

# Tassazione ai fini IMU degli specchi d'acqua nei porti turistici

di Roberto Belotti (\*) e Simone Quarantini (\*\*)

Nonostante sia di tutta evidenza che, per il sentire comune, uno specchio acqueo non possa essere censito in catasto e ad esso non sia verosimilmente attribuibile alcuna rendita, in sede di verifica i funzionari dell'Amministrazione finanziaria assegnano una tariffa d'estimo alla struttura portuale, che, nella sostanza, ricomprende anche lo specchio d'acqua e l'arenile. Questo è quanto meno l'orientamento della Cassazione, che, tuttavia, non trova una perfetta corrispondenza nella prassi dell'Agenzia del territorio, le cui circolari non affrontano mai apertamente e deliberatamente il problema. Si pone anche una delicata questione ai fini dell'ICI/IMU, quando la nozione di posto barca viene concretamente assimilata a quella di unità immobiliare.

## 1. Premessa

Dopo che la Legge n. 388/2000 ha incluso fra i soggetti passivi dell'imposta comunale sugli immobili i concessionari di aree demaniali, si è via via formata una corrente di pensiero che, partendo da qualche (isolato) giudizio di merito, ha ritenuto fondata la tesi impositiva in ordine al censimento catastale, con **attribuzione di rendita**, degli specchi d'acqua adibiti a posto barca e dei pontili galleggianti oggetto di concessione. Da questo punto di vista parrebbe dunque che la nozione di “**posto barca**” non sarebbe estranea a quella di “unità immobiliare” quale fattispecie imponibile ai fini dell'ICI/IMU. L'estensione che di questo concetto fa la Cassazione, tuttavia, è preoccupante, in quanto, volendo assimilare al costo di costruzione del posto barca sito in un porto turistico lo specchio d'acqua antistante, in ragione della sua stabile autonomia funzionale e reddituale, finisce col tassare ai fini dell'IMU una fattispecie che non è prevista dalla norma.

Dopo un *excursus* che delinea l'evoluzione della giurisprudenza e della prassi dell'Agenzia, si intende formulare una proposta che consente di uscire dall'*impasse*.

## 2. Il porto come bene demaniale tassabile ai fini ICI/IMU

Sino al 31 dicembre 2000 la *vexata quaestio* della tassazione ai fini dell'ICI (poi IMU) di taluni **immobili demaniali finalizzati all'uso di acque pubbliche** verteva quasi esclusivamente sulla soggettività passiva del destinatario dell'obbligazione, individuandosi nel concedente il titolare del diritto reale. Pertanto, nel caso di provvedimento di concessione di un'area demaniale mediante il quale veniva attribuita al concessionario la facoltà di edificare opere sul suolo che ne fosse stato oggetto, costituendo lo stesso un diritto reale di godimento avente natura di diritto di superficie a favore del concessionario medesimo, quest'ultimo, per tale titolo di possesso, ne diveniva soggetto passivo dell'I-

(\*) Professore a contratto di “Diritto dell'economia” presso l'Università Cattolica sede di Brescia, Dottore commercialista e Revisore legale in Brescia.

(\*\*) Dottore commercialista e Revisore legale in Brescia.

# Approfondimento

## Tributi locali

CI a partire dalla data di assegnazione dell'area (1).

In tal caso, infatti, era l'**edificazione del manufatto** che rendeva applicabile, ai sensi degli artt. 1 e 3, D.Lgs. n. 504/1992, l'**imposta comunale a carico del concessionario**, giustappunto in veste di proprietario del bene ovvero di altro diritto reale quale usufrutto, uso o abitazione, eniteusi e superficie (2).

Nel caso contrario, in assenza di un manufatto edificato, spettava al concedente (nella stragrande maggioranza delle ipotesi, un ente pubblico) assolvere il tributo, attesa la non equiparabilità del titolo di concessione al diritto reale su cosa altrui, considerato che la traslazione dell'imposta sul concessionario (3) di aree demaniali, quale soggetto passivo del tributo, era avvenuta soltanto a partire dal 1° gennaio 2001 per effetto della Legge n. 388/2000 (4). Diversamente argomentando, ne risulterebbero scalfiti i principi di certezza del diritto, della natura patrimoniale dell'imposta *de qua* e della tipicità dei diritti reali (5), finendo con l'attribuire il medesimo significato ai termini "possesso" e "detenzione" che viceversa sono dotati, anche ai fini dell'applicazione dell'ICI (e dell'IMU), di valenze profondamente diverse (6).

Il Ministero, poi, aveva anche sottolineato che il legislatore aveva "riconosciuto espressamente la soggettività passiva ai fini dell'ICI al concessionario di aree demaniali prescindendo da ogni considerazione in ordine alle modalità con cui si verifica in concreto il possesso del bene" (7), in quanto, anche in passato, in caso di locazione finanziaria, al locatore (in capo al quale non era ravvisabile alcun diritto reale) era stata privilegiata la funzione di godimento del bene che costituisce una delle caratteristiche del rapporto concessorio. Nonostante questa considerazione faccia perdere di significato alle indagini sulla natura reale od obbligatoria del rapporto sottostante, nonché sul titolo giuridico in base al quale il concessionario di aree demaniali utilizza il bene immobile, il Ministero aveva ritenuto

di evidenziare che, secondo l'orientamento prevalente della giurisprudenza (8), la concessione d'uso del bene demaniale, di regola dà luogo alla costituzione di diritti reali. Per questo motivo si è osservato che alcuni beni in concessione, ad esempio gli **stabilimenti balneari**, vengono iscritti in catasto ed inseriti nella categoria catastale "D/12 - unità immobiliari caratterizzate da concessione demaniale per l'uso dello specchio d'acqua e dell'arenile".

La tribolata vicenda della tassabilità ai fini ICI/IMU dei **posti barca** nei porti turistici era anche stata spesso oggetto di contrasto giurisprudenziale per via della (presunta) palese violazione dell'art. 7, D.Lgs. n. 504/1992, laddove ricorrevano entrambe le **condizioni di esenzione** dal tributo, e cioè, la natura di ente commerciale ai sensi dell'art. 87, comma 1, lett. c), T.U.I.R. (requisito soggettivo) e quella concernente il tipo di attività effettivamente svolta (requisito oggettivo).

La detassazione andava quindi riconosciuta solo allorquando l'immobile fosse stato utilizzato da un **ente non commerciale** nell'esercizio esclusivo di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive (9), esenzione che si intendeva applicabile qualora le predette attività non avessero esclusivamente carattere commerciale. In particolare, per le **attività sportive**, l'esenzione andava attribuita agli immobili ove venivano esercitate le attività rientranti nelle discipline riconosciute dal Coni, alla condizione che fossero svolte dalle **associazioni sportive** e dalle relative sezioni aventi scopo di lucro affiliate alle federazioni nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva di cui alla Legge n. 289/2002, art. 90. Per quel che atteneva alle modalità di esercizio, si rendeva quindi necessario che l'ente svolgesse nell'immobile esclusivamente attività sportiva agonistica "organizzata" direttamente (ad esempio organizzazione di corsi, tornei, etc.) e non limitarsi a mettere a disposizione il bene demaniale per l'esercizio individuale dello

(1) Cfr. Cass. n. 15025 del 17 luglio 2015 avente ad oggetto un'opposizione della Regione Piemonte contro un avviso di accertamento dell'ICI per alcuni immobili del demanio.

(2) Si veda in particolare Cass., Sez. trib., n. 8057/2008 nonché risolutivamente Id., SS.UU., n. 3692/2009.

(3) Si confronti sull'argomento la risoluzione n. 1/DPF del 6 marzo 2003 in relazione al riconoscimento della soggettività passiva al concessionario di aree demaniali.

(4) Si tratta della data di entrata in vigore dell'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992 come modificato dall'art. 18, comma 3, Legge n. 388/2000 a cui la Suprema Corte ha escluso efficacia retroattiva (si veda Cass. n. 3692 del 16 febbraio 2009).

(5) Cfr. Cass. n. 22172 del 12 novembre 2010.

(6) Andrebbe richiamato in queste ipotesi il consolidato orientamento della Corte in materia di ICI, secondo cui il coniuge affidatario dei figli al quale sia assegnata la casa di abitazione posta nell'immobile di proprietà dell'altro coniuge non è soggetto passivo dell'imposta (Cass. n. 6192/2007, Id., n. 25486/2008, Id., n. 4445/2009).

(7) Risoluzione n. 1/DPF/03.

(8) Cfr. Cass. n. 130 del 21 gennaio 1970 e n. 2308 dell'11 giugno 1975.

(9) Nonché delle altre attività di cui all'art. 16, lett. a), Legge 20 maggio 1985, n. 222.

sport (ad esempio affitto di campi da calcio a singoli o gruppi), cosa difficilmente dimostrabile dai Club e dalle associazioni che gestiscono i porti turistici e che organizzano regate e campionati che non sono svolti nell'unità immobiliare di cui si richiede l'esenzione, essendo quest'ultima spesso utilizzata, non solo per l'attività sportiva, ma anche per l'ormeggio di imbarcazioni e l'erogazione dei connessi servizi tipo acqua corrente, energia elettrica etc. (10).

In ultima analisi le unità in questione non potevano darsi adibite ai compiti istituzionali dell'ente come previsto dall'art. 7, D.Lgs. n. 504/1992 in quanto la norma va intesa nel senso, imposto dalla *ratio* e dal carattere eccezionale della stessa, che nell'immobile sia effettivamente oltre che esclusivamente realizzata un'attività consistente, in via diretta e non mediata, nella pratica (a scopo ricreativo o agonistico) di uno sport, non essendo quindi sufficiente l'esercizio di un'attività *sic et simpliciter* (11).

### 3. Accatastamento dei posti barca e dei pontili galleggianti

Anche la complessa problematica relativa al corretto accatastamento dei posti barca siti nei porticcioli turistici aveva sin da subito affannato sia la dottrina che i tecnici dell'Agenzia i quali, nel rispondere alla Direzione compartimentale dell'Emilia-Romagna e Marche che poneva il quesito (12), avevano ritenuto precisare che i posti barca vanno ricompresi nella **redditività complessiva delle strutture portuali, categoria D/8** di cui fanno parte, atteso che l'autonomo accatastamento degli stessi sarebbe stato disciplinato solo con la prossima revisione degli estimi.

In effetti già il regolamento recante norme in tema di costituzione del catasto di fabbricati (13) aveva previsto la necessità di **accatastamento di qualsiasi unità immobiliare** che avesse presentato potenzialità di **autonomia funzionale e reddituale** (art. 1, comma 1), ricomprensivo in questa nozione anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di

qualunque materiale costituite nonché “gli **edifici sospesi o galleggianti**, stabilmente assicurati al suolo, purché risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali” predette (art. 1, comma 3). Il che autorizzava l'Agenzia del territorio (14), conformemente alla nota del 6 febbraio 2002, n. 13329, ad accatastare nella categoria D/8 i porti turistici per i quali risultano assenti infrastrutture tese ad ospitare vettori deputati al trasporto pubblico di persone o merci e in cui possono riscontrarsi quelle condizioni di autonomia funzionale e reddituale indicate nel citato D.M. n. 28/1998, art. 1, comma 3. Secondo l'Agenzia, infatti, ai porti turistici deve essere attribuita la categoria D/8, in quanto gli stessi sono da equipararsi agli autosilos e ai parcheggi e, qualora siano distinguibili porzioni immobiliari individuabili come unità autonome, ancorché presenti in un porto deputato al trasporto pubblico di persone o merci, occorre procedere al censimento di ciascuna di esse nella categoria pertinente.

Il D.L. n. 262, art. 2, commi 40 e segg., aveva nel frattempo disposto che tra le unità immobiliari censite nelle categorie catastali da E/1 a E/9 (escluso E/7 ed E/8) non potevano essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentassero autonomia funzionale e reddituale, così richiamando il predetto art. 2, comma 1, D.M. n. 28/1998 recante norme in tema di catasto dei fabbricati. Con la locuzione “usì diversi” inoltre, si intendeva ogni altra utilizzazione, se diversa da quella commerciale, industriale e ufficio privato, non strettamente strumentale all'esercizio della destinazione funzionale dell'unità immobiliare principale, censite in una categoria del gruppo E (15).

In concreto, la norma obbligava a scorporare dal gruppo E le unità immobiliari destinate ad uso commerciale, industriale, ufficio privato ovvero ad usi diversi originariamente ricomprese nelle categorie da E/1 a E/9 escluso E/7 ed E/8. Con una successiva circolare l'Agenzia (16), nel commentare le novità in tema di accatastamen-

(10) Cfr. Comm. trib. reg. Firenze n. 1461/13/15 dell'8 settembre 2015.

(11) Cfr. Cass. n. 2821/2012 del 24 febbraio 2012, in particolare laddove viene evidenziato che gli immobili debbano essere posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore e che vi sia coincidenza fra ente proprietario o titolare del diritto reale sul bene ed ente che utilizza l'immobile stesso (Cass. n. 18549/2003 e Id., n. 10827/2005).

(12) Si veda la nota dell'Agenzia del territorio n. 13329 del 6

febbraio 2002.

(13) Decreto Ministero delle Finanze del 2 gennaio 1998, n. 28.

(14) Si veda Agenzia del territorio, circolare n. 4/2006 del 16 maggio 2006, § 3.1.

(15) Cfr. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio del 2 gennaio 2007 pubblicato in G.U. n. 6 del 9 gennaio 2007, art. 1, comma 2.

(16) Cfr. Agenzia del territorio, circolare n. 4/2007 del 13 aprile 2007.

# Approfondimento Tributi locali

to delle unità immobiliari polifunzionali censite nelle categorie catastali del “gruppo E” per effetto del D.L. n. 262/2006, ha definitivamente escluso che possano essere censibili nella categoria E/1 i porti turistici per i quali di norma si attribuisce la **categoria D/8** per quanto concerne i **moli**, le **banchine** di spazio di manovra e di parcheggio pertinenziale al servizio, precisando inoltre che non si censiscono nella predetta categoria le darsene ad uso privato, in quanto costituiscono dipendenza esclusiva dell’unità immobiliare principale (villa, complesso alberghiero o industriale).

La Legge di stabilità per il 2016 (17), infine, aveva introdotto profondi cambiamenti al predetto quadro normativo di riferimento, allo scopo di meglio precisare le componenti immobiliari oggetto di stima diretta nelle **unità a destinazione speciale e particolare**, potendo essere distinte nelle seguenti **quattro categorie** specifiche:

- a) il suolo;
- b) le costruzioni;
- c) gli elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l’utilità;
- d) le componenti impiantistiche, di varia natura, funzionali ad uno specifico processo produttivo.

Ecco che, seguendo questo paradigma, diveniva evidente come le moderne strutture portuali possano essere idealmente distinte in i) una porzione di molo, banchina o pontile ii) attrezature per l’approdo dei natanti iii) allacciamenti ai servizi di energia elettrica e acqua iv) uno specchio acqueo antistante e delimitato (18). L’Agenzia del territorio, quindi, introduceva nel Gruppo D la **categoria D/12 “Posti barca nei porti turistici e stabilimenti balneari”** (19).

Secondo parte della dottrina, peraltro, l’accatastamento di ogni singolo posto barca permetterebbe, sia ai fini civilistici che fiscali, un’immediata identificazione del bene considerato quale “unità immobiliare”, e quindi una trattativa più agevole in caso di cessione a titolo gratuito oppure oneroso.

## 4. Giurisprudenza di merito

Il tema del puntuale accatastamento degli specchi d’acqua adibiti a posto barca e dei pontili galleggianti nonché del relativo assoggettamento ai tributi locali è tornato alla ribalta quando, con sentenza n. 1461/13/15 dell’8 settembre 2015 la Comm. trib. reg. di Firenze ha respinto l’appello di un Club navale per non aver accatastato le citate unità oggetto di tre distinte concessioni demaniali e, di conseguenza, per aver omesso di versare la relativa ICI (20).

La Commissione, nel richiamare l’art. 2 del D.M. n. 28/1998 secondo cui deve essere accatastata anche l’unità immobiliare che presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale, ha chiarito che l’**obbligo di accatastamento** nella categoria D/8 riguarda anche gli **specchi d’acqua**, anche virtuali, adibiti a posto barca nonché i pontili galleggianti, sia perché la nozione di “posto barca” non sarebbe estranea a quella di “unità immobiliare”, sia per la ragione che le circolari dell’Agenzia del territorio ne avrebbero disposto l’accatastamento.

Il giudice di prime cure, peraltro, aveva già evidenziato che l’accatastamento avrebbe dovuto avvenire in modo tale che la **redditività** dello specchio d’acqua adibito a posto barca andava compresa nella redditività complessiva della struttura portuale, posto che anche la giurisprudenza aveva riconosciuto, con riferimento a “**canali demaniali e caselli idraulici**”, la possibile costituzione di diritti reali di godimento su beni demaniali (21). Nel caso specifico, inoltre, il Comune evidenziava che il Club navale risultava essere titolare di concessione demaniale e che pertanto doveva ritenersi soggetto passivo ai fini ICI (ora IMU) per effetto dell’art. 18, comma 3, Legge n. 388/2000 in quanto, a partire dal 2001, destinatario del tributo locale era il concessionario, a prescindere che in capo allo stesso fosse o meno configurabile un diritto reale.

Orbene la Commissione tributaria regionale, a supporto della propria decisione secondo cui sarebbero accatastabili nella categoria D/8 sia i pontili che gli specchi d’acqua, anche virtuali, adibiti a posto barca, cita la prassi dell’Agenzia del territorio (22) che tuttavia, a ben vedere, sul

(17) Art. 1, comma 28, Legge n. 208/2015 (cfr. circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016, § 2.1).

(18) Si confronti l’approfondimento citato in nota 29.

(19) Cfr. C.M. del 14 marzo 1992, n. 5 confermata nella sostanza dalla circolare n. 1/DPF/03.

(20) Si veda A. Piccolo, “Posti barca e pontili galleggianti as-

soggettati a ICI, IMU e TASI”, in *Eutekne info* di mercoledì 11 novembre 2015.

(21) Cfr. Cass., Sez. trib. n. 22172/2010.

(22) Agenzia del territorio, circolare n. 5 del 14 marzo 1992, nonché n. 4 del 16 maggio 2006.

tema non è così *tranchant*. Se l'accatastamento (e la relativa tassazione ai fini dell'ICI/IMU) di un pontile, inteso come "impalco sorretto da pali metallici o di legno o di cemento armato che, negli specchi d'acqua poco profondi, viene costruito a partire dalla sponda in direzione di fondali maggiori per permettere l'attracco delle imbarcazioni di una certa stazza" (23), è di tutta evidenza, lo stesso non si può dire per il menzionato specchio d'acqua. La circolare dell'Agenzia del territorio n. 4/2006, § 3.1.3, recante le modalità di individuazione e classamento delle unità immobiliari censibili nei gruppi speciale e particolare D ed E, infatti, nel commentare il classamento dei porti turistici si limita ad evidenziare che ad essi, essendo da equiparare agli **autosilos** ed ai **parcheggi**, deve essere attribuita la categoria D/8, senza alcun particolare riferimento agli specchi d'acqua adibiti a posto barca. L'Agenzia prosegue evidenziando che nel caso in esame, qualora siano distinguibili **porzioni immobiliari individuabili come unità autonome**, ancorché presenti in un porto deputato al trasporto pubblico di persone o merci, occorre procedere al censimento di ciascuna di esse nella categoria pertinente. Solo nel caso di struttura portuale finalizzata sia al soddisfacimento di attività commerciali, di servizi pubblici o privati, ovvero per l'ormeggio delle imbarcazioni da diporto, che non possa essere articolata in più unità immobiliari, il "classamento è effettuato in relazione alla **destinazione prevalente**". Questo, tuttavia, non autorizza ad estendere il classamento degli specchi d'acqua, anche virtuali, adibiti a posto barca così come vuol fare intendere la Commissione tributaria regionale di Firenze.

Lo stesso dicasi per la successiva circolare n. 4/2007, laddove l'Agenzia del territorio, nell'individuare le linee guida per il classamento delle unità immobiliari a destinazione particolare, ha ribadito (24) che ai porti turistici "di norma si attribuisce la categoria D/8 per quanto concerne i moli, le banchine, gli spazi di manovra e di

parcheggio e pertinenziali al servizio", aggiungendo solo che non si censiscono nella predetta categoria D/8 le **darsene ad uso privato**, in quanto ciascuna darsena annessa ad una villa, ad un complesso alberghiero o industriale, costituisce dipendenza esclusiva dell'unità immobiliare principale.

Se è vero, infatti, che l'art. 2, comma 1, D.M. n. 28/1998 prevede l'obbligo di accatastare l'unità immobiliare costituita da una porzione di fabbricato che presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale (ad esempio, pontile galleggiante) è altrettanto vero che pensare di attribuire una rendita (e quindi tassare ai fini dell'imposta municipale) allo specchio d'acqua adibito a posto barca antistante il porto turistico significa dare un senso un po' diverso al criterio secondo cui, qualora non si dovesse riscontrare la predetta autonomia, l'unità originaria (non potendo essere scissa in più unità immobiliari autonome), andrebbe censita nella categoria catastale pertinente in relazione alla destinazione d'uso prevalente (25).

## 5. Giurisprudenza della Corte di cassazione

Adriatica marina S.p.A., concessionario di porzione del demanio dove aveva realizzato un porto turistico comprendente diversi posti barca, ricorreva per Cassazione lamentando l'erroneo classamento degli immobili in oggetto nella categoria D/8, principalmente sotto il profilo della violazione e falsa applicazione dell'art. 812 c.c., assumendo che lo specchio d'acqua non vada ricompreso nella categoria dei beni immobili per la circostanza che, non essendo un bene immobile, come tale non possa essere oggetto di iscrizione in catasto né possa essere individuato un valore di calcolo ai fini della determinazione della rendita (26).

La Suprema Corte, nel rigettare il ricorso (27), aveva precisato che la norma codicistica non può essere oggetto di una lettura atomistica, ma deve essere interpretata anche alla stregua della normativa fiscale di riferimento a partire dalla

(23) Cfr. Encyclopedia Treccani (vocabolario *on line*) laddove per "pontile galleggiante" si intende una "struttura formata da più elementi componibili galleggianti che, ancorata opportunamente al fondo con corpi morti, può essere praticabile con qualunque livello di marea ed è impiegata, generalmente per l'ormeggio delle imbarcazioni da diporto in posti turistici (o comunque in acque calme protette)".

(24) Cfr. allegato alla circolare Agenzia del territorio n. 4/2007 del 13 aprile 2007, protocollo n. 3427.

(25) Come previsto dal Provvedimento Direttore dell'Agenzia del territorio del 2 gennaio 2007, art. 1, comma 1 (pubblicato

in G.U. n. 6 del 9 gennaio 2007).

(26) Il contribuente, nel proporre ricorso per Cassazione contro la sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia n. 49/08/10 depositata il 18 maggio 2010, aveva allegato un orientamento espresso della Direzione regionale Liguria dell'Agenzia entrate secondo cui gli specchi d'acqua relativi al porto ed ai singoli posti barca non sono classificabili come beni immobili ai sensi dell'art. 812 c.c., facendosi da ciò discendere la conseguenza che essi non possono essere censibili catastalmente.

(27) Cfr. Cass. n. 7868 del 20 aprile 2016.

# Approfondimento Tributi locali

Legge n. 1249/1939, artt. da 1 a 10, che si riferisce ad unità immobiliari piuttosto che a beni immobili. La Corte ha avuto infatti modo di recente (28) di affermare il principio, al quale va data ulteriore continuità, secondo cui, in virtù della combinazione della normativa fiscale e di quella codicistica, tutte le componenti che contribuiscono in via ordinaria ad assicurare ad un'unità immobiliare una specifica autonomia funzionale e reddituale nel tempo sono da considerare elementi idonei a descrivere l'unità stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale. Nel caso specifico la sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli - Venezia Giulia, impugnata da Adriatica marina spa, si era attenuta al predetto principio, evidenziando l'esistenza di stati di **autonomia funzionale e reddituale degli specchi d'acqua** antistanti al porto turistico ed ai singoli posti barca.

Tuttavia, anche in questo caso, il rimando da parte della Suprema Corte alla prassi dell'Agenzia del territorio (29), se pur lodevole nell'evidenziare il principio, non fa che generare confusione in quanto, in nessun passo della circolare n. 6/2012, si fa riferimento agli specchi d'acqua relativi ai singoli posti barca laddove nel tentativo di enumerare le componenti immobiliari e le parti strutturali (fabbricati e manufatti edilizi) da computare ai fini della rendita, il Territorio prende in considerazione, tra le altre cose, i canali adduttori delle acque per il funzionamento delle turbine nelle centrali idroelettriche, le condotte petrolifere o dei prodotti derivati o sistemi di raffreddamento, le ciminiere, gli impianti di depurazione dei fumi, le caldaie, i condensatori, i catalizzatori ed i captatori di polvere per le centrali termoelettriche, gli aerogeneratori (rotori e navicelle) degli impianti eolici, nonché i pannelli e gli *inverter* degli impianti fotovoltaici, gli altiforni, le pese, i grandi impianti di produzione di vapore, i binari, le dighe, i canali adduttori di scarico, le gallerie e le reti di trasmissione e distribuzione di merci e servizi, insomma tutto fuorché l'oggetto della materia del contendere.

Con un'altra sentenza la Cassazione (30), nel ritornare sulla questione, ha riaffermato i principi individuati nelle precedenti sentenze nn.

7867/2016 e 7868/2016 (31) secondo cui i) i **posti barca nei porti turistici**, così come gli stabilimenti balneari, vanno classificati nel gruppo catastale D e precisamente nella **categoria D/12** anziché nel gruppo E; ii) lo specchio acqueo e il costo di costruzione del posto barca sono oggetto di **autonoma valutazione**, in quanto nel calcolo del valore catastale di un porto (classificabile in D/9) vanno ricompresi anche gli specchi d'acqua antistanti il porto e i singoli posti barca.

La Cassazione ha rilevato in sostanza come l'Amministrazione comunale abbia correttamente proceduto al classamento del bene attribuendogli la neo istituita categoria D/12 (posti barca in luoghi turistici, stabilimenti balneari) in quanto lo specchio acqueo e il corrispondente costo di costruzione del posto barca sono oggetto di valutazione, considerato che nel calcolo del valore catastale di un porto turistico vanno ricompresi anche i predetti specchi d'acqua antistanti al porto ed ai singoli posti barca, i quali sono sensibili catastalmente in ragione della loro stabile autonomia funzionale e reddituale.

## 6. Conclusioni

Nonostante la giurisprudenza di merito e di legittimità siano (apparentemente) concordi nell'attribuire un valore catastale, non solo al singolo posto barca nei limiti del suo costo di costruzione, ma anche allo specchio acqueo che ne è antistante, la fondatezza di tale assunto non è così pacifica perché diversamente non si spiegherebbe come la questione abbia formato oggetto di interrogazione parlamentare (32).

Del resto, lascia un po' stupiti leggere nella guida per diportisti e operatori "Nautica & Fisco", quarta edizione 2013, pagina 90, a cura dell'Agenzia delle entrate, che "si ritiene che comunque non possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'IMU gli specchi d'acqua relativi al porto ed ai singoli posti barca. Essi, come si è detto, non possono neppure essere censibili catastalmente e comunque non costituiscono né fabbricato né area fabbricabile, né terreno agricolo".

Se è vero che i posti barca sono beni delimitati da specchi acquei sui quali vengono esercitati diritti reali ancorché in regime di concessione

(28) Cfr. Cass. 18 febbraio 2015, n. 3166.

(29) Cfr. Agenzia del territorio, circolare n. 6/2012 del 30 novembre 2012, protocollo n. 61331, § 3.

(30) Cass. n. 15198 del 22 luglio 2016.

(31) Cfr. A. Piccolo, "I posti barca nei porti turistici pagano

IMU e TASI", in *Eutekne info* dell'8 settembre 2016.

(32) Interrogazione a risposta scritta n. 4/15477, Camera, presentata da Prodani Aris il 7 febbraio 2017 (sollecito del 30 ottobre 2017).

demaniale, caratterizzati dalla presenza di servizi quali l'approdo al molo, anche di tipo galleggiante, l'allaccio per la fornitura di acqua, luce, telefono oltre ad eventuali locali di deposito ad uso esclusivo, è altrettanto vero che censirli castastamente in funzione della (presunta) stabile autonomia funzionale e reddituale dello specchio d'acqua antistante sembra cozzare contro qualunque comune sentire.

L'accatastamento e la relativa tassazione ai fini dell'IMU dello specchio d'acqua antistante il posto barca può avere un senso nel contesto di un porto commerciale di rilievo, anche al fine di consentire un'immediata identificazione del bene, mentre l'attribuzione di rendita ad un posto barca comprensivo dello specchio acqueo che idealmente lo delimita, inserito in un molo galleggiante che serve un *camping* o una modesta attività ad attrazione turistica, contrasta con la circostanza che nel primo caso l'unità può essere oggetto di compravendita, mentre nel secondo è semplicemente parte integrante del servi-

zio fornito. Come abbiamo ben evidenziato, l'Agenzia del territorio non chiarisce mai con precisione i termini del problema, limitandosi ad alcune petizioni di principio.

È evidente la **divergenza con i principi istitutivi dell'IMU**, sempre che non si voglia sistematicamente ad ogni costo trovare quella specifica e stabile autonomia funzionale e reddituale nel tempo tale da descrivere l'immobile, come pretende caparbiamente la Cassazione (33).

Riteniamo che l'Agenzia, anche al fine di deflazionare il sicuro contenzioso, debba rivedere radicalmente la questione, includendo nella valutazione del posto barca il costo di costruzione e lo specchio acqueo soltanto nell'ipotesi in cui quest'ultimo accresca oggettivamente il bene principale, oppure sia giuridicamente cedibile, escludendo i casi in cui il citato posto barca sia semplicemente asservito ad un molo funzionale ad un'attività di tipo turistico-ricettivo o cantieristico.

---

(33) Cfr. Cass. n. 7868 del 20 aprile 2016, Sez. V).