

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO

Collana diretta da

F. Amatucci, M. Basilavecchia, R. Cordeiro Guerra, L. del Federico, E. della Valle, V. Ficari
M.C. Fregni, A. Giovannini, M. Logozzo, G. Marini, S. Muleo, F. Paparella, L. Salvini, L. Tosi

L'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (IMU)

a cura di

Eugenio della Valle, Valerio Ficari,
Guglielmo Frasoni, Giuseppe Marini



G. Giappichelli Editore – Torino

Sezione Studi ed attualità – Commenti



la mia Libreria

CAPITOLO I
ISTITUZIONE, POTERE REGOLAMENTARE
E GESTIONE

Articolo 1, comma 738

738. A decorrere dall'anno 2020, l'imposta unica comunale di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, è abolita, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI); l'imposta municipale propria (IMU) è disciplinata dalle disposizioni di cui ai commi da 739 a 783.

§ 1.1

LA "NUOVA" IMU, L'INDIVIDUAZIONE DELLA DISCIPLINA DI RIFERIMENTO E I RAPPORTI CON LE IMPOSTE ERARIALI

di *Luigi Lovecchio*

SOMMARIO:

1. Premessa. – 2. Nuova imposta o evoluzione di quella precedente. – 3. La dispersione normativa del tributo. – 4. I rapporti tra IMU e imposte erariali. – 5. L'effetto sostitutivo dell'IMU. – 6. Casi particolari di soggettività passiva. – 7. Regime di deducibilità.

1. Premessa

L'introduzione della riforma recata nella Legge di bilancio 2020¹ ha assunto la forma dell'abolizione della IUC, nelle sue componenti dell'IMU e della TASI, e nel contempo della sostituzione della disciplina dell'IMU. È dunque del tutto evidente la ratio ispiratrice della novella, per vero, più volte auspicata dagli addetti ai lavori. Essa risiede nell'esigenza di sopprimere la TASI, lasciando in vita un solo tributo patrimoniale immobiliare. Va infatti ricordato al riguardo che la ragione fondante dell'istituzione della TASI², individuata come componente dell'Imposta Unica Comunale, articolata nell'IMU, nella TASI e nella TARI, era quella di sostituire il gettito perduto con l'esenzione IMU dell'abitazione principale. Nella versione originale, la TASI colpiva proprietari e occupanti dell'abita-

¹ Art. 1, commi da 738 a 783, Legge n. 160/2019.

² Avvenuta in forza dell'art. 1, commi 639 ss., Legge n. 147/2013.

zione principale, in coerenza con la sua presentazione come una sorta di “service tax”³ all’italiana. Senonché è noto che tale connotato è venuto meno a decorrere dal 2016, per effetto della Legge di bilancio 2016⁴ che ha per l’appunto disposto la piena esenzione della “prima casa” tanto nei riguardi dei proprietari che degli utilizzatori. La conseguenza diretta di tale innovazione è stata la trasformazione della TASI in una sorta di duplicato dell’IMU, condividendo con quest’ultima oggetto⁵ e base imponibile e differenziandosene unicamente per la quota posta a capo dell’utilizzatore, variabile tra il 10% e il 30% dell’imposta complessiva. Considerato che nella prassi quasi univoca dei comuni la scelta regolamentare è caduta sulla percentuale minima del 10%⁶ appare del tutto evidente che la conservazione di un’imposta sulla scorta di questo unico elemento distintivo era completamente irragionevole.

Sotto questo aspetto pertanto la scelta operata nella Legge di bilancio 2020 si rivela pienamente condivisibile⁷.

In termini di quantificazione del prelievo, la riforma ha comportato l’accorpamento della TASI, atteso che le nuove aliquote di base dell’IMU sono il risultato della sommatoria delle precedenti misure dei due tributi sostituiti. Ulteriore effetto della novella in esame è il consolidamento in capo al proprietario della quota d’imposta prima ascrivibile all’utilizzatore dell’immobile, con un incremento in capo al primo del peso complessivo dell’imposizione immobiliare locale.

2. Nuova imposta o evoluzione di quella precedente

Se lo scopo della riforma, quindi, risulta comprensibile e corretto, la tecnica legislativa adottata, come accennato in apertura, pone dei problemi interpretativi non di poco conto, in termini di coordinamento normativo. Ed invero, l’abrogazione di due imposte e la contestuale previsione di un tributo, seppure chiaramente modellato sulla base di quello precedente, pone la questione se si sia in presenza, per l’appunto, di una nuova imposta ovvero di una mera evoluzione di quella antecedente.

In favore della prima soluzione milita, *in primis*, la ricordata abrogazione dell’IMU nella sua versione di componente della IUC. Si aggiunga a ciò il dettato

³ Sulla falsariga della *taxe d’habitation* francese: L. LOVECCHIO, *Proposte correttive per service tax comunale e imposta di soggiorno*, in *Corr. trib.*, 2011, XXXV, p. 3756 ss.

⁴ Legge n. 208/2015.

⁵ Con la sola eccezione dei terreni agricoli.

⁶ Se non altro, per l’ovvia considerazione che è più semplice individuare i proprietari piuttosto che gli utilizzatori delle unità immobiliari.

⁷ Seppure tardiva, in quanto avrebbe dovuto essere attuata già da tempo.

del comma 780 della medesima Legge n. 160/2019, recante l'abrogazione di talune disposizioni collegate alla "vecchia" IMU, che termina con la previsione di carattere residuale a mente della quale "sono altresì abrogate le disposizioni incompatibili con l'Ima disciplinata dalla presente legge". La norma appena riportata sembra dunque delineare una linea di demarcazione tra vecchio e nuovo tributo che segna una soluzione di continuità tra i due. Tanto, in disparte dalla circostanza, pure rilevante, della obiettiva difficoltà di individuare in concreto le norme incompatibili con la riforma, se solo si pone mente alla "dispersione normativa"⁸ che ha caratterizzato l'IMU, alla pari della gran parte delle entrate tributarie nazionali.

Nel senso invece di una continuità tra i due prelievi depone il fatto che la riforma non si esprime formalmente in termini di "istituzione" della nuova imposta ma di "disciplina" della stessa, per di più trasponendo in massima parte⁹ il contenuto sostanziale della "vecchia" IMU. Questa è stata peraltro l'ottica interpretativa del Dipartimento delle politiche fiscali che, nella circolare 18 marzo 2020, n. 1, senza offrire tuttavia particolari motivazioni, si è espresso nel senso che la nuova IMU "si pone in linea di continuità con il precedente regime poiché ne costituisce una mera evoluzione normativa".

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, si è tuttavia dell'opinione che la tesi maggiormente preferibile è quella che vede nella Legge di bilancio 2020 l'istituzione di una nuova imposta. In aggiunta a quanto già osservato in ordine alla formale abrogazione delle due componenti della IUC, si rileva che nella "nuova" IMU sono state recepite talune disposizioni della TASI¹⁰, derivanti dall'intervento accorpamento delle aliquote di quest'ultima imposta. Si è dunque, per di più, a cospetto di un tributo che costituisce un "mix" delle due entrate abrogate e non un mero restyling della normativa pregressa.

D'altro canto, vale evidenziare come gli effetti della scelta per l'una o per l'altra soluzione non siano irrilevanti. Si pensi, ad esempio, alla necessità o meno di adottare un nuovo regolamento IMU anche solo per conservare le clausole normate in precedenza dal comune. O alle ricadute operative nell'ipotesi in cui il comune ometta di deliberare le aliquote d'imposta per l'anno 2020: se si adotta la tesi qui preferita, troveranno applicazione le aliquote base rivenienti dalla riforma, nell'ottica interpretativa contrapposta si farà riferimento alle aliquote IMU 2019. E ancora, si pensi all'esigenza di designare il nuovo funzionario responsabile del tributo, che risulterebbe insussistente nell'ipotesi della continuità dei prelievi d'imposta.

⁸ Su cui ci si soffermerà nel paragrafo seguente.

⁹ Ma non integralmente comunque.

¹⁰ Si pensi alla tassazione agevolata, in luogo dell'esenzione, degli immobili merce o anche alla maggiorazione TASI dello 0,8 per mille.

3. *La dispersione normativa del tributo*

A prescindere dall'interpretazione cui si intende aderire in ordine alla qualificazione dell'IMU della riforma, la scelta di abrogare il tributo applicabile fino al 2019 e con esso talune disposizioni collegate si apprezza in quanto animata dalla lodevole intenzione di riunire in unico corpo normativo la disciplina di riferimento della nuova IMU. A tale riguardo, non è superfluo ricordare che la normativa di riferimento della "vecchia" IMU doveva ricercarsi negli artt. 8 e 9, D.Lgs. n. 23/2011, nell'art. 13, D.L. n. 201/2011, nelle previsioni di cui alla Legge n. 147/2013 e, da ultimo, nel D.Lgs. n. 504/1992 per taluni aspetti di carattere strutturale di non poco conto¹¹.

In effetti, con la riforma le norme afferenti l'applicazione del tributo sono confluite in massima parte nella Legge di bilancio 2020. In particolare, la circostanza che l'abrogazione degli artt. 8 e 9, D.Lgs. n. 23/2011, non abbia interessato il comma 1 del suddetto art. 8 e il comma 9 del citato art. 9 è da ascrivere al fatto che entrambe le previsioni conservate si riferiscano ai rapporti tra IRPEF e IMU¹², e non già agli aspetti propriamente afferenti alla dinamica del tributo comunale. È stata inoltre interamente soppressa la disciplina contenuta nell'art. 13, D.L. n. 201/2011, e quella riferita alla IUC. In questo contesto, una nota stonata è rappresentata dal richiamo alla lett. i) dell'art. 7, D.Lgs. n. 504/1992, seppure limitato unicamente alla individuazione del perimetro soggettivo dell'esenzione riservata agli enti non commerciali.

Ne consegue che per effetto della riforma la dispersione normativa dell'IMU è stata in gran parte ricondotta a unità.

4. *I rapporti tra IMU e imposte erariali*

L'IMU presenta numerosi collegamenti con i tributi erariali, per una pluralità di ragioni. In primo luogo, occorre ricordare che anche dopo la riforma del 2020 l'imposta locale include una quota riservata allo Stato, limitatamente ai fabbricati appartenenti alla categoria catastale D. Questa è pari allo 0,76% e non può essere ridotta dai comuni che, tuttavia, in caso di deliberazione di una aliquota maggiore hanno diritto ad acquisire al proprio bilancio l'intero gettito aggiuntivo. Alla luce della formulazione adottata è da escludere che si tratti di un tributo statale vero e proprio ma, per l'appunto, di una mera riserva di gettito di una entrata che resta

¹¹ Si pensi alle regole di determinazione della base imponibile, richiamate nell'art. 13, comma 3, D.L. n. 201/2011.

¹² Su cui si veda il paragrafo successivo.

comunque attribuita ai comuni, anche con riferimento alle attività di amministrazione e gestione della stessa. Lo Stato infatti non ha alcun potere di manovra e si atteggia come mero destinatario passivo dell'entrata. Per questo motivo, si ritiene che i comuni possano esercitare su di essa le medesime facoltà consentite in via generale dalla legge¹³. Sono espressamente escluse dalla suddetta riserva le unità immobiliari di categoria catastale D possedute dai comuni e ubicate sul loro territorio. Una peculiarità di tale quota è rappresentata dalla circostanza che essa trova applicazione limitatamente alla fase del versamento spontaneo, anche tardivo, dell'IMU. Una volta che si è nella fase dell'accertamento, infatti, l'intera imposta accertata è acquisita come tributo municipale. I poteri di controllo, inoltre, sono integralmente devoluti ai comuni. Ne deriva che anche nell'ipotesi di omesso versamento dell'IMU, l'accertamento e il recupero del tributo omesso sarà effettuato all'unico titolo di tributo municipale.

La scelta di perimetrare l'ambito oggettivo della suddetta riserva di gettito ai fabbricati di categoria D non appare giustificabile se non con mere ragioni di gettito poiché al contrario, alla luce dei fondamentali del tributo, essa appare chiaramente criticabile. Ed invero, posto che, come riportato nel paragrafo che segue, gli immobili d'impresa risultano in linea di principio particolarmente penalizzati dalla riforma attuata già nel 2011, con la prima istituzione dell'IMU, appare evidente che l'applicazione di tale quota statale ha comportato e comporterà uno schiacciamento delle aliquote verso l'alto proprio nei riguardi di una tipologia di unità immobiliare normalmente collegabile alle imprese.

5. L'effetto sostitutivo dell'IMU

L'imposta municipale inoltre sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali comunali e regionali, con riferimento al reddito fondiario degli immobili non locati. Non beneficiano di tale accorpamento dunque gli immobili locati, i beni relativi alle imprese e gli immobili dei soggetti IRES. La previsione è contenuta nell'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011, che è rimasto in vigore anche dopo la novella della Legge di bilancio. Questo aspetto del tributo locale sembra possa trovare un fondamento di carattere sistematico nella volontà di accompagnare la riforma dell'imposizione immobiliare attuata nel 2011 con la sostituzione della "cripto patrimoniale" che si annida nell'imposizione IRPEF degli immobili non locati e dunque non produttivi di alcun reddito. Si sarebbe così voluto attuare, con l'elevazione della tassazione immobiliare locale, un'operazione di riordino

¹³ Con l'ovvia eccezione rappresentata dalla misura dell'aliquota, fissata inderogabilmente dalla Legge.

dell'imposizione "para patrimoniale" che potesse, da un lato, riequilibrare parzialmente¹⁴ il livello della fiscalità sui beni immobiliari, dall'altro, semplificare il sistema impositivo. Anche così giustificato l'innovativo effetto di "assorbimento" delle imposte sui redditi, resta tuttavia la distonia rappresentata dalla conservazione, tra l'altro, dell'IRES sugli immobili non locati degli enti non commerciali, che pure presenta connotati praticamente identici rispetto alla omologa fattispecie IRPEF.

Per i terreni agricoli vige una disciplina specifica, correttamente evidenziata nella circolare 18 maggio 2012, n. 3 del Dipartimento delle politiche fiscali. In primo luogo, il documento di prassi precisa che nella locuzione "beni non locati", contenuta nel citato art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011, vi rientrano non solo i fabbricati propriamente non locati ma anche i terreni agricoli non affittati, in ragione di un necessario coordinamento tra le disposizioni di cui al citato art. 8 e al successivo art. 9, del medesimo D.Lgs. n. 23/2011, che si rivolge indistintamente a terreni e fabbricati. Ne deriva che anche per i terreni non affittati l'IMU genera un effetto sostitutivo, seppure solo parziale come si avrà modo di precisare di seguito, rispetto all'imposizione reddituale. Sempre il medesimo documento di prassi evidenzia come, ai sensi del già citato art. 9, ultimo comma, D.Lgs. n. 23/2011¹⁵, il reddito agrario continua comunque ad essere assoggettato a IRPEF. Di conseguenza, in presenza di terreni non affittati, l'IMU sostituisce l'IRPEF sul reddito domenicale, non anche l'IRPEF sul reddito agrario.

Il pieno effetto sostitutivo si ha invece in presenza di fabbricati non affittati, quali ad esempio le unità a disposizione o quelle concesse in uso gratuito a parenti. Fanno eccezione le unità immobiliari ad uso abitativo, non locate ed ubicate nel medesimo comune ove è sita l'abitazione principale in possesso del contribuente, che concorrono per la metà alla formazione della base imponibile IRPEF. Va peraltro ricordato che, sempre secondo quanto stabilito nell'art. 9, comma 9, D.Lgs. n. 23/2011, gli immobili esenti da IMU scontano comunque l'IRPEF, se ed in quanto dovuta. È il caso, come rileva anche la suddetta circolare n. 3/2012, dei terreni agricoli collinari e montani.

Una ipotesi particolare, presa in esame dalle Finanze, riguarda l'abitazione principale parzialmente locata¹⁶. In tale fattispecie, occorre chiarire se e in quale misura operasse l'assorbimento dell'IRPEF da parte dell'IMU¹⁷. La soluzione data dal Dipartimento delle politiche fiscali, del tutto condivisibile, si è fondata sulle modalità di applicazione dell'IRPEF nel caso di specie. Ed invero,

¹⁴ In senso favorevole al contribuente.

¹⁵ Anch'esso non abrogato dalla Legge n. 160/2019.

¹⁶ Si pensi al caso, tutt'altro che infrequente, del soggetto che loca alcune stanze della propria casa.

¹⁷ Nei rari casi ovviamente di abitazione principale soggetta a IMU, e cioè di immobili classificabili nelle categorie catastali A1, A8 e A9.

se l'imposizione avviene sulla base del canone di locazione imponibile¹⁸, in quanto maggiore della rendita catastale rivalutata del 5%, le imposte sui redditi risulteranno comunque dovute, in caso contrario¹⁹, l'IRPEF dovrà ritenersi assorbita dall'IMU. Il medesimo raffronto va effettuato nel caso in cui la locazione sia assoggettata a cedolare secca. In tale eventualità, la comparazione dovrà essere eseguita tra l'intero canone contrattuale, assunto senza abbattimenti di sorta, e la rendita catastale rivalutata²⁰.

6. Casi particolari di soggettività passiva

La soggettività passiva ai fini IMU non diverge significativamente dalla soggettività passiva ai fini dell'IRPEF sui redditi fondiari²¹. Per entrambe le fattispecie, infatti, l'imputazione avviene in capo al titolare del diritto di proprietà ovvero di un diritto reale di godimento. Ciò consente di far coincidere tendenzialmente il contribuente gravato dal tributo comunale con quello onerato degli obblighi IRPEF. Tuttavia, vi sono alcuni casi in cui tale coincidenza non sussiste. Si tratta quindi di stabilire come operi il sopra rassegnato effetto sostitutivo a cospetto di una difformità delle regole di imputazione del presupposto d'imposta. In proposito, si ritiene che debba darsi prevalenza alla natura di imposta reale dell'IMU, che colpisce quindi il bene, piuttosto che alla "personalità" dell'IRPEF. Tanto, in virtù della circostanza che è la prima (IMU) che assorbe la seconda (IRPEF), di tal che le regole cui attribuire preminenza dovrebbero essere quelle del tributo comunale. Una conferma è rinvenibile nella norma di cui all'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011. Vi si legge che l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali "dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai **beni** non locati". L'assorbimento dell'imposizione personale, dunque, è riferito non al contribuente ma all'immobile oggetto del tributo locale, a prescindere, si direbbe, dal soggetto che beneficerà dell'esclusione dall'IRPEF. Sulla base di tale premessa di fondo, risulta agevole risolvere il problema della tassazione dei casi di difformità di soggettività passiva. Vediamone i principali.

Caso A. Immobile in regime di fondo patrimoniale, in proprietà di uno solo dei due coniugi. Ai fini IRPEF, vige il criterio di cui all'art. 4, comma 1, lett. b), del TUIR, a mente del quale il reddito è sempre imputato in parti uguali ai coniugi. Ai

¹⁸ Pari al canone contrattuale diminuito del 5% ovvero della diversa percentuale stabilita nella disciplina del TUIR.

¹⁹ E cioè se la rendita rivalutata è maggiore del canone di locazione imponibile.

²⁰ Per ulteriori chiarimenti ed esemplificazioni, si veda la circolare 11 marzo 2013, n. 5 dell'Agenzia delle Entrate.

²¹ Su cui si veda tra le molte Cass., 8 novembre 2017, n. 26447.

fini IMU, opera il criterio della titolarità giuridica del bene, ragion per cui l'imposizione avviene per intero in capo all'unico coniuge proprietario. Dovendo dare prevalenza al principio dell'assorbimento dell'IRPEF imputabile al "bene" non locato, la soluzione corretta sembra essere quella dell'esonero totale dall'imposizione reddituale in capo ad entrambi i coniugi.

Caso B. Immobili conferiti in trust. La questione è molto complessa, sia sotto il profilo della soggettività passiva IMU sia ai fini dell'applicazione dell'imposizione personale. Senza volere in questa sede riprendere tutte le tematiche correlate all'argomento²², occorre in primo luogo constatare che mentre il trust ha trovato una disciplina specifica nell'ambito dell'imposizione reddituale, nell'IMU l'istituto in esame è completamente privo di riferimenti normativi²³. Secondo l'opinione preferibile, quindi, peraltro non scevra di dubbi e perplessità, poiché nel tributo comunale l'accento è posto sulla titolarità formale dei beni, piuttosto che sul possesso degli stessi²⁴, si dovrebbe concludere nel senso della soggettività passiva del trustee²⁵. Nel comparto dell'imposizione reddituale, il trust è un autonomo soggetto IRES, ai sensi dell'art. 73 del TUIR. Il reddito prodotto dal trust è assoggettato a imposizione in capo ad esso, se e nella misura in cui il trust è "opaco", ed è invece imputato per trasparenza ai beneficiari del negozio istitutivo del trust, in caso di trust "trasparente", cioè con beneficiari individuati. Il punto è tuttavia che, a mente dell'art. 44, comma 1, lett. g-sexies), del TUIR, il reddito imputato per trasparenza è qualificato come reddito di capitale. Alla luce di tale combinato disposto normativo, si è dunque affermato che il reddito del trust è prima determinato in capo a tale ente secondo le regole proprie della categoria di appartenenza e quindi imputato per trasparenza come reddito di capitale in capo ai beneficiari²⁶. Stando così le cose, non dovrebbero risultare mai

²² In relazione alle quali si rinvia, senza pretesa alcuna di completezza, a G. FRANSONI, *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 227 ss.; M. LUPOI, *Imposte dirette e trust*, in *Corr. trib.*, 2007, III, p. 253 ss.; M. CANTILLO, *Il regime fiscale del trust dopo la finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, 2007, IV, p. 1047 ss.; P. MINUTOLI, *Spunti critici in tema di tassazione per trasparenza nei trusts*, in *Boll. trib.*, 2008, XV-XVI, p. 1245 ss.; P. SCARIONI, *Il punto in tema di tassazione dei beneficiari di trust*, in *Boll. trib.*, 2009, II, p. 102 ss.; A. DE NIGRIS-F. DI CESARE, *La disciplina del trust ai fini delle imposte dirette alla luce della nuova chiave interpretativa dell'amministrazione finanziaria*, in *Boll. trib.*, 2011, XXIII, p. 1757 ss.; D. STEVANATO, *Stretta dell'Agenzia delle entrate sulla fiscalità dei trust: a rischio un sereno sviluppo dell'istituto?*, in *Corr. trib.*, 2011, VII, p. 537 ss.

²³ Come peraltro accadeva nell'ICI.

²⁴ In materia di ICI, si vedano sul punto Corte costituzionale, sent. 22 aprile 1997, n. 111; relativamente alla permanenza della soggettività passiva pur in presenza di occupazione d'urgenza preordinata all'esproprio, Cass., Sez. trib., sent. 12 ottobre 2007, n. 21433, Cass. civ., Sez. I, sent. 3 gennaio 2008, n. 19. Nello stesso senso, G. MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, p. 82 ss.

²⁵ In questo senso, peraltro, si veda Cass., 20 giugno 2019, n. 16550.

²⁶ Così, tra i molti, A. DE NIGRIS-F. DI CESARE, *op. cit.*, p. 1758.

configurabili i presupposti per applicare l'effetto sostitutivo dell'IMU in presenza di beni in trust, anche nell'ipotesi di trust non commerciali trasparenti, con beneficiari persone fisiche, poiché il reddito degli immobili colpiti dall'IMU in capo al trustee è imputato a tali soggetti non in quanto reddito fondiario di beni non locati, bensì, per l'appunto, in quanto reddito di capitale, seppure in forza di una riqualificazione convenzionale. I tempi appaiono comunque maturi per introdurre una disciplina speciale anche nell'ambito dell'imposizione patrimoniale locale.

7. Regime di deducibilità

Da ultimo, si evidenzia che in forza dei commi 772 e 773 della Legge n. 160/2019, l'IMU relativa agli immobili strumentali diventerà pienamente deducibile dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo a partire dall'esercizio 2022. Per le annualità 2020 e 2021, la deducibilità è limitata al 60% del tributo.

Il riferimento agli immobili strumentali richiama il disposto dell'art. 43 del TUIR. Ai sensi di tale norma, gli immobili strumentali all'esercizio dell'impresa sono di due tipi: quelli strumentali per destinazione e quelli strumentali per natura. I primi sono quelli esclusivamente utilizzati per lo svolgimento dell'attività commerciale da parte del possessore. Si prescinde del tutto dalla categoria catastale di appartenenza e si guarda all'uso effettivo del bene. I secondi sono quelli non suscettibili di diversa utilizzazione senza una radicale trasformazione. In pratica, si tratta delle unità appartenenti a qualsiasi categoria catastale diversa da quella abitativa (compreso quindi gli immobili ad uso ufficio: cat. A10). Per questa seconda tipologia, si prescinde invece completamente dalle modalità di utilizzo, che potrebbero essere la locazione, il comodato o lo stato di affitto. La qualificazione di immobile strumentale per natura, dunque, ha una connotazione essenzialmente oggettiva. In assenza di specificazioni legislative, la deducibilità del tributo comunale vale sia per i primi (strumentali per destinazione) che per i secondi (strumentali per natura). Non rientrano nell'ambito della disposizione in esame i fabbricati destinati alla vendita (beni merce), a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza. A tale fine, rileva la contabilizzazione del bene tra le rimanenze.

Occorre segnalare che, nei riguardi delle ditte individuali, la strumentalità dell'unità immobiliare richiede la preliminare iscrizione del bene in contabilità. Ne deriva che in presenza di un immobile utilizzato ai fini dell'impresa ma non contabilizzato, l'imprenditore non avrà diritto ad alcuna deduzione.

Per i lavoratori autonomi, invece, la strumentalità è solo quella per destinazione e si prescinde dalla contabilizzazione del bene.

La deducibilità avviene nel rispetto del principio di cassa (art. 99 del TUIR). Ne consegue che si deduce solo l'ammontare effettivamente pagato nell'esercizio. Inoltre, ai fini di individuare il regime di deduzione²⁷, occorre guardare all'anno di competenza del tributo. Così, per esempio, se si versa l'imposta afferente il 2020 nel corso del 2022²⁸, resta applicabile il criterio di deduzione limitato al 60% del tributo²⁹.

²⁷ Se pieno o parziale.

²⁸ Anno a partire dal quale il tributo è pienamente deducibile.

²⁹ Così, la circolare 14 maggio 2014, n. 10 dell'Agenzia delle Entrate.

Articolo 1, comma 782

782. Restano ferme le disposizioni recate dall'articolo 1, comma 728, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, nonché dall'articolo 38 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, in ordine al quale il rinvio al citato articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011 deve intendersi riferito alle disposizioni della presente legge sulla riforma dell'IMU.

§ 1.2

LA NUOVA IMPOSTA IMMOBILIARE SULLE PIATTAFORME MARINE (IMPI)

di *Pietro Mastellone*

SOMMARIO:

1. Introduzione. – 2. Il difficile inquadramento delle piattaforme marine nell'ambito ICI (e poi IMU): oscillazioni giurisprudenziali e proposte di riforma. – 3. La nuova imposta immobiliare sulle piattaforme marine. – 3.1. Presupposto impositivo. – 3.2. Base imponibile. – 3.3. Aliquota applicabile e riparto del gettito tra Stato e Comuni. – 3.4. Accertamento e riscossione del tributo. – 3.5. Profili sanzionatori. – 3.6. Rinvio alle regole generali applicabili all'IMU. – 3.7. L'assoggettamento all'IMPI dei c.d. *rigassificatori*. – 4. Considerazioni conclusive.

1. Introduzione

I mari che circondano l'Italia risultano ricchi di risorse energetiche e, a partire dagli anni '50, vi sono state costruite numerose c.d. *piattaforme marine*, cioè degli impianti destinati alla perforazione di pozzi o all'estrazione di idrocarburi (o ad assolvere entrambe le funzioni), per lo più petrolio e metano. L'Italia risulta pioniera in questo campo, dal momento che nel 1959 l'Ente Nazionale Idrocarburi (ENI) – una delle più antiche multinazionali italiane e, all'epoca, guidata da Enrico Mattei – perforò il primo pozzo *offshore* d'Europa al largo delle coste siciliane, il “Gela Mare 21”, con l'impianto *Scarabeo 1*, il capostipite di una tutt'ora prolifica famiglia di macchinari sempre più all'avanguardia.

Dal punto di vista tecnico, le piattaforme marine possono essere c.d. *fisse* se sono costruite in acque poco profonde e si appoggiano su pali di acciaio o cemento

direttamente inseriti nel fondale o, addirittura, realizzate come vere e proprie isole artificiali¹. Ma, nelle più frequenti ipotesi in cui i giacimenti si trovino in mare aperto, le piattaforme sono c.d. *galleggianti* (o c.d. *mobili*) per essere «impiegate in acque profonde fino a oltre 300 m», risultando «costruite da grossi serbatoi galleggianti variamente collegati e mantenuti in posizione da ancore [...]. Alcune piattaforme sono autosufficienti e contengono, oltre all'impianto di perforazione, tutti i servizi, le attrezzature, gli alloggi per il personale e quanto occorre per una autonomia di diverse settimane; altre contengono invece soltanto l'impianto di perforazione, mentre i servizi ausiliari e gli alloggi sono ubicati su una nave apposita, detta nave-appoggio»². Queste ultime hanno il duplice vantaggio di non essere vincolate ad operare in prossimità della costa e, soprattutto, di poter essere spostate da un luogo di estrazione ad un altro una volta raggiunto l'obiettivo di produzione o in caso di esaurimento della risorsa energetica.

Grazie all'evoluzione dell'ingegneria, oggi esistono tipologie di piattaforme mobili per estrarre risorse energetiche dove le profondità marine sono elevatissime. Basti pensare alle piattaforme *Spar*, strutturate in un grosso cilindro su cui si erige la piattaforma e unito a fondali superiori a 2000 metri grazie ad un complesso sistema di ancore³. Oppure alla piattaforma di perforazione galleggiante semi-sommersibile di 6ª generazione *Scarabeo 9*, la quale è stata progettata per operare in acque profonde fino a oltre 3500 metri ed è dotata di una capacità di perforazione che può raggiungere i 15 chilometri sotto la crosta terrestre.

In Italia, come emerge dal più recente censimento effettuato dal Ministero dello Sviluppo Economico, i pochissimi operatori (*rectius* due: ENI ed Edison) che estraggono minerali in alto mare hanno in concessione 35 piattaforme e teste di pozzo sottomarine ubicate entro le 12 miglia dalla costa, 103 oltre tale limite, a cui si aggiungono 2 navi di stoccaggio temporaneo di supporto alle piattaforme (*Floating Storage Offloading*, FSO) entro le 12 miglia⁴.

Come noto, le 12 miglia marine calcolate dalla linea di bassa marea lungo la costa identificano il limite massimo del c.d. *mare territoriale*, così come previsto dall'art. 3 della Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, sottoscritta a

¹ Si pensi alle THUMS Islands (o Astronaut Islands) – acronimo composto dalle iniziali delle società petrolifere che hanno in concessione dette isole e, cioè: Texaco, Humble (poi divenuta Exxon), Union Oil, Mobil, e Shell – che si trovano nella San Pedro Bay al largo delle coste di Long Beach, in California, le quali sono state create nel 1965.

² Così, AA.VV., (voce) *Piattaforma*, in *Lessico Universale Italiano di Lingua Lettere Arti Scienze e Tecnica*, vol. XVI, Roma, 1976, p. 654.

³ Attualmente il record tra le *Spar* è detenuto dalla piattaforma *Perdido* della Shell, la quale è posizionata nel Golfo del Messico in un punto profondo 2383 metri.

⁴ Così, MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO, Ufficio Nazionale Minerario per gli Idrocarburi e le Georisorse, *Piattaforme marine*, 19 ottobre 2020, accessibile su <https://unmig.mise.gov.it/index.php/it/dati/ricerca-e-coltivazione-di-idrocarburi/piattaforme-marine>.

Montego Bay (Giamaica) il 10 dicembre 1982. I 182 Stati firmatari della Convenzione – ivi compresa l'Italia (che la ha sottoscritta il 7 dicembre 1984 e nella quale è entrata in vigore il 13 gennaio 1995) – possono esercitare in modo pressoché esclusivo la propria sovranità sulle acque territoriali, sia sulla superficie sia sul sottosuolo marino, ma non possono impedire il «passaggio inoffensivo» di navi mercantili o da guerra straniere (art. 19)⁵ né possono esercitare, salvo sporadiche eccezioni, la propria giurisdizione penale per fatti commessi a bordo di navi straniere (art. 27)⁶.

⁵ «Il passaggio è inoffensivo fintanto che non arreca pregiudizio alla pace, al buon ordine e alla sicurezza dello Stato costiero. Tale passaggio deve essere eseguito conformemente alla presente Convenzione e alle altre norme del diritto internazionale. Il passaggio di una nave straniera è considerato pregiudizievole per la pace, il buon ordine e la sicurezza dello Stato costiero se, nel mare territoriale, la nave è impegnata in una qualsiasi delle seguenti attività:

a) minaccia o impiego della forza contro la sovranità, l'integrità territoriale o l'indipendenza politica dello Stato costiero, o contro qualsiasi altro principio del diritto internazionale enunciato nella Carta delle Nazioni Unite;

b) ogni esercitazione o manovra con armi di qualunque tipo;

c) ogni atto inteso alla raccolta di informazioni a danno della difesa o della sicurezza dello Stato costiero;

d) ogni atto di propaganda diretto a pregiudicare la difesa o la sicurezza dello Stato costiero;

e) il lancio, l'appontaggio o il recupero di aeromobili;

f) il lancio, l'appontaggio o il recupero di apparecchiature militari;

g) il carico o lo scarico di materiali, valuta o persone in violazione delle leggi e dei regolamenti doganali, fiscali, sanitari o di immigrazione vigenti nello Stato costiero;

h) inquinamento intenzionale e grave, in violazione della presente Convenzione;

i) attività di pesca;

j) la conduzione di ricerca scientifica o di rilievi;

k) atti diretti a interferire con i sistemi di comunicazione o con qualsiasi altra attrezzatura o installazione dello Stato costiero;

l) ogni altra attività che non sia in rapporto diretto con il passaggio» (così, MINISTERO DELL'AMBIENTE, Traduzione italiana non ufficiale della Convenzione di Montego Bay del 1982, accessibile su www.minambiente.it/sites/default/files/Convenzione_10_dicembre_1982.pdf).

⁶ «1. Lo Stato costiero non dovrebbe esercitare la propria giurisdizione penale a bordo di una nave straniera in transito nel mare territoriale, al fine di procedere ad arresti o condurre indagini connesse con reati commessi a bordo durante il passaggio, salvo nei seguenti casi:

a) se le conseguenze del reato si estendono allo Stato costiero;

b) se il reato è di natura tale da disturbare la pace del paese o il buon ordine nel mare territoriale;

c) se l'intervento delle autorità locali è stato richiesto dal comandante della nave o da un agente diplomatico o funzionario consolare dello Stato di bandiera della nave; oppure

d) se tali misure sono necessarie per la repressione del traffico illecito di stupefacenti o sostanze psicotrope.

2. Le disposizioni di cui sopra non invalidano il diritto dello Stato costiero di adottare le misure previste dalle proprie leggi per procedere ad arresti o indagini di bordo di navi straniere che transitano nel mare territoriale dopo aver lasciato le acque interne.

3. Nei casi previsti ai numeri 1 e 2, lo Stato costiero informa, se il comandante della nave lo richiede, un agente diplomatico o funzionario consolare dello Stato di bandiera prima di adottare qualsiasi misura, e facilita i contatti tra costoro e l'equipaggio della nave. In casi di emergenza tale notifica può essere comunicata mentre le misure sono in corso di esecuzione.

4. Nel considerare l'opportunità e le modalità di un arresto, le autorità locali tengono in debito conto gli interessi della navigazione.

5. Salvo quanto disposto alla Parte XII o in caso di violazione di leggi e regolamenti adottati conformemente alla Parte V, lo Stato costiero non può adottare alcuna misura a bordo di una nave straniera in transito.

È interessante evidenziare, ai nostri fini, che il citato art. 19 della Convenzione di Montego Bay prevede che lo Stato costiero possa esercitare sulle proprie acque territoriali una sovranità piena nei confronti di una nave o altro mezzo galleggiante (e.g. una piattaforma marina trainata ed ivi ancorata) che effettua carico o scarico di materiali (e.g. risorse energetiche) in violazione delle proprie leggi «fiscali», dovendosi ricomprendere con tale termine sia quelle emanate a livello statale sia quelle emanate a livello sub-statale (e.g. tributi locali sugli immobili).

Ora, in assenza di chiare indicazioni legislative, si è sviluppato negli ultimi anni un dibattito giurisprudenziale, poi anche portato all'attenzione del Parlamento italiano, focalizzato sul corretto trattamento impositivo delle piattaforme marine, le quali, per propria natura, rivestono una natura *ibrida* che le colloca a metà strada tra i beni mobili e quelli immobili: si tratta, infatti, dei c.d. *impianti "imbullonati"*, che, però, sono uniti al fondale marino⁷.

Con particolare riguardo al tributo comunale sugli immobili, già con l'ICI si erano generati numerosi contenziosi con le amministrazioni municipali "costiere", le quali cercavano di far rientrare nella platea dei soggetti passivi gli operatori energetici che gestivano le piattaforme marine localizzate nelle acque territoriali italiane.

Tale incertezza interpretativa non si era placata con l'introduzione dell'IMU e, quindi, il legislatore ha negli ultimi anni cercato di fare chiarezza, con un percorso che, nel 2019, ha portato all'introduzione della nuova imposta immobiliare sulle piattaforme marine (d'ora in avanti, IMPI).

to nel mare territoriale, per procedere a un arresto o condurre indagini a seguito di reati commessi prima dell'ingresso della nave nel mare territoriale se questa, proveniente da un porto straniero, si limita ad attraversare il mare territoriale senza entrare nelle acque interne» (così, MINISTERO DELL'AMBIENTE, Traduzione italiana non ufficiale della Convenzione di Montego Bay del 1982, accessibile su www.minambiente.it/sites/default/files/Convenzione_10_dicembre_1982.pdf).

⁷ Il dibattito sui c.d. *impianti "imbullonati"*, si badi bene, non riguarda unicamente i tributi locali sulle strutture oggetto della presente analisi, ma coinvolge altresì il settore delle imposte sul reddito e, più precisamente, il tema delle aliquote di ammortamento applicabili a torri, promotori e navicelle assemblati negli impianti produttivi di energia elettrica da fonti rinnovabili. Per un approfondimento, v. *ex pluribus* M. DEL VAGLIO, *Il valore di impianti rimovibili non deve essere incluso nella stima catastale del fabbricato*, in *Corr. trib.*, vol. 38, n. 41/2015, p. 4147 ss.; M. DEL VAGLIO, *La rilevanza catastale di impianti e macchinari "imbullonati"*, in *Corr. trib.*, vol. 38, n. 4/2015, p. 271 ss.; AIDC, Commissione Norme di comportamento e di comune interpretazione in materia tributaria, *Norma di comportamento n. 107. Ammortamento degli impianti fotovoltaici (ed eolici) 'imbullonati'*, settembre 2016; S. ZAMMARCHI, *Gli imbullonati fra una legge di stabilità e l'altra*, in *Tributi Locali e Regionali*, vol. 21, n. 1/2016, p. 19 ss.; P. MASTELLONE, *Recupero a tassazione delle quote di ammortamento degli impianti eolici tra rigidità interpretative e recenti aperture giurisprudenziali*, in *GT – Riv. giur. trib.*, vol. 26, n. 6/2019, p. 541 ss.

2. Il difficile inquadramento delle piattaforme marine nell'ambito ICI (e poi IMU): oscillazioni giurisprudenziali e proposte di riforma

Prima di analizzare le caratteristiche del nuovo tributo municipale sulle piattaforme marine, nonché i criteri di ripartizione del relativo gettito tra Stato e Comuni, è opportuno fare un passo indietro per poter prendere atto della genesi del dibattito e della successiva evoluzione che ha condotto all'approvazione dell'IMPI.

La Suprema Corte si è, per la prima volta, occupata di questo tema nel 2005, quando si è dovuta pronunciare sulla legittimità di un avviso di accertamento ICI, relativo agli anni dal 1993 al 1998, che il Comune abruzzese di Pineto aveva notificato all'ENI in quanto società proprietaria di alcune piattaforme marine per l'estrazione di idrocarburi situate nel tratto di mare antistante il Comune medesimo.

Nel corso dei due gradi di giudizio di merito, la società aveva rilevato come fosse impossibile che dette piattaforme potessero essere iscritte in Catasto (e, quand'anche si volesse ammettere ciò, avrebbero dovuto essere classificate nella categoria E e, in quanto tali, esentate dall'ICI), con la conseguenza che, sotto il profilo dell'*an*, non poteva dirsi integrato il presupposto impositivo e che, sotto il profilo del *quantum*, la pretesa comunale difettava di un accertamento del valore effettivo delle stesse su cui parametrare il tributo.

La tesi della ricorrente veniva accolta tanto dal collegio provinciale⁸ quanto in appello⁹, venendo, tuttavia, rigettata in sede di legittimità¹⁰. I supremi giudici, innanzitutto, reputavano corretta la premessa prospettata dal Comune e consistente nell'inquadrare ogni struttura umana costruita sul c.d. *mare territoriale* sottoposta alla giurisdizione, anche fiscale, degli enti pubblici, dovendosi riconoscere che su di esse siano esercitabili i concorrenti poteri dello Stato, ma anche della Regione e del Comune che su quel tratto di mare si affacciano.

L'argomentazione della Cassazione che fonda la decisione si incentra, poi, sulla non divisibilità della sentenza impugnata, le cui statuizioni portano all'assurda conseguenza che porzioni di territorio – superficiale o ... sottomarino – della Repubblica italiana risulterebbero, di fatto, "zone franche". E, infatti, «*nell'ipotesi di costruzione su palafitte nel mare territoriale, i Comuni non avrebbero nessuna possibilità di esercitare le funzioni amministrative loro proprie. Fermo restando che concettualmente è sempre esistita una potestà dell'esercizio dei poteri degli Enti locali nell'ambito del mare territoriale perché non può che esserci coincidenza fra sovranità dello Stato e concorrente esercizio dei poteri degli Enti regionali e locali, sarebbero comunque*

⁸ Comm. trib. prov. Teramo, Sez. III, 28 maggio 2001, n. 49, inedita.

⁹ Comm. trib. reg. Abruzzo, Sez. III, 10 marzo 2003, n. 7, inedita.

¹⁰ Cass. civ., Sez. trib., 27 giugno 2005, n. 13794, in *Diritto dei Trasporti*, vol. 19, n. 2/2006, p. 547 ss., con nota di M. CARRETTA, *Potestà amministrativa concorrente dello Stato e degli enti locali sul mare territoriale e piattaforme marine per l'estrazione di idrocarburi*, ivi, p. 550 ss.