Sentenza del 18/03/2024 n. 7239 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate ricorre, con due motivi, contro l'Autorità portuale di P avverso la sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale della Sicilia ha rigettato l'appello proposto dall'ufficio, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento, che rilevava in capo all'Autorità portuale per l'anno di imposta 2006, ai fini Ires, Iva ed Irap un maggior reddito per 692.189,00 e l'indebita deduzione di costi.

2. Il giudice di appello richiamava alcuni precedenti di legittimità (in particolare, Cass. S.U. n. 4925-2013) e riteneva che era incontestata sia la natura di ente pubblico non economico dell'Autorità portuale, sia la circostanza che quest'ultima svolgesse nel complesso attività preordinata al perseguimento del pubblico interesse, esclusa ogni finalità di lucro.

Rilevava la C.t.r. che, ai sensi dell' art.1 , comma 993, legge 27 dicembre 2006, n.296 , l'attività concessoria su beni demaniali non poteva produrre alcun tipo di reddito tassabile e che non aveva alcun fondamento la tesi dell'Agenzia delle entrate, secondo cui i canoni delle concessioni dei beni demaniali dovessero essere ricompresi nei redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente.

Riteneva, invece, che la concessione dei beni demaniali costituisse esercizio di un pubblico potere, del tutto analogo a quello di qualsiasi ente territoriale che amministrava beni demaniali, come tale riconducibile nell'alveo delle funzioni statali e volto al corretto funzionamento delle aree portuali, concretizzandosi in poteri esercitati con una discrezionalità vincolata sottoposta ai controlli del Ministero dei trasporti (cfr. legge n. 84 del 1994).

Pertanto, secondo il giudice di appello, non erano tassabili i canoni relativi alle concessioni di beni demaniali.

3. Secondo l'Agenzia ricorrente, invece, l'assenza di commercialità delle funzioni pubbliche esercitate da un ente pubblico (quale, appunto, l'Autorità portuale) consente a quest'ultimo di non assoggettare ad Irpeg-Ires i redditi prodotti in conseguenza della attività istituzionale (non considerati redditi di impresa), ma non consente anche di sottrarre dal reddito complessivo individuato dall' art. 143 T.u.i.r. le altre categorie reddituali e specificamente i redditi fondiari, non potendo trovare applicazione la presunzione di cui all' art.72 T.u.i.r. , di assorbimento nel reddito di impresa del reddito fondiario degli immobili strumentali all'attività di impresa, proprio in difetto della natura commerciale dell'attività svolta.

4. Avverso il ricorso dell'Agenzia delle entrate, l'Autorità portuale di Trieste resiste con controricorso.

In prossimità dell'udienza il P.G. Fulvio Troncone ha fatto pervenire conclusioni scritte, con cui ha chiesto il rigetto del ricorso, richiamando alcuni precedenti di legittimità, in base ai quali conclude che la ripresa a tassazione sia incompatibile con la natura autoritativa e, quindi, eminentemente pubblicistica del provvedimento concessorio.

In data 16 febbraio 2024, l'Agenzia delle entrate ha depositato istanza di rinvio, con richiesta di fissazione della nuova udienza in data successiva all'1 marzo 2024, rilevando che nel presente giudizio appariva preliminare "chiarire la portata della disposizione transitoria introdotta dal trascritto articolo 4-bis del decreto-legge 16 giugno 2022, n. 68 , convertito, con modificazioni, dalla legge 5 agosto 2022, n. 108 , e la sua compatibilità con la decisione della Commissione del 4 dicembre 2020, allo stato confermata dal Tribunale dell'Unione con la sentenza del 20 dicembre 2023".

Motivi della decisione 1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denunzia la violazione degli artt. 70 , 74 , 143 e 144 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.u.i.r.), in relazione all' art. 360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ., nella parte in cui la C.t.r., nella sentenza impugnata, ha ritenuto che l'Autorità portuale, in quanto gestore del demanio collettivo, non sia assoggettabile ad a Ires, nonchè nella parte in cui ha dedotto che i canoni demaniali siano strumento di finanziamento dell'attività di gestione, con conseguente esclusione dall'imponibilità, ai fini delle imposte dirette, sia a titolo di reddito di impresa, sia a titolo di reddito fondiario.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia la violazione dell' art.109 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.u.i.r.) e del D.P.R. n.444 del 1997 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ., laddove il giudice di appello, nel rilevare la logica inerenza dei costi per carburante all'attività portuale, ne ha evidenziato la modestia dei, ritenendoli deducibili senza che fosse necessaria l'indicazione del chilometraggio.

1.3. Preliminarmente deve rilevarsi l'infondatezza dell'eccezione di inammissibilità del ricorso, in quanto sebbene la questione sia stata decisa dalla C.t.r. in maniera conforme al prevalente orientamento dei precedenti di legittimità, essa è sicuramente meritevole di esame per la sua complessità, anche alla luce dei recenti sviluppi in sede di diritto comunitario e delle recenti riforme legislative.

Inoltre, contrariamente a quanto dedotto da parte controricorrente, esso si presenta sufficientemente specifico nell'illustrazione dei motivi di doglianza, peraltro limitati alla ripresa ai fini delle imposte dirette.

2.1. Nel merito i motivi, da esaminare congiuntamente perché connessi, sono infondati e vanno rigettati.

2.2. Le Autorità portuali.

a) La natura giuridica nell'evoluzione legislativa.

Sotto il profilo della natura giuridica delle Autorità portuali, occorre premettere che le stesse sono state istituite dalla legge 28 gennaio 1994, n. 84 (Riordino della legislazione in materia portuale) e succedevano ai Consorzi Autonomi del Porto.

Prima della legge n. 84 del 1994 , le competenze in ordine alla gestione e la regolamentazione dei porti erano affidate alle autorità marittime, nel rispetto delle previsioni del regio decreto 30 marzo 1942, n. 327 (Approvazione del testo definitivo del Codice della navigazione). Tale modello, tuttavia, contemplava numerose deroghe, introdotte da leggi speciali che, nel corso degli anni, avevano istituito appositi enti portuali (art. 19 cod. nav.), destinati al governo dei principali scali nazionali e chiamati sia a svolgere funzioni eterogenee, sia pubbliche, di regolazione e cura degli interessi pubblici coinvolti nell'attività di navigazione e riparo delle navi, sia di tipo economico e imprenditoriale.

La legge n. 84 del 1994 ha previsto l'istituzione delle Autorità portuali come persone giuridiche di diritto pubblico, dotate di autonomia amministrativa, di autonomia di bilancio e finanziaria, che subentravano ai precedenti enti portuali "nella titolarità dei beni e nella totalità dei rapporti attivi e passivi" (art. 20, comma 6). La continuità tra le Autorità portuali e i preesistenti enti portuali è stata poi confermata dal successivo decreto-legge 21 ottobre 1996, n. 535 (Disposizioni urgenti per i settori portuale, marittimo, cantieristico ed armatoriale, nonché interventi per assicurare taluni collegamenti aerei), convertito, con modificazioni, nella legge 23 dicembre 1996, n. 647 . Nel sostituire il testo del richiamato art. 20, il citato decreto-legge ha ribadito che le stesse Autorità subentrano alle organizzazioni portuali "nella proprietà e nel possesso dei beni in precedenza non trasferiti e in tutti i rapporti in corso".

L' art. 6 della legge n. 84 del 1994 prevedeva:" 2. L'autorità portuale ha personalità giuridica di diritto pubblico ed è dotata di autonomia amministrativa salvo quanto disposto dall'articolo 12, nonchè di autonomia di bilancio e finanziaria nei limiti previsti dalla presente legge".

Le successive riforme legislative ("miniriforma" del 2006, principalmente il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 , conv. con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n.248 , che ha introdotto le Autorità di Sistema Portuale - A.d.S.P. - ed il D.Lgs. n. 169 del 4 agosto 2016) hanno delineato più chiaramente la natura di enti di diritto pubblico non commerciali, con autonomia amministrativa, finanziaria e contabile e con poteri di controllo e regolazione delle attività portuali, sottoposte al potere di vigilanza e di indirizzo del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, il quale approva, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, il regolamento che disciplina la gestione contabile e finanziaria di ciascuna A.d.S.P.

In particolare, l' art. 1 , comma 993, della legge n. 296 del 2006 ha escluso i canoni di concessione demaniale marittima dall'applicabilità del regime tributario dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), "in ragione della natura giuridica di enti pubblici non economici delle autorità medesime".

Per completezza d'esame, deve rilevarsi che l' art. 6 , comma 5, della legge n. 84 del 1994 , come modificato dall' art. 7 del D.Lgs. n. 169 del 2016 , stabilisce ora che "l'Autorità di sistema portuale è ente pubblico non economico di rilevanza nazionale a ordinamento speciale ed è dotato di autonomia amministrativa, organizzativa, regolamentare, di bilancio e finanziaria". Il successivo

art. 12 sottopone le A.d.S.P. al potere di vigilanza e di indirizzo del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, il quale, in base al disposto dell'art. 6, comma 8, approva, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, il regolamento che disciplina la gestione contabile e finanziaria di ciascuna A.d.S.P.

All'attualità, dunque, le autorità di sistema portuale (AdSP) sono configurate come enti pubblici non economici, deputate in tale assetto giuridico e per funzione (dopo la L. 28 gennaio 1994, n. 84 e il D.Lgs. 4 agosto 2016, n. 169) ad amministrare e regolare i porti italiani quali enti strumentali dello Stato apparato, dunque una porzione del demanio, secondo gli artt. 822 - 823 c.c.

b) I compiti.

Le Autorità portuali (ora A.d.S.P.), ai sensi dell'art. 6, comma 1, della legge n.84-1994, hanno i seguenti compiti: a) l'indirizzo, programmazione, coordinamento, promozione e controllo delle operazioni portuali e delle altre attività commerciali e industriali esercitate nei porti, con poteri di regolamentazione e di ordinanza, anche in riferimento alla sicurezza ed alle condizioni di igiene del lavoro; b) la manutenzione ordinaria e straordinaria delle parti comuni dell'ambito portuale, compresa quella per il mantenimento dei fondali; c) l'affidamento ed il controllo delle attività dirette alla fornitura a titolo oneroso agli utenti portuali di servizi di interesse generale, non coincidenti né strettamente connessi alle operazioni portuali, individuati con decreto del Ministro dei trasporti e della navigazione.

L'esercizio delle attività indicate alle lettere b) e c) deve essere affidato in concessione a terzi, mediante gara pubblica, dall'Autorità portuale, la quale non può, né direttamente né attraverso la costituzione o la partecipazione in società, esercitare la gestione delle operazioni portuali e di ogni altra attività strettamente connessa (art.6, comma 5, legge citata). Le Autorità portuali possono, tuttavia, "costituire ovvero partecipare a società esercenti attività accessorie o strumentali rispetto ai compiti istituzionali affidati alle autorità medesime, anche ai fini della promozione e dello sviluppo dell'intermodalità, della logistica e delle reti trasportistiche" (comma sostituito dall' articolo 8-bis , lettera d), del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457 , convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 1998, n. 30).

Ai sensi dell'articolo 16, comma 2, della stessa legge, le A.d.S.P. disciplinano e vigilano sull'espletamento delle operazioni portuali da parte di terzi, ossia delle imprese, nonchè sull'applicazione delle tariffe rese pubbliche da ciascuna impresa e, su questi aspetti, riferiscono periodicamente al Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti. Ai sensi dell' articolo 16 , commi 3 e 4, della legge n. 84 del 1994 , le Autorità portuali sono incaricate del rilascio delle autorizzazioni per lo svolgimento delle operazioni portuali all'interno dei porti che esse gestiscono. Tali autorizzazioni sono rilasciate alle imprese che soddisfano le condizioni stabilite con decreto dal Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti. Le imprese autorizzate a svolgere operazioni portuali sono iscritte in registri tenuti dalle Autorità portuali e sono soggette al pagamento di un canone annuo e alla prestazione di una cauzione.

Inoltre, ai sensi dell' articolo 36 del codice della navigazione, le Autorità portuali possono rilasciare alle imprese concessioni per l'occupazione e l'uso dei beni demaniali per un

determinato periodo di tempo. Tali concessioni riguardano le aree demaniali e le banchine comprese nell'ambito portuale (ad esempio, la concessione a imprese terze di terreni e di infrastrutture portuali). L'articolo 37 del suddetto codice prevede che, in caso di più domande di concessione, venga preferito il richiedente che offra maggiori garanzie di proficua utilizzazione della concessione e si proponga di avvalersi di questa per un uso che risponda a un più rilevante interesse pubblico.

c) Le risorse finanziarie.

Le Autorità portuali dispongono di diverse risorse finanziarie, tra cui: - le tasse di ancoraggio e le tasse sulle merci sbarcate e imbarcate pagate da navi come contropartita per la concessione di accesso ai porti; - i proventi riscossi come contropartita per la concessione di autorizzazioni per le operazioni portuali; - i canoni riscossi come contropartita per l'aggiudicazione di concessioni di aree demaniali e di banchine. A copertura dei costi sostenuti per le opere da esse stesse realizzate, le Autorità portuali, conformemente all' articolo 5 , comma 8, della legge n. 84 del 1994 , possono aumentare i canoni di concessione o i canoni portuali, imponendo soprattasse a carico delle merci imbarcate o sbarcate. Peraltro, l'articolo 13, comma 1, lettere d) ed e), della legge n. 84 del 1994 prevede che le Autorità portuali ricevano contributi dalle regioni, dagli enti locali e da altri enti e organismi pubblici nonché entrate diverse.

2.3. La disciplina fiscale nazionale.

L' art.72 T.u.i.r. prevede che " presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6", cioè oltre ai redditi di impresa e di lavoro, i redditi fondiari, di capitale ed i redditi diversi.

L'art. art. 73 , primo comma, T.u.i.r. assoggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, tra gli altri, gli enti pubblici e privati diversi dalle società residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (lettera b) e gli enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (lettera c). Il quarto comma della norma prevede che "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto". Qualora manchi un atto costitutivo o uno statuto in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e registrata, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata (comma 4-bis, ora comma 5, dell'art.73 citato).

In deroga alla norma generale, l' art. 74 T.u.i.r. , vigente ratione temporis, dispone espressamente che "1. Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni non sono soggetti all'imposta. 2. Non costituiscono esercizio dell'attività commerciale: a) l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici (...)". L'esenzione soggettiva prevista dall' art.74 T.u.i.r. , applicabile ratione temporis, ricalca quella prevista dal precedente art.88 T.u.i.r. ,

nel quale era confluita l'esenzione dall'imposta sulle società di cui all' art. 19 del D.P.R. n.598 del 1973 , che sostanzialmente prendeva il posto di quella di cui all' art. 3 della legge n.604 del 1954 , abrogata dagli articoli 82 del D.P.R. n.597 del 1973 e 26 del D.P.R. n.598 del 1973 (conf. artt. 8 - 145 - 151 D.P.R. n. 645 del 1958 , TU delle leggi sulle imposte dirette).

A sua volta, l' art. 143 T.u.i.r. , ai primi due commi, recita:"1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. (...) 2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8".

A mente dell' art.8 del T.u.i.r. , il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo.

Sulla categoria del reddito, l' art. 67 , primo comma, lett. e, T.u.i.r. a sua volta prevede: " 1. Sono redditi diversi (...): ... e) i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli".

Rileva, inoltre, la legge 27 dicembre 2006, n. 296 , "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato", che all'art. 1, comma 993 prevede: "Gli atti di concessione demaniale rilasciati dalle autorità portuali, in ragione della natura giuridica di enti pubblici non economici delle autorità medesime, restano assoggettati alla sola imposta proporzionale di registro ed i relativi canoni non costituiscono corrispettivi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Gli atti impositivi o sanzionatori fondati sull'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai canoni demaniali marittimi introitati dalle autorità portuali perdono efficacia ed i relativi procedimenti tributari si estinguono".

Infine, l' art. 5 D.P.R. 29 settembre 1973, n.601 , dispone: "I redditi dei terreni e dei fabbricati appartenenti allo Stato, alle Regioni, alle Province, ai Comuni e ai relativi consorzi, destinati ad usi o servizi di pubblico interesse, sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche o dalla imposta locale sui redditi".

2.4. Le censure dell'amministrazione finanziaria.

In primo luogo, la ricorrente sostiene che la gestione dei beni demaniali da parte dell'Autorità portuale vada intesa come svolgimento di un'attività che non viene svolta in veste di pubblica autorità, né implica l'esercizio di poteri pubblicistici, rilevando come il rapporto di concessione di beni immobili del demanio marittimo, dal quale traggono origine i canoni oggetto della ripresa fiscale, rientri nella nozione di locazione di beni immobili, pertanto riconducibili a locazione di terreni, rispetto alla quale l' art. 143 T.u.i.r. non prevede alcuna forma di esenzione (cfr. Cass. nn. 8824 e 8827-2012, Cass. S.U. n. 4925-2013, quest'ultima, secondo la ricorrente, male interpretata dalla C.t.r.).

Secondo l'ufficio, quando la norma dell' art. 74 T.u.i.r. parla di enti gestori del demanio collettivo, per escluderli dall'imposta, fa riferimento a soggetti che curano in via diretta ed immediata il

demanio, non già ad ipotesi come quella di specie ove si tratta di assentire a terzi l'utilizzo di tali beni sulla base di procedure ad evidenza pubblica (cfr. artt. 6 e 18 L. 28-1-1994, n. 84).

L'amministrazione finanziaria richiama la propria circolare n. 41 del 21.04.2008 , la quale, pur riconoscendo alle Autorità portuali la natura di enti non commerciali, afferma che i canoni concessori costituiscano redditi fondiari tassabili.

L'Agenzia delle entrate, inoltre, sostiene che l' art.1 , comma 993, legge 27 dicembre 2006, n. 296 (ai sensi del quale gli atti di concessione demaniale rilasciati dalle autorità portuali restano assoggettati alla sola imposta proporzionale di registro ed i relativi canoni non costituiscono corrispettivi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto), sia normativa di natura eccezionale e debba essere intesa in senso restrittivo, con la conseguente applicabilità, nei confronti delle Autorità portuali, ai fini delle imposte sui redditi, delle disposizioni recate dal Titolo II, Capo III, art. 143 e ss. del T.u.i.r.

Ulteriori argomenti a favore dell'imponibilità dei canoni concessori, secondo la ricorrente, si rinvengono nell' art. 5 del D.P.R. n. 601 del 1973 , in quanto il fatto che l'esenzione dall'imposta sui redditi dei terreni e dei fabbricati dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e dei relativi consorzi sia riconosciuta per gli immobili destinati ad usi o servizi di pubblico interesse, fa desumere, a contrario, che, qualora non destinati a tali usi e servizi, i beni siano suscettibili di generare reddito per l'ente proprietario. Poiché i beni oggetto di concessione demaniale non sono destinati esclusivamente ad usi o servizi di pubblico interesse, risultando dati in concessione per lo svolgimento di attività industriali e-o commerciali connesse all'attività mercantile, secondo la ricorrente deve desumersene la loro assoggettabilità a tassazione.

L'ufficio, dunque, sostiene, contrariamente a quanto ritenuto dalla C.t.r., la legittimità dell'avviso di accertamento, non essendovi un'esenzione soggettiva in favore delle Autorità portuali che possa escludere l'imponibilità dei canoni concessori ai sensi dell' art. 143 T.u.i.r. a titolo di redditi diversi ex art. 67 , comma 1, lett. e), T.u.i.r.

2.5. L'interpretazione normativa del Consiglio di Stato ed i precedenti di legittimità.

a) Il Consiglio di Stato, con il parere emesso nell'adunanza della Sezione terza del 9 luglio 2002, ha affermato che le attività demandate alle Autorità portuali hanno un carattere eminentemente pubblicistico e che "le finalità e gli scopi istituzionali delle Autorità portuali sono esattamente indicati dalla norma di legge che ne ha disposto la istituzione, per cui è a tali previsioni che occorre fare esclusivo riferimento, senza che possa darsi adito ad ulteriori indagini di fatto riguardo alle funzioni concretamente ed effettivamente espletate, nei singoli casi, dalle Autorità in discorso". Pertanto, conclude nel senso che "tenuto conto delle funzioni e dei compiti attualmente demandati alle Autorità portuali dall' articolo 6 della legge 28 gennaio 1994, n. 84 , deve ritenersi che, ai fini del regime tributario da applicare alle Autorità medesime, valgano le disposizioni dell' articolo 88 , comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi , di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , nel quale si stabilisce in modo espresso che non costituisce esercizio di attività commerciali l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici".

Più di recente, la Sezione settima del Consiglio di Stato, con le sentenze nn.204 e 215-2024, con specifico riferimento al canone concessorio, ha affermato che "il canone assolve ad una funzione sia corrispettiva del vantaggio scaturente dal diritto di uso esclusivo del bene demaniale, sia compensativa del nocumento patito dall'interesse pubblico soddisfatto dal non più consentito o limitato originario diritto di uso collettivo del bene medesimo. (...) Il canone concessorio è una "prestazione imposta" ai sensi dell' art. 23 Cost. che non ha tuttavia natura tributaria nè può essere considerato come un mero canone locatizio poichè alla sua struttura e quantificazione concorre la specifica destinazione all'interesse pubblico impressa al bene demaniale. Tale destinazione impone che la determinazione del canone sia la più idonea al perseguimento dei fini di interesse pubblico che si ritengono meritevoli di soddisfazione".

b) Anche dopo l'entrata in vigore della legge n. 84 del 1994 , le funzioni attribuite alle Autorità portuali erano eterogenee, riconducibili alla loro duplice natura: l'una, legata alla titolarità di poteri pubblicistici di regolazione e di controllo, a garanzia del rispetto delle regole di mercato tra le imprese operanti nel porto; l'altra, connessa all'esercizio diretto di attività economiche e alla prestazione di servizi (cfr. C. Cost. n.133-2023). La compresenza di funzioni eterogenee nei compiti delle Autorità portuali si rifletteva sull'inquadramento giuridico degli enti nella giurisprudenza successiva alla legge n. 84 del 1994 , in cui si rinvengono non univoche affermazioni circa la loro natura di "enti pubblici", ovvero di "enti pubblici economici". Solo dopo tale intervento legislativo la giurisprudenza, sia amministrativa, sia ordinaria, si è attestata sul riconoscimento della natura di enti pubblici non economici delle Autorità portuali, ricondotte all'ambito soggettivo delle pubbliche amministrazioni indicate dall' art. 1 , comma 2, del D.Lgs. n. 165 del 2001 .

In tema di imponibilità dei canoni concessori, Cass. S.U. n. 4925-2013 ha affermato che "i canoni percepiti dalle Autorità portuali per la concessione di aree demaniali marittime non sono soggetti ad Irpeg, in quanto le attività degli enti pubblici non economici, pur avendo natura commerciale, non sono assoggettabili ad imposizione quando tali enti agiscono nella loro veste di pubblica autorità, mentre sono assoggettate a tributo quando agiscono come soggetti di diritto privato".

Nella citata pronunzia, le Sezioni Unite ritengono che le attività svolte dalle Autorità portuali (quali, ad esempio, la concessione delle banchine portuali, peraltro obbligatoria ex lege) sono riconducibili nell'alveo delle funzioni statali e non possono essere ricomprese nell'ambito di una attività di impresa, dovendo essere funzionali e correlate all'interesse statale al corretto funzionamento delle aree portuali, concretandosi in poteri conferiti esclusivamente a tal fine, con una discrezionalità vincolata, sottoposta a controlli da parte del Ministero dei Trasporti.

Secondo Cass. n. 11258-2015, la L. 27 dicembre 2006, n. 296 , art. 1 , comma 993 (c.d. Legge finanziaria per il 2007), prevedendo la non assoggettabilità all'Iva degli atti di concessione demaniali rilasciati dalle autorità portuali, in ragione della natura giuridica di enti pubblici non economici delle autorità medesime, ha posto termine, in modo definitivo, ad un'annosa questione interpretativa, confermando la tesi secondo cui la natura istituzionale, e quindi pubblica, dell'autorità portuale appare prevalente, ai fini della esclusione della tassabilità dei canoni concessori, sia ai fini Ires che Iva, sulla base di un'identica ratio, con riguardo alla natura

non imprenditoriale dell'attività svolta dall'ente, quale si desume dai numerosi controlli pubblici cui è sottoposta e dal conferimento all'Autorità portuale di poteri di verifica e di revoca dell'atto concessorio.

Cass. n. 11261-2015 ha affermato che l'attività delle Autorità portuali di concessione delle banchine rientra nell'alveo delle funzioni statali ed è funzionale al corretto funzionamento delle aree portuali.

Con successive pronunce (Cass. nn. 6716 e 6717-2020), in casi del tutto analoghi a quello di specie, la Corte ha ritenuto infondato l'assunto dell'amministrazione finanziaria sulla rilevanza, come redditi di natura fondiaria, dei canoni derivanti dalla concessione a terzi dei beni demaniali dell'area portuale ai fini dell'imposizione sul reddito, richiamando l'univoco indirizzo giurisprudenziale di legittimità secondo cui i canoni percepiti dalle Autorità portuali per la concessione di aree demaniali marittime non sono soggetti ad Iva, nè ad Ires, trattandosi di importi corrisposti per lo svolgimento di attività proprie delle finalità istituzionali di tali enti pubblici non economici.

L'ordinanza n. 27035-2021 ha ulteriormente precisato che le Autorità portuali, quali soggetti regolatori e non produttori di servizi portuali, vanno qualificate sul piano sia funzionale, sia finanziario, quali Enti pubblici non economici. Tale soluzione sarebbe frutto della scelta del legislatore - effettuata con la legge 28 gennaio 1984, n. 94, di riordino della legislazione in materia portuale - di adottare per le Autorità portuali il modello della cosiddetta landlord port model, caratterizzato dalla separazione tra le funzioni di programmazione e controllo sia del territorio, sia delle infrastrutture portuali, affidate alle Autorità portuali, rispetto alle funzioni di gestione del traffico e dei terminali (banchine), affidate a privati, ferma restando la proprietà pubblica dei suoli e delle infrastrutture. La Corte ha, dunque, ribadito che i canoni percepiti dalle Autorità portuali per la concessione delle aree demaniali marittime non sono soggetti nè ad Iva, nè ad Ires, trattandosi di importi corrisposti per lo svolgimento di attività proprie delle finalità istituzionali di tali enti pubblici non economici, "salvo che l'Amministrazione finanziaria dimostri in concreto che le riprese concernano attività di impresa, esercitata dall'ente pubblico al di fuori degli scopi istituzionali (Cass. n. 14020-2011)".

2.6. Il quadro normativo Euro-unitario.

a) Le decisioni della Commissione Europea relative ad altri Stati membri dell'unione.

Già nel corso del 2013, la Commissione Europea ha inviato a tutti gli Stati membri un questionario volto a raccogliere informazioni sul funzionamento dei porti e sul regime di tassazione ad essi applicato, al fine di chiarire la situazione dei porti riguardo alle norme UE sugli aiuti di Stato.

In seguito, la Commissione ha aperto una serie di procedimenti formali nei confronti di alcuni Stati membri (in particolare Olanda, Francia e Belgio), ritenendo che le esenzioni fiscali a favore dei porti nazionali potessero configurare un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107, comma 1, del Trattato sul Funzionamento dell'Ue (TFUE), ai sensi del quale costituiscono aiuti di Stato vietati.

Vale ricordare che, in base a tale disposizione, una misura costituisce un aiuto di Stato quando favorisce un'impresa ai sensi del diritto UE, è concessa con risorse statali, costituisce un vantaggio selettivo ed incide sugli scambi tra Stati membri, falsando o minacciando di falsare la concorrenza.

I procedimenti nei confronti di Olanda, Francia e Belgio si sono conclusi con l'adozione di decisioni negative (decisione della Commissione del 21.1.2016, SA 25338; decisione della Commissione del 27.7.2017, SA 38398; decisione della Commissione del 27.7.2017, SA 38393). La Commissione ha in particolare concluso che i profitti generati dai porti sono tassabili alla pari degli altri operatori economici, in quanto svolgono attività economiche, non essendo rilevante la loro forma giuridica. Tali decisioni hanno imposto l'obbligo agli Stati membri interessati di abrogare le esenzioni fiscali esistenti. La Commissione non ha tuttavia disposto il recupero degli aiuti di Stato versati, poiché tali esenzioni rientravano nella fattispecie di "aiuto esistente", cioè aiuti di Stato introdotti antecedentemente all'entrata in vigore dei Trattati Ue.

Le conclusioni della Commissione sono state avvalorate dal Tribunale Ue che ha respinto tutti i ricorsi presentati dagli Stati e-o dalle autorità portuali avverso le rispettive decisioni (conf. Trib.UE 20 settembre 2019, Port autonome du Centre et de l'O e a.- Commissione, T-673-17; 20 settembre 2019, Le Port de B e Région de B-Capitale-Commissione, T-674-17; 20 settembre 2019, (Omissis) e (Omissis)-Commissione, T-696-17).

Invero, i giudici Europei hanno affermato che il fatto che le autorità portuali esercitino alcune attività di competenza dello Stato o non di natura economica non è sufficiente a impedire che esse possano essere considerate, in generale, imprese se e nella misura in cui svolgono effettivamente una o più attività economiche.

b) La decisione della Commissione Europea del 4.12.2020 C (2020) 8498 (Omissis) e la sentenza del 20.12.2023 (causa T-166-21, Autorità di sistema portuale del Mar Ligure occidentale e.a. - Commissione - IT).

Riguardo all'Italia, con lettera del gennaio 2019, la Commissione aveva invitato le autorità ad adottare misure idonee a garantire che le Autorità portuali fossero assoggettate all'Ires nella misura in cui svolgevano attività economiche, nell'ambito della procedura di cooperazione ex art. 108, comma 2, prevista per gli "aiuti esistenti".

In data 15 novembre 2019, la Commissione, rilevando che l'Italia non aveva adottato le misure richieste, ha aperto un'indagine formale per presunti aiuti di Stato incompatibili sotto forma di esenzione all'Ires a favore delle Autorità portuali, ritenendo che lo sfruttamento commerciale delle infrastrutture portuali fosse un'attività di impresa, ai sensi del diritto Ue.

Con la decisione del 4.12.2020, C (2020) 8498 (Omissis), la Commissione Europea ha affermato che "...il mancato assoggettamento delle attività economiche svolte dalle A.d.S.P. all'imposta sul reddito delle società comporta un vantaggio selettivo", ragion per cui "(...) l'esenzione fiscale alle A.d.S.P. costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107 par. 1 del Trattato", con ciò ritenendo che l'applicazione di tale regola prescinda dall'inquadramento giuridico del soggetto all'interno dell'ordinamento nazionale. Secondo la Commissione, le A.d.S.P. svolgono sia attività

economiche, sia attività non economiche, pertanto la loro classificazione come enti pubblici non economici ai sensi del diritto italiano non è sufficiente a sottrarle alla qualificazione di imprese, secondo il diritto comunitario, e al relativo pagamento di imposta, indipendentemente dal perseguimento o meno di un fine di lucro. Più precisamente, la Commissione ha ritenuto che tre attività delle A.d.S.P. fossero di natura economica: - la concessione di accesso ai porti dietro remunerazione (vale a dire, le tasse di ancoraggio e le tasse sulle merci sbarcate e imbarcate); - il rilascio di autorizzazioni dietro corrispettivo per le operazioni portuali di cui all' articolo 16 della legge n. 84 del 1994 ; - l'aggiudicazione di concessioni dietro remunerazione per i terreni e le infrastrutture portuali nelle aree demaniali e nelle banchine comprese nell'ambito portuale e nelle circoscrizioni territoriali. La Commissione, dunque, ha concluso che l'esenzione dall'Ires costituisse un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e che, trattandosi di un regime di aiuti esistente conformemente all'articolo 1, lettera b), del regolamento 2015-1589, se ne dovesse disporre la soppressione, dando termine per l'adozione della suddetta misura di due mesi dalla data di notifica della decisione e precisando che la misura in questione si applicava dall'inizio dell'esercizio fiscale successivo all'adozione della misura e al più tardi dal 2022.

Avverso tale decisione, l'Autorità di sistema portuale del Mar Ligure occidentale e l'Assoporti hanno proposto ricorso al Tribunale dell'Unione per ottenerne l'annullamento. Con la Sentenza del 20.12.2023 (causa T-166-21, Autorità di sistema portuale del Mar Ligure occidentale e.a. - Commissione - IT), il Tribunale UE ha confermato la decisione, ritenendo entrate di natura commerciale quelle relative ai canoni di concessione e alle tasse portuali, che, pertanto, devono essere soggette all'Ires, mentre la ha annullata nella parte in cui considerava attività economica il rilascio delle autorizzazioni per le operazioni portuali di cui all' articolo 16 della legge n. 84 del 1994 .

3.1. Conclusioni.

Come si è detto, la decisione della Commissione Europea del 4.12.2020, C (2020) 8498 (Omissis), sul punto non scalfita dalla sentenza del Tribunale Europeo, ha ritenuto che l'esenzione dei canoni di concessione dall'imposizione Ires, risultante dalla consolidata interpretazione giurisprudenziale della legislazione nazionale, configurasse un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e che l'Italia dovesse eliminarlo. Tuttavia la Commissione, nell'esercizio della sua competenza esclusiva in materia di aiuti di Stato, nella stessa decisione, ed ancor prima nella comunicazione del 15 novembre 2019 con cui ha aperto la procedura formale di indagine, ha qualificato l'esenzione dall'Ires come aiuto di Stato "esistente", perchè istituito precedentemente all'entrata in vigore dei Trattati UE. Di conseguenza, ne ha disposto l'eliminazione, ma non il recupero, dando un termine per l'adozione della suddetta misura e precisando che la stessa si applicava dall'inizio dell'esercizio fiscale successivo alla sua adozione e al più tardi nel 2022.

A seguito della decisione della Commissione Europea, il legislatore italiano, con il D.L. n.68 del 2022 , a emendamento dell' art. 6 della L. n.84 del 1994 , ha previsto l'imponibilità Ires dei canoni portuali percepiti in relazione alle concessioni demaniali, quali redditi diversi, ridotti del 50 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese. La modifica normativa, per espressa disposizione, ha effetto per i periodi d'imposta che hanno inizio a decorrere dal 1° gennaio 2022

e fa salvi i comportamenti adottati anteriormente, prevedendo , comunque, che non si faccia luogo al rimborso di quanto già versato.

Come questa Corte ha avuto modo di rilevare (cfr. Cass. n.13458-2020), la distinzione tra "aiuti esistenti" (art. 88, par. 1) e "aiuti nuovi" (art. 88, par. 3), centrale nel sistema di controllo Eurounitario sugli aiuti degli Stati membri (tra le altre, CGUE: sentenza 11 dicembre 1973, in C-120-73, (Omissis) e sentenza 9 agosto 1994, in C 44-93, (Omissis) assurances du crèdit), opera nel senso che i primi (gli aiuti esistenti) sono sottoposti ad un esame permanente da parte della Commissione, ma nelle more di tale esame possono essere erogati, mentre i secondi (gli aiuti nuovi: ossia quelli di nuova istituzione ovvero quelli che modificano aiuti esistenti) devono essere autorizzati e sono, quindi, soggetti all'obbligo di previa notifica alla Commissione e al c.d. "obbligo di standstill" (o "clausola di sospensione"), cioè al divieto di portare ad esecuzione il progetto di aiuto fino alla decisione di autorizzazione. Ciò in quanto, in materia di aiuti di Stato esistenti, l' art.107 , par.1, TFUE , che riguarda gli aiuti, a differenza dell' art.108 , par.3, TFUE sull'obbligo di notifica dei nuovi aiuti, non produce effetti diretti nell'ordinamento nazionale e l'aiuto può essere mantenuto dallo Stato finchè non intervenga la decisione della Commissione (CGEU, Sentenze 22 marzo 1977, (Omissis), causa C- 78-76; 8 novembre 2001, (Omissis), causa C - 143-99). La decisione che censura l'aiuto "esistente" non ha effetto retroattivo, per ragioni di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento, per cui la Commissione UE non può ordinare (e in effetti non l'ha fatto) il recupero degli aiuti versati o altrimenti concessi fino al momento delle decisione d'incompatibilità comunitaria (art.19.2, Reg. 659-1999; conf. Avv. Gen., 8.11.1988, C-166-86 e C-220-86, (Omissis); Corte di Giustizia 30 giugno 1992 , causa C-47-91, Italia c. Commissione, I-4145, punto 25). In tal senso è anche la comunicazione della Commissione del 15 novembre 2019, sopra citata, in cui si legge: " quando viene dichiarato incompatibile con il mercato interno, un aiuto esistente deve essere oggetto di opportune misure ai sensi dell' articolo 108 , paragrafo 1, del TFUE , volte a sopprimere o modificare il regime. Per quanto riguarda il principio della certezza del diritto, relativamente all'eliminazione degli aiuti esistenti, il Tribunale ha riconosciuto che "nell'ambito del suo controllo permanente degli aiuti esistenti, la Commissione ha esclusivamente il potere di imporre la soppressione o la modifica di tali aiuti nel termine da essa stabilito"(Cause riunite T-298-97, T-312-97, T-313-97, T-600-97, T-607-97, T-1-98, T-3-98, T-6-98, T-23-98, (Omissis) e altri-Commissione delle Comunità Europee, Raccolta 2000, ECLI:EU:C:1998:270, punto 148)". Solo la modifica degli aiuti esistenti è equiparata agli aiuti nuovi ed è soggetta all'obbligo di notifica e alla clausola di sospensione, salvo che sia di portata limitata, (vedi articolo 11 lett. c Reg. 659-1999 e CGUE 8.10.1984 nel caso (Omissis) e 9.8.1994 nel caso (Omissis) assurance du credit).

Nel caso di specie, dalla decisione della Commissione Europea non può ricavarsi l'obbligo per lo Stato italiano di recuperare gli aiuti già concessi, né per l'amministrazione finanziaria di recuperare a tassazione i canoni di concessione per i quali non è stato corrisposto il tributo, dovendosi rilevare che tale decisione si è limitata a disporre l'eliminazione per il futuro degli aiuti di Stato "esistenti", che, secondo la costante giurisprudenza comunitaria sopra citata, possono essere erogati fino alla decisione della Commissione che ne dichiari l'incompatibilità con il mercato interno dell'Unione.

Inoltre, non rileva la nuova normativa, emessa dallo Stato italiano al fine di adeguarsi alla decisione della Commissione, perché essa si applica ai periodi di imposta dal 1 gennaio 2022 e fa salve le condotte anteriori; piuttosto deve farsi riferimento alla disciplina previgente, che, secondo l'interpretazione consolidata della giurisprudenza di legittimità e del Consiglio di Stato, prevedeva l'esenzione da imposta, come riconosciuto nella stessa decisione della Commissione Europea.

Né, sotto altro profilo, dal carteggio con la Comm.UE emerge in alcun modo che lo Stato italiano abbia mai sostenuto che operasse forma di tassazione diversa, laddove nel punto 122 della nota 15.11.2019 C(2019) 8067 (Omissis) si legge che " Le autorità italiane hanno confermato che la disciplina fiscale applicabile alle A.d.S.P. prima del 1958 era identica a quella attuale, evidenziando in particolare che le autorità portuali non sono mai state soggette a imposte sul reddito delle società" e null'altro.

Anche una recente sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. S.U. n.28621-2023), nel ritenere irrilevante ai fini di causa, sia pure sotto diverso profilo, il citato decreto-legge 16 giugno 2022, n.68 (conv. dalla legge 5 agosto 2022, n.108), ha evidenziato che esso ha effetto dai periodi d'imposta dal 1 gennaio 2022, fa salve le condotte anteriori e prevede il diniego di rimborso dei versamenti pregressi.

Per tali considerazioni non è apparso necessario accogliere la richiesta di rinvio dell'amministrazione finanziaria, in attesa della definitività della pronuncia del Tribunale Europeo, poiché lo ius superveniens non risulta applicabile all'annualità di cui si controverte.

Infine deve rigettarsi anche il secondo motivo, con il quale la ricorrente non impugna la ritenuta inerenza dei costi carburante allo svolgimento dell'attività istituzionale dell'ente, bensì solo l'indeducibilità degli stessi per la mancata indicazione dei chilometri percorsi.

Pertanto il ricorso va complessivamente rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali in favore della controricorrente.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1- quater, D.P.R. 30 maggio n. 115 (Cass. 29-01-2016, n. 1778).

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 6.000,00 per compensi, oltre il 15% per spese generali, i.v.a. e c.p.a. come per legge.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza