Sentenza del 24/07/2023 n. 22194 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 645/1/16, depositata il 17 ottobre 2016, e notificata il 9 gennaio 2017, la Commissione tributaria regionale delle Marche ha accolto l'appello proposto da I.C.O.P. Srl , così pronunciando in integrale riforma della decisione di prime cure che aveva disatteso l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso in relazione all'imposta regionale sulle concessioni statali (L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 2) dovuta dalla stessa appellante per l'anno 2008.

Il giudice del gravame ha ritenuto di non poter condividere l'interpretazione della pertinente normativa, qual fatta propria dalla pronuncia del primo giudice, ed ha rilevato che, nella fattispecie, veniva in considerazione una concessione rilasciata dall'Autorità Portuale (ai sensi della L. 28 gennaio 1994, n. 84, art. 13) nell'esercizio di una competenza propria, non anche delegata, laddove l'imposta in contestazione poteva trovare applicazione nei soli riguardi di concessioni demaniali "non attribuite alle autorità portuali".

2. - La Regione Marche ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di sei motivi, ed ha depositato memoria.

I.C.O.P. Srl resiste con controricorso illustrato con memoria.

Fissato all'udienza pubblica del 20 aprile 2023, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, conv. in L. n. 176 del 2020 , e dal sopravvenuto D.L. n. 198 del 2022, art. 8, comma 8, conv. in L. n. 14 del 2023 , senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale, che ha depositato conclusioni scritte, e dei difensori delle parti, che non hanno fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. - La ricorrente, come anticipato, ha articolato sei motivi di ricorso con i quali denuncia:

1.1 - violazione della L. 16 maggio 1970, n. 281, artt. 1 e 2 , sull'assunto che le disposizioni normative di disciplina del tributo, - nell'individuarne il presupposto impositivo, la base imponibile, i soggetti passivi e l'aliquota, - non pongono limitazioni in relazione alla natura ed alla tipologia della concessione e, nello specifico, non ne escludono l'applicazione in relazione alle concessioni rilasciate dalle Autorità portuali;

1.2 - violazione di legge in relazione alla L. n. 281 del 1970 , alla L. 28 gennaio 1994, n. 84 , al D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616, art. 59 , al D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112, art. 105 , alla L.R. Marche 17

maggio 1999, n. 10, alla L.R. Marche 6 novembre 2012, n. 23, ed al D.Lgs. 28 maggio 2010, n. 85, artt. 1 e 5 , così riproposto il rilievo secondo il quale vanno ascritte al presupposto impositivo tutte le concessioni rilasciate sul demanio marittimo dello Stato, ivi incluse quelle di competenza delle Autorità portuali e delle Regioni;

1.3- violazione di legge in relazione alla L. n. 281 del 1970 , alla L. 5 maggio 2009, n. 42, art. 7 , al D.Lgs. 6 maggio 2011 n. 68, art. 8 , alla L.R. Marche, 16 dicembre 1971, n. 3, ed alla L.R. Marche, 27 dicembre 2012, n. 45, art. 7;

- si assume, in sintesi, che il giudice del gravame non aveva considerato che l'imposta, - istituita dalla L. n. 281 del 1970, art. 2 , quale tributo proprio derivato, e disciplinata dalla legislazione regionale di attuazione che avrebbe potuto modificarne le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale, - solo a seguito della sua trasformazione in tributo proprio della Regione (D.Lgs. n. 68 del 2011, art. 8 , cit.) era stato soppresso nei riguardi delle concessioni demaniali marittime rilasciate dalla Autorità portuali, ed a decorrere dal 1 gennaio 2013, così che sino a detta data la Regione non avrebbe potuto disporre della debenza del tributo;

1.4 - violazione di legge con riferimento alla L. n. 281 del 1970 , alla L. n. 84 del 1994 , ed alla L.R. Marche n. 3 del 1971, la ricorrente assumendo che l'imposta doveva considerarsi dovuta indipendentemente dalle autorità (Regione o Autorità portuale) che, secondo le rispettive competenze, avevano provveduto al rilascio della concessione, queste dovendosi considerare in ogni caso statali in quanto afferenti a beni (demanio o patrimonio indisponibile) nella titolarità dello Stato; nè poteva prospettarsi una qualche disparità di trattamento in ragione del diverso ammontare dei canoni di concessione (individuati secondo criteri predeterminati dal legislatore nazionale) ovvero in relazione alle Regioni che l'imposta in contestazione non avevano disciplinato;

1.5 - violazione di legge con riferimento alla L. n. 281 del 1970, art. 2 , alla L.R. Marche n. 3 del 1971, agli artt. 23 e 119 Cost. , al D.L. n. 400 del 1993, art. 7 , conv. in L. n. 494 del 1993 , agli artt. 36 e 38 c.n. , ed alla L. n. 84 del 1994 , assumendo la ricorrente che, nella fattispecie, nemmeno avrebbe potuto prospettarsi la violazione della riserva relativa di legge di cui all'art. 23 Cost. atteso, per un verso, che gli elementi della fattispecie impositiva erano stati predeterminati dal legislatore nazionale (L. n. 281 del 1970, art. 2) e, per il restante, che la disposizione costituzionale non escludeva la legittima integrazione della fattispecie impositiva su criteri predeterminati dallo stesso legislatore, così che, nella fattispecie, venivano in rilievo, da un lato, il solo ammontare dei canoni concessori spettanti all'Autorità portuale, - e, dunque, la determinazione della base imponibile, - e, dall'altro, i criteri ad ogni modo predeterminati dal legislatore (e dalla stessa costituzione, art. 97) ai fini della quantificazione dei canoni di concessione fissati dalle Autorità portuali;

1.6 - violazione dell'art. 92 c.p.c. , comma 2, sull'assunto che, - così come provveduto dal giudice di prime cure, - (anche) il giudice del gravame avrebbe dovuto disporre la compensazione delle spese del giudizio tenuto conto della "assoluta novità" della res controversa.

2. - I primi cinque motivi di ricorso, - che vanno congiuntamente esaminati siccome prospettano distinti profili di una medesima quaestio iuris di fondo, - sono fondati, e vanno accolti, con conseguente assorbimento del sesto motivo.

3. - Il quadro normativo di riferimento della lite contestata va ricostruito nei seguenti termini.

3.1 - La L. 16 maggio 1970, n. 281 , - dopo aver previsto l'attribuzione alle Regioni dell'imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile (art. 1, comma 1, lett. a)), - ha disposto nei seguenti termini:

"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.

Le Regioni determinano l'ammontare dell'imposta in misura non superiore al triplo del canone di concessione.

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." (art. 2).

3.2 - La Regione Marche ha, quindi, dato attuazione alla normativa statale con la L.R. Marche, 16 dicembre 1971, n. 3, che (ratione temporis) ha così disposto:

- "E' istituita, con effetto dal 1 gennaio 1972, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile, situati nel territorio della Regione Marche" (art. 1);

- "L'imposta si applica alle concessioni per l'occupazione e l'uso dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato siti nel territorio della Regione, ad eccezione delle concessioni di derivazioni di acque pubbliche" (art. 2);

- "1. L'aliquota dell'imposta regionale è determinata nella misura del 100 per cento del canone di concessione.

2. L'aliquota di cui al comma 1 è determinata nella misura del 10 per cento del canone per le concessioni del demanio marittimo." (art. 3);

- "In conformità al disposto della L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 2, comma 3 , l'imposta è dovuta dal concessionario, contestualmente e con le medesime modalità del canone di concessione ed è corrisposta direttamente dallo stesso mediante versamento su apposito conto corrente postale intestato alla Regione Marche." (art. 4, comma 1).

3.3 - La L.R. Marche, 27 dicembre 2012, n. 45, art. 7, commi 1 e 5, ha, quindi, riformulato (la L. n. 3 del 1971 , cit., art. 2 e dunque) l'àmbito soggettivo di riferimento del presupposto impositivo del tributo, escludendone l'applicazione (a decorrere dal 1 gennaio 2013) nei riguardi "delle concessioni demaniali marittime rilasciate nell'ambito delle rispettive circoscrizioni territoriali dalle autorità portuali".

4. - La Corte ha già avuto modo di affrontare, sotto diversi profili, le tematiche poste dal ricorso in trattazione, così statuendo che:

- ai sensi della L. n. 281 del 1970, art. 2, comma 1 , presupposto dell'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso di beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dello Stato, inclusi nel territorio della Regione, sono l'occupazione e l'uso assentiti degli stessi, indipendentemente dall'Autorità cui compete il rilascio della concessione, e non, invece, l'esistenza di una concessione rilasciata dallo Stato (Cass., 10 maggio 2021, n. 12296; Cass., 10 marzo 2020, n. 6714; Cass., 5 giugno 2015, n. 11655);

- è conforme al principio della riserva relativa di legge, di cui all'art. 23 Cost. , il D.L. n. 400 del 1993, art. 4 convertito in L. n. 494 del 1993 , 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, L. n. 281 del 1970 , ex art. 2 sono fissati presupposto impositivo, soggetti passivi, base imponibile, aliquota e sanzioni (Cass., 10 giugno 2021, n. 16279; Cass., 19 ottobre 2016, n. 21136).

4.1 - Detti approdi, - che vanno qui ribaditi, - hanno, in particolare, evidenziato che:

- - l'attribuzione alle Regioni (D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616, art. 59 ; D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112, art. 105), ed alle Autorità portuali (L. 28 gennaio 1994, n. 84) di funzioni amministrative (anche) in materia di rilascio delle concessioni, e la conseguente devoluzione dei relativi canoni, non è di per sè idonea a far venire meno il presupposto dell'imposta in contestazione, individuato dal combinato disposto della L. n. 281 del 1970, art. 2 e della L.R. Marche n. 3 del 1971, art. 2, in quanto, come anticipato, il presupposto impositivo deve essere identificato nel fatto oggettivo dell'occupazione e dell'uso assentiti dei beni demaniali o del patrimonio indisponibile, indipendentemente dall'Autorità cui competa per legge il rilascio della relativa concessione;

- il rispetto della riserva relativa di legge posta dall'art. 23 Cost. consegue dalla identificazione degli elementi costitutivi di fattispecie ad opera della stessa legge statale, - cui, nella fattispecie, la legislazione regionale si è conformata, - che, per l'appunto, individua il presupposto impositivo del tributo, i soggetti passivi d'imposta (concessionari di beni del demanio e del patrimonio indisponibile), la base imponibile (costituita dallo stesso canone di concessione), e la stessa aliquota massima (L. n. 281 del 1970, art. 2 , cit.); e la medesima legislazione statale (D.L. n. 400 del 1993, artt. 1 e 7 , conv. in L. n. 494 del 1993) detta (anche) i criteri di determinazione dei canoni, e, dunque, della base imponibile del tributo, in particolare disponendo che "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" (art. 7);

- va, del resto, considerato che il Giudice del Leggi, - nel rilevare che la ratio della disposizione di cui all'art. 23 Cost. è volta "alla tutela della libertà e della proprietà individuale" e nemmeno esige "che la legge, che conferisce il potere di imporre una prestazione, debba necessariamente contenere l'indicazione del limite massimo della prestazione imponibile" (Corte Cost., 26 gennaio

1957, n. 4), - ha ripetutamente statuito che detta disposizione presuppone che la fonte primaria stabilisca "sufficienti criteri direttivi e linee generali di disciplina, richiedendosi in particolare che la concreta entità della prestazione imposta sia desumibile chiaramente dai pertinenti precetti legislativi", e non esclude "l'intervento complementare ed integrativo da parte della pubblica amministrazione... circoscritto alla specificazione quantitativa (e qualche volta, anche qualitativa) della prestazione medesima: senza che residui la possibilità di scelte del tutto libere e perciò eventualmente arbitrarie della stessa pubblica amministrazione, ma sussistano nella previsione legislativa - considerata nella complessiva disciplina della materia - razionali ed adeguati criteri per la concreta individuazione dell'onere imposto al soggetto nell'interesse generale" (Corte Cost., 7 aprile 2017, n. 69; v., altresì, Corte Cost., 15 maggio 2015, n. 83; Corte Cost., 7 aprile 2011, n. 115; Corte Cost., 26 ottobre 2007, n. 350; Corte Cost., 14 giugno 2007, n. 190; Corte Cost., 1 aprile 2003, n. 105; Corte Cost., 27 luglio 2001, n. 323);

- le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi e, pertanto, qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 2 (c.d. statuto del contribuente; Cass., 10 giugno 2021, n. 16279, cit.).

4.2 - Va, quindi, rimarcato che, - così come reso esplicito dal relativo contenuto regolatorio, - alla L.R. Marche, n. 45 del 2012, art. 7, cit., non può affatto riconoscersi efficacia retroattiva, - e natura di interpretazione autentica della previgente disciplina, - risultando (del tutto) evidente che, - così come ritenuto dalla Corte in fattispecie connotate da omologa disciplina regionale (v. Cass., 10 maggio 2021, n. 12296, cit.; Cass., 9 marzo 2017, n. 6061), - la disposizione in discorso è stata adottata in attuazione del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, art. 8, comma 1 , - alla cui stregua ("Ferma la facoltà per le regioni di sopprimerli") una serie tributi (inclusa l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo) sono stati trasformati in tributi propri regionali (a decorrere dal 1 gennaio 2013), - laddove la previgente natura di tributo proprio derivato (L. n. 281 del 1970, artt. 1 e 2 , cit.) imponeva alle Regioni di non modificarne le aliquote ovvero di disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni se non nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria (L. 5 maggio 2009, n. 42, art. 7).

5. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito con rigetto del ricorso originario della contribuente.

Le spese dell'intero giudizio vanno compensate tra le parti, avuto riguardo al consolidarsi, in corso di giudizio, del pertinente orientamento della giurisprudenza di legittimità.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie i primi cinque motivi di ricorso, assorbito il sesto motivo;

- cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente;

- compensa, tra le parti, le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza