

Sentenza del 25/10/2023 n. 29556 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Lucchini ha presentato distinti ricorsi avverso avvisi di accertamento emessi dalla Regione Toscana, per la imposta regionale sulle concessioni di beni del demanio, relativamente agli anni (Omissis), oltre interessi e sanzioni, per tre concessioni del demanio marittimo rilasciate dall'Autorità portuale di (Omissis).

I giudici di primo grado (CTP Firenze), con distinte decisioni, hanno accolto parzialmente i ricorsi della società ritenendo dovuta l'imposta e non dovute le sanzioni irrogate.

La CTR, riuniti gli appelli della società contribuente, con sentenza n. 1113/2019, depositata in data 9/7/2019, ha respinto i gravami ritenendo legittima la riscossione dell'imposta per la concessione del demanio marittimo.

Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso per cassazione la società Lucchini affidandosi a quattro motivi.

Ha resistito con controricorso la Regione Toscana.

Motivi della decisione Con il primo motivo di ricorso si lamenta la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 , comma 2, degli art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e art. 118 c.p.c. nonché dell' art. 111 Cost.. La società deduce che la motivazione resa dal giudice d'appello non è idonea a dare conto delle ragioni della decisione. Osserva che l'oggetto della lite riguarda l'applicabilità del tributo alle concessioni demaniali rilasciate da autorità portuali, questione specifica sulla quale il giudice d'appello non ha motivato, limitandosi ad un generico riferimento alla perdurante proprietà statale dei beni in concessione, questione quest'ultima non oggetto di contesa.

Con il secondo motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, della L. n. 281 del 1970 , art. 2 . La società deduce che la pronuncia impugnata si limita a riportare il principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione, secondo cui presupposto dell'imposta regionale è l'occupazione e l'uso di beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dello Stato, inclusi nel territorio della Regione, indipendentemente dall'autorità competente al rilascio della concessione. Deduce, altresì, la ricorrente che il principio non è applicabile al caso di specie perchè relativo a una concessione proveniente da autorità portuale e non già dalla Regione e, quindi, presenta specificità che differenziano la fattispecie dal precedente, imponendo una diversa soluzione, atteso che l'autorità portuale amministra i beni dello Stato in virtù di un'autonoma competenza e non per conto dello Stato.

I due motivi, che possono esaminati congiuntamente, sono infondati.

Il giudice d'appello ha posto in evidenza che il tributo è dovuto per il fatto della occupazione dell'uso di beni del patrimonio o del demanio statale indipendentemente dall'autorità cui compete il rilascio della concessione, richiamando una già consolidata giurisprudenza di questa Corte.

E', pertanto, erroneo affermare che non siano state esposte le ragioni della motivazione atteso che, come la stessa parte ricorrente deduce, non è qui in discussione che i beni oggetto della concessione appartengano o meno al demanio dello Stato, quanto piuttosto la pretesa insussistenza della obbligazione tributaria, per le annualità accertate, in ragione della circostanza che la concessione è stata rilasciata dalla autorità portuale.

Secondo la CTR ciò, è ininfluenza posto che la proprietà dei beni resta dello Stato.

Sul secondo profilo censorio va, inoltre, osservato che la L. n. 281 del 1970 , al fine di dare attuazione ai principi costituzionali in materia di autonomia amministrativa ha attribuito alle Regioni entrate fiscali, e tra queste l'imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e patrimonio indisponibile, dispone (art. 2) che "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".

La Regione Toscana ha dato seguito alla legge nazionale (n. 281 del 1970) con la L.R. n. 2 del 1971 , la quale prevede che "dal 1 gennaio 1972 è istituita, ai sensi della L. 16 maggio 1970, n. 281 , art. 2 (Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle regioni a statuto ordinario) 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" e per quanto riguarda le concessioni rilasciate o rinnovate dalla autorità portuale il comma 4 (come successivamente modificato dalla L.R. n. 77 del 2012 , art. 11 finanziaria) dispone che L'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato non si applica, a decorrere dal periodo d'imposta (Omissis), alle concessioni rilasciate o rinnovate dall'Autorità portuale di (Omissis) di cui al D.P.R. 20 marzo 1996 , art. 1 (Istituzione dell'autorità portuale nel porto di (Omissis)) e dalle Autorità portuali di (Omissis) di cui alla L. 28 gennaio 1994, n. 84 , art. 6 (Riordino della legislazione in materia portuale)".

La modifica del comma 4 si comprende appieno solo che si ponga mente al fatto che il tributo, in virtù delle disposizioni del D.Lgs. n. 68 del 2011 , art. 8 è stato trasformato, dal 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 spartiacque la data del 1 gennaio 2013, così esercitando la propria discrezionalità nell'ambito della politica fiscale riguardo a tributi propri.

L'intervento normativo regionale del 2012, quindi, è diretto ad introdurre una esenzione prima 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. n. 21136/2016 ; Corte Cost. n. 286/2004).

La CTR ha, dunque, correttamente richiamato ed applicato un principio di diritto già affermato da questa Corte, secondo il quale 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 piuttosto va collegato all'utilizzo da parte del concessionario di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato, assumendo rilievo il fatto oggettivo della relazione materiale concretamente instaurata con la cosa, a prescindere dal titolo che consentendola, rende legittimo il godimento ovvero l'utilizzo (Cass. n. 11652 e 11653 del 2015; n. 11655/2015 ; 21136/2016).

Questa Corte, con l'ordinanza n. 6714/2020, in fattispecie in tema di concessione di risorse geotermiche, ma sulla base di un principio sistematico e di portata generale, ha ribadito che, " (a) i sensi della L. 16 maggio 1970, n. 281 , art. 2 , comma 1, nonché ai sensi della L.R. Toscana 30 dicembre 1971, n. 2 , art. 1 , 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".

La Corte si pronuncia anche in altre occasioni sulla questione oggetto di esame precisando che: a) l'eliminazione del tributo da parte della L.R. Toscana n. 77 del 2012 , art. 11 , comma 1, cit., 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, relativa ad annualità pregressa nella quale l'imposta era ancora vigente (Cass. n. 6061/2017); b) 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, sicché non può ad essa attribuirsi alcun significato o efficacia di "sostanziale riconoscimento dell'infondatezza della pretesa impositiva" riferita ad annualità pregresse (Cass. n. 6061/2017 cit.); c) 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. n. 281 del 1970 , 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, la citata L. n. 2 del 1971 (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 (D.L. n. 400 del 1993 conv. in L. n. 494 del 1993) detta altresì i criteri per la determinazione dei canoni (cioè della base imponibile), stabilendo per quanto qui rileva che (art. 7) "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. ord. nn. 21136 - 21137 - 21138 del 2016 aventi riguardo a concessione di beni del demanio marittimo, da parte dell'Autorità Portuale, a favore di circoli nautici della Toscana).

A questi principi, ribaditi anche di recente (Cass. n. 11518/2023), il Collegio intende dare continuità.

L'ultima questione da esaminare è quella se l'omesso versamento della imposta sia ricollegabile ad un legittimo affidamento, da parte del contribuente, su una erronea interpretazione della norma, in virtù di indicazioni provenienti da atti della stessa Amministrazione, il che potrebbe valere ad escludere le sanzioni, ma non già l'obbligazione tributaria.

Con il terzo motivo si lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 10 dello Statuto del contribuente , del D.Lgs. n. 472 del 1997 , artt. 5 e 6 e della L. n. 281 del 1970 , art. 3 , comma 3. La parte ricorrente deduce che non sono dovuti sanzioni e interessi per la presenza di circolari contraddittorie, quali la circolare del Ministero delle finanze n. 365/1972 e la nota prot. 3049 del 28.2.2012 della Direzione del federalismo fiscale e la circolare 45/2012 del Ministero delle infrastrutture e trasporti, nonchè per il comportamento della autorità competenti che non hanno mai preteso (se non con gli atti impugnati) il pagamento dell'imposta", evoca, altresì, l'incertezza normativa.

Con il quarto motivo del ricorso si deduce l'omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in violazione dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non avendo la CTR esaminato i documenti di prassi che riconoscevano la non debenza delle sanzioni irrogate e degli interessi. La parte indica, e parzialmente trascrive, le pagine degli atti ove risulta che essa ha proposto la questione in primo grado e in appello.

Le due censure, scrutinabili congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono fondate e meritano accoglimento nei limiti di seguito precisati.

Il tema è stato affrontato da numerose pronunce di questa Corte (cfr. Cass. n. 12293/2021 ; n. 16279/2021 ; n. 16275/2021 e da ultimo, tra le altre, Cass. n. 11518/2023).

Il D.Lgs. n. 472 del 1997 , 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 il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , 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".

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".

La 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, in quanto unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (tra le altre, Cass. n. 11518/2023 , che richiama Cass. n. 3254/2013 ; Cass. n. 4522/2013 ; n. 23845/2016 ; n. 10662/2018 ; n. 3108/2019 ; n. 32082/2019 ; nn. 20670 , 20671 , 20672 e 20673 del 2021; nn. 5162 , 5164 , 5165 , 5166 e 5167 del 2022; n. 5530/2023).

La Corte ha, inoltre, 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. n. 15118/2023 , che richiama Cass. n. 15452/2018 ; Cass. n. 1893/2021).

Si è avuto modo di precisare 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.

Ed, inoltre, 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. n. 11518/2023 più volte citata, che richiama Cass. n. 5934/2015 ; n. 10195/2018 ; n. 18618/2019 ; n. 20819/2020).

Come già ritenuto da questa Corte (Cass. n. 11518/2023 , che richiama Cass. n. 12293/2021) in analoga fattispecie, "nel caso in disamina ricorrono almeno due convergenti evenienze che giustificano l'eliminazione degli accessori per sanzione amministrativa ai sensi del richiamato L. 31 dicembre 2000, n. 212, art. 10. Queste evenienze vanno così individuate: - l'effettiva emanazione negli anni di circolari e risoluzioni evidenziando 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). 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".

Il Collegio, discostandosi da precedenti pronunce non esattamente in termini, ritiene che allorquando la società LUCCHINI allega circostanze (prassi, circolari ministeriali, comportamenti dell'Autorità portuale di (Omissis), la quale non ha preteso mai il pagamento dell'imposta), intende fare riferimento alla sussistenza di "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria", ipotesi contemplata dalla L. n. 212 del 2000 , art. 10 , commi 1 e 2, piuttosto che alla diversa ipotesi di un comportamento del contribuente eziologicamente ricollegabile, in via diretta, a fatti imputabili all'ente impositore, essendo la Regione Toscana rimasta sostanzialmente inerte, trattandosi di condotta di carattere non univoco, inidonea a giustificare alcun legittimo affidamento.

il ricorso trova accoglimento entro detti limiti, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti e, 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 limitatamente alla sanzione amministrativa, che non è dovuta.

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 terzo ed il quarto motivo di ricorso, rigetta il primo motivo e il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito,

accoglie il ricorso originario della contribuente limitatamente alla sanzione amministrativa che dichiara non dovuta. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza