



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Giacomo Maria Stalla

Presidente

Dott. Liberato Paolitto

Consigliere

Dott. Ugo Candia

Consigliere

Dott.ssa Milena Balsamo

Consigliere

Dott. Giuseppe Lo Sardo

Consigliere relatore

ha pronunciato la seguente

Oggetto

ICI IMU
ACCERTAMENTO
CONCESSIONE DI BENI
DEMANIALI COMPRESI IN
PORTO TURISTICO
CESSIONE A TERZI DEI PUNTI
D'ORMEGGIO
SOGGETTIVITÀ PASSIVA

Ud. 17/9/2025 PU

R.G. N. 5032/2024

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 5032/2024 R.G., proposto

DA

[REDACTED] *S.r.l. a socio unico*, in amministrazione giudiziaria, con sede in [REDACTED] in persona dell'amministratore giudiziario *pro tempore*, autorizzata ad instaurare il presente procedimento in virtù di provvedimento reso dall'Agenzia Nazionale per l'Amministrazione e la Destinazione dei Beni Sequestrati e Confiscati alla Criminalità Organizzata – Direzione Aziende e Beni Aziendali Sequestrati e Confiscati – Ufficio Aziende Sequestrate e Confiscate il 14 febbraio 2024, prot. n. [REDACTED] rappresentata e difesa dall'Avv. Prof. [REDACTED] con studio in Roma, ove elettivamente domiciliata (indirizzo pec per notifiche e comunicazioni: [REDACTED]) giusta procura in allegato al ricorso introduttivo del presente procedimento;

RICORRENTE

CONTRO



Roma Capitale, in persona del Sindaco *pro tempore*, autorizzata a resistere nel presente procedimento in virtù di determinazione resa dal Capo dell'Avvocatura Capitolina il 18 marzo 2024, n. [REDACTED] rappresentata e difesa dall'Avv. [REDACTED]

[REDACTED] con studio in Roma (presso gli Uffici dell'Avvocatura Capitolina), ove elettivamente domiciliata (indirizzo pec per notifiche e comunicazioni: [REDACTED])

[REDACTED] giusta procura in calce al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

CONTRORICORRENTE

avverso la sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio il 18 luglio 2023, n. 4450/1/2023;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17 settembre 2025 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

udito il P.M., nella persona del Sostituto Procuratore Generale, Dott. Stanislao De Matteis, che ha concluso per l'accoglimento del quarto motivo ed il rigetto dei restanti motivi;

udito per la [REDACTED] *S.r.l. a socio unico*", in amministrazione giudiziaria, l'Avv. [REDACTED] per delega dell'Avv. Prof. [REDACTED] che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

udito per Roma Capitale l'Avv. [REDACTED] che ha concluso per il rigetto del ricorso;

FATTI DI CAUSA

1. La [REDACTED] *S.r.l. a socio unico*", in amministrazione giudiziaria, ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio il 18 luglio 2023, n. 4450/1/2023, la quale, in controversia sull'impugnazione di avviso di accertamento d'ufficio n. [REDACTED] del 21 febbraio 2017 per l'IMU relativa all'anno 2013, nella somma complessiva di €



1.116.210,19, a titolo di imposta, sanzioni amministrative ed interessi moratori, da parte di Roma Capitale nei confronti della medesima, per omessa dichiarazione con riferimento ad una serie di immobili demaniali ubicati nel Porto di [REDACTED] che, dopo la concessione in proprietà superficiaria dalla Capitaneria di Porto del Compartimento Marittimo di [REDACTED] il 30 ottobre 2001, reg. [REDACTED] a favore della [REDACTED] S.p.A.", ed il subingresso della [REDACTED] S.r.l." (all'epoca, *in bonis*) all'" [REDACTED] S.p.A." nella predetta concessione, in virtù di determinazione resa dal dirigente responsabile del Dipartimento del Territorio della Regione Lazio l'1 marzo 2007, n. [REDACTED] erano stati sottoposti, prima, alla misura preventiva del sequestro a fini di confisca, con decreto reso dal Tribunale di Roma – Sezione Misure di Prevenzione il 19 luglio 2016, n. 145, e, poi, alla confisca, con decreto reso dal Tribunale di Roma – Sezione Misure di Prevenzione il 20 dicembre 2018, n. 201, ha rigettato l'appello proposto dalla [REDACTED] S.r.l. a socio unico", in amministrazione giudiziaria, nei confronti di Roma Capitale avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Roma il 12 ottobre 2021, n. 11059/41/2021, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha confermato la decisione di prime cure – che aveva respinto il ricorso originario – sul presupposto che:
a) *«il provvedimento con cui è stato posto sotto sequestro l'intero patrimonio della [REDACTED] S.r.l. è stato emesso dal Tribunale di Roma – Sez. Misure di prevenzione in data 19 luglio 2016, mentre il periodo di imposta di cui qui si discute è l'anno 2013»*, per cui *«l'operato dell'Ente impositore è immune da censure avendo emesso l'avviso di accertamento*



per annualità anteriore al suindicato sequestro alla quale non è applicabile la norma invocata dalla società»; b) «è il concessionario ad essere soggetto passivo di imposta, a prescindere dalla natura del suo diritto sul bene demaniale»; c) il cumulo giuridico era inapplicabile in relazione alle sanzioni amministrative per l'omessa dichiarazione protratta per plurime annualità.

3. Roma Capitale ha resistito con controricorso. La ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso principale è affidato a quattro motivi.

1.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 51, comma 3-bis, 52, 57, 58 e 59 del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159 (c.d. "Codice delle leggi antimafia"), 104-bis disp. att. cod. proc. pen. e 321 cod. proc. pen., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3) cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che *«il provvedimento con cui è stato posto sotto sequestro l'intero patrimonio della*

S.r.l. è stato emesso dal Tribunale di Roma — Sez. Misure di prevenzione in data 19 luglio 2016, mentre il periodo di imposta di cui qui si discute è l'anno 2013. Ne discende che l'operato dell'Ente impositore è immune da censure avendo emesso l'avviso di accertamento per annualità anteriore al suindicato sequestro alla quale non è applicabile la norma invocata dalla società. Permangono, quindi, l'obbligo di dichiarazione (inadempito) e la debenza dell'IMU»

1.2 Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 13, comma 2, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, 8, comma 2, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, 2



e 5, commi 1 e 3, del regolamento IMU di Roma Capitale (approvato con deliberazione adottata dall'Assemblea Capitolina il 7 agosto 2012, n. 37), 2 e 5, commi 1 e 3, del regolamento IMU di Roma Capitale (approvato con deliberazione adottata dall'Assemblea Capitolina il 29/30 novembre 2013, n. 82), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3) cod. proc. civ., per essere stato affermato dal giudice di che *«privo di pregio è anche il secondo motivo di impugnazione, relativo alla illegittimità dell'avviso di accertamento per carenza del presupposto d'imposta e per difetto di soggettività passiva. Come puntualmente evidenziato dal primo giudice, è il concessionario ad essere soggetto passivo di imposta, a prescindere dalla natura del suo diritto sul bene demaniale. Difatti, la giurisprudenza di legittimità è consolidata nell'affermare che "In tema di ICI," – ma l'applicazione a pacificamente estensibile all'Imu – l'art. 18 della l. n. 388 del 2000, modificando l'art. 3, comma 2, del d. lgs. n. 504 del 1992, ha esteso espressamente la soggettività passiva dell'imposta ai concessionari di aree demaniali, rendendo di conseguenza irrilevante la questione afferente agli effetti reali o obbligatori della concessione" (Cass. n. 10006/2019)».*

1.3 Con il terzo motivo, si denuncia (verosimilmente) violazione degli art. 132, secondo comma, n. 4), cod. proc. civ. e 62, comma 2, n. 4), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4) cod. proc. civ., per essere stato deciso l'appello con motivazione carente o apparente da parte del giudice di secondo grado, essendosi si limitato ad affermare che, *«quanto alla censura riguardante la mancata applicazione del cumulo giuridico si evidenzia che la condotta è costituita dall'omessa dichiarazione reiterata nel*



tempo e a tal fine si richiama anche in questa sede l'indicazione della Corte di Cassazione in materia secondo la quale: "In tema d'ICI, l'omessa denuncia dell'immobile deve essere sanzionata per tutte le annualità per cui si protrae in quanto, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, a ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione che rimane inadempita non solo per il versamento dell'imposta ma anche per l'adempimento dichiarativo, fermo restando che, trattandosi di violazioni della stessa indole commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, secondo l'istituto della continuazione ex art. 12, comma 5, del d. lgs. n. 472 del 1997", (Cass. n. 18230/2016; Cass. n. 18447/ 2021)».

1.4 Con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per essere stata riconosciuta dal giudice di secondo grado «la legittimità dell'autonoma irrogazione delle sanzioni per l'anno 2013 connessa alla omissione della presentazione della dichiarazione Imu, atteso che essa avrebbe dovuto essere disposta, per le annualità dal 2011 al 2016, secondo i principi stabiliti dall'art. 12, co. 5, D.Lgs. n. 472 del 1997, ovvero mediante l'applicazione della sanzione base aumentata dalla metà al triplo».

2. Il primo motivo è infondato.

2.1 Secondo il tenore della censura: «a) dette norme [vale a dire, gli artt. artt. 51, comma 3-bis, 52, 57, 58 e 59 del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159] impediscono all'Amministrazione finanziaria (nel caso di specie, a Roma Capitale) di pretendere dalle società soggette a sequestro o confisca il pagamento di somme a titolo di imposte ed accessori con riferimento a beni



immobili cui detto provvedimento si riferisce, cosa che, invece, è avvenuta nel caso di specie, atteso che l'impugnato avviso di accertamento si conclude con una richiesta di pagamento di somme a titolo di Imu, sanzioni ed interessi; b) in ogni caso, per effetto del provvedimento del 22 luglio 2015 del Tribunale Ordinario di Roma l'intero patrimonio immobiliare della società [REDACTED] è stato assoggettato a sequestro preventivo ex art. 321 e ss. c.p.p., di talché nessuna pretesa può essere avanzata nei confronti della società contribuente alla luce di quanto previsto dall'art. 51, D.Lgs. n. 159 del 2011; c) l'intera odierna procedura di accertamento di un presunto credito vantato, a titolo di Imu, da Roma Capitale nei confronti della società contribuente è del tutto illegittima, essendo in contrasto con la normativa prevista dal surrichiamato "Codice delle leggi antimafia" (artt. 52, 57, 58 e 59) in tema di accertamento dei diritti di terzi».

2.2 Tale argomento non è condivisibile.

Secondo questa Corte, in tema di assoggettamento ad imposizione dei beni sottoposti a misura di prevenzione, la cognizione del giudice ordinario nel procedimento previsto dall'art. 57 e ss. del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159, per l'accertamento e la soddisfazione in ambito concorsuale dei creditori anteriori, non esclude la cognizione del giudice tributario sulla legittimità formale e sostanziale dell'atto impositivo, i cui presupposti siano maturati in data anteriore all'adozione della misura di prevenzione (Cass., Sez. 6[^]-5, 3 febbraio 2022, n. 3356 – nello stesso senso: Cass., Sez. Trib., 25 settembre 2023, n. 27215). Infatti, la lettera dell'art. 51, comma 3-bis, del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159 (con il riferimento alla «vigenza dei provvedimenti di sequestro e confisca» ed alle «imposte, tasse e tributi, dovuti per il periodo



di durata dell'amministrazione giudiziaria») evidenzia univocamente come la sospensione non riguardi i crediti, anche tributari, anteriori al sequestro preventivo. Per cui, nessuna incidenza può attribuirsi alla disposizione normativa in ordine alla conservazione o alla caducazione dell'atto impositivo, allorquando i relativi presupposti si riferiscano ad epoca anteriore all'adozione della misura di prevenzione.

2.3 Pertanto, la sentenza impugnata si è conformata a tale principio con l'affermazione che: *«Ne discende che l'operato dell'Ente impositore è immune da censure avendo emesso l'avviso di accertamento per annualità anteriore al suindicato sequestro alla quale non è applicabile la norma invocata dalla società. Permangono, quindi, l'obbligo di dichiarazione (inadempito) e la debenza dell'IMU».*

3. Il secondo motivo è infondato.

3.1 Sulla scorta della documentazione prodotta in sede di merito (nonché in sede di legittimità), è pacifico tra le parti che:

- con rogito redatto in forma pubblica amministrativa il 30 ottobre 2001, [REDACTED] la Capitaneria di Porto del Compartimento Marittimo di [REDACTED] aveva concesso alla [REDACTED] S.p.A." l'occupazione e l'uso (per la durata di 50 anni) di una zona marittima demaniale con l'antistante specchio d'acqua in [REDACTED] alla località [REDACTED] [REDACTED] per la realizzazione e la gestione di un porto turistico, con la «facoltà di provvedere all'assegnazione dei posti di ormeggio e delle aree di servizio a terra, entro il limite di nove decimi dei posti barca disponibili», secondo le prescrizioni del "regolamento per l'esercizio e l'uso del porto di [REDACTED] (già approvato con decreto reso dalla Capitaneria di Porto del Compartimento Marittimo di [REDACTED] il 12 dicembre 2000, n. [REDACTED]



- che, anche in forza del successivo accordo di programma tra la Regione Lazio, il Comune di Roma, il Ministero dei Beni e delle Attività Culturali ed il Ministero delle Finanze il 27 luglio 2000, la [REDACTED] S.p.A." aveva realizzato il c.d. [REDACTED] costituito da posti-barca (*recte*: punti d'ormeggio), *box*, posti-auto e locali commerciali, acquisendo sui manufatti realizzati sull'area demaniale ottenuta in concessione la proprietà superficiaria per una durata corrispondente a quella della concessione stessa;
- che, con una serie di atti notarili di cessione, la [REDACTED] S.p.A." aveva trasferito a terzi «*la proprietà superficiaria e/o il diritto di utilizzo*» (sempre per la durata di 50 anni) sulla quasi totalità dei beni facenti parte del c.d. [REDACTED];
- che, con determinazione resa dal dirigente responsabile del Dipartimento del Territorio della Regione Lazio l'1 marzo 2007, [REDACTED], la [REDACTED] S.r.l." (all'epoca, *in bonis*) era stata autorizzata a subentrare in luogo della "Attività [REDACTED] S.p.A." nella predetta concessione;
- che, con decreto reso dal Tribunale di Roma – Sezione Misure di Prevenzione il 19 luglio 2016, n. 145, la [REDACTED] S.r.l." era stata sottoposta alla misura preventiva del sequestro del capitale (a fini di confisca) con la nomina di un amministratore giudiziario;
- che, con decreto reso dal Tribunale di Roma – Sezione Misure di Prevenzione il 20 dicembre 2018, n. 201, il sequestro era stato tramutato in confisca.

3.2 Secondo l'assunto della ricorrente, «*la [REDACTED] mediante la sottoscrizione di una serie di atti di cessione ha trasferito a terzi la proprietà superficiaria e/o il diritto di utilizzo (sempre per anni 50 decorrenti dal 10 agosto 1998) della quasi totalità dei*



beni facenti parte del porto stesso. A seguito, pertanto, dei surrichiamati atti di cessione della proprietà superficiaria e/o del diritto di utilizzo della quasi totalità dei beni immobili realizzati sulle aree demaniali facenti parte del c.d. [REDACTED]

[REDACTED] la soggettività passiva ai fini dell'Imu su detti immobili grava sui terzi cessionari» (pagine 18 e 19 del ricorso). Pertanto: « Ne consegue (...) che, nel caso di specie, la cessione a terzi, da parte della [REDACTED] (allora concessionaria) della proprietà superficiaria e/o del diritto di utilizzo della quasi totalità dei beni immobili realizzati sulle aree demaniali facenti parte del c.d. [REDACTED] ha "trasferito" la soggettività passiva ai fini dell'Imu relativa a detti immobili dalla concessionaria (tenuta al pagamento dell'imposta in qualità di titolare del diritto di superficie sulle opere realizzate sulle aree demaniali) ai terzi cessionari» (pagina 19 del ricorso).

3.3 All'opposto, secondo la controricorrente, «risulta evidente come la situazione che interessa la società ricorrente possa inquadrarsi a pieno titolo nel dettato normativo di cui immediatamente sopra e, ciò, in quanto il legislatore ha ritenuto rilevante ai fini impositivi, che il soggetto passivo è il concessionario del bene. Infatti, e ben diversamente da quanto sostenuto da controparte, la posizione della Società [REDACTED] non può inquadrarsi in nessun caso in quella di superficiario» (pagina 12 del controricorso).

3.4 Pur non aderendo alla ricostruzione della ricorrente, il P.M. ha ipotizzato – nelle conclusioni scritte – che: «Seguendo un certo percorso argomentativo, potrebbe, dunque, rilevarsi che: – la [REDACTED] è il concessionario principale dell'area demaniale;



- la [REDACTED] ha ceduto a terzi la proprietà superficaria e/o il diritto di utilizzo sui beni realizzati (posti barca, box, locali commerciali);
- queste "cessioni" sono assimilabili a sub-concessioni;
- queste "sub-concessioni" (cessioni) sono avvenute con l'assenso dell'amministrazione concedente (come evidenziato dai "nulla osta" della [REDACTED] e dal collegamento funzionale al servizio del porto turistico);
- i terzi cessionari utilizzano i beni per attività ausiliarie, sussidiarie e complementari alla gestione del porto turistico (servizio pubblico).

Se, dunque, il soggetto passivo è chi detiene quel godimento effettivo, potrebbe sostenersi che è il terzo acquirente del diritto di superficie (il "cessionario") che diventa il soggetto passivo dell'IMU per quella porzione di bene, e non più la [REDACTED] in quanto concessionario principale».

3.5 Con specifico riguardo alla "sub-concessione", un recente arresto di questa Corte ha precisato che, ai fini dell'ICI, con riguardo all'art. 3, comma 2, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nel testo introdotto dall'art. 18, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, così come ai fini dell'IMU e della nuova IMU, con riguardo, rispettivamente, agli artt. 9, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, e 1, comma 743, terzo periodo, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, in caso di concessione su aree demaniali (con relative accessioni e pertinenze), la previsione normativa della soggettività passiva in capo al "concessionario" vale, per identità di *ratio legis* e simmetria di causa negoziale, anche per il sub-concessionario, al quale il godimento dei beni demaniali sia stato affidato - con l'assenso (preventivo o successivo) dell'amministrazione concedente - dal concessionario per



concorrere con quest'ultimo, nell'esercizio di attività ausiliarie, sussidiarie e complementari, alla gestione del medesimo servizio pubblico; ciò in quanto, l'autorizzazione dell'amministrazione concedente consente al sub-concessionario di subentrare (mediante l'attribuzione di un diritto reale o personale) nella medesima posizione del concessionario rispetto all'uso di beni demaniali costituenti oggetto della precedente concessione e di partecipare, mediante l'utilizzo vincolato di tali beni, alla gestione del servizio pubblico affidato al concessionario, restando soggetto alla vigilanza (sia pure indiretta, per il tramite del concessionario) dell'amministrazione concedente, che ne ha preventivamente valutato l'idoneità al subingresso (in termini: Cass., Sez. Trib., 27 aprile 2025, n. 11006).

Tale principio – che, per la sua eccezionalità, non contraddice la regola generale dell'art. 9, comma 1, primo periodo, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, a tenore del quale, per l'IMU, il concessionario è l'unico soggetto passivo d'imposta in caso di concessione di aree demaniali - è stato enunciato da questa Corte in relazione alle specifiche peculiarità della fattispecie allora decisa (concessioni aeroportuali), nella quale veniva in rilievo una sub-concessione, che, avendo una finalità pubblicistica, determinava il concorso del sub-concessionario nella gestione del servizio pubblico sotto la direzione, la vigilanza ed il controllo del concessionario/sub-concedente (pur sempre in veste di *longa manus* dell'amministrazione concedente).

Laddove, nella vicenda in disamina, si ha più propriamente riguardo alla pluralità di cessioni di un diritto di utilizzo temporaneo su singoli immobili demaniali dal concessionario (da intendersi, in questa sede, anche il subentrante nella



concessione con l'assenso dell'amministrazione concedente ex art. 46 cod. nav.) a terzi, soddisfacendo un interesse personale di questi ultimi al loro godimento esclusivo.

3.6 La concessione di beni del demanio marittimo per la realizzazione e la gestione di porti turistici è disciplinata – oltre che dal codice della navigazione (artt. 36 ss. cod. nav.) - dal d.P.R. 2 dicembre 1997, n. 509 (*Regolamento recante disciplina del procedimento di concessione di beni del demanio marittimo per la realizzazione di strutture dedicate alla nautica da diporto, a norma dell'articolo 20, comma 8, della L. 15 marzo 1997, n. 59*), che l'ha definita (art. 1) come la «concessione di beni del demanio marittimo per la realizzazione delle strutture dedicate alla nautica da diporto», vale a dire (art. 2): 1) il «porto turistico» (lett. a), da intendersi come «il complesso di strutture amovibili ed inamovibili realizzate con opere a terra e a mare allo scopo di servire unicamente o precipuamente la nautica da diporto ed il diportista nautico, anche mediante l'apprestamento di servizi complementari»; b) i «punti d'ormeggio» (lett. c), da intendersi come «le aree demaniali marittime e gli specchi acquei dotati di strutture che non importino impianti di difficile rimozione, destinati all'ormeggio, alaggio, varo e rimessaggio di piccole imbarcazioni e natanti da diporto».

Secondo la giurisprudenza amministrativa, l'affidamento della realizzazione e della gestione di un porto turistico si caratterizza per il fatto che, accanto alla concessione di beni demaniali marittimi, impone la prestazione di servizi funzionali all'esercizio della nautica da diporto (ormeggio, disormeggio, alaggio, varo, etc.), trattandosi, quindi, di una figura complessa e peculiare, nella quale profili in tema di concessione di beni pubblici coesistono con aspetti attinenti



all'affidamento di servizi pubblici (Cons. Stato, Sez. 6[^], 18 dicembre 2012, n. 6488). Per cui, nel quadro delle fattispecie tipizzate, dapprima, dal d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, e, poi, dal d.lgs. 31 marzo 2023, n. 36 (c.d. "*Codice dei contratti pubblici*"), essa è ricondotta alla categoria mista delle "*concessioni di lavori e servizi*" (art. 169 del primo decreto; art. 180 del secondo decreto).

Pertanto, l'art. 45-*bis* cod. nav. consente che il concessionario possa essere autorizzato a trasferire a terzi il godimento temporaneo dei beni demaniali.

In tale contesto, dunque, l'assegnazione a terzi dell'uso individuale dei singoli punti d'ormeggio costituisce un'attività coerente con la destinazione funzionale del porto turistico, che è espressamente disciplinata dalla concessione (anche mediante la previsione di un apposito regolamento). Invero, la concessione della realizzazione e della gestione del porto turistico comporta la facoltà di attribuire a terzi l'utilizzo temporaneo dei punti d'ormeggio verso il corrispettivo di un canone periodico, trattandosi di una tipica modalità di godimento "*imprenditoriale*" dei beni demaniali da parte del concessionario, che, in tal modo, non si spoglia del diritto derivantegli dalla concessione, ma esercita la gestione del porto turistico in osservanza ed in attuazione della concessione. Difatti, il concessionario conserva il controllo e la vigilanza sull'uso dei punti d'ormeggio da parte degli assegnatari, amministrando anche il condominio di godimento che viene ad instaurarsi tra i medesimi sulle parti comuni del porto turistico in conformità all'apposito regolamento.

Da quanto sopra esposto, non si può far a meno di evidenziare il collegamento genetico tra il diritto attribuito al terzo avente causa sul punto d'ormeggio e la concessione del porto turistico,



in forza della quale il concessionario ha potuto disporre del godimento sul bene demaniale. In tal senso, sebbene il rapporto tra il concessionario e il terzo avente causa sia regolato dal diritto privato, l'autorità concedente non sarà tenuta a rispettare le posizioni giuridiche sorte in base a tali negozi di diritto privato e assumerà una posizione di sostanziale indifferenza rispetto ad esse.

3.7 È controverso tra le parti se il cessionario del diritto di utilizzo sul punto d'ormeggio, seppur compreso nella più ampia concessione avente ad oggetto i beni demaniali ubicati nell'ambito del Porto di [REDACTED] sia o meno soggetto passivo di imposta, ai sensi dell'art. 9, comma 1, primo periodo, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (al pari dell'art. 5, comma 1, del regolamento IMU di Roma Capitale), a tenore del quale: *«Soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi»*.

In linea generale, questa Corte ha affermato che la disponibilità di beni demaniali, stante la loro destinazione alla diretta realizzazione di interessi pubblici, può essere legittimamente attribuita ad un soggetto diverso dall'ente titolare del bene stesso soltanto mediante concessione amministrativa, anche se il carattere pubblicistico di tale concessione non è di ostacolo alla costituzione di un eventuale, ulteriore rapporto tra il concessionario ed un terzo. Tale rapporto non deve, peraltro, necessariamente assumere la veste giuridica della sub-concessione, atteso che l'utilizzazione del bene da parte del concessionario (nella



specie, le pubbliche acque, la cui cessione, in tutto o in parte, è subordinata al nulla - osta dell'amministrazione competente) ben può avvenire attraverso la stipula di atti negoziali propri del diritto privato (come un contratto di somministrazione), e ciò anche se il terzo beneficiario sia, a sua volta, un soggetto pubblico (Cass., Sez. 3[^], 26 aprile 2000, n. 5346; Cass., Sez. 1[^], 29 novembre 2001, n. 15190).

Difatti, la natura demaniale di un bene non costituisce ostacolo giuridico né alla costituzione in favore di privati, mediante concessione, di diritti reali o personali che abbiano ad oggetto la fruizione del bene medesimo, né alla circolazione tra privati di tali diritti, che si atteggianno, nei rapporti privatistici, come diritti soggettivi perfetti (Cass., Sez. 5[^], 9 marzo 2004, n. 4769).

Con specifico riguardo, poi, al demanio marittimo, questa Corte ha ritenuto che il contratto, in forza del quale il concessionario per l'occupazione di un'area demaniale e dello spazio d'acqua antistante ceda ad un terzo l'utilizzazione esclusiva, per un certo periodo di tempo e per un determinato corrispettivo, di un posto barca di un pontile compreso nella concessione, configura un contratto di ormeggio e non costituisce un diritto d'uso, con conseguente inapplicabilità del divieto di cessione di cui all'art. 1024 cod. civ. (Cass., Sez. 2[^], 18 luglio 2013, n. 17643). In particolare, il contratto di ormeggio, pur rientrando nella categoria dei contratti atipici, è sempre caratterizzato da una struttura minima essenziale (in mancanza della quale non può dirsi realizzata la detta convenzione negoziale), consistente nella semplice messa a disposizione ed utilizzazione delle strutture portuali con conseguente assegnazione di un delimitato e protetto spazio acqueo. Il suo contenuto può, peraltro, del tutto



legittimamente estendersi anche ad altre prestazioni (sinallagmaticamente collegate al corrispettivo), quali la custodia del natante e/o quella delle cose in esso contenute, ed il relativo accertamento si esaurisce in un giudizio di merito che, adeguatamente motivato, non è censurabile in sede di legittimità (Cass., Sez. 3[^], 2 agosto 2000, n. 10118; Cass., Sez. 3[^], 1 giugno 2004, n. 10484; Cass., Sez. Un., 3 aprile 2007, n. 8224; Cass., Sez. 5[^], 18 febbraio 2009, n. 3829; Cass., Sez. 3[^], 13 febbraio 2013, n. 3554; Cass., Sez. 3[^], 14 marzo 2024, n. 6839).

Tale inquadramento è stato ribadito da questa Corte anche con riguardo alla TARSU, per la quale la soggettività passiva è stata sempre ravvisata in capo al concessionario dell'area portuale anziché in capo ai cessionari dell'utilizzo dei singoli posti-barca. Si è detto, in proposito, che il concessionario di un porto turistico detiene, in forza della concessione, il demanio marittimo e lo specchio acqueo antistante ed è, pertanto, soggetto passivo del tributo per la raccolta dei rifiuti relativamente ai c.d. posti-barca, anche se questi sono oggetto di contratti che ne attribuiscono la disponibilità a terzi, giacché tali contratti non estinguono, ma anzi presuppongono, la detenzione (Cass., Sez. 5[^], 16 febbraio 2018, n. 3798; Cass., Sez. Trib., 28 novembre 2023, n. 33106).

Si è significativamente aggiunto che non può ritenersi che la stipula di contratti con terzi, aventi ad oggetto l'utilizzazione di tali aree, a prescindere dagli effetti reali o obbligatori e dall'opponibilità o meno al soggetto pubblico concedente, comporti l'estinzione di tale detenzione, posto che la possibilità, da parte del concessionario, di consentire a terzi l'utilizzazione dell'area oggetto di concessione si fonda proprio sul provvedimento pubblico di concessione e deriva, pertanto,



proprio dalla situazione giuridica attiva (di detenzione) che tale provvedimento costituisce. In altre parole, il contratto stipulato con il terzo ed avente ad oggetto il posto barca, a prescindere dal suo contenuto, dalla sua struttura e dai suoi effetti, può comportare la costituzione di una situazione di sub-detenzione a favore del terzo: situazione che non esclude ed anzi presuppone la detenzione del concessionario. Quest'ultimo resta, pertanto, soggetto passivo del tributo in esame (Cass., Sez. Trib., 28 novembre 2023, n. 33106).

3.8 In definitiva, al di là del *nomen iuris* con cui si voglia appellare la situazione giuridica dei terzi assegnatari dei punti d'ormeggio, resta il fatto che la cessione frazionata del loro utilizzo temporaneo ad una pluralità di aventi causa non influisce sulla concessione dei beni del demanio marittimo, che restano, comunque, nella disponibilità (mediata) del concessionario del porto turistico.

Pertanto, si può ribadire che, in base all'art. 9, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (al pari dell'art. 5, comma 3, del regolamento IMU di Roma Capitale), a tenore del quale: «*Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario*», la soggettività passiva ai fini dell'IMU è radicata nella qualità di concessionario del porto turistico, non rilevando che essa sia associata alla titolarità di un diritto reale o personale di godimento. Ciò in quanto la concessione costituisce il presupposto dell'imposizione e determina *ex lege* l'individuazione del concessionario quale unico soggetto passivo d'imposta, senza che assumano rilievo eventuali trasferimenti del godimento a terzi, finché il titolo concessorio non sia revocato o annullato.

3.9 Su tale premessa, dunque, la sentenza impugnata ha correttamente ritenuto che «*è il concessionario ad essere*



soggetto passivo di imposta, a prescindere dalla natura del suo diritto sul bene demaniale».

4. Il terzo motivo è infondato.

4.1 Come è noto l'art. 36, comma 2, n. 4), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sulla falsariga dell'art. 132, secondo comma, n. 4), cod. proc. civ. (nel testo modificato dall'art. 45, comma 17, della legge 18 giugno 2009, n. 69), dispone che la sentenza: «(...) deve contenere: (...) 4) la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione; (...)».

Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza impugnata, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la *ratio decidendi* posta a fondamento dell'atto, poiché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6[^]-5, 15 aprile 2021, n. 9975; Cass., Sez. Trib., 20 dicembre 2022, n. 37344; Cass., Sez. Trib., 18 aprile 2023, n. 10354; Cass., Sez. Trib., 22 maggio 2024, n. 14337; Cass., Sez. Trib., 5 marzo 2025, n. 5882).

Pertanto, si è in presenza di una tipica fattispecie di "*motivazione apparente*", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "*minimo costituzionale*" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1[^], 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6[^]-5, 25 marzo 2021, n.



8400; Cass., Sez. 6⁻⁵, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5[^], 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., Sez. 6⁻⁵, 24 febbraio 2022, n. 6184; Cass., Sez. Trib., 18 aprile 2023, n. 10354; Cass., Sez. Trib., 22 maggio 2024, n. 14337; Cass., Sez. Trib., 5 marzo 2025, n. 5882).

In particolare, poi, il vizio di motivazione contraddittoria o perplessa è rinvenibile soltanto in presenza di un contrasto insanabile ed inconciliabile tra le argomentazioni addotte nella sentenza impugnata, che non consenta la identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione (tra le tante: Cass., Sez. Lav., 17 agosto 2020, n. 17196; Cass., Sez. 6⁻⁵, 14 aprile 2021, n. 9761; Cass., Sez. 5[^], 26 novembre 2021, n. 36831; Cass., Sez. 6⁻⁵, 14 dicembre 2021, n. 39885; Cass., Sez. 5[^], 27 aprile 2022, nn. 13214, 13215 e 13220; Cass., Sez. Trib., 23 agosto 2023, n. 25079; Cass., Sez. Trib., 2 settembre 2024, n. 23530).

4.2 Nella specie, si deve escludere che la motivazione della sentenza impugnata sia inadeguata in relazione all'esclusione dell'applicazione del cumulo giuridico alle sanzioni amministrative (al di là della infondatezza, come si vedrà in appresso, in punto di diritto).

5. Il quarto motivo è fondato.

5.1 Secondo la più recente giurisprudenza di questa Corte, in tema di ICI, l'omessa presentazione della dichiarazione, seguita dall'omesso versamento dell'imposta, è sanzionata per tutte le annualità per cui si protrae, in quanto, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, a ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione (inadempita non solo in relazione al versamento dell'imposta, ma anche all'obbligo dichiarativo), fermo restando che, trattandosi di violazioni della stessa indole commesse in periodi



d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, in forza della continuazione *ex art.* 12, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il cui riconoscimento è collegato all'obiettivo perpetrarsi dell'illecito tributario in periodi d'imposta diversi, anche nell'evenienza in cui le violazioni abbiano avuto ad oggetto plurimi immobili (Cass., Sez. Trib., 9 settembre 2024, n. 24234).

Analogamente, è stato affermato che, in tema di ICI, in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo (Cass., Sez. 5[^], 8 aprile 2022, n. 11432), ovvero che, in tema di ICI, l'omessa presentazione della dichiarazione per più periodi, fino al regolare adempimento, oltre a comportare l'applicabilità delle sanzioni per ciascuna annualità, non osta all'applicazione del regime della continuazione previsto dall'art. 12, comma 5, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, venendo in rilievo condotte che, traducendosi nel reiterato ostacolo alla determinazione dell'imponibile ed alla liquidazione dell'imposta con riferimento allo stesso tributo, sono tra loro oggettivamente e strettamente collegate (Cass., Sez. 5[^], 30 giugno 2021, n. 18447).

Per identità di *ratio*, i medesimi principi sono destinati a valere anche per l'IMU.

5.2 Ne discende che la sentenza impugnata ha erroneamente determinato l'entità della sanzione amministrativa per l'omessa dichiarazione e l'omesso versamento dell'IMU per l'annata di riferimento in base al criterio del cumulo giuridico.



6. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi la fondatezza del quarto motivo e l'infondatezza dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo e rigetta i restanti motivi di ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma nella camera di consiglio del 17 settembre 2025.

IL CONSIGLIERE ESTENSORE

Dott. Giuseppe Lo Sardo

IL PRESIDENTE

Dott. Giacomo Maria Stalla

