Sentenza del 03/08/2023 n. 23767 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con l'impugnata sentenza la Commissione tributaria regionale della Toscana accoglieva l'appello proposto dalla Regione Toscana contro la pronuncia n. 525/5/2014 della Commissione tributaria provinciale di Firenze che aveva, invece, accolto il ricorso presentato dalla contribuente avverso tre avvisi di accertamento tramite i quali l'ente territoriale aveva richiesto, per l'anno di imposta 2007, il pagamento del complessivo importo di 174.877,81 Euro, comprensivo di accessori, a titolo di imposta regionale addizionale sul canone di concessione dovuta sulle aree del demanio marittimo poste all'interno del porto di Livorno ed occupate dalla Compagnia Impresa Lavoratori Portuali Srl (da ora solo CILP).

1.1. Il primo Giudice aveva negato la pretesa dell'ente territoriale per difetto del suo presupposto oggettivo e soggettivo, osservando che la concessione era stata rilasciata dall'Autorità Portuale di Livorno e non dalla Regione Toscana, peraltro dietro corresponsione di un canone non predeterminato per legge, ma derivante dalla normazione secondaria e discrezionalmente determinato.

1.2. La Commissione regionale, invece, giungeva a diversa conclusione, così riformando la sentenza di primo grado, considerando che il soggetto titolare del diritto di proprietà sulle aree portuali resta lo Stato e che varie disposizioni normative (L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 2 , del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112, art. 105 , D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68) avevano attribuito alle Regioni le funzioni relative al rilascio delle concessioni sul demanio marittimo, il relativo potere impositivo e di determinazione del canone, il quale aveva natura di tributo proprio della Regione.

2. Con ricorso notificato in data 17 luglio 2017 la CILP proponeva ricorso per cassazione, formulando sei motivi di censura; successivamente, in data 5/6 aprile 2023, ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

3. La Regione Toscana notificava alla suindicata società il 13 settembre 2017, controricorso, con cui chiedeva il rigetto dell'impugnazione.

LE RAGIONI DELLA DECISIONE. 1. Con il primo motivo di impugnazione la ricorrente ha eccepito, in relazione al paradigma di cui all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, "la violazione del combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , nn. 2 e 3 e art. 61 (...) perchè la sentenza di appello non contiene l'esposizione della vicenda processuale e non richiama i motivi di ricorso nè dei motivi di appello (così a pagina n. 2 del ricorso), lamentando l'omessa esposizione nell'impugnata pronuncia del contenuto, dei presupposti giuridici e della motivazione degli atti

di accertamento impugnati, delle specifiche censure formulate dalla ricorrente nei motivi dei ricorsi introduttivi dei due giudizi riuniti, delle ragioni di diritto svolte nel ricorso in appello dalla Regione Toscana e delle difese articolate dalla CILP, nonchè dei motivi riproposti in appello da parte della società perchè ritenuti assorbiti dal primo Giudice.

2. Con la seconda censura la società ha eccepito, con riferimento all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la "falsa applicazione del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 112, art. 105 e della L.R. 10 dicembre 1998, n. 98. Violazione della L. 24 gennaio 1994, n. 84, art. 8, comma 3, lett. h) ed i), art. 9, comma 3, lett. g) e art. 13, lett. a) - nel testo vigente ragione temporis - dell'art. 117 Cost. , comma 3, e dell'art. 1 c.n. , rilevanti (...)" (così alle pagine nn. 2 e 16 del ricorso).

2.1. con tale censura la ricorrente, richiamando la normativa di riferimento, ha contestato la suindicata decisione, evidenziando che è la legge e non anche lo Stato ("salvo che non lo si voglia intendere quale Stato legislatore", v. pagina 17 del ricorso) a stabilire che compete all'Autorità Portuale il potere di rilasciare le concessioni di aree e banchine portuali, come stabilito dalla L. 24 gennaio 1994, n. 84, art. 8, comma 3, lett. h) ed i), art. 9, comma 3, lett. g), e art. 13, lett. a) nel testo vigente sino alla modifica introdotta dal D.Lgs. 4 agosto 2016, n. 169 , ponendo altresì in rilievo che le Regioni non sono titolari delle funzioni in materia di concessioni demaniali nei porti sede di Autorità Portuale e che la L.R. n. 88 del 1998 non si occupa affatto di disciplinare le concessioni demaniali nei porti toscani sede di Autorità Portuale e neppure avrebbe potuto farlo, in quanto l'art. 117 Cost. individua i "porti e gli aeroporti" come materia di legislazione concorrente su cui è intervenuto lo Stato, che ha adottato con L. 28 febbraio 1994, n. 84 un'organica disciplina per il governo dei porti di rilevanza nazionale ed internazionale.

3. Con la terza doglianza, la ricorrente ha eccepito, ancora in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la "violazione dell'art. 117 Cost. , comma 2, lett. e) e dell'art. 119 Cost. (...)" (così alle pagine nn. 2 e 18 del ricorso), rimproverando, al riguardo, alla Commissione regionale di non aver tenuto conto della portata innovativa del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68 nella parte in cui ha attribuito alle Regioni la potestà impositiva in materia di concessioni per l'occupazione dei beni del patrimonio indisponibile, giacchè prima di tale intervento normativo detta l'imposta costituiva un tributo dello Stato, trasformandosi in imposta propria della Regione solo a seguito del citato decreto legislativo, per cui prima di tale intervento normativo alla Regione non era consentito di legiferare in merito ai presupposti soggettivo ed oggettivo del tributo, nè di istituire nuovi tributi.

4. Con la quarta ragione di impugnazione la contribuente ha denunciato, con riguardo all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 "la nullità della sentenza ai sensi dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sul I, sul II, sul III, sul IV, sul V, sul Vi e sul VII motivo di ricorso assorbi e riproposti" (v. pagine nn. 3 e 23 del ricorso), costituiti:

a). dal dedotto vizio di motivazione degli avvisi di accertamento per non aver esposto le ragioni giuridiche della pretesa e per non aver allegato il provvedimento determinativo del canone;

b). dalla rappresentata inapplicabilità dell'addizionale regionale sul canone relativamente a rapporti concessori finalizzati alle operazioni portuali, essendo detti canoni non predeterminati per legge, ma affidati alla determinazione discrezionale dell'Amministrazione;

c). dall'eccepita inesistenza del potere impositivo delle regioni in ordine al canone concessorio per le operazioni portuali, essendo detto settore disciplinato da fonti di diritto speciale marittimo;

d). dall'asserita applicabilità dell'addizionale regionale solo ai canoni di concessione rilasciate per finalità turistico-ricreative;

e). dall'eccepita violazione degli artt. 3 e 53 Cost. e art. 117 Cost. , comma 2, lett. e), ove si ritenesse di riconoscere alla Regione Toscana la potestà di introdurre un nuovo tributo;

f). dalla dedotta inapplicabilità delle sanzioni, tenuto conto del comportamento delle Regione che ha preteso il tributo addizionale per la prima volta solo nell'anno 2006 e dalla posizione espressa dal Ministero delle Finanze e dal Ministero dei Trasporti circa l'inapplicabilità del tributo, nonchè dell'annullamento in autotutela da parte della Guardia di Finanza del verbale elevato in precedenza ai danni di altro concessionario per il mancato pagamento della medesima imposta.

5. Con il quinto motivo di ricorso la società ha lamentato, con riferimento al paradigma censorio di cui all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, "l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti circa la determinazione del canone di concessione demaniale con provvedimenti amministrativi che non incontrano limiti massimi definiti per legge (...)" (così alle pagine nn. 3 e 26 del ricorso), assumendo, in particolare, che la Commissione regionale non aveva esaminato la circostanza di fatto che i canoni di concessione chiesti alla CILP per l'anno 2007 erano stati discrezionalmente determinati con provvedimento amministrativo dell'Autorità Portuale di Livorno, osservando, quindi, che detti canoni, costituenti la base imponibile dell'addizionale regionale, non erano stati determinati con legge, ma con un provvedimento amministrativo discrezionale di una pubblica amministrazione terza rispetto al rapporto tributario, omettendo altresì di considerare che proprio per tale ragione i Ministeri delle Finanze e dei Trasporti avevano indicato alle Regioni che i canoni così determinati non potevano essere oggetto dell'imposizione regionale.

6. Con il sesto motivo di impugnazione la ricorrente ha eccepito, in relazione al paradigma di cui all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, "la violazione e falsa applicazione del combinato disposto della L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 2 , della L.R. 30 dicembre 1971, n. 2, art. 1 e della L.R. 11 agosto 1995, n. 85, e successive modifiche, art. unico e degli indirizzi applicativi del Ministero delle Finanze del Ministero dei Trasporti anche in relazione agli artt. 3. 23, e 53 Cost." (così alle pagine nn. 3 e 30 del ricorso), ribadendo che le citate disposizioni sono state violate dall'applicazione di un'imposta regionale ad una concessione rilasciata dall'Autorità Portuale per finalità diverse da quelle turistico-ricreativo-diportistiche, laddove il tributo regionale è esigibile solo nel caso in cui venga applicato il canone minimo stabilito per legge.

7. Da ultimo, la contribuente ha chiesto di sollevare la questione di legittimità costituzionale della L.R. Toscana 6 agosto 1998, n. 57, art. 6 in relazione all'art. 117 Cost. , comma 2 lett. e) e art. 23 Cost. , nell'ipotesi in cui si ritenesse che la previsione dell'art. 6 della citata legge non sia suscettibile di "una interpretazione secondum constitutionem rispettosa della riserva di legge statale nella materia del sistema tributario dello Stato" (così a pagina n. 33 del ricorso).

8. Il ricorso può essere accolto solo in parte, subito segnalando che i temi posti con l'impugnazione in oggetto sono stati oggetto di ribadite riflessioni di questa Corte tramite numerose pronunce (cfr. 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, nn. 12293, 12294, 12298, 12296; Cass., Sez. V, 10 giugno 2021, n. 16279; Cass., Sez. V., 30 giugno 2021, n. 16275 e da ultimo, tra le altre, Cass., Sez. T, 3 maggio 2023, n. 11518; Cass., Sez. T, 15 maggio 2023, n. 13285; Cass. Sez. 29 maggio 2023, n. 15015 e le altre ivi richiamate), nel segno di una ricostruzione del compendio normativo applicabile e di un'interpretazione dello stesso che i motivi di impugnazione e le ulteriori osservazioni sviluppate dalla difesa della ricorrente non inducono a rimeditare.

9. Va, intanto, rigettato il primo motivo di doglianza, basato sul decifit espositivo della sentenza impugnata nella parte in cui avrebbe omesso di ricostruire la vicenda processuale nel suo sviluppo, senza cioè esporre i contenuti degli atti di accertamento impugnati, delle specifiche censure formulate dalla ricorrente nei ricorsi introduttivi dei giudizi riuniti, delle ragioni di diritto svolte nel ricorso in appello dalla Regione Toscana e delle difese articolate dalla CILP, trascurando altresì di dar conto della riproposizione da parte della società dei motivi ritenuti assorbiti.

9.1. Senonchè, questa Corte ha più volte avuto modo di chiarire che il contenuto espositivo della sentenza esige che il provvedimento riporti i tratti essenziali della controversia, soprattutto precisando che la pronuncia non è nulla "se dalla lettura di essa è comunque possibile individuare i passaggi essenziali della vicenda processuale e gli elementi di fatto rilevanti della causa e considerati o presupposti nella decisione" (così Cass., Sez. T, 1 aprile 2016, n. 6332, che richiama Cass., Sez. II, 4 marzo 2002, 3066 e Cass. Sez. U., 16 gennaio 2015, n. 642).

La nullità della sentenza per la mancanza di una pur succinta esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione postula, quindi, che non sia possibile individuare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale, funzionale alla sua comprensione e alla sua eventuale verifica in sede di impugnazione (cfr., anche da ultimo, Cass., Sez. T, 29 maggio 2023, n. 15015, che richiama Cass., Sez. III, 15 novembre 2019, n. 19721).

Allo stesso modo, è stato ribadito che "per quanto concerne la omessa specifica indicazione delle "richieste delle parti" occorre rilevare che la mancata o incompleta trascrizione nella sentenza delle conclusioni delle parti costituisce, di norma, una mera irregolarità formale, irrilevante ai fini della sua validità, salvo che abbia in concreto inciso sull'attività del giudice, traducendosi in tal caso in vizio con effetti invalidanti della sentenza stessa, per omessa pronuncia sulle domande o eccezioni delle parti (...)" (così Cass., Sez. T, 29 maggio 2023, n. 15015).

9.2. Ciò posto, la sentenza impugnata ha rappresentato le ragioni essenziali del contendere (il pagamento del tributo previsto sulle concessioni statali per l'occupazione, da parte della ricorrente, dei beni del demanio marittimo), il contenuto rilevante della decisione di primo grado (rappresentato dalla contestazione mossa dalla contribuente e dalle valutazioni svolte dal giudice di primo grado secondo cui il tributo non era dovuto in quanto la concessione era stata rilasciata dall'Autorità Portuale per un canone non predeterminato per legge, ma derivante dalla

normazione secondaria con l'esercizio di una discrezionalità amministrativa che si rifletteva sulla determinazione dell'imposta) ed esplicitato i motivi di appello proposti dalla Regione (secondo cui i soggetti passivi di imposta erano anche i concessionari delle Autorità Portuali e che il canone era predeterminato per legge) e precisato che la società aveva riprodotto il contenuto del ricorso originario, "senza prendere posizione sui motivi di gravame" (così nella sentenza impugnata), per poi esporre gli argomenti fondamentali posti a base della pronuncia impugnata, come sopra riepilogati.

Sotto tale profilo, dunque, il contenuto narrativo della sentenza consente di comprendere l'oggetto del contendere e le ragioni della decisione, il che conduce al rigetto del motivo di impugnazione, impregiudicate le ulteriori osservazioni che seguono, in relazione al quarto motivo di censura, concernente la dedotta omessa pronuncia su talune domande riproposte dalla contribuente in sede di appello, che giustifica - come si vedrà - l'esercizio del potere/dovere di cui all'art. 384 c.p.c. , non anche il riconoscimento della dedotta nullità dell'intera sentenza.

10. Vanno esaminati unitariamente il secondo, il terzo, il quinto, il sesto ed il settimo motivi di doglianza, in quanto connessi nella correlata questione giuridica che agitano, concernente la non debenza del tributo ed i profili di incostituzionalità di una diversa interpretazione.

10.1. Come anticipato, sul tema in rassegna la Corte ha avuto modo di pronunciarsi più volte, sviluppando argomenti che vanno qui ribaditi, ricordando quanto segue.

11. Il quadro normativo di riferimento è così riassumibile.

11.1. La L. 16 maggio 1970, n. 281 , dopo aver previsto, all'art. 1, comma 1, lett. a), l'attribuzione alle Regioni dell'imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile, ha stabilito all'art. 2 che:

"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".

Il D.L. 5 ottobre 1993, n. 400, art. 7, comma 1 , prevede che gli enti portuali (ora Autorità portuali, ai sensi della citata L. n. 84 del 1994), possano adottare, per le concessioni demaniali marittime rientranti nel proprio ambito territoriale, criteri diversi da quelli indicati nel decreto, "che comunque non comportino l'applicazione di canoni inferiori rispetto a quelli che deriverebbero dall'applicazione del decreto stesso".

Poi, ai sensi 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, nonchè di determinazione dei costi e

dei fabbisogni standard nel settore sanitario"), il tributo è stato trasformato, con decorrenza dal 1 gennaio 2013, insieme ad altri, in "tributo proprio regionale", impregiudicata la facoltà delle Regioni di sopprimerlo.

11.2. La L.R. Toscana 30 dicembre 1971, n. 2 ("Istituzione dei tributi propri della Regione"), in attuazione della suindicata legge statale n. 281/170, introduceva, con decorrenza dal 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".

Successivamente, della L.R. Toscana 11 agosto 1995, n. 85, l'art. unico ("Determinazione dell'ammontare dell'imposta regionale sulle concessioni statali del demanio marittimo"), dispose 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 ".

Di seguito, della L.R. Toscana 27 dicembre 2012, n. 77, l'art. 11, comma 1, applicando le disposizioni del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, art. 8 (che - lo si ricorda - aveva trasformato il tributo, con decorrenza dal 1 gennaio 2013, in "tributo proprio regionale", con facoltà per le Regioni di sopprimerlo), ha eliminato il tributo, inserendo alla L.R. 30 dicembre 1971, n. 2, art. 1, comma 2 (Istituzione dei tributi propri della Regione), dopo le parole: "acque pubbliche." la seguente proposizione: "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 Piombino di cui al D.P.R. 20 marzo 1996, art. 1 (Istituzione dell'Autorità portuale nel porto di Piombino) e dalle Autorità portuali di Livorno e Marina di Carrara di cui alla L. 28 gennaio 1994, n. 84, art. 6 (Riordino della legislazione in materia portuale)".

12. Da tali riferimenti normativi è dunque possibile desumere che:

a. della L. 16 maggio 1970, n. 281 , l'art. 2 ha individuato il presupposto impositivo, i soggetti passivi d'imposta (concessionari di beni del demanio e del patrimonio indisponibile) e la base imponibile, costituita dallo stesso canone di concessione;

b. l'intervento normativo regionale del 2012 ha introdotto una esenzione dapprima inesistente e soltanto a far data dall'anno 2013, restando, nel regime normativo ratione temporis applicabile all'anno in esame (2007), il tributo in questione 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.

Tutto ciò, in coerenza con il principio sancito dal giudice delle leggi in tema di 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 (v. 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).

13. Più in generale, questa Corte con le citate pronunce (e le tante altre ivi richiamate) ha chiarito che:

- il presupposto dell'imposta in esame va individuato, ai sensi del 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, e va, nello specifico, identificato 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 competa per legge il rilascio della relativa concessione, per cui 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;

- l'eliminazione del tributo da parte della L.R. Toscana 27 dicembre 2012, n. 77 cit., art. 11, comma 1, non ha effetto retroattivo, ma opera (come del resto testualmente previsto) solo a decorrere dall'annualità 2013, risultando pertanto ininfluente ai fini della presente causa, in quanto relativa ad annualità pregressa nella quale l'imposta era ancora vigente;

- detta eliminazione ha espresso 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, per cui non può ad essa riconnettersi alcun significato o efficacia di sostanziale riconoscimento dell'infondatezza della pretesa impositiva riferita ad annualità pregresse.

13.1. Può aggiungersi alle puntualizzazioni che precedono ed in relazione alla dedotta violazione dell'art. 117 Cost. (terzo motivo di impugnazione) che la trasformazione dell'imposta in esame per effetto del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68 citato che aveva trasformato il tributo, con decorrenza dal 1 gennaio 2013, in "tributo proprio regionale" ha sortito l'effetto di una "innovazione" qualificata dalla modifica della previgente natura di "tributo proprio derivato" dell'imposta in esame (come stabilito dalla L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 1 e 2), che 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, ferma restando i poteri di determinazione dell'imposta nei limiti già stabiliti dalla predetta legge.

14. Non risulta violato nemmeno il principio della riserva (relativa) di legge.

14.1. L'osservanza del principio di cui all'art. 23 Cost. risulta, infatti, garantita dall'individuazione da parte della stessa legge statale degli elementi costitutivi della fattispecie, che, come anticipato, alla L. 16 maggio 1970, n. 281 , art. 2individua 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.

In ambito regionale, la L.R. Toscana 30 dicembre 1971, n. 2, art. 1, comma 3, prevede che l'imposta sia commisurata ad una prestabilita percentuale (aliquota) del canone di concessione statale.

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".

14.2. Resta sempre applicabile quanto affermato da questa Corte 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" (così Cass., Sez. Un., 10 settembre 2004, n. 18262).

Tale ordine di idee (più recentemente ribadito da: Cass., Sez. 5, 10 marzo 2020, n. 6714; Cass., Sez. 5, 10 maggio 2021, n. 12293, Cass., Sez. T, 3 maggio 2023, n. 11518) consente di disattendere le doglianze della contribuente, giacchè, 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, che integra - come già esposto - il presupposto dell'imposta, mentre sul piano della determinazione obiettiva gli elementi costitutivi dell'imposizione discendono da criteri di legge, ferma restando la ricorribilità in sede giurisdizionale per contestare 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.

14.3. La contribuente assume che questi principi (elaborati con riguardo a fattispecie concernenti le concessioni per finalità turistico-ricreative) non varrebbero per la concessione demaniale marittima in oggetto finalizzata all'esercizio di operazioni portuali, in quanto per queste ultime i canoni 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.

Tuttavia, come già ritenuto da questa Corte nei precedenti citati (tra tutte v. Cass., Sez. T, 10 maggio 2021, n. 12293 e Cass., Sez. T., 3 maggio 2023, n. 11518), si tratta di considerazioni non persuasive, basandosi, in asserita funzione discriminante, su elementi che non incidono sul complessivo assetto della materia così autonoma determinazione dei canoni (peraltro, come visto, anch'esse radicate nella previsione di legge), senza però 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.

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, per cui 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.

Nè va trascurato di considerare che tali piani non sono 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 sono 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..

14.4. In definitiva, "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. , il D.L. 5 ottobre 1993, n. 400, art. 7 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, 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)" (così Cass., Sez. T, 3 maggio 2023, n. 11518 cit).

14.5. Va aggiunto che il Giudice delle leggi ha chiarito 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), così ripetutamente ricordando 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", senza escludere "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).

14.6. Nella memoria ex art. 378 c.p.c. la difesa della contribuente ha sollecitato la Corte ad una rimeditazione del suindicato indirizzo, segnalando che l'imposta in questione violerebbe il principio della riserva di legge, in quanto per le concessioni di cui alla L. 28 gennaio 1994, n. 84, art. 18 l'Autorità Portuale gode di piena autonomia nella determinazione del canone senza radicamento nella previsione di legge, posto che nessuna norma individua un criterio obiettivo e verificabile di proporzionalità e nessuna disposizione fissa un "limite massimo alla discrezionalità amministrativa", assumendo sul punto che sarebbe irrispettosa del principio della riserva di legge un'interpretazione che prescinda dall'individuazione legislativa di detto limite massimo dell'importo del canone e riservi al successivo sindacato giurisdizionale i profili di eccesso di potere dell'azione amministrativa ed osservando, infine, che, diversamente dal caso che occupa, per le concessioni per finalità turistico-ricreative il D.L. 5 ottobre 1993, n. 400 definisce puntualmente i parametri uniformi di determinazione dei canoni demaniali applicabili per l'intero territorio nazionale.

14.7. A quanto già illustrato può allora aggiungersi che detti profili sono stati ulteriormente esaminati da questa Corte con la sentenza del 29 maggio 2023, n. 15015, resa tra le stesse parti ed ai cui più ampi contenuti è sufficiente in tale sede rinviare, qui ribadendo che:

- il principio della riserva di legge in tema tributario, come chiarito dalla Corte Costituzionale con la pronunzia n. 157/1996, va declinato in senso relativo, nel senso di riservare alla legge la preventiva determinazione dei criteri direttivi di base e le linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa, il che è compatibile anche con l'assegnazione ad organi amministrativi di compiti non solo meramente esecutivi, ma anche volti a definire elementi, presupposti o limiti, variamente individuabili, della prestazione stessa, sulla base di dati e valutazioni di ordine tecnico;

- sempre la Corte costituzionale ha chiarito che detto principio non può considerarsi violato qualora manchi un'espressa indicazione legislativa dei criteri, dei limiti e dei controlli che delimitino l'ambito di discrezionalità della pubblica amministrazione, qualora gli stessi siano desumibili dalla composizione e dal funzionamento degli organi competenti a determinare la misura della prestazione di cui trattasi (cfr. sent. n. 4 del 1957; n. 51 del 1960; n. 5 del 1963; n. 21 del 1969; e n. 67 del 1973) oppure sia contemplato per l'emanazione dei provvedimenti amministrativi concernenti la prestazione medesima, un modulo procedimentale con il quale venga a realizzarsi la collaborazione di una pluralità di organi al fine di escludere eventuali arbitrii dell'amministrazione (cfr. sent. n. 507 del 1988);

- in tali termini, il precetto costituzionale dell'art. 23 Cost. deve ritenersi rispettato quando la legge che prevede l'imposizione, pur non fissandone il limite massimo, determini criteri, condizioni, limiti e controlli idonei a contenere la discrezionalità dell'ente impositore nell'esercizio del potere attribuitogli onde evitare che essa possa trasmodare in arbitrio;

- in tale direzione, la previsione normativa degli elementi costitutivi dell'imposizione, il rilascio della concessione tramite l'intervento nella relativa procedura amministrativa di altri soggetti pubblici, l'accettazione delle condizioni da parte del concessionario, la ricorribilità in sede giurisdizionale per reagire a canoni concessori che l'autorità portuale abbia fissato in violazione di tali criteri e, più in generale, dei parametri di proporzionalità e ragionevolezza sono tutti indici

che univocamente concorrono ad escludere le perplessità avanzate dalla difesa della contribuente sia in relazione all'art. 3, che art. 23 Cost. , risultando soddisfatti i requisiti costantemente sottolineati dalla Corte costituzionale.

14.8. Tanto meno si pone una questione di "violazione dell'art. 117 Cost. , comma 2, lett. e), in ragione dell'asserita possibilità della Regione di ampliare l'ambito di applicazione di un tributo statale atteso che, come detto, la disciplina di detto tributo spetta alla potestà legislativa esclusiva dello Stato e che, di conseguenza, l'esercizio della potestà legislativa delle Regioni è ammesso nei soli limiti consentiti dalla legge statale (così Cass., Sez. T, 29 maggio 2023, n. 15015, cit.) che, nella specie, non risultano essere stati violati.

14.9. Nè può fondatamente sostenersi la sussistenza di una disparità di trattamento costituzionalmente rilevante considerando che operatori economici esercenti in Regioni diverse non sono stati sottoposti alla medesima imposizione, essendo stata questa l'espressione di una consentita scelta politica-amministrativa della Regione Toscana, costituzionalmente legittima per quanto sopra illustrato.

15. Le valutazioni che precedono consentono di disattendere nel loro complessivo sviluppo e concatenazione i predetti motivi di ricorso, basati sull'erronea ricostruzione del quadro normativo di riferimento (secondo motivo), sulla dedotta violazione degli artt. 117 e 119 Cost. (terzo motivo), nonchè sul quinto (sotto la prospettiva di una riqualificazione del vizio lamentato come violazione di legge) ed il sesto motivo di impugnazione, quest'ultimo sempre fondato sulla violazione di legge per non essere il canone commisurato a criteri stabiliti dalla legge nella determinazione del suo limite massimo, come invece previsto per le concessioni demaniali rilasciate per scopi turistici-ricreativi.

15.1. Deve aggiungersi che il quinto motivo di impugnazione risulta, in realtà, costruito ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, ed è fondato sull'omesso esame del fatto decisivo costituito dalla circostanza che il canone della concessione demaniale "è stato determinato con provvedimenti amministrativi discrezionali di una pubblica amministrazione terza rispetto al rapporto tributario" nonchè sull'omessa considerazione che "proprio per tale ragione il Ministero delle Finanze e quello dei Trasporti avevano sempre indicato alle Regioni che i canoni così determinati non potevano essere oggetto dell'imposizione regionale" (così pagina n. 29 del ricorso).

15.2. In tali termini, il motivo si palesa inammissibile, giacchè le deduzioni che precedono non attengono ad un "fatto", in senso storico e normativo (ossia ad un fatto principale, ex art. 2697 c.c. , costitutivo, modificativo impeditivo o estintivo, o anche ad un fatto secondario), nè ad un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza da intendersi in senso storico-naturalistico e tantomeno ad un dato materiale, ad un episodio fenomenico rilevante ed alle relative ricadute di esso in termini di diritto, risultando, piuttosto, i citati riferimenti (quanto meno con riguardo agli indirizzi ministeriali) riconducibili, pertanto, ad una tesi dell'Amministrazione citata e funzionali ad argomentazioni o deduzioni difensive della contribuente, che, come tali, non sono riconducibili al parametro dedotto (così, tra le tante, Cass., Sez. III, 7 giugno 2023, n. 18318 e la varia giurisprudenza ivi citata), difettando, invece, a tutto voler concedere - di decisività, per

tutte le ragioni sopra esposte, la circostanza che il canone sia stato determinato da un provvedimento amministrativo discrezionale.

15.3. Nelle considerazioni sopra esposte restano assorbiti i profili di illegittimità costituzionale sollevati ai sensi dell'art. 117 Cost. , comma 2, lett. a) e art. 23 Cost..

16. Risulta, invece, in parte fondato il quarto motivo di impugnazione.

16.1. L'istante lamenta che non vi è stata pronuncia sulle doglianze riproposte in appello (come indicato ai fini dell'autosufficienza del motivo nel ricorso in esame) concernenti:

- il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento (motivo indicato in ricorso con la lettera "I");

- il riferimento agli indirizzi ministeriali secondo cui l'addizionale regionale poteva essere applicata solo sulle concessioni marittime (turistico-ricreative) nelle quali il canone è determinato in via generale ed astratta dalla legge (motivo indicato in ricorso con la lettera "II");

- il rilievo che il legislatore regionale non ha il potere di introdurre un tributo che gravi il canone di concessione per operazioni portuali in un settore disciplinato da fonti di diritto speciale marittimo (motivo indicato in ricorso con la lettera "III");

- il rilievo che la Regione Toscana con la L.R. Toscana 6 agosto 1998, n. 57, art. 6 nel modificare della L.R. Toscana n. 85 del 1995, l'art. unico e nel sopprimere il precedente richiamo al D.L. 5 ottobre 1993, n. 400, art. 3 aveva di fatto istituito un nuovo tribuito in violazione degli artt. 3, 53 e 117 Cost. (motivo indicato in ricorso con le lettere "iv", "v" e "vi"; v. pagine nn. 24/25 del ricorso);

- l'inapplicabilità delle sanzioni in ragione del comportamento osservato dalla Regione Toscana.

16.2. Giova premettere che il Giudice del merito non deve dar conto di ogni argomento difensivo sviluppato dalla parte, essendo, invece, necessario e sufficiente, in base all'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto e di diritto posti a fondamento della sua decisione, dovendo in tal modo ritenersi disattesi, per implicito, tutti gli argomenti non espressamente esaminati (così Così Cass., Sez. VI/T, 2 febbraio 2022, n. 3108, che richiama Cass., Sez. II, 25 giugno 2020, n. 12652; Cass., Sez. I, 26 maggio 2016, n. 10937; Cass., Sez. VI, 17 maggio 2013, n. 12123).

Il vizio di omessa pronuncia postula che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto, il che non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione (cfr. Cass., Sez. T., 29 maggio 2023, n. 15015 cit., che richiama Cass. 4 ottobre 2011, n. 20311; Cass. 20 settembre 2013, n. 21612; Cass. 11 settembre 2015, n. 17956), dovendo, piuttosto, ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamene esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (cfr. Cass., Sez. T., 29 maggio 2023, n. 15015 cit., che richiama Cass. civ. 4 ottobre 2011, n. 20311; Cass. civ., 8 marzo 2007, n. 5351; Cass. civ., 10

maggio 2007, n. 10696; Cass. civ., 21 luglio 2006, n. 16788, nonchè Cass. Sez. T, 3 maggio 2023 n, 11518, che richiama 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).

Alla luce di tali principi, va osservato che non ha giuridico rilievo che il Giudice di appello non si sia fatto carico di confrontarsi con gli indirizzi ministeriali citati dalla difesa della ricorrente (quarto motivo di ricorso, lettera "ii" v. pagina n. 24 del ricorso), i quali non hanno alcun valore interpretativo vincolante e le cui indicazioni vanno considerate essere state implicitamente disattese dalla diversa complessiva valutazione sviluppata dalla Commissione.

Parimenti, nella logica della sentenza impugnata e negli argomenti ivi spesi, vanno ritenuti, quantomeno, implicitamente disattesi anche i rilievi indicati nel quarto motivo di ricorso con le lettere "iii" "iv", "v" e "vi" (v. pagine n. 24 e 25 del ricorso) concernenti - nel loro nucleo concettuale essenziale - la contestata istituzione di fatto da parte della Regione di nuovo tributo in violazione degli artt. 3, 53 e 117 Cost. , ove si consideri che il Giudice regionale ha, tra altro, riconosciuto che della L. 16 maggio 1973, n. 281, l'art. 2 aveva previsto il potere impositivo delle Regioni sul demanio marittimo loro attribuito e di determinare direttamente il canone, come confermato dal D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68 che aveva altresì riconosciuto il potere delle regioni di sopprimere il tributo, rilievi questi da cui non può che desumersi il tacito rigetto delle doglianze della contribuente circa l'illegittimo esercizio da parte della Regione della potestà impositiva.

17. Non vi è stata, invece, alcuna pronuncia sulla censura concernente il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, ma all'omissione può porsi rimedio nella sede che occupa, applicando il principio di legittimità secondo cui nell'ipotesi di nullità della sentenza per omessa pronuncia su un motivo di impugnazione, esigenze di economia processuale e di ragionevole durata del processo, come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost. , comma 2, nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c. , impongono di evitare la cassazione con rinvio quando la pretesa, sulla quale si riscontri mancare la pronuncia, possa essere decisa senza necessità di ulteriori accertamenti in fatto (cfr., tra le tante, Cass. Sez. T. 3 maggio 2023 n. 11518, che richiama 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).

17.1. Vale allora osservare che i provvedimenti impositivi opportunamente prodotti dall'istante, recano il riepilogo delle varie disposizioni applicate, la contestazione del mancato pagamento del canone di concessione per l'identificata area occupata, l'anno di riferimento, la misura del canone concessorio e di quello applicato (percentuale 15%), la data di scadenza del tributo, l'imposta dovuta, le sanzioni e gli interessi, il tutto quindi in termini tali da offrire alla contribuente piena e puntuale contezza delle ragioni della pretesa, dovendo solo aggiungersi sul punto, quanto all'omessa allegazione dell'atto concessorio, che, essendo stato rilasciato al suo destinatario, doveva ritenersi già a conoscenza di questi (v., ex plurimis, Cass., 27 febbraio 2020, n. 5346; Cass., 19 novembre 2019, n. 29968; Cass., 5 dicembre 2017, n. 29002; Cass., 11 aprile 2017, n. 9323; Cass., 4 luglio 2014, n. 15327; Cass., 2 luglio 2008, n. 18073).

18. Allo stesso modo, non vi è stata pronuncia da parte del Giudice regionale sulla domanda volta a conseguire l'annullamento dell'atto impugnato nella parte in cui ha comminato le sanzioni.

Come sopra, all'omissione può porsi rimedio a mente dell'art. 384 c.p.c. , accogliendo questa volta la doglianza in quanto fondata.

18.1. Il tema è stato affrontato dalle plurime pronunce di questa Corte (cfr. Cass., Sez. 5, 10 maggio 2021, nn. 12293; Cass., Sez. V, 10 giugno 2021, n. 16279; Cass., Sez. V., 30 giugno 2021, n. 16275 e da ultimo, tra le altre, Cass., Sez. T, 3 maggio 2023, n. 11518) e risolto in senso favorevole alle aspettative del contribuente, per cui in linea con quanto già ivi osservato, va qui ribadito quanto segue.

18.2. 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, nonchè da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento".

Nel medesimo senso si esprime del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , l'art. 8 ("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"), mentre della L. 27 luglio 2000, n. 212 , l'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".

18.3. Questa Corte ha ritenuto che, alla luce di tali disposizioni, l'incertezza normativa oggettiva, rilevante ai fini dell'esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, predica una situazione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, che deve essere riferita all'attività giudice, quale unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (tra le tante: Cass., Sez. T, 3 maggio 2023, n. 11518, che richiama 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).

18.4. La Corte ha chiarito che l'incertezza normativa oggettiva è caratterizzata dall'impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie ed ha stilato un decalogo, non esaustivo, degli indici interpretativi da desumere tale condizione, costituiti: 1) dalla difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) dalla difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) dalla difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) dalla mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) dall'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) dalla mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) dall'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) dal contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) dal contrasto tra opinioni dottrinali; 10) dall'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (tra le altre: Cass., Sez. T, 3 maggio 2023, b, 15118, che richiama Cass., Sez. 5", 13 giugno 2018, n. 15452; Cass., Sez. 5", 18 gennaio 2021, n. 1893).

18.5. E' stato altresì osservato che il 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 se sia 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.

18.6. Ed ancora si è avuto modo di precisare 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 (così Cass., Sez. T, 3 maggio 2023, n, 11518 più volte cit. che richiama 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).

18.7. Tanto ricapitolato sul piano dei principi, come già ritenuto da questa Corte in analoghe fattispecie (cfr. le pronunce citate al p. 17.2.), nella fattispecie in rassegna concorrono almeno tre convergenti elemento che giustificano l'eliminazione delle sanzioni ai sensi della L. 31 dicembre 2000, n. 212, richiamato art. 10.

Va, infatti, dato conto:

a. dell'effettiva emanazione negli anni di circolari e risoluzioni (quali specificamente richiamate in ricorso) 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.

Sebbene gli enti emananti detti atti siano diversi dall'ente impositore (Regione), ciò che conta è la 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);

b. il fatto obiettivo 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, il tutto seguito dall'eliminazione del tributo nell'anno 2012, che non ha comportato, come già evidenziato, il riconoscimento di infondatezza della pretesa da parte dell'amministrazione regionale, ma certamente ha generato l'incertezza interpretativa e l'incolpevole affidamento in capo alla contribuente;

c. la circostanza che nell'anno 2009 gli ispettori della Guardia di Finanza di Livorno avevano annullato a titolo di autotutela amministrativa il verbale con cui avevano contestato ad altra concessionaria il mancato pagamento della medesima imposta, riconoscendone la non debenza.

18.8. Per tali complessive ragioni, dunque, le sanzioni non sono dovute.

19. Alla stregua delle considerazioni sopra svolte, che escludono ogni prospettiva di investire il Giudice delle leggi delle questioni di legittimità ipotizzate dalla ricorrente, va, in conclusione, ritenuto che solo parte del quarto motivo sia fondato, per cui il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione alla parte di motivo accolto.

19.1. Non solo. Non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa va essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 1, u.p., con l'accoglimento parziale del ricorso originario della contribuente nei limiti della sanzione amministrativa, che non è dovuta.

20. Il consolidamento in corso di causa della giurisprudenza di legittimità sulla questione controversa giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie parte del quarto motivo di impugnazione e rigetta gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione alla parte di motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie parzialmente il ricorso originario della contribuente, dichiarando non dovuta la sanzione amministrativa.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza