

Alessandro Lauro

**LE IMPOSTE SULLE CONCESSIONI
DELLE AUTORITÀ PORTUALI
TRA ASSETTO DELLE
COMPETENZE E FEDERALISMO
DEMANIALE**

Estratto

SENTENZA (4 giugno 2024) 16 luglio 2024 n. 131 — *Pres.* Barbera — *Red.* Antonini — R.C.T. s.r.l., Regione Lazio — *Pres. Cons.* ministri.

[4036] Imposte in genere - Imposta sulle concessioni demaniali marittime - Applicazione alle concessioni rilasciate dalle Autorità di sistema portuale - Denunciata violazione dei

principi di ragionevolezza e di capacità contributiva - Insussistenza - Non fondatezza delle questioni.

(Cost., artt. 3, 53; l. 16 maggio 1970, n. 281, artt. 1 e 2; d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, art. 8; l. reg. Lazio 29 aprile 2013, n. 2, art. 6).

[4696/180] Lazio - Finanze e tributi - Imposta regionale sulle concessioni demaniali marittime - Applicazione alle concessioni rilasciate dall'Autorità di sistema portuale - Denunciata violazione dei principi fondamentali della correlazione e della continenza dettati dallo Stato nella materia dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario - Insussistenza - Non fondatezza della questione.

(Cost., art. 117, comma 3; l. reg. Lazio 29 aprile 2013, n. 2, art. 6, comma 3).

Non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 1 e 2 l. 16 maggio 1970, n. 281, dell'art. 8 d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68 e dell'art. 6 l. reg. Lazio 29 aprile 2013, n. 2, censurati per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., nella parte in cui sottopongono alla imposta sulle concessioni demaniali marittime le concessioni rilasciate dalle Autorità di Sistema Portuale. Le disposizioni censurate non sottopongono a imposta un componente negativo della forza economica del contribuente, all'interno di un processo economico destinato a produrre ricchezza, ma assumono quale indice di capacità contributiva quella utilità che, anche nelle concessioni rilasciate dalle AdSP, deriva dal conferimento al concessionario della facoltà di utilizzare il bene demaniale ai fini dello svolgimento della propria attività di impresa. Né esse violano il divieto di doppia imposizione, poiché, seppure l'art. 5, comma 2, della Parte prima della Tariffa, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, sottopone all'imposta di registro anche la concessione sui beni demaniali nella misura del 2 per cento, tuttavia, detta imposta ha natura di "imposta d'atto" e presuppone la stipulazione o la formazione di un atto soggetto a registrazione o volontariamente presentato per la registrazione, che, in ragione dei suoi effetti giuridici, è assunto dal legislatore come indice di capacità contributiva. Del tutto diverso è, invece, il presupposto dell'imposta sulle concessioni demaniali marittime rilasciate dalle AdSP, che va collegato al fatto oggettivo della relazione materiale concretamente instaurata con la cosa e all'utilità che ne ottiene il concessionario di beni del demanio (1).

Non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 3, l. reg. Lazio 29 aprile 2013, n. 2, censurato per violazione dell'art. 117, comma 3, Cost., in quanto estende l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo anche a quelle rilasciate dalle AdSP. Il legislatore, nel disciplinare quali tributi statali sono stati "ceduti" alle Regioni, ha inteso operare ad ampio spettro, senza, cioè, compiere alcuna diversificazione nell'ambito delle concessioni statali dei beni del demanio marittimo. Il tributo è stato ceduto anche in riferimento alla base imponibile relativa alle concessioni rilasciate dalle AdSP e, pertanto, i principi di correlazione e continenza — che ai sensi degli artt. 117, comma 3, e 119, comma 2, Cost. sono finalizzati a garantire il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario — non possono venire in considerazione. Solo, infatti, se il tributo fosse stato frutto di una iniziativa regionale del tutto autonoma si sarebbe dovuto verificare il rispetto dei suddetti principi, anche alla luce dell'assetto delle competenze regionali in materia di AdSP. Essi, infatti, non vincolano (salvo, ovviamente, il rispetto di

altri parametri costituzionali che potrebbero venire in considerazione) lo Stato, che può comunque derogarvi, e quindi nemmeno le Regioni che sono state dallo stesso autorizzate (senza che si ponga il problema del rapporto con l'assetto delle proprie competenze) ad esercitare la potestà legislativa sul tributo ceduto (sentt. nn. 122 del 2019, 158 del 2020) (2).

Nel giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 1 e 2 della legge 16 maggio 1970, n. 281 (Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario); dell'art. 8 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario); dell'art. 6 della legge della Regione Lazio 29 aprile 2013, n. 2, recante «Legge finanziaria regionale per l'esercizio 2013 (art. 11, legge regionale 20 novembre 2001, n. 25)» e dell'art. 6, comma 3, della legge reg. Lazio n. 2 del 2013, promosso dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 28, nel procedimento vertente tra Roma Cruise Terminal srl e Regione Lazio, con ordinanza del 21 marzo 2023, iscritta al n. 134 del registro ordinanze 2023 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 42, prima serie speciale, dell'anno 2023.

Visti gli atti di costituzione di Roma Cruise Terminal srl, della Regione Lazio, quest'ultima fuori termine, nonché l'atto d'intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 4 giugno 2024 il Giudice relatore Luca Antonini;

uditi gli avvocati Fiorella Titolo e Alfonso Magliulo per Roma Cruise Terminal srl e l'avvocato dello Stato Fabrizio Urbani Neri per il Presidente del Consiglio dei ministri;

deliberato nella camera di consiglio del 4 giugno 2024.

RITENUTO IN FATTO. — 1. Con ordinanza del 21 marzo 2023, iscritta al n. 134 del registro ordinanze 2023, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 28 (di seguito: CGT), ha sollevato questioni di legittimità costituzionale degli artt. 1 e 2 della legge 16 maggio 1970, n. 281 (Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario), dell'art. 8 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario) e dell'art. 6 della legge della Regione Lazio 29 aprile 2013, n. 2, recante «Legge finanziaria regionale per l'esercizio 2013 (art. 11, legge regionale 20 novembre 2001, n. 25)», «nella parte in cui sottopongono alla imposta sulle concessioni demaniali marittime le concessioni rilasciate dalle Autorità di Sistema Portuale», in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, nonché dell'art. 6, comma 3, della legge reg. Lazio n. 2 del 2013, «limitatamente all'inciso "ivi comprese quelle rilasciate e gestite dalle autorità portuali"», in riferimento all'art. 117, terzo comma, Cost.

Il rimettente espone che dette questioni sono sorte a seguito di un ricorso proposto dalla società Roma Cruise Terminal srl, che aveva ricevuto in concessione l'area demaniale del porto di Civitavecchia dall'Autorità di sistema portuale (di seguito: AdSP) del mar Tirreno centro settentrionale, avverso un avviso di accertamento e contestuale atto di irrogazione di sanzioni notificato dalla Regione Lazio per l'omesso pagamento dell'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo di cui all'art. 6 della citata legge regionale.

2. Il giudice *a quo* premette che le questioni sarebbero rilevanti poiché «[l]’accoglimento della prospettazione determinerebbe la incostituzionalità della imposta (*in parte qua*)» e quindi «scioglierebbe definitivamente il merito del ricorso con carattere del tutto assorbente»; chiarisce altresì che la disposizione censurata sarebbe evidentemente diretta ad applicare l’imposta regionale anche alle concessioni demaniali marittime rilasciate e gestite dalle AdSP, sicché non potrebbe esserne tentata un’interpretazione costituzionalmente orientata.

3. Quanto alla non manifesta infondatezza, secondo la CGT, in primo luogo, vi sarebbe un contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. per mancato rispetto dei principi di ragionevolezza e di capacità contributiva, perché il presupposto dell’imposta regionale non sarebbe riferibile ad una manifestazione di ricchezza concreta ed effettiva.

3.1. Il rimettente evidenzia che, poiché tale presupposto si identificherebbe in «una concessione traslativa a fronte della quale è corrisposto un canone concessorio», questo non sarebbe «conforme alla realtà economica sottostante, e quindi al parametro della capacità contributiva», ed anzi risulterebbe «contrario a principi di logica e di ragionevolezza nella misura in cui sottopone ad una imposta un componente negativo della forza economica del contribuente».

Il rimettente fonda il proprio percorso argomentativo sulla distinzione tra «concessioni pure» e «concessioni contratto».

Le prime sarebbero riconducibili alle concessioni di aree demaniali marittime destinate ad «attività turistico ricreative, sportive, abitative anche correlate alla nautica da diporto», in cui il canone è «determinato preventivamente in maniera generale e astratta»; le seconde, invece, riguarderebbero quelle rilasciate per servizi pubblici e attività portuali, in cui è la concessione che definisce l’importo del canone secondo regole «di mercato attraverso la regolazione dello stesso esercitata dalla AdSP (scelta del bene, procedura ad evidenza pubblica, durata della concessione etc.)».

In base a questa distinzione, la CGT, in sostanza, evidenzia che nelle «concessioni pure» il canone assumerebbe la finalità di consentire l’acquisto del godimento in sé considerato del bene demaniale, sicché il concessionario si comporterebbe come «consumatore finale» e, pertanto, il canone corrisposto sarebbe sintomo della sua forza economica.

Invece, nelle «concessioni contratto», «la concessione è finalizzata allo svolgimento dell’attività imprenditoriale. Il canone si inserisce non alla fine del percorso economico come consumo-manifestazione di forza economica, ma all’inizio di un processo economico destinato a produrre ricchezza, quindi come debolezza economica legata al rischio». Pertanto, ad essere sottoposto a imposizione sarebbe un costo della produzione del tutto avulso da qualsiasi indice di capacità contributiva perché lo stesso «[n]on è reddito, non patrimonio, soprattutto non è consumo né risparmio, anzi essendo investimento è economicamente una riduzione della ricchezza in vista di una aspettativa di maggior ricavo e guadagno».

4. In secondo luogo, il rimettente prospetta il contrasto delle disposizioni censurate in riferimento agli stessi artt. 3 e 53 Cost., in particolare sotto il diverso profilo della violazione dei principi di ragionevolezza e di capacità contributiva «attraverso la violazione del divieto di doppia imposizione».

Evidenzia a tal proposito che: *a*) l’imposta regionale ha il suo presupposto nella titolarità di una concessione demaniale; *b*) il soggetto inciso è il titolare della concessione; *c*) la base imponibile è determinata in misura proporzionale al canone corrisposto.

Si tratterebbe, quindi, del medesimo presupposto, soggetto passivo e base imponibile dell'imposta di registro, che grava sulle concessioni demaniali marittime ai sensi dell'art. 5, comma 2, della Parte prima della Tariffa, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro).

Di conseguenza, vi sarebbe violazione dell'art. 53 Cost., data la doppia imposizione che «duplica, immotivatamente, la capacità contributiva che giustifica il prelievo», nonché dell'art. 3 Cost. per contrasto con il principio di ragionevolezza, in quanto «per l'identico fatto giuridico il cittadino [verrebbe] inciso due volte da due imposte apparentemente diverse aventi non solo il medesimo presupposto, i soggetti e la base imponibile, ma altresì la medesima struttura impositiva (cioè il fine di colpire la manifestazione di ricchezza) come se lo stesso contribuente si sdoppiasse dinanzi al potere impositivo».

5. Infine, per il giudice rimettente l'art. 6, comma 3, della legge reg. Lazio n. 2 del 2013, sarebbe in contrasto con l'art. 117, terzo comma, Cost. in quanto, nel disciplinare il nuovo tributo, «ormai proprio in senso stretto», violerebbe, in particolare, i principi fondamentali «di contenenza e correlazione, cioè la connessione indefettibile tra l'esercizio di funzioni amministrative e l'imposizione fiscale strettamente necessaria a reperirne le risorse e la identità del soggetto impositore e di quello erogatore».

Tali principi, previsti dall'art. 2, comma 2, lettera *p*), della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), risulterebbero violati perché il legislatore statale non avrebbe mai operato, con riguardo ai porti di rilevanza nazionale e internazionale, qual è quello di Civitavecchia, trasferimenti di funzioni amministrative alle regioni.

Poiché, quindi, «[g]li ambiti portuali ricompresi nei distretti delle AdSP, come quello di Civitavecchia, rimangono [...] di esclusiva competenza statale», non sarebbe ravvisabile alcuna connessione tra l'esercizio di funzioni amministrative e l'imposizione fiscale.

6. È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato.

6.1. In via preliminare ha eccepito l'inammissibilità delle questioni per non avere il rimettente sperimentato un'interpretazione costituzionalmente orientata e per non essersi confrontato, in particolare, «con l'orientamento, ormai consolidato del diritto vivente».

A tal proposito, riporta i passaggi contenuti nell'ordinanza della Corte di cassazione, sezione sesta civile, 19 ottobre 2021, n. 28961 che, dopo avere affermato la piena applicabilità del tributo in questione anche alle concessioni demaniali marittime di competenza delle AdSP, ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata per violazione dell'art. 117, terzo comma, Cost. della medesima disposizione regionale ora censurata.

6.2. Con riferimento al merito, la difesa erariale ha evidenziato che non sarebbe corretta la distinzione tra «concessioni pure» e «concessioni contratto», operata dal giudice rimettente al fine di motivare la censura relativa alla violazione dell'art. 53 Cost.

Non solo, infatti, mancherebbe una norma tipizzante la distinzione, ma questa sarebbe da considerarsi superata perché per tutte le concessioni su beni demaniali il canone non costituirebbe solo il corrispettivo per l'uso del bene, ma andrebbe pur

sempre ricollegato all'attività svolta dal concessionario e alla relativa redditività economica.

Quindi, anche nelle concessioni demaniali marittime rilasciate dalle AdSP, il presupposto del tributo troverebbe fondamento nell'utilizzazione esclusiva del bene statale, che comporterebbe un incremento economico in favore del concessionario, con la conseguenza che sussisterebbe «una ragionevole connessione oggettiva tra il presupposto del tributo e la manifestazione di ricchezza, tale da giustificare la prestazione patrimoniale imposta, ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost.».

6.3. Secondo la difesa statale, inoltre, non sussisterebbe alcuna duplicazione tra l'imposta regionale e quella di registro sulle concessioni demaniali, «in quanto la prima si riferisce a un servizio reso da un porto (AdSP), la seconda a un servizio reso dall'Ufficio del Registro dell'Agenzia delle Entrate», per cui quest'ultima imposizione «ha lo scopo di remunerare lo Stato per il servizio che offre ai privati, quale la conservazione dell'atto in modo da conferirgli certezza giuridica».

6.4. Infine, sarebbe non fondata anche la censura per contrasto con l'art. 117, terzo comma, Cost. in quanto il presupposto dell'imposta delle concessioni demaniali marittime dovrebbe essere individuato nel fatto oggettivo dell'utilizzazione esclusiva del bene statale, «piuttosto che nell'aspetto soggettivo dell'autorità che rilascia la concessione», per cui perderebbe ogni «rilevanza la distinzione tra la natura regionale del tributo e la natura statale della concessione, atteso che il presupposto d'imposta fissato dal legislatore non può sussistere o meno a seconda del soggetto che rilascia l'atto concessorio».

7. Si è costituita in giudizio Roma Cruise Terminal srl chiedendo l'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dal rimettente e ribadendo, in sostanza, le argomentazioni seguite nell'ordinanza di rimessione.

7.1. In particolare, la parte ha evidenziato che il «campo materiale» definito dall'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011 per trasformare in tributo proprio l'imposta sulle concessioni sarebbe stato limitato solo agli artt. 1, 5 e 6 del decreto-legge 5 ottobre 1993, n. 400 (Disposizioni per la determinazione dei canoni relativi a concessioni demaniali marittime), convertito, con modificazioni, nella legge 4 dicembre 1993, n. 494, senza essere stato esteso all'art. 7 del medesimo decreto-legge, che disciplina specificamente la determinazione del canone di concessione rilasciate dalle AdSP.

Nel caso di specie, quindi, non vi sarebbe stata alcuna trasformazione del tributo da parte della Regione Lazio, ma solo l'illegittima istituzione di un nuovo tributo autonomo dato il contrasto, in particolare, con il principio fondamentale di correlazione fra titolarità, competenza e responsabilità amministrativa.

7.2. La parte, in prossimità dell'udienza, ha depositato memoria con la quale ha insistito nelle conclusioni già rassegnate e ha, altresì, replicato alle argomentazioni dell'atto di intervento della difesa statale.

Circa l'eccezione di inammissibilità delle questioni evidenzia che il giudice *a quo* «affida a ben tre paragrafi, dedicati specificamente al tentativo di interpretazione costituzionalmente orientata, la relativa questione», pervenendo alla conclusione che, tenuto conto del chiaro tenore letterale della disposizione regionale, non era possibile alcuna interpretazione conforme.

Né, aggiunge, potrebbe avere rilievo la considerazione della difesa statale secondo cui già la Corte di cassazione si sarebbe espressa per la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale prospettata in quel giudizio dalla

parte, sia in quanto quella interpretazione confermerebbe il dubbio di illegittimità costituzionale, sia in quanto quel *decisum* non potrebbe avere alcun «rilievo sul piano processuale», poiché «sulla delibazione pregiudiziale in ordine alla legittimità costituzionale del parametro legislativo non può formarsi “giudicato”».

Con riferimento al merito, nella memoria la parte replica all'argomento della difesa statale per cui il tributo «non sarebbe altro che la “trasformazione” ad opera del d.lgs. 68/2011 di un “tributo regionale derivato” in “tributo regionale proprio”» e ribadisce, sul punto, le considerazioni già svolte con l'atto di costituzione circa la natura di tributo regionale autonomo dell'imposta.

Infine, la parte argomenta anche in ordine all'irragionevolezza della disposizione censurata, sia sotto il profilo della mancanza di capacità contributiva che della violazione del divieto di doppia imposizione.

8. Anche la difesa statale ha depositato una memoria con la quale ha insistito nelle conclusioni già svolte.

A ulteriore supporto dell'eccezione di inammissibilità per mancato confronto con il diritto vivente, richiama la recente sentenza della Corte di cassazione, sezione tributaria, 20 febbraio 2024, n. 4453 che avrebbe ribadito i principi già espressi con l'ordinanza n. 28961 del 2021, richiamata nell'atto di intervento.

9. Con atto depositato il 7 maggio 2024 si è costituita, tardivamente, la Regione Lazio che ha chiesto il rigetto delle questioni di legittimità costituzionale.

* * *

CONSIDERATO IN DIRITTO. — 1. La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 28 (di seguito: CGT), con ordinanza del 21 marzo 2023, iscritta al n. 134 reg. ord. 2023, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale degli artt. 1 e 2 della legge n. 281 del 1970, dell'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011 e dell'art. 6 della legge reg. Lazio n. 2 del 2013, «nella parte in cui sottopongono alla imposta sulle concessioni demaniali marittime le concessioni rilasciate dalle Autorità di Sistema Portuale», (di seguito: AdSP), in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., nonché dell'art. 6, comma 3, della legge reg. Lazio n. 2 del 2013, limitatamente all'inciso «ivi comprese quelle rilasciate e gestite dalle autorità portuali», in riferimento all'art. 117, terzo comma, Cost.

2. In primo luogo, la CGT solleva questioni di legittimità costituzionale degli artt. 1 e 2 della legge n. 281 del 1970, dell'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011 e dell'art. 6 della legge reg. Lazio n. 2 del 2013 per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. in quanto il presupposto assunto dall'imposta regionale non potrebbe costituire un ragionevole indice di capacità contributiva.

Nelle concessioni rilasciate dalle AdSP, qualificate dal rimettente come «concessioni contratto» per distinguerle da quelle «pure», infatti, il canone corrisposto dal concessionario: *a)* non sarebbe predeterminato in base a criteri normativi generali e astratti, ma stabilito secondo il mercato; *b)* non potrebbe essere posto in relazione al godimento finale del bene ma costituirebbe un costo per l'attività produttiva svolta dal concessionario; *c)* dovrebbe quindi rilevare come elemento negativo dell'attività di impresa e non come indice di capacità contributiva.

3. Con la seconda questione, il giudice rimettente censura le medesime disposizioni in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. per violazione dei principi di ragionevolezza e di capacità contributiva, «attraverso la violazione del divieto di doppia imposizione», in quanto il presupposto del tributo, il soggetto passivo e la sua base

imponibile sarebbero i medesimi dell'imposta di registro di cui all'art. 5, comma 2, della Parte prima della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986.

4. La terza questione, infine, ha ad oggetto la disposizione di cui all'art. 6, comma 3, della legge reg. Lazio n. 2 del 2013, che violerebbe l'art. 117, comma terzo, Cost. in quanto l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, estesa dalla Regione anche a quelle rilasciate dalle AdSP, costituirebbe un nuovo tributo proprio autonomo contrastante con i principi fondamentali di correlazione e continenza, introdotti dall'art. 2, comma 2, lettera p), della legge n. 42 del 2009. Ciò in quanto gli ambiti portuali ricompresi nelle circoscrizioni territoriali delle AdSP, come quello di Civitavecchia, sarebbero rimasti di competenza legislativa esclusiva statale, senza alcun trasferimento di funzioni amministrative alle regioni.

5. Preliminarmente va dichiarata l'inammissibilità della costituzione in giudizio della Regione Lazio, avvenuta in data 7 maggio 2024 e quindi ben oltre il termine, prescritto dall'art. 3 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, che era scaduto il 7 novembre 2023.

6. Va poi disattesa l'eccezione di inammissibilità prospettata dall'Avvocatura generale dello Stato per non avere il rimettente sperimentato un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme censurate.

Contrariamente a quanto ritenuto dalla difesa erariale il giudice *a quo*, infatti, risulta avere chiaramente escluso la possibilità di una tale interpretazione.

Quanto all'eccezione relativa al mancato confronto con il diritto vivente, va invece ribadito che, nei termini prospettati, si tratta di un profilo che non attiene all'ammissibilità delle questioni sollevate. Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, infatti, la «correttezza o meno dell'esegesi presupposta dal rimettente — e, più in particolare, la superabilità o non superabilità degli ostacoli addotti a un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione censurata — attiene invece al merito, e cioè alla successiva verifica di fondatezza della questione stessa» (*ex plurimis*, sentenza n. 219 del 2022).

7. La prima questione, relativa alla violazione degli artt. 3 e 53 Cost., per contrasto con i principi di ragionevolezza e di capacità contributiva, non è fondata.

7.1. La giurisprudenza di legittimità ha posto in evidenza che la portata applicativa dell'art. 2 della legge n. 281 del 1970 è stata, in un primo momento, condizionata dall'interpretazione fornita in via amministrativa da diverse circolari e note emesse dalle amministrazioni centrali che, valorizzando, come il rimettente, la distinzione tra le «concessioni contratto» e quelle «pure», avevano ritenuto non applicabile l'imposta alle concessioni rilasciate dalle AdSP.

In particolare è stata ricordata «la nota del Ministero dei Trasporti (Direzione generale per i porti) che richiamando la circolare 365/1972 del MEF, la nota 12848/2011 della stessa Direzione, e la nota 3049/2012 della Direzione del federalismo fiscale del MEF, chiaramente afferma che per le concessioni dei beni demaniali marittimi rilasciate dalle autorità portuali non si applica l'imposta regionale in questione, considerando che le autorità portuali determinano esse stesse il canone. La circolare si fonda anche implicitamente sulla distinzione tra le concessioni contratto e le concessioni per le quali il canone è determinato dalla legge perché è richiamato anche un parere dell'Avvocatura dello Stato del 1971, che in tal senso si esprimeva» (Corte di cassazione, sezione quinta civile, ordinanza 10 giugno 2021, n. 16273).

Secondo la Corte di cassazione, tuttavia, l'orientamento interpretativo operato in via amministrativa assume rilievo unicamente al fine di ritenere sussistente una situazione di obiettiva incertezza sulla portata applicativa della disposizione censurata, idonea a determinare un «legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 10 della legge 212/2000 (Statuto del contribuente)» (ancora, Cass., n. 16273 del 2021; nello stesso senso, Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 15 maggio 2023, n. 13289) e ad escludere quindi l'applicabilità di interessi moratori e sanzioni.

Dal punto di vista, invece, dell'applicabilità del tributo anche alle concessioni rilasciate dalle AdSP, la Corte di cassazione ha chiaramente evidenziato di avere disatteso, «con giurisprudenza che si è consolidata dall'anno 2015 in poi» (ancora, Cass., n. 16273 del 2021), il suddetto orientamento interpretativo delle amministrazioni centrali.

A tal proposito, in primo luogo, ha precisato che «[i]l tributo in questione, fissato in sede di normativa regionale, nei su[o]i presupposti impositivi, soggetti passivi, base imponibile, aliquota e sanzioni, trova piena applicazione anche alle concessioni per l'occupazione e l'uso di beni del demanio restando unicamente demandata alla facoltà dell'Autorità portuale di determinare, con normativa secondaria, l'ammontare della base imponibile, nel rispetto del principio della riserva di legge, relativa, posta dall'art. 23 Cost., sulla base di criteri predeterminati (Cass. S.U. n. 18262/2004; 21136/2016 e 6061/2017)» (Cass., n. 28961 del 2021).

In secondo luogo, ha costantemente affermato che il presupposto dell'imposta sulle concessioni di beni del demanio marittimo «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. 16273 del 2021; nello stesso senso, Cass., n. 4453 del 2024).

7.2. Risulta quindi privo di pregio l'argomento del giudice *a quo* secondo cui l'applicazione del tributo alle «concessioni contratto» rilasciate dalle AdSP contrasterebbe con i principi di ragionevolezza e capacità contributiva, poiché sottoporrebbe a imposta «un componente negativo della forza economica del contribuente», all'interno di «un processo economico destinato a produrre ricchezza».

È infatti errata la prospettiva in cui il rimettente pretende di collocare la disciplina impositiva del tributo in questione che, invece, come affermato dalla ricordata giurisprudenza di legittimità, assume quale indice di capacità contributiva quella utilità che, anche nelle concessioni rilasciate dalle AdSP e a prescindere dalla distinzione tra «concessioni contratto» e «pure» — invero obsoleta rispetto a letture più sostanzialistiche (si veda Consiglio di Stato, adunanza plenaria, sentenza 9 novembre 2021, n. 18) —, deriva dal conferimento al concessionario della facoltà di utilizzare il bene demaniale ai fini dello svolgimento della propria attività di impresa.

8. Anche la seconda questione, relativa alla violazione degli artt. 3 e 53 Cost., prospettata «attraverso la violazione del divieto di doppia imposizione», non è fondata.

È pur vero che l'art. 5, comma 2, della Parte prima della Tariffa, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, sottopone all'imposta di registro anche le concessioni sui beni demaniali nella misura del 2 per cento.

Tuttavia, l'imposta di registro ha «natura di "imposta d'atto"» (sentenza n. 158 del 2020) e presuppone la stipulazione o la formazione di un atto soggetto a

registrazione o volontariamente presentato per la registrazione, che, in ragione dei suoi effetti giuridici, è assunto dal legislatore come indice di capacità contributiva.

Significativamente, l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 prevede che «[l]'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».

Del tutto diverso è, invece, il presupposto dell'imposta sulle concessioni demaniali marittime rilasciate dalle AdSP, che va collegato al fatto oggettivo della relazione materiale concretamente instaurata con la cosa e all'utilità che ne ottiene il concessionario di beni del demanio.

Tali differenze alla base delle due imposte, pertanto, conducono a escludere che si realizzi il fenomeno di doppia imposizione economica prefigurato dal rimettente.

9. Non fondata, infine, è anche la terza questione, relativa alla violazione dell'art. 117, terzo comma, Cost., sollevata nei confronti dell'art. 6, comma 3, della legge reg. Lazio n. 2 del 2013, per contrasto con i principi di correlazione e continenza.

È opportuno premettere che tali principi sono previsti dall'art. 2, comma 2, lettera p), della legge n. 42 del 2009 e costituiscono, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della medesima legge «principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», diretti a orientare lo sviluppo dell'autonomia impositiva regionale e locale.

In particolare, il primo è rivolto a garantire una «tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio» e ciò al fine di «favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa». Il secondo è più orientato a evitare un'eccessiva imposizione da parte delle regioni su presupposti scarsamente riconducibili agli interessi amministrati e al principio di responsabilità.

Il rispetto dei suddetti principi implica, in ogni caso, la considerazione dell'assetto delle funzioni, richiedendo, in capo all'ente impositore, la titolarità di una competenza, legislativa o amministrativa, comunque ricollegabile al presupposto del tributo regionale o locale.

È su questo aspetto che insiste il rimettente, pretendendo di ravvisare nella ritenuta assenza regionale di competenze amministrative sui porti delle AdSP un motivo di ostacolo alla istituzione regionale del tributo.

9.1. La prospettiva in cui si colloca tale argomentazione è tuttavia fallace.

Tali principi, infatti, sarebbero certamente venuti in considerazione qualora l'imposta regionale censurata avesse assunto la natura di un nuovo tributo regionale autonomo: in tal caso la potestà impositiva regionale si sarebbe dovuta conformare ad essi e questa Corte avrebbe dovuto verificarne il rispetto.

L'art. 6 della legge reg. Lazio n. 2 del 2013, invece, non ha disciplinato un tributo autonomo, come sostenuto dal rimettente, bensì un tributo ceduto.

Al riguardo, va precisato che, secondo questa Corte, i tributi propri autonomi possono essere distinti tra «originari» e «ceduti» (sentenza n. 122 del 2019), laddove i primi sono quelli autonomamente «istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale» (art. 7, comma 1, lettera b, numero 3, della legge n. 42 del 2009), mentre i secondi sono quelli cui fa riferimento l'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 68 del 2011, che ha previsto un elenco di imposte suscettibili di essere «trasformat[e] in tributi propri regionali».

Tra queste è stata indicata «l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo [...], di cui [...] agli articoli 1, 5 e 6 del decreto-legge 5 ottobre 1993, n. 400, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 1993, n. 494».

È pur vero che, come osservato dalla difesa della parte, in questa disposizione non viene richiamato l'art. 7 del d.l. n. 400 del 1993, come convertito, (che effettivamente richiama, ma allo scopo di determinare i margini di autonomia nella applicazione dei canoni, le concessioni demaniali marittime rientranti nell'ambito territoriale delle autorità portuali), ma tale omissione non può ritenersi significativa della volontà del legislatore di escludere dalla cessione le imposte sulle concessioni rilasciate dalle AdSP.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, infatti, «il legislatore statale con l'art. 8 d.lgs. n. 68, cit., ha qualificato tributo proprio della regione l'imposta sulle concessioni statali che già era devoluta all'ente territoriale sia pur istituita e disciplinata dalla legge statale» (Cass., n. 4453 del 2024).

In effetti, l'intenzione di includere nella cessione anche la parte del tributo attinente alle concessioni rilasciate dalle AdSP emerge dalle specifiche disposizioni richiamate espressamente dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 68 del 2011, senza che possa assumere rilievo il mancato richiamo anche dell'art. 7 del d.l. n. 400 del 1993.

La disposizione di cui all'art. 1 del d.l. n. 400 del 1993, come convertito, si riferisce, infatti, genericamente, alle «concessioni di beni demaniali marittimi», senza alcuna differenziazione, e gli stessi artt. 36 e 38 del regio decreto 30 marzo 1942, n. 327 (Approvazione del testo definitivo del Codice della navigazione), nonché gli artt. 8, 9 e 35 del d.P.R. 15 febbraio 1952, n. 328, recante «Approvazione del Regolamento per l'esecuzione del Codice della navigazione (Navigazione marittima)», in essa citati, fanno anch'essi generico riferimento a tutte le concessioni su beni demaniali marittimi.

L'art. 5, comma 1-*bis*, del citato decreto-legge richiama le concessioni demaniali marittime aventi finalità turistico-ricreative, ma la previsione potrebbe costituire una mera specificazione delle concessioni demaniali marittime cui fa già riferimento l'art. 1.

Analogamente, l'art. 6 fa generico riferimento alle concessioni demaniali marittime senza ulteriori specificazioni.

Sotto tale profilo, diventa quindi irrilevante, diversamente da quanto ritenuto dalla parte, che l'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 68 del 2011 non abbia fatto un esplicito richiamo anche all'art. 7 del d.l. n. 400 del 1993, come convertito.

Il legislatore, in conclusione, nel disciplinare quali tributi statali sono stati «ceduti» alle regioni, ha inteso operare ad ampio spettro, senza, cioè, compiere alcuna diversificazione nell'ambito delle concessioni statali dei beni del demanio marittimo.

9.2. Una volta assodato che il tributo è stato ceduto anche in riferimento alla base imponibile relativa alle concessioni rilasciate dalle AdSP, i principi di correlazione e continenza non possono venire in considerazione.

Solo, infatti, se il tributo fosse stato frutto di una iniziativa regionale del tutto autonoma si sarebbe dovuto verificare, come detto, il rispetto dei suddetti principi, anche alla luce dell'assetto delle competenze regionali in materia di AdSP.

Ma siccome il tributo è stato ceduto alle regioni dalla legge statale, ed è quindi allo Stato che è ascrivibile la volontà di permetterne la nuova istituzione, il problema del rispetto dei suddetti principi fondamentali – che ai sensi degli artt. 117, terzo comma, e 119, secondo comma, Cost. sono finalizzati a garantire il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario – non si pone nei termini dedotti dal rimettente. Essi, infatti, non vincolano (salvo, ovviamente, il rispetto di altri parametri costituzionali che potrebbero venire in considerazione) lo Stato, che può

comunque derogarvi, e quindi nemmeno le regioni che sono state dallo stesso autorizzate (senza che si ponga il problema del rapporto con l'assetto delle proprie competenze) ad esercitare la potestà legislativa sul tributo ceduto.

P.Q.M. LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *Dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 1 e 2 della legge 16 maggio 1970, n. 281 (Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario), dell'art. 8 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario) e dell'art. 6 della legge della Regione Lazio 29 aprile 2013, n. 2, recante «Legge finanziaria regionale per l'esercizio 2013 (art. 11, legge regionale 20 novembre 2001, n. 25)», «nella parte in cui sottopongono all'imposta sulle concessioni demaniali marittime le concessioni rilasciate dalle Autorità di Sistema Portuale», sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 28, con l'ordinanza indicata in epigrafe;*

2) *dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 3, della legge reg. Lazio n. 2 del 2013, «limitatamente all'inciso "ivi comprese quelle rilasciate e gestite dalle autorità portuali"», sollevata, in riferimento all'art. 117, terzo comma, Cost., dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 28, con l'ordinanza indicata in epigrafe.*

Il ricorso che ha sollevato la questione è pubblicato in *G.U.* n. 42 del 18 ottobre 2023, 1^a serie spec.

(1-2) Sul principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., cfr. nota alla sent. n. 304 del 2013. Poi, cfr. i precedenti richiamati nelle note alle sentt. nn. 10, 12 e 108 del 2023; 49, 60 e 111 del 2024.

Sul controllo di ragionevolezza, cfr. i richiami contenuti nella nota alla sent. n. 167 del 2022. Poi, cfr. i precedenti indicati nelle note redazionali alla sent. n. 181 del 2023. Successivamente, cfr. le note redazionali alle sentt. nn. 45, 51, 57, 60, 67, 71, 75, 77, 80, 85, 90, 91, 99, 107, 110 e 111 del 2024.

A commento della presente sentenza pubblichiamo un'osservazione del dott. Alessandro Lauro.

Le imposte sulle concessioni delle Autorità portuali tra assetto delle competenze e federalismo demaniale.

1. Sono poche le Corti costituzionali in Europa (e forse nel mondo) che si trovano a confrontarsi con l'organizzazione e le specificità del sistema portuale (1). Probabilmente è solo la nostra Corte costituzionale che lo fa con una certa regolarità nel tempo (2).

(1) Nella letteratura internazionale è diffusa l'idea che il diritto portuale costituisca un'eccezione rispetto a tutti gli altri ambiti dell'ordinamento: E. VAN HOUDONK, *"The law ends where the port area begins": on the anomalies of port law*, antwerp 2010. Nelle giurisprudenze costituzionali europee si rinvencono alcune

Nel caso della sentenza n. 131 del 2024, qui in commento, l'occasione le proviene — in via incidentale (3) — da un'ordinanza della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, la quale dubitava della legittimità costituzionale della trama normativa statale e regionale che rende assoggettabili alle imposte sulle concessioni demaniali marittime anche le concessioni rilasciate dalle Autorità di sistema portuale (AdSP) (4), nonché della norma regionale laziale che applica alle medesime concessioni l'imposta regionale sulle concessioni statali del demanio marittimo.

Sul combinato disposto delle norme statali e regionali, il giudice tributario *a quo* ha articolato due distinte questioni per violazione degli articoli 3 e 53 Cost., nella misura in cui le norme di cui sopra avrebbero violato il principio della capacità contributiva o, in subordine, avrebbero realizzato una doppia imposizione a carico del concessionario contribuente.

La terza questione verte invece sulla legge regionale del Lazio e concerne la violazione dell'assetto costituzionale delle competenze fra Stato e regioni, di cui all'art. 117, terzo comma, *sub specie* della mancato rispetto di un principio fondamentale della materia «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario». Pur non essendo espressamente menzionata dall'ordinanza di rimessione nella parte riassuntiva prima del dispositivo, tutta l'argomentazione inerisce al rapporto fra la materia concorrente indicata e la materia, sempre concorrente, «porti e aeroporti», rispetto alla quale l'ordinanza di rimessione verifica la suddivisione delle funzioni amministrative fra lo Stato e le Regioni (5).

Dopo aver dato conto del quadro normativo in cui si inseriscono i dubbi di legittimità e aver riferito la soluzione della Corte rispetto ai primi due, il

decisioni del *Tribunal Constitucional* spagnolo (STC n. 63/2023; n. 34/2014), attinenti al riparto di competenze fra lo Stato e le Comunità autonome, che si riverbera nel controllo del primo sui porti di interesse generale (art. 149, comma 20, Cost. Sp.). In Francia il *Conseil constitutionnel* ha deciso una questione relativa al regime dei porti nelle regioni speciali d'Oltremare (Cons. const., dec. 2013-313 QPC) e poi emesso una decisione su alcune esenzioni fiscali applicabili solo in specifici porti (Cons. const., dec. 2018-733 QPC).

(2) A partire dalla riforma del Titolo V che ha isolato la materia «porti e aeroporti» nella lista delle materie di competenza concorrente, la Corte ha avuto varie occasioni per pronunciarsi su controversie che vedevano contrapporsi le prerogative dello Stato a quelle delle Regioni: n. 378 del 2005; n. 89 e 90 del 2006; n. 255 e 344 del 2007; n. 375 e 412 del 2008; n. 314 del 2010; n. 79 del 2011; n. 261 del 2015; n. 6 del 2023.

(3) Sempre in via incidentale venne sollevata la questione decisa con la sent. n. 133 del 2023, avente ad oggetto il rapporto di lavoro nelle autorità di sistema portuale (adSP).

(4) Si dubita infatti della legittimità degli artt. 1 e 2 della l. 16 maggio 1970, n. 281; dell'art. 8 del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68; dell'art. 6 della l. reg. Lazio 29 aprile 2013, n. 2.

(5) Sulle molteplici sfaccettature della prima materia concorrente v. il lavoro di M. BERGO, *Coordinamento della finanza pubblica e autonomia territoriale. Tra armonizzazione e accountability*, Napoli 2018, in particolare 101 ss. sul rapporto fra il coordinamento e il federalismo fiscale. Per un inquadramento della materia portuale cfr. invece S. M. CARBONE, F. MUNARI, *I porti italiani e l'Europa*, Milano 2019, 55 ss.

presente commento intende soffermarsi in particolar modo sul terzo di questi, che non solo pare di maggior interesse da un punto di vista del diritto costituzionale sostanziale, ma è quello risolto in maniera meno convincente e sottende anche alcune questioni più generali connesse alla *governance* del sistema portuale italiano.

2. Pare anzitutto opportuno ripercorrere brevemente la trama normativa implicata nella sentenza, considerato che vi è stata una notevole stratificazione di atti e rinvii che non rendono di immediata comprensione il perimetro della vicenda, nella quale si intreccia l'evoluzione dell'amministrazione portuale dall'assetto delle finanze regionali.

Il punto di partenza, all'alba dell'ordinamento regionale, è la legge n. 281 del 1970 (*Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario*). Questo atto creò anzitutto i tributi propri delle regioni (art. 1), includendovi l'imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile e disciplinando la determinazione della stessa da parte delle Regioni, fino al triplo del canone di concessione.

Nel 1977, in attuazione della delega contenuta nella l. 22 luglio 1975, n. 382, il d.P.R. n. 616 opera trasferimenti e deleghe di funzioni amministrative alle regioni, fra cui è rilevante quanto stabilito dall'art. 59 (inserito in un Titolo dedicato a "turismo e industria alberghiera"). Questa previsione delegò alle regioni le funzioni amministrative concernenti il demanio marittimo, lacuale e fluviale, con l'eccezione "[dei] porti e [delle] aree di preminente interesse nazionale", da individuarsi ad opera di decreto del Presidente del Consiglio. Un decreto che tardò qualche anno ad arrivare: venne adottato il 21 dicembre 1995, venendo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 94 del 12 giugno dell'anno successivo.

Due anni prima di questa individuazione, il d.l. 5 ottobre 1993, n. 400, disciplinò la determinazione dei canoni delle concessioni demaniali marittime. In questo atto viene fatta espressa eccezione per i canoni determinati dalle autorità portuali (all'epoca enti portuali: art. 8): un mondo considerato *sui generis* rispetto alla normativa di settore.

L'anno successivo arriva la riforma del sistema portuale, con la nota legge n. 84 del 1994, il cui pregio fu quello di sostituire i precedenti enti portuali — creati con leggi *ad hoc* — con un modello unico di autorità portuale, con la precipua finalità, desunta dall'ordinamento europeo, di separare la gestione degli scali dalla regolazione dei singoli mercati portuali (6). Punto fermo della riforma fu comunque la conferma della natura

(6) Cfr. F. SALERNO, *Le autorità di sistema portuale*, in A. NATALINI, S. SCOGNAMIGLIO (a cura di), *Porti. Storia, economia e amministrazione del sistema portuale italiano*, Bologna 2020, 181 ss. Nello stesso volume, in una prospettiva costituzionalistica, si v. il contributo di V. DE SANTIS, *Le amministrazioni portuali. Il rapporto tra livelli di governo in un «patchwork» di competenze dall'Unione, agli enti locali, passando per le autorità di sistema portuale*, 221 ss. Per un'ampia ricostruzione dell'evoluzione normativa in materia di porti e autorità portuali v. G. TACCOGNA, *Le operazioni portuali nel nuovo diritto pubblico dell'economia*, Milano 2000; M. RAGUSA, *Porti e poteri pubblici*, Napoli 2017.

statale delle autorità portuali e della specificità del demanio a loro devoluto (7).

Dopo la riforma del titolo V, interviene la legge delega 5 maggio 2009, n. 42, relativa all'attuazione dell'art. 119, comma secondo, e quindi del c.d. "federalismo fiscale" (8). Nelle molteplici previsioni di questa legge, va in particolare segnalato il criterio — indicato peraltro dalla stessa legge statale come principio fondamentale della materia del coordinamento della finanza pubblica — enunciato all'art. 2, comma 1, lett. *p*, in base al quale i decreti delegati dovevano assicurare la «tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; continenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri».

A seguito della legge-delega, viene adottato il d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, che, al suo art. 8, individua i tributi propri delle regioni: si tratta di tributi creati in origine dalla legge statale e successivamente devoluti alle Regioni. In questa lista compare l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo.

Qui si torna dunque al punto: l'imposta, creata dalla legge n. 281 del 1970, è stata integralmente trasformata in tributo proprio regionale, con piena signoria delle Regioni su di essa.

La domanda di fondo, che emerge in controluce dall'ordinanza di rimessione, è questa: è giusto che le Regioni mantengano questa imposta anche per le concessioni relative al demanio portuale gestito dalle Autorità di sistema portuale (AdSP) previste dalla legge n. 84/1994, che sono enti pubblici non economici *statali*, considerato che le stesse Regioni non eserci-

(7) Tale specificità è stata confermata anche dal d.lgs. 31 marzo 1998, n. 112 (di attuazione della c.d. "riforma Bassanini"). Con l'art. 105 infatti «[s]ono conferite alle regioni e agli enti locali tutte le funzioni non espressamente indicate negli articoli del presente capo e non attribuite alle autorità portuali dalla legge 28 gennaio 1994, n. 34». Alla lettera *l*) del medesimo articolo sono conferite alle regioni le funzioni relative «al rilascio di concessioni di beni del demanio della navigazione interna, del demanio marittimo e di zone del mare territoriale per finalità diverse da quelle di approvvigionamento di fonti di energia; tale conferimento non opera nei porti finalizzati alla difesa militare ed alla sicurezza dello Stato, nei porti di rilevanza economica internazionale e nazionale».

(8) Su cui v. almeno L. ANTONINI, *La nuova legge delega sul federalismo fiscale*, in *Diritto della regione* 2009, 33 ss.; R. BIFULCO, *Osservazioni sulla legge n. 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale*, in *Astrid* 2009; P. CARROZZA, *La legge sul federalismo fiscale: delega in bianco o principi-decalogo per una laboriosa trattativa*, in *Foro it.*, 2010, V, 1 ss.; A. FERRARA, G. M. SALERNO (a cura di), *Il «federalismo fiscale»*. *Commento alla legge n. 42 del 2009*, Napoli 2010; G. RIVOCCHI, *La legge delega in materia di federalismo fiscale e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: un'occasione mancata*, in www.amministrazioneincammino.it 2009. Specificamente sul federalismo demaniale E. BUGLIONE, *Attuazione della legge 42/2009, atto primo: il federalismo demaniale. Una scelta opportuna?*, in *Rassegna parlamentare* 2010, 3, 697; F. PIZZETTI, *Federalismo demaniale: un buon segnale verso un federalismo fiscale «ben temperato»*, in *Le Regioni* 2010, 1-2, 3; F. SCUTO, *Il "federalismo patrimoniale" come primo "atto" del legislatore delegato nell'attuazione della legge n. 42/2009 sul federalismo fiscale*, in astrid-online.it, 1.

tano alcuna funzione amministrativa di sostanza su questi ambiti del demanio?

Il problema è, da un lato, che, nell'articolare la terza questione di legittimità, il giudice *a quo* sembra compiere un'*aberratio ictus*: se la prende con la legge regionale del Lazio, ma in realtà la norma di cui occorre dubitare è l'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011, nella parte in cui si applica alle concessioni rilasciate dalle AdSP. La disposizione in questione è invece indubbiata solo rispetto all'indice di capacità contributiva che essa assume e non rispetto alla violazione della delega di cui alla legge sul federalismo fiscale e ai principi costituzionali nella materia.

Dall'altro lato, la Corte sembra voler un po' glissare sul punto e, comunque, l'argomentazione che offre non è del tutto convincente. Ma su questo si tornerà *infra*.

3. Quanto alle due questioni di costituzionalità connesse alla violazione degli artt. 3 e 53 Cost., la prima contesta la ragionevolezza dell'indice di capacità contributiva insito nell'imposta sulle concessioni del demanio marittimo statale.

Rispetto a questa, il giudice costituzionale rinviene un contrasto fra la ricostruzione del rimettente e il diritto vivente elaborato dalla Cassazione. Tale contrasto — come viene specificato — rende la questione non inammissibile, ma infondata nel merito.

L'argomento del rimettente è così sintetizzabile: il rapporto concessorio non può essere assunto a indice di capacità contributiva, per il fatto che il concessionario — per dirla in termini semplici — già paga il canone concessorio. Dunque, l'imposta sarebbe applicata ad un fattore che costituisce un costo per il contribuente.

La Corte nega questa prospettiva, aderendo alla giurisprudenza della Corte di cassazione, che ritiene l'indice di capacità contributiva rinvenibile nel rapporto oggettivo e materiale che viene ad instaurarsi fra il concessionario e il bene demaniale concesso. L'idea retrostante sembra immaginare che il beneficio derivante dalla concessione sia di per sé più elevato del costo rappresentato dal canone concessorio, sì da legittimare l'ulteriore imposizione fiscale.

Nel rispondere a questo dubbio, emerge un dato interessante e rilevante anche per la terza questione, sebbene poi non valorizzato. Vi è stata una lunga prassi amministrativa, approvata dalla giurisprudenza sino ad un *revirement* del 2015, che considerava le concessioni delle AdSP escluse dall'imposta in questione. Tale esclusione si fondava sulla circostanza che le AdSP fissavano in autonomia il canone concessorio, muovendosi in quell'ambito di specialità, sopra richiamato, creato dal d.l. n. 400/1993 (9).

La Corte — sottolineando il mutamento di indirizzo giurisprudenziale adottato dalla Cassazione e non censurato come diritto vivente — ha buon gioco a scartare il dubbio di costituzionalità.

(9) Sulla ricostruzione di questa prassi v. M. BASILE, *L'imposta regionale sulle concessioni statali: il caso delle concessioni demaniali marittime rilasciate dalle autorità portuali*, in *Annali del Dipartimento Jonico*, 2014, fascicolo n. 2, 21 ss.

4. La seconda questione di carattere tributario lamenta invece una doppia imposizione fiscale, derivante dalla sovrapposizione fra tale tributo e l'imposta di registro.

La Corte esclude rapidamente la fondatezza della questione, ribadendo che — malgrado si tratti della medesima situazione reale — nel caso dell'imposta di registro l'indice di capacità è rappresentato dalla conclusione di un atto sottoposto a registrazione, mentre nell'imposta sulle concessioni è di nuovo il rapporto materiale fra bene concesso e concessionario che viene in rilievo.

5. Si arriva dunque alla terza questione di costituzionalità. Il giudice *a quo* ritiene che la legge regionale violi un principio fondamentale della materia «coordinamento della finanza pubblica», contenuto nell'art. 2, comma 1, lett. P, della legge n. 42/2009. La norma impone ai decreti legislativi delegati di garantire la «tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa, [nonché la] continenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri».

La Corte, per escludere l'illegittimità della legge regionale, sostiene che la norma in questione possa essere applicata solo ai tributi propri *originari*, e non già a quelli *ceduti*. I primi sono tributi creati *ex novo* dalle Regioni, a partire dalla base imponibile degli stessi. Viceversa, i tributi ceduti sono quelli creati in origine dallo Stato, il cui gettito è stato integralmente trasferito alle regioni, così come la fissazione delle aliquote.

Il giudice costituzionale si premura di sottolineare che solo «*se il tributo fosse stato frutto di una iniziativa regionale del tutto autonoma si sarebbe dovuto verificare, come detto, il rispetto dei suddetti principi, anche alla luce dell'assetto delle competenze regionali in materia di AdSP*».

Si tratta, ad avviso di chi scrive, di una forzatura dei dati letterali contenuti sia nella legge 42/2009 (sopra richiamata) che nel decreto legislativo di attuazione. L'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011 elenca dei prelievi che sono trasformati in «tributi propri regionali». Si tratta di una trasformazione integrale, tant'è che il legislatore nazionale sottolinea che le regioni possono anche sopprimerli. Dunque, sia la legge n. 42/2009 che il d.lgs. 68/2011 non disegnano la distinzione di regime che traccia la Corte e, peraltro, il precedente citato sulla tassa automobilistica regionale non pare del tutto pertinente, poiché questo tributo ha uno *status* specifico all'interno dell'art. 8, comma 3, del d. lgs., che lo distingue dalle altre imposte menzionate nell'articolo (10). Insomma, se anche si ragiona di tributo proprio “ceduto” non ci sono appigli che giustificano l'esclusione del principio fondamentale di

(10) Corte cost., sent. n. 122 del 2019. Peraltro, nella precedente sent. n. 288 del 2012, richiamata dalla n. 122 del 2019, si era sottolineato espressamente che «[d]alla formulazione del comma 2 si inferisce, infatti, non già la natura di tributo proprio della tassa automobilistica regionale, come in tesi della resistente, ma solo la volontà del legislatore di riservare ad essa un regime diverso rispetto a quello stabilito per gli altri tributi derivati, attribuendone la disciplina alle Regioni, senza che questo comporti una modifica radicale di quel tributo, come anche confermato dall'inciso “fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legisla-

corrispondenza tra funzioni e imposizione, oltretutto di continenza (verrebbe da dire: tanto più quando la corrispondenza è poca o assente), un principio che, peraltro, nella materia non è stato derogato da leggi statali successive.

Piuttosto, la Corte avrebbe avuto margine per sottolineare che, nel silenzio del legislatore statale e considerando irrilevante il mancato richiamo al d.l. 400/1993 (11), la Regione era titolata ad imporre il tributo anche sulle concessioni rilasciate dall'AdSP.

Qui si nota, come sopra anticipato, l'*aberratio ictus* dell'ordinanza di rimessione: la legge regionale, di per sé, agisce nei confini tracciati dallo Stato. È la legge dello Stato, semmai, che va indubbiata.

Nella specie, la norma problematica è l'art. 8 del d.lgs. 68/2011, nella parte in cui non esclude le concessioni delle AdSP dall'imposta regionale.

È possibile infatti rinvenire una violazione della delega e quindi degli artt. 76 e 77 Cost., in combinato disposto con l'art. 117, comma terzo, in riferimento al riparto di competenze legislative e di funzioni nella materia dei porti, oltretutto al coordinamento della finanza pubblica.

Come ricorda il giudice *a quo*, l'evoluzione normativa in direzione del c.d. "federalismo demaniale" non ha toccato le competenze relative ai porti di interesse nazionale e internazionale. Questi, in base alla classificazione della legge n. 84/1994 (12), restano nel pieno controllo statale, tant'è che le AdSP sono enti pubblici non economici (art. 6, comma 5 (13)), vigilati e indirizzati dal Ministero delle Infrastrutture (art. 12).

Ma vi è di più: nelle riforme che si sono susseguite nel tempo (14), sino alla più recente novella del 2022, le competenze regionali e degli enti locali

zione statale". Sul punto v. G. RIVOCCHI, *Una convincente pronuncia sulla manovrabilità (al ribasso) della tassa automobilistica regionale*, in *Le Regioni* 2019, 880 ss.

(11) Punto 9.1 *Cons. dir.*: «La disposizione di cui all'art. 1 del d.l. n. 400 del 1993, come convertito, si riferisce, infatti, genericamente, alle «concessioni di beni demaniali marittimi», senza alcuna differenziazione [...]. L'art. 5, comma 1-*bis*, del citato decreto-legge richiama le concessioni demaniali marittime aventi finalità turistico-ricreative, ma la previsione potrebbe costituire una mera specificazione delle concessioni demaniali marittime cui fa già riferimento l'art. 1, analogamente, l'art. 6 fa generico riferimento alle concessioni demaniali marittime senza ulteriori specificazioni. Sotto tale profilo, diventa quindi irrilevante, diversamente da quanto ritenuto dalla parte, che l'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 68 del 2011 non abbia fatto un esplicito richiamo anche all'art. 7 del d.l. n. 400 del 1993, come convertito».

(12) Tale classificazione è contenuta all'art. 4 della legge n. 84/1994, ma risale, nei suoi tratti essenziali, al paradigma della l. n. 3095/1885. Cfr. F. MONCERI, *La classificazione dei porti*, in *Amministrazione in cammino* 2019.

(13) La definizione legislativa per l'AdSP è la seguente: «ente pubblico non economico di rilevanza nazionale a ordinamento speciale ed è dotato di autonomia amministrativa, organizzativa, regolamentare, di bilancio e finanziaria».

(14) La principale riforma è stata quella del d.lgs. 4 agosto 2016, n. 169, che ha accorpato più autorità portuali in "autorità di sistema portuale", includendovi così anche porti amministrati dalle regioni. Emblematico il caso del porto di Monfalcone, in Friuli Venezia Giulia, inserito nell'autorità di sistema portuale dell'adriatico orientale con d.P.R. n. 57 del 2018.

nella legge n. 84/1994 sono andate via via assottigliandosi (15) e questa china è stata avallata dalla Corte costituzionale. Nella sent. n. 6 del 2023, viene validata l'essenza dell'ultima riforma in ambito portuale, che segna un'ulteriore regressione del ruolo delle Regioni e degli enti locali (16).

Ancora, il dubbio poteva essere ulteriormente corroborato dalla circostanza che alcune Regioni hanno espressamente escluso le concessioni del demanio marittimo rilasciate dalle AdSP dall'ambito di applicazione del tributo in discussione. È il caso della Regione Toscana, evocato proprio dalla sentenza della Corte di cassazione del 2021, variamente citata dalla pronuncia costituzionale in commento (17). È pur vero che la Cassazione fa riferimento ad una scelta discrezionale del legislatore toscano, ma ciò non esclude — ovviamente — che la discrezionalità sia costituzionalmente orientata, se non addirittura “costituzionalmente conforme”: anzi, a ben vedere il supremo giudice tributario afferma che esistono delle specificità nelle concessioni delle AdSP che il legislatore regionale ha voluto correttamente prendere in considerazione (18).

(15) Significativa al proposito la disciplina della nomina del Presidente dell'autorità (art. 8 l. n. 84/1994), che oggi prevede un'intesa “debole” (cioè superabile, dopo esperimento della procedura di opposizione al Consiglio dei Ministri di cui all'art. 14-*bis* della l. n. 241 del 1990) con le Regioni interessate, su proposta del Ministro delle infrastrutture, mentre nella formulazione originaria si prevedeva addirittura una proposta regionale.

(16) La compartecipazione delle Regioni e dei comuni è infatti limitata al parere sui documenti di programmazione delle AdSP, mentre nella formulazione originaria si prevedeva un diretto coinvolgimento nella loro elaborazione. Ancora, il Piano nazionale del Mare, adottato sulla base dell'art. 12 del d.l. 11 novembre 2022, n. 173 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 23 ottobre 2023, prelude ad una nuova riforma che crei un ente centrale di coordinamento e controllo delle AdSP, sulla base del modello spagnolo organizzato attorno all'agenzia governativa *Puertos del Estado*.

(17) Anche l'Abruzzo, con l. reg. n. 19 del 2021, è intervenuto sulla l. reg. 4 gennaio 1972, n. 1, escludendo dall'imposta «le concessioni per le grandi derivazioni di acque pubbliche e delle concessioni demaniali marittime rilasciate nell'ambito delle rispettive circoscrizioni territoriali dalle autorità portuali». Si noterà il riferimento alle grandi derivazione di acque pubbliche, materia che la giurisprudenza costituzionale ha riconosciuto essere in gran parte oggetto di competenza statale (sia nell'ambito della tutela della concorrenza, che rispetto alla materia concorrente relativa a «produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia» (cfr. sent. 1 del 2008 e, più di recente, n. 102 del 2023). Ciò potrebbe essere letto come un atteggiamento prudenziale della Regione, in un ambito dove il confine delle competenze non è tracciato in maniera così netta.

(18) Cass. civ., sez. trib., 10 giugno 2021, n. 16273: «La modifica del comma 4 [della l. reg. n. 2 del 1971, come modificata dalla l. reg. n. 77 del 2012, *ndr*] si comprende ove 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; sicché 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».

Se dunque vi è una specificità di queste concessioni, emerge altresì un problema di ragionevolezza dell'imposizione regionale, che tratta allo stesso modo le concessioni su beni demaniali le cui funzioni di gestione sono trasferite alle regioni e il demanio portuale di interesse nazionale, gestito da enti statali. La stessa lunga prassi amministrativa e la giurisprudenza che per decenni hanno ritenuto non applicabile l'imposta alle concessioni delle AdSP — come ricordato sopra — concorrono a mettere in dubbio la assoggettabilità delle stesse ad un tributo regionale, data invece per pacifica dal giudice costituzionale.

6. Fino a qui si è ragionato in termini strettamente giuridici, ma è chiaro che occorre squarciare il velo di Maya e osservare i problemi sostanziali che si agitano oltre le norme.

Il primo problema è quantitativo: un'imposta di questo tipo va a colpire concessioni finanziariamente assai rilevanti. Tanto più sono grandi e vivaci gli scali marittimi, tanto più possono essere profittevoli le concessioni e le imposte ad esse commisurate. Dunque, una pronuncia di incostituzionalità della Corte avrebbe avuto come possibile conseguenza di privare le Regioni, le cui condizioni finanziarie spesso non sono brillanti, di un gettito considerevole.

Il secondo problema attiene proprio al rapporto fra porti nazionali e Regioni. A fronte dell'erosione di competenze da queste subita nel corso del tempo, mantenere l'imposta sulle concessioni delle AdSP può costituire una sorta di ristoro per le perdite. Andando più a fondo, il tema non è solo istituzionale, ma socio-territoriale. Un grande porto è ovviamente un volano economico per il territorio circostante, è un bacino occupazionale importante, ma può anche essere foriero di problemi non indifferenti per la comunità locale: si pensi banalmente all'ambiente e al paesaggio.

Dunque, lasciare che le Regioni partecipino — tramite l'imposizione fiscale — a beneficiare della ricchezza che viene dal mare e si sviluppa nel porto è un modo per far partecipare le comunità locali a questa ricchezza (19) e, se si vuole, "risarcirle" di altri svantaggi.

Se letta in questo modo, si tratterebbe di una scelta del tutto pregevole anche a fini costituzionali. Di per sé, la regalia che lo Stato compie consentendo alle Regioni in cui hanno sede le AdSP di trarre profitto dalle concessioni demaniali statali si potrebbe giustificare nell'ottica dell'art. 119, comma quinto, Cost. Dato che non tutte le Regioni possono beneficiare di questo (per ragioni geografiche, ma anche per scelte politiche nazionali (20),

(19) Al proposito è interessante riprendere lo spunto contenuto in M. ESPOSITO, *I fondamenti costituzionali del demanio*, Torino 2018, p. 139 ss., che rilancia la tesi di D. DONATI, espressa in *Stato e territorio*, Roma 1924, in base alla quale è la collettività stanziata sul territorio ad essere la titolare delle prerogative demaniali.

(20) È solo il caso di notare che le regioni che non hanno sbocco al mare non possono ovviamente giovare di questa imposta. Ma anche tre regioni costiere (Abruzzo, Basilicata e Molise) non sono sedi di AdSP. In queste regioni, solo tre porti sono identificati come porti di rilevanza nazionale dall'Allegato A alla l. n. 84 del 1994: in Abruzzo, i porti di Ortona e Vasto (inseriti nell'AdSP dell'Adriatico centrale, con sede ad Ancona), in Molise il porto di Termoli (gestito dall'AdSP dell'Adriatico

bisogna considerare che la possibilità di riscuotere il tributo in questione costituisca una sorta di “intervento speciale” dello Stato ai sensi della norma costituzionale. In questo modo, è possibile forse recuperare anche la *ratio* e la natura di tributo *ceduto*, sottolineata dalla Corte.

Certo, sarebbe stato opportuno che tutto ciò fosse in qualche modo esplicitato: o da parte del legislatore nazionale o da parte del giudice costituzionale (21).

ALESSANDRO LAURO

ABSTRACT

La sent. 131 del 2024 si confronta con la possibilità che il legislatore regionale assoggetti a tributo proprio le concessioni rilasciate dalle Autorità di sistema portuale (AdSP), sebbene le Regioni non siano titolari di funzioni amministrative rispetto ai porti di interesse nazionale e internazionale gestiti dallo Stato tramite le AdSP. Il giudice costituzionale ritiene comunque, sebbene in maniera non del tutto convincente, che questa imposizione non violi i principi fondamentali che reggono la disciplina dei tributi propri delle regioni.

Port Authority Concessions Taxes between Competences Division and Public Property Devolution.

Judgment n. 131 of 2024 deals with the possibility that the regional legislature may subject the concessions granted by the Port System Authorities (AdSP) to its own tax, even though the regions do not hold administrative functions with respect to ports of national and international interest managed by the State through the AdSPs. However, the Constitutional Judge considers, not entirely convincingly, that this imposition does not violate the fundamental principles governing the regulation of the regions' own taxes.

meridionale, con sede a Brindisi). In Basilicata non sono individuati porti di rilevanza nazionale.

(21) Come affermato in altra sede, anche per la sentenza in commento vale «l'impressione che alcune decisioni giurisdizionali siano dettate, in realtà, da esigenze concrete (spesso anche apprezzabili o addirittura nobili), parzialmente sottaciute o presupposte dal giudice costituzionale. Ebbene, sarebbe forse più confacente alla posizione della Corte esplicitare — nei limiti del possibile — quali preoccupazioni di ordine generale la trattengono dal “calcare la mano”» (A. D'ANDREA, A. LAURO, *La “modulazione” delle pronunce della Corte costituzionale: quando la prudenza (apparente) fa da sponda all'indirizzo politico*, in *Rassegna parlamentare* 2021, 35-36).