

## IMPOSTA REGIONALE SULLE CONCESSIONI STATALI DEI BENI DEL DEMANIO MARITTIMO \*

*Andrea Buccisano* \*\*

SOMMARIO: 1. Imposta regionale sulle concessioni dei beni demaniali marittimi: l'interpretazione del Ministero – 2. Demanio marittimo e concessione dei beni – 3. Determinazione del canone – 4. Imposta sulle concessioni del demanio marittimo e del demanio portuale – 5. Conclusioni.

1. – Il Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti, Direzione generale per i Porti, ha di recente emanato la Circolare n. 45 del 15 marzo 2012 in materia di «Applicazione alle concessioni demaniali marittime dell'imposta regionale di cui all'art. 2 della legge 281/1970».

La Circolare propone una interpretazione della normativa in materia di Imposta sulle concessioni statali, secondo la quale «per quanto attiene alle concessioni demaniali marittime rientranti nell'ambito territoriale delle autorità portuali, l'imposta regionale di cui all'art. 1, lett. a, della l. 16 maggio 1970 n. 281, non si applica. In tutti gli altri ambiti territoriali l'imposta regionale può essere applicata qualora la Regione ne avesse disposto l'applicazione».

Tale provvedimento offre lo spunto per una breve riflessione in merito alla imposta sulle concessioni per l'occupazione e l'uso dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato, introdotta con legge statale e attribuita alle Regioni come tributo proprio.

La disciplina di tale tributo è influenzata dalla definizione giuridica delle fattispecie che ne sono oggetto, e nel caso in esame molteplici sono le questioni che meriterebbero un approfondimento.

L'imposta regionale sulle concessioni statali è stata istituita con l'art. 2, l. n. 281/1970, individuandone come presupposto le «concessioni per l'occu-

---

\* Scritto sottoposto al referaggio e accettato per la pubblicazione anche nella *Rivista di Diritto della navigazione* n. 2/2012.

\*\* Ricercatore di Diritto tributario presso la Facoltà di Economia dell'Università di Messina.

pazione e l'uso di beni del demanio o del patrimonio indisponibile dello Stato siti nel territorio della Regione», come soggetto passivo il concessionario, e come modalità di versamento e riscossione del tributo le medesime previste per il canone di concessione<sup>1</sup>.

Si trattava, quindi, di un tributo «proprio» delle Regioni a statuto ordinario, che spettava ai suddetti enti istituire ed applicare, limitandosi la legge a prevedere, oltre ai criteri per la individuazione del presupposto e dei soggetti passivi, unicamente un limite massimo nell'ammontare del tributo, pari al triplo del canone di concessione.

Sul piano della concreta istituzione del tributo occorre segnalare come la legislazione regionale si sia sovente limitata a riprodurre le generiche previsioni della l. n. 281/1970, fissando l'importo del tributo in una misura irrisoria, il che ha determinato la modesta rilevanza del prelievo nel quadro della finanza regionale, tanto da far affermare che il tributo «rappresenti, nella sostanza, una mera maggiorazione legale, a favore della Regione, dei canoni dovuti allo Stato»<sup>2</sup>.

Il riferimento generico all'applicabilità dell'imposta ad ogni concessione per l'occupazione e l'uso di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato<sup>3</sup>, comprende ogni ipotesi nella quale su di un bene facente parte del demanio pubblico (art. 822 c.c.) sia rilasciata ai privati una concessione di uso o occupazione.

La questione esaminata dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti attiene l'applicabilità dell'imposta alle «concessioni demaniali marittime rientranti nell'ambito territoriale delle autorità portuali», o più propriamente alle concessioni rilasciate dalle Autorità portuali su beni demaniali rientranti nella

---

<sup>1</sup> Si tenga presente che l'art. 8, d. lgs. 6 maggio 2011 n. 68, contenente «Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle provincie, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario», dispone che a decorrere dal 1 gennaio 2013 l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo è trasformata in tributo proprio regionale, ferma restando la facoltà per le regioni di sopprimere il tributo.

<sup>2</sup> Sui caratteri generali e la disciplina giuridica del tributo vedi A. Fantozzi, *Tributi regionali*, in *N.s. dig. it.*, XIX, Torino, 1973, 836 ss.; S. La Rosa, *Concessioni (imposte e tasse)*, II) *Imposta regionale sulle concessioni statali*, in *Enc. giur. Treccani*, VII, Roma, 1988, 1.

<sup>3</sup> La titolarità di concessioni di occupazione e uso di beni del demanio è assunta come indice di capacità contributiva, e l'ammontare del canone di concessione costituisce la base di commisurazione del tributo.

propria circoscrizione.

Il Ministero afferma che l'imposta, ove istituita dalla regione, non si applica «per le concessioni di beni demaniali marittimi rilasciate dalle Autorità portuali», «in quanto il canone le Autorità portuali lo determinano autonomamente, in base all'entità della concessione, allo scopo che si intende conseguire e dei profitti che può trarne il concessionario. Pertanto viene meno il presupposto dell'applicazione dell'imposta regionale ai canoni determinati per legge».

La motivazione della interpretazione ministeriale si esaurisce nelle poche righe citate, salvo richiamare il contenuto della nota 26 novembre 2011 n. 12848 (allegata alla circolare), con la quale la stessa Direzione generale per i porti aveva richiesto un parere al Ministero dell'Economia e delle finanze ed all'Agenzia del Demanio <sup>4</sup>.

Nella nota la Direzione generale fa riferimento ad una precedente deliberazione della stessa amministrazione (circ. 27 maggio 1972 n. 20740) in base alla quale l'imposta si riteneva dovuta solo sulle «concessioni di demanio marittimo per le quali la misura del canone è determinata in via generale ed astratta dalla legge», con l'effetto di neutralizzare il tributo in tutti i casi nei quali la normativa fissava un limite minimo consentendo che il canone venisse determinato per stima.

In base alla normativa vigente (d. l. n. 400/1993 conv. dalla l. n. 494/1993, come modificato dalla l. n. 296/2006) la Direzione generale ha ritenuto legittima l'applicazione dell'imposta solo alle concessioni demaniali marittime rilasciate per finalità turistico-ricreative (e per la nautica da diporto), per le quali la citata legge «fissa direttamente i criteri per la determinazione dei canoni annui».

Diversa la soluzione che viene prospettata per le concessioni di beni demaniali marittimi rilasciate dalle Autorità portuali. In questo caso l'imposta regionale non sarebbe dovuta, a giudizio della Direzione generale, perché le concessioni rilasciate dall'Autorità portuale sarebbero fattispecie diverse dalle «concessioni statali» previste dalla legge (l. n. 281/1970) alle quali solamente si applica il tributo.

<sup>4</sup> La questione è stata, in origine, sollevata dalla Capitaneria di Porto di Ancona, alla quale la Regione Marche aveva richiesto di informare i titolari delle concessioni demaniali marittime dell'obbligo di versare congiuntamente al canone statale per le concessioni, anche l'imposta istituita con l. rg. 16 dicembre 1971 n. 3.

Un ulteriore elemento in base al quale viene esclusa l'applicabilità dell'imposta è individuato nella mancata definizione legislativa delle modalità di calcolo del canone, rimesso alla determinazione autonoma da parte dell'Autorità portuale.

L'interpretazione fornita nella Circolare in commento ha avuto il conforto del Ministero dell'Economia e delle Finanze Direzione del Federalismo fiscale, che, in risposta alla richiesta di parere, ha emesso la nota n. 3049/2012 (sostanzialmente riprodotta nella circolare). Viene ribadito che «è da escludere l'applicabilità dell'imposta regionale sulle concessioni demaniali statali allorquando il canone di quest'ultima non sia determinato in via generale ed astratta dalla legge», e che poiché nel caso delle concessioni demaniali marittime assentite dalle autorità portuali «la concessione assume la natura di concessione-contratto e la misura del relativo canone sfugge a criteri che trovino nella legge una chiara parametrizzazione», ne consegue che l'applicazione dell'imposta regionale in tali casi «potrebbe apparire in contrasto con il principio di legalità sancito dall'art. 23 della Costituzione e con i principi da esso discendenti, in materia di regole generali sulla tassazione, essendo quest'ultima fondata su una base di calcolo totalmente avulsa dalle regole generali dell'ordinamento tributario».

2. – La risoluzione di ogni questione teorico pratica relativa alla applicazione dell'imposta sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato richiama la normativa sul «demanio marittimo»<sup>5</sup> e i principi generali costruiti dalla «dottrina demanialistica»<sup>6</sup>.

Un aspetto rilevante della evoluzione della normativa in materia di demanio marittimo riguarda la attribuzione dei poteri di disposizione, autorizzazione e concessione relativi all'uso dei beni del demanio (appartenenti allo Stato in base all'art. 822 c.c.). Il potere esclusivo dello Stato è stato progressivamente limitato; basti pensare allo sviluppo della normativa in materia di

<sup>5</sup> Cfr. art. 822 ss. c.c., art. 28 ss. c. nav., art. 5 ss. reg. nav. mar.

<sup>6</sup> Si veda in proposito M. Casanova, *Il demanio marittimo*, in *Trattato breve di diritto marittimo*, I, coordinato da A. Antonini, Milano, 2007, 201 ss., e la dottrina citata in nota 2; ID., *Considerazioni sulla demanialità dei porti*, in AA. VV., *Scritti in onore di Francesco Berlingieri*, numero speciale, in *Dir. maritt.*, 2010, 319 ss.

utilizzo del demanio marittimo a scopi turistico-balneari<sup>7</sup>, ed al graduale trasferimento alle Regioni delle funzioni amministrative sul demanio marittimo destinato ad usi turistico-ricreativi, comprendente il conferimento ai suddetti enti delle competenze relative al rilascio di concessioni di beni del demanio marittimo per finalità diverse da quelle di approvvigionamento di fonti di energia<sup>8</sup>.

In questo processo costituiscono tappe importanti il d. l. 400/1993 convertito in l. n. 494/1993, recante «Disposizioni per la determinazione dei canoni relativi a concessioni demaniali marittime», ed in particolare dei canoni per concessioni rilasciate con finalità turistico ricreative, e la l. 84/1994 concernente il «Riordino della legislazione in materia portuale», che ha istituito le Autorità portuali dettando una disciplina speciale in materia di concessione di aree demaniali e banchine per l'espletamento delle operazioni portuali.

Le prospettive di ulteriore evoluzione della disciplina in materia di gestione del demanio marittimo, nella quale già dopo la riforma del Titolo V della Costituzione (l. cost. 3/2001) si assiste alla recessione dell'intervento legislativo statale rispetto a quello regionale, sono subordinate alla attuazione del c.d. federalismo demaniale (d. lgs. n. 85/2010). La possibilità di trasferire alle Regioni i beni del demanio marittimo (come definiti dall'art. 822 c.c. e dall'art. 28 c. nav.) con esclusione di quelli direttamente utilizzati dalle amministrazioni statali<sup>9</sup>, è suscettibile, in effetti, di incidere sulla spettanza del ca-

---

<sup>7</sup> La dottrina ha prospettato una distinzione tra «demanio portuale» e «demanio costiero», pur tenendo conto che nell'ambito di quest'ultimo si riscontrano differenti competenze amministrative a seconda della destinazione turistico-ricreativa o meno delle aree in esso ricadenti. Cfr. M. CASANOVA, *op. cit.*, 208 e nota 9.

<sup>8</sup> La delega alle Regioni delle funzioni amministrative sul litorale marittimo e sulle aree demaniali immediatamente prospicienti (con esclusione dei porti e delle aree di interesse nazionale), quando la loro utilizzazione abbia finalità turistiche e ricreative (art. 59, d.P.R. n. 616/1977), è rimasta a lungo sulla carta, fino alla attribuzione alle Regioni delle funzioni amministrative relative a tutto il demanio marittimo (indipendentemente dalla destinazione delle aree), con esclusione delle funzioni attribuite alle Autorità portuali dalla l. n. 84/1994 (vedi art. 105, d. lgs. n. 112/1998).

<sup>9</sup> L'auspicio è che si superino finalmente l'illogicità e l'incoerenza della normativa che avevano indotto a segnalare come «anomala» la situazione in cui «lo Stato appare essere una sorta di nudo proprietario dei beni demaniali, oramai definitivamente devoluti al sistema dei poteri regionali e locali, che però continua ad esercitare alcuni poteri e in particolare continua a pretendere i frutti economici diretti del bene ossia i proventi dei canoni demaniali», così M. CASANOVA, *op. cit.*, 214.

none di concessione<sup>10</sup>.

Sullo specifico tema è bene, infine, ricordare che è stata conferita delega al Governo (da esercitare entro aprile 2013) per la «revisione e il riordino della legislazione relativa alle concessioni demaniali marittime», seguendo, tra gli altri, il principio direttivo di «prevedere criteri e modalità di affidamento nel rispetto dei principi di concorrenza, di libertà di stabilimento, di garanzia dell'esercizio, dello sviluppo, della valorizzazione delle attività imprenditoriali e di tutela degli investimenti»<sup>11</sup>.

3. – La determinazione del canone di concessione, originariamente rimessa in via discrezionale all'ente concedente (l'art. 39 c. nav. stabilisce, infatti, che «la misura del canone è determinata dall'atto di concessione»), è stata successivamente affidata a criteri di quantificazione normativamente predefiniti, basati su una pluralità di fattori tra i quali assumeva sempre maggiore rilievo la potenziale redditività o utilità economica ritraibile dal concessionario dallo sfruttamento della concessione per la realizzazione di attività produttive<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Su tale questione più volte è intervenuta la Corte Costituzionale (v. da ultimo C. cost. 11 aprile 2008, n. 94) che «a proposito della attribuzione della potestà di imposizione e riscossione del canone per la concessione di aree del demanio marittimo, ha ritenuto determinante la titolarità del bene anziché la titolarità di funzioni legislative e amministrative spettanti alle Regioni in ordine all'utilizzazione dei beni stessi». In dottrina si è rilevato come «separare l'esercizio della funzione amministrativa generale di pertinenza regionale dal procedimento di determinazione e applicazione del canone concessorio [...] equivale a rendere "zoppa" l'attuazione di tale funzione». Cfr. C. Angelone, *Canoni demaniali e finanziamenti tra stato e regioni*, in *Dir. turismo*, 2008, 363.

<sup>11</sup> V. l. 15 dicembre 2011 n. 217 (c.d. Legge comunitaria 2010), ed in particolare l'art. 11 recante «modifiche al decreto-legge 5 ottobre 1993 n. 400, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 1993 n. 494. Procedura di infrazione n. 2008/4908. Delega al Governo in materia di concessioni demaniali marittime».

<sup>12</sup> Cfr. M. Basilavecchia, *Natura giuridica del canone nelle concessioni demaniali marittime*, in *Rass. tribut.*, 1998, 353 ss. L'A., premesso che «il canone trova ragione in un rapporto particolare tra ente pubblico e soggetto onerato, nel quale un bene demaniale viene posto a disposizione del privato, sì da consentirgli un uso eccezionale del bene stesso, che limita fortemente quello da parte della generalità degli utenti» (354), e che «dal punto di vista dell'ente, in particolare, l'entrata si correla alla messa a disposizione del bene, assumendo un carattere *lato sensu* sinalagmatico» (355), osserva che la via seguita dal legislatore è di «convogliare sul canone, con ogni probabilità, non solo la funzione naturale di assicurare la remunerazione per l'impiego di un bene del patrimonio pubblico normalmente destinato a uso «generale», ma anche quella di

Rispetto alla previsione contenuta nell'art. 16 del reg. nav. mar., in base alla quale «la misura minima normale del canone per la concessione è stabilita da leggi o regolamenti speciali» (comma 3), si è sviluppata negli anni una legislazione finalizzata a definire le norme per la predeterminazione dei canoni relativi a concessioni demaniali marittime per finalità turistiche e ricreative (v. d. l. n. 400/1993), fermo restando che «il canone costituisce la sintesi di un'operazione tecnico-economica, che investe, con un esame *ex ante*, tutti gli elementi certi e determinati della concessione, e inoltre, con un giudizio proiettato nel futuro, i probabili profitti che il concessionario può trarre dalla concessione stessa»<sup>13</sup>.

Nonostante le numerose modifiche della disciplina positiva in materia di determinazione del canone di concessione demaniale marittima, costante si è mantenuto il principio della «utilizzazione economica» o utilizzo produttivo dei beni dello Stato. Il concetto di gestione economica dei beni del demanio marittimo ha, infatti, il suo fondamento nel principio contenuto nell'art. 37 c. nav., in base al quale «nel caso di più domande di concessione, è preferito il richiedente che offra maggiori garanzie di proficua utilizzazione della concessione e si proponga di avvalersi di questa per un uso che, a giudizio dell'amministrazione, risponda ad un più rilevante interesse pubblico». La nozione di «proficuo utilizzo della concessione» è desunta, per costante interpretazione giurisprudenziale, dal valore imprenditoriale della concessione e dalla parametrizzazione del canone al beneficio economico che il concessionario può ritrarre dallo sfruttamento del bene pubblico, e l'uso rispondente ad un «più rilevante interesse pubblico» è correlato al perseguimento dell'interesse ad incrementare le entrate erariali<sup>14</sup>.

Strettamente correlata è la considerazione che, pur in mancanza di una

---

costituire occasione per un prelievo collegato alla posizione di vantaggio economico attribuita al concessionario» (357-358).

<sup>13</sup> Si veda C. Angelone, *Il canone nelle concessioni di demanio marittimo ad uso turistico-ricreativo: dal diritto speciale alla legge finanziaria 2007*, in *Dir. turismo*, 2007, 133 ss., il quale aggiunge che «la qualità soggettiva del concessionario, la natura pubblica o privata del medesimo e l'esistenza o meno delle finalità di lucro, costituiscono un preliminare accertamento per il corretto esercizio dell'atto di determinazione del canone».

<sup>14</sup> Non può non rilevarsi la costante inadeguatezza dei canoni rispetto alla redditività potenziale delle concessioni, testimoniata dai periodici interventi normativi finalizzati al loro adeguamento, in considerazione dell'effettivo esercizio di attività imprenditoriali particolarmente remunerative, legate prevalentemente alle finalità turistiche e ricreative.

specifiche previsioni, contenute nel codice della navigazione o nella legislazione speciale su tale materia, costituisce oramai principio consolidato (derivante anche dal diritto dell'Unione Europea) quello che le concessioni del demanio marittimo vengano affidate tramite una procedura ad evidenza pubblica, finalizzata a garantire il perseguimento dell'interesse pubblico (oltre che a garantire pari possibilità di accesso all'utilizzazione dei beni demaniali) e l'individuazione del concessionario che proponga l'offerta più vantaggiosa<sup>15</sup>.

La conseguenza di quanto rilevato è che il canone predeterminato in base ai criteri stabiliti dalla legge non sempre coincide con quello che sarà effettivamente dovuto dal concessionario. In presenza di più richiedenti si procede ad una gara pubblica e la concessione viene rilasciata al miglior offerente, che potrebbe essere quello disposto a pagare il canone maggiore.

Un discorso a parte merita la gestione dei beni del demanio marittimo rientranti nella circoscrizione territoriale delle Autorità portuali, la cui disciplina organica è contenuta nella l. n. 84/1994 di «Riordino della legislazione in materia portuale»<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Si veda Tar Campania 31 ottobre 2007, n. 10326, ove è richiamata la prevalente giurisprudenza secondo la quale «le concessioni di aree demaniali marittime rilasciate per finalità imprenditoriali devono ritenersi sempre sottoposte ai principi dell'evidenza pubblica» (e ciò anche in base al diritto dell'Unione europea in materia di libera prestazione di servizi, non di discriminazione, trasparenza e parità di trattamento). Il Tar ritiene che «l'affidamento in concessione di beni demaniali suscettibili di uno sfruttamento economico debba essere sempre preceduto dal confronto concorrenziale, anche nel caso in cui non vi sia una espressa prescrizione normativa, e che tale principio vada quindi a rafforzare ogni disciplina di settore che già preveda – come accade nel caso dell'art. 37 c. nav. – il ricorso alla procedura di evidenza pubblica, imponendo l'adozione di specifiche misure volte a garantire un effettivo confronto concorrenziale».

In questo senso L. Salamone, *Concessioni demaniali e tutela costituzionale della concorrenza al vaglio della Consulta*, in questa *Rivista*, 2011, 316 ss., 319, a commento della sentenza della C. cost. 20 maggio 2010, n. 180 in materia di c.d. diritto di insistenza e violazione dei principi comunitari in tema di libertà di stabilimento e tutela della concorrenza in base al Trattato dell'Unione europea.

<sup>16</sup> Per un approfondimento sull'Autorità portuale, v. tra gli altri G. Vermiglio, *Autorità portuale*, in *Enc. dir., agg.* VI, 2002, 192; A. Citrigno, *Autorità portuale, Profili organizzativi e gestionali*, Milano, 2002; A. Romagnoli, *Autorità portuale: profili strutturali e funzionali*, Bologna, 2003; G. Vermiglio, A. Marino, *L'autorità portuale*, in *Trattato breve di diritto marittimo*, I, coordinato da A. Antonini, Milano, 2007, 103 ss.; G. Acquarone, *Le attività di promozione, programmazione e regolazione delle Autorità portuali*, in *Dir. maritt.*, 2008, 703. In particolare sulla qualificazione giuridica

A tal proposito ci sembra opportuno rilevare che tale legge disciplina in modo autonomo la «concessione di aree e banchine» (art. 18) per l'espletamento delle operazioni portuali, ma tale attività concessoria riguarda una «porzione delimitata del territorio rientrante nella circoscrizione delle Autorità Portuali», sicché per le altre aree continuano a trovare applicazione le disposizioni contenute nel codice della navigazione e nelle altre leggi che regolano le concessioni demaniali marittime<sup>17</sup>.

L'art. 18 citato disciplina le condizioni richieste per il rilascio della concessione che deve avvenire sulla base di «idonee forme di pubblicità» e previa determinazione dei canoni «anche commisurati all'entità dei traffici portuali»<sup>18</sup>.

4. – I brevissimi cenni alla disciplina delle concessioni demaniali marittime e della determinazione del relativo canone<sup>19</sup> costituiscono un elemento

---

dell'Autorità portuale v. in dottrina F. Nunziata, *Natura giuridica dell'Autorità portuale*, in *Studi mar.*, 1995, 22 ss.; E. Bani, *Autonomia e indipendenza dell'autorità portuale*, in AA.VV. *Autorità portuale e nuova gestione dei porti* (Atti del convegno di Livorno, 13-14 marzo 1997), Padova, 1998; M. Grigoli, *Pubblico e privato nella nuova realtà portuale*, in *Dir. maritt.*, 1998, 233. In giurisprudenza cfr. C. Conti, sez. controllo enti, 12 aprile 1994, n. 15 in Angelone, Silingardi, *Il demanio marittimo*, Milano, 1999, 280; C. Conti, sez. controllo enti, 13 luglio 2001, n. 37; C. Conti reg. Sardegna, sez. giuris., 15 marzo 2003, n. 229, in *Riv. C. conti*, 2003, 2, 250; Cons. St., sez. III, 9 luglio 2002 n. 1641, in *Dir. trasp.*, 2003, 564 (con nota di D. Gennari, *Il Consiglio di Stato si pronuncia sulla natura giuridica delle Autorità portuali*); G. Pierantozzi, *Ancora sulla natura delle Autorità Portuali: un parere controcorrente*, nota a Cons. St. 25 luglio 2008, n. 2361, in *Dir. maritt.*, 2009, 163 ss.; Tar Lecce, sez. I, 26 giugno 2012, n. 1138. Sulla qualificazione delle Autorità portuali ai fini impositivi, v. da ultimo F. Tundo, *Il regime tributario delle Autorità Portuali*, in *Riv. dir. tribut.*, 2011, 682 ss.

<sup>17</sup> Cfr. C. Ingratoci, *La concessione di aree e banchine*, in *Studi in memoria di Elio Fanara*, a cura di U. La Torre, G. Moschella, F. Pellegrino, M. P. Rizzo, G. Vermiglio, II, Milano, 2008, 105. L'A. rileva anche (nota 9) che «la circoscrizione di competenza dell'Autorità Portuale è più ampia rispetto alle aree riconducibili alla nozione, già nota alla dottrina e alla giurisprudenza, di demanio portuale, come tale contrapposto al demanio costiero», e pertanto può comprendere anche zone destinate ad attività turistiche e ricreative, o alla nautica da diporto.

<sup>18</sup> Sulle prospettive di modifica di tale disciplina e sui problemi interpretativi e applicativi che ha suscitato v. M. Brignardello, *Le concessioni di aree e banchine portuali ex art. 18 l. n. 84/1994: problemi interpretativi e prospettive di riforma*, in questa *Rivista*, 2010, 467 ss., che nota come nei disegni di legge parlamentare di riforma l'importo del canone «deve essere parametrato in ragione della prevedibile redditività, per il concessionario, dell'area o della banchina interessata ed in nessun caso può essere inferiore a quello derivante dall'applicazione della normativa nazionale in materia di concessioni di beni del demanio marittimo» (spec. 480, nota 34).

<sup>19</sup> Si ricorda incidentalmente il dibattito sulla riconducibilità del canone nell'ambito delle

importante ai fini della corretta interpretazione ed applicazione della normativa in materia di imposta sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del demanio.

Le questioni interpretative di recente sollevate con la citata circolare del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti hanno condotto ad una differente soluzione per le concessioni demaniali a fini turistici e ricreativi, rispetto alle concessioni di beni demaniali marittimi rilasciate dalle Autorità portuali, fondata su due aspetti: organo competente al rilascio della concessione, modalità di determinazione del canone. Le conclusioni ministeriali si prestano ad alcune critiche per vari ordini di ragioni.

Quanto al primo profilo, non convince l'interpretazione secondo la quale il presupposto oggettivo dell'imposta sulle concessioni statali di beni del demanio sarebbe costituito dal provvedimento concessorio rilasciato da una amministrazione dello stato e pertanto non ricorrerebbe nel caso di provvedimenti di concessione su beni del demanio rilasciati dall'Autorità portuale <sup>20</sup>.

Per confutare tale affermazione è possibile innanzitutto rilevare che dal punto di vista della attribuzione dei poteri di disposizione, autorizzazione e concessione relativi all'uso dei beni del demanio si registra oggi, in attesa della attuazione delle disposizioni in materia di federalismo demaniale, una dicotomia tra lo Stato al quale appartengono i beni del demanio pubblico e che di conseguenza è titolare del diritto di percepire i canoni delle concessioni, e le Regioni e i Comuni (o le Autorità portuali) ai quali è attribuita l'amministrazione e la gestione del demanio nonché la gestione amministrativa del procedimento di rilascio delle concessioni demaniali.

prestazioni di carattere tributario sul quale vedi M. Basilavecchia, *op. cit.*, 353 ss., e la dottrina ivi citata che nega l'assimilazione del canone alle tasse sulla base di diverse argomentazioni tra le quali anche «la possibile coesistenza con il canone di prelievi che assumono il primo come base imponibile», considerando «lo stesso rapporto concessorio quale sintomo espressivo di capacità contributiva». Vedi anche C. Angelone, *Il canone nelle concessioni di demanio marittimo ad uso turistico-ricreativo: dal diritto speciale alla legge finanziaria 2007*, cit., 133 ss., nel senso che il «canone ha natura di corrispettivo per l'utilizzazione, da parte del concessionario, dei beni pubblici che formano oggetto della concessione; si tratta di un'entrata di diritto pubblico, in quanto proveniente dal pubblico demanio, ma non ha carattere tributario, stante la presenza del corrispettivo delle utilità derivanti dalla concessione disciplinata con norme di natura non tributaria».

<sup>20</sup> Autorevole dottrina ha interpretato la legge nel senso che «la sussistenza della concessione statale potesse essere assunta a presupposto dell'imposta regionale anche in considerazione del fatto che il canone di concessione è talora inadeguato al reale valore economico del bene dato in concessione», così A. Fantozzi, *op. cit.*, 836.

Tale riparto di competenze in materia di gestione del demanio marittimo non può, ragionevolmente, incidere sulla individuazione del presupposto dell'imposta sulle concessioni di beni del demanio che non coincide con il fatto oggettivo del rilascio della concessione da parte dell'autorità statale, ma è collegato all'utilizzo da parte del concessionario di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato.

Ci sembra pertinente ricordare come autorevole dottrina abbia rilevato (con riferimento alla tassa sulle concessioni regionali alla quale l'imposta sulle concessioni statali è stata praticamente assimilata) che «lo stesso criterio della correlazione tra tipo di tassa (statale o regionale) e titolarità delle competenze ad emanare l'atto sembra essere abbandonato allorché si afferma l'applicabilità della tassa erariale anche in relazione ad atti emessi dalla Regione nell'esercizio delle funzioni loro trasferite, se comunque previsti dalla legge statale»<sup>21</sup>.

Un ulteriore elemento che può essere valorizzato a sostegno delle argomentazioni esposte emerge dalla recente giurisprudenza di legittimità in materia di oggetto della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (d. lgs. n. 507/1993). Pur trattandosi di tributi differenti, è interessante rilevare come per costante interpretazione della Corte di cassazione «l'obbligazione tributaria discende direttamente dalla legge – la quale ne determina rigidamente il contenuto sulla base di criteri oggettivi prestabiliti, senza lasciare alcun margine di discrezionalità all'ente impositore e senza riconnettere alcuna importanza ai motivi che determinino l'occupazione – e non dal provvedimento comunale di concessione». La S. C. osserva ancora che «il concetto di occupazione (costituente presupposto impositivo) richiama solo il fatto oggettivo della relazione materiale concretamente instaurata con la cosa, e prescinde dall'esistenza stessa, oltre che dal contenuto, del titolo che eventualmente, consentendola, rende legittimo il godimento ovvero l'utilizzo del bene occupato»<sup>22</sup>.

L'aspetto, però, sul quale il Ministero ha prevalentemente fondato l'interpretazione secondo la quale l'imposta regionale sulle concessioni statali di cui all'art. 2, l. n. 281/1970, non si applica «per quanto attiene alle conces-

<sup>21</sup> Cfr. S. La Rosa, *Concessioni (imposte e tasse), III) Tassa sulle concessioni regionali*, in *Enc. giur. Treccani*, VII, Roma, 1988, 1.

<sup>22</sup> Cass. 30 dicembre 2011, n. 30238, ed in precedenza Cass. 12 gennaio 2004, n. 238.

sioni demaniali marittime rientranti nell'ambito territoriale delle autorità portuali», è connesso alle modalità di determinazione del canone. L'imposta sulle concessioni demaniali marittime sarebbe, in sostanza, applicabile a giudizio del Ministero solo a condizione che il canone sia predeterminato in base a criteri astratti definiti dalla legge, e sarebbe da escludere, ogni qual volta il canone effettivamente applicato nell'atto di rilascio della concessione si discosti dall'ammontare risultante dall'applicazione dei criteri fissati dalla legge, cosa che avverrebbe nel caso dei canoni per concessioni demaniali marittime rilasciate dall'Autorità portuale determinati con criteri esclusivamente di mercato.

Orbene, tale conclusione non convince appieno.

Fin dalla introduzione del tributo la dottrina si è interrogata sulla sua sfera di applicazione, proprio a causa della assunzione dei canoni di concessione (di incerta identificazione e qualificazione) come base di riferimento dell'imposta regionale, richiamando la originaria interpretazione ministeriale secondo la quale «sarebbero assoggettabili al tributo regionale soltanto le concessioni statali per le quali il corrispettivo è stabilito "per legge", e non anche quelle per le quali esso viene contrattualmente pattuito»<sup>23</sup>. La stessa dottrina, però, osservava che «non è del tutto certa la sua rispondenza alla latissima previsione della l. n. 281/1970; e non risulta che essa abbia avuto riscontri giurisprudenziali».

La riproposizione di questa tesi<sup>24</sup> avrebbe richiesto un maggiore approfondimento in relazione ai suoi presupposti, oltre che al risultato in termini di disapplicazione di un tributo «proprio» delle regioni.

Sulla base delle brevi considerazioni svolte in materia di determinazione del canone delle concessioni demaniali marittime (*supra* § 4), sembra che i criteri prefissati dalla legge stabiliscano l'ammontare minimo del canone, sia con riferimento alle concessioni di beni demaniali per finalità turistiche e ricreative, sia con riferimento alle concessioni di beni demaniali compresi nel-

---

<sup>23</sup> Cfr. S. La Rosa, *Concessioni (imposte e tasse), II) Imposta regionale sulle concessioni statali*, cit., che cita la circ. min. fin. 27 gennaio 1972, n. 13-3543-71. Vedi anche A. Fantozzi, *op. cit.*, 836; M. Interdonato, *I tributi regionali*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, IV, Padova, 1994, 362-363.

<sup>24</sup> Nella circolare in commento il Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti si limita a richiamare una circ. 27 maggio 1972 n. 365, Ministero delle finanze, Direzione generale del demanio.

le circoscrizioni delle Autorità portuali, che possono dare in concessione aree demaniali e banchine comprese nell'ambito portuale (art. 18, l. n. 84/1994), ovvero altri beni del demanio marittimo sempre compresi nella propria circoscrizione.

Quanto meno sembra certo che in caso di concorrenza di più domande di concessione l'autorità amministrativa competente debba avviare una procedura ad evidenza pubblica idonea a garantire la più «proficua utilizzazione della concessione» (art. 37 c. nav.), che verosimilmente condurrà ad assentire la concessione nei confronti del richiedente che a parità di altre condizioni sia disponibile al pagamento del canone maggiore.

Ma, prima ancora di questa considerazione, che già sembra suscitare qualche dubbio sulla fondatezza della circolare che si commenta, occorre ricordare che si è consolidato il principio secondo il quale l'autorità competente determina l'ammontare del canone tenendo conto della prevedibile redditività dell'area demaniale per il concessionario, valutata in relazione alla tipologia di utilizzo del bene, ed i criteri di determinazione del canone prefissati dalla legge costituiscono il limite che esclude la possibilità di fissare un canone inferiore.

Quanto detto evidenzia l'evoluzione dell'istituto della concessione dei beni demaniali marittimi rispetto al momento temporale al quale risale l'originaria posizione ministeriale, della quale era comunque dubbia la rispondenza alla previsione legislativa.

A questo proposito appare interessante uno dei più recenti interventi della Corte Costituzionale in materia di variazione dei criteri legali di calcolo dei canoni dovuti dai concessionari di beni demaniali marittimi<sup>25</sup>. La questione sottoposta alla Consulta riguardava la modifica, ad opera delle l. n. 296/2006, dei criteri di calcolo previsti dal d. l. n. 400/1993, in base al quale «il canone non sarebbe predeterminato con atto legislativo ma rimesso alle

<sup>25</sup> C. cost. 22 ottobre 2010, n. 302. Per un commento alla sentenza si veda D. Gennari, *La Corte costituzionale si pronuncia sulla nuova quantificazione dei canoni demaniali marittimi*, in questa *Rivista*, 2011, 367 ss., 372. L'A., nell'ambito di una concezione dinamico-funzionale, dei beni demaniali fondata sul loro valore economico e la loro attitudine ad esse sfruttati a fini produttivi, oltre a richiamare la possibile ricostruzione del sistema dei beni demaniali marittimi fondata sulla distinzione tra demanio costiero e demanio portuale», ricorda che il demanio portuale «non può essere considerato alla stregua di un qualsiasi altro bene dominicale, essendo viceversa l'interesse pubblico sotteso alla sua gestione ed utilizzo necessariamente teso alla valorizzazione dello stesso come bene suscettibile di utilizzazione in chiave economica».

valutazioni dell'Osservatorio del mercato immobiliare (OMI), così violando il principio costituzionale di capacità contributiva»<sup>26</sup>.

La Corte giudica infondata la censura, condividendo le argomentazioni esposte nella difesa statale la quale sottolinea che la norma denunciata si inserisce in «un complesso percorso legislativo finalizzato alla tutela e alla valorizzazione di tutti i beni di proprietà statale», e la sua *ratio* è quella di «consentire il superamento del precedente regime tabellare di quantificazione del canone, prima considerato quale corrispettivo riferito al mero utilizzo del bene, senza alcun legame con la tipologia di attività effettivamente svolta dal concessionario e con la redditività economica della stessa», pertanto i criteri di determinazione del canone giustamente tengono conto della idoneità dei beni demaniali marittimi a produrre un reddito in quanto destinati «ad attività commerciali, terziario-direzionali e di produzione di beni e servizi».

Esaminando la legislazione in materia di concessioni demaniali marittime, la Corte individua «una precisa linea evolutiva della disciplina dell'utilizzazione dei beni demaniali. Alla vecchia concezione, statica e legata ad una valutazione tabellare ed astratta del valore del bene, si è progressivamente sostituita un'altra, tendente ad avvicinare i valori di tali beni a quelli di mercato, sulla base cioè delle potenzialità degli stessi di produrre reddito in un contesto specifico». Richiamando la sua precedente giurisprudenza la Corte ricorda di avere già osservato che «gli interventi legislativi, volti ad adeguare i canoni di godimento dei beni pubblici, hanno lo scopo, conforme agli artt. 3 e 97 Cost., di consentire allo Stato una maggiorazione delle entrate e di rendere i canoni più equilibrati rispetto a quelli pagati in favore di locatori privati», adottando, quindi, «un nuovo meccanismo, che incide soprattutto sulle aree maggiormente produttive di reddito».

Si conferma, allora, che la determinazione dei canoni demaniali marittimi deve avvenire assumendo come dato di riferimento la quantificazione del canone in base ai criteri fissati dalla legge, ed adeguando il risultato anche in base alla potenzialità economica attribuibile alla concessione tenuto conto del tipo di attività produttiva svolta dal concessionario.

---

<sup>26</sup> L'art. 03, comma 1, n. 2.1, d. l. n. 400/1993, dispone che «per le pertinenze destinate ad attività commerciali, terziario-direzionali e di produzione di beni e servizi, il canone è determinato moltiplicando la superficie complessiva del manufatto per la media dei valori mensili unitari minimi e massimi indicati dall'Osservatorio del mercato immobiliare per la zona di riferimento».

Assume rilievo anche la previsione legislativa, ritenuta legittima dalla Corte, che in specifiche ipotesi nelle quali è evidente la redditività delle concessioni, collega la determinazione del canone ad un elemento non predeterminato dalla legge quali sono le quotazioni dell'Osservatorio del mercato immobiliare dell'Agenzia del territorio.

5. – Il ragionamento sviluppato induce a dubitare sulla ragionevolezza e rispondenza ai principi generali ed alle norme positive, della interpretazione ministeriale secondo la quale l'imposta regionale sulle concessioni demaniali marittime si applica esclusivamente alle concessioni rilasciate dalle Regioni o dagli enti locali per finalità turistiche e ricreative, e non alle concessioni rilasciate dalle Autorità portuali per i beni demaniali ricadenti nella propria circoscrizione. Tale affermazione è basata, come si è visto, su di un duplice presupposto, che si è cercato di confutare: che i principi generali del diritto tributario e la disciplina positiva del suddetto tributo, individuino quale elemento oggettivo del presupposto impositivo il rilascio di una concessione il cui canone sia determinato con criteri stabiliti per legge e non con criteri di mercato; e che mentre la regola generale in materia di canoni per concessioni demaniali marittime (prevalentemente rilasciate per finalità turistico-ricreative, o per la realizzazione e la gestione di strutture dedicate alla nautica da diporto) è quella della loro determinazione in base a criteri stabiliti in via generale ed astratta dalla legge (v. d. l. n. 400/1993), l'art. 7, d. l. n. 400/1973, stabilisce che le Autorità portuali possono adottare «per concessioni demaniali marittime rientranti nel proprio ambito territoriale, criteri diversi da quelli indicati nel presente decreto, che comunque non comportino l'applicazione di canoni inferiori rispetto a quelli che deriverebbero dall'applicazione del decreto stesso», e di fatto i suddetti canoni vengono determinati in base a valori di mercato (essendo gli stessi «anche commisurati all'entità dei traffici portuali», art. 18, comma 1, l. n. 84/1994).

L'esame della normativa, e le posizioni della dottrina (nonché della Corte Costituzionale), mettono in dubbio tale presupposto. Innanzitutto è stato rilevato come le regole generali in materia di determinazione dei canoni di concessioni demaniali marittime prevedano e consentano la loro quantificazione anche in base a criteri economici non predeterminati dalla legge ma collegati alla potenziale redditività della concessione, sia nell'ipotesi di un

solo richiedente, sia, a maggior ragione, nell'ipotesi in cui vi siano più richiedenti e si dia luogo ad una procedura competitiva che assume un canone di base che può essere incrementato nelle offerte dei concorrenti. In secondo luogo è inesatto ritenere che l'Autorità portuale sia competente solo a rilasciare concessioni di aree demaniali e banchine (art. 18, l. n. 84/1994), in quanto possono essere comprese nella circoscrizione dell'Autorità anche aree del demanio marittimo date eventualmente in concessione non per operazioni portuali bensì per altri utilizzi (ad esempio per la realizzazione e la gestione di strutture dedicate alla nautica da diporto), il cui canone è determinato secondo le regole ordinarie. Sarebbe a dir poco incoerente far dipendere l'applicazione del tributo nel caso di concessioni demaniali marittime per l'esercizio di attività commerciali, dal soggetto che rilascia la concessione (Autorità portuale, Regione, Comune).

Quanto, infine, alla tesi secondo la quale elemento oggettivo del presupposto impositivo è il rilascio di una concessione il cui canone sia determinato con criteri stabiliti per legge e non con criteri di mercato, essa è alquanto risalente nel tempo, e la stessa dottrina che se ne è occupata all'epoca non ha potuto non rilevare la sua dubbia rispondenza al dettato legislativo. Oggi tale tesi sembra del tutto inadeguata, anche in considerazione del fatto che renderebbe residuali le ipotesi di applicazione di un tributo di già modesta rilevanza nel quadro della finanza regionale, escludendolo proprio nelle ipotesi nelle quali la concessione di un bene del demanio marittimo prelude a più redditizie attività economiche.

È auspicabile un ulteriore intervento legislativo o amministrativo, che chiarisca la questione, e l'occasione potrebbe essere data dalla attuazione del c.d. «federalismo demaniale» (d. lgs. n. 85/2010) che prevede il trasferimento agli enti territoriali, tra gli altri, dei beni del demanio marittimo.

Se si continua a ritenere legittimo un tributo che assume a presupposto la concessione di un bene demaniale, in quanto situazione rappresentativa di una capacità contributiva del concessionario, non sembra contrario ai principi costituzionali di legalità e di capacità contributiva, applicare l'imposta ad ogni tipologia di concessione, ritenendo sufficiente che la legge predetermini i criteri di base per la quantificazione del canone, che può anche variare in relazione alla potenzialità economica della concessione. Il diverso am-

montare del canone di concessione di aree adiacenti e rientranti nella medesima categoria dipende dal tipo di attività esercitata dal concessionario e dalla sua redditività. In questo quadro il diverso ammontare del canone costituirebbe, allora, manifestazione di una differente capacità contributiva, con la conseguenza di una differente determinazione della base imponibile e dell'imposta.