

LE VICENDE DELLE CONCESSIONI BALNEARI E GLI ONERI FISCALI CONNESSI

Andrea Buccisano^{*}

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Canone demaniale e imposta regionale sulle concessioni dei beni del demanio marittimo – 3. Imposta di registro e rilascio o rinnovo della concessione – 4. Tassa sui rifiuti dovuta dal concessionario per la detenzione di beni demaniali – 5. Applicazione dell'Imu sui fabbricati ricadenti in aree demaniali assentite in concessione – 6. Accatastamento degli immobili realizzati dal concessionario su aree demaniali – 7. Conclusioni.

1. – Il tema delle concessioni demaniali marittime per finalità turistico ricreative è da tempo sotto i riflettori, soprattutto a causa del contenzioso aperto in merito alla compatibilità della normativa interna¹ con il diritto dell'Unione europea², con particolare riferimento alle procedure di rinnovo automatico del-

^{*} Professore associato di Diritto tributario, Università degli studi di Messina.

¹ È difficile ricomporre il complesso (ed ancora in evoluzione) quadro normativo interno in materia di "concessioni balneari". Ciò esula dallo scopo del presente lavoro, nel corso del quale saranno citate solo alcune delle disposizioni attualmente in vigore. Si tratta, infatti, di ripetuti interventi del legislatore che a volte sono andati nella direzione indicata dalle istituzioni europee (come nel caso della eliminazione del c.d. diritto di insistenza), ma più spesso sono apparsi come dei tentativi mal riusciti di mantenere lo *status quo*.

La delicatezza della materia emerge trova conferma nel comunicato del Presidente della Repubblica, che ha accompagnato la promulgazione della legge di conversione del d.l. 29 dicembre 2022, n. 198, contenente le ultime, rilevanti, modifiche al quadro normativo, consistenti in ulteriori proroghe delle concessioni, e che sono giudicate "difforni dal diritto dell'Unione europea" ed in contrasto con la consolidata giurisprudenza del Consiglio di Stato.

² Ci si riferisce alle procedure di infrazione avviate dalla Commissione per il contrasto della normativa in materia di concessioni demaniali con il principio della libertà di stabilimento e con la dir. 2006/123/CE (c.d. Direttiva servizi).

Di recente, il 16 novembre 2023, la Commissione Europea ha emesso un parere motivato C(2023)7231final, ai sensi dell'art. 258 tr. UE, nel quale ribadisce che l'Italia è venuta meno agli obblighi derivanti dalla legislazione europea, "mantenendo proroghe indiscriminate *ex lege*" delle concessioni demaniali per attività turistiche e ricreative, nonché vietando agli enti concedenti di indire procedure selettive per l'assegnazione delle concessioni, in attesa della riforma del settore che



le concessioni ovvero di proroga della loro efficacia, come è testimoniato anche dai molteplici interventi della giurisprudenza europea³ e di quella interna⁴.

In attesa della più volte annunciata riforma del settore, meritano attenzione alcune questioni relative ai tributi collegati al rilascio di concessioni demaniali marittime, al possesso di immobili appartenenti al demanio, ed ai servizi connessi a tali immobili.

La fattispecie più comune di concessione demaniale marittima per finalità turistico ricreativa, anche se non l'unica, è quella finalizzata alla gestione di

sarebbe dovuta avvenire in base ad una delega che risulta scaduta.

Sul tema si rinvia, tra gli altri, ai seguenti contributi dottrinali, ed alla bibliografia ivi citata: G. Marchegiani, *Le vicissitudini delle concessioni balneari e la precarietà della loro situazione*, in *Urb. e app.*, 2024, 5 s.; G. Gennai, *Le concessioni demaniali marittime con finalità turistico-ricreative: recenti approdi legislativi e giurisprudenziali*, in questa *Rivista*, 2023, 95 s.; C. Carrera, *L'illegittimità eurounitaria della recente proroga delle concessioni balneari (art. 10-quater, comma 3, D.L. n. 198/2022)*, in *Urb. e app.*, 2023, 467 s.; R. Caponigro, *Le concessioni demaniali nel rapporto con la Corte di Giustizia Europea*, *Urb. e app.*, 2023, 15 s.; E. Chiti, *Le concessioni demaniali marittime e la Corte di Giustizia*, in *Giorn. dir. amm.*, 2023, 629 s.; M. Renna-A. Giannelli, *Concessioni balneari: l'onda lunga della disapplicazione raggiunge anche il milleproroghe*, in *Giorn. dir. amm.*, 2023, 638 s.; F. Romana, *Alcune osservazioni su recenti provvedimenti legislativi in tema di concessioni demaniali per finalità turistico-ricreative*, in questa *Rivista*, 2021, 35 s.; F. Armenante, *La non disciplina delle concessioni demaniali: dall'abrogazione dell'innaturale diritto di insistenza alle plurime e asistematiche proroghe anti-comunitarie*, in *Riv. giur. edil.*, 2020, 261 s.; M. Conticelli, *Il regime del demanio marittimo in concessione per finalità turistico-ricreative*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2020, 1069 s.; M. Timo, *Concessioni marittime: proroga legale e tutela della concorrenza*, in *Dir. mar.*, 2018, 191 s.; E. Vermiglio, *Concessioni di beni demaniali marittimi e concessioni di servizi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Ue: una distinzione dai contorni sempre più sfumati?*, in *Dir. mar.*, 2017, 717 s.; L. Di Giovanni, *Le concessioni demaniali marittime e il divieto di proroga ex lege*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunitario*, 3-4, 2016, 912 s.; V. Battistella, *Il rinnovo delle concessioni demaniali marittime ad uso turistico ricreativo: fine di un automatismo*, in *Dir. mar.*, 2015, 617 s.

³ Di recente vedi CGUE 20 aprile 2023 C-348/22, secondo la quale l'art. 12 dir. 2006/123, è disposizione produttiva di effetti diretti, ed implica "l'obbligo, per gli Stati membri, di applicare una procedura di selezione imparziale e trasparente tra i candidati potenziali, nonché il divieto di rinnovare automaticamente un'autorizzazione rilasciata per una determinata attività"; e ciò in particolare "qualora il numero di autorizzazioni disponibili per una determinata attività sia limitato per via della scarsità delle risorse naturali".

⁴ Il Consiglio di Stato (successivamente alle note sentenze 9 novembre 2021, n. 17 e n. 18) ha ripetutamente affermato (di recente vedi sent. 20 maggio 2024, n. 4479) che "tutte le proroghe delle concessioni demaniali marittime per finalità turistico-ricreative sono illegittime e devono essere disapplicate dalle amministrazioni ad ogni livello", con il conseguente obbligo di "indizione di una trasparente, imparziale e non discriminatoria procedura selettiva" (punto 15.2). Nella decisione citata (punto 13.1) vengono richiamate alcune delle numerose sentenze che hanno "in modo grani-

stabilimenti balneari, nell'ambito dei quali, oltre all'attività tipica, sono spesso svolte altre attività (come la ristorazione, il noleggio di unità da diporto, la gestione di strutture ricettive, ed altre attività commerciali), che necessitano di strutture idonee, in molti casi realizzate dagli stessi concessionari a ciò autorizzati⁵.

Tra i profili fiscali connessi al momento del rilascio di concessioni demaniali marittime, per l'esercizio di imprese turistiche o imprese balneari, vi sono, innanzitutto, quelli che riguardano la determinazione e la natura giuridica del canone concessorio, nonché l'applicazione dell'imposta regionale sulle concessioni statali di beni del demanio. Ad essi si aggiunge la questione relativa alla applicazione dell'imposta di registro al momento della formazione dell'atto, ed in tutti i casi nei quali si verifica un evento successivo che determina un'ulteriore liquidazione di imposta, come avviene in occasione della "proroga" di una concessione.

Quanto all'utilizzo dei beni demaniali assentiti in concessione, nel corso della sua durata, i profili fiscali più controversi riguardano l'applicazione della tassa sui rifiuti e l'imposizione patrimoniale (IMU), entrambe collegate al "possesso" dei beni.

Nell'uno e nell'altro caso, possono sorgere dei dubbi in merito alla individuazione dei soggetti passivi, ed ai criteri di commisurazione del tributo che, a seconda dei casi, tengono conto delle dimensioni dell'area o del fabbricato, della durata e della tipologia di utilizzo, e sono legati a doppio filo agli adempimenti catastali.

2. – Con la concessione sorgono in capo al concessionario oltre ai diritti di godimento dei beni, anche una serie di obblighi di natura amministrativa, tra i quali vi è quello di corrispondere un canone, le cui regole di determina-

tico" confermato tale orientamento: Cons. Stato, 2 maggio 2024, n. 3963; Cons. Stato, 30 aprile 2024, n. 3940; Cons. Stato, 19 marzo 2024, n. 2679; Cons. Stato, 27 dicembre 2023, n. 11200; Cons. Stato, 3 novembre 2023, n. 9493; Cons. Stato, 28 agosto 2023, n. 7992; Cons. Stato, 1 marzo 2023, n. 2192.

⁵ Sono definite concessioni demaniali marittime per finalità turistico ricreative, quelle rilasciate per l'esercizio di una delle attività indicate nell'art. 01 d.l. 5 ottobre 1993, n. 400, e art. 13, comma 1, l. 8 luglio 2003, n. 172.

La gestione di uno stabilimento balneare è qualificata come "impresa turistica" dal codice del turismo (art. 4, d.lgs. 23 maggio 2011, n. 79).

zione sono state oggetto di numerose modifiche ⁶. Per lungo tempo si è utilizzato un criterio tabellare con l'effetto di quantificarlo in misura sensibilmente inferiore a quella di mercato e senza tener conto della potenzialità economica dei beni oggetto della concessione.

La legge finanziaria del 2007 ⁷ ha previsto significativi aumenti, generando un notevole contenzioso. Così è accaduto, in particolare, per le concessioni comprensive di pertinenze demaniali marittime ⁸, “destinate ad attività commerciali, terziario-direzionali e di produzione di beni e servizi”, per le quali è stato introdotto un criterio di commisurazione in base ai valori medi di mercato indicati dall'osservatorio del mercato immobiliare per la zona di riferimento ⁹.

Uno dei profili più controversi ha riguardato le ipotesi di “rinnovo”, che, pur in presenza di affidamento agli stessi soggetti “senza soluzione di continuità”, sono state considerate come “nuove concessioni”, rilasciate in seguito alla scadenza di quella originaria.

L'amministrazione ha, in questi casi, effettuato una forte rivalutazione del canone, considerando oggetto della concessione “rinnovata”, anche le opere

⁶ Sulla legislazione in materia, vedi G. Visconti, *Le norme legislative statali sui canoni di concessione e sulla gestione del demanio marittimo dalla L. n. 296/2007 al D.L. n. 104/2020*, in *Immobili e proprietà*, 2022, 346 s.

⁷ Vedi l. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 251, che ha modificato il comma 1, dell'art. 03, del d.l. n. 400 del 1993.

⁸ Sono beni del demanio pubblico (v. art. 822 c.c.) o demanio marittimo (art. 28 cod. nav.) il “lido del mare” e la “spiaggia”, definibili come “quella zona della riva a contatto diretto con le acque, che si estende all'interno fino al limite massimo delle mareggiate ordinarie”, e la “zona che dal margine interno del lido si estende verso terra”. Così A. Lefebvre D'ovidio, G. Pescatore, L. Tullio, *Manuale di diritto della navigazione*, Milano, 2011, 93-94.

Tutte le costruzioni o altre opere, esistenti entro i limiti del demanio marittimo sono pertinenze del demanio marittimo (art. 29 cod. nav.), ovvero sono esse stesse beni del demanio pubblico ed assoggettate allo stesso regime.

⁹ Vedi A.F. Uricchio-L.V. Caramia, *L'impresa turistica sul demanio marittimo: profili tributari*, in *L'impresa balneare sul demanio marittimo*, a cura di S. Zunarelli-N. Carnimeo, Bari, 2019, 44 s.

Con riferimento a tale disciplina è stata sollevata una questione di costituzionalità dichiarata non fondata dalla Corte (sent. 22 ottobre 2010, n. 302), che ha individuato “una precisa linea evolutiva della disciplina dell'utilizzazione dei beni demaniali ... tendente ad avvicinare i valori di tali beni a quelli di mercato, sulla base cioè delle potenzialità degli stessi di produrre reddito”, ritenendo ragionevole l'applicazione di tale meccanismo alle “aree maggiormente produttive di reddito, cioè quelle su cui insistono pertinenze destinate ad attività commerciali, terziario-direzionali e di produzione di beni e servizi”, a differenza di aree e pertinenze demaniali marittime destinate ad altre utilizzazioni.

(non amovibili) edificate dal concessionario (qualificate come pertinenze demaniali marittime), con riferimento alle quali la cessazione della concessione originaria avrebbe determinato *ipso iure* l'effetto devolutivo previsto dall'art. 49 cod. nav.¹⁰.

Il notevole contenzioso che ne è derivato e la situazione di incertezza normativa, hanno indotto il legislatore a consentire la definizione agevolata delle liti derivanti dalla rivalutazione dei canoni demaniali marittimi¹¹, e successivamente a modificare nuovamente il criterio di quantificazione dei canoni relativi alle concessioni con finalità turistico ricreative comprensive di "pertinenze destinate ad attività commerciali", allineandolo a quello, meno oneroso, previsto per le aree occupate con "impianti di difficile rimozione"¹².

Vi sono ancora molte incertezze in merito a diversi profili connessi alle vicende estintive del rapporto concessorio, soprattutto con riferimento alla sorte

¹⁰ Sull'interpretazione dell'art. 49, in base al quale, "quando venga a cessare la concessione, le opere non amovibili, costruite su zona demaniale, restano acquisite allo Stato, senza alcun compenso o rimborso", si rilevano orientamenti contrastanti della giurisprudenza amministrativa.

Una interpretazione formalistica conduce ad una sensibile espansione dell'accessione gratuita, esclusa solo in caso di "proroga" o prolungamento degli effetti della concessione, ed operante, invece, automaticamente, in tutti gli altri casi, compresa l'ipotesi di "rinnovo", anche se l'area demaniale e le opere su di essa costruite, restano nella disponibilità dello stesso soggetto senza soluzione di continuità. In questi casi "il rinnovo della concessione integra gli estremi di una nuova concessione che si sostituisce alla precedente oramai scaduta". Tra le altre vedi Cons. Stato, 3 dicembre 2018, n. 6850.

Sembra prevalere, però, una interpretazione sostanzialistica, secondo la quale la disposizione è finalizzata a garantire che quando la concessione non è più in essere, la titolarità e la disponibilità delle opere costruite su zone demaniali torni in capo all'ente pubblico. Questa esigenza non sussiste quando sono previste "forme di rinnovo automatico o preordinato in precedenza, rispetto alla data di naturale scadenza della concessione, tanto da configurare il rinnovo stesso come una vera e propria proroga, protraendosi il medesimo rapporto senza soluzione di continuità". La stessa situazione si ravvisa nel caso di "rinnovi intervenuti esclusivamente *ex lege*, prima della data di prevista scadenza della concessione", che non può in tal caso ritenersi cessata. Cfr. Cons. Stato, 1 febbraio 2013, n. 626; ed in precedenza Cons. Stato, 26 maggio 2010, n. 3348. Altri riferimenti giurisprudenziali in M. Calabrò, *Concessioni demaniali marittime ad uso turistico-ricreativo e acquisizione al patrimonio dello stato delle opere non amovibili: una riforma necessaria*, in *Dir. soc.*, 2021, 446 s.; M. Luchetti, *La devoluzione delle opere allo Stato e gli effetti sui futuri affidamenti delle concessioni demaniali marittime*, in *Urb. app.*, 2019, 21 s.

¹¹ Prima con la legge di bilancio 2014 (l. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 732 s.), e successivamente con l'art. 100 del d.l. 14 agosto 2020, n. 104 (convertito dalla l. 13 ottobre 2020, n. 126).

¹² L'art. 100, comma 2, ha nuovamente modificato l'art. 03, d.l. n. 400 del 1993.

delle “opere non amovibili” edificate dal concessionario¹³. Nelle più recenti pronunce della giurisprudenza amministrativa sembra privilegiarsi l'orientamento che limita l'applicazione del “principio dell'accessione gratuita” alle sole ipotesi di “effettiva cessazione”, escludendola “quando il titolo concessorio è stato oggetto di rinnovo automatico prima della data di naturale scadenza”¹⁴. In ogni caso sulla questione si dovrà pronunciare la Corte di Giustizia UE, per valutare se sia compatibile con gli artt. 49 e 56 del tr. UE, l'interpretazione dell'art. 49 cod. nav., secondo la quale la devoluzione allo Stato senza indennizzo delle opere edilizie realizzate sull'area demaniale si determina anche quando la concessione venga rinnovata, senza soluzione di continuità¹⁵.

Quanto alla natura giuridica del canone dovuto per il rilascio di una concessione demaniale marittima, la dottrina si è interrogata a lungo, ragionando in base alle sue caratteristiche peculiari, chiedendosi se si tratti di un tributo, ovvero di una prestazione patrimoniale imposta di carattere extra-tributario¹⁶.

In altri termini la domanda è se il canone demaniale sia una prestazione imposta collegata alla realizzazione di un fatto (godimento del bene demaniale) espressivo di capacità contributiva, ovvero un'entrata di diritto pubblico da considerare alla stregua di un “corrispettivo” per il godimento del bene.

È vero che, pur tenendo conto della stratificazione delle norme in materia di determinazione del canone per le concessioni demaniali marittime e di quelle a scopo turistico ricreativo in particolare, si è rilevato come la discipli-

¹³ Ci si riferisce anche alla controversa nozione di “non amovibilità” delle opere, alla quale sono stati affiancati i concetti, egualmente generici, di “difficile rimozione” o “facile sgombero”.

¹⁴ In tal caso, infatti, difetterebbe l'esigenza di assicurare le opere non amovibili alla “piena disponibilità dell'ente proprietario dell'area, ai fini di una sua corretta gestione per prevalenti finalità di interesse pubblico”. Di recente vedi Cons. Stato, 13 gennaio 2022, n. 229.

¹⁵ Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Consiglio di Stato (ord. 15 settembre 2022, n. 8010). Nelle Conclusioni dell'Avvocato Generale sulla causa C-598/22, presentate l'8 febbraio 2024, si afferma che la normativa italiana “non rappresenta una restrizione al diritto di stabilimento vietata dall'art. 49 TFUE se la durata della concessione è sufficiente per l'ammortamento dell'investimento”, ed in subordine che anche ove fosse considerata una restrizione, non sarebbe vietata “nei limiti in cui sia proporzionata ai legittimi obiettivi di salvaguardia della proprietà pubblica e della finanza pubblica”.

¹⁶ Sui criteri distintivi dei tributi dalle entrate extratributarie, ed in particolare tra tributi ed altre entrate pubbliche (tra le quali i canoni), vedi per tutti L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 122 s., 177 s., e passim. Sulla qualificazione giuridica del canone demaniale, v. M. Basilavecchia, *Natura giuridica del canone nelle concessioni demaniali marittime*, in *Rass. trib.*, 1998, 353 s.

na si sia evoluta verso una “predeterminazione normativa dei criteri di quantificazione”, che ha gradualmente attribuito sempre maggior rilievo alla “potenzialità economica della gestione del bene da parte del privato”¹⁷, ovvero al beneficio che il concessionario può avere dall'utilizzo del bene, specie quando tale utilizzo consiste nello svolgimento di una attività produttiva, sia pure nell'ambito del settore turistico balneare¹⁸.

Ciò nonostante, anche ammettendo che “innegabilmente il canone assume natura di prestazione patrimoniale imposta ex art. 23 Cost.”, è maggioritaria la tesi secondo la quale “il canone demaniale non può essere collocato tra le entrate tributarie”. Nel rapporto concessorio si contrappongono l'obbligo del concedente (di consentire il godimento di un bene al privato) e quello del concessionario (di pagare il canone), e tra tali prestazioni “intercorre il normale collegamento funzionale, tipico dei contratti a prestazioni corrispettive”¹⁹.

¹⁷ In base a queste considerazioni vi è autorevole dottrina che, pur con le dovute cautele, non esclude che il canone possa “apparire un mezzo di finanziamento della spesa pubblica, il cui criterio di riparto è identificato dalla utilizzazione (speciale) di un bene pubblico”, e la cui commisurazione avviene “alla stregua di criteri non meramente di corrispettività rispetto all'intrinseco valore del bene concesso”. Cfr. M. Basilavecchia, *Natura giuridica del canone nelle concessioni demaniali marittime*, in *Rass. trib.*, 1998, 357 ss, e 364.

¹⁸ Sul “canone per le concessioni di demanio marittimo ad uso turistico-ricreativo”, vedi A.F. Uricchio-L.V. Caramia, *L'impresa turistica sul demanio marittimo: profili tributari*, cit., 43 s., ove si osserva che la sua determinazione “avviene in base alla valutazione di due preliminari requisiti, quali le finalità perseguite dal concessionario, e la stima dei profitti ritraibili dalla concessione stessa”, e che esso “costituisce il controvalore dell'utilità concessa al privato, cioè di un elemento che varia da caso a caso: la concessione di un tratto di spiaggia per l'apertura di uno stabilimento balneare ha un valore diverso a seconda che la spiaggia si trovi in una celebre località turistica o, al contrario, in un paesino poco noto”.

¹⁹ Cfr. L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., 271 s.; ID., *La natura giuridica dei canoni demaniali*, in AA.VV., *La gestione del demanio marittimo*, Milano, 2002, 63 s. Nello stesso senso anche C. Califano, *Tassazione patrimoniale e servizi di rilevanza pubblica nei porti*, in *Dir. mar.*, 2018, 803, il quale osserva come il canone sia “privo di natura tributaria in quanto non è assimilabile ad alcuna tipologia di tributo differenziandosi per essere il corrispettivo di un uso piuttosto che di un servizio”. Sul dibattito in merito alla natura giuridica del canone concessorio vedi anche S. Mencarelli, *Demanio marittimo e imposizione tributaria*, Torino, 2012, 94 s.

Non mancano ricostruzioni dottrinali che, richiamando una giurisprudenza invero risalente, prendono spunto dalla nozione di “tassa” come imposizione fiscale correlata ad una prestazione resa dall'ente pubblico, per affermare che tali condizioni sussistono anche quando la prestazione “sia costituita dall'uso di un bene demaniale, tale uso non può essere altrimenti considerato che come un mezzo per il raggiungimento della pretesa tributaria”. Cfr. G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali*

A favore della natura extratributaria del canone, depone anche l'osservazione che l'utilizzo del bene demaniale dato in concessione oltre a costituire il presupposto dell'obbligo di pagamento del canone, costituisce il presupposto di una prestazione di natura chiaramente tributaria come l'imposta sulle concessioni demaniali, per la cui determinazione la base imponibile è costituita dall'ammontare del canone stesso (vedi *infra*).

L'argomento della coesistenza del canone con prelievi fiscali che lo assumono come base imponibile è stato sviluppato anche in base al "confronto tra canone demaniale e tassa per l'occupazione per gli spazi e le aree pubbliche, sintomatico della diversa costruzione normativa di fattispecie aventi comuni tratti fenomenologici"²⁰.

Il canone, a ben vedere, non è calcolato e dovuto in relazione ad una manifestazione di capacità contributiva del concessionario, e sembra una forzatura sostenere che, come avviene per le prestazioni tributarie ascritte alla specie delle tasse, il canone sia dovuto a fronte del beneficio ottenuto in relazione alla prestazione di un servizio pubblico.

Si tratta, allora, di un corrispettivo per l'utilizzazione di beni pubblici sottratti ad un "uso generale" e destinati ad un "uso particolare", pertanto di una entrata di diritto pubblico ma non di carattere tributario²¹.

dell'imposizione tributaria, Torino 1995, 79.

²⁰ Cfr. L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., 270. Vedi anche la autorevole ricostruzione di A. Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Volume primo, Milano, 1980, 93-94. L'A. osserva che la concessione in uso particolare di un bene demaniale implica la corresponsione all'ente di un canone rapportato al controvalore del diritto concesso, e con ciò "appare chiaro il diverso fondamento, la diversa funzione del canone rispetto alla tassa", posto che il primo si giustifica in base al principio dello scambio.

Che si tratta di prestazioni con funzioni diverse è affermato anche da A.F. Uricchio-L.V. Caramia, *L'impresa turistica sul demanio marittimo: profili tributari*, cit., 41.

²¹ Il canone costituisce, per lo Stato, un provento legato alla concessione dell'uso del bene ad un privato, tanto da "non potersi ricondurre ad una ardua - e comunque in generale non accolta - qualificazione come prelievo tributario". Inoltre, è "esso stesso oggetto (e parametro di commisurazione) di un'imposizione, in quanto elemento patrimonialmente valutabile espressivo di capacità contributiva"; la sua percezione costituisce reddito imponibile per l'ente concedente, e la sua corresponsione da parte del concessionario costituisce "una manifestazione di carattere tributario a sua volta tassabile con alcune tipologie di tributi". Cfr. M. Basilavecchia, *Le problematiche tributarie nella gestione del demanio marittimo*, in AA.VV., *La gestione del demanio marittimo*, Milano, 2002, 43. Sulla natura del canone di concessione demaniale come entrata di diritto pubblico, vedi anche C. Califano, *Profili fiscali dei canoni di concessione demaniale marittima*, in AA.VV., *Studi in memo-*

Quanto agli effetti della natura non tributaria del canone, il più rilevante è che le relative controversie sono sottratte alla giurisdizione del giudice tributario (e devolute alla giurisdizione del giudice ordinario, o, se riguardano il rapporto concessorio, alla giurisdizione del giudice amministrativo)²². Va anche ricordato che la natura del canone esclude che al relativo credito si possa applicare la disciplina sui privilegi che assistono i crediti tributari²³.

Infine, il mancato pagamento del canone può avere come effetto la decadenza dalla concessione, che invece non viene prevista in caso di omesso pagamento di un tributo collegato alla concessione.

Si è detto che il legislatore “considera lo stesso rapporto concessorio quale sintomo espressivo di capacità contributiva, assumendo l'importo del canone come base imponibile di un tributo specifico”²⁴. Ci si riferisce all'imposta regionale sulle concessioni statali (art. 2, l. 16 maggio 1970, n. 281), il cui presupposto sono le “concessioni per l'occupazione e l'uso di beni del demanio o del patrimonio indisponibile dello Stato siti nel territorio della Regione”, mentre il soggetto passivo è il concessionario (le modalità di versamento e riscossione del tributo sono le medesime previste per il canone di concessione)²⁵.

Si tenga presente che l'art. 8, d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, ha disposto che a decorrere dal 1 gennaio 2013, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo è trasformata in tributo proprio regionale, con facoltà per le regioni di sopprimere il tributo. Si tratta, quindi, di un tributo che le regioni istituiscono ed applicano, limitandosi la legge dello stato a prevedere, oltre ai criteri per la individuazione del presupposto, dei soggetti passivi e della base imponibile, un ammontare massimo del tributo in rapporto al canone di concessione²⁶.

ria di Bruno Carboni, Napoli, 2010, 188 s.

²² In tal senso vedi, tra gli altri, A. Lovisolo, *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 1071.

²³ In tal senso vedi A. Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., 98.

²⁴ Cfr. M. Basilavecchia, *Natura giuridica del canone nelle concessioni demaniali marittime*, cit., 357.

²⁵ Sul tema sia consentito rinviare a A. Buccisano, *Imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo*, in *Riv. dir. nav.*, 2012, 791 s.

²⁶ Sui caratteri generali e la disciplina giuridica del tributo vedi, per tutti, A. Fantozzi, *Tributi regionali*, in *Noviss. dig. it.*, XIX, Torino, 1973, 836 s.; S. La Rosa, *Concessioni (imposte e tasse)*, II) *Imposta regionale sulle concessioni statali*, in *Enc. giur. Treccani*, VII, Roma, 1988, 1.

La titolarità di concessioni di occupazione e uso di beni del demanio è assunta come indice di capacità contributiva, e l'ammontare del canone misura tale capacità contributiva, pertanto i criteri di determinazione del canone incidono sulla quantificazione del tributo che di regola avviene applicando una aliquota proporzionale al canone stesso

Si è dibattuto a lungo sulla applicabilità o meno del tributo quando l'autorità competente al rilascio della concessione è un ente pubblico diverso dallo Stato. Ciò ha assunto rilievo, in particolare, in relazione alle concessioni rilasciate dalle Autorità portuali, per le quali si è ipotizzato che costituiscano fattispecie diverse dalle "concessioni statali" cui fa riferimento la legge, escludendo, quindi, l'applicazione del tributo.

La giurisprudenza di legittimità ha affermato in diverse occasioni ²⁷ che "il presupposto dell'imposta sulle concessioni di beni del demanio non coincide con il fatto oggettivo del rilascio della concessione da parte dell'autorità statale, ma piuttosto va collegato all'utilizzo da parte del concessionario di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato, assumendo rilievo il fatto oggettivo della relazione materiale concretamente instaurata con la cosa, a prescindere dal titolo che consentendola, rende legittimo il godimento ovvero l'utilizzo".

La Cassazione aggiunge che, con riferimento a questo tributo, "la pretesa impositiva, in termini generali, si fonda e trova la sua legittimazione nella legge (art. 23 Cost.) e si giustifica in ragione della capacità contributiva del privato (art. 53 Cost.) ... la scelta sull'*an* del tributo è esercitata dal legislatore (nazionale prima e regionale poi) e trova fondamento nella utilizzazione esclusiva di un bene dello Stato che crea un incremento economico nel concessionario, con correlativo sacrificio da parte del titolare del bene (lo Stato) che lo sottrae all'uso pubblico".

Insomma il presupposto del tributo è costituito dall'uso di beni demaniali "visto nella sua dimensione oggettiva, come relazione utile del soggetto con una *res* di proprietà dello Stato ... e non in ragione del rapporto con l'auto-

In concreto 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 contenuta, 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".

²⁷ Di recente si veda Cass. 10 giugno 2021, n. 16275.

rità che rilascia la concessione”; ed il termine “concessioni statali” adoperato dal legislatore non è riferito alle “concessioni rilasciate dallo Stato”, bensì alle “concessioni sui beni dello Stato”, indipendentemente dalla autorità che rilascia la concessione.

Ulteriore argomento per affermare la inapplicabilità dell'imposta alle concessioni rilasciate dalle Autorità portuali, consisteva nella osservazione che in questo caso difetterebbe la predeterminazione normativa delle modalità di calcolo del canone, e ciò sarebbe in contrasto con il principio di legalità sancito dall'art. 23 Cost.

Anche questa tesi appare, però, superata. Se si ritiene 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.

È sufficiente che la legge predetermini i criteri di base per la quantificazione del canone, che può anche essere variabile in relazione alla potenzialità economica della concessione. Ne consegue che il diverso ammontare del canone, dipendente anche dal tipo di attività esercitata dal concessionario e dalla sua redditività, costituirebbe manifestazione di una differente capacità contributiva, con la conseguenza di una diversa determinazione della base imponibile e dell'imposta.

3. – Una ulteriore questione riguarda l'applicazione dell'imposta di registro agli atti di rilascio o proroga di concessioni demaniali marittime, che sono elencati tra quelli da registrare in termine fisso con l'applicazione dell'aliquota del 2%, e la cui base imponibile è costituita dall'ammontare del canone (art. 45)²⁸.

Premesso che rientrano nell'ambito delle concessioni tutti gli atti con i quali viene consentito l'uso di beni demaniali, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata di recente sulle modalità di liquidazione dell'imposta di registro.

Una prima questione è se sia facoltà del contribuente scegliere alternativamente tra liquidazione del tributo in unica soluzione (sull'ammontare complessivo dei canoni dovuti per tutta la durata della concessione), e liquidazione annuale²⁹.

²⁸ Vedi art. 45 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e art. 5, Tariffa parte I.

²⁹ Vedi la risposta ad interpello del 28 maggio 2020, n. 157.

La tesi favorevole si basa sul fatto che la modalità alternativa di assolvimento dell'imposta è prevista dall'art. 17 t.u. n. 131/1986, applicabile anche alle "concessioni di beni immobili appartenenti al demanio dello Stato"³⁰, in base al quale, per i contratti di locazione di immobili è facoltà del contribuente assolvere l'imposta "sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno".

L'Amministrazione, però, ha interpretato restrittivamente il riferimento alle concessioni di beni appartenenti al "demanio dello Stato", ritenendo la disposizione citata applicabile solo "a quegli atti in cui parte del provvedimento di concessione sia lo Stato", e, pertanto, non alle concessioni demaniali marittime qualora, come nella fattispecie in esame, rilasciate da un ente locale.

I dubbi in merito a questa interpretazione sono evidenti, posto che non vi è alcuna ragione, né alcun riferimento normativo, per sostenere una differenziazione delle regole di liquidazione del tributo in base all'autorità pubblica che rilascia la concessione. Si pensi anche a quanto affermato con riferimento all'imposta sulle concessioni demaniali, per la quale sono state considerate unitariamente tutte le concessioni di beni del demanio, quale che sia l'autorità che le rilascia.

Il tema della liquidazione dell'imposta di registro riguarda anche le ipotesi in cui si dispone la proroga delle concessioni. In tali casi, infatti, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che la proroga di concessioni demaniali marittime, "indipendentemente dalla modalità utilizzata per la loro formalizzazione", costituisce un "evento successivo alla registrazione" che dà luogo ad ulteriore liquidazione di imposta, e, pertanto, fa sorgere, a norma dell'art. 19 t.u. n. 131 del 1986, l'obbligo di denuncia nel termine di 20 giorni e l'obbligo di pagamento dell'imposta commisurata al nuovo periodo di concessione³¹.

Qualora, poi, la proroga della concessione venisse resa inefficace in seguito ad un provvedimento legislativo o dell'autorità giudiziaria, determinando di fatto una scadenza anticipata, si pone il problema se il concessionario abbia diritto al rimborso del tributo relativamente alle annualità successive.

Sembra applicabile a tali fattispecie il principio di carattere generale affermato dalla Corte di Cassazione³², in base al quale, si "riconosce rilevanza, nei con-

³⁰ Come previsto dall'art. 3, comma 16, del d.l. 6 luglio 2012, n. 95.

³¹ In questo senso la risposta ad interpello del 9 dicembre 2020, n. 569. Conformi le risposte del 19 maggio 2021, n. 325; e del 14 aprile 2022, n. 192.

³² Cass. 9 settembre 2022, n. 26636.

tratti di durata ed ai fini dell'imposta di registro, alle sopravvenienze contrattuali, quali il recesso anticipato dall'accordo sostitutivo di concessione demaniale". A tale evento deve, certamente, assimilarsi la scadenza anticipata della concessione demaniale marittima, conseguente al venir meno della proroga.

A questa conclusione la Corte giunge combinando il citato art. 17, che, con riferimento ai contratti di locazione, prevede esplicitamente il diritto al rimborso, e l'art. 5 della Tariffa, Parte I, che definisce, con unica disposizione, la registrazione in termine fisso dei contratti di locazione di beni immobili e delle concessioni su beni demaniali.

La Corte riconosce il diritto al rimborso in tutte le "ipotesi di recesso anticipato dai rapporti di durata aventi ad oggetto il godimento di beni immobili", e riconosce che, a tali fini, tra "la locazione di immobili e la concessione di beni demaniali" sussiste un "rapporto di equivalenza".

4. – Tra gli oneri connessi all'utilizzo di beni demaniali assentiti in concessione, ed in particolare di aree e fabbricati adibiti a stabilimento balneare, assume rilievo il prelievo fiscale collegato al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti. Tale tassa è dovuta in relazione al possesso o alla detenzione a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani, con esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative³³.

Le questioni controverse, con riferimento alla applicazione del tributo ai beni del demanio marittimo assentiti in concessione, riguardano la determinazione dell'area demaniale assoggettabile al tributo, e la (necessaria) commisurazione della tassa alla tipologia di utilizzo dell'area ed alla durata di tale utilizzo.

È necessario chiedersi, infatti, se, ai fini dell'applicazione del tributo, si debba considerare l'intera estensione dello stabilimento balneare e delle sue dirette pertinenze, compreso l'arenile; e se si debba tener conto dell'eventua-

³³ Tralasciando l'evoluzione normativa, e le varie denominazioni, dei tributi connessi al finanziamento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, si fa riferimento alla Tassa sui rifiuti (TARI) disciplinata dalla l. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, commi 641 s.

Il legislatore utilizza i concetti di "possesso" e "detenzione", per semplificare l'applicazione del tributo qualora durante l'anno vi sia un uso/detenzione limitato nel tempo (inferiore a 6 mesi), individuando il possessore come unico soggetto debitore. Tale fattispecie, però, assume rilievo nel caso di concessioni demaniali stagionali, poiché il concessionario resta sempre possessore del bene e ciò è sufficiente ad attribuirgli la soggettività passiva.

le utilizzo dell'area assentita in concessione, per un periodo di tempo limitato, in relazione alla durata della stagione balneare.

Il problema non è tanto quello che prevede la legge, ma la disciplina regolamentare predisposta dai Comuni, nella quale spesso non si tiene conto delle specificità che presentano le concessioni demaniali marittime per finalità turistico ricreative .

La legge dello Stato si limita, infatti, a consentire ai Comuni la previsione di riduzioni tariffarie nel caso di “locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente” (l. n. 147 del 2013, art. 1, comma 659). Non si tratta di una esclusione dell'obbligo di pagamento ma di una riduzione che è facoltà dei Comuni prevedere e disciplinare.

A ciò si aggiunge la previsione di una “tassa rifiuti giornaliera”. Anche in questo caso è previsto che i Comuni stabiliscano con regolamento le modalità di applicazione di una tariffa giornaliera per il servizio di gestione dei rifiuti, da applicare ai soggetti che “detengono temporaneamente” (ovvero per periodi inferiori a 183 giorni nel corso dello stesso anno solare), “locali o aree pubbliche o di uso pubblico” (l. n. 147 del 2013, art. 1, comma 662).

La Cassazione ha, di recente, ribadito, proprio in relazione ad uno stabilimento balneare, che sussiste “a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti”, e che è onere del contribuente provare (indicandolo nella denuncia originaria o di variazione) che le aree “non possono produrre rifiuti o per loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinate o perché risultino obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno”³⁴.

Viene, così, addossato al contribuente l'onere di provare che una porzione dell'area (arenile) oggetto di concessione non è produttiva di rifiuti e non deve essere considerata ai fini della commisurazione del tributo, ovvero che tale area non viene utilizzata (e conseguentemente non si producono rifiuti) per un determinato periodo dell'anno, e che pertanto il tributo deve essere quantificato in rapporto alla durata dell'utilizzo produttivo di rifiuti (stagione balneare). Sono evidenti, però, le difficoltà di fornire tale prova, posto che la Corte non ritiene sufficiente il rilievo di una “obiettiva condizione di non utilizzabilità” della struttura balneare fuori stagione³⁵.

³⁴ Cass. 12 maggio 2021, n. 12475.

³⁵ Cass. 18 maggio 2020, n. 9107. Prova idonea a dimostrare la non produttività di rifiuti ed il

Quanto alla applicazione di una tariffa giornaliera (da definire sempre con regolamento comunale), la giurisprudenza di legittimità ha posto l'accento sul riferimento legislativo alla "temporaneità della detenzione" (e del conseguente utilizzo potenziale dell'area), ritenendo che tale condizione non si verifichi nel caso di concessione demaniale marittima di durata pluriennale. In questo caso il concessionario, titolare di uno stabilimento balneare, "detiene stabilmente l'area, sebbene l'esercizio dell'attività di balneazione sia limitato nel tempo"³⁶.

In generale, con riferimento alla individuazione delle aree di uno stabilimento balneare rilevanti ai fini della tassa sullo smaltimento dei rifiuti, sembra consolidato l'orientamento della giurisprudenza (amministrativa e tributaria), secondo il quale non vanno considerate solo le superfici coperte, ma anche le aree scoperte, ovvero l'arenile, che costituiscono parte essenziale dello stabilimento e non "aree pertinenziali o accessorie", ed il cui utilizzo è di regola e ragionevolmente idoneo a produrre rifiuti.

Tuttavia, fermo restando l'onere probatorio a carico del contribuente una disciplina regolamentare più attenta eviterebbe il contenzioso.

Pare opportuno differenziare la tariffa per le aree coperte rispetto a quelle scoperte, posto che appare ragionevolmente prevedibile una maggiore attitudine a produrre rifiuti delle prime rispetto alle seconde.

La questione è se sia ragionevole, ai fini della idoneità a produrre rifiuti, considerare la superficie scoperta (porzione di spiaggia, arenile) utilizzata per la posa di ombrelloni ed altri beni mobili funzionali al godimento del servizio di balneazione, ovvero utilizzata per attività sportive o di intrattenimento, alla stessa stregua dei fabbricati che fanno parte dello stabilimento balneare, e nei quali possono essere svolte attività commerciali diversificate, comprese nel complesso dei servizi offerti dall'impresa balneare. A ciò si aggiunge che, con specifico riferimento ai fabbricati, potrebbe essere diversamente valutata l'idoneità a produrre rifiuti a seconda della loro funzione (si pensi ad es. alla differenza tra spogliatoi ed altre strutture dedicate ad attività

non uso dell'area per una parte dell'anno, potrebbe essere, ad esempio, il fatto documentato della stagionalità del servizio di raccolta dei rifiuti svolto dal Comune

³⁶ Cass. 17 maggio 2022, n. 15676. La Cassazione ritiene più corretto ricondurre tali fattispecie nell'ambito di applicazione della disposizione che consente al Comune di prevedere riduzioni tariffarie ed esenzioni nel caso di "locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente".

ricreative, strutture dedicate ad attività di ristorazione, e strutture dedicate ad altre attività commerciali di vendita al dettaglio di beni).

Non è contestabile, infatti, il principio della necessaria commisurazione del tributo al tipo di uso cui le aree sono destinate, con differenze tariffarie che tengano conto della maggiore o minore potenzialità a produrre rifiuti.

Se è vero, ad esempio, che anche un'area scoperta adibita a parcheggio può essere considerata idonea alla produzione di rifiuti, è stato riconosciuto che non può essere totalmente equiparata ad un'area coperta.

Ciò vale, a maggior ragione, per le aree scoperte facenti parte dello stabilimento balneare (che siano aree adibite a parcheggio o porzioni dell'arenile).

In mancanza di una differenziazione tra aree coperte ed aree scoperte, si potrebbe determinare una irragionevole uniformità di trattamento tra concessionari che hanno a disposizione eguali superfici, uno dei quali, però, utilizza strutture che gli consentono di offrire servizi ulteriori rispetto a quelli primari propri degli stabilimenti balneari.

Il problema della determinazione di una giusta misura tariffaria è, infatti, ancor più evidente quando l'area demaniale sulla quale insiste lo stabilimento balneare, comprende locali utilizzati per attività diverse rispetto a quella principale (svolte dallo stesso gestore dello stabilimento o da soggetti diversi)³⁷. Se tali attività hanno rilevanza autonoma rispetto al contesto unitario dello stabilimento balneare (quali appunto ristoranti, edicole, negozi, ecc.), deve essere valutata la loro diversa attitudine a produrre rifiuti prevedendo una tariffa differenziata che consideri lo stabilimento balneare in modo distinto ed autonomo rispetto ai locali adibiti ad altre attività³⁸.

³⁷ Come osserva C. Grippa, *L'identità dell'impresa balneare nell'esercizio delle attività turistiche*, in *L'impresa balneare sul demanio marittimo*, a cura di S. Zunarelli-N. Carnimeo, Bari, 2019, 126-127, "il servizio balneare è un servizio di natura composita che si articola sulla base di una serie più o meno ampia di attività di carattere commerciale, dipendente dalla capacità organizzativa del gestore e dagli investimenti dallo stesso effettuati", e l'azienda balneare comprende "un insieme di beni eterogenei (mobili e immobili, materiali e immateriali, fungibili e infungibili)".

³⁸ In questo senso M. De Simone, *La TARSU sugli stabilimenti balneari e la corretta misura della tariffa per le spiagge*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 455, ove si osserva che a fronte di attività che comportano una diversa attitudine a produrre rifiuti, come accade qualora "sulla superficie dello stabilimento insistano esercizi adibiti ad attività chiaramente estranee, anche se svolte dallo stesso gestore (quali appunto ristoranti, edicole, negozi, ecc.)", "la determinazione della tariffa dovrà essere espressione della potenzialità media unitaria per metro quadrato dell'intero compendio immobi-

Infine, se l'applicazione della tassa sullo smaltimento dei rifiuti, con riferimento alle aree demaniali date in concessione per uno stabilimento balneare, deve avvenire tenendo conto della capacità potenziale di produrre rifiuti ed in rapporto alla durata dell'utilizzo. Non possono non avere rilievo gli atti con i quali si definiscono la durata della stagione balneare e gli eventuali obblighi di rimozione delle strutture amovibili destinate alla balneazione e all'esercizio di somministrazione di alimenti e bevande al termine della stagione balneare (sulla cui legittimità peraltro si discute). In tali casi la natura stagionale dell'attività è palese, e deve certo essere differenziata l'eventuale tassazione collegata all'utilizzo, anche al di fuori della stagione, di parte dei locali per attività differenti da quelle connesse alla balneazione, come le attività di ristorazione.

5. – Fra i tributi ai quali sono soggetti i titolari di concessioni demaniali marittime, quello che assume maggior rilievo ed è fonte di controversie, è l'IMU³⁹. Il presupposto di questo tributo, caratterizzato da una ambivalente natura⁴⁰, è costituito dal “possesso” di immobili (fabbricati, aree fabbricabili e

liare contemperando, nella giusta proporzione, le superfici scoperte a basso impatto rifiuti (arenile, aiuole, giardini, ecc.) con quelle coperte a maggior impatto rifiuti”.

³⁹ L'Imposta municipale unica (IMU) è disciplinata dalla l. 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, commi 739 s. Per una ricostruzione della complessa stratificazione normativa, che ha riguardato anche la denominazione del tributo, v. M. Golisano-A. Persiani, *I tributi locali*, in G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2021, 813 s.

⁴⁰ La dottrina è da sempre attenta alla dialettica tra la tassazione del patrimonio e l'eventuale rilievo da attribuire al suo potenziale impiego produttivo ovvero alla sua capacità di generare reddito. Si tratta, infatti, di una questione non meramente teorica, ma che è suscettibile di incidere sulla giustificazione costituzionale del prelievo.

Generalmente si tende ad attribuire a tale imposta “natura patrimoniale”, pur riconoscendo l'innegabile rilievo assegnato alla “astratta idoneità” a produrre reddito, che costituisce carattere qualificante gli immobili assoggettati a tassazione, e concorre ad esprimere la capacità contributiva rappresentata dal “possesso” dell'immobile. Cfr. L. Perrone, *L'imposta comunale sugli immobili: primi spunti critici*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 753 s.

Su tale complesso tema si vedano anche, tra gli altri, G. Marini, *Imposta comunale sugli immobili (Ici)*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1995, 4 s.; A. Giovanardi, *Tributi comunali*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, XVI, Torino, 1999, 165 s.; M. Basilavecchia, *Imposta comunale sugli immobili (ICI)*, in *Enc. dir., Aggiorn.*, III, Milano, 1999, 670 s.; E. Marelli, *Imposta comunale sugli immobili (I.C.I.)*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm., agg.*, II, Torino, 2003, *passim.*; L. Salvini, *L'immu nel quadro del sistema fiscale*, in *Rass. trib.*, 2012, 689 s.; M. Mauro, *Imposta patrimoniale e imposizione sui redditi fondiari: profili critici e possibile razionalizzazione*, in *Riv. dir. fm.*, 2021, 235 s.

terreni agricoli). In particolare, il fabbricato è definito come “unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale”, e se ne considera parte integrante “l’area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente”⁴¹. I soggetti passivi sono i “possessori di immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi”.

La definizione degli elementi oggettivi del presupposto e l’individuazione dei soggetti passivi sono, di fatto, aspetti inscindibili, nel senso che tenendo conto del vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale su cosa debba intendersi per “possesso” dell’immobile⁴², essi appaiono unitariamente definiti, con l’effetto che l’imposta è dovuta dai soggetti che hanno, sulle tipologie di immobili individuate dal legislatore, una specifica situazione soggettiva configurante possesso, qualificata dalla titolarità del diritto di proprietà ovvero di uno dei diritti reali specificamente nominati.

In passato, la attribuzione di soggettività passiva al concessionario di beni demaniali veniva subordinata alla necessità di stabilire, caso per caso,

⁴¹ Si sottolinea, con riferimento ai fabbricati, che l’utilizzo del metodo catastale (iscrizione o iscrivibilità nel catasto), sembra indicare la prevalenza di un “criterio formale” di identificazione dell’immobile (classificazione catastale), rispetto alla sua destinazione (criterio di fatto).

Sugli elementi che costituiscono il presupposto del tributo (possesso, titolarità di una situazione giuridica soggettiva, tipologia di immobili), si veda E. Marelo, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 107 s., 112, il quale osserva che assumono esclusivo rilievo la “semplice appartenenza al soggetto passivo” dell’immobile e la sua classificazione catastale, mentre l’utilizzo effettivo del bene è un elemento estraneo alla fattispecie imponibile (112).

⁴² Sulla difficile qualificazione del “possesso di immobili” ai fini del tributo in esame, si vedano gli Autori già citati *supra*, e, tra gli altri, E. Marelo, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., 109 s.; G. Marini, *Profili problematici relativi al presupposto e alla ratio impositionis dell’Ici*, in *La fiscalità immobiliare*, a cura di F. Pistolesi, Milano, 2011, 92 s.; ID., *Contributo allo studio dell’imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, 64 s.; G. Salanitro, *Prime riflessioni sull’imposta sul valore degli immobili situati all’estero*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 62 s.; S. Dorigo, *Il presupposto e la nozione di «possesso»*, in *L’imposta municipale propria (IMU)*, a cura di E. della Valle, V. Ficari, G. Fransoni, G. Marini, Torino, 2022, 75 s.; A. Giovanardi, *Tributi comunali*, cit., 165 s.; S. Men-carelli, *Diritto civile e diritto tributario nella disciplina del presupposto dell’imposta comunale degli immobili*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 4, 1, 399 s.; M. Basilavecchia, *Profili eccentrici di soggettività passiva nell’Ici: l’utilizzatore nel leasing, i concessionari demaniali, il diritto di abitazione, il fallimento, l’eredità giacente*, in *Fin. loc.*, 2004, 67, il quale ritiene necessaria “un’indagine che, caso per caso, non si appaghi dell’accertamento della titolarità del diritto reale, ma vada alla ricerca del soggetto cui imputare una situazione di possesso produttivo”.

se la concessione avesse effetti reali costitutivi di un diritto di superficie o effetti obbligatori, al fine di valutare se il diritto di concessione fosse da comprendere tra le situazioni giuridiche soggettive configurabili come “possesso”.

Il dubbio è stato risolto introducendo una specifica fattispecie di soggettività passiva⁴³, che riguarda il concessionario di “aree demaniali” (o, più precisamente, di beni immobili demaniali), rendendo irrilevante stabilire se la concessione abbia effetti reali o effetti obbligatori⁴⁴. Di fatto, la nuova disciplina (applicata dal 2001) implica che anche un rapporto concessorio avente natura obbligatoria, comporta la soggettività passiva del concessionario ai fini Imu con riferimento ai beni immobili oggetto della concessione⁴⁵.

Resta controversa la questione (alla quale non hanno dedicato particolare attenzione la dottrina né la giurisprudenza) del rilievo da attribuire, in relazione alla soggettività passiva IMU, alle vicende che determinano la cessazio-

⁴³ Vedi art. 18, l. 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria 2001), che ha modificato l'art. 3 d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Nel passaggio dall'ICI all'IMU vedi l'art. 9, comma 1, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23; e da ultimo l'art. 1, comma 743, l. n. 160 del 2019.

Sul tema si vedano, tra gli altri, M. Basilavecchia, *Profili eccentrici di soggettività passiva nell'Ici: l'utilizzatore nel leasing, i concessionari demaniali, il diritto di abitazione, il fallimento, l'eredità giacente*, cit., 67 s.; M. Trimeloni, *Imposta comunale sugli immobili e regime delle concessioni su aree demaniali*, in *Fin. loc.*, 2005, 13 s.; C. Verrigni, *La soggettività Ici dei concessionari di aree demaniali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, II, 39 s.

Con riferimento all'applicabilità dell'ICI/IMU al concessionario del porto turistico, vedi S. Mencarelli, *Demanio marittimo e imposizione tributaria*, cit., 125 s.

⁴⁴ Il legislatore ha, così, ampliato il novero dei soggetti passivi, comprendendovi “tutti i concessionari di aree demaniali”, fermo restando che anche in precedenza, chi avesse edificato (e successivamente utilizzato) un immobile su area demaniale, doveva ritenersi soggetto passivo “in quanto titolare di diritti concessori di natura reale”. Cfr. C. Verrigni, *op. loc. cit.*

A conferma di tale interpretazione, vedi anche la Risoluzione 6 marzo 2003, n. 1, Ministero dell'Economia e delle Finanze, nella quale si afferma che al concessionario di aree demaniali è attribuita la soggettività passiva “prescindendo da ogni considerazione in ordine alle modalità con cui si verifica in concreto il possesso del bene”.

⁴⁵ Si rammenta che anche prima della modifica normativa citata, la giurisprudenza di legittimità tendeva a riconoscere la soggettività passiva del concessionario in quanto titolare di un diritto reale (diritto di superficie o proprietà superficaria) sull'area demaniale. Si veda, ad esempio, Cass. 26 gennaio 2007, n. 1718, ove si afferma che l'attribuzione al concessionario di uno stabilimento balneare della “facoltà di costruire e mantenere sulla spiaggia una costruzione, più o meno stabile, e consistente in vere e proprie strutture edilizie o assimilate (sale ristoranti, locali d'intrattenimento o da ballo, caffè, spogliatoi muniti di servizi igienici e docce, ecc.) integra una vera e propria proprietà superficaria, sia pure avente natura temporanea e soggetta ad una peculiare regolazione”.

ne del rapporto concessorio (per scadenza naturale, revoca o decadenza), qualora l'utilizzazione (detenzione) del bene da parte dell'ex concessionario si protragga (illegittimamente) oltre tale termine.

Il tema è naturalmente collegato con quello della "ambiguità" del termine "possesso", che pure ha un ruolo centrale nella costruzione del presupposto del tributo di cui si parla ⁴⁶, ma nell'ottica del presente contributo ci si limita ad alcune considerazioni in merito alla specifica fattispecie della soggettività passiva ai fini Imu del concessionario di beni demaniali, tenendo conto degli evidenti caratteri di affinità rispetto alla soggettività passiva al locatario per gli immobili concessi in locazione finanziaria ⁴⁷.

Si tratta, infatti, di soggetti non titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento, e si attribuisce rilievo alla relazione materiale del locatario/concessionario con il bene, funzionale al suo godimento (a prescindere da ogni considerazione sulla tipologia di utilizzo effettivo del bene), unitamente al titolo giuridico che attribuisce al detentore del bene il diritto di utilizzarlo.

Anche a proposito del concessionario di beni demaniali è legittimo chiedersi, come per il *leasing* immobiliare, che relazione intercorra, ai fini della individuazione del soggetto passivo del tributo, tra il titolo che attribuisce il diritto di utilizzazione (concessione demaniale) e la materiale disponibilità del bene.

⁴⁶ Cfr. E. Marelli, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., 109 s., e la dottrina citata *supra* nota 42, e *infra* nota 48.

⁴⁷ È evidente che si introduce, in entrambi i casi, una regola "di carattere «eccezionale» e derogatoria", rispetto alla regola generale secondo la quale il presupposto è costituito dal possesso del bene a titolo di proprietà o di altro diritto reale. Cfr. G. Corasaniti, *Riflessioni (tra norme e principi e principi di diritto civile e diritto tributario) a margine di due recenti (e contrastanti) pronunce della Suprema Corte sulla controversa soggettività passiva ai IMU nel leasing immobiliare*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 2167.

V. anche S. Dorigo, *Il presupposto e la nozione di «possesso»*, cit., 81, ove si osserva che "la soggettività passiva del locatario in costanza di contratto non è che una eccezione, voluta dal legislatore, che cessa di operare al venir meno del vincolo contrattuale, venendo in tal caso ripristinata la regola generale che collega la soggettività passiva alla titolarità del diritto di proprietà".

Pare opportuno ricordare quanto affermato dalla Corte costituzionale (sent. 22 aprile 1997, n. 111, con riferimento all'ICI), ovvero che il tributo "non tende a colpire solo i proprietari ma, più in generale, i titolari delle situazioni previste dall'art. 3, in quanto idonee, nella loro varietà, ad individuare di norma coloro che, avendo il godimento del bene, si avvantaggiano, con immediatezza, dei servizi e delle attività gestionali dei Comuni, a beneficio dei quali il gettito viene, a regime, destinato".

Orbene, quanto alla ipotesi generale in cui alla materiale disponibilità del bene non si affianca la sussistenza di un valido titolo, la fattispecie del concessionario di beni demaniali che mantiene la disponibilità dell'immobile senza titolo, presenta molte affinità con quella del locatario che non restituisce il bene al concedente dopo la risoluzione del contratto di locazione finanziaria. Su tale questione, la giurisprudenza e la dottrina (alla quale si rinvia)⁴⁸, sono divise sulla individuazione del soggetto passivo nel periodo intercorrente tra la risoluzione del contratto e la riconsegna del bene.

Da un lato si attribuisce la soggettività al proprietario concedente (sul solco della prevalente giurisprudenza⁴⁹) e non all'ex locatario, nonostante questi conservi la materiale disponibilità del bene⁵⁰.

Secondo una diversa tesi (che richiama una giurisprudenza minoritaria⁵¹) si segue, invece, “un approccio che predilige la prevalenza della sostanza sulla forma”, si attribuisce la soggettività passiva all'ex locatario, in virtù del fatto che mantiene la materiale disponibilità del bene, “prescindendo, dunque, dalla formale cessazione degli effetti prodotti dal titolo”⁵².

⁴⁸ Sul tema si vedano, tra gli altri, F. Paparella, *Le incertezze della Corte di Cassazione in merito all'individuazione del soggetto passivo dell'IMU nel caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 88 s.; G. Ragucci, *Un passo verso la soluzione del problema della soggettività passiva all'IMU dopo la risoluzione del leasing immobiliare*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 108 s.; G. Corasaniti, *Riflessioni (tra norme e principi e principi di diritto civile e diritto tributario) a margine di due recenti (e contrastanti) pronunce della Suprema Corte sulla controversa soggettività passiva ai IMU nel leasing immobiliare*, cit., 2163 s.; P. Puri, *La prima volta della Cassazione su IMU e risoluzione anticipata del contratto di leasing*, in *Riv. giur. trib.*, 2019, 691 s.; F. Spinello, *La soggettività passiva ai fini dell'imu nel caso di occupazione abusiva dell'immobile*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 886 s.; E. Mencarelli, *Leasing e IMU: obblighi del locatario inadempiente*, in *Rass. trib.*, 2013, 637 s.

⁴⁹ Vedi *ex multis* Cass. 7 marzo 2024, n. 6232; Cass. 8 marzo 2023, n. 6884; Cass. 27 aprile 2022, n. 13120; Cass. 28 febbraio 2022, n. 6476; Cass. 22 luglio 2021, n. 20977; Cass. 19 novembre 2019, n. 29973; Cass. 9 ottobre 2019, n. 25249; Cass. 22 maggio 2019, n. 13793.

⁵⁰ Cfr. G. Ragucci, *Un passo verso la soluzione del problema della soggettività passiva all'IMU dopo la risoluzione del leasing immobiliare*, cit., 110 s., ove si osserva che per una imposta patrimonialmente intesa, “il godimento che un terzo ricava dal bene detenuto senza titolo perde la relazione con il presupposto imponible”.

⁵¹ Vedi Cass. 17 luglio 2019, n. 19166, in *Riv. giur. trib.*, con nota di P. Puri, *La prima volta della Cassazione su IMU e risoluzione anticipata del contratto di leasing*.

⁵² Cfr. G. Corasaniti, *Riflessioni (tra norme e principi e principi di diritto civile e diritto tributario) a margine di due recenti (e contrastanti) pronunce della Suprema Corte sulla controversa soggettività passiva ai IMU nel leasing immobiliare*, cit., 2163 s., e 2183.

Questa ricostruzione è coerente con la natura patrimoniale del tributo, giusta la quale, “la verifica in merito alla relazione giuridicamente qualificata tra il fatto indice di capacità contributiva ed il soggetto passivo è di natura reale”, con l’effetto che “se l’oggetto dell’imposizione è il bene immobile il tributo non può non colpire colui che più di ogni altro lo utilizza, ne dispone e ne gode in quanto l’esercizio di tali poteri esprime meglio di altri elementi l’indice concretamente rivelatore di ricchezza e la manifestazione di capacità contributiva che è alla base delle imposte immobiliari”⁵³

Pare opportuno, però, evidenziare, a questo punto, un profilo sostanziale del quale si dovrebbe tener conto nel valutare le possibili conseguenze della cessazione del rapporto concessorio.

Mentre nel caso di risoluzione della locazione finanziaria l’alternativa è tra la attribuzione della soggettività passiva dell’ex locatario (senza titolo) in virtù della materiale disponibilità del bene, ovvero dell’ex concedente (possessore) in virtù del titolo di proprietà sul bene. Con riferimento ai beni demaniali, o si afferma la soggettività passiva dell’ex concessionario che mantiene la disponibilità del bene e lo utilizza (senza titolo), ovvero si nega che la detenzione del bene demaniale senza titolo (ovvero senza una concessione valida ed efficace) possa integrare il presupposto del tributo.

Non è difficile immaginare i diversi risvolti dell’una o dell’altra soluzione, in una fase di perdurante incertezza circa la sorte delle concessioni balneari scadute o in scadenza.

In base ad una recente pronuncia della giurisprudenza tributaria di merito, con riferimento alla concessione di aree demaniali (anche se non a scopo turistico ricreativo), quando viene meno il rapporto concessorio (nel caso di specie in seguito a revoca per inadempimento, ma sono equiparabili le ipotesi di scadenza naturale o decadenza), la “perdurante ed abusiva detenzione del bene da parte dell’ex concessionario non può assumere rilievo ai fini tributari”.

Tale decisione è motivata dal giudice tributario, affermando che la legge prevede, quale presupposto dell’imposta municipale, un “possesso qualificato”, che

⁵³ Cfr. F. Paparella, *Le incertezze della Corte di Cassazione in merito all’individuazione del soggetto passivo dell’IMU nel caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing*, cit., 99, il quale aggiunge: “è indubbio che l’utilizzatore mantenga una relazione giuridicamente qualificata sul bene che gli consente di continuare ad esercitare i poteri e le facoltà tipici del possessore e del proprietario come se il rapporto non si fosse mai risolto”.

deve corrispondere alla titolarità di uno dei diritti individuati, e, nel caso di concessioni demaniali alla validità dell'atto di concessione. Pertanto, se "il titolo che attribuisce al concessionario la qualifica di possessore qualificato è l'atto di concessione", allora "la revoca della concessione fa venir meno tale titolo", con l'effetto che il presupposto del tributo deve ritenersi non perfezionato⁵⁴.

Non rilevante ai fini della presente trattazione, ma meritevole di essere segnalata, è la questione della perdita della disponibilità materiale del bene, in seguito a "violazione di domicilio" (art. 614 c.p.), "invasione di terreni o edifici" (art. 633 c.p.), ovvero "occupazione abusiva". L'orientamento giurisprudenziale tendente ad affermare che, in questi casi, la indisponibilità dell'immobile non esclude la soggettività passiva ai fini Imu⁵⁵, è, in parte, superato per effetto della previsione che "sono esenti dall'imposta" gli immobili "non utilizzabili né disponibili" in seguito agli eventi sopra citati, se è stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria⁵⁶.

Il legislatore pare, qui, avere considerato prevalente l'elemento materiale della disponibilità (possibilità di godimento) dell'immobile rispetto all'elemento formale costituito dal titolo (diritto di proprietà o altro diritto reale sul bene). La mancanza del primo costituisce causa di esenzione se dipende

⁵⁴ Comm. trib. reg. Lazio, 11 marzo 2022, n. 1122. Nella decisione, a fondamento della tesi sostenuta, si richiama l'orientamento della giurisprudenza di legittimità che, in caso di locazione finanziaria, esclude la soggettività passiva del locatario dal momento della formale risoluzione del contratto, a nulla rilevando (ai fini fiscali) il fatto che l'immobile non viene riconsegnato all'impresa concedente e continua ad essere occupato (senza titolo) dall'ex locatario. Cass. 22 luglio 2021, n. 20977, ove si afferma che "il venir meno del titolo (leasing) fa venire meno anche la legittima posizione di detentore qualificato in capo all'utilizzatore ancora nel possesso del bene". Cass. 19 novembre 2019, n. 29973, nel senso che "la detenzione qualificata in capo all'utilizzatore, considerata dal legislatore quale presupposto per l'imposizione IMU, permane solo durante la vita del rapporto giuridico e si traduce invece in mera detenzione senza titolo a seguito della risoluzione del contratto". Cass. 9 ottobre 2019, n. 25249, ove si rileva che la legge "individua nel locatario il soggetto passivo, nel caso di locazione finanziaria, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto, derivandone, qualora il contratto di leasing sia risolto, anche se l'immobile non sia stato restituito, che il locatore ritorna ad essere soggetto passivo".

⁵⁵ Cfr. F. Spinello, *La soggettività passiva ai fini dell'imu nel caso di occupazione abusiva dell'immobile*, cit., 890 s., e la giurisprudenza ivi citata.

⁵⁶ V. art. 1, comma 759, lett. g *bis*, l. 27 dicembre 2019, n. 160, introdotto dalla l. 29 dicembre 2022, n. 197. Sul tema vedi A. Purpura, *Prime osservazioni sull'esenzione IMU per gli immobili oggetto di occupazione abusiva introdotta dalla Legge di Bilancio 2023*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 485 s.

da un illecito denunciato all'autorità giudiziaria.

Sulla questione è intervenuta di recente la Corte costituzionale⁵⁷, giudicando illegittima, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., la disciplina anteriore alla novella del 2023, nella parte in cui non prevede che non sono soggetti all'imposta gli immobili "non utilizzabili né disponibili" se ciò dipende da uno dei fatti sopra citati denunciato all'autorità giudiziaria.

La Consulta ha, così, consolidato, sebbene in via indiretta ("indipendentemente dalla nozione di possesso cui debba farsi riferimento a proposito dell'IMU"), il legame tra elemento formale e materiale (titolo e disponibilità) con riferimento al presupposto di fatto dell'IMU, ritenendo "irragionevole e contrario al principio della capacità contributiva che il proprietario di un immobile occupato abusivamente, il quale abbia sporto tempestiva denuncia all'autorità giudiziaria penale sia, ciò nonostante, tenuto a versare l'IMU per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l'immobile venga liberato, perché la proprietà di tale immobile non costituisce, per il periodo in cui è abusivamente occupato, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso".

Non è escluso che tale pronuncia possa influire sulla valutazione di ulteriori fattispecie nelle quali il proprietario o il titolare di un diritto reale sull'immobile non ne hanno la disponibilità materiale per cause indipendenti dalla loro volontà.

6. – Naturalmente il concessionario è soggetto passivo IMU solo a condizione che i beni immobili demaniali oggetto della concessione appartengano al novero di quelli il cui possesso integra il presupposto⁵⁸. Come chiarito dalla prassi, infatti, non deve trarre in inganno l'aggiunta del concessionario

⁵⁷ Sent. 18 aprile 2024, n. 60

⁵⁸ In dottrina si osserva che la rilevanza del diritto di concessione su aree demaniali contribuisce a rendere "disomogeneo" il quadro della soggettività passiva, concludendo per la "mancanza di una figura in grado di rendere conto unitariamente dei diritti presi in considerazione dalle norme disciplinanti la fattispecie imponibile". Cfr. E. Marelli, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., 117 s.

Per una ricostruzione critica delle diverse letture della disposizione, che implicherebbero la necessità di scrutinare i singoli rapporti concessori, per valutare la specifica situazione di godimento radicata nel rapporto concessorio, si rinvia a A. Acquafredda-P.L. Cardella, *Le concessioni di aree demaniali*, in *L'imposta municipale propria (IMU)*, a cura di E. della Valle, V. Ficari, G. Franson, G. Marini, Torino, 2022, 120 s.

di “aree demaniali” al catalogo dei soggetti passivi dell’IMU. L’intento del legislatore è, evidentemente, quello di applicare il tributo ai fabbricati (preesistenti o realizzati dal concessionario), mentre l’area demaniale priva di fabbricati non è compresa tra gli immobili il cui possesso costituisce presupposto impositivo⁵⁹.

Alcuni dubbi sorgono non tanto con riferimento alla concessione di aree demaniali e fabbricati già esistenti su di esse, ma piuttosto nelle ipotesi in cui si attribuisce al concessionario il diritto di costruirne di nuovi.

In entrambi i casi si ribadisce che non è in discussione la soggettività passiva del concessionario, oggi espressamente prevista dalla legge, sia quando oggetto di concessione è l’area unitamente al fabbricato su di essa insistente, sia con riferimento ai fabbricati che il concessionario è autorizzato a realizzare sull’area demaniale. Per consolidato orientamento giurisprudenziale, l’attribuzione al concessionario (di uno stabilimento balneare) della facoltà di edificare e mantenere sulla spiaggia una costruzione, più o meno stabile (sale ristoranti, locali d’intrattenimento o da ballo, caffè, spogliatoi muniti di servizi igienici e docce, etc.), integra una “proprietà superficaria”, con la conseguente soggettività passiva del concessionario ai fini IMU⁶⁰. Tale diritto ha carattere temporaneo, ovvero limitato alla durata della concessione, e si estingue al momento della cessazione del rapporto concessorio (per scadenza naturale, revoca o decadenza).

L’aspetto centrale è, però, quello del corretto accatastamento di tali immobili⁶¹. Il sistema fiscale immobiliare è, infatti, strettamente connesso al si-

⁵⁹ Risoluzione n. 1 del 2003.

⁶⁰ Di recente vedi Cass. 19 aprile 2023, n. 10577, che non ritiene rilevante, ai fini IMU, la distinzione tra “concessione di un’area demaniale” e “concessione di un fabbricato insistente su un’area demaniale”. La S.C. afferma che “nel caso di concessione avente ad oggetto il fabbricato edificato (o edificando) su un’area demaniale”, “il concessionario acquista la titolarità di un diritto reale assimilabile, rispettivamente, al diritto di superficie o alla proprietà superficaria, a seconda che il fabbricato non sia ancora ovvero sia già esistente”.

Anche in dottrina si osserva che “l’atto concessorio normalmente (ovvero nel naturale assetto del Codice della navigazione) comporta la costituzione di un diritto di superficie ... avente ad oggetto il diritto di realizzare e/o mantenere ed utilizzare le opere esistenti sull’arenile”. C. Verrigni, *op. cit.*, 45.

⁶¹ Sul tema vedi S. Scarpino, *Gli stabilimenti balneari: accatastamento e IMU*, in *Azienditalia*, 2022, 950 s.

A proposito del classamento catastale e l’applicazione dell’IMU, con riferimento ai beni del de-

stema catastale. Il classamento e l'attribuzione della rendita sono direttamente rilevanti ai fini della individuazione dei presupposti e dei valori funzionali alla applicazione delle imposte⁶².

La questione è di attualità, negli ultimi anni, proprio con riferimento alle concessioni demaniali marittime a scopo turistico ricreativo ed ai fabbricati costruiti su di esse che costituiscono stabilimenti balneari, in considerazione della regola secondo la quale deve essere censita in catasto ogni unità immobiliare (fabbricato, porzione di fabbricato, o insieme di fabbricati) che presenti “potenzialità di autonomia funzionale e reddituale”, ivi compresi i “manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabiliti nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale”⁶³.

Non vi è dubbio che l'obbligo di iscrizione in catasto dei fabbricati realizzati su aree demaniali gravi sul concessionario che ha costruito l'opera⁶⁴, e che alla scadenza della concessione, in caso di demolizione o devoluzione allo Stato, si debba provvedere all'aggiornamento degli atti catastali.

In materia di accatastamento dei fabbricati costituenti uno stabilimento balneare diversi sono gli interventi di prassi. In una Circolare del 2008, vengono definite le caratteristiche delle opere per le quali sorge l'obbligo di accatastamento, e si fa riferimento non solo a costruzioni in muratura, ma anche a “strutture prefabbricate realizzate su piattaforma in cemento armato”⁶⁵.

manio portuale assentiti in concessione a privati, sia consentito rinviare a A. Buccisano, *Beni del demanio portuale e fiscalità immobiliare*, in *Riv. dir. nav.*, 2016, 3 s.; ID, *Il censimento in catasto di banchine, aree scoperte e depositi, alla luce delle novità contenute nella legge di bilancio per il 2018*, *ivi*, 2018, 663 s.

⁶² Sul rilievo del classamento e dell'accertamento catastale in materia tributaria, vedi per tutti, G. Salanitro, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003, pag. 37 s.; G. Melis, *Questioni attuali in tema di catasto e fiscalità immobiliare*, in *Rass. trib.*, 2010, pag. 703 s.; C. Buccico, *Il catasto. Profili procedurali e processuali*, Napoli, 2008, pag. 137 s.

⁶³ Vedi art. 2, d.m. 2 gennaio 1998, n. 28, contenente il Regolamento recante norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati. Per “unità immobiliare urbana” si intende “ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio” (art. 5, r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652); ed è accertata “come distinta unità immobiliare urbana ogni fabbricato, o porzione di fabbricato od insieme di fabbricati” che rappresenta un “cespite indipendente” (art. 40, d.p.r. 1 dicembre 1949, n. 1142).

⁶⁴ Ciò, naturalmente, a condizione che le opere realizzate abbiano i requisiti necessari per essere qualificate come “fabbricati” secondo la definizione citata.

⁶⁵ Vedi circ. 4 marzo 2008, prot. n. M_TRA/DINFR 2592, emanata congiuntamente da Ministero dei Trasporti, Agenzia del Territorio e Agenzia del Demanio.

Per quanto riguarda la categoria catastale, si attribuisce di regola la categoria C/5 (stabilimenti balneari e di acque curative), in tutti i casi in cui le strutture sono funzionali ad offrire i servizi essenziali agli utenti dello stabilimento. Nel caso di riscontrata “complessità degli organismi edilizi” costituenti lo stabilimento, si attribuisce la categoria D/8 (Fabbricati costruiti o adattati per speciali esigenze di una attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni).

La differenza è che nel primo caso la rendita è il risultato dell'applicazione delle tariffe d'estimo alla categoria e alla classe attribuite all'immobile, mentre nel secondo caso la rendita è accertata «con stima diretta per ogni singola unità» (tramite procedimento diretto se vi è un mercato delle locazioni o delle compravendite di riferimento, o procedimento indiretto in base al valore di mercato dell'immobile o al costo di ricostruzione).

Nella stima si terrà conto della porzione di arenile dato in concessione e non occupato da costruzioni, per la sua capacità di contribuire alla “determinazione del reddito” ordinariamente ritraibile dal fabbricato, considerando anche la stagionalità dell'utilizzo ⁶⁶.

Date queste premesse non si può escludere il rischio di una disomogeneità nella determinazione delle rendite catastali, dipendente dal metodo seguito nell'individuare la superficie dell'area demaniale scoperta considerata come pertinenza dello stabilimento, e quella che, invece, resta iscritta al catasto terreni e la cui incidenza economica non viene considerata per determinare la rendita del fabbricato.

I maggiori dubbi riguardano l'accatastamento di prefabbricati stagionali rimovibili, ed in particolare l'ipotizzato obbligo di accatastamento, con i conseguenti oneri fiscali, per strutture prefabbricate difficilmente assimilabili alle costruzioni cui si è fatto cenno, e che caratterizzano un gran numero di stabilimenti balneari.

Nessun obbligo di accatastamento sussiste con riferimento a “concessioni demaniali su porzioni di arenili prive di costruzioni”. Vedi nota Agenzia delle entrate del 7 dicembre 2016.

⁶⁶ Vedi ancora la nota Agenzia delle entrate del 7 dicembre 2016, ove, al punto 6, si specifica che “La porzione di arenile dato in concessione, per la cui valutazione occorre comunque tener presente anche la stagionalità di sfruttamento, soprattutto della porzione non occupata da costruzioni, trova quindi adeguata considerazione nel giudizio di stima dell'unità immobiliare costituita dallo stabilimento edificato, attesa la sua capacità di conferire qualità al contesto territoriale in cui l'unità stessa ricade e di contribuire, unitamente alle altre caratteristiche architettoniche e posizionali, alla determinazione del reddito ordinariamente ritraibile dalla stessa”.

In una nota del 2019⁶⁷, l'Agenzia delle entrate, richiamando quanto stabilito nel d.m. n. 28 del 1998, afferma che, “laddove un manufatto sia stato installato al suolo per essere mantenuto nel tempo, lo stesso viene ad assumere rilievo catastale - con conseguente obbligo di dichiarazione - ancorché sia stato realizzato con elementi prefabbricati e semplicemente appoggiato al suolo”.

Dall'obbligo di accatastamento sarebbero esclusi i soli “manufatti a carattere stagionale”, “installati ad inizio stagione, per poi essere completamente smontati e rimossi al termine della stessa”, a condizione che la rimozione avvenga effettivamente. La “stagionalità”, intesa come permanenza della struttura per un periodo di tempo limitato nell'anno solare, esclude, infatti, che possa ritenersi sussistente il requisito della “stabilità nel tempo”, necessario affinché il fabbricato venga considerato “unità immobiliare”, con conseguente obbligo di accatastamento⁶⁸.

L'amministrazione ritiene, però, che anche i prefabbricati “semplicemente appoggiati al suolo” e facilmente rimuovibili (a prescindere dal fatto che siano realizzati su una piattaforma in cemento), se mantenuti stabilmente nel tempo debbano essere censiti in catasto, poiché ciò che rileva al fine di escluderne l'obbligo di accatastamento è la “effettiva rimozione stagionale”.

In un successivo atto⁶⁹, l'Agenzia delle entrate conferma questo orientamento, affermando che l'obbligo di accatastamento sorge in capo al concessionario, sia quando realizza opere costituenti “unità immobiliari” secondo quanto previsto dall'art. 2, d.m. n. 28 del 1998, ovvero costruzioni “ancorate o fisse al suolo”, sia con riferimento a “manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo”, purché abbiano “autonomia funzionale e reddituale”, e siano “stabili nel tempo”. Verificate le altre, l'ultima condizione sussiste certamente, date le loro caratteristiche, per le opere che rientrano nelle tipologie previste dalla circ. n. 2592 del 2008. L'amministrazione, però, non esclude che possano essere realizzati manufatti con caratteristiche

⁶⁷ Vedi Agenzia delle entrate, nota 1 agosto 2019, n. 661036.

⁶⁸ Cfr. art. 2, del d.m. n. 28 del 1998. Vedi ancora la nota n. 661036 del 2019, ove si precisa che, in questi casi, non assume rilevanza catastale “l'eventuale presenza, anche stabile nel tempo, di soli elementi accessori o di abbellimento (ad esempio, piattaforme anche in conglomerato cementizio armato, pavimentazioni, pedane, camminamenti, fioriere, ecc.), quando questi risultino funzionali solo alle opere comunque rimosse a fine stagione”.

⁶⁹ Risposta ad interpello del 19 settembre 2019, n. 372.

diverse, per i quali sorgerebbe comunque l'obbligo di accatastamento, laddove rispondenti ai requisiti di cui all'articolo 2 citato.

Nella stessa direzione sembra muoversi la giurisprudenza di legittimità⁷⁰ (e, anche se in altro contesto, la giurisprudenza amministrativa⁷¹), che non attribuisce rilievo alle caratteristiche costruttive per considerare una determinata opera come “temporanea” o “stagionale”, e quindi non qualificabile come “unità immobiliare” in quanto priva del necessario requisito di “stabilità nel tempo”.

Si tratta di una ulteriore conferma della rilevanza, ai fini catastali e fiscali, del possesso, da parte del concessionario, di strutture realizzate “per offrire servizi balneari” (locale bar, cabine, gazebo), le quali, pur se accertate come “precarie ed amovibili perché costruite con materiale di legno”, “hanno comunque una capacità reddituale che è ciò che rileva ai fini dell'imposizione fiscale”⁷².

Occorre, però, maggiore chiarezza. Per facilitare gli adempimenti dei concessionari ed i controlli dell'amministrazione, è necessario garantire uniformità delle regole su tutto il territorio nazionale “così da arginare il rischio di interpretazioni arbitrarie o, comunque, instabili ad opera degli uffici tributi degli enti locali”⁷³.

Non sembra, peraltro, ragionevole l'affermazione di un generalizzato obbligo di censire ogni struttura, anche se prefabbricata, priva di fondazione e non stabilmente infissa al suolo, con i conseguenti oneri fiscali. Si tratterebbe di un obbligo di accatastamento per opere che nulla hanno a che vedere con le “costruzioni in muratura”, e neanche con le “strutture prefabbricate realizzate su piattaforma in cemento armato”.

Sono frequenti i casi in cui gli imprenditori del settore balneare, titolari di stabilimenti e di altre attività commerciali esercitate su aree demaniali, hanno ricevuto o possono attendersi una modifica dei dati di classamento degli immobili da essi utilizzati, e conseguentemente l'aumento della rendita catastale, con i conseguenti effetti fiscali.

⁷⁰ Di recente vedi Cass. 3 marzo 2023, n. 7769.

⁷¹ Sulla non equivalenza tra “amovibilità” e “stagionalità” o “uso temporaneo”, vedi, ad es., Cons. Stato 10 marzo 2023, n. 2559; Cons. Stato 30 dicembre 2022, n. 11715.

⁷² Cass. 4 aprile 2019, n. 9429.

⁷³ In questo senso G. Selicato, *Tributi locali. Proposte a sostegno dell'impresa balneare*, in *L'impresa balneare sul demanio marittimo*, a cura di S. Zunarelli-N. Carnimeo, Bari, 2019, 58.

Ciò dipende dal fatto che l'amministrazione effettua tali variazioni in aumento operando un confronto con i "presunti valori di mercato ricadenti nello stesso ambito territoriale", ed un rilevante impatto può avere, come parametro di rideterminazione della rendita, la stima del valore dell'arenile oggetto della concessione.

7. – Quelli proposti sono solo alcuni spunti di riflessione, che evidenziano le criticità e la incertezza delle regole fiscali in materia di concessioni demaniali marittime per finalità turistico ricreative. La disciplina del settore è caratterizzata, sotto molti aspetti (procedure di rilascio, determinazione e riscossione dei canoni), compreso quello fiscale, da una frammentazione delle competenze amministrative, da continue modifiche normative a tratti parossistiche, e da regole obsolete e spesso in contrasto con i principi europei.

Tale situazione, da un lato non consente una efficace gestione del demanio marittimo e si ripercuote negativamente sul livello delle entrate derivanti dalle concessioni, posto che i canoni non risultano generalmente proporzionati alla redditività del bene demaniale per il concessionario, dall'altro rischia di compromettere ingiustificatamente l'equilibrio economico delle attività commerciali svolte sull'area demaniale in base ad un legittimo titolo concessorio.

È fuor di dubbio, infatti, che l'utilizzo dei beni del demanio marittimo ha notevole rilevanza dal punto di vista economico, sociale ed occupazionale. Basti pensare alle concessioni rilasciate per strutture dedicate alla nautica da diporto, porti turistici, e naturalmente imprese balneari, nelle quali spesso vengono esercitate attività commerciali di vario genere.

Di ciò si dovrebbe tener conto nelle valutazioni sulla pressione fiscale che subiscono gli imprenditori del settore turistico balneare, che svolgono attività generalmente a carattere stagionale, e sopportano elevati costi di gestione comprendenti anche oneri non direttamente correlati all'attività svolta ma imposti dalla legge per ragioni di sicurezza degli utenti o di cura dei beni dati in concessione.

Un'ultima considerazione, *de iure condendo*, riguarda l'incidenza della fiscalità nella fase in cui cessa il rapporto di concessione, per scadenza naturale, revoca o decadenza. La prima ipotesi, infatti, potrebbe diffusamente verificarsi prossimamente in seguito al venir meno di proroghe disposte per legge o da provvedimenti amministrativi.

La questione è quella del regime fiscale da applicare nel caso di opere stabili costruite dal concessionario sull'area demaniale e devolute allo Stato "senza alcun compenso o rimborso" alla scadenza della concessione (così come è previsto anche nel caso di decadenza).

È certo necessaria maggiore chiarezza della legislazione, anche in relazione alla auspicata previsione normativa di un equo indennizzo a favore del concessionario uscente.

Vero è che, con riferimento alla vigente normativa che prevede l'acquisizione allo Stato, senza compenso o indennizzo, delle opere non amovibili costruite sull'area demaniale, non sono stati, fino ad ora, sollevati dubbi di compatibilità con il diritto dell'Unione europea (v. *supra* § 2). Ma tali dubbi potrebbero manifestarsi se nei futuri interventi di riforma del settore, dovesse riproporsi il principio (fissato nella delega di cui all'art. 4, l. n. 118/2022, i cui termini sono scaduti), della "definizione di criteri uniformi per la quantificazione dell'indennizzo da riconoscere al concessionario uscente, posto a carico del concessionario subentrante"⁷⁴.

Problematica è anche la questione della revoca delle concessioni, per la quale, se pure è previsto un indennizzo, nel caso in cui siano state costruite opere stabili, "pari al rimborso di tante quote parti del costo delle opere quanti sono gli anni mancanti al termine di scadenza fissato" (art. 42 cod. nav.), manca una specifica disciplina fiscale.

Insomma, il peso della fiscalità su questo settore, contribuisce ad aggra-

⁷⁴ Basta richiamare quanto osservato nelle conclusioni dell'Avvocato Generale in relazione alla Causa C 598/22 (vedi *supra* nota 15), ove si afferma che "una norma che trattasse gli operatori economici che entrano nel rapporto concessorio per la prima volta in modo diverso da quelli che continuano la loro attività sulla base del rinnovo della concessione sarebbe contraria al diritto dell'Unione" (punto 60); e che "se venisse corrisposto un qualsiasi indennizzo ulteriore al concessionario uscente, i nuovi concorrenti che si contendono la nuova concessione sulla stessa area si troverebbero in una posizione meno vantaggiosa", "una siffatta opzione sarebbe contraria al diritto dell'Unione" (punto 98).

Ci sono, insomma, "buone ragioni per ritenere che l'eventuale pagamento di un indennizzo, a carico del concessionario subentrante ed a favore del concessionario uscente" costituirebbe una violazione del diritto dell'Unione europea. Se una clausola di questo tenore fosse "inserita nella procedura di selezione per l'individuazione del candidato prescelto, attribuirebbe un ingiustificato vantaggio al concessionario uscente (che partecipa alla selezione) rispetto agli altri partecipanti alla selezione, in quanto solo lui sarebbe in grado di proporre un'offerta non condizionata dall'onere di dover pagare un indennizzo". Cfr. G. Marchegiani, *Le vicissitudini delle concessioni balneari e la precarietà della loro situazione*, cit., 13.

vare le difficoltà derivanti dalla perdurante assenza di un'organica disciplina delle concessioni demaniali marittime (nonostante i ripetuti annunci di un intervento legislativo di riforma)⁷⁵.

Il legislatore non può limitarsi, però, alla mappatura delle concessioni e alla riforma della disciplina amministrativa del settore, per quanto sia primario adeguare la disciplina concernente le procedure di assegnazione delle concessioni, prevedere e regolamentare (eventualmente) un diritto all'indennizzo dei gestori uscenti, adeguare i criteri per la determinazione dei canoni concessori tenendo conto del valore economico dell'attività imprenditoriale esercitata sul suolo demaniale⁷⁶.

Se si vuole promuovere lo sviluppo del turismo balneare come settore strategico nel sistema economico italiano, valorizzando le attività imprenditoriali esistenti e gli investimenti fatti, non si può dimenticare l'impatto della fiscalità erariale e di quella locale in tali settori, ed è necessario intervenire per semplificare e razionalizzare la disciplina.

⁷⁵ Da ultimo vedi la l. 5 agosto 2022, n. 118, che ha previsto una delega “per la costituzione e il coordinamento di un sistema informativo di rilevazione delle concessioni di beni pubblici” (art. 2), ed una “delega al Governo in materia di affidamento delle concessioni demaniali marittime, lacuali e fluviali per finalità turistico-ricreative e sportive” (art. 4). In entrambi i casi i termini sono scaduti.

⁷⁶ Sulla “necessità di una complessiva riforma che qualifichi l'impresa balneare come uno dei motori di sviluppo sostenibile della fascia costiera”, e che fornisca “un nuovo quadro normativo che contemperi esigenze ed interessi di natura pubblicistica e privatistica e attinga alla natura stessa di questa particolare tipologia d'impresa”, cfr. N. Carnimeo, *Spunti per una riforma nella disciplina dei beni del demanio marittimo e dell'impresa balneare*, in *L'impresa balneare sul demanio marittimo*, a cura di S. Zunarelli-N. Carnimeo, Bari, 2019, 5 s. In tale prospettiva si deve tener conto che “la natura demaniale del bene sul quale l'attività si svolge, imprime ad essa una speciale qualità, poiché lo svolgimento dell'attività imprenditoriale serve a realizzare finalità di rilevanza pubblica”.

Abstract

L'articolo esamina le fattispecie controverse relative ai principali tributi che si applicano al titolare di concessioni demaniali marittime per finalità turistico ricreative, con particolare riferimento al collegamento tra canone demaniale e imposta regionale sulle concessioni dei beni del demanio marittimo; all'applicazione dell'imposta di registro al momento del rilascio o rinnovo della concessione; le questioni connesse alla tassa sui rifiuti dovuta dal concessionario per la detenzione di beni demaniali, ed alla applicazione dell'Imu sui fabbricati ricadenti in aree demaniali assentite in concessione.

The article examines the controversial questions related to the main taxes owed by holders of the maritime state-owned concessions for tourist-recreational purposes, with particular reference to: the connection between the maritime public domain concession fee and the regional tax on State concessions of maritime public domain property; the registration tax for the issue or renewal of the concession; the waste tax owed by the concessionaire for the possession of state property, and the property tax (IMU) on buildings located in state areas granted under concession.