

Decreto fiscale

Via libera all'imposta sulle piattaforme petrolifere in sostituzione dell'IMU

di Luigi Lovecchio (*)

Per superare le obiezioni e le difficoltà giuridico-applicative rivenienti dalle pronunce della Corte di cassazione relative ad accertamenti emessi da alcuni Comuni costieri riferiti all'ICI aventi ad oggetto le piattaforme petrolifere ubicate nel mare territoriale prospiciente al territorio dei Comuni stessi, il D.L. n. 124/2019 (c.d. Decreto fiscale) ha istituito, in sostituzione dell'IMU, una nuova imposta, formalmente comunale con una riserva di gettito statale, la cui base imponibile è sganciata dalle risultanze catastali ed è quantificata sulla scorta dei dati contabili. L'aliquota è fissa ed è pari al 10,6 per mille, con una quota del 7,6 per mille riservata allo Stato, come già accade per la generalità dei fabbricati D ai fini dell'IMU, mentre la quota restante del 3 per mille è destinata ai Comuni. I poteri di accertamento e riscossione sono assegnati ai Comuni, ai quali competono per intero le somme acquisite attraverso tali attività, a titolo di imposta, sanzioni e interessi.

1. Premessa

Via libera alla nuova imposta sulle piattaforme petrolifere, in sostituzione dell'IMU, a decorrere dal 2020. L'art. 38 del D.L. n. 124/2019, recentemente convertito, con modificazioni, dalla legge n. 157/2019, ha risolto in radice le molteplici criticità giuridiche ed applicative rivenienti dagli importanti arresti in termini della Corte di cassazione. Per comprendere la genesi della novella, occorre riepilogare i punti principali della annosa vicenda giudiziaria che vede contrapposti Comuni e società proprietarie degli impianti in esame.

2. Antefatto

Alcuni Comuni costieri hanno emesso accertamenti riferiti all'ICI aventi ad oggetto le **piattaforme petrolifere** ubicate nel mare territoriale,

prospiciente al territorio dei Comuni stessi. Trattandosi di impianti non accatastati e astrattamente riconducibili alla **categoria catastale D**, quali impianti produttivi, la **base imponibile** è stata determinata sulla scorta delle **scritture contabili**, applicando il criterio speciale, dettato nell'art. 5, comma 3, D.Lgs. n. 504/1992.

Nei riguardi di tali accertamenti, la difesa delle società interessate ha sollevato plurime **contestazioni**, tra le quali alcune di carattere del tutto pregiudiziale. Queste ultime riguardavano in particolare: a) la non appartenenza dello specchio di mare antistante il Comune alla nozione di territorio comunale sul quale l'ente locale può esercitare le proprie prerogative istituzionali, e tra queste l'esercizio della potestà impositiva; b) la non accatastabilità delle piattaforme in questione, in quanto impianti non collegati in superficie alla terraferma, e dunque l'esclusione

(*) Docente a contratto di Diritto tributario avanzato presso l'Università Roma Tre e Dottore commercialista in Bari.

dei beni in questione dall'ambito di applicazione dei tributi patrimoniali sugli immobili, strettamente legati alle risultanze dei registri catastali.

La Corte di cassazione, inizialmente interessata della questione, con sentenza n. 13794/2005, ha in un primo tempo affermato che il **mare territoriale** appartiene al **territorio comunale** al pari della terraferma, cosicché i Comuni ben possono esercitare su di esso tutti i poteri ai medesimi attribuiti dalla normativa di riferimento. Veniva invero efficacemente affermato che "sull'intero territorio dello Stato, ivi compreso il mare territoriale, convivono e si esercitano i poteri dello Stato contestualmente ai poteri dell'Ente Regione e degli enti locali. Non è configurabile, quindi, che su una porzione 'del territorio inteso in senso lato su cui si esercita la sovranità dello Stato' non convivano i poteri delle autorità regionali e locali."

È stata in questo modo superata la prima delle eccezioni pregiudiziali innanzi riportata, a favore della tesi delle Amministrazioni locali.

La Suprema Corte è successivamente intervenuta anche per dirimere la questione centrale, oggetto della vertenze in esame, riguardante l'**assoggettamento ad ICI** delle piattaforme suddette, affermando che: a) si tratta di beni riconducibili alla nozione di unità immobiliare; b) gli stessi devono essere accatastati, nonostante siano ubicati sul mare e non sulla terraferma, poiché essi insistono su di una porzione del territorio nazionale; c) essendo immobili destinati allo svolgimento di una attività produttiva, gli stessi sono astrattamente classificabili nella categoria catastale D7; c) in assenza di rendita catastale, infine, la base imponibile deve essere determinata sulla base delle scritture contabili, ai sensi del sopra citato art. 5, comma 3, D.Lgs. n. 504/1992 (1).

In conclusione, dunque, anche in questo caso, il responso finale è stato favorevole alle tesi sostenute dagli enti impositori.

3. Evoluzione interpretativa e legislativa

I plurimi interventi della Cassazione non hanno tuttavia eliminato i dubbi e le contrapposizioni interpretative esistenti, tant'è che il Dipartimento delle Finanze è dovuto intervenire, con la risoluzione n. 3/DF del 1° giugno 2016, per ribadire

che, malgrado il contrario avviso dei giudici di vertice, le **piattaforme petrolifere**, pur potendo in linea teorica appartenere alla categoria catastale D, non possono in concreto essere accatastate, in quanto **non sono collegate alla terraferma**. Veniva altresì osservato come i suddetti cespiti non siano oggetto di inventariazione agli atti del catasto ma rientrino nella competenza dell'**Istituto idrografico della Marina**. Nel caso di specie, occorre altresì ricordare che, alla luce della norma introdotta con la Legge di bilancio 2016 (2), per i fabbricati di categoria D la rendita da attribuire mediante stima diretta non avrebbe dovuto tener conto degli impianti funzionalmente connessi al ciclo produttivo. Il MEF concludeva pertanto nel senso che, ai fini dell'applicazione dell'ICI/IMU sui beni in esame, sarebbe stato necessario un intervento legislativo.

Da ultimo, si segnala che, ai sensi della Legge di bilancio 2018 (3), "le disposizioni di cui al Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, all'art. 13 del Decreto-Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, nonché all'art. 1, commi 639 e seguenti, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, si interpretano, ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che per i manufatti ubicati nel mare territoriale destinati all'esercizio dell'attività di rigassificazione del gas naturale liquefatto, di cui all'art. 46 del Decreto-Legge 1° ottobre 2007, n. 159, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 novembre 2007, n. 222, aventi una propria autonomia funzionale e reddituale che non dipende dallo sfruttamento del sottofondo marino, rientra nella nozione di fabbricato assoggettabile ad imposizione la sola porzione del manufatto destinata ad uso abitativo e di servizi civili." Si tratta, a evidenza, di una previsione di favore rivolta allo specifico caso dei **rigassificatori**, che tuttavia reca con sé l'affermazione implicita (4) del principio secondo cui le unità immobiliari abitative ubicate nel mare territoriale sono senz'altro accatastabili. E se ciò è vero per le unità abitative, non si vede perché lo stesso non debba valere anche per i fabbricati aventi una diversa destinazione catastale.

(1) Sentenze n. 3618/2016 e n. 19510/2016.

(2) Art. 1, comma 21, Legge n. 208/2015.

(3) Art. 1, comma 728, Legge n. 205/2017.

(4) Per di più dotata della veste formale della norma interpretativa.

4. Novella del Decreto fiscale

Per superare le obiezioni e le asserite difficoltà giuridico - applicative eccepitate dagli organi istituzionali, è stata per l'appunto istituita una nuova imposta, formalmente comunale con una riserva di gettito statale. I connotati fondamentali di questo tributo possono essere così sintetizzati:

a) sotto il profilo dell'oggetto dell'imposizione, esso è costituito unicamente dalle **piattaforme marine**, intese come "struttura emersa destinata alla coltivazione di idrocarburi e sita entro i limiti del mare territoriale come individuato dall'art. 2 del Codice della navigazione";

b) il soggetto attivo del prelievo sono i **Comuni individuati con Decreto del MEF**, di concerto con il Ministro della difesa e con il Ministero dello Sviluppo economico, previa intesa con la conferenza Stato-città. Deve peraltro ritenersi che tale Decreto abbia mera natura ricognitiva degli effetti derivanti dall'applicazione del criterio di cui al sopra menzionato art. 2 del Codice della navigazione. Nel medesimo Decreto tuttavia sono indicati "i criteri, le modalità di attribuzione e di versamento nonché la quota del gettito spettante ai Comuni sopra individuati". Sembrerebbe quindi di capire che il **versamento** della nuova imposta, quantomeno quello in autoliquidazione, sarà effettuato nelle **casce dello Stato**, che poi provvederà alla attribuzione ai Comuni competenti. Il dubbio tuttavia si pone, atteso che in forza del successivo comma 5 è dettata una disciplina dichiaratamente transitoria, a valere per il solo 2020, in virtù della quale l'imposta è versata in un'unica soluzione allo Stato al quale spetta il compito di assegnarla ai Comuni. Non è chiaro quindi se l'eccezionalità di tale regola riguardi solo la circostanza che il versamento si effettui in un'unica soluzione o anche l'individuazione dell'immediato beneficiario del gettito. Nelle schede tecniche di lettura, predisposte a commento della novella, si afferma che per gli anni successivi al 2020 il versamento sarà effettuato, distintamente, allo Stato e al Comune;

c) la **base imponibile** è del tutto sganciata dalle risultanze catastali ed è quantificata sulla scorta dei **dati contabili**, assunti ai sensi dell'art. 5, comma 3, D.Lgs. n. 504/1992. Non è chiaro come, in tale contesto, dovranno essere considerati gli impianti funzionalmente collegati all'attivi-

tà produttiva. A stretto rigore, sembra sia corretto dedurre che se il valore degli impianti è stato contabilizzato ad incremento del costo della piattaforma, gli stessi concorreranno a determinare la base imponibile, in caso contrario essi ne saranno esclusi. Tanto, perché la norma della Legge di bilancio 2016, sopra richiamata, non pare direttamente applicabile al di fuori della disciplina dell'accatastamento dei fabbricati;

d) l'**aliquota è fissa** e non può quindi essere manovrata dai Comuni. Essa è pari al 10,6 per mille, con una quota del 7,6 per mille riservata allo Stato, come già accade per la generalità dei fabbricati D ai fini dell'IMU. La quota restante del 3 per mille è destinata ai Comuni;

e) i poteri di **accertamento e riscossione** sono assegnati ai **Comuni**, ai quali competono per intero le somme acquisite attraverso tali attività, a titolo di imposta, **sanzioni e interessi**. La quota statale dunque si applica unicamente sui versamenti effettuati in autoliquidazione dai soggetti passivi. Peraltro, trattandosi di un'imposta fondata per intero sui dati contabili, non è difficile immaginare che le operazioni di verifica e controllo non saranno agevoli per i Comuni interessati;

f) come innanzi rilevato, è prevista una **disciplina transitoria per i pagamenti relativi al 2020**, primo anno di applicazione del tributo, a mente della quale il versamento si effettua in un'unica soluzione, entro il 16 dicembre, a favore dello Stato;

g) vi è un **richiamo generale residuale alla normativa dell'IMU**, che ha la funzione di risolvere i dubbi e le lacune riscontrabili dalla disciplina speciale del tributo. Con una correzione apportata in sede di legge di conversione, si precisa che il richiamo alle regole IMU riguarda anche i criteri di deducibilità (5) di tale imposta;

h) da ultimo, si conferma la vigenza della disposizione di cui al sopra citato art. 1, comma 728, Legge n. 205/2017, riferita alla **parziale imponibilità dei rigassificatori**. Di conseguenza, stante l'esclusiva imponibilità delle unità abitative, viene prevista l'applicazione delle sole norme di cui ai commi da 3 a 7 del medesimo art. 38, non anche quella afferente alla determinazione della base imponibile. Trattandosi di fabbricati non appartenenti alla categoria D, per tali unità dovrebbero pertanto trovare ingresso le regole ordinarie IMU, fondate sulla rendita ca-

(5) E non di detrazione, come inizialmente erroneamente disposto.

tastale. Si avrà quindi un tributo “misto”, in larga parte imperniato sui dati contabili e in quota residuale sulle risultanze catastali.

5. Effetti sui giudizi in corso

A questo punto, viene spontaneo interrogarsi sugli effetti della novella sulle controversie tuttora pendenti in materia di ICI/IMU sulle piattaforme petrolifere. Al riguardo, si è dell'avviso che l'introduzione del nuovo tributo lasci **impregiudicata la soluzione delle liti in corso**, alla luce di una pluralità di considerazioni.

In primo luogo, si segnala l'espressa precisazione secondo cui l'imposta è istituita **“in sostituzione di ogni altra imposizione immobiliare locale** ordinaria sugli stessi manufatti”, che presuppone dunque che si stia regolamentando delle fattispecie astrattamente interessate da tale imposizione ordinaria.

Il **tributo** in esame, inoltre, appare fortemente **innovativo** rispetto all'assetto previgente, nella

parte in cui abbandona quasi integralmente il criterio della tassazione su base catastale e impedisce la manovrabilità delle aliquote.

A fronte di tale radicale mutamento di prospettiva, sembra dunque ragionevole trarre la conclusione che dalla novella non sia dato desumere indicazioni utili alla soluzione di pregresse controversie interpretative, essendosi inteso per l'appunto disporre una netta **soluzione di continuità** rispetto al passato. D'altro canto, non è superfluo ricordare come già nella legislazione pregressa fossero presenti chiare indicazioni in ordine alla potenziale tassabilità dei fabbricati ubicati sul mare (6).

In forza delle sopra esposte riflessioni, dunque, si ritiene che le modifiche apportate non dovrebbero interferire con i giudizi in corso o *in itinere*, che dovranno pertanto continuare ad essere affrontati sulla base dei principi estraibili dalla disciplina precedente.

(6) Si veda per l'appunto l'art. 1, comma 728, Legge n. 205/2017, con formulazione apparentemente interpretativa.