

NOTA A MARGINE DELLA SENTENZA DELLA CASSAZIONE, SEZ. V, 5 SETTEMBRE 2025, N. 24617 IN TEMA DI IMU SULLE PIATTAFORME MARINE

di Candida ASCIONE*

ABSTRACT

La sentenza in commento ha ad oggetto l'assoggettabilità ad IMU delle piattaforme estrattive offshore situate entro i limiti del mare territoriale. La Suprema Corte conferma la legittimità della potestà impositiva comunale sui manufatti collocati entro le dodici miglia dalla costa, valorizzando il collegamento economico-funzionale con il Comune costiero e il principio di capacità contributiva. Viene inoltre ribadita la natura immobiliare delle piattaforme, accatastabili e idonee a produrre reddito, nonché l'applicabilità del metodo contabile per la determinazione della base imponibile in assenza di rendita catastale. La pronuncia esclude l'operatività dell'esimente dell'incertezza normativa e chiarisce che l'introduzione dell'IMPi nel 2020 non ha natura innovativa, ma meramente sostitutiva dell'IMU.

SOMMARIO

1. Premessa..... 1
2. La potestà impositiva comunale nel mare territoriale 1
3. I presupposti e la difficoltà nella determinazione della base imponibile dell'IMU... 2
4. L'esimente dell'incertezza normativa tra rigore interpretativo e prospettive della riforma delle sanzioni..... 3
5. Dall'IMU all'IMPi: gli effetti della natura sostitutiva sul prelievo..... 4
6. Considerazioni conclusive..... 5

1. PREMESSA

* Dottoressa in Economia, Management e Sostenibilità e Cultrice della materia in Diritto tributario presso l'Università degli Studi Suor Orsola Benincasa di Napoli.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 24617 del 5 settembre 2025 conclude un complesso iter giurisprudenziale in ordine all'assoggettabilità ad imposta municipale propria (c.d. IMU) delle piattaforme estrattive marine e, più generalmente, ai limiti del potere impositivo comunale su beni ubicati nel mare territoriale.

La controversia trae origine da avvisi di accertamento IMU riferiti al periodo d'imposta 2016, emessi dal Comune di Crotone nei confronti di ENI S.p.A. in relazione a tre piattaforme estrattive marine situate entro le dodici miglia dalla costa. La società contribuente contestava tra i numerosi motivi di ricorso, la legittimazione del Comune all'imposizione, l'accatastabilità delle piattaforme e la loro riconducibilità alle categorie catastali soggette a imposta, invocando soprattutto l'evoluzione normativa e giurisprudenziale.

Nel caso *de quo* la Corte, ritenendo infondati i venti motivi di ricorso proposti dalla contribuente, confermava l'imponibilità delle piattaforme marine ai fini IMU ribadendo che esse costituiscono unità immobiliari suscettibili di accatastamento e produttive di reddito proprio, nonché territorialmente riferibili al Comune costiero pur essendo collocate nel mare territoriale e non sulla terraferma. La pronuncia si inserisce, dunque, in coerenza con l'orientamento già espresso in precedenza dalla giurisprudenza di legittimità¹. Nel presente contributo non verranno analizzate tutte le doglianze prospettate, bensì esclusivamente quelle funzionali all'esame del tema trattato, restando esclusi i profili di rito e procedurali.

2. LA POTESTÀ IMPOSITIVA COMUNALE NEL MARE TERRITORIALE

La contribuente riportava all'attenzione, in *primis*, l'assenza del potere impositivo comunale sui beni immobili dislocati in mare. Tale asserzione non risultava coerente con la natura dell'IMU² quale

¹ Cass. civ., Sez. V, Sent., 24 febbraio 2016, n. 3618.

² Introdotta dall'art. 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre

tributo proprio derivato, istituito dallo Stato³ ma funzionalmente destinato al finanziamento dei Comuni, in questo caso, costieri. L'adesione alla tesi della contribuente avrebbe comportato la sottrazione dall'imposizione di beni idonei ad esprimere una significativa capacità contributiva, con effetti distorsivi sul sistema tributario e conseguente violazione dei principi di uguaglianza (art. 3) e capacità contributiva (art. 53) previsti dalla Carta costituzionale.

Al riguardo, la motivazione proposta dalla Suprema Corte valorizzava il criterio funzionale del collegamento tra piattaforma marina e Comune costiero poiché, pur non insistendo fisicamente sul suolo comunale, la struttura beneficiava di servizi pubblici erogati dal Comune⁴ indispensabili per la gestione del personale e l'esercizio delle attività estrattive *off-shore*. Ne discende una forma di "controprestazione" indiretta che giustifica l'imposizione, soprattutto di un tributo come l'IMU strutturalmente correlato al finanziamento dei servizi indivisibili comunali.

La Corte ha quindi chiarito che, trattandosi di un tributo patrimoniale comunale, l'IMU può legittimamente gravare su beni rispetto ai quali lo Stato abbia discrezionalmente individuato un Comune di riferimento ai fini dell'attribuzione del gettito. Dunque, la piattaforma collocata nel mare antistante il litorale risulta correttamente assoggettata alla potestà impositiva comunale, non assumendo rilievo l'assenza di una presenza "fisica" dell'ente locale nel punto di ubicazione dell'impianto, bensì il suo radicamento economico-funzionale nel territorio costiero.

Il richiamo all'art. 119 Cost.⁵ si inserisce in un quadro nel quale la pretesa impositiva rimane integralmente ancorata alla disciplina dell'IMU e svolge una funzione meramente sistematica di conferma della scelta legislativa di attribuire ai

Comuni il gettito di un tributo patrimoniale riferito a beni idonei ad esprimere capacità contributiva⁶. La decisione della Corte non si colloca, pertanto, nell'ottica di una tutela del gettito comunale in senso astratto, ma nella coerente applicazione del presupposto oggettivo dell'IMU. Nel caso in cui la legge non preveda una chiara esenzione, l'inclusione delle piattaforme marine nella base imponibile IMU non si configura come una deroga eccezionale al sistema, ma come applicazione fisiologica del principio di capacità contributiva declinato su base territoriale, in coerenza con la natura patrimoniale del tributo stesso⁷.

Pertanto, l'imponibilità delle piattaforme marine si colloca nel quadro sistematico del dovere di contribuire alle spese pubbliche territoriali.

3. I PRESUPPOSTI E LA DIFFICOLTÀ NELLA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE DELL'IMU

Particolare attenzione merita il motivo di ricorso relativo alla non imponibilità delle piattaforme marine nel periodo antecedente al 2020, anno di introduzione dell'attuale imposta immobiliare sulle piattaforme marine (c.d. IMPI).

La questione incide direttamente sul presupposto oggettivo dell'imposta e sulla ricostruzione sistematica del regime impositivo applicabile prima del 2020.

L'IMU, disciplinata dall'art. 13 d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 e, per quanto non diversamente disposto dal d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, colpisce il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli assumendo quale elemento centrale la qualificazione del bene come "immobile". Tale disciplina si integra a quella del catasto edilizio urbano, infatti l'art. 4 del R.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, convertito con modificazioni dalla L. 11 agosto

2011, n. 214, in sostituzione dell'imposta comunale sugli immobili (ICI).

³ Il mare territoriale è parte del territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 della Convenzione di Montego Bay sul diritto del mare.

⁴ es. portualità, infrastrutture logistiche, viabilità, sicurezza civile, accesso amministrativo.

⁵ In riferimento al principio dell'autonomia finanziaria di entrata e di spesa dei Comuni, i quali dispongono di risorse autonome e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la

Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

⁶ G.M. CARTANESE, *Conflitto tra enti impositori: sulla tassazione comunale degli immobili provinciali adibiti ad edifici scolastici*, in *Rivista telematica di Diritto Tributario*, 2025, pp. 4 - 5.

⁷ A.F. URICCHIO, M. AULENTA, P. GALEONE, A. FERRI (a cura di), *I tributi comunali dentro e oltre la crisi*, Università degli studi di Bari "Aldo Moro", 2021, in merito alla disciplina dell'IMU e al principio di capacità contributiva applicato ai tributi locali.

1939, n. 1239, ha qualificato come unità immobiliari urbane (c.d. UIU) anche tutte le costruzioni stabili di qualsiasi materiale, inclusi gli edifici sospesi o galleggianti, purché stabilmente assicurati al suolo. Già precedentemente, la giurisprudenza di legittimità⁸ aveva progressivamente valorizzato i requisiti dell'autonomia funzionale e della capacità reddituale dell'unità immobiliare, ritenendo che anche manufatti collocati in mare possono integrare il presupposto oggettivo dell'imposta, in quanto suscettibili di accatastamento e idonei a produrre reddito proprio⁹.

Una volta accertata la natura immobiliare delle piattaforme, occorre chiarire che per la determinazione della base imponibile, in assenza di una rendita catastale attribuita, la normativa¹⁰ prevede l'applicazione del metodo contabile come avviene per gli immobili a destinazione speciale (categoria D) non ancora iscritti in catasto.

Ai sensi dell'art. 5, comma 3, del d. lgs. n. 504/1992, il valore si determina assumendo l'ammontare lordo risultante dalle scritture contabili, aggiornato annualmente tramite specifici coefficienti ministeriali. Tale sistema risponde a una precisa logica antielusiva volta ad evitare che beni di ingente valore economico rimangano "zone franche" fiscali solo perché privi di rendita attribuita in catasto¹¹, garantendo così il rispetto del principio di capacità contributiva. L'utilizzo di dati contabili oggettivi, dunque, non si pone in contraddizione con la natura "catastale" del tributo, bensì funge da criterio tecnico-estimativo provvisorio e necessario¹².

Assume, tra l'altro, particolare rilievo il trattamento delle componenti impiantistiche, i c.d. "imbullonati" (es. pompe, motori, turbine)¹³. La Legge di Stabilità 2016 ha chiarito che tali elementi, seppur ancorati al suolo, debbano essere esclusi

dalla stima catastale, limitando la tassazione alle sole componenti strutturali (piattaforma, moduli abitativi, cabine elettriche)¹⁴.

Tuttavia, come chiarito dalla sentenza in commento, tale esenzione non opera automaticamente per gli immobili privi di rendita, per i quali la base imponibile è determinata mediante il metodo contabile. Ne consegue che, fino all'avvenuta iscrizione in catasto della piattaforma, la base imponibile deve includere l'intero valore patrimoniale risultante dal bilancio, senza possibilità di scorporare la componente impiantistica. Solo in fase di successivo accatastamento la contribuente potrà legittimamente richiedere l'esclusione degli impianti dal calcolo della rendita.

Occorre sottolineare che, oltre alla contestazione sul valore contabile, la società ha sollevato l'ulteriore motivo di ricorso relativo alla riconducibilità delle piattaforme alla categoria catastale E/3 (anziché D). Per completezza del ragionamento fin qui svolto, tale tesi è stata parimenti disattesa in quanto la natura industriale e il fine di lucro sotteso all'attività estrattiva confliggono con le "speciali esigenze pubbliche" richieste per l'esenzione, che presuppongono una destinazione a servizi di interesse collettivo privi di carattere prettamente commerciale.

4. L'ESIMENTE DELL'INCERTEZZA NORMATIVA TRA RIGORE INTERPRETATIVO E PROSPETTIVE DELLA RIFORMA DELLE SANZIONI

I giudici nella sentenza in esame hanno rigettato anche l'ultimo motivo di ricorso, inerente alla presunta violazione dell'art. 6, secondo comma,

⁸ Cass. civ., Sez. V, Sent., 6 dicembre 2016, n. 12741.

⁹ M. GREGGI, *La fiscalità delle zone economiche esclusive*, 2022, p. 253, spec. sul riconoscimento della rilevanza tributaria delle piattaforme marine quali unità immobiliari suscettibili di accatastamento e autonome sotto il profilo funzionale e reddituale.

¹⁰ Art. 5, comma 3, del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come richiamato dall'art. 13, comma 3, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214.

¹¹ Cit. Cass. civ., Sez. V, Sent., 5 settembre 2025, n. 24617, punto 6.10.

¹² G. GIRELLI, *Dubbi in materia di base imponibile IMU*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 3, p. 1007, in tema di individuazione e determinazione della base imponibile dell'IMU.

¹³ M. DEL VAGLIO, *La rilevanza catastale di impianti e macchinari imbullonati*, in *Corriere Tributario*, 2015, 4, p. 271. S. CHIRICHIGNO, V. SEGRE, *Novità in materia di determinazione della rendita catastale degli opifici industriali*, 2016.

¹⁴ G. TARCHINI, *L'arcaica e asistemica catastizzazione della ricchezza immobiliare*, in *Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, pp. 272 - 274, in merito alla problematica qualificazione catastale degli impianti e macchinari c.d. "imbullonati" e alla loro esclusione dalla rendita catastale.

d.lgs. 472/1997 in tema di sanzioni. A tal proposito, la ricorrente invocava l'inefficacia delle stesse sulla base dell'oggettiva incertezza normativa e della tutela del legittimo affidamento.

La Corte ha tuttavia ritenuto infondata tale censura sulla scorta di due argomentazioni dirimenti. In primo luogo, l'incertezza normativa è esclusa dalla presenza di un orientamento di legittimità, già citato, consolidato e uniforme¹⁵. Nel caso *de quo*, la chiarezza della norma è confermata dal costante orientamento della Cassazione, che precedentemente non ha mai manifestato oscillazioni interpretative sul tema¹⁶. In secondo luogo, per operare come esimente, l'incertezza deve rivestire carattere oggettivo, il quale si configura solo quando la norma sia talmente equivoca da impedire persino al giudice l'individuazione della regola applicabile. A tal proposito, si ribadisce il principio cardine secondo cui l'incertezza oggettiva non è parametrata sulla diligenza di un generico contribuente, né sulla capacità tecnica di professionisti e operatori legali, né tantomeno sulle valutazioni dell'ufficio impositore. Essa è riferibile esclusivamente al giudice, quale unico soggetto dell'ordinamento investito del potere-dovere di vagliare circa la ragionevolezza di una determinata prospettiva interpretativa¹⁷.

La sentenza in commento ha dunque qualificato la posizione della contribuente come incertezza soggettiva, derivante da un'errata interpretazione o dalla mera ignoranza del precetto¹⁸. Tale condizione, a differenza dell'incertezza oggettiva,

non è idonea a escludere la punibilità in sede sanzionatoria.

Alla luce del rigore interpretativo della Suprema Corte, che circoscrive le situazioni di incertezza oggettiva a casi residuali di assoluta oscurità normativa, assume rilievo il recente intervento di riforma del sistema sanzionatorio dei tributi locali, attuato con il d.lgs. 33/2025 in esecuzione della legge delega n. 111/2023. La pronuncia in questione ha rappresentato infatti la conseguenza di una netta chiusura della società ricorrente rispetto a percorsi di collaborazione pre-contenzioso e al ricorso a strumenti deflativi dello stesso, determinando un aggravio dell'onere accessorio tra interessi e sanzioni. Tale condotta si è scontrata con un orientamento di legittimità consolidato che, pur in presenza di complessità interpretative, esclude la sussistenza di oggettiva incertezza laddove la prassi e la giurisprudenza abbiano già delineato il perimetro applicativo del tributo. La citata riforma, pur non incidendo retroattivamente sulla fattispecie oggetto del giudizio, segnala un mutamento di prospettiva del legislatore volto a riequilibrare il rapporto tra pretesa impositiva e apparato sanzionatorio, rafforzando i principi di proporzionalità e favorendo comportamenti collaborativi da parte del contribuente¹⁹.

5. DALL'IMU ALL'IMPI: GLI EFFETTI DELLA NATURA SOSTITUTIVA SUL PRELIEVO

¹⁵ Cass. civ., Sez. V, Ord., 06 febbraio 2019, n. 3431. In tema di sanzioni amministrative per la violazione di obblighi tributari, deve escludersi la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza nell'interpretazione delle norme violate, nel caso in cui la Suprema Corte, alla quale soltanto spetta assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, sia consolidata, senza che assumano rilevanza eventuali contrasti nella giurisprudenza di merito.

¹⁶ Sul tema dell'imposizione immobiliare gravante sulle piattaforme marine, si vedano le recenti pronunce di legittimità: Cass., Sez. V, Sent., 23 maggio 2025, nn. 13793 e 13794; Cass., Sez. V, Sent., 30 maggio 2025, nn. 14542, 14543, 14544, 14547, 14549, 14550, 14551 e 14556. Inoltre il principio era stato già espresso, nel precedente grado di merito del presente giudizio, da CTR Calabria, n. 2946/2022.

¹⁷ M. LOGOZZO, *La disapplicazione delle sanzioni da parte del giudice tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021.

¹⁸ Cass. civ., Sez. V, Sent., 6 giugno 2025, n. 15144, punto 6.

¹⁹ L. LOVECCHIO, *Accertamento, riscossione e sanzioni dei tributi locali e regionali coordinati con il sistema dei tributi erariali*, in *il Fisco*, 2025, 25, pp. 2253 - 2254, il quale osserva come la riforma sanzionatoria in vigore dal 1° gennaio 2026 segni il superamento del modello "punitivo" emerso nel caso ENI (caratterizzato da sanzioni fino al 200% per omessa dichiarazione). L'autore evidenzia la stabilizzazione della sanzione per omissione alla misura fissa del 100% e la riduzione al 40% per la dichiarazione infedele, sottolineando come tale mitigazione sia bilanciata, nel triennio 2025-2027, dall'attribuzione ai Comuni dell'intero gettito recuperato (100%). Tale misura è volta a compensare il minor gettito derivante dalla riduzione delle sanzioni, promuovendo al contempo una gestione dell'accertamento orientata alla *tax compliance* e alla risoluzione stragiudiziale delle controversie, superando il modello di contenzioso sistematico evidenziato dal precedente citato.

Tra gli argomenti oggetto di ricorso, la contribuente ha sollevato anche quello a favore dell'esclusione impositiva dalla sopravvenuta istituzione dell'IMPi, introdotta dall'art. 38 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, con decorrenza dal periodo di imposta 2020. Secondo quanto prospettato dalla ricorrente, l'introduzione di un tributo *ad hoc* sancirebbe la non imponibilità di tali manufatti per i periodi d'imposta antecedenti, tra cui l'annualità 2016 oggetto del presente giudizio. Tale assunto risulta, tuttavia, privo di rilevanza in quanto l'istituzione dell'IMPi non riveste natura di norma impositrice *ex novo*, bensì configura un riassetto normativo volto a razionalizzare una materia già soggetta a prelievo. In sostanza, l'evoluzione della disciplina non scardina il precedente regime di imponibilità ai fini IMU, consolidatosi sulla scorta del riconoscimento della natura di fabbricato di tali strutture, ma si limita a mutarne il *nomen iuris* e le modalità di riscossione²⁰.

A conferma della natura meramente sostitutiva del tributo, il comma 2 dell'art. 38 sancisce una totale identità tra le due imposte nella determinazione della base imponibile. Il rinvio alla modalità di calcolo secondo il criterio del "valore contabile" per i manufatti privi di rendita catastale rappresenta il *fil rouge* tecnico che lega i due regimi. Non vi è stata alcuna variazione nella sostanza economica del prelievo, in quanto il tributo continua a colpire il valore patrimoniale degli impianti calcolato sulla scorta dei costi di acquisizione e costruzione risultanti dalle scritture contabili.

Le vere novità, inoltre, sono state introdotte dai commi 3 e 4 dello stesso articolo che, lungi dallo smentire l'imponibilità pregressa, ne chiariscono la *ratio* di riordino. La fissazione di un'aliquota unica al 10,6 per mille e la rigida ripartizione del gettito tra Stato (7,6 per mille) e Comuni (3 per mille) rispondono all'esigenza di eliminare il contenzioso sistematico legato alla sovranità territoriale in acque marine.

Per quanto concerne il regime ante 2020, l'imponibilità IMU era spesso paralizzata dall'incertezza circa la delimitazione dei confini marittimi dei comuni costieri e dalla conseguente difficoltà di individuare il soggetto attivo del tributo. Al riguardo, la Corte di Cassazione ha ribadito quanto dimostrato dai precedenti contenziosi, cioè che la collocazione delle piattaforme marine entro il limite delle dodici miglia dalla costa radica la competenza impositiva in capo ai Comuni costieri, non potendosi configurare come aree sottratte alla fiscalità immobiliare locale. Il mare territoriale, infatti, rientra nella piena sovranità dello Stato e nell'ambito del quale il legislatore può legittimamente riferire il presupposto dell'imposta municipale ai Comuni quali enti destinatari del gettito di un tributo statale derivato come l'IMU.

In riferimento alla sentenza in commento, la Corte ha dunque sottolineato che l'introduzione dell'IMPi non smentisce affatto la competenza comunale pregressa nelle acque territoriali, ma si limita a sottrarre ai Comuni la gestione diretta del tributo per ragioni di uniformità e di riduzione del contenzioso, lasciando però intatta la qualificazione delle piattaforme entro le dodici miglia come beni imponibili già assoggettati a IMU per le annualità precedenti.

6. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La sentenza in commento si colloca nel solco di un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato, rispetto al quale la Suprema Corte aveva già fornito risposte chiare e coerenti ben prima dell'introduzione dell'IMPi. Proprio tale continuità interpretativa induce a interrogarsi sulle ragioni che hanno spinto la contribuente a sostenere, con particolare insistenza, una strategia difensiva tanto articolata quanto radicale e ad alto rischio, nonostante l'assenza di significative oscillazioni della giurisprudenza di legittimità.

L'ostinazione nel perseguire il contenzioso fino all'ultimo grado di giudizio, nonostante un quadro già ampiamente sfavorevole, ha precluso alla società

²⁰ L'art. 38, comma 1, D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, laddove stabilisce che l'IMPi è istituita "in sostituzione di ogni altra imposizione immobiliare locale ordinaria sugli stessi manufatti", conferma inequivocabilmente la preesistenza del presupposto

impositivo. Dunque, il legislatore non ha inteso sancire una "nuova" capacità contributiva, bensì ha operato una mera semplificazione del regime.

la possibilità di accedere a strumenti deflativi del contenzioso. L'adozione di istituti quali l'accertamento con adesione o il ravvedimento operoso avrebbe infatti permesso una significativa riduzione delle sanzioni e degli interessi moratori. Al contrario, l'assenza di un confronto costruttivo da parte della contribuente ha determinato un esito oneroso poiché per la sola annualità 2016, il carico complessivo tra imposta, sanzioni e interessi ammonta a circa 3,4 milioni di euro²¹. Inoltre i giudici, nella sentenza in esame, hanno condannato Eni S.p.A. anche al pagamento delle spese di giudizio, ma tale importo rappresenta solo la punta dell'iceberg in quanto la decisione funge da "apripista" per il consolidamento delle pretese tributarie relative alle annualità successive (dal 2017 al 2019), prima dell'entrata in vigore del regime IMPi.

A tale riguardo, la pronuncia della Corte non solo conferma la legittimità dell'imposizione sulle piattaforme marine nelle annualità antecedenti all'IMPi, ma offre anche lo spunto per una riflessione più ampia sull'evoluzione del rapporto tra fisco e contribuente, nel quale alla certezza del diritto dovrebbe progressivamente affiancarsi una realistica analisi della situazione, privilegiando, laddove possibile, canali di *tax compliance* e collaborazione.

²¹ Secondo quanto dichiarato dal Comune di Crotone.