

Sentenza del 08/03/2024 n. 6970 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Agenzia delle Entrate propone un articolato motivo di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la Commissione Tributaria Regionale, in parziale riforma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento catastale ed attribuzione di maggiore rendita n. (Omissis) da Euro 44.680,00 ad Euro 521.395,00 (notificato il 9 gennaio 2015) nella parte in cui aveva incluso nella stima del valore attribuibile alla centrale di produzione di energia geotermica sita in Comune di (Omissis), anche i pozzi geotermici di iniezione e re-iniezione.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

- come già stabilito da varie pronunce della Commissione Tributaria Regionale Toscana, i pozzi in questione dovevano ritenersi parte incorporata (non pertinenziale) delle miniere di sfruttamento geotermico, seguendone uguale regime di non censibilità catastale (R.D. n. 1572 del 1931, art. 18) in quanto inidonee alla produzione di reddito immobiliare;
- al contrario, nella stima della centrale di produzione elettrica dovevano concorrere gli altri impianti pure dedotti in causa (vapordotti e linee di re-iniezione; sistemi di automazione e controllo; alternatori, trasformatori ed impianti di protezione ambientale), in quanto impianti funzionalmente e strutturalmente essenziali alla produzione di energia elettrica.

Resistono con controricorso e memoria Enel Green Power Spa ed Enel Green Power Italia Srl (quest'ultima beneficiaria di scissione parziale della prima 19.12.2019), le quali formulano altresì cinque motivi di ricorso incidentale.

p. 2.1 Con l'unico motivo di ricorso principale l'Agenzia delle Entrate lamenta - ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione del R.D.L. n. 652 del 1939, artt. 4 e 10 , del D.L. n. 44 del 2005, art. 1 quinquies , convertito con modificazioni in L. 88 del 2005 , nonchè della L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 244 .

Diversamente da quanto affermato dalla Commissione Tributaria Regionale, anche i pozzi geotermici di iniezione e re-iniezione del calore rinveniente dal sottosuolo dovevano essere considerati ai fini dell'attribuzione di rendita catastale della centrale di produzione geotermica di energia, dal momento che:

- l'equiparazione tra risorse geotermiche e risorse minerarie (D.Lgs. n. 22 del 2010, art. 1, comma 6) aveva riguardo alle procedure autorizzative e concessorie, risultando per contro

irrilevante ai fini catastali; mentre l'esclusione legale delle miniere dalla stima fondiaria (R.D. n. 1572 del 1931, art. 18) non poteva estendersi anche a beni diversi, quali appunto i pozzi in esame;

- se di incorporazione dei pozzi voleva parlarsi, ex art. 812 c.c. , lo si doveva piuttosto fare con riguardo non alla miniera ma alla centrale di produzione geotermica, pacificamente soggetta a stima in tutte le sue componenti;

- in tal senso si esprimeva la Circolare n. 6 del 2012 (avente forza di legge L. n. 190 del 2014 , ex art. 1, comma 244) la quale includeva nella stima anche le componenti impiantistiche aventi i caratteri di essenzialità, fissità e stabilità, così da concorrere alla autonomia funzionale e reddituale dell'unità complessivamente considerata (ad esempio: altiforni, pesi, grandi impianti di produzione di vapore, binari, dighe, canali adduttori e di scarico, gallerie e reti di trasmissione e distribuzione di merci ecc...);

- analogo principio era stato fissato dall' art. 1 quinquies del D.L. n. 44 del 2005 , per le centrali elettriche, già fatto oggetto di vaglio di legittimità costituzionale dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 162 del 2008;

- i pozzi in questione rilevavano in ogni caso come "costruzione" in forza dei loro caratteri di solidità, stabilità, consistenza volumetrica ed immobilizzazione al suolo; caratteri ritenuti catastalmente rilevanti anche dalla novella legislativa di cui alla L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21 , la quale, pur non essendo direttamente applicabile ratione temporis alla fattispecie, escludeva dalla stima catastale gli impianti ed i macchinari c.d. "imbullonati", non anche le costruzioni e gli elementi ad esse strutturalmente connessi.

Le società controricorrenti hanno chiesto il rigetto del ricorso avversario sui pozzi geotermici rimarcando:

- l'autonomia dei medesimi rispetto alla centrale geotermica, trattandosi piuttosto di strutture sotterranee (canalizzazioni di piccolo diametro) afferenti alla miniera geotermica catastalmente irrilevante perchè improduttiva (appunto se sotterranea) di reddito immobiliare, ed esente da stima;

- la corretta distinzione tra funzione di "sfruttamento industriale" del calore proveniente dal sottosuolo per la produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile (centrale), e funzione di mera "estrazione" del calore (miniera);

- che in coerenza con questo assunto l'ordinamento prevedeva un diverso regime autorizzativo o concessorio per le miniere e per le centrali di sfruttamento geotermico;

- che i pozzi in questione non avevano neppure i caratteri della "costruzione", atteso che si trattava di piccole condotte completamente interrato e non oggetto ex lege di licenza o autorizzazione edilizia.

p. 2.2 Il motivo di ricorso principale è fondato.

Questa Corte ha già affrontato - recentemente, tra le stesse parti e con riguardo ad una procedura di rettifica coeva a quella qui dedotta - la questione della rilevanza dei pozzi geotermici ai fini del calcolo della rendita catastale della centrale di produzione energetica, concludendo nel senso che: "In tema di centrali geotermiche, ai sensi del D.L. n. 44 del 2005, art. 1 quinquies, conv. dalla L. n. 88 del 2005, applicabile *ratione temporis*, i pozzi di estrazione e reiniezione, i vapordotti nonchè l'alternatore e i trasformatori, a prescindere dalla loro collocazione nel sottosuolo o nel ciclo produttivo, se a valle o a monte del generatore, in quanto componenti non separabili senza pregiudizio alla funzione precipua di generazione energetica, vanno inglobati tra gli elementi idonei a descrivere l'unità immobiliare e ad incidere sulla determinazione della rendita, analogamente a tutte le altre componenti prettamente immobiliari o infisse al suolo che contribuiscono ad assicurarne, in via ordinaria, un'autonomia funzionale e reddituale stabile" (Cass. n. 27196/22).

Si tratta di una conclusione che non vi è ragione di disattendere ed i cui passaggi fondamentali possono così ripercorrersi:

- il compendio normativo di riferimento catastale è costituito dal R.D.L. n. 652 del 1939, art. 4, secondo cui: "si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituiti, diversi dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo", e dalla disposizione regolamentare di cui al D.M. 2 gennaio 1998, n. 28, art. 2, comma 3, in base alla quale: "l'unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale. Sono considerate unità immobiliari anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonchè gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purchè risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al comma 1. Del pari sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorchè semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale";

- pertinente alla tematica dei pozzi geotermici è il consolidato indirizzo interpretativo di legittimità che si è formato in materia di rendita catastale delle centrali elettriche, indirizzo (Cass. nn. 3500/15, 23317/11, 7372/11, 13319/06, 21730/04 ed altre) che, richiamando analoghi principi già affermati con riguardo alle centrali idroelettriche ed alle relative turbine (nei termini di cui in C. Cost. sent. n. 162/08), ha dato rilevanza, ai fini della rendita, alla connessione strutturale e funzionale intercorrente tra parte immobiliare e parte impiantistica, come desumibile anche dal D.L. n. 44 del 2005, art. 1 quinquies, conv. dalla L. n. 88 del 2005; così da includere nel calcolo della rendita anche gli impianti ed i macchinari che, per quanto in sè amovibili, risultino tuttavia strutturalmente e funzionalmente connessi con la centrale al punto da caratterizzarne ed attuarne in maniera essenziale la destinazione produttiva;

- con un'affermazione di portata generale, la C. Cost. ha stabilito (sent. cit.) che: "(...) tutte quelle componenti (...) che contribuiscono in via ordinaria ad assicurare, ad una unità immobiliare, una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo, sono da considerare elementi

idonei a descrivere l'unità stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale";

- si tratta di interpretazione (applicata in varia casistica di impianti e macchinari, anche relativi alla produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili, quali le turbine idroelettriche o le torri eoliche: tra le altre, Cass.nn. 4028/2012, 24815/14, 32861/2019) che risulta ulteriormente avvalorata dalla L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 244 (legge di stabilità per l'anno 2015) che ha risolto la questione degli impianti funzionali al processo produttivo con il richiamo alle "istruzioni di cui alla Circolare dell'Agenzia del Territorio n. 6/2012 del 30 novembre 2012, concernente la "Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativi"";

- la Circolare così recepita richiama, ai fini della inclusione dell'impianto nella rendita, i caratteri della "essenzialità" alla destinazione economico-produttiva, della "fissità" entro il perimetro immobiliare e della "stabilità" nel tempo, ritenendo così rilevanti - tra gli altri - i canali adduttori delle acque per il funzionamento delle turbine nelle centrali idroelettriche, le condotte petrolifere o dei prodotti derivati o connesse ai sistemi di raffreddamento utilizzate nelle centrali termoelettriche, le ciminiere, gli impianti di depurazione dei fumi, le caldaie, i condensatori, i catalizzatori ed i captatori di polveri per le centrali termoelettriche, gli aerogeneratori (rotori e navicelle) degli impianti eolici, nonché i pannelli e gli inverter degli impianti fotovoltaici; ed ancora: gli altiforni, le pesi, i grandi impianti di produzione di vapore, i binari, le dighe, i canali adduttori e di scarico, le gallerie e le reti di trasmissione e distribuzione di merci e servizi, "nonché gli impianti che, ancorché integranti elementi mobili, configurino nel loro complesso parti stabilmente connesse al suolo o alle componenti strutturali dell'unità immobiliare, quali montacarichi, carri ponte, ascensori, scale, rampe e tappeti mobili";

- assumono in definitiva rilevanza catastale tutti gli impianti necessari al ciclo di produzione dell'energia elettrica, laddove sia "impossibile separare l'uno dall'altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso... che non sarebbe più nel caso di specie, una centrale elettrica" (Cass. n. 24060/2006; n. 4030/2012), poichè anch'essi costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale stessa, sicchè questa senza quelle non potrebbe più essere qualificata tale, restando diminuita nella sua funzione complessiva ed unitaria ed incompleta nella sua struttura (Cass. n. 3354 del 2015);

- i pozzi geotermici di iniezione o estrazione (aventi la funzione di captare e veicolare in superficie le acque calde ed i vapori provenienti da fonti sotterranee, così da immetterli nel circuito generatore di turbina-alternatore) devono dunque ritenersi, in applicazione di queste linee interpretative, funzionali ed essenziali non già allo sfruttamento di una "miniera", bensì alla produzione di energia elettrica da parte della "centrale", di cui costituiscono componente imprescindibile; ed identica conclusione va affermata anche con riguardo ai pozzi di re-iniezione con i quali l'acqua utilizzata e raffreddata viene reimpressa nel sottosuolo per la rinnovazione del ciclo.

Alla luce di queste considerazioni emerge dunque con chiarezza l'errore nel quale è incorsa la Commissione Tributaria Regionale la quale ha scisso la funzione dei pozzi dalla destinazione economica-produttiva della centrale (pacificamente iscritta in categoria catastale D/1 - Opificio),

invece attribuendola a quella di una (inesistente) "miniera"; con quanto ne consegue in ordine altresì alla irrilevanza in questa sede del citato dato normativo che esclude queste ultime (e solo queste ultime) dalla stima a fini catastali.

Da ultimo va ancora osservato che la presente fattispecie (2015) va regolata in base alla normativa previgente alla riforma legislativa di cui alla L. n. 208 del 2015 cit., art. 1, comma 21 (legge di stabilità 2016), il quale stabilisce 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", soggiungendosi poi che: "sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo".

Si tratta di norma chiaramente innovativa, la cui retroattività è stata anche dallo stesso legislatore esplicitamente esclusa: "a decorrere dal 1 gennaio 2016".

Sicchè non è qui invocabile quanto stabilito da Cass. n. 1827/23 (anche in questo caso tra le stesse parti) la quale ha, in effetti, ritenuto di escludere i pozzi geotermici dal calcolo di rendita, ma appunto con riguardo ad una fattispecie attributiva di rendita successiva alla presente ed assoggettata, *ratione temporis*, alla citata riforma di cui alla L. n. 208 del 2015 .

p. 3.1 Con primo motivo di ricorso incidentale, le società deducono - ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione nella L. n. 843 del 1942, art. 10 . Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente incluso nella stima i vapordotti ai quali nessuna normativa attribuiva rilevanza catastale e che, del resto, dovevano ritenersi esclusi dal calcolo della rendita anche sulla base della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2 del 2016 , secondo cui non erano più oggetto di stima le caldaie, le camere di combustione, le turbine, le pompe ed i generatori di vapore.

Con il secondo motivo di ricorso incidentale si lamenta analoga violazione e falsa applicazione di legge anche per quanto concerne gli altri beni dedotti in giudizio (alternatori, trasformatori, apparecchiature per il trattamento delle emissioni di vapore per la protezione ambientale); posto che anche in tal caso si trattava di impianti e macchinari che la stessa documentazione di prassi, in difetto di positiva previsione di legge, riteneva catastalmente ininfluenti.

p. 3.2 Questi due motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle censure sollevate e la sostanziale identità delle questioni - sono infondati, essendo corretta la decisione resa sul punto dalla Commissione Tributaria Regionale.

Basterà in proposito richiamare quanto poc'anzi osservato riguardo ai pozzi geotermici, le cui ragioni di assoggettamento al calcolo della rendita catastale debbono riproporsi anche con riferimento agli impianti in questione.

Ed anche questo aspetto della lite trova specifico precedente nella citata decisione di cui in Cass. n. 27196/22, secondo cui: "Analogamente, del resto, devono ritenersi unitariamente finalizzati

alla produzione diretta e dinamica dell'energia i vapordotti nonché l'alternatore e i trasformatori, in quanto parti indispensabili al corretto funzionamento della centrale".

Neppure giova alle società, per la già richiamata questione temporale, qui invocare lo jus superveniens del 2016 e la Circolare esplicativa emessa in proposito dall' Agenzia delle Entrate (n. 2/E del 1 febbraio 2016).

Piuttosto si rende applicabile anche a questi fini la più volte menzionata Circolare n. 6 del 2012 (recepita dal legislatore) la quale, come detto, include (includeva) nel calcolo (p. 3.) anche "tutte quelle ulteriori componenti che, poste a monte del processo produttivo o allo stesso funzionalmente connesse, rendono possibile proprio il funzionamento di detti generatori. Tra queste, i canali adduttori delle acque per il funzionamento delle turbine nelle centrali idroelettriche, le condotte petrolifere o dei prodotti derivati o connesse ai sistemi di raffreddamento, utilizzate nelle centrali termoelettriche che, in ogni caso, devono essere rappresentate nella mappa catastale. Tale rappresentazione è prevista solo se dette componenti sono ubicate nel territorio dello Stato, con esclusione di quelle poste nei fondali marini, e la loro menzione nella stima è prevista, proprio perchè costituiscono impianti funzionali al processo produttivo. Del pari, sono oggetto di stima le ciminiere, gli impianti di depurazione dei fumi, le caldaie, i condensatori, i catalizzatori ed i captatori di polveri per le centrali termoelettriche". E ciò "anche se posti su suolo pubblico, in ossequio alle previsioni della L. 11 luglio 1943, n. 843, art. 10 ".

p. 4.1 Con il terzo motivo di ricorso incidentale si deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 , avendo la Commissione Tributaria Regionale erroneamente respinto - seppure per implicito - l'eccezione di carenza di motivazione dell'avviso di accertamento opposto (questione dedotta sia nell'atto introduttivo sia in appello); nonostante che tale avviso, (trascritto parzialmente in ricorso per cassazione ed a questo allegato sub n. 6) riproducesse un modello stereotipato e di carattere generale, per giunta ispirato non ad un positivo e specifico accertamento, ma ad una presunzione di ubicazione dei pozzi e di sviluppo complessivo dei vapordotti; inoltre l'avviso faceva espresso riferimento ad una stima della società BSP Europe Advisors, non allegata.

p. 4.2 Il motivo è infondato.

In fattispecie sovrapponibile a quella in esame, si è precisato che "In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale abbia luogo a seguito della procedura disciplinata dal D.L. n. 16 del 1993, art. 2 , conv. in L. n. 75 del 1993 , e del D.M. 19 aprile 1994, n. 701 (cd. procedura DOCFA) ed in base ad una stima diretta eseguita dall'Ufficio (come accade per gli immobili classificati nel gruppo catastale D), tale stima, che integra 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 della motivazione rilevano ai fini non già della legittimità, ma dell'attendibilità concreta del cen nato giudizio, e, in sede contenziosa, della verifica della bontà delle ragioni oggetto della pretesa), costituisce un atto conosciuto e comunque prontamente e facilmente conoscibile per il contribuente, in quanto posto in essere nell'ambito di un procedimento a struttura fortemente partecipativa, con la conseguenza che la sua mancata riproduzione o

allegazione all'avviso di classamento non si traduce in un difetto di motivazione" (Cass. n. 17971 del 2018; n. 16824 del 2006), ed ancora che "In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale abbia luogo a seguito della procedura disciplinata dal D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, art. 2 , convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 1993, n. 75 , e del D.M. 19 aprile 1994, n. 701 (cosiddetta procedura 10 DOCFA), ed in base ad una stima diretta eseguita dall'ufficio, l'obbligo della motivazione dell'avviso di classamento dell'immobile deve ritenersi osservato anche mediante la semplice indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi che, in ragione della struttura fortemente partecipativa dell'avviso stesso, sono conosciuti o comunque facilmente conoscibili per il contribuente, il quale, quindi, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, può comprendere le ragioni della classificazione e tutelarsi mediante ricorso alle commissioni tributarie" (Cass. n. 2268 del 2014).

Nel caso di specie l'avviso - rinveniente da proposta Docfa e fatto poi oggetto anche di procedura partecipata di autotutela riduttiva - conteneva tutti gli elementi descrittivi e valutativi della nuova rendita idonei a porre in grado la società di adeguatamente ed immediatamente percepire i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa.

p. 5.1 Con il quarto motivo di ricorso incidentale le società lamentano violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. , dal momento che l'amministrazione finanziaria, sulla quale gravava il relativo onere, si era limitata ad indicare esclusivamente le consistenze ed i valori presuntivamente attribuiti alle singole componenti considerate, senza tuttavia provare la fondatezza dei maggiori valori attribuiti alla centrale.

Con il quinto motivo di ricorso incidentale si ripropone, per il denegato caso di accoglimento del ricorso avversario, la questione, rimasta assorbita nella sentenza impugnata, della eccessività della rendita catastale attribuita, come da perizia tecnica dell'ing. A.A. in atti; perizia attestante l'esatto valore attribuibile ai beni in contestazione con riguardo alla attualizzazione al biennio '88-89, all'applicazione del saggio di fruttuosità del 2% ed al deprezzamento calcolato sia secondo quanto disposto dalla Circolare n. 6 del 2012 dell'Agenzia del Territorio , sia secondo le tecniche d'estimo di cui alla sentenza della Corte di Cassazione n. 8952 del 2013.

p. 5.2 Questi due motivi attengono alla fondatezza e congruità della maggior rendita attribuita dall'Ufficio, aspetti cruciali sui quali la Commissione Tributaria Regionale non si è soffermata.

Per quanto concerne l'incidenza estimativa dei pozzi geotermici, le doglianze si palesano formalmente inammissibili in forza del vincolo di assorbimento che ha fatto sì che il giudice regionale neppure esaminasse questo aspetto, stante la ritenuta (erronea) radicale esclusione dei pozzi dal relativo calcolo (il che ha impedito il formarsi di una soccombenza sul punto). Ciò non toglie che si tratti, in parte qua, di doglianze senz'altro riproponibili avanti al giudice di rinvio una volta eliminato, come viene oggi eliminato con l'accoglimento del ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate, quel vincolo.

Le stesse doglianze sono invece fondate per quanto concerne le altre componenti della centrale che, per quanto incluse dalla Commissione Tributaria Regionale nel calcolo di rendita, non sono state fatte oggetto del vaglio di asserita eccessività estimativa già allegata dalla società nei

precedenti gradi di giudizio e qui ribadita anche con richiamo agli elementi istruttori portati a dimostrazione dell'allegazione stessa. E ciò nella considerazione del valore infine unitariamente attribuibile all'intera centrale.

Ne deriva dunque la riproponibilità di tutti questi aspetti avanti al giudice di rinvio, il quale dovrà riesaminare la fattispecie alla luce dei principi qui indicati e quindi - in primo luogo - nella valutazione dell'incidenza estimativa sortita anche dai pozzi geotermici nella determinazione complessiva della rendita di cui all'avviso opposto.

Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte - accoglie il ricorso principale nonchè il quarto ed il quinto motivo di ricorso incidentale, respinti gli altri;

- cassa la sentenza in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Toscana in diversa composizione.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza