



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ORONZO DE MASI	Presidente
GIACOMO MARIA STALLA	Consigliere
FABIO DI (omissis)	Consigliere-Rel.
MILENA BALSAMO	Consigliere
GIUSEPPE LO SARDO	Consigliere

Oggetto:

*CATASTO
Ud.18/10/2023 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10502/2022 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA
DEI PORTOGHESI 12, presso l' AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO ((omissis) che la rappresenta e difende *ope legis*

-ricorrente-

contro

(omissis) (omissis) (omissis) .p.A. nonché (omissis) (omissis) (omissis) (omissis)
s.r.l. entrambe elettivamente domiciliate in (omissis)

)



avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. FIRENZE n. 1143/2021 depositata il 19/10/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18/10/2023 dal Consigliere FABIO DI (omissis)

RILEVATO CHE

1. con sentenza n. 1143/1/2021, depositata il 19 ottobre 2021, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Toscana rigettava sia l'appello principale proposto dall' Agenzia delle entrate che l' appello incidentale avanzato dalla società contribuente (omissis) (omissis) (omissis) .p.A. avverso la sentenza n. 476/1/2018 della Commissione tributaria provinciale di (omissis) on compensazione delle spese di lite;
2. il giudizio aveva ad oggetto la determinazione della rendita catastale di una centrale geotermica sita in (omissis) (omissis) per la quale con procedura DOCFA con decorrenza 1° gennaio 2016 era stata proposta la categoria D/1 con rendita pari ad euro 13.248,00 elevata dall'Agenzia delle Entrate ad euro 136.560,00 con avviso di rettifica n. (omissis) ;
3. la Commissione tributaria provinciale aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dalla società contribuente (omissis) (omissis) (omissis) S.p.A. avverso il provvedimento di rettifica, ritenendo che dovevano essere esclusi dalla rendita sia i pozzi in quanto equiparabili alle miniere sia i carriponte in quanto macchinari e come tali non rientranti nella rendita degli immobili a destinazione particolare ai sensi dell'art. 1, comma 21, l. 208/2015, per il resto confermando l'operato dell'ufficio;
4. la Commissione tributaria regionale confermava la decisione di primo grado, relativamente all' esclusione nella stima dei pozzi di estrazione e reiniezione, ritenuti inglobati nella miniera e, quindi,



non suscettibili di valutazione catastale, e rilevava che in relazione ai carriponte non era stato proposto appello dell' ufficio, ritenendo, infine, prive di fondamento, in quanto del tutto generiche, le censure di parte contribuente relative alla erronea stima dei costi ed alla erronea determinazione del deprezzamento per vetustà dei beni *de quibus*;

5. avverso la sentenza di appello, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo;

5.1. (omissis) (omissis) (omissis) S.p.A. ed (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) s.r.l., società beneficiaria della scissione parziale di (omissis) (omissis) (omissis) S.p.A., resistono con controricorso, proponendo, a loro volta, ricorso incidentale fondato su un unico motivo;

CONSIDERATO CHE

1. con l'unico motivo del ricorso principale si deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 4 e 10 del r.d. n. 652 del 1939, 1-*quinquies* del d.l. n. 44 del 2005, convertito in legge n. 88 del 2005, nonché dell'art. 1, comma 244, della l. n. 190 del 2014;

1.1. ad avviso dell' ufficio i pozzi geotermici, i quali intercettano e convogliano le acque ed i vapori che emergono dalla frattura dello stato roccioso, contribuendo alla loro trasformazione in energia, sono componenti strutturali ed impiantistiche della centrale geotermica e non sono, quindi, soggetti, ai fini catastali, alla disciplina delle miniere (e, cioè, alle disposizioni di cui all' art. 18, comma 1, del r.d. n. 1572 del 1931), ma piuttosto alle indicazioni della circolare n. 6 del 2012 che ha assunto valore di legge in virtù del richiamo da parte dell'art. 1, comma 244, della l. n. 190 del 2014 (ai sensi della quale la stima catastale coinvolge tutti gli impianti che caratterizzano la destinazione dell'unità immobiliare abitativa, senza i quali la struttura perderebbe le caratteristiche che contribuiscono a definirne la specifica destinazione di uso);



1.2. assume, ancora, l'ufficio che ulteriore conferma della necessità di includere detti beni nella stima ai fini della determinazione della rendita catastale si desume dall' art. 1, comma 21, l. 208/2015 (c.d. Legge di Stabilità 2016) rientrando i pozzi di iniezione e reiniezione delle centrali geotermiche nella nozione di costruzione di cui alla detta normativa, essendo dotati dei caratteri di solidità, stabilità, consistenza volumetrica ed immobilizzazione al suolo e richiama la circolare 2/E del 2016 la quale ha stabilito, in relazione alla nozione di costruzione, che vi rientrano "a titolo esemplificativo..... i fabbricati, le tettoie, i pontili, le gallerie, le opere di fondazione e di supporto in genere, così come quelle di sbarramento, approvvigionamento, contenimento e restituzione di materiali solidi, liquidi e gassosi, quali le dighe e le opere di presa e di scarico delle acque, i canali, i serbatoi, le cisterne e le vasche, le torri, le ciminiere e i pozzi, che siano posti a monte e a valle dei processi produttivi svolti all'interno delle unità immobiliari in argomento";

2. con il proposto ricorso incidentale ^(omissis) ^(omissis) ^(omissis) S.p.A. ed ^(omissis) ^(omissis) ^(omissis) .r.l. lamentano la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., in quanto la Commissione Tributaria Regionale, a fronte dello specifico motivo di appello, con il quale erano state contestate l'erronea stima dei costi e l' erronea determinazione del deprezzamento per vetustà dei beni *de quibus*, motivo basato su di una consulenza di parte allegata ed espressamente richiamata, lo aveva disatteso con argomentazioni totalmente generiche senza neanche dare conto del deposito della consulenza di parte;

3. il ricorso principale deve essere rigettato pur dovendosi procedere, ex art. 384 ultimo comma cod. proc. civ., alla correzione della motivazione erronea in diritto;

3.1. l'avviso di rettifica in questione è stato adottato nel 2016, all'esito di una DOCFA del contribuente del 2016, ed è quindi, soggetto alla nuova disciplina introdotta dalla legge n. 208 del 2015;



3.2. ne discende che appaiono infondate tutte le censure dell'ufficio basate sui precedenti di legittimità riguardanti la normativa anteriore, ulteriormente precisandosi che l'invocata circolare n. 6 del 2012, sebbene richiamata dalla legge di stabilità del 2015, è anteriore rispetto alla suindicata legge n. 208 del 2015 per cui, in base ai criteri della successione della legge nel tempo, non è risolutiva ai fini della decisione della questione in esame;

3.3. orbene nella citata norma di cui alla l. n. 208 del 2015 è stato stabilito testualmente che: "A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo";

3.4. la norma applicabile, *ratione temporis*, alla presente controversia - che ha avuto origine dalla presentazione della richiesta DOCFA da parte della contribuente in data 6 luglio 2016 - esclude «gli imbullonati» dalla determinazione della rendita catastale ed, innovando i criteri di determinazione della stima dei fabbricati speciali, confermati dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte, esclude dalla stima diretta i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo. In particolare, attraverso una tecnica legislativa «per esclusione», il legislatore del 2015, nella prima parte della disposizione normativa, descrive le caratteristiche di bene immobile o parte integrante di esso (suolo, costruzioni ed altri elementi ad essi strutturalmente connessi), che ne accresce l'utilità ed il valore per, poi, escludere, nella seconda parte, da tale bene tutte quelle componenti che sono funzionali al processo produttivo (macchinari, congegni,



attrezzature, impianti), meglio noti con la denominazione di «imbullonati». La scelta legislativa è stata, quindi, quella di sottrarre dal carico impositivo il valore delle componenti impiantistiche secondo un criterio distintivo che privilegia la destinazione ad attività produttive dei settori della siderurgia, manifattura, energia, indipendentemente dalla natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto che fosse o meno infisso al suolo;

3.5. per giurisprudenza pacifica, infatti, la nozione emergente dall'art. 1, comma 21, l. n.208/2015 di macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali e strutturali allo specifico processo produttivo e sottratti al regime fiscale, prescinde dal fatto che i manufatti siano o meno infissi stabilmente al suolo, essendo, invece, essenziale il loro impiego nel processo produttivo (vedi Cass. nn.20726, 20727, 20728, 21460 del 2020 nonché Cass. nn.7343/2021 e 2114/2021, n.25784 del 22/09/2021, Cass. n.380/2022, n. 6687/2022), sicchè ciò che è decisivo è, fondamentalmente, il rapporto di strumentalità rispetto al processo produttivo;

3.6. ai fini della determinazione della rendita si deve, pervero, tenere conto di quegli elementi impiantistici che sono strutturalmente connessi alla costruzione, non invece di tutte quelle dotazioni (impianti, macchinari, attrezzature, ecc.) che sono funzionali al processo produttivo, ancorché esse risultino in qualche modo integrate o strutturalmente connesse al fabbricato. Vengono, cioè, considerate, ai fini della stima diretta, solo quelle dotazioni che caratterizzano il fabbricato e non il processo produttivo che nello stesso viene svolto, sancendo l'esclusione dei macchinari, dei congegni, delle attrezzature e degli altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo dal computo del valore dell'immobile;

3.7. nella specie si verte in ipotesi di pozzi di produzione cioè di pozzi geotermici che si collegano a fonti di energia geotermica nonché di pozzi di iniezione progettati per forzare l'acqua nel sottosuolo al fine



di mantenere una fornitura costante di acqua nel sistema geotermico. Trattasi di pozzi che si collegano a centrali geotermiche che utilizzano l'acqua riscaldata per alimentare turbine o per trasferire calore ad altre sostanze che vengono utilizzate per generare energia;

3.8. orbene secondo le medesime allegazioni dell'Agencia delle entrate e secondo quanto emerge dagli elementi in fatto valorizzati da giudici di merito, i pozzi geotermici, quale quello in esame, sono, dunque, parti dell'impianto produttivo, come, del resto, già chiarito recentemente da questa Corte nelle pronunce Cass., Sez. civ. 5, 15/09/2022, n. 27196 (in cui si è, però, fatta applicazione, *ratione temporis*, della disciplina previgente) e Cass., Sez. civ. 6, 20/01/2023 n. 1827;

3.9. occorre, ancora, richiamare quanto condivisibilmente affermato da questa Corte di legittimità secondo cui "i pozzi, inseriti in una centrale geotermica non sono funzionali all'attività estrattiva e, pertanto, allo sfruttamento di una miniera, bensì alla produzione di energia elettrica. Risultano, infatti, incontroverse in fatto le modalità di funzionamento di un impianto geotermico: i pozzi geotermici di estrazione hanno la funzione di intercettare, attraverso le fratture degli strati rocciosi, le acque riscaldate e i vapori provenienti dalle sorgenti di calore (ad esempio le risalite magmatiche a basse profondità e/o gli assottigliamenti della crosta terrestre) che salgono verso la superficie. Rileva, altresì, che il vapore erogato dai pozzi viene convogliato in tubazioni, chiamate vapordotti, ed inviato ad azionare una turbina, dove l'energia viene trasformata in energia meccanica di rotazione; l'asse della turbina è collegato al rotore dell'alternatore che, ruotando, trasforma l'energia meccanica in energia elettrica alternata, che viene trasmessa al trasformatore che, a sua volta, innalza il valore della tensione e la immette nella rete di distribuzione. Il vapore in uscita dalla turbina riportato allo stato liquido in un condensatore, ed una torre di raffreddamento



consente di raffreddare l'acqua prodotta dalla condensazione del vapore: a questo punto l'acqua fredda viene utilizzata nel condensatore, per abbassare la temperatura del vapore, oppure viene reiniettata nelle rocce profonde grazie ai pozzi di reiniezione, per iniziare un nuovo ciclo produttivo di energia rinnovabile" (vedi, in parte motiva, Cass. n. 7322/2023);

3.10. alla luce di tali premesse si deve concludere che i pozzi geotermici, in quanto impianti funzionali al ciclo produttivo e componenti strutturali essenziali al funzionamento stesso dell'impianto, non rilevano, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai fini della stima catastale, in virtù della l. n. 208 del 2016, il cui obiettivo è quello di sottrarre dal carico impositivo il valore delle componenti impiantistiche secondo un criterio distintivo che privilegia la destinazione ad attività produttive dei settori della siderurgia, manifattura, energia indipendentemente dalla natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto che sia o meno infisso al suolo (in questo senso Cass., Sez. civ. 6, 20/01/2023 n. 1827);

3.11. né a conclusioni di segno diverso potrebbe pervenirsi sulla scorta della richiamata circolare n. 2/E del 2016 la quale ha precisato, in relazione alla nozione di costruzione rilevante ai fini catastali, che vi rientrano "a titolo esemplificativo..... i canali, i serbatoi, le cisterne e le vasche, le torri, le ciminiere e i pozzi, che siano posti a monte e a valle dei processi produttivi svolti all'interno delle unità immobiliari in argomento";

3.12. trattasi di interpretazione della normativa operata dall'Amministrazione finanziaria, certamente non vincolante in questa sede, basata sulle sole caratteristiche strutturali del cespite, che non appare in alcun modo condivisibile;

3.13. ad avviso di questa Corte la nozione che emerge dall'art. 1, comma 21, legge 28 dicembre 2015, n. 208 di macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali e strutturali allo specifico processo produttivo e sottratti al regime fiscale, rende irrilevante la



consistenza fisica della costruzione in quanto ciò che interessa è il rapporto di strumentalità rispetto al processo produttivo. Tale conclusione è conforme alla *ratio* sottesa alla disciplina introdotta dalla normativa suddetta che sancisce l'irrilevanza ai fini catastali di tutta la componente impiantistica che, in quanto tale, risulta inidonea ad apportare al fabbricato a cui accede - al di fuori dello specifico processo produttivo ivi svolto - un'effettiva (residua) utilità produttiva/reddituale;

3.14. una simile conclusione si pone in linea con il nuovo indirizzo giurisprudenziale che si è formato al riguardo (vedi: Cass. 9.07.2020, n. 20726, n. 20727, n. 20728, n. 21460, n. 21461, n. 21462, n. 21781, n. 21782; Cass. 10.07.2020, nn. 21286, n. 21287, n. 21288; Cass. 7/10/2020, nn. 27028, 27029; Cass. 17/11/2020, nn. 26173, 26172; Cass. 11.11.2020, nn. 25406, 25405; Cass. 23.10.2020 nn. 23230, 22352, 22353; Cass. 10.12.2020, nn. 7115 e 6728), secondo cui la *voluntas legis* è nel senso di sottrarre dal carico impositivo il valore di tutte quelle «componenti impiantistiche secondo un criterio distintivo che privilegia la destinazione ad attività produttive [...] indipendentemente dalla natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto che fosse o meno infisso al suolo» (Cass. 9.07.2020, n. 21462; Cass. 22/09/2021, n. 25784);

3.15. va dato, dunque, seguito al condivisibile principio secondo cui in materia catastale, a decorrere dal 1° gennaio 2016, i pozzi geotermici, pur non costituendo pertinenze delle miniere, non rilevano ai fini della determinazione della rendita catastale, in quanto sono parti della centrale, funzionali ed essenziali per la produzione dell'energia elettrica, sicché è applicabile l'art. 1, comma 21, della l. n. 208 del 2015 che sottrae dal carico impositivo il valore delle componenti impiantistiche, secondo un criterio distintivo che privilegia la destinazione ad attività produttive dei settori della siderurgia, manifattura, energia, indipendentemente dalla natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto, sia esso o



meno infisso al suolo (Sez. 5 - , Sentenza n. 7322 del 13/03/2023, Rv. 667042 - 01);

3.16. sulla scorta delle considerazioni che precedono, in relazione al profilo in esame, il dispositivo della sentenza impugnata è corretto, sebbene la stessa presenti un evidente errore di sussunzione del caso concreto, ricondotto erroneamente ad una norma non pertinente vale a dire l' art. 18 del r.d. n. 1572 del 1931, mentre i pozzi presenti nella centrale non sono pertinenze di una miniera ma, piuttosto, parti inscindibili dell'impianto alla cui funzione produttiva chiaramente partecipano;

4. osserva, quindi, questa Corte che il motivo del ricorso incidentale è da ritenere inammissibile e, comunque, infondato;

4.1. va preliminarmente ribadito che in tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell'art. 115 cod. proc. civ., occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli, salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio (cfr. Cass. SU. n. 20867 del 30/09/2020, n. 15486 del 22/6/2017 in motiv.; Cass. n. 11892 del 10/5/2016);

4.2. a tanto va aggiunto che, in linea di principio, la violazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. è apprezzabile, in sede di ricorso per cassazione, nei limiti del vizio di motivazione di cui all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. (tra le varie, Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 24434 del 30/11/2016), dovendosi peraltro ribadire che, in relazione al nuovo testo di questa norma, qualora il giudice abbia preso in considerazione il fatto storico rilevante, l'omesso esame di elementi probatori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo (Cass., SS.UU. n. 8053 del 7/04/2014), e, nella fattispecie, i giudici del gravame hanno preso in esame tutte le circostanze dedotte in ricorso, valutandole - sulla base degli elementi



hinc et inde dedotti - diversamente da come dedotto dalla società contribuente come di seguito illustrato;

4.3. la censura va, dunque, ritenuta inammissibile, in quanto, sotto l'egida della violazione dell'art. 115 cod. proc. civ., introduce surrettiziamente una rivisitazione del merito della controversia, limitandosi a contrapporre alle argomentazioni dei giudici di merito, proprie valutazioni (peraltro del tutto generiche), su elementi di fatto, finendo per formulare una richiesta di riesame del merito della lite non consentita in questa sede di legittimità;

4.4. la Commissione tributaria regionale, al riguardo, infatti, ha motivato come segue: «Anche il motivo concernente l'erronea stima dei costi e l'erronea determinazione del deprezzamento per vetustà dei beni *de quibus* deve essere disatteso. Infatti, al riguardo nelle proprie difese la contribuente si è limitata a considerazioni astratte senza specificare quale dovrebbe essere la concreta quantificazione dei costi e del deprezzamento da contrapporre a quella eseguita dall'Ufficio ... »;

4.5. va, invero, ribadito che in tema di prova, spetta in via esclusiva al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, assegnando prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, nonché la facoltà di escludere anche attraverso un giudizio implicito la rilevanza di una prova, dovendosi ritenere, a tal proposito, che egli non sia tenuto ad esplicitare, per ogni mezzo istruttorio, le ragioni per cui lo ritenga irrilevante ovvero ad enunciare specificamente che la controversia può essere decisa senza necessità di ulteriori acquisizioni (cfr. Cass. n. 13485 del 13/06/2014, Cass. n. 16499 del 15/07/2009);



4.6. vieppiù, va evidenziato che la consulenza di parte, ancorché confermata sotto il vincolo del giuramento, costituisce una semplice allegazione difensiva di carattere tecnico, priva di autonomo valore probatorio, con la conseguenza che il giudice di merito, ove di contrario avviso, non è tenuto ad analizzarne e a confutarne il contenuto, quando ponga a base del proprio convincimento considerazioni con esso incompatibili (cfr. Cass. n. 9483 del 09/04/2021), come nel caso in esame, in cui le società ricorrenti in via incidentale hanno, peraltro, del tutto ommesso di indicare le pertinenti parti della perizia di parte ritenute erroneamente disattese;

5. in conclusione vanno rigettati sia il ricorso principale che quello incidentale;

5.1. le spese devono essere compensate per reciproca soccombenza;

5.2. va dato atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico delle parti ricorrenti in via incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del dell' art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, se dovuto;

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso principale, nonché il ricorso incidentale; compensa le spese; dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico delle parti ricorrenti in via incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del dell' art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, se dovuto;

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, in data 18 ottobre 2023

Il Presidente
(Oronzo De Masi)

