

Sentenza del 03/05/2023 n. 11518 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La "E. Spa " ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della Toscana l'11 marzo 2016, n. 493/05/2016, la quale, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento e contestuale irrogazione di sanzione amministrativa per l'omesso versamento dell'imposta regionale sulle concessioni dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato per l'anno 2008, oltre ad interessi moratori e sanzione amministrativa, per l'importo complessivo di Euro 12.111,22, in relazione alla concessione rilasciata dall'Autorità portuale di Piombino (LI) per la costruzione di una nuova centrale termoelettrica in Piombino (LI), ha accolto l'appello proposto dalla Regione Toscana nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze il 19 novembre 2014, n. 1388/05/2014, con compensazione delle spese giudiziali. Il giudice di appello ha riformato la decisione di prime cure sul presupposto che l'imposta regionale sulle concessioni dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato si applicasse a tutte le concessioni relative a beni ubicati nel territorio regionale, a prescindere dall'ente concedente. La Regione Toscana ha resistito con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per l'accoglimento del quinto motivo e del sesto motivo, nonchè per il rigetto dei restanti motivi. La ricorrente ha depositato memoria.

2. Il ricorso è affidato a sei motivi.

2.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di pronunciarsi sul motivo di appello incidentale circa la violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12), non essendo stato consentito alla contribuente di interloquire con l'ente impositore prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento.

2.2 Con il secondo motivo, in subordine, si denuncia violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, e dell'art. 97 Cost., nonchè del diritto comunitario e della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'avviso di accertamento fosse legittimo, nonostante l'omessa instaurazione del contraddittorio preventivo con la contribuente da parte dell'ente impositore (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12).

2.3 Con il terzo motivo, in ulteriore subordine, si denuncia l'illegittimità costituzionale della L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 2, nonchè della L.R. Toscana 18 febbraio 2005, n. 31, art. 8, per violazione dei principi di uguaglianza e ragionevolezza sanciti dall'art. 3 Cost., nonchè del principio di tutela del diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost., non essendo previsto l'obbligo per

l'ente impositore di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento.

2.4 Con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione della L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 2, della L.R. Toscana 30 dicembre 1971, n. 2, art. 1 e del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112, art. 34, comma 1; della L. 28 gennaio 1994, n. 84, art. 8, comma 3, lett. m, e del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112, art. 105, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'occupazione del demanio marittimo portuale da parte della contribuente trovasse il proprio titolo in un atto di natura concessoria.

2.5 Con il quinto motivo, si denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di pronunciarsi sul motivo di appello circa la disapplicazione della sanzione amministrativa (D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ex art. 6, comma 2, recepito dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3) per carenza dell'elemento della colpevolezza ed obiettiva incertezza normativa sulla portata applicativa della L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 2, e della L.R. Toscana 30 dicembre 1971, n. 2, art. 1.

2.6 Con il sesto motivo, in subordine, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2, e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, in relazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non essere stata riconosciuta dal giudice di secondo grado l'obiettiva incertezza normativa sulla portata applicativa della L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 2 e della L.R. Toscana 30 dicembre 1971, n. 2, art. 2, disapplicando la sanzione amministrativa del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ex art. 6, comma 2, recepito dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo, il secondo motivo ed il terzo motivo - la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta - sono infondati.

1.1 Con riguardo all'osservanza dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale della L. 27 luglio 2000, n. 212, ex art. 12, si tratta di questione di merito il cui esame ha carattere preliminare rispetto al vaglio dei presupposti fondanti la pretesa impositiva, potendo astrattamente comportare l'omissione di tale adempimento la nullità dell'avviso di accertamento emesso ante tempus.

Per cui, si delinea una pronuncia - implicita - di rigetto, allorquando il giudice non abbia deciso in modo espresso su una questione preliminare di merito, il cui positivo superamento costituisce il necessario presupposto logico-giuridico della pronuncia - questa, invece, espressa - sulla questione di merito "dipendente".

In definitiva, il silenzio del giudice non vale a configurare un'omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. - bensì una pronuncia implicita di rigetto - sulla questione preliminare di merito, allorquando l'apprezzamento della sua inidoneità alla definizione del giudizio (arg. ex art. 187 c.p.c., comma 2) consenta una pronuncia esplicita sulla questione principale di merito, che ne costituisce la conseguenza diretta sul piano logico-giuridico.

Per cui, in questo caso, il vizio di omessa pronuncia non è ravvisabile, posto che, per giurisprudenza costante, esso non ricorre, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la pronuncia adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (tra le tante: Cass., Sez. 1, 23 ottobre 2017, n. 24155; Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2017, n. 29191; Cass., Sez. 2, 13 agosto 2018, n. 20718; Cass., Sez. 6-5, 26 febbraio 2019, n. 5551; Cass., Sez. 5, 29 maggio 2020, n. 10245; Cass., Sez. 5, 14 aprile 2021, n. 9279; Cass., Sez. 2, 16 novembre 2022, n. 33778; Cass., Sez. 5, 16 gennaio 2023, n. 950; Cass., Sez. 5, 6 marzo 2023, n. 6691).

Nella specie, pertanto, va ravvisato il rigetto implicito del motivo di appello incidentale circa l'inosservanza del contraddittorio endoprocedimentale.

1.2 Ciò posto, non si delinea alcuna infrazione alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12.

Come è noto, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, l'obbligo generale di contraddittorio preventivo esiste unicamente per i c.d. "tributi armonizzati", mentre per i c.d. "tributi non armonizzati" occorre una specifica previsione normativa (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. 6-5, 31 maggio 2016, nn. 11283, 11284, 11285 e 11286; Cass., Sez. 5, 15 marzo 2017, nn. 6757 e 6758; Cass., Sez. 6-5, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5, 1 dicembre 2020, n. 27382; Cass., Sez. 5, 16 dicembre 2021, n. 40482; Cass., Sez. 5, 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5, 10 gennaio 2022, n. 366; Cass., Sez. 5, 23 maggio 2022, n. 16481).

Per cui, in tema di tributi "non armonizzati" (come l'IRPEF, l'IRAP, le imposte di registro, ipotecaria e catastale, i tributi locali), l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio nel corso del procedimento non sussiste per gli accertamenti c.d. "a tavolino", per cui non si pone la questione di un'eventuale inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7; tuttavia, tale principio non vale per i tributi "armonizzati" come l'IVA, ipotesi nella quale, tuttavia, il contribuente che faccia valere il mancato rispetto di detto termine è in ogni caso onerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. 6-5, 29 ottobre 2018, n. 27420; Cass., Sez. 6-5, 5 novembre 2020, n. 24793; Cass., Sez. 5, 29 dicembre 2020, n. 29726; Cass., Sez. 5, 6 luglio 2021, nn. 19176 e 19177; Cass., Sez. 6-5, 19 ottobre 2021, nn. 28825 e 28826; Cass., Sez. 5, 12 aprile 2022, n. 11841).

Quindi, in via generale, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, è già stata operata dal legislatore una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio, attraverso la comminatoria di nullità dell'atto impositivo nel caso di violazione del termine dilatorio di sessanta giorni per consentire al contribuente l'interlocazione con l'amministrazione finanziaria con decorrenza dalla conclusione delle operazioni di controllo, anche nell'ipotesi di c.d. "tributi armonizzati", senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di resistenza invece necessaria per i soli c.d. "tributi armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (Cass., Sez. 5, 15 gennaio 2019, n. 701; Cass., Sez. 6-5, 26 febbraio 2020, n. 5254; Cass., Sez. 5, 1 aprile 2021, n. 9076; Cass., Sez. 5, 5 maggio 2021, n. 11685; Cass., Sez. 6-5, 31 gennaio 2022, n. 2805; Cass., Sez. 5, 3 maggio 2022, n. 13828). Questa

è una disciplina nazionale che, già a monte, assorbe la "prova di resistenza", nel pieno rispetto della giurisprudenza Euro-unitaria (Corte Giust., Sez. 2, 18 dicembre 2008, causa C-349-07, Sopropè - Organizagoes de Calcado Lda contro Fazenda Publica, par. 37; Corte Giust., Sez. 5, 3 luglio 2014, cause C-129/13 e C130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV contro Staatssecretaris van Financien, par. 80; Corte Giust., Sez. 5, 16 ottobre 2019, causa C189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft., par. 69; Corte Giust., Sez. 6, 4 giugno 2020, causa C-430/19, SC C.F. Srl , par. 37; Corte Giust., Sez. 5, 24 febbraio 2022, causa C582/20, SC Cridar Cons. Srl , par. 52-53).

1.3 Sul punto, peraltro, pur rilevando che "(...) la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale", il giudice delle leggi ha recentemente ribadito che, "(...) dalla pluralità dei moduli procedurali legislativamente previsti e dal loro ambito applicativo, emerge con evidenza la varietà e la frammentarietà delle norme che disciplinano l'istituto e la difficoltà di assumere una di esse a modello generale (...)" (Corte Cost., 21 marzo 2023, n. 47).

Per cui, premesso che: "Il principio enunciato dall'art. 12, comma 7, statuto contribuente - la partecipazione procedimentale del contribuente - ancorchè esprima una esigenza di carattere costituzionale, non può essere esteso in via generale tramite una sentenza di questa Corte; comunque la soluzione proposta dal rimettente potrebbe creare disfunzioni nel sistema tributario, imponendo un'unica tipologia partecipativa per tutti gli accertamenti, anche "a tavolino", se ne è desunto che: "Di fronte alla molteplicità di strutture e di forme che il contraddittorio endoprocedimentale ha assunto e può assumere in ambito tributario, spetta al legislatore, nel rispetto dei principi costituzionali evidenziati, il compito di adeguare il diritto vigente, scegliendo tra diverse possibili opzioni che tengano conto e bilancino i differenti interessi in gioco, in particolare assegnando adeguato rilievo al contraddittorio con i contribuenti" (Corte Cost., 21 marzo 2023, n. 47).

1.4 Nella specie, quindi, esulandosi dal campo dei c.d. "tributi armonizzati", in assenza di una specifica previsione della disciplina nazionale e regionale, non può affermarsi l'esistenza di un obbligo di contraddittorio preventivo, la cui mancanza possa invalidare l'atto impositivo; nè può reiterarsi la proposizione di una questione di legittimità costituzionale della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, in relazione ai parametri degli artt. 3 e 24 Cost., alla luce delle perplessità da ultimo manifestate in senso ostativo dal giudice delle leggi (Corte Cost., 21 marzo 2023, n. 47), sul condivisibile rilievo che: "Il principio enunciato dall'art. 12, comma 7, statuto contribuente - la partecipazione procedimentale del contribuente - ancorchè esprima una esigenza di carattere costituzionale, non può essere esteso in via generale tramite una sentenza (...)" di illegittimità costituzionale.

2. Il quarto motivo è infondato.

2.1 In base alla L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 2 ("Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario"): "1. L'imposta sulle concessioni statali si applica alle concessioni per l'occupazione e l'uso di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato siti nel territorio della Regione, ad eccezione delle concessioni per le grandi derivazioni di acque

pubbliche. 2. Le Regioni determinano l'ammontare dell'imposta in misura non superiore al triplo del canone di concessione. 3. L'imposta è dovuta dal concessionario, contestualmente e con le medesime modalità del canone di concessione ed è riscossa, per conto delle Regioni, dagli uffici competenti alla riscossione del canone stesso".

2.2 Dando seguito alla previsione della legge nazionale, della L.R. Toscana 30 dicembre 1971, n. 2, art. 1, comma 1 ("Istituzione dei tributi propri della Regione"), istituiva, con decorrenza dall'1 gennaio 1972, "l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato, situati nell'ambito territoriale della Regione".

2.3 Successivamente, introducendo una deroga alla L.R. Toscana 30 dicembre 1971, n. 2, art. 1, comma 3, nel testo modificato della L.R. Toscana 6 febbraio 1984, n. 8, art. unico ("Imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile. Modifiche alla L.R. 30 dicembre 1971, n. 2, art. 1"), secondo cui: "L'imposta è commisurata al 100 per cento del canone di concessione statale", della L.R. Toscana 11 agosto 1995, n. 85, art. unico ("Determinazione dell'ammontare dell'imposta regionale sulle concessioni statali del demanio marittimo"), disponeva che: "A decorrere dall'1.1.1994, l'imposta regionale sulle concessioni dei beni del demanio marittimo è commisurata al 15 per cento del canone statale di concessione determinato ai sensi del D.L. 5 ottobre 1993, n. 400, art. 3, convertito con modifiche, dalla L. 4 dicembre 1993, n. 494".

2.4 La L.R. Toscana 27 dicembre 2012, n. 77, art. 11, comma 1 ("Disposizioni di carattere finanziario. Collegato alla legge di stabilità 2018"), ha eliminato il tributo nei seguenti termini: "La L.R. 30 dicembre 1971, n. 2, art. 1, comma 2 (Istituzione dei tributi propri della Regione), dopo le parole: "acque pubbliche." sono inserite le seguenti: "L'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato istituita ai sensi della L. n. 281 del 1970, art. 2, non si applica, a decorrere dal periodo d'imposta 2013, alle concessioni rilasciate dall'Autorità portuale di (---) di cui del D.P.R. 20 marzo 1996, art. 1 (Istituzione dell'Autorità portuale nel porto di Piombino) e dalle Autorità portuali di (Omissis) di cui alla L. 28 gennaio 1994, n. 84, art. 6 (Riordino della legislazione in materia portuale)". Tale modifica si comprende ove si ponga mente al fatto che, in virtù delle disposizioni del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, art. 8 ("Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle Province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario"), il tributo è stato trasformato, con decorrenza dall'1 gennaio 2013, insieme ad altri, in "tributo proprio regionale", ferma la facoltà per le Regioni di sopprimerlo; sicchè la specificità delle concessioni rilasciate dalle Autorità portuali è stata presa in considerazione dal legislatore regionale toscano, che ha deciso di introdurre una esenzione, ponendo come Spatiacque la data dell'1 gennaio 2013, così esercitando la propria discrezionalità nell'ambito della politica fiscale riguardo a tributi propri. L'intervento normativo regionale del 2012 è, quindi, diretto ad introdurre una esenzione dapprima inesistente e soltanto a far data dall'anno 2013; ciò in quanto, nel regime normativo *ratione temporis* applicabile, il tributo in questione resta nella titolarità dello Stato (ma attribuito alle Regioni), non rilevando l'esercizio delle funzioni legislative o amministrative delle Regioni (o, quanto a quelle amministrative, di altri enti, quali le Autorità portuali) riguardo all'utilizzazione dei beni

stessi (Cass., Sez. 6-5, 19 ottobre 2016, nn. 21136, 21137 e 21138; Cass., Sez. 5, 10 giugno 2021, nn. 16273 e 16275).

Il che è coerente con il principio sancito dal giudice delle leggi a proposito della spettanza della potestà di imposizione e riscossione del canone per la concessione di aree del demanio marittimo, secondo cui determinante è la titolarità del bene e non invece la titolarità di funzioni legislative e amministrative intestate alle Regioni in ordine all'utilizzazione dei beni stessi (Corte Cost., 6 giugno 1989, n. 326; Corte Cost., 21 luglio 1995, n. 343; Corte Cost., 9 maggio 2003, n. 150; Corte Cost., 28 luglio 2004, n. 286).

2.5 Ciò premesso, la questione del rapporto intercorrente tra il tributo regionale sul canone concessorio e la natura della concessione incisa è già stata più volte affrontata - sul piano tanto soggettivo quanto oggettivo - da questa Corte, la quale è sul punto pervenuta a conclusioni univoche e pienamente confacenti anche al caso di specie (concessione demaniale per la costruzione di una nuova centrale termoelettrica nell'area portuale).

Secondo l'articolato indirizzo che ne è derivato, da confermare anche in questa sede, l'eliminazione del tributo da parte della L.R. Toscana 27 dicembre 2012, n. 77, art. 11, comma 1, non ha effetto retroattivo, ma opera (come, del resto, è testualmente previsto) solo con decorrenza dall'annualità 2013, risultando pertanto ininfluenza ai fini della presente causa, in quanto relativa ad annualità pregressa nella quale l'imposta era ancora vigente (Cass., Sez. 6-5, 19 ottobre 2016, nn. 21136, 21137 e 21138; Cass., Sez. 6-5, 9 marzo 2017, n. 6061; Cass., Sez. 5, 10 marzo 2020, n. 6714).

Questa eliminazione costituisce il frutto di una scelta puramente discrezionale del legislatore regionale (consentitagli dall'ordinamento nazionale) nell'ambito della manovra di bilancio (legge finanziaria regionale per l'anno 2013) incidente su tributi propri, sicchè non può ad essa attribuirsi alcun significato o efficacia di sostanziale riconoscimento dell'infondatezza della pretesa impositiva riferita ad annualità pregresse (Cass., Sez. 6-5, 9 marzo 2017, n. 6061; Cass., Sez. 5, 10 marzo 2020, n. 6714).

L'attribuzione alle Regioni, su delega da parte dello Stato, di funzioni in materia di rilascio delle concessioni e la devoluzione ad esse dei relativi canoni, non è di per sè idonea a far venire meno il presupposto dell'imposta in esame, individuato dal combinato disposto della L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 2, e della L.R. Toscana 30 dicembre 1971, n. 2, art. 1, "nella titolarità di una concessione statale su un bene, per l'occupazione e l'uso di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato", ciò perchè tale presupposto va individuato non nell'esistenza di una concessione rilasciata dallo Stato, bensì nel fatto oggettivo dell'occupazione e dell'uso assentiti dei beni demaniali o del patrimonio indisponibile, indipendentemente dall'Autorità cui compete per legge il rilascio della relativa concessione (Cass., Sez. 5, 5 giugno 2015, n. 11655; Cass., Sez. 5, 10 marzo 2020, n. 6714; Cass., Sez. 5, 3 marzo 2021, n. 5741; Cass., Sez. 5, 10 maggio 2021, n. 12293).

La conformità del tributo alla riserva (relativa) di legge ex art. 23 Cost., deve ritenersi assicurata dal fatto che gli elementi costitutivi del tributo in questione sono fissati per legge statale, nel senso che la L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 2, individua il presupposto impositivo (come appena

descritto), i soggetti passivi d'imposta (concessionari di beni del demanio e del patrimonio indisponibile) e la base imponibile (costituita dallo stesso canone di concessione), ed in ambito regionale, della L.R. Toscana 30 dicembre 1971, n. 2, art. 1, comma 3, prevede che l'imposta sia appunto commisurata ad una prestabilita percentuale (aliquota) del canone di concessione statale; ebbene, per quanto specificamente concerne le concessioni demaniali marittime, la disciplina nazionale del D.L. 5 ottobre 1993, n. 400 ("Disposizioni per la determinazione dei canoni relativi a concessioni demaniali marittime"), convertito, con modificazioni, dalla L. 4 dicembre 1993, n. 494, detta altresì i criteri per la determinazione dei canoni (cioè della base imponibile), stabilendo, per quanto qui rileva, che (art. 7, comma 1): "Gli enti portuali potranno adottare, per concessioni demaniali marittime rientranti nel proprio ambito territoriale, criteri diversi da quelli indicati nel presente decreto, che comunque non comportino l'applicazione di canoni inferiori rispetto a quelli che deriverebbero dall'applicazione del decreto stesso" (Cass., Sez. 6-5, 19 ottobre 2016, nn. 21136, 21137 e 21138, aventi riguardo a concessione di beni del demanio marittimo, da parte dell'Autorità portuale, a favore di circoli nautici della Toscana).

Vale, sul punto, quanto è stato già osservato dal giudice di legittimità (Cass., Sez. Un., 10 settembre 2004, n. 18262), secondo cui l'art. 23 Cost., contenente una riserva relativa di legge, vieta che le prestazioni personali o patrimoniali siano imposte direttamente da una fonte secondaria, ma non esclude che il precetto legislativo possa essere da detta fonte integrato, essendo anche ammissibile il rinvio a provvedimenti amministrativi diretti a determinare elementi o presupposti della prestazione, purchè risultino assicurate, mediante la previsione di adeguati parametri, le garanzie in grado di escludere un uso arbitrario della discrezionalità amministrativa, sia dal giudice delle leggi (Corte Cost., 6 giugno 1989, n. 326; Corte Cost., 21 luglio 1995, n. 343; Corte Cost., 9 maggio 2003, n. 150; Corte Cost., 28 luglio 2004, n. 286), secondo cui la potestà di imposizione e riscossione del canone demaniale segua la titolarità dominicale del bene, e non quella delle funzioni legislative o amministrative di altri enti (quali le stesse Autorità portuali) che si concretano nell'esercizio del potere concessorio, o autorizzatorio, circa l'utilizzazione del bene stesso.

Orbene, questo indirizzo (più recentemente ribadito da: Cass., Sez. 5, 10 marzo 2020, n. 6714; Cass., Sez. 5, 10 maggio 2021, n. 12293) contiene elementi univoci per disattendere le doglianze della contribuente, posto che, sul piano della soggettività impositiva, la natura regionale del tributo non confligge con la natura statuale della concessione, a sua volta derivante dal diritto dominicale esercitato dallo Stato sui beni del demanio marittimo concessi in uso dall'Autorità portuale (il che integra, come detto, il presupposto dell'imposta); sul piano della determinazione obiettiva, poi, gli elementi costitutivi dell'imposizione discendono da criteri di legge, ferma restando la ricorribilità in sede giurisdizionale di quei canoni concessori che l'Autorità portuale abbia in ipotesi fissato in violazione di tali criteri e, più in generale, dei parametri di proporzionalità e ragionevolezza (Cass., Sez. 5, 10 maggio 2021, n. 12293).

Di qui la conclusione che, in tema d'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato, siti nel territorio della Regione, è conforme al principio della riserva relativa di legge, di cui all'art. 23 Cost., del D.L. 5 ottobre 1993, n. 400, art. 4, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 dicembre 1993, n. 494, che demanda all'Autorità portuale la determinazione, con normativa secondaria, dell'ammontare

della base imponibile, purchè ciò non comporti l'applicazione di canoni inferiori a quelli che deriverebbero dall'applicazione del decreto stesso, atteso che, in sede di normativa primaria, della L. 16 maggio 1970, n. 281, ex art. 2, sono fissati presupposto impositivo, soggetti passivi, base imponibile, aliquota e sanzioni (Cass., Sez. 6-5, 19 ottobre 2016, nn. 21136, 21137 e 21138).

2.6 La contribuente assume che questi principi (elaborati con riguardo a diverse fattispecie) non varrebbero per la specificità della concessione demaniale marittima avente ad oggetto ex art. 36 c.n., la realizzazione di una nuova centrale termoelettrica nell'area portuale. Ciò perchè, da un lato, i canoni per queste ultime concessioni verrebbero stabiliti autonomamente dalle Autorità portuali di cui alla L. 28 gennaio 1994, n. 84 ("Riordino della legislazione in materia portuale"), senza prefissazione di parametri generali desumibili dalla legge e perchè, dall'altro, essi risponderebbero a finalità del tutto peculiari, in quanto afferenti alla realizzazione di linee e programmi di sviluppo e promozione delle strutture portuali elaborate dalle stesse Autorità portuali; tanto che le relative concessioni possono essere rilasciate solo a favore di imprese o società che presentino determinati requisiti tecnico-professionali ed organizzativi, e sempre in vista di quella realizzazione (la cui mancanza può determinare la revoca stessa del titolo concessorio) (secondo la disciplina dettata dalla L. 28 gennaio 1994, n. 84, art. 16).

2.7 Tali considerazioni non sono convincenti, basandosi su elementi e peculiarità che non sono in grado di incidere sull'assetto della materia così come sopra delineato.

Si tratta, infatti, di argomenti che valorizzano, in asserita funzione discriminante, la particolare finalità delle concessioni in esame e le particolari modalità di autonoma determinazione dei canoni (peraltro, come visto, anch'esse radicate nella previsione di legge), senza però minimamente attingere o porre in discussione gli indicati fattori di legittimità del tributo, concernenti i - tutt'affatto diversi - profili della fruizione del bene demaniale marittimo da parte del privato (quale presupposto d'imposta) e della previsione legale degli elementi costitutivi della imposizione.

Come si è detto, si tratta di profili incentrati in maniera esaustiva sul godimento del bene pubblico, indipendentemente dall'autorità investita della potestà normativa o amministrativa in materia, così come dalla maggiore o minore autonomia (rispetto alla legge) nella determinazione dei canoni. Sicchè non può fondatamente affermarsi che l'imposta non sia dovuta sol perchè afferente ad una concessione demaniale marittima asseritamente "diversa" dalle altre, là dove tale diversità opererebbe su piani (sostanzialmente riconducibili, appunto, agli obiettivi della concessione ed ai criteri di determinazione dei canoni) del tutto estranei alla fattispecie impositiva.

E neppure potrebbe tralasciarsi di considerare come tali piani non siano, del resto, neppure in grado di snaturare e rendere avulse le concessioni in questione rispetto al regime generale loro proprio, non essendo in discussione che quelle finalità organizzative e promozionali della struttura portuale non siano comunque in grado di far venir meno la precipua e preminente finalizzazione concessoria all'uso ed all'occupazione del bene demaniale marittimo per lo svolgimento di attività imprenditoriale, assunta essa stessa dal legislatore ad indice di capacità contributiva ex art. 53 Cost..

2.8 Nella specie, quindi, la sentenza impugnata si è uniformata ai principi enunciati, avendo ritenuto che: "La pretesa impositiva della Regione posa sul disposto dei cui alla L. n. 281 del 1970, con la quale è stata istituita l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio. Con tale norma è stato individuato il presupposto dell'imposta consistente nella concessione su di un bene demaniale o del patrimonio indisponibile collocato entro il territorio regionale; sono stati individuati i soggetti passivi nei concessionari dei beni medesimi; la base imponibile e l'aliquota viene perciò ad essere determinata con atto normativo regionale (...). Ai sensi di tale legge deve ritenersi pertanto l'applicabilità del tributo regionale non solo alle concessioni rilasciate dallo Stato ma a tutte le concessioni che, proprio in ragione di ciò, restano soggette al tributo regionale (a condizione, ovviamente, che siano situate all'interno del territorio regionale medesimo). Con la L. n. 281 citata, è stato ribadito che lo Stato (titolare del diritto dominicale sui beni del demanio e del patrimonio indisponibile), in attuazione ai principi costituzionali in materia di autonomia amministrativa, consente alle Regioni l'applicazione del tributo in questione al fine di garantire una risorsa finanziaria per l'attuazione delle funzioni ad esse delegate (risultando influente che la potestà concessoria sia stata attribuita o delegata a soggetti diversi dallo Stato). Il presupposto dell'imposta sulle concessioni di beni del demanio non coincide con il fatto oggettivo del rilascio della concessione da parte dell'autorità statale, ma è collegato all'utilizzo da parte concessionario dei beni del demanio o del patrimonio indisponibile dello Stato (...). Pertanto il tributo è dovuto a prescindere dal soggetto cui sono state delegate le funzioni in quanto la titolarità dei beni resta pur sempre in capo allo Stato".

3. Il quinto motivo ed il sesto motivo - la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta - sono fondati.

3.1 Invero, è pacifico che l'omessa pronuncia su alcuni dei motivi di appello, e, in genere, su una domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio, integra una violazione dell'art. 112 c.p.c., che deve essere fatta valere esclusivamente ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, che consente alla parte di chiedere - e al giudice di legittimità di effettuare - l'esame degli atti del giudizio di merito, nonchè, specificamente, dell'atto di appello, mentre è inammissibile ove il vizio sia dedotto come violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 (tra le tante: Cass., Sez. Lav., 27 ottobre 2014, n. 22759; Cass., Sez. 6-3, 16 marzo 2017, n. 6835; Cass., Sez. 6-1, 12 ottobre 2017, n. 23930; Cass., Sez. 5, 23 luglio 2020, n. 15735; Cass., Sez. 5, 6 agosto 2020, n. 16761; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2020, n. 29901; Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6-5, 29 marzo 2021, nn. 8680, 8682 e 8683; Cass., Sez. 5, 29 marzo 2022, n. 10002; Cass., Sez. 5, 22 aprile 2022, n. 12848).

3.2 Ed altrettanto dicasi per l'omessa pronuncia sulle eccezioni o sulle questioni riproposte nel giudizio di appello, che siano rimaste assorbite nella decisione favorevole del giudice di prime cure.

Invero, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56, dispone che: "Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate".

A tale riguardo, secondo la giurisprudenza di questa Corte, nel processo tributario, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56, nel prevedere che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, e non specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate, fa riferimento, come il corrispondente art. 346 c.p.c., all'appellato e non all'appellante, principale o incidentale che sia, in quanto l'onere dell'espressa riproposizione riguarda, nonostante l'impiego della generica espressione "non accolte", non le domande o le eccezioni respinte in primo grado, bensì solo quelle su cui il giudice non abbia espressamente pronunciato (ad esempio, perchè ritenute assorbite), non essendo ipotizzabile, in relazione alle domande o eccezioni espressamente respinte, la terza via - riproposizione/rinuncia - rappresentata del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56 e art. 346 c.p.c., rispetto all'unica alternativa possibile dell'impugnazione - principale o incidentale - o dell'acquiescenza, totale o parziale, con relativa formazione di giudicato interno (tra le tante: Cass., Sez. 5, 6 giugno 2018, n. 14534; Cass., Sez. 5, 12 febbraio 2019, n. 4070; Cass., Sez. 5, 25 novembre 2020, nn. 26769, 26770 e 26772; Cass., Sez. 5, 15 novembre 2021, n. 34220; Cass., Sez. 6-5, 2 settembre 2022, n. 625987; Cass., Sez. 5, 2 febbraio 2023, n. 3277).

3.3 Peraltro, in coerenza col suddetto principio, questa Corte ha specificamente affermato - in relazione all'oggetto della censura - che, con riferimento ad un avviso di accertamento contenente l'irrogazione delle sanzioni amministrative e degli interessi moratori del tributo, l'impugnazione del contribuente afferente le prime non ricomprende anche quella degli interessi moratori che, quali accessori del tributo, differiscono ontologicamente dalle sanzioni amministrative: ne deriva che il motivo di impugnazione afferente gli interessi moratori, assorbito in primo grado, deve essere oggetto di specifica riproposizione in appello al fine di non intendersi rinunciato (Cass., Sez. 5, 12 febbraio 2019, n. 4070).

3.4 In ogni caso, nel giudizio di legittimità, la deduzione del vizio di omessa pronuncia, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., postula, per un verso, che il giudice di merito sia stato investito di una domanda o eccezione autonomamente apprezzabili e ritualmente e inequivocabilmente formulate e, per altro verso, che tali istanze siano puntualmente riportate nel ricorso per cassazione nei loro esatti termini e non genericamente o per riassunto del relativo contenuto, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo e/o del verbale di udienza nei quali l'una o l'altra erano state proposte, onde consentire la verifica, innanzitutto, della ritualità e della tempestività e, in secondo luogo, della decisività delle questioni prospettate. Pertanto, non essendo detto vizio rilevabile d'ufficio, la Corte di cassazione, quale giudice del "fatto processuale", intanto può esaminare direttamente gli atti processuali in quanto, in ottemperanza al principio di autosufficienza del ricorso, il ricorrente abbia, a pena di inammissibilità, ottemperato all'onere di indicarli compiutamente, non essendo essa legittimata a procedere ad un'autonoma ricerca, ma solo alla verifica degli stessi (tra le tante: Cass., Sez. 5, 19 luglio 2021, n. 20438; Cass., Sez. 6-5, 22 ottobre 2021, n. 29665).

3.5 Nel caso in esame, dalle controdeduzioni depositate nel giudizio di appello, che la contribuente ha testualmente trascritto nel ricorso per cassazione (pagine 39 - 41) in ottemperanza all'onere dell'autosufficienza, si evince che la parte si era doluta per l'applicazione della sanzione amministrativa ed aveva invocato l'esimente dell'incertezza normativa oggettiva.

3.6 Ciò posto, è indubbio che il giudice di appello abbia omesso di pronunciarsi sulla questione riproposta dall'appellata, non potendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto nel totale

silenzio della sentenza impugnata sulla carenza dell'elemento della colpevolezza e sull'incertezza normativa oggettiva con riferimento al combinato disposto della L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 2 ed della L.R. Toscana 30 dicembre 1971, n. 2, art. 1.

3.7 Ad ogni modo, considerando che non è indispensabile un ulteriore approfondimento in sede istruttoria, il collegio può esaminare la questione della disapplicazione della sanzione amministrativa.

Difatti, è pacifico che la Corte di Cassazione può decidere la causa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., nel caso di violazione o falsa applicazione non solo di norme sostanziali, ma anche di norme processuali, e sempre che non siano necessari ulteriori accertamenti in fatto (tra le tante: Cass., Sez. 1, 29 marzo 2006, n. 7144; Cass., Sez. 5, 20 ottobre 2017, n. 24866; Cass., Sez. 3, 13 settembre 2019, n. 22869; Cass., Sez. 2, 13 giugno 2022, n. 19027; Cass., Sez. 5, 4 novembre 2022, n. 32511; Cass., Sez. 5, 16 gennaio 2023, n. 1035).

3.8 Ora, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2, prevede che: "Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento".

Sulla stessa linea, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, dispone che: "La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce".

Parimenti, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, stabilisce che: "1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. 2. Non sono irrogate sanzioni nè richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorchè successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. 3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto".

3.9 Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, alla stregua della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, nè a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, nè all'amministrazione finanziaria, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una

determinata interpretazione (tra le tante: Cass., Sez. 6, 11 febbraio 2013, n. 3254; Cass., Sez. 5, 22 febbraio 2013, n. 4522; Cass., Sez. 5, 23 novembre 2016, n. 23845; Cass., Sez. 5, 4 maggio 2018, n. 10662; Cass., Sez. 5, 1 febbraio 2019, n. 3108; Cass., Sez. 6, 9 dicembre 2019, n. 32082; Cass., Sez. 5, 20 luglio 2021, nn. 20670, 20671, 20672 e 20673; Cass., Sez. 5, 17 febbraio 2022, nn. 5162, 5164, 5165, 5166 e 5167; Cass., Sez. 6-5, 22 febbraio 2023, n. 5530).

Più in particolare, in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'incertezza normativa oggettiva - che deve essere distinta dalla ignoranza incolpevole del diritto, come si evince dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 - è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni "indici", quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (tra le altre: Cass., Sez. 5, 13 giugno 2018, n. 15452; Cass., Sez. 5, 18 gennaio 2021, n. 1893).

Si è anche detto che, in tema di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'amministrazione finanziaria, ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, commi 1 e 2, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. Infatti, i casi di tutela espressamente enunciati del citato art. 10, comma 2 (attinenti all'area della irrogazione di sanzioni amministrative e della richiesta di interessi moratori), riguardanti situazioni meramente esemplificative e legate a ipotesi ritenute maggiormente frequenti, non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti (Cass., Sez. 6-5, 14 maggio 2015, n. 537).

Si è, inoltre, osservato che la presenza di circolari amministrative ingeneranti un'interpretazione erronea della disciplina tributaria - ancorchè non vincolanti, nè esimenti dal pagamento del dovuto - può tuttavia incidere sull'affidamento del contribuente, così da giustificare la non debenza delle sanzioni amministrative e degli interessi moratori (Cass., Sez. 5, 25 marzo 2015, n. 5934; Cass., Sez. 5, 18 maggio 2016, n. 10195; Cass., Sez. 5, 11 luglio 2019, n. 18618; Cass., Sez. 5, 30 settembre 2020, n. 20819).

3.10 Orbene, come è stato già deciso da questa Corte in analoga fattispecie (Cass., Sez. 5, 10 maggio 2021, n. 12293), nel caso in disamina ricorrono almeno due convergenti evenienze che giustificano l'eliminazione degli accessori per sanzione amministrativa ai sensi della L. 31 dicembre 2000, n. 212, richiamato art. 10.

Queste evenienze vanno così individuate:

- l'effettiva emanazione negli anni di circolari e risoluzioni evidenzianti il dubbio interpretativo ed apparentemente legittimanti il mancato pagamento del tributo regionale qualora ricollegato a canoni concessori stabiliti in via contrattuale e non sulla base dei criteri di legge generali ed astratti, come nel caso della concessione in oggetto (quali specificamente richiamate in ricorso); ancorchè gli enti emananti queste fonti interpretative siano diversi dall'ente impositore (Regione), rileva tuttavia che la tipicità del caso è data proprio dalla già richiamata complessità del tributo in questione e del suo presupposto costitutivo, certamente riferibile anche, ed in massima parte, proprio all'amministrazione finanziaria centrale che tali indicazioni ha fornito (proprietà demaniale statale del bene in concessione; regime generale delle concessioni su aree portuali; legislazione statale istitutiva);

- il dato oggettivo della mancata richiesta di pagamento dell'imposta, da parte della Regione Toscana, per moltissimi anni (fino al 2011) dalla sua introduzione con la L.R. Toscana 30 dicembre 1971, n. 2; mancata richiesta alla quale avrebbe fatto seguito, già nel 2012, senz'altro l'eliminazione del tributo per l'area portuale qui dedotta (pur non comportante, come già evidenziato, alcun riconoscimento di infondatezza della pretesa da parte dell'amministrazione regionale).

3.11 E', dunque, evidente come l'esclusione degli accessori in esame non derivi da uno scostamento degli indirizzi di legittimità già dettati in materia, ma anzi proprio dalla loro applicazione nel concorso di fattori del tutto peculiari alla fattispecie.

4. In conclusione, valutandosi la fondatezza del quinto motivo e del sesto motivo, nonché l'infondatezza del primo motivo, del secondo motivo, del terzo motivo e del quarto motivo, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, u.p., con l'accoglimento del ricorso originario della contribuente nei limiti della sanzione amministrativa, che non è dovuta.

5. Il consolidamento in corso di causa della giurisprudenza di legittimità sulla questione controversa costituisce giusto motivo per compensare le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quinto motivo ed il sesto motivo; rigetta il primo motivo, il secondo motivo, il terzo motivo ed il quarto motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente nei limiti della sanzione amministrativa; compensa le spese dell'intero giudizio.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 20 aprile 2023.

Depositato in Cancelleria il 3 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza