostro ordinamento giuridico positivo di una nozione generale di bene suscettibile di attribuzione di rendita catastale idonea a ricomprendere anche gli impianti e i macchinari, degli opifici e piu' in generale le parti mobili non incorporate nell'immobile al quale accedono, che risultavano da sempre

insuscettibili di produrre un reddito di carattere fondiario. Tale precisa presa di posizione da parte del legislatore vincola necessariamente l'interprete ad escludere dai significati astrattamente riconducibili al tenore letterale dell'art. 4 del r.d.l. n. 652/1939 quello recato dalla norma abrogata"; piu' in particolare, secondo la difesa dell'E., la scelta abrogatrice del legislatore impedisce "che il vigente ordinamento catastale, nel suo complesso, possa essere interpretato come lo e' stato da parte della sent. Cass. n. 21730/04".

Nessuna delle due risposte coglie nel segno.

E' importante stabilire, prima di tutto, che entrambe le parti - Comune di Porto Tolle ed E. - ammettono che il comma 540, dell'art. 1, L. n. 311/2004 aveva natura di norma di interpretazione autentica: il Comune di Porto Tolle, esplicitamente, l'E., implicitamente, (non si comprenderebbe altrimenti il valore "positivo", a contrario, che la parte vorrebbe attribuire alla abrogazione della norma). Entrambe le parti, poi, riconoscono che quello prospettato da questa Corte con la sentenza n. 21730/2004 e' uno dei contenuti possibili della norma interpretata (e tanto conferma la natura effettivamente interpretativa della disposizione abrogata): ancora una volta, il comune di Porto Tolle, esplicitamente (al punto da rivendicare il consolidamento di siffatto contenuto per il tempo di vigenza della norma abrogata), l'E., implicitamente (non si comprenderebbe altrimenti come l'abrogazione possa avere l'effetto di espungere dall'ordinamento un contenuto normativo inesistente).

Tanto premesso, va affermata la natura di norma di interpretazione autentica della disposizione di cui al predetto comma 540 dell'art. 1, L. n. 311/2004. Intanto, la norma e' formalmente qualificata tale dall'espressione utilizzata - "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" - e dal richiamo all'"articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212", il quale vuole che "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria (possa) essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica". Il carattere sicuramente interpretativo della disposizione di cui al citato comma 540 e' confermato, inoltre, dal fatto che tale disposizione e' intesa a chiarire il senso di una norma preesistente, enucleando uno dei significati ragionevolmente ascrivibili alla norma interpretata (Cass. n. 4070/2004; Corte cost. n. 94/1995; ord. n. 480/1992); E per quanto concerne - ed e' quel che qui interessa - la questione della computabilita' (o meno) delle turbine ai fini della determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche, sono stati effettivamente enucleati dalla giurisprudenza (di merito e di legittimita') due possibili significati della norma che il citato comma 540 e' inteso ad interpretare autenticamente, i quali hanno trovato nelle sentenze di questa corte - la n. n. 17933/2004, da un lato, e la n. 21730/2004, dall'altra - icastica evidenza.

Questa situazione di duraturo (ed apparentemente non altrimenti dirimibile) contrasto di giurisprudenza e' tradizionalmente una delle ragioni dell'intervento del legislatore in sede di interpretazione autentica e costituisce, comunque una inequivoca testimonianza della reale sussistenza di un pluralita' di significati ragionevolmente scrivibili ad una norma.

Va, tuttavia, detto che e' assolutamente irrilevante - contrariamente a quanto la difesa dell'E. vorrebbe suggerire - che il predetto contrasto veda la maggiorana della giurisprudenza schierata a favore di una determinata interpretazione (e nel caso di specie non e' cosi', in quanto, certamente al livello piu' alto, quello del giudizio di legittimita', la contrapposizione ermeneutica e' perfettamente paritaria), anche perche' un siffatto contrasto potrebbe del tutto mancare e, nonostante cio', rimarrebbe legittimo l'intervento interpretativo del legislatore come questa corte ha piu' volte avuto occasione di affermare, il carattere di interpretazione autentica di una legge non presuppone indispensabilmente una preesistente situazione di incertezza o di conflitti interpretativi nell'applicazione della legge: e' infatti necessario e sufficiente che la legge interpretativa imponga una scelta ermeneutica rientrante fra le possibili opzioni interpretative, cioe' stabilisca un significato che ragionevolmente poteva essere ascritto alla legge anteriore: entro tali limiti il ricorso allo strumento della interpretazione autentica non e' sospettabile d'illegittimita'.

costituzionale, pur sopravvenendo in presenza di una diversa giurisprudenza consolidata (Cass. nn. 4070/2004; 9885/2003; 3702/1992).

La natura interpretava della norma di cui al citato comma 540 dell'art. 1, L. n. 311/2004 ne comporta la conseguente retroattività: la successiva norma abrogatrice non può che avere la medesima efficacia, retroagendo anch'essa al tempo della norma anteriore interpretata. Sicché l'avvenuta abrogazione del comma 540 dell'art. 1, L. n. 311/2004 ad opera dell'art. 4, D.L. n. 35/2005, come modificato dalla legge di conversione n. 80/2005, non ha avuto (e non poteva avere) l'effetto né di fissare per il tempo di vigenza della norma interpretativa il significato enucleato tra quelli ragionevolmente ascrivibili alla norma anteriore (come sostiene la difesa del Comune di Porto Tolle), né di espungere (per di più, in via definitiva) dall'ordinamento quello stesso significato che vi aveva, invece, fissato quale l'unico possibile (come sostiene la difesa dell'E.): in altri termini, l'intervenuta abrogazione ha reso la norma interpretativa, se così si può dire, una norma inutiliter data, restituendo inalterata la situazione alla precedente contrapposizione ermeneutica tra i diversi significati possibili attribuiti alla norma interpretata.

Non resta che esaminare la questione alla luce di quanto disposto dal legislatore con l'art. 1-quinquies, D.L. n. 44/2005 (aggiunto dalla legge di conversione n. 88/2005) a norma 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, 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'articolo 10 del citato regio decreto-legge, gli eletti 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, i trasferimenti erariali agli enti locali interessati sono conseguentemente rideterminati per tutti gli anni di riferimento".

Il carattere interpretativo di tale norma, che ha, salva la limitazione alle "centrali elettriche", gli stessi contenuti del già esaminato comma 540 dell'art. 1, L. n. 311/2004, non può essere posto in dubbio per tutta la serie di considerazioni dapprima svolte a proposito del citato comma 540.

Riportando la questione da risolvere alle sue originarie ragioni - il contenzioso insorto relativamente alla computabilità delle turbine nella determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche -, il legislatore ha enucleato dalla norma interpretata uno dei significati ad essa ragionevolmente attribuibili, avallando, in buona sostanza, la soluzione adottata da questa Corte con la ricordata sentenza n. 21730/2004, in particolare per quanto concerne la rilevanza del concetto di "unico bene complesso" che rappresenta il "nucleo forte" dell'orientamento espresso dalla Corte con la ricordata sentenza.

Infatti, la norma in esame, con riferimento alle centrali elettriche, rimanda proprio ad una definizione di "costruzione stabile" che viene individuata nell'essere tale costruzione 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". In questa definizione non può sorprendere la prevista possibilità di una "connessione strutturale" realizzata "in via transitoria", perché nello stesso art. 812 c.c. è considerata "bene immobile" una (non altrimenti determinata) "costruzione" che sia connessa al suolo "a scopo transitorio": il valore centrale della norma, che certifica quale sia stato l'oggetto dell'attenzione precipua del legislatore, è indubbiamente costituito dal carattere strutturale della connessione, dalla irrilevanza dei "mezzi di unione" con i quali tale connessione sia realizzata, e dalla finalità della medesima connessione alla realizzazione dell'unico bene complesso".

L'idea di fondo è, in buona misura, la stessa che questa Corte ha avuto modo di esplicitare in anni più lontani in una fattispecie nella quale si discuteva in ordine alla possibilità che un pozzo fosse considerabile parte

integrante di un terreno (Cass. n. 962/1970). In quella occasione la Corte ebbe ad affermare che "parte integrante di una cosa e' quella che, costituendo elemento essenziale della sua esistenza, assurge a requisito della sua struttura a tale scopo occorre "che le due cose vengano ad unificarsi materialmente in modo tale che la cosa incorporata perda la propria autonomia fisica e giuridica, tanto da render impossibile una sua separazione senza la contemporanea dissoluzione o la sostanziale alterazione del tutto". La Corte ne traeva come conseguono che "non basta l'ubicazione di un pozzo su un terreno perche' si possa affermare che ne costituisce parte integrante, giacche' l'eventuale separazione di tale opera (avente una sua propria natura ed individualita') dal podere che gia' esisteva come cosa strutturalmente autonoma e compiuta e nel quale essa si trova perche' successivamente aggiuntavi, non determinerebbe una sostanziale alterazione della struttura fisica del podere stesso". In altri termini, si puo' dire che, se e' vero che un "podere" resta un "podere" anche se non vi sia un "pozzo", non e' altrettanto vero che una "centrale termoelettrica- resti una "centrale termoelettrica" senza le turbine, perche' quest'ultime, parafrasando la sentenza di questa Corte dapprima ricordata, "costituendo elemento essenziale" dell'esistenza della centrale, assurgono "a requisito della sua struttura". Ecco, quindi, emergere, anche alla luce dell'interpretazione della normativa civilistica, i fattori della "connessione strutturale" e della "funzionalita' della connessione" alla formazione di un "unico bene complesso" assunti dal legislatore, nell'art. 1-quinquies, D.L. n. 44/2005, al fine di qualificare le turbine, in quanto elementi essenziali costitutivi del bene "centrale elettrica", "bene inabile per incorporazione di mobile ad immobile- e non rileva il mezzo di "unione" tra "mobile" ed "immobile" per considerare il primo incorporato al secondo, sia perche' quel che davvero conta e' l'impossibilita' di separare l'uno dall'altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso (che non sarebbe piu', nel caso di specie, una centrale elettrica), sia perche' "mezzo di unione" idoneo a determinare l'incorporazione non puo' essere qualificato solo quello che tale poteva considerarsi al tempo dell'approvazione del codice civile, dovendosi tener conto del progresso tecnologico e dell'ineludibile condizionamento dei mezzi utilizzati a specifiche esigenze tecniche (come accade per le turbine, secondo quanto afferma la stessa difesa dell'E., per le quali devono utilizzarsi particolari mezzi di unione al suolo in ragione della necessita' di tener conto della dilatazione cui sono soggette per le elevate temperature di esercizio).

Ritenuto, pertanto, che della norma di cui all'art. 1-quinquies, D.L. n. 44/2005, si debba fare applicazione nel presente giudizio, deve essere esaminata l'eccezione di illegittimita' costituzionale della predetta disposizione per contrasto con gli artt. 3, 41 e 53 Cost., sollevata in via subordinata, dalla difesa dell'E.

La questione di legittimita' costituzionale e' manifestamente infondata.

In primo luogo, non e' sostenibile che la disposizione sia viziata per irragionevolezza per aver stabilito che una determinata norma si interpreti in un senso riguardo ad alcuni soggetti che ne sono destinatari e in un senso diverso (addirittura opposto) rispetto ad altri soggetti. L'assunto non e' vero: la norma in discussione, che ha, per quanto detto, natura effettivamente interpretativa, e' diretta a risolvere, in via definitiva, un (non altrimenti dirimibile) contrasto ermeneutico insorto relativamente alla situazione, assai specifica, delle centrali elettriche, e non stabilisce affatto che la norma interpretata sia soggetta ad una diversa esegesi in situazioni omogenee. L'indeterminata categoria degli immobili collocati (o collocabili) nel gruppo catastale D, stante la loro innegabile e variegata disomogeneita' di natura e di struttura, non puo' validamente costituire, ai fini del giudizio di ragionevolezza alla luce dell'art. 3 Cost., l'ineludibile tertium comparationis. In particolare manca non solo la prova, ma nemmeno la mera indicazione, di una situazione nella quale sussista, nell'ambito della predetta categoria di immobili, una relazione tra "mobile" (nel caso le turbine) ed "immobile" (nel caso la centrale elettrica) che ponga i medesimi problemi (anche con riferimento ai "mezzi di unione" al suolo) in ordine alla fattispecie della "incorporazione" per la formazione di un "unico bene complesso" manifestatisi per le centrali termoelettriche. alcuna significativita' puo', poi, riconoscerai alla previsione normativa

circa la rideterminazione dei trasferimenti erariali agli enti locali: e' stato, infatti, gia' ricordato che proprio perche' l'E., in sede di utilizzazione della procedura DOIFA, aveva escluso le turbine dal computo della rendita catastale delle centrali elettriche, si era venuta a determinare rispetto alla, situazione precedente una diminuzione delle entrate ICI talmente considerevole da richiedere ben due interventi dello Stato, in sede di approvazione di legge finanziaria, a ripianamento dei conti degli enti locali coinvolti nel "contenzioso E.". La rideterminazione dei trasferimenti erariali agli enti locali, prevista dalla norma interpretativa in esame, ha il senso di confermare la natura provvisoria dell'intervento finanziario di ripianamento (che non poteva trasformarsi un aumento strutturale delle erogazioni statali), che dovra' essere necessariamente ricalibrato in relazione alle conseguenze dell'applicazione della norma interpretativa sulle entrate tributarie dei comuni.

In secondo luogo, e' infondato l'assunto che la norma interpretativa assoggettata ad una diversa disciplina situazioni identiche, in quanto, come si e' gia' detto, non solo la situazione delle centrali elettriche e' del tutto specifica, ma neanche sussiste alcuna significativa omogeneita' tra tutti gli immobili classificabili nel gruppo catastale D, come rivela immediatamente la circostanza che alla loro valutazione catastale si debba procedere, per espressa previsione normativa, mediante stima diretta. Lo scopo perseguito dal legislatore nel dettare la norma interpretativa in esame e' stato quello (e solo quello) di risolvere, per quanto concerne le centrali elettriche (perche' e' per questo tipo di immobili che si era determinato nella giurisprudenza un lungo ed irrisolvibile contrasto ermeneutico), il problema dell'efficacia della peculiare modalita' di unione delle turbine al suolo al fine di determinarne l'incorporazione:

cio' non vale a costituire uno status speciale delle centrali elettriche che ecceda la loro effettiva specificita' all'interno della piu' ampia (e assolutamente variegata) categoria degli "opifici". Ne e' ammissibile eccepire in astratto la disparita' di trattamento senza che vengano concretamente indicate le situazioni che, rispetto a quella in discussione, siano effettivamente identiche (in, particolare, per quanto qui interessa, abbiano anche registrato il medesimo contrasto ermeneutico) e diversamente regolate.

Infine, non e' fondata la dedotta violazione della capacita' contributiva. A prescindere dalla considerazione che non e' prospettabile una lesione del tipo indicato in relazione alla determinazione della rendita catastale (che non costituisce ne un'imposta, ne un presupposto d'imposta), e' sufficiente evidenziare che, secondo la ferma giurisprudenza della Corte costituzionale, la capacita' contributiva, quale idoneita' soggettiva alla obbligazione di imposta, desumibile dal presupposto economico al quale l'imposta e' collegata, puo' essere ricavata, in linea di principio, da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalita', sotto il profilo della palese arbitrarieta' e manifesta irragionevolezza (Corte cost. nn. 362/2000, 143/1995, 315/1994, 42/1992, 226/1984), ipotesi che, per quanto piu' volte si e' gia' detto, non sussistono nel caso di specie.

Pertanto, devono essere accolti il ricorso principale proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate, nonche' il quarto, quinto, sesto e settimo motivo e per quanto di ragione il primo, del ricorso proposto dal Comune di Porto Tolle.

L'accoglimento dei richiamati motivi dei ricorsi principali, impone di verificare la fondatezza dei motivi dei ricorsi incidentali condizionati.

Con il primo motivo, l'E. e l'E. Produzione denunciano violazione e falsa applicazione degli artt. 1, 4 e 5 R.D.L. n. 652/1939, nonche' illogicita' e contraddittoriet  della motivazione, lamentando che il giudice di merito abbia ritenuto oggetto di attribuzione di rendita catastale i serbatoi per combustibile installati nella centrale e la ciminiera per lo scarico fumi, contraddittoriamente a quanto affermato in ordine alle turbine.

Il motivo e' inammissibile, in quanto propone una questione di fatto, in relazione tanto ai serbatoi; quanto alla ciminiera, affermando nella sostanza che il giudice di merito non avrebbe tenuto conto del fatto che l'E., a suo dire legittimamente, aveva considerato per i serbatoi "un valore medio relativo ai costi della platea di appoggio al terreno" e aveva calcolato la, ciminiera inserendola "nei valori medi della valutazione degli

impianti fissi comuni". La sentenza impugnata peraltro, appare sui punto adeguatamente motivata in ordine alla ritenuta "incorporazione" dei serbatoi e alla natura tipicamente "immobiliare" della ciminiera.

Con il secondo motivo, l'E. e l'E. Produzione denunciano violazione e falsa applicazione delle norme e dei principi in materia di motivazione degli atti di accertamento, evidenziando che l'avviso di rettifica dell'UTE non conteneva alcun rinvio per relationem alla stima diretta.

Il motivo e' inammissibile in quanto diretto a censurare l'atto di accertamento - peraltro senza osservare il principio di autosufficienza del ricorso che imporrebbe la riproduzione del contenuto dell'atto in questione - e non la sentenza impugnata (e tanto ha valore assorbente ai fini del rigetto della censura in esame): come questa Corte ha gia' avuto modo di affermare, "in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c., qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo della congruita' del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento - il quale non e' atto processuale, bensì amministrativo, la cui motivazione, comprensiva dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, costituisce imprescindibile requisito di legittimita' dell'atto stesso -, e' necessario, a pena di inammissibilita', che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto atto che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi dal giudice di merito, al fine di consentire alla Corte di cassazione di esprimere il suo giudizio sulla suddetta congruita' esclusivamente in base al ricorso medesimo" (Cass. 15867/2004).

Peraltro va rilevato che secondo l'orientamento di questa Corte, condiviso dal Collegio: a) il giudizio sulla congruita' della motivazione dell'atto di accertamento e' riservato al giudice di merito e non e' sindacabile in sede di legittimita' qualora non sussistano vizi della motivazione della sentenza impugnata (e nella specie non sussistono) e non vengano enunciati ed evidenziati, nel ricorso (e nella specie non lo sono), ben specifici errori di diritto in cui il giudice di merito sia incorso (Casa. n. 17762/2002); b) l'obbligo della motivazione dell'avviso di classamento deve ritenersi osservato anche mediante la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio tecnico erariale (ora dall'Agenzia del Territorio) a della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, di intendere le ragioni della classificazione, si da essere in condizione di tutelarsi mediante ricorso alle commissioni tributarie (Cass. nn. 6854/1983; 4085/1992; 12068/2004; 21300/2004; 333/2006); nella specie, d'altro canto, l'atto di classamento costituisce l'esito di un procedimento specificamente regolato dalla legge (art. 2, D.L. n. 16/1993, conv. con L. n. 75/1993, e, specialmente, D.M. 19 aprile 1994, n. 701, recante "Regolamento recante norme per l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari"), che prevede la partecipazione del contribuente, e trova, in osservanza alla regola generale sull'attribuzione di rendita agli immobili classificati in categoria D (come e' quello di cui nella specie si discute), il proprio presupposto in una "stima diretta" eseguita dall'Ufficio; c) la "stima diretta", la quale, nella specie, integra ineludibilmente (per previsione di legge) il presupposto (ed il fondamento motivazionale) dell'avviso di classamento - esprimendo "un giudizio sul valore economico dei beni classati di natura eminentemente tecnica, in relazione al quale la presenza e l'adeguatezza, o non, della motivazione rilevano ai fini, non gia' della legittimita' ma, della attendibilita' concreta del giudizio censurato", e, in sede contenziosa della verifica della bonta' delle ragioni oggetto della pretesa (Cass. n. 5717/2000, in motivazione) - costituisce un atto conosciuto e (comunque) prontamente e facilmente conoscibile per il contribuente nel quadro di un procedimento di classamento (quale e' quello c.d. DOCFA) a struttura fortemente partecipativa; orbene, da un lato, la conoscibilita' dell'atto che costituisce il presupposto ed il fondamento motivazionale dell'avviso di accertamento (nella specie, l'avviso di classamento) e' sufficiente per escludere che l'avviso sia viziato in punto di motivazione per non aver riprodotto od allegato l'atto presupposto (Cass. nn. 4969/2003; 12394, 10817, 7487 e 1034 del 2002; 7149/2001); dall'altro, nel caso di specie

emerge dalla stessa sentenza impugnata che la società contribuente ha effettivamente conosciuto l'atto presupposto (e fondamento motivazionale) dell'avviso di classamento impugnato ed ha potuto svolgere (come di fatto ha svolto) con pienezza di mezzi e di argomenti le proprie difese senza subire in concreto alcuna lesione (e nessun danno specifico e' denunciato nel ricorso incidentale) del proprio diritto di difesa (nonostante la questione non rilevi in modo decisivo nella soluzione del caso di specie, e' opportuno sottolineare come la giurisprudenza di questa Corte si sia di recente orientata nel senso di ritenere, al fine di considerare violato il diritto di difesa" che la lesione del diritto in questione non possa essere astratta, ma debba, invece, essere concreta e dedotta, con specifica motivazione dalla parte che assuma la violazione: cfr. in questo senso. Cass. 4020/2006, con riferimento al processo civile, e 2948/2006, con riferimento al processo tributario).

Restano da considerare "la riproposizione dei motivi subordinati di impugnazione degli atti emessi dall'Ufficio del Territorio e dal comune, ritenuti assorbiti dal giudice di secondo grado" che viene avanzata dalla parte controricorrente e ricorrente incidentale, e l'ottavo motivo del ricorso principale del Comune di Porto Tolle con il quale si denuncia "violazione dell'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 504/1992 sulla debenza della maggiorazione di imposta, nonché omessa o insufficiente motivazione sul punto", ritenendo erronea la decisione del giudice di merito di non applicare la "maggiorazione del 20%".

In proposito, rilevato che la sentenza impugnata ha affermato che "la questione della natura di sanzione o meno della maggiorazione del 30% (rectius del 20%) o comunque della sua applicabilità, resta superata dalla decisione relativa alla determinazione della rendita catastale, la quale ha influenza immediata e diretta sull'avviso di liquidazione e quindi sull'imposta che il Comune di Porto Tolle ha effettivamente diritto di percepire", appare di tutta evidenza che l'ottavo motivo del ricorso di Porto Tolle resta assorbito in ragione dell'accoglimento degli altri motivi del medesimo ricorso (primo, per quanto di ragione, quarto, quinto, sesto e settimo) e dell'accoglimento del ricorso principale dell'amministrazione finanziaria.

All'accoglimento dei suddetti motivi di ricorso consegue, infatti, la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria regionale del Veneto che dovrà rivalutare la situazione e rideterminare i conteggi in esito all'applicazione della norma interpretativa che impone di computare (anche) le turbine ai fini della determinazione della rendita catastale della centrale elettrica de qua: ciò comporterà necessariamente un nuovo esame tanto della questione relativa all'applicabilità della maggiorazione del 20%, che non potrà più ritenersi superata da una decisione che risulta, cassata, quanto dei "motivi subordinati di impugnazione" (relativi alla supposta erroneità dei criteri di valutazione utilizzati per la rettifica della rendita catastale) ai quali fa riferimento la parte ricorrente incidentale e che in questa sede risultano inammissibili concernendo questioni di fatto non esaminate dal giudice di merito in quanto ritenute assorbite (cfr. cass. nn. 5681/2003 e 26264/2005).

Il giudice del rinvio provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Riunito al presente ricorso il ricorso RG. M. 19066/02, accoglie il ricorso principale proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dall'agenzia delle Entrate. Accoglie altresì il quarto, quinto, sesto e settimo, e per quanto di ragione il primo, del ricorso principale proposto dal Comune di Porto Tolle. Rigetta il secondo ed il terzo motivo del ricorso proposto dal Comune di Porto Tolle, assorbito l'ottavo. Rigetta il ricorso incidentale proposto dall'E. S.p.A. e dall'E. Produzione S.p.A. cassa la sentenza impugnata e rinvia anche per le spese ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto.