

GIURISPRUDENZA AL VAGLIO

CORTE DI GIUSTIZIA UE 20 DICEMBRE 2023

Causa T-166/21

Pres. Papasavvas – Rel. Porchia – Madise – Nihoul - Verschuur

Autorità di sistema portuale del Mar Ligure Occidentale e Associazione Porti Italiani associati (avv. F. Munari, I. Perego, G. M. Roberti e S. Zunarelli) c. *Commissione Europea*

Infrastrutture dei trasporti – Aiuti di stato – Tassazione dei porti in Italia – Qualificazione giuridica delle Autorità di sistema portuale – Irrilevanza dello status giuridico nazionale di ente pubblico – Esercizio di attività economiche separabili dai pubblici poteri – Natura di impresa.



Infrastrutture dei trasporti – Aiuti di stato – Tassazione dei porti in Italia – Esenzione delle Autorità di sistema portuale dall'imposta sul reddito delle società – Aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno.

RIASSUNTO DEI FATTI – Con lettera del 30 aprile 2018 la Commissione europea informava l'Italia di considerare l'esenzione dall'IRES, prevista in favore delle Autorità di sistema portuale, un aiuto di stato incompatibile ex art. 107, par. 1, del TFUE con il mercato interno e la invitava a presentare osservazioni. A seguito di ulteriori reclami, la Commissione, con lettera del 15 novembre 2019, apriva nei confronti dell'Italia il procedimento di indagine formale, ex art. 108, paragrafo 2, TFUE, concluso il 4 dicembre 2020 con la decisione che ordinava all'Italia di sopprimere l'esenzione IRES. Avverso tale pronuncia l'Autorità di sistema portuale del Mar Ligure occidentale, sostenuta dalla Associazione Porti Italiani, proponeva ricorso al Tribunale dell'Unione europea per ottenerne l'annullamento.

In materia di aiuti di stato, lo status giuridico delle Autorità di sistema portuale italiane ai sensi del diritto nazionale è irrilevante ai fini della loro qualificazione di impresa. Nei limiti in cui un ente pubblico eserciti altre attività di natura economica, dissociabili dall'esercizio dei suoi pubblici poteri, tale ente agisce come impresa ⁽¹⁾

L'esenzione dall'IRES, a favore delle Autorità di sistema portuale italiane, costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, incompatibile con il mercato interno, limitatamente alle attività

⁽¹⁻²⁾ V. la nota di A. GUANDALINI, a p. 583.

economiche da queste svolte (2).

RAGIONI DELLA DECISIONE – La decisione impugnata non obbliga la Repubblica italiana a liberalizzare o a privatizzare il proprio settore portuale e non impone alcuna modifica dello status giuridico o della proprietà delle AdSP [...] richiede semplicemente che le attività delle AdSP di natura economica siano soggette a imposizione allo stesso modo delle attività economiche in altri settori. In tale contesto, occorre osservare che l'articolo 345 TFUE non esonera enti di diritto pubblico dalle norme in materia di aiuti di Stato [...]. Costituisce attività economica qualsiasi attività consistente nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato [...]. Per contro, non presentano carattere economico le attività che si ricollegano all'esercizio di prerogative dei pubblici poteri, di modo che dette attività non rientrano nel campo di applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato [...]. Il fatto che un ente disponga, per l'esercizio di una parte delle proprie attività, di prerogative dei pubblici poteri non impedisce, di per sé, di qualificarlo come impresa nei limiti in cui eserciti [...] un'attività economica che possa essere dissociata dall'esercizio dei suoi pubblici poteri [...]. Pertanto, in materia di aiuti di Stato lo status giuridico di un'entità ai sensi del diritto nazionale è irrilevante ai fini della sua qualificazione come impresa. Anche un organo che faccia parte dell'amministrazione dello Stato del quale condivide la personalità giuridica può essere qualificata come impresa [...] la Commissione [...] ha fatto riferimento alle decisioni precedentemente adottate in relazione ai porti belgi, francesi e olandesi per sostenere che le AdSP svolgevano determinate attività economiche. Contrariamente a quanto suggeriscono le ricorrenti e l'interveniente, il fatto che i gestori dei porti belgi, francesi e olandesi possano essere disciplinati dal diritto privato [...] è irrilevante ai fini della qualificazione della natura economica delle attività svolte da detta entità. Tale qualificazione dipende solo dalla natura dell'attività interessata. Orbene, per quanto riguarda [...] la concessione di accesso ai porti e l'aggiudicazione di concessioni di aree demaniali e di banchine [...] che, nelle decisioni anteriormente adottate in relazione ai porti belgi e francesi [...] la Commissione ha qualificato [...] come attività economiche [...] ne consegue che la Commissione [...] rinviando, nella decisione impugnata, alle decisioni anteriormente adottate in relazione ai porti belgi, francesi e olandesi [...] ha trattato in maniera uguale situazioni analoghe. Per contro, quanto al rilascio di autorizzazioni per le operazioni portuali [...] come correttamente sostenuto essenzialmente dalle ricorrenti e dall'interveniente, il ragionamento seguito nelle decisioni adottate prece-

dentemente in relazione ai porti belgi e francesi non è direttamente trasponibile alla situazione delle AdSP. Se è vero che, come sostengono le ricorrenti, ciascuna AdSP dispone di un monopolio legale nei porti che gestisce, resta il fatto che – come correttamente rilevato in sostanza dalla Commissione – esiste una concorrenza tra taluni porti italiani, da un lato, e taluni porti di altri Stati membri, dall'altro. Infatti, per quanto riguarda la concessione di accesso ai porti [...] esiste una concorrenza tra alcuni porti italiani e alcuni porti di altri Stati membri, atteso che gli operatori di servizi portuali possono utilizzare diversi porti per raggiungere il medesimo entroterra. In aggiunta, per quanto riguarda l'aggiudicazione di concessioni di aree demaniali e di banchine [...] diversi porti sono in concorrenza per attirare concessionari che possono gestire le loro aree demaniali, atteso che potenziali concessionari possono cercare di offrire servizi portuali anche in altri porti. Ne consegue che deve essere respinto l'argomento delle ricorrenti e dell'interveniente, secondo cui la concessione di accesso ai porti e l'aggiudicazione di concessioni di aree demaniali e di banchine non costituirebbero servizi forniti su un determinato mercato. Per contro [...] la Commissione non ha assolto l'onere della prova ad essa incombente in relazione alla qualificazione del rilascio di autorizzazioni per le operazioni portuali come servizio fornito sul mercato (v., in tal senso, sentenza del 25 giugno 2015, *SACE e Sace BT/Commissione*, T305/13, EU:T:2015:435, punto 95). Le ricorrenti [...] affermano [...] che i canoni riscossi dalle AdSP costituirebbero tasse e non remunerazioni per servizi di natura economica. Ciò deriverebbe non soltanto dalla qualifica dei vari canoni in forza del diritto italiano, ma anche dal fatto che questi ultimi sarebbero determinati dallo Stato e non sarebbero collegati al valore commerciale di alcun servizio specifico [...]. La qualifica data dalle parti o dal diritto nazionale ai redditi di un'entità, sono irrilevanti per la qualifica come impresa di quest'ultima [...] (v., in tal senso, sentenza del 15 marzo 2018, *Naviera Armas/Commissione*, T108/16, EU:T:2018:145, punto 124) [...] L'argomento principale sollevato al riguardo, ossia che lo Stato determinerebbe l'importo di detti canoni, è carente in punto di fatto. Dal fascicolo risulta infatti che i canoni di concessione sono costituiti da una parte fissa e da una parte variabile che può essere detratta dalle AdSP, al fine di incentivare i concessionari al raggiungimento di obiettivi di interesse pubblico e di politica generale. [...]. In aggiunta, dal fascicolo risulta che, a copertura dei costi sostenuti per le opere da esse stesse realizzate, le AdSP possono imporre soprattasse a carico delle merci imbarcate o sbarcate oppure aumentare i canoni di concessione. Ne consegue che l'influenza delle AdSP sull'importo dei

canoni di concessione e dei canoni portuali tende a confermare la natura economica delle prestazioni che esse forniscono in contropartita del pagamento di tali canoni (v., in tal senso, sentenza del 24 ottobre 2002, *Aéroports de Paris/Commissione*, C82/01 P, EU:C:2002:617, punto 78) [...] La Commissione non ha invece [...] dimostrato, in modo giuridicamente adeguato, che i canoni di autorizzazione costituiscono una contropartita per un servizio di natura economica reso dalle AdSP [...] Le ricorrenti, sostenute al riguardo dall'interveniente, affermano che [...] la Commissione avrebbe erroneamente considerato le AdSP come entità commerciali soggette all'IRES, conformemente all'articolo 73, comma 1, lettera c), TUIR, laddove esse rientrerebbero, in realtà, nell'ambito di applicazione dell'articolo 74 TUIR e sarebbero quindi, a priori, esenti dall'IRES [...] dal momento che eserciterebbero soltanto attività non commerciali [...]. È pacifico che i redditi derivanti da attività commerciali ai sensi del TUIR – il che sembra corrispondere alla nozione di «attività economica» ai sensi della norma in materia di aiuti di Stato – devono essere soggetti a imposizione ai sensi dell'articolo 73, comma 1, TUIR. [...] La situazione di fatto e di diritto delle AdSP, nei limiti in cui svolgono attività economiche, è paragonabile, se non identica, a quella degli altri enti soggetti all'IRES, e non a quella dello Stato e a quella degli organismi pubblici nell'esercizio di prerogative dei pubblici poteri. In tal senso, non vi è alcuna differenza tra le attività economiche delle AdSP e quelle degli altri enti soggetti all'IRES. Si deve quindi constatare che, esentando dall'IRES i redditi delle AdSP, compresi quelli derivanti da attività economiche, l'articolo 74 TUIR, così come interpretato e applicato dall'amministrazione fiscale italiana, deroga al sistema di riferimento a beneficio delle AdSP [...]. Le AdSP hanno sostenuto che l'esenzione prevista dall'articolo 74 TUIR deriverebbe dai principi generali del diritto tributario italiano, ossia il principio secondo cui lo Stato non paga tasse, il principio in base al quale non si pagano tasse sulle tasse e il principio secondo cui gli enti gestori del demanio collettivo non sono soggetti all'IRES. Orbene, si deve constatare che ciò si basa di nuovo sull'erronea premessa che le AdSP svolgano solo attività di natura non economica. Come già rilevato ai precedenti punti 85, 86, 107 e 111, tale premessa dev'essere tuttavia respinta [...]. Le ricorrenti sostengono che [...] la Commissione avrebbe semplicemente presunto che la misura in questione falsasse la concorrenza [...] atteso che l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE si applica solo ai settori aperti alla concorrenza, esso non sarebbe applicabile al settore portuale italiano, che è chiuso alla concorrenza e non liberalizzato [...]. Al riguardo va rilevato che, come dichiarato al pre-

cedente punto 93, esiste una concorrenza tra alcuni porti italiani e alcuni porti di altri Stati membri, poiché gli operatori di servizi portuali possono scegliere tra diversi porti per raggiungere lo stesso entroterra. In aggiunta, come affermato al precedente punto 94, le AdSP sono in concorrenza per attirare concessionari che possano sfruttare le aree demaniali nei porti che esse gestiscono. L'esistenza di detta concorrenza potenziale è sufficiente per concludere che l'esenzione dall'IRES può falsare la concorrenza e incidere sugli scambi tra Stati membri (v., in tal senso, sentenza del 14 gennaio 2015, Eventech, C518/13, EU:C:2015:9, punto 65).

* * *

Il regime fiscale delle Autorità di sistema portuale.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. L'attuale orientamento europeo sulla natura giuridica delle Autorità di sistema portuale italiane – 3. Il vigente quadro normativo italiano: il decreto infrastrutture *bis* ed elementi di contrasto con il quadro normativo europeo – 4. Considerazioni conclusive.

Premessa – Nell'ordinamento interno la rilevanza, ai fini della l'imposta sui redditi delle società (IRES), dei canoni riscossi dalle Autorità di sistema portuale (AdSP) è correlata alla discussa natura giuridica degli enti a cui la legge conferisce il compito di gestire i più importanti porti italiani ⁽¹⁾.

La questione, ancora aperta, trae origine dalla struttura organizzativa delle AdSP ove la compresenza di funzioni eterogenee ha ostacolato univoche affermazioni sulla loro qualificazione giuridica quali enti pubblici ovvero enti pubblici economici ⁽²⁾.

⁽¹⁾ Trattasi dei canoni portuali (tasse di ancoraggio e tasse sulle merci sbarcate e imbarcate, pagate dagli armatori per la concessione di accesso delle navi ai porti); canoni di autorizzazione (proventi riscossi dalle imprese autorizzate, ex art. 16 l. n. 84/1994, allo svolgimento di operazioni portuali) e canoni di concessione (entrate riscosse dalle imprese autorizzate a svolgere operazioni portuali, aggiudicatarie di aree demaniali e di banchine ex art. 18 l. n. 84/1994).

⁽²⁾ Sul punto A. CITRIGNO, *Autorità portuale: profili organizzativi e gestionali*, Milano, 2003, 252 il quale ha ben rilevato: «la tipologia giuridica dell'Autorità portuale [...] a tutt'oggi rimane di un'atipicità tale da rendere più facile dire ciò che essa non è». Anche i rapporti di lavoro alle dipendenze di tali enti sono connotati da un quadro normativo incerto e ibrido, con elementi di specialità rispetto ai principi generali vigenti in materia come rileva E. D'AVINO - M.G. ELMO, *I rapporti di lavoro delle Autorità di Sistema Portuale: specialità e specificità*, in *Lavoro nelle Pubbliche Amministrazioni*, 2020, III, 125-126; sull'Autorità di sistema portuale quale sistema di amministrazione modellato su innovative forme di governance ed espressione di nuovi rapporti tra Stato ed economia vedi A. MARINO, *Infrastruttura marittima e sistema porto nella pianificazione delle reti TEN-T: l'Autorità di*

Nell'ambito portuale, le AdSP hanno certamente un ruolo strategico, svolgendo molteplici attività che impattano sulla competitività e capacità dei porti italiani di attrarre investimenti sui diversi scali ⁽³⁾.

Trattasi, in particolare, di compiti non solo di amministrazione delle aree demaniali marittime ma finanche di indirizzo, programmazione, coordinamento di attività economiche quali le operazioni e servizi portuali erogati da imprese private autorizzate dalle stesse AdSP, oltre che funzioni di raccordo delle amministrazioni pubbliche operanti nei porti ⁽⁴⁾.

Del resto la peculiarità del porto quale bene pubblico ove gravitano obiettivi di sicurezza della navigazione e di tutela ambientale ma anche interessi di operatori economici, non poteva non riflettersi sulle funzioni svolte dalle Autorità preposte alla loro gestione.

Di qui l'annoso dibattito sulla qualificazione istituzionale ovvero commerciale da dare all'attività svolta da tali enti.

A livello nazionale dirimente è la riforma della legge portuale attuata con il d.lg. 169/2016 il quale ha valorizzato la natura istituzionale delle AdSP qualificandole enti pubblici non economici, istituiti per soddisfare bisogni di interesse generale cui espressamente è vietato lo svolgimento di attività imprenditoriali ⁽⁵⁾.

La riforma portuale, e in particolare l'intervento del 2016 ha, dunque, sancito in modo deciso la separazione tra funzioni amministrative e imprenditoriali ⁽⁶⁾, onde evitare, a livello organizzativo ⁽⁷⁾, quella commistione di ruoli che,

sistema portuale, in *Riv. dir. nav.* 2020, I, 23.

⁽³⁾ S. BIGAZZI, *La strategicità della governance portuale: dalla frammentazione al nuovo assetto delle Autorità di Sistema Portuale. Criticità e prospettive alla luce della riforma*, in *Rivista di economia e politica dei trasporti*, 2017, III, 2-24.

⁽⁴⁾ Sulla struttura e funzioni delle Adsp vedi L. TULLIO, *Breviario di diritto della navigazione*, Torino, 2019, 42-49; F. MORANDI - G. BENELLI, *Manuale di diritto del turismo*, Torino, 2017, 111-118.

⁽⁵⁾ Sulla natura di enti pubblici non economici, vedi l'articolo 6, comma 5, della legge 84/1994, come novellato dal d.lg. 169/2016. Sulla separazione tra funzioni di governo e svolgimento di attività imprenditoriali vedi l'articolo 6, comma 11, che vieta espressamente alle Adsp di svolgere, direttamente o indirettamente, tramite società partecipate, operazioni portuali o attività ad esse strettamente connesse.

⁽⁶⁾ La separazione tra funzioni non conosce deroghe se non nei casi, tassativi ed eccezionali di cui all'articolo 23, comma 5 del d.lg. 169/2016, per lo svolgimento di attività (economiche) meramente funzionali al perseguimento di finalità di interesse pubblico relative alla promozione e allo sviluppo del sistema portuale, nel rispetto dell'obiettivo principale della riforma e cioè, evitare in ogni modo commistioni di ruoli caratterizzanti, in passato, l'ormai abrogato modello degli enti portuali.

⁽⁷⁾ Per approfondire le innovazioni organizzative introdotte dal d.lg. 169/2016 vedi E. VERMIGLIO, *L'Autorità di Sistema Portuale: natura giuridica dell'Ente e qualificazione dell'attività, alla luce degli orientamenti europei in materia di tassazione dei porti italiani*, in *Eurojus*, 2022, IV, 157.

nella legge 84/1994, aveva contribuito a rendere incerta la natura giuridica delle AdSP⁽⁸⁾.

Per l'effetto, la giurisprudenza nazionale, ordinaria e amministrativa, inizialmente ondivaga⁽⁹⁾ si è consolidata nel senso di escludere che le AdSP erogino servizi economici portuali.

Il nuovo orientamento nazionale, pertanto, riconduce tali Autorità agli enti pubblici che svolgono esclusivamente attività statali di regolazione e vigilanza⁽¹⁰⁾ non imponibili ai fini IRES ex art. 74 del Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR).

Nello specifico, tale norma sancisce la non imponibilità IRES delle funzioni pubbliche in deroga all'articolo 73, primo comma, TUIR per il quale sono soggetti passivi IRES gli enti pubblici che svolgono attività economiche, in via esclusiva (lettera b) o anche secondaria (lettera c)⁽¹¹⁾.

È evidente come, nell'ordinamento tributario italiano, l'esenzione IRES in favore delle AdSP derivi, non già da una disposizione *ad hoc*, bensì dall'interpretazione giurisprudenziale consolidata intorno al combinato disposto delle citate norme interne, alla luce della natura esclusivamente pubblica attribuita *ex lege* a tali enti.

A livello unionale, di converso, la giurisprudenza della Corte di Giustizia⁽¹²⁾, ritiene che, a prescindere dallo status giuridico interno riconosciuto alle

(8) Per la gestione amministrativa dei porti anteriore alla legge n. 84/1994 vedi F. TUNDO, *Il regime tributario delle Autorità Portuali*, in *Riv. dir. trib.* 2011, 681.

(9) Sul riconoscimento della natura di ente pubblico economico si veda Cass. 14 ottobre 2000 n.13729; Cons. St., sez. II, 25 luglio 2008 n. 2361 per il quale «*le autorità portuali sono enti che, seppure non in possesso dei requisiti formali classici dell'ente pubblico economico (agire per fini di lucro, perseguire finalità esclusivamente economiche, cioè operare con criteri di economicità, essere sottoposti alle procedure concorsuali speciali, ecc.) hanno tuttavia una forte connotazione economica che in molte parti non si discosta da quella degli enti pubblici economici*».

(10) Giurisprudenza ordinaria consolidata sulla natura giuridica delle Autorità portuali quali soggetti pubblici regolatori: Cass. sez. un. 24 luglio 2013 n. 17930; Cass. sez. un. 25 febbraio 2016 n. 3733; vedi anche l'articolo 1, comma 993, della l. 297/2006 (finanziaria 2007) che - pur non applicabile *ratione temporis* - rappresenta il primo intervento legislativo volto a perimetrare i compiti delle Adsp nel senso di privilegiarne la funzione di soggetti regolatori e non produttori di servizi portuali. In generale, sulla natura giuridica delle Autorità portuali quali ente pubblico non economico: Cass. 27 febbraio 2013 n. 4925 e nella giurisprudenza amministrativa TAR Lecce 26/06/2012 n.1138 secondo cui «*L'Autorità Portuale, per l'assoluta prevalenza dei compiti pubblicistici affidatole dalla legge e per le modalità con le quali li persegue, è un ente pubblico non economico*»; Cons. St., sez. III, 9 luglio 2002 n. 1641; Cons. St., sez. VII, 11 agosto 2023 n. 7746.

(11) Per il testo integrale degli articoli 73 e 74 del d.P.R. 917/1986 (Testo unico delle imposte sui redditi) vedi www.def.finanze.it.

(12) Sulle pronunce prese dalla Commissione europea in materia di aiuti di Stato che hanno riconosciuto natura di impresa alle autorità portuali: decisione C. giust. UE

AdSP, l'attività di gestione del sedime portuale rientri nel novero delle attività economiche di impresa soggette al divieto di aiuti di stato, quali le esenzioni fiscali, ex art. 107, par. 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

Permane, pertanto, tra l'Italia e l'UE un contrasto ideologico sulla natura giuridica delle AdSP e delle attività dalle medesime svolte.

La questione è certamente di rilievo perché la sua risoluzione è propedeutica all'individuazione, da parte dell'Italia, del corretto regime fiscale applicabile a tali Autorità senza incorrere, come accaduto finora, in ulteriori procedure di infrazione europee.

2. L'attuale orientamento europeo sulla natura giuridica delle Autorità di sistema portuale italiane – Giova premettere che l'art. 107, par. 1, del TFUE prevede l'incompatibilità con il mercato interno degli aiuti concessi dagli Stati sotto forma di risorse statali o esenzioni fiscali che, favorendo talune imprese, incidono sugli scambi tra Stati membri con effetto distorsivo sulla concorrenza.

Essenziale presupposto per l'applicabilità di tale disposizione eurolunitaria è che il destinatario dell'aiuto di Stato sia un'impresa.

Con la recente pronuncia in commento, il Tribunale UE, adito dalle AdSP italiane per l'annullamento della decisione della Commissione europea del 4 dicembre 2020, conferma tale pronuncia, riconoscendo che l'AdSP è un'impresa soggetta al divieto di aiuto di stato ex art. 107 TFUE.

In particolare, costituirebbero attività economiche di impresa la concessione ex art. 18 della l. 84/1994 di aeree demaniali e banchine alle imprese che svolgono operazioni portuali⁽¹³⁾ dietro pagamento di un canone e, parimenti, l'attività di concessione di accesso ai porti dietro prelievo di canoni portuali quali tasse di ancoraggio e tasse sulle merci sbarcate e imbarcate.

Per conseguenza, il Tribunale europeo riconosce natura economica di corrispettivo⁽¹⁴⁾ ai canoni di concessione e ai canoni portuali derivanti dalle citate attività e sancisce la loro imponibilità ai fini IRES⁽¹⁵⁾.

del 21 gennaio 2016, SA.25338 (Olanda); decisione del 27 luglio 2017, SA.38398 (Francia); decisione del 27 luglio 2017, SA.38393 (Belgio); decisione del 4 dicembre 2020, SA.38399 (Italia).

⁽¹³⁾ Sono operazioni portuali il carico, lo scarico, il trasbordo, il deposito, il movimento in genere delle merci e di ogni altro materiale, svolti nell'ambito portuale. Sono servizi portuali quelli riferiti a prestazioni specialistiche, complementari e accessorie al ciclo delle operazioni portuali.

⁽¹⁴⁾ Vedi punto 111 della pronuncia in nota.

⁽¹⁵⁾ La riscossione di un corrispettivo non è sufficiente a qualificare come economica l'attività di concessione delle AdSP. Sotto il profilo giuridico il corrispettivo può considerarsi come controprestazione, dovuta dal privato alla P.A., per l'utilizzo di un bene demaniale fuori mercato destinato alla fruizione pubblica, ovvero come profitto per il gestore privato che amministra il bene, sopportando il rischio di impresa, o ancora come entrata

Per i giudici europei la natura economica di tali proventi troverebbe ulteriore riscontro nel potere, rilevato dalla Commissione europea, delle AdSP di fissare un importo dei canoni diverso ma mai inferiore rispetto a quello stabilito dalla legge ⁽¹⁶⁾.

Da tale ragionamento ne consegue che l'esenzione IRES di cui godono le AdSP italiane oltre a derogare, senza valida giustificazione, alla regola generale di tassazione del reddito delle società, viola l'art. 107 TFUE, costituendo un aiuto di Stato selettivo e vietato giacché il trattamento più favorevole concesso dallo Stato alle AdSP risulta idoneo a falsare la concorrenza e a incidere sugli scambi all'interno dell'Unione.

Invero, lascia perplessi la qualificazione meramente economica dell'attività concessoria svolta dalle AdSP, posto che l'autorizzazione e la concessione d'uso dei beni demaniali portuali è strumentale al più rilevante obiettivo pubblico di garantire la competitività e sviluppo dell'infrastruttura portuale e non certo la commercializzazione dell'uso delle pertinenti aree demaniali.

Del resto le competenze attribuite a tali enti costituiscano poteri decisionali e di governo del demanio già spettanti all'apparato dell'amministrazione pubblica centrale che le ha decentralizzate ad una struttura amministrativa appositamente istituita al fine di una migliore gestione dell'infrastruttura mare ⁽¹⁷⁾.

Tuttavia, occorre rilevare che, diversamente da quanto statuito dalla Commissione europea, la sentenza *de qua*, esclude la natura economica dei canoni di autorizzazione versati dalle imprese che le AdSP autorizzano, ex art. 16 della l. 84/1994, a svolgere le operazioni portuali.

Per il Tribunale UE tali proventi costituiscono una tassa dovuta allo Stato essendo il rilascio delle autorizzazioni ex art. 16 una funzione di controllo finalizzata a garantire che le imprese interessate svolgano le operazioni portuali in conformità ai requisiti di legge ⁽¹⁸⁾.

Pertanto, la sentenza che si commenta, pur confermando l'iter logico seguito dalla Commissione europea, ha annullato la precedente decisione nella parte

tributaria per l'amministrazione pubblica. Nella specie, si tratta di un corrispettivo che non è parametrato sulla redditività del demanio, bensì è stabilito *ex lege* e, come tale, non varia, essendo collegato al costo di costruzione del bene demaniale e non al suo valore economico. Si veda E. VERMIGLIO, *op. cit.*, 162.

⁽¹⁶⁾ Punti 112-119 della decisione in commento.

⁽¹⁷⁾ Sulla dottrina contraria alla ricostruzione europea che considera le AdSP soggetti che svolgono attività economica e, quindi, imprese, cfr. L. BOTTA, *Sui presunti aiuti di stato al sistema portuale italiano*, in *Dir. trasp.*, 2021, 131 ss; M. GIORGI, *Autorità di sistema portuale e ordinamento tributario*, in *Fisco*, 2022, 215 ss.; A. PANARELLA, *Ancora sulla qualificazione giuridica degli enti pubblici come imprese nel diritto dell'Unione Europea: riflessioni a margine delle recenti posizioni della Commissione europea sulle Autorità di sistema portuale italiane*, in *Dir. econ.*, 2021, 535ss.

⁽¹⁸⁾ Punto 110 della decisione in commento.

in cui la Commissione sanciva la natura economica dei canoni di autorizzazione che, ad oggi, restano non imponibili IRES.

Ad ogni modo, il pressoché costante richiamo del Tribunale europeo all'iter logico seguito dalla Commissione denota un consolidato orientamento unionale nel quale lo svolgimento da parte delle AdSP di compiti di natura non economica propri delle autorità pubbliche (quali la sicurezza del traffico marittimo) non impedisce, di per sé, di qualificarle come impresa, nei limiti in cui esse esercitino altre attività di natura economica ⁽¹⁹⁾.

Tale assunto è in linea con la nozione ampia di impresa di matrice comunitaria per la quale è impresa qualsiasi entità che, a prescindere dallo stato giuridico, offre beni e servizi sul mercato contro corrispettivo ⁽²⁰⁾.

Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, ove le attività economiche siano dissociabili dai pubblici poteri, in relazione ad esse le AdSP si configurano quali imprese ai sensi dell'art. 107, par. 1, del trattato ⁽²¹⁾.

Occorre al contrario rilevare che le attività svolte dalle AdSP, ritenute dalla Corte di Giustizia economiche e dissociabili dai pubblici poteri, sono invero strumentali e indissociabili dal fine pubblico di promuovere lo sviluppo del sistema portuale ⁽²²⁾.

Del resto, per il principio di legalità che governa l'azione amministrativa, è la norma nazionale che attribuisce potere pubblico ad un dato ente e non l'attività a qualificare il soggetto.

Non a caso, lo stesso reg. UE 2017/352 all'art. 2, par.5, definisce gli enti di gestione del porto come « qualsiasi soggetto pubblico o privato il cui obiettivo è, o al quale è conferito il potere, ai sensi del diritto nazionale o di strumenti nazionali, di provvedere, anche insieme allo svolgimento di altre attività, all'amministrazione e gestione delle infrastrutture portuali ».

Inoltre, l'attuale orientamento unionale trascura, quale dato oggettivo, il principio cardine della struttura organizzativa delle AdSP ovvero la separazione tra funzioni di governo e lo svolgimento di attività imprenditoriali, sancito dalla l. 84/1994, come novellata dal d.lg. 169/2016.

⁽¹⁹⁾ Vedi punto 68.

⁽²⁰⁾ Cfr. avviso di avvio del procedimento di indagine della Commissione citato, punto 38, dove si legge: « *Il fatto che un'entità non persegua fini di lucro, non è un criterio determinante per stabilire se si tratti o meno di un'impresa. Né lo è il fatto che essa sia di proprietà pubblica* ».

⁽²¹⁾ Al contrario, se l'attività economica è indissociabile dall'esercizio dei pubblici poteri, l'attività complessiva svolta dall'ente non rientra nel concetto di impresa. Sul punto vedi Comunicazione interpretativa sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'art. 107, par. 1, TFUE (2016/C, 262/01 in GUUE. 19 luglio 2016); punto 74 della decisione della Commissione europea del 4 dicembre 2020, SA.38399.

⁽²²⁾ Cfr. nota 7.

La separazione tra funzioni non conosce deroghe se non nei casi, tassativi ed eccezionali previsti dal legislatore italiano per lo svolgimento di ulteriori attività (economiche) ma comunque meramente funzionali al perseguimento di finalità di interesse pubblico ⁽²³⁾.

Non meno rilevante è la circostanza che il recente orientamento unionale prescinda dall'esistenza in Europa di vari modelli di gestione dei porti riconducibili, in estrema sintesi, a due tipologie: il modello nel quale un unico gestore portuale assume la forma giuridica imprenditoriale di ente pubblico economico cui è affidata la gestione dei beni demaniali pubblici e la fornitura di servizi e operazioni portuali; e il modello, adottato dall'Italia, che scinde la gestione dei beni demaniali, affidata a strutture organizzative pubbliche (le AdSP) dai servizi e operazioni portuali, erogati da imprese autorizzate dalla stessa struttura pubblica di gestione del porto ⁽²⁴⁾.

Altresì, affermare che la concessione di un bene demaniale è attività economica i cui proventi sono imponibili IRES equivale ad ammettere che anche le altre pubbliche amministrazioni che svolgono la stessa attività di concessione di beni demaniali, devono essere assoggettati all'IRES quali gli enti locali e, con riferimento all'ordinamento portuale italiano, anche le Autorità marittime preposte alla gestione dei porti minori.

In particolare, il ragionamento dei giudici europei che, per prevenire effetti distorsivi della concorrenza tra porti degli Stati membri, impone il pagamento dell'imposta alle AdSP e non anche alle Autorità marittime, determinerebbe una situazione di vantaggio per i porti minori che falsa la concorrenza, con spostamento di traffici per alcuni tipi di imbarco e sbarco merci e passeggeri che non richiedono i complessi servizi portuali del terminalista ⁽²⁵⁾.

Alla luce di tali rilievi, è plausibile ritenere che l'attuale tendenza dell'UE a ricondurre ogni entrata delle AdSP ad un corrispettivo di un'attività economica sia l'unico modo per applicare la normativa europea sugli aiuti di stato e, quindi, per intervenire sulla politica fiscale degli Stati membri, altrimenti sottratta alla sua competenza ⁽²⁶⁾.

Occorre, infine, rilevare che l'incompatibilità con il diritto unionale accertata dal Tribunale UE vale per il futuro, ma non ha effetti retroattivi.

L'esenzione dall'IRES viene qualificata come aiuto di Stato esistente in quanto istituito prima dell'entrata in vigore dei Trattati Ue ⁽²⁷⁾.

Di conseguenza, il Tribunale europeo ne ha disposto l'eliminazione, ma non il recupero.

⁽²³⁾ Cfr. nota 7.

⁽²⁴⁾ E. VERMIGLIO, *op. cit.*, 165 ss.; L. BOTTA, *op. cit.*, 131 ss.

⁽²⁵⁾ E. VERMIGLIO, *op. cit.*, 161.

⁽²⁶⁾ S. CARBONE, F. MUNARI, *I porti italiani e l'Europa*, Milano, 2019, 75.

⁽²⁷⁾ Vedi punto 38 e 199 della sentenza in commento.

Alla luce di ciò, i canoni demaniali percepiti dalle Autorità di Sistema portuale devono essere assoggettati ad IRES solo a decorrere dal 1° gennaio 2022, data di entrata in vigore del d.l. 68/2022, di modifica alla l. 84/94, con il quale lo Stato italiano ha recepito i principi comunitari rimuovendo questa tipologia di aiuto ⁽²⁸⁾.

Per le condotte anteriori deve farsi riferimento alla disciplina previgente, che, secondo l'interpretazione consolidata della giurisprudenza di legittimità e del Consiglio di Stato, prevedeva l'esenzione da imposta ⁽²⁹⁾.

3. *Il vigente quadro normativo italiano ed elementi di contrasto con il quadro normativo europeo* – L'adeguamento del quadro normativo nazionale all'attuale orientamento eurounitario non è del tutto lineare.

Il legislatore italiano, con il d.l. 68/2022 (decreto infrastrutture *bis*), ha emendato l'art. 6 della l. 84/1994 (nuovo comma 9 bis), facendo rientrare le AdSP tra i soggetti passivi dell'IRES, nello specifico nella categoria degli enti non commerciali ex art. 73, comma 1 lettera c, TUIR che possono eventualmente svolgere attività commerciale ma in via non prevalente.

Resta, inoltre, immutato il comma 5 dell'articolo 6 ai sensi del quale l'AdSP è ente pubblico non economico.

Da notare, altresì, che il legislatore italiano, nel successivo comma 9 *ter*, si premura di precisare – non i proventi imponibili ai fini IRES – ma i proventi da attività non commerciale espressione di pubblici poteri ovvero: i canoni portuali (ancoraggio e tasse portuali) e i canoni di autorizzazione (per lo svolgimento delle operazioni portuali di cui all'art. 16 della l. 84/1994), richiamando indirettamente l'esenzione ex art. 74 comma 2 del TUIR.

Emerge, dunque, in ordine ai canoni portuali, un elemento di contraddizione con il dettato dell'organo esecutivo europeo per il quale tali canoni costituirebbero proventi di attività economica ⁽³⁰⁾.

Dunque, la stessa attività – di concessione di accesso ai porti dietro prelievo di canoni portuali – che per l'UE è considerata commerciale, per il legislatore italiano è qualificata non commerciale.

Contraddizione questa di non poco conto visto che i canoni portuali costituiscono, secondo i dati rilevati nel 2020 su base nazionale, il 50% delle entrate correnti delle AdSP e i restanti canoni demaniali il 30% ⁽³¹⁾.

⁽²⁸⁾ Cfr. paragrafo successivo.

⁽²⁹⁾ Cass. S.U. n. 28621/2023.

⁽³⁰⁾ Punto 92 della decisione della Commissione europea del 4 dicembre 2020, SA.38399 e punti 110 -111 della pronuncia *de qua*.

⁽³¹⁾ Relazione sull'attività delle Autorità di sistema portuale, anno 2020, predisposta dal Ministero dei trasporti, Direzione generale per la vigilanza sulle Autorità di sistema portuale.

La qualifica di ente non commerciale viene meno se viene esercitata prevalentemente attività commerciale (art. 149 TUIR).

Pertanto, se ai fini dell'imponibilità IRES delle entrate delle AdSP, ex art. 6 comma 9 *bis*, assume rilievo stabilire se esse svolgono in via principale o esclusiva attività non commerciali, la circostanza che i canoni portuali siano qualificati proventi non commerciali fa sorgere qualche dubbio sull'effettiva volontà del legislatore italiano di adeguarsi all'orientamento unionale e potrebbe indurre colui che legge la sola norma interna a ritenere tali canoni esenti ex art. 74 comma 2 del TUIR.

In ordine, invece, ai canoni di concessione ex art. 18 della l. 84/1994 e art. 36 c. nav. per essi, alla stregua dell'orientamento europeo, l'ordinamento interno fa salva la natura economica in quanto considerati redditi diversi.

Tuttavia, per il legislatore italiano tali entrate concorrono a formare il reddito complessivo per un ammontare ridotto del 50% a titolo di deduzione forfettaria delle spese (art. 6, comma 9 *quater*).

Orbene, anche in tal caso, la deduzione forfettaria prevista nella tassazione dei canoni di concessione potrebbe in futuro essere considerata dalla Commissione un vantaggio economicamente da valutare ai sensi della normativa sugli aiuti di stato.

Emerge, in conclusione, un quadro normativo interno fortemente contraddittorio che potrebbe riaprire un contenzioso con l'Unione europea.

Per come configurata, la normativa nazionale non risolve le problematiche giuridiche sottese ai rilievi europei anche a causa della resistenza ad accettare di stravolgere l'assetto giuridico del porto in forza di una decisione europea che tiene conto dei soli profili fiscali.

I giudici europei non considerano che il sistema portuale italiano non è stato costruito pensando al regime fiscale delle AdSP, bensì per garantire lo sviluppo delle operazioni portuali e la gestione beni del demanio marittimo.

Pertanto, è la disciplina fiscale che a tale assetto dovrebbe adattarsi e non viceversa ⁽³²⁾.

4. *Considerazioni conclusive.* – Per effetto del consolidato orientamento euro unitario che assoggetta le AdSP alla normativa unionale sugli aiuti di stato, l'Italia dovrà fornire sostegno ai porti nel rispetto di siffatta disciplina.

Si segnala, a titolo esemplificativo, il reg. (UE) 651/2014 il quale elenca una serie di aiuti di Stato esentati dall'obbligo di notifica alla Commissione tra i quali i finanziamenti ad investimenti infrastrutturali purché in linea con le condizioni di cui al regolamento.

⁽³²⁾ A. BUCCISANO, *Brevi riflessioni sulla tassa portuale e la modifica del regime fiscale delle Adsp: in attesa delle decisioni delle sezioni unite della Cassazione e del Tribunale dell'Unione Europea*, in *Riv. dir. nav.* 2023, 488.

La ratio della citata normativa risiede nell'incoraggiare gli Stati a incanalare gli aiuti di Stato verso la crescita economica senza dare ai riceventi un ingiusto vantaggio competitivo.

In conclusione, alla luce dell'attuale quadro giuridico eurolunitario, la stessa giurisprudenza nazionale sarà chiamata a riesaminare il proprio consolidato indirizzo attraverso una complessa e approfondita riconsiderazione della compatibilità del (non lineare) diritto interno con quello unionale ⁽³³⁾.

ALESSANDRA GUANDALINI

⁽³³⁾ Come rilevato anche dalla più recente giurisprudenza tributaria Cass. 27 ottobre 2022, n. 31785.