

ICI e piattaforme petrolifere

Cass. civ., sez. trib., sentenza 24 febbraio 2016, n. 3618 (Pres., res. Chindemi)

Ici – Piattaforme Petrolifere – Assoggettabilità Ad Imposta – Criteri

In tema di ICI, sono sottoposte all'imposta le piattaforme petrolifere per l'estrazione di idrocarburi, classificabili nella cat. D/7, la cui base imponibile, in mancanza di rendita catastale, è determinata secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3 dell'art. 6 del d.l. n. 33 del 1992, in base al valore di bilancio risultante dalle scritture contabili al lordo delle quote di ammortamento.

(Massima a cura di Giuseppe Buffone – Riproduzione riservata)

Svolgimento del processo

Fatto

La Commissione provinciale di Teramo con sentenza n. 49/03/01 accoglieva il ricorso dell'Eni s.p.a. avverso gli avvisi di accertamento ICI, per gli anni dal 1993 al 1998, (£ 13.897.980.000 a titolo di maggior imposta, £ 14.027.562.000 a titolo di sanzioni per omesso versamento di omessa dichiarazione, £ 4.893.978.870 per interessi) su quattro piattaforme petrolifere per l'estrazione di idrocarburi, poste nel mare prospiciente il Comune di Pineto, nelle acque territoriali del mare Adriatico, non iscritte in catasto, correlate a una centrale di smistamento posta sulla terra ferma, rilevando la insussistenza del potere impositivo del Comune sul mare territoriale e la intassabilità delle piattaforme in quanto non iscrivibili in catasto, ovvero iscrivibili alla categoria "E", esente da ICI.

La Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo rigettava l'appello proposto dal Comune di Pineto.

A seguito di ricorso del Comune di Pineto questa Corte, con sentenza n. 13.794/05, cassava con rinvio la sentenza impugnata rilevando la necessità di una " accurata, puntigliosa e precisa descrizione degli immobili che costituisce un presupposto necessario e indispensabile ai fini del decidere".

La CTR dell'Abruzzo, dopo avere disposto CTU tecnica e tecnico-contabile, con sentenza n.44/03/09 depositata il 14.12.2009 rigettava l'appello proposto dal Comune di Pineto avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Teramo, escludendo in concreto la potestà impositiva del Comune sulle acque territoriali, stante il difetto del requisito oggettivo di assoggettabilità a ICI in ragione della allocazione a mare delle costruzioni.

Rilevava al riguardo la Commissione Tributaria Regionale, sulla base delle risultanze della CTU, che le piattaforme non erano un naturale prolungamento delle terre emerse e collegate alla terraferma mediante un

istmo anche artificiale, dovendosi escludere la loro iscrivibilità in catasto e, in ogni caso, osservava che dovrebbero essere annoverate tra gli immobili con destinazione E/9 (destinazioni particolari e in ogni caso sarebbero esenti da imposta perché riconosciute di pubblica utilità).

Rilevavano inoltre giudici di appello come le piattaforme non producessero un reddito proprio, in quanto tale capacità sarebbe connessa e dipendente dal giacimento cui sono collegate, rilevando come nella centrale di terra perviene il complesso di attività industriali tipiche produttive di reddito, tra cui lo stoccaggio e il processo di raffinazione.

Il Comune di Pineto impugna la sentenza della Commissione Tributaria Regionale deducendo i seguenti motivi:

In punto di imposizione fiscale e di assoggettabilità ad ICI

a) vizio di motivazione ex art. 360 n. 5 cod. proc. civ. sotto il triplice profilo, violazione del d.lgs. n. 504/92, violazione del principio costituzionale di contribuzione rilevando come l'affermazione che "l'accatastabilità è condicio sine qua non per la configurabilità della imponibilità ICI", concretizza vizio di motivazione in quanto non consente di rilevare il ragionamento seguito dal giudice di merito al riguardo.

Lamentava anche l'omessa valutazione, ritenuta decisiva, della circostanza che le piattaforme non vanno accatastate autonomamente ma ricomprese nella determinazione della rendita catastale dell'immobile principale cui sono annesse, rilevando anche omesso esame delle previsioni normative in base alle quali la CTR ha affermato che tutti gli immobili siti nel territorio dello Stato sono imponibili, se accatastabili;

b) violazione degli articoli 1, 2, 5 e 7 d.lgs. n. 504/92 e del principio costituzionale di contribuzione violando detta previsione normativa ritenere l'accatastabilità "condicio sine qua non" per la imponibilità, ritenendo imponibili gli immobili a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali cui è diretta l'attività di impresa, essendo l'imposta determinabile in base al valore venale dei beni, anche di quelli non iscritti in catasto.

Osservava come le piattaforme petrolifere costituiscono "impianti stabilmente infissi" posti a servizio pertinenziale della centrale di trattamento e dispacciamento sulla terra ferma, dovendo individuarsi l'imponibilità non in relazione all'accatastamento bensì alla rendita catastale della centrale cui sono annessi, cioè nella cat. D/7 goduta da essa, cui devono confluire i contributi di valore derivanti dalle piattaforme

Rileva, inoltre la violazione del principio costituzionale di cui all'art. 53 Cost. la sentenza che sottrae una categoria di immobili (non accatastati o non accatastabili) al principio generale di contribuzione, rilevando anche la violazione dell'art. 7 comma 1, lett. b), legge cit. la sentenza che indica la estensione delle piattaforme in ragione della pubblica utilità, escludendone la accatastabilità.

In punto di iscrivibilità in catasto

c) violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., vizio di motivazione ex art. 360 n. 5 cod. proc. civ., sotto duplice profilo, violazione r.d.l. n. 652/39, d.P.R. 138/98, d.l. n. 262/2006, convertito dalla legge n. 286/2006 e regolamento ex d.P.R. 1142/1949, rilevando come violi la prescrizione di cui all'art. 112 cod. proc. civ. la sentenza del giudice di rinvio, che, in

relazione alla eccezione di giudicato derivante dal riconoscimento del potere impositivo incidente sul mare territoriale, omette di pronunciarsi su detta eccezione, affermando la non accatastabilità delle piattaforme petrolifere e, di conseguenza, la loro non tassabilità in ragione dell'allocazione a mare.

d) vizio di motivazione ex art. 360, n. 5, cod. proc. civ. in relazione alla non accatastabilità delle piattaforme in mancanza di una motivazione esplicativa e di riferimento ad atti normativi, rilevando l'incoerenza illogicità del ragionamento molto ad escludere la tassabilità in ragione della loro pertinenzialità alla centrale, accatastata nella categoria D.

e) violazione r.d.l. n. 652/39, d.P.R. n. 138/98, d.l. n. 262/2006, convertito dalla legge 286/2006 e regolamento ex d.P.R. n. 1142/1949 rilevando come abbia errato la CTR nel non ritenere che le pertinenze funzionali vadano iscritte in catasto unitamente alla unità immobiliare principale, concorrendo alla sua formazione; rileva inoltre come tutti i fabbricati, le costruzioni stabili e le porzioni di essi aventi autonomia funzionale reddituale vadano riscritti in catasto, avendo errato la CTR nel dichiarare non accatastabili le varie unità immobiliare ricomprese nelle piattaforme e rilevate come alloggio, uffici, depositi, locali operativi, eliporto, attracco

f) vizio di motivazione in relazione all'art. 360, n. 5, cod. proc. civ., dovendo ritenersi viziata la sentenza del giudice di merito che recepisce le risultanze della CTU, omettendo di considerare la relazione di parte, rilevante ai fini della decisione, omettendo le indicazioni di riferimenti giuridici che hanno determinato il giudizio.

In punto di categoria catastale

g) vizio di motivazione, in relazione all'art. 360, n. 5, cod. proc. civ. non avendo specificato la CTR per quale ragione l'attività di produzione delle piattaforme sia qualificabile come attività di ricerca ed esente da imposta perché riconosciuta di pubblica utilità, omettendo di indicare la previsione normativa che riconosce tale esenzione, dovendo essere iscritte in catasto nel gruppo B o D, anche nel caso in cui il prodotto commercializzato abbia eventualmente rilevanza sotto il profilo dell'interesse pubblico, ritenendo viziata la sentenza che nell'ambito di un unico complesso opificio destinato allo svolgimento di attività industriale, abbia ritenuto che gli elementi pertinentziali siano di pubblica utilità in difformità dell'immobile principale che non ha tale qualificazione;

h) violazione e erronea applicazione d.P.R. n. 1142/1949, r.d.l. n. 652/39; legge n. 1231/1936, artt. 2 e 40 e segg. D.l. n. 262/2006, conv. dalla legge n. 286/2006 e delle circolari del direttore dell'Agenzia del Territorio n. 4 del 2006 e n. 4 del 2007, avendo errato la CTR nel non ritenere iscrivibili in catasto le piattaforme, quali pertinenze funzionali, nella medesima categoria in cui è iscritta la unità immobiliare principale, avendo omesso la sentenza di specificare per quali ragioni ritiene le piattaforme appartenenti, eventualmente, alla categoria E/9;

In punto di ritenuta esenzione per produzione di reddito

i) violazione ed erronea applicazione dell'art. 5 r.d.l. n. 652/1939, avendo la sentenza affermato che le piattaforme non sono idonee a produrre reddito proprio in quanto tale capacità di produzione, data dall'attività di estrazione, lavorazione e spedizione del gas, non sarebbe parte

fondamentale e preponderante del processo che deriva dal giacimento, dovendo il citato articolo cinque interpretarsi nel senso che l'essere "utile e atto a produrre reddito proprio" vada riferito all'immobile considerato quale mezzo per lo svolgersi di una attività imprenditoriale e, quindi, anche alle piattaforme che sono parte di un processo produttivo finalizzato allo svolgimento dell'attività di impresa e alla produzione di reddito;

j) vizio di motivazione, in relazione all'art. 360, n. 5, cod. proc. civ., per avere la sentenza erroneamente ritenuto che le piattaforme non siano idonee strutture a produrre reddito proprio per difetto del requisito della "essenzialità" e "preponderanza" nell'esercizio dell'attività di impresa invece di considerare la "utilità", necessariamente associabile alla loro natura pertinenziale;

L'Eni s.p.a. si è costituita con controricorso formulando anche ricorso incidentale, deducendo i seguenti motivi:

a) carenza del potere di imposizione, vizio di motivazione in relazione all'art. 360, n. 5, cod. proc. civ., avendo la sentenza impugnata riconosciuto l'astratta sussistenza della soggettività attiva d'imposta del Comune di Pineto sul tratto di mare territoriale su cui insistono le piattaforme, potendo essere esercitato il potere di imposizione del Comune nell'ambito del territorio comunale e non sul mare territoriale adiacente;

b) violazione e falsa applicazione degli articoli 817 cod. civ., 23 r.d. n. 1443/ 1927 (c.d. Legge mineraria) in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza, pur riconoscendo la carenza del presupposto oggettivo dell'imposizione ai fini ICI delle piattaforme, ne ha comunque riconosciuto la pertinenzialità non al giacimento petrolifero, ma alla centrale di terra;

c) vizio di motivazione non avendo la sentenza rilevato che le piattaforme, non potendo essere considerate indipendentemente dal relativo pozzo di escavazione, sono prive di autonomia funzionale e reddituale e non possono essere iscritte nel catasto edilizio urbano;

In via di riproposizione dei motivi di ricorso rimasti assorbiti

d) carenza di potere del Comune di determinare il valore delle piattaforme ai fini ICI, essendo la base imponibile determinata con riferimento alla rendita catastale, con conseguente competenza dell'ufficio del territorio;

e) determinazione del valore in base al bilancio: violazione dell'art. 5, comma 3, d.lgs. n. 504/ 1992, in quanto, nell'ipotesi in cui si ritenesse che le piattaforme siano assoggettabili ad ICI e debbano essere accatastate nel gruppo D come opifici, la base imponibile del tributo non sarebbe commisurata al valore accertato mediante stima ma è costituito dal valore dell'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili;

f) titolarità delle piattaforme possedute dall'Eni in contitolarità con altre compagnie petrolifere, con conseguente esonero ICI per la quota di non pertinenza;

g) inapplicabilità delle sanzioni per l'obiettiva incertezza della fattispecie;

h) illegittimità dell'irrogazione di sanzioni per omessa dichiarazione in quanto l'obbligo di dichiarare le piattaforme sarebbe sorto, una tantum, solo nel 1993 e una sanzione per l'omessa dichiarazione non potrebbe essere irrogata per gli anni successivi (dal 1994 al 1998);

i) applicabilità della continuazione ex art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472/97, essendo stata invece applicata per ogni anno l'intera sanzione per l'omessa dichiarazione mediante cumulo materiale e senza alcuna riduzione.

Il Comune di Pineto presentava controricorso al ricorso incidentale.

Entrambe le parti presentavano memorie.

Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 11.2.2016, in cui il PG ha concluso come in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Eccepisce, preliminarmente, l'Eni la improcedibilità del ricorso per cassazione proposto dal Comune di Pineto in ragione della mancata allegazione di alcuno degli atti processuali sui quali si fonda, che preclude di verificare la rispondenza tra le censure enucleate in sede di ricorso e gli elementi di fatto e di diritto acquisiti al presente giudizio.

La doglianza è infondata in quanto alle lacune del ricorso possono supplire sia la pur eccessiva diffusione del controricorso e ricorso incidentale e la conoscibilità e citazione nella sentenza impugnata dei brani rilevanti della CTU e delle note dell'Agenzia; inoltre la inammissibilità del ricorso per mancata allegazione di documenti non trova applicazione in relazione alle questioni di diritto poste dai motivi specificati in punto di "imposizione fiscale e di assoggettabilità ad ICI", "di iscrivibilità in catasto" e "di categoria catastale", questioni che vanno esaminate congiuntamente in quanto logicamente connesse, unitamente alle questioni riproposte dall'ENI relative ai criteri di determinazione dell'ICI e alle sanzioni, potendosi riproporre nel giudizio di rinvio questioni ritenute assorbite dalla CTR.

2. La pronuncia di rinvio della Corte di Cassazione, a seguito della quale è stata pronunciata la sentenza della CTR dell'Abruzzo, oggetto di ricorso per Cassazione, nella parte motiva, si è limitata a rilevare "il vizio di motivazione in cui è incorso il giudicante, ritenendo e qualificando la sua premessa come esaustiva e tale da escludere la potestà impositiva dei Comuni sulle acque territoriali" rilevandone anche "la apoditticità anche perché si limita ad ancorarsi a delle premesse, come visto censurabili, senza correlare le stesse ad una accurata, puntigliosa e precisa descrizione degli immobili che costituiscono un presupposto necessario e indispensabile ai fini del decidere..." (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13794 del 27/06/2005), censurando la sentenza "oltre che per la sua assoluta apoditticità, anche perché si limita ad ancorarsi a delle premesse, come visto censurabili, senza correlare le stesse ad una accurata, puntigliosa e precisa descrizione degli immobili che costituisce un presupposto necessario e indispensabile ai fini del decidere..."

La sentenza n. 1374/2005 non afferma esplicitamente l'imponibilità ICI delle piattaforme petrolifere e non contiene il principio di diritto riportato nella massima del CED che recita, per la parte di interesse, "in tema di ICI, sono sottoposte all'imposta le piattaforme petrolifere per l'estrazione di idrocarburi di proprietà della società contribuente....", in quanto, dalla lettura della sentenza, il solo aspetto vincolante della stessa, per il giudice di rinvio, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. è la sconfessione della prima affermazione della CTR nella parte in cui, in negativo, aveva affermato che le installazioni nelle acque territoriali non sono soggette alla potestà dei Comuni, il resto essendo attinente a vizio di motivazione.

Non v'è dunque, nella sentenza del 2005, il principio di diritto secondo cui le piattaforme petrolifere insistenti nelle acque territoriali antistanti il Comune di Pineto debbano ritenersi soggette ad ICI, essendosi limitata la S.C. a censurare la sentenza della CTR mediante l'affermazione, in termini assai ampi, della possibile coesistenza - su qualsiasi punto del territorio nazionale, compreso il mare territoriale - di poteri pubblici sia statuali sia locali (sotto quest'ultimo profilo, anche perché non può concepirsi un luogo del territorio nazionale che non "appartenga" ad un Comune).

In caso di cassazione con rinvio per vizio di motivazione (da solo o cumulato con il vizio di violazione di legge), il giudice del rinvio non solo può valutare liberamente i fatti già accertati, ma può anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo, in relazione alla pronuncia da emettere in sostituzione di quella cassata, con il solo limite del divieto di fondare la decisione sugli stessi elementi del provvedimento impugnato ritenuti illogici ed eliminando, a seconda dei casi, le contraddizioni ed i difetti argomentativi riscontrati. (Cass. Sez. L, Sentenza n. 12102 del 29/05/2014)

I limiti dei poteri attribuiti al giudice di rinvio sono, infatti, diversi a seconda che la pronuncia di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto, ovvero per vizi di motivazione in ordine a punti decisivi della controversia, ovvero per entrambe le ragioni: nella prima ipotesi, il giudice deve soltanto uniformarsi, ex art. 384, primo comma, cod. proc. civ., al principio di diritto enunciato dalla sentenza di cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti acquisiti al processo, mentre, nella seconda, non solo può valutare liberamente i fatti già accertati, ma anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo in funzione della statuizione da rendere in sostituzione di quella cassata, ferme le preclusioni e decadenze già verificatesi; nella terza, infine, la sua "potestas iudicandi", oltre ad estrinsecarsi nell'applicazione del principio di diritto, può comportare la valutazione "ex novo" dei fatti già acquisiti, nonché la valutazione di altri fatti, la cui acquisizione, nel rispetto delle preclusioni e decadenze pregresse, sia consentita in base alle direttive impartite dalla decisione di legittimità. (Cass. Sez. 1, Sentenza n. 17790 del 07/08/2014, cfr Cass. Sez. 2, Sentenza n. 24976 del 10/12/2015)

In caso di rinvio per vizio di motivazione, pur conservando il giudice di rinvio tutte le facoltà che gli competevano originariamente quale giudice di merito, relative ai poteri di indagine e di valutazione della prova, nell'ambito dello specifico capo di annullamento, nel rinnovare il giudizio, egli è tenuto a giustificare il proprio convincimento secondo lo schema esplicitamente o implicitamente enunciato nella sentenza di annullamento, in sede di esame della coerenza logica del discorso giustificativo, evitando di fondare la decisione sugli stessi elementi del provvedimento annullato, ritenuti illogici, e con necessità, a seconda dei casi, di eliminare le contraddizioni e sopperire ai difetti argomentativi riscontrati (Cass. 9617/09).

3. Risulta dalla sentenza impugnata, che ha fatto riferimento alla CTU disposta a seguito di giudizio di rinvio, che le piattaforme sono "saldamente infisse nel sottosuolo marino" e come tali devono essere

classificate come immobili, essendo saldamente ancorate al suolo (art. 812 c.c.)

La CTR dell'Aquila, dopo avere riconosciuto che, in forza della disposta CTU, le strutture in questione siano saldamente infisse nel sottosuolo marino, ne ha escluso la tassazione a fini ICI in forza di tre argomentazioni:

a. le piattaforme sono collegate con l'opificio di terra esclusivamente mediante condotte di processo e non sono ubicate in un naturale prolungamento delle terre emerse o collegate alla terraferma mediante un istmo anche artificiale, escludendone la iscrizione in catasto e la carenza del potere impositivo del Comune;

b. non possono essere annoverate, come, ad esempio, l'opificio di raccolta a terra in Pineta, tra le "centrali di coltivazione e stoccaggio degli idrocarburi, ma, semmai, tra gli immobili con destinazione E/9 che in ogni caso sarebbero esenti da imposta perché riconosciuti di pubblica utilità,

c. le piattaforme non risultano idonee a produrre reddito proprio, ai sensi di quanto previsto dall'art. 5 R.d.l. n. 652/1939, poiché tale capacità sarebbe ed è in tutto connessa e dipendente dal giacimento cui sono collegate e funzionale strumentalmente alle sole attività di estrazione, segregazione e veicolazione verso la centrale di terra, non potendo definirsi parte fondamentale e preponderante dell'esercizio d'impresa produttrice di reddito.

Le argomentazioni della CTR non reggono ai motivi specifici di censura da parte del Comune che, logicamente connessi, vengono trattati congiuntamente, in ordine logico.

Gli artt. 1 e 2 l. 613/67 stabiliscono che il fondo marino appartiene al demanio dello Stato e il diritto al suo sfruttamento minerario e quindi soggetto a concessione; ai sensi dell'art.1, comma 2, del D.lgs 504/92 "presupposto dell'imposta e il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione e scambio è diretta l'attività dell'impresa".

Quindi, tutti i fabbricati siti nel territorio dello Stato sono imponibili, soggiacciono all'imposta ICI e non può considerarsi "condicio sine qua non" ai fini impositivi, la iscrizione catastale in mancanza di una correlazione normativa tra "imponibilità" e "accatastabilità", essendo soggetti ad ICI tutti gli immobili, ancorché non accatastati e potendo essere determinata l'imposta in base ai criteri residuali, ove applicabili, previsti nel penultimo periodo del comma 3 dell'art. 6 del d.l. 11 luglio 1992, n. 33".

L'art. 1 r.d.l. 652/39 stabilisce che devono essere accatastati tutti i fabbricati e l'art. 4 stesso r.d.l. stabilisce che fabbricati da accatastare sono anche le costruzioni sospese o galleggianti "stabilmente assicurate al suolo".

Da tale normativa consegue che le piattaforme stabilmente assicurate al suolo demaniale marino debbono essere accatastate.

Gli unici immobili dichiarati esenti dall'imposta sono quelli indicati all'articolo sette D.lgs 504/92, classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9, nonché quelli rurali, in forza dell'art. 23, comma 1-bis del d.l. 30-12-2008, n. 207, aggiunto in sede di conversione dalla legge 27.2.2009, n. 14, prevedendosi espressamente "...che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrिवibili nel catasto

fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui all'art. 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557...".

Le piattaforme petrolifere, così come le centrali a cui sono annesse, sono classificabili nella categoria D/7, svolgendo operazioni qualificabili quali attività industriali (es: trattamento preliminare degli idrocarburi) quali " fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di vita industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni"; in tal caso l'art. 5 D.lgs 505/92 prevede al n. 3 che, per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, il valore è determinato secondo i criteri contabili.

Deve ritenersi esistente anche una potestà degli enti locali nell'ambito del mare territoriale, fino ad una distanza di 12 miglia marine, paragonabile a quella esercitata sul proprio territorio, con estensione della sovranità dello Stato e, per esso, dei relativi Comuni, sul mare territoriale, pur con i limiti derivanti dalle convenzioni internazionali.

Anche se il mare non è ricompreso tra i beni del demanio marittimo, che concernono solo il lido, la spiaggia e le terre emerse, tuttavia i beni infissi nel fondo del mare territoriale sono equiparabili a quelli del demanio marittimo (cfr art. 29 cod. nav.).

Le strutture stabilmente infisse nel fondo del mare territoriale sono, quindi, soggette al potere impositivo dell'ente territoriale di riferimento, rientrando nella definizione di fabbricati, e sono soggette ad ICI ai sensi dell'art. 3 D.lgs 504/92, come modificato dalla L. 368/2000.

Tali manufatti hanno una propria attività produttiva, suscettibile di valutazione economica ed idonea a produrre un reddito proprio, che è funzionale allo stoccaggio e al trattamento dei prodotti estratti da immettere nelle condutture, dopo la lavorazione del materiale.

Il processo inizia con la estrazione del materiale gassoso, si sviluppa sulle piattaforme con il processo di lavorazione del relativo materiale estratto, che viene immesso successivamente nelle condutture e raggiunge la centrale di smistamento a terra.

Ogni fase ha una propria autonomia, ancorché funzionale alle altre, circostanza che ne esclude la qualificazione di pertinenzialità, originariamente peraltro non invocata da alcuna delle parti e in relazione alla quale la CTR si è limitata a riportare il contenuto della CTU.

Le piattaforme costituiscono, invero, un cespite economico indipendente e distinto rispetto alla centrale di terra, ciascuno dotato di una sua utilitas e, trattandosi di cespite autonomo, va accatastato autonomamente e non quale pertinenza della centrale a terra.(cfr D.P.R. 1.12.1949 n. 1142, art. 40)

4. Nel caso di specie non può assurgere a *ius superveniens* in tema di intassabilità ICI delle piattaforme petrolifere il comma 244 dell'art. 1 della legge di stabilità del 2015 (L. n. 190 del 29 dicembre 2014) che recita: "Nelle more dell'attuazione delle disposizioni relative alla revisione della disciplina del sistema estimativo del catasto dei fabbricati, di cui all'articolo 2 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 10 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni, si applica secondo le istruzioni di cui alla circolare dell'Agenzia del territorio n. 6/2012 del 30 novembre 2012, concernente

la «Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativi».

Premessa l'anomalia e gli evidenti profili di incostituzionalità di una legge che si limita a rinviare, ai fini della applicazione di una normativa, senza altra specificazione, alle istruzioni di una circolare ministeriale, emanata da una delle parti del giudizio, tuttavia tale circolare, "normativizzata", a prescindere dalla sua eventuale efficacia retroattiva, anche nel caso di valenza di interpretazione autentica della normativa indicata, non trova applicazione per le piattaforme petrolifere, non menzionate nella citata circolare.

Il paragrafo 3 della circolare n. 6/2012 del 30.11.2012 dell'Agenzia del Territorio prevede che "i recenti interventi del legislatore, che hanno confermato la prassi in merito alla inclusione nella stima catastale dei generatori di energia, inducono a valorizzare quelle ulteriori componenti che, poste a monte del processo produttivo o allo stesso funzionalmente connesse, rendono possibile proprio il funzionamento di detti generatori. Tra queste, i canali adduttori delle acque per il funzionamento delle turbine nelle centrali idroelettriche, le condotte petrolifere o dei prodotti derivati o connesse ai sistemi di raffreddamento.... che, in ogni caso, devono essere rappresentata nella mappa catastale. Tale rappresentazione è prevista solo o se dette componenti sono ubicate nel territorio dello Stato, con esclusione di quelle poste nei fondali marini.

La circolare "normativizzata" non fa riferimento alle piattaforme petrolifere, ma solo alle "condotte petrolifere" che sono ontologicamente diverse dalle prime.

Solamente le "condotte petrolifere" devono essere "rappresentate nella mappa catastale", cioè iscritte in catasto quando insistono sulla terraferma, ma non devono esserlo quando si trovano sul fondo del mare. Le condotte petrolifere fanno riferimento al trasporto "in condotta" degli idrocarburi generalmente su lunghe distanze.

Quando si parla di condotte sottomarine solitamente ci si riferisce a linee dedicate al trasporto del prodotto da una piattaforma a un terminale marino per il trattamento per successiva esportazione, ovvero da una piattaforma a un terminale a terra, mentre la piattaforma petrolifera è una struttura utilizzata per l'esplorazione di aree marine, ove sono locati potenziali giacimenti di idrocarburi. Allo stesso tempo le piattaforme vengono o possono essere utilizzate anche per la perforazione di pozzi petroliferi, nel caso sia stata provata l'esistenza del giacimento. Stante l'ontologica differenza tra "condotte petrolifere" e "piattaforme petrolifere" la predetta circolare non trova applicazione alla fattispecie in esame.

5. La eccezione di contitolarità dei fabbricati formulata dall'Enel è inammissibile anzitutto per carenza probatoria relativamente a diritti correlabili ad altri soggetti: comunque è l'Eni, quale concessionaria esclusiva delle piattaforme, il solo soggetto imponibile in quanto, ex art. 3, ultimo cpv. d.lgs. n. 540/91 "nel caso di concessione su aree demaniali soggetto passivo è il concessionario" a prescindere dalla concessione relativa allo sfruttamento del giacimento minerario, essendo quest'ultima estranea all'accertamento ICI.

Sussistono, pertanto, i presupposti oggettivi per l'assoggettamento ad ICI delle piattaforme petrolifere, stante la loro riconducibilità al concetto di immobile ai fini civili e fiscali, la loro suscettibilità di accatastamento e a

produrre un reddito proprio; sicché anche il concessionario detentore delle piattaforme petrolifere è soggetto al pagamento dell'ICI, che inerisce al valore del bene e non alla produzione del reddito, in quanto la redditività deve essere riferita allo svolgimento di attività imprenditoriale- industriale e non alla diretta produzione di un reddito da parte della struttura.

In altri termini: l'imposta colpisce il valore dell'immobile, utilizzato per la produzione del reddito, ma non il reddito, che è oggetto di altre imposte.

Occorre, tuttavia, individuare i criteri per la determinazione della base imponibile del tributo.

L'art. 5, comma 1, d.lgs. n. 504/92 prevede che la base imponibile dell'imposta è il valore degli immobili e nel caso di fabbricati dotati di rendita, il comma 2, prevede che la base imponibile è commisurata alle "rendite risultanti in catasto", determinando i moltiplicatori di legge.

Il comma 3 del d.lgs. n. 504/92 indica i criteri per la quantificazione della base imponibile per i fabbricati non iscritti in catasto, prevedendo, nel caso in cui l'immobile sia sprovvisto di rendita: "per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato...secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3 dell'art. 6 del d.l. 11 luglio 1992, n. 33", cioè in base al valore" costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili" (c.d. metodo stratificato)

Quindi, in mancanza di rendita catastale, data la mancanza di iscrizione in catasto, la base imponibile delle piattaforme, classificabili nella cat. D, è costituita dal valore di bilancio e, quindi, non è corretta la stima degli immobili commisurata dal Comune al valore accertato mediante stima diretta.

Il giudizio tributario non si connota come un giudizio di "impugnazione-annullamento", bensì come un giudizio di "impugnazione-merito", in quanto non è finalizzato soltanto ad eliminare l'atto impugnato, ma è diretto alla pronuncia di una decisione di merito sul rapporto tributario, sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, previa quantificazione della pretesa erariale, peraltro entro i limiti posti, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro lato, dagli specifici motivi dedotti nel ricorso introduttivo del contribuente (Cass., Sez. V, Sentenza n. 21759 del 20/10/2011; Cass. civ., sez. V 23 dicembre 2005, n. 28770) e fa sì che l'accoglimento del motivo riproposto dall'Eni in ordine ai criteri per la determinazione dell'imposta, non comporti il mero annullamento del provvedimento impugnato, ma determini una pronuncia che attenga al merito della pretesa impositiva oggetto di contestazione.

Pertanto, se è vero che il *petitum* dell'originario ricorso della società era espressione di una richiesta di annullamento dell'atto impositivo, il *thema decidendum* era limitato, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell'atto impositivo impugnato, e dall'altro, secondo quanto richiesto dalla società con gli specifici motivi dedotti nel ricorso introduttivo e ribaditi con l'atto di appello, riproposti in sede di giudizio di rinvio, con riferimento, in via subordinata, alla contestazione dei criteri di determinazione dell'imposta, individuati dal Comune con stima diretta. Vanno, quindi, affermati i seguenti principi di diritto

Le piattaforme petrolifere sono soggette ad ICI e sono classificabili nella cat. D/7, stante la riconducibilità delle stesse al concetto di immobile ai fini civili e fiscali, alla loro suscettibilità di accatastamento ed a produrre un reddito proprio in quanto la redditività deve essere riferita allo svolgimento di attività imprenditoriale - industriale e non alla diretta produzione di un reddito da parte della struttura.

In mancanza di rendita catastale, la base imponibile delle piattaforme, classifica - bili nella cat. D/7, è costituita dal valore di bilancio, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3 dell'art. 6 del d. legge 11 luglio 1992, n. 33", cioè in base al valore " costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili

In accoglimento del motivo sub g) dell'Eni le sanzioni non sono dovute, ai sensi dell'art. 6, comma 2, d.lgs. n. 472/97 per l'obiettivo incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa applicabile.

Vanno, conseguentemente, accolti, nei limiti indicati, il ricorso del Comune, i motivi riproposti in controricorso sub e) e g), assorbiti i motivi sub. h) e i), rigettati gli altri e il ricorso incidentale, cassata la sentenza impugnata con rinvio alla CTR dell'Aquila per la determinazione della base imponibile e della correlativa ICI, per ciascun anno di riferimento, in base al principio di diritto e ai criteri sopra specificati.

Il giudice di rinvio si pronuncerà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie, nei limiti indicati in motivazione, il ricorso principale, i motivi riproposti in controricorso sub e) e g), assorbiti i motivi sub. h) e i), rigettato il ricorso incidentale, cassa l'impugnata sentenza con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, che si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.