



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

LA DISCUTIDA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS TASAS PORTUARIAS ITALIANAS^(*)

di Mónica Siota Álvarez*

THE CONTROVERSIAL LEGAL NATURE OF THE ITALIAN PORT FEES

ABSTRACT

In the last years, with the declared objective of contributing to a more effective management of ports in order to increase their competitiveness, the Italian legislator has issued a great number of rules affecting port fees. In this paper, we will discuss some of the most important reforms introduced in this field, because, in the opinion of the author, they contribute to blur some of the characteristics proper of this type of tributes legal regulations, bringing them closer to those of taxes

RESUMEN

En los últimos años, y con el objetivo declarado de contribuir a una gestión más eficaz de los puertos para, así, aumentar su capacidad competitiva, el legislador italiano ha dictado un buen número de normas que afectan a las tasas portuarias. En el presente trabajo se analizan algunas de las más importantes reformas operadas en este ámbito, dado que, en opinión de la autora, contribuyen a desdibujar alguna de las características propias del régimen jurídico de este tipo de tributos para aproximarlas a las de los impuestos.

PALABRAS CLAVE: tasas portuarias italianas, financiación de puertos, Autoridades Portuarias.

^(*) El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación “DER 2012-36687” sobre *Puertos y Zonas Francas en el marco del transporte marítimo. Régimen financiero y tributario, y financiación de infraestructuras*, sufragado por el Ministerio de Economía y Competitividad. Asimismo, para el desarrollo de este estudio también se ha contado con el apoyo del Contrato Programa de Investigación 2013 “13 VI 11” sobre *Puertos y Zonas Francas en el marco del transporte marítimo internacional*, financiado por la Universidad de Vigo.

* Profesora Contratada Doctora de la Universidad de Vigo

KEYWORDS: italian port fees, financing of ports, Port Authorities.

SUMARIO: 1. Introducción – 2. Algunas consideraciones sobre la gestión de los puertos en Italia. las tasas portuarias como fuentes de financiación de las autoridades portuarias – 3. Evolución legislativa de las tasas portuarias italianas – 4. Algunas reformas normativas recientes en materia de tasas portuarias – 5. La problemática aplicación de la tasa portuaria en el caso de los “puertos en sentido amplio” – 6. Tasas o impuestos? Análisis sobre la verdadera naturaleza jurídica de las tasas portuarias italianas

1. Introducción

Son muchas las modificaciones normativas que a lo largo de los últimos 50 años se han producido en Italia en materia de tasas y derechos portuarios¹. Particularmente relevante ha sido la operada mediante el párrafo 989 del art. 1 de la Ley italiana de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007². Dicho precepto establecía inicialmente que: “A los efectos de definir el sistema de autonomía financiera de las Autoridades Portuarias, se autoriza al Gobierno para adoptar, en un plazo de noventa días a contar desde la fecha de entrada en vigor de esta Ley, un reglamento (...) con el objetivo de revisar las normas que regulan las tasas y derechos marítimos desde la Ley de 9 de febrero 1963, n. 82, y sucesivas modificaciones, hasta la Ley de 5 de mayo de 1976, n. 355”. Si bien, dicha previsión normativa fue íntegramente sustituida por la Ley de 3 de agosto de 2007, n. 127, en la que se dio una nueva redacción al mencionado párrafo 989 del art. 1 de la Ley italiana de Presupuestos Generales del Estado para el 2007, siendo su tenor definitivo: “El Gobierno está autorizado para adoptar, hasta el 30 de octubre de 2007, un reglamento (...) dirigido a revisar la materia de las tasas y de los derechos marítimos teniendo en cuenta las siguientes directrices: a) simplificación, con refundición de las tasas y de los procedimientos de cobro; b) refundición de la tasa de amarre y del recargo de amarre, con atribución a las Autoridades Portuarias; c) adecuación gradual del importe de las tasas y de los derechos a la tasa de inflación a partir de

¹ Conviene aclarar que el legislador italiano utiliza la expresión “tasas y derechos marítimos”, sin embargo a lo largo de este trabajo, y salvo que se transcriba literalmente algún precepto normativo o alguna cita de un autor italiano, hemos preferido utilizar la expresión “tasas y derechos portuarios”, no sólo porque es la que habitualmente se utiliza en la mayoría de países europeos, incluida España, sino porque, además, la consideramos más correcta desde un punto de vista técnico.

² Ley de 27 de diciembre de 2006, n. 296.

la fecha de la última determinación de ésta, mediante Decreto del Ministro de Transportes, en convenio con el Ministro de Economía y Hacienda; d) derogación expresa de las normas incompatibles”.

El objetivo esta reforma, según se puso de manifiesto en el Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107, por el que finalmente se desarrolló el párrafo 989 del art. 1 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2007, era reordenar y racionalizar el sistema de tasas y derechos portuarios vigente, mediante la unificación de alguno de dichos tributos y de los procedimientos de recaudación. Con ello se conseguiría una simplificación de la normativa y una reducción del número de tasas y de derechos portuarios; contribuyendo, así, a una mayor y más eficaz gestión de los puertos y a aumentar su capacidad competitiva.

Y, en efecto, es posible afirmar que parte de los objetivos perseguidos por el legislador italiano se lograron al reducirse claramente el número de tasas portuarias con la refundición de sus ejemplos más notables; pero ello, desde nuestro punto de vista, a costa de ganar en incertidumbre acerca de la verdadera naturaleza jurídica de alguna de las tasas portuarias más importantes. En realidad, no nos encontramos ante un problema nuevo. Tanto la jurisprudencia como la doctrina italianas ya habían tratado de desentrañar a lo largo de las últimas décadas qué tipo de institución jurídica se escondía bajo el *nomen iuris* de la “tasa portuaria”, sin que, como será analizado más adelante, se llegase a una conclusión unánime al respecto. Por tanto, la refundición llevada a cabo no haría más que incidir sobre una cuestión no resuelta.

Nuestras dudas, acerca de la verdadera naturaleza jurídica de ciertas tasas portuarias italianas, se incrementan con otra reforma reciente, en virtud de la cual las Autoridades Portuarias italianas - en adelante Aps - tienen la facultad de modificar la cuantía de las mismas con un amplísimo margen de actuación. Y es que, en aras de ganar en competitividad, las APs puedan llegar a establecer el importe de las tasas portuarias en un abanico que va desde el doble de su cuantía hasta la exención total. Medida ésta que, en nuestra opinión, y al margen de otras consideraciones sobre su posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, tienen difícil encaje con principios básicos del Derecho tributario que rigen en materia de cuantificación de tasas.

Por tanto, el principal objetivo de este trabajo será averiguar si, a la vista de las últimas

modificaciones normativas que, en materia de tasas portuarias, se han llevado a cabo en Italia³, es posible afirmar que el régimen jurídico de alguna de estas figuras se acomoda perfectamente al que es propio de esta especie tributaria o, quizás, se encuentra más próximo al del tributo por antonomasia, el impuesto.

Y para ello comenzaremos por analizar brevemente la gestión y financiación de los puertos sede de APs, porque consideramos que, tras muchas de las reformas en materia de tasas portuarias, se esconde un proceso de cambio en la ordenación de los puertos italianos, y con él de sus recursos financieros.

En cualquier caso, conviene aclarar que no nos ocuparemos: ni de todos aquellos ingresos tributarios relacionados con los puertos que el legislador ha querido acoger bajo el paraguas de “tasa”, como por ejemplo, la discutida “tasa sobre estacionamiento de embarcaciones de recreo”⁴; ni tampoco de otro tipo de ingresos portuarios, como los cánones por las concesiones demaniales marítimas⁵ que, con independencia de su denominación, podrían ser considerados tasas. En realidad, nos centraremos en las figuras que constituyen “las principales y más relevantes especies del género tasas y derechos marítimos”⁶ en Italia, es decir, de la tasa estatal, de la tasa portuaria, y de la tasa de amarre. Figuras, todas ellas, que han estado en el punto de mira del legislador en los últimos años y que han provocado gran inseguridad jurídica a los usuarios de los puertos italianos.

³ Y ni siquiera nos ocuparemos de todas ellas. Así, por ejemplo, no nos detendremos en lo previsto por el párrafo 984 del art. 1 de la Ley italiana de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007. Dicha norma autoriza a las APs a aplicar una “adicional” sobre tasas, cánones y derechos por la realización de labores de vigilancia y por el suministro de servicios de seguridad previstos en los planes de seguridad portuaria. Con ello, en palabras de VEZZOSO, se estaría permitiendo que las APs exigiesen “derechos adicionales” para hacer frente a los gastos derivados de sus obligaciones de vigilancia y servicios de seguridad; VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali e problematiche connesse”, en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 2, 2010, pág. 329. Aunque en nuestra opinión, y al margen de la denominación que le da el legislador, se podría estar configurando una nueva tasa portuaria.

⁴ Dicha tasa fue creada por la Ley de 22 de diciembre de 2011, n. 201, e inicialmente gravaba el estacionamiento de embarcaciones de recreo; pero, posteriormente, y tras varias modificaciones normativas, se convirtió en un impuesto que grava la posesión de embarcaciones de recreo de más de 10 metros de eslora. Para un análisis más profundo de este tributo véase, GIORGI, M., URICCHIO, A. F., *La tassazione delle attività marittime. Diritto tributario del mare*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2013, págs. 231 y ss.

⁵ Sobre la discutida naturaleza jurídica del canon entre la doctrina italiana, véase: BASILAVECCHIA, M., “Natura giurídica del canone nelle concessioni demaniali marittime”, en VV. AA., *Regioni e demanio marittimo*, Giuffrè, Milán, 1999, págs. 47 y ss.; DEL FEDERICO, L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino, 2000, págs. 265 y ss.

⁶ Así se pone de manifiesto en el Dictamen n. 998/2009 del Consejo de Estado italiano. En dicho Dictamen se indica que, de 208 millones de euros de ingresos derivados del conjunto de tasas portuarias italianas, 206, 4 millones proceden de las tasas de amarre, estatal y portuaria.

2. Algunas consideraciones sobre la gestión de los puertos en Italia. las tasas portuarias como fuentes de financiación de las autoridades portuarias

La aplicación del ordenamiento comunitario, y en particular de las libertades comunitarias, supuso una profunda transformación en el modelo de gestión de los puertos italianos⁷. De modo que se pasó de un sistema monopolístico en el que las distintas operaciones o servicios desarrollados con mercancías en el interior del puerto eran directamente prestados por determinados Entes Portuarios a menudo, junto a las Autoridades marítimas⁸; a otro en el que el puerto se convirtió en un “mercado”, en el que dichas operaciones y servicios venían, respectivamente, requeridos y ofertados según las reglas de la economía de mercado⁹.

En este sentido, se ha afirmado que la principal innovación de la Ley de 28 de enero de 1994, n. 84, de reordenación de la legislación en materia portuaria¹⁰ - en adelante Ley 84/1994, fue la de separar la actividad de gestión administrativa de las zonas portuarias del ejercicio de actividades empresariales, con la finalidad de lograr una mayor eficiencia y relanzamiento de

⁷ Al respecto, CARBONE, S. M., CELLE, P., LÓPEZ DE GONZALO, M., *Il diritto marittimo. Attraverso i casi e le clausole contrattuali*, 4ª edición, Giappichelli editore, Torino, 2011, págs. 131 y ss.; SPASIANO, M. R., “Spunti di riflessione in ordine alla natura giuridica e all'autonomia dell'autorità portuale”, en *Foro Amministrativo*, núm. 9, 2007, págs. 2965 y ss.

⁸ Este sistema de gestión, por otra parte, puso en evidencia la escasa competitividad de los puertos italianos; CARBONE, S. M., CELLE, P., LÓPEZ DE GONZALO, M., *Il diritto marittimo...*, op. cit., pág. 139.

⁹ La legislación portuaria de los años 90 tenía como objetivo abrir los tres mercados de mercancías localizados en el interior de los puertos: el relativo a las operaciones portuarias, el suministro temporal de mano de obra y los servicios técnico-naúticos subordinados a la navegación; MARESCA, D., *La disciplina giuridica delle infrastrutture portuali*, Giappichelli editore, Torino, 2012, pág. XIII. Si bien, y por lo que respecta a las operaciones portuarias, la doctrina ha distinguido: entre el mercado de los operadores terminalistas, esto es, sujetos que desarrollan las operaciones portuarias -carga, descarga, depósito y manipulación de mercancías, etc.- mediante equipos o superestructuras fijas, así como, muelles o áreas demaniales sobre los que se les ha otorgado una concesión en exclusiva; y el mercado de los servicios portuarios -relativos a concretos segmentos del ciclo de las operaciones portuarias-, que se prestan a favor del terminalista o de los usuarios del puerto por parte de empresas portuarias autorizadas para ello, y que, sin embargo, no necesitan disponer de instalaciones fijas en muelles; CARBONE, S. M., CELLE, P., LÓPEZ DE GONZALO, M., *Il diritto marittimo...*, op. cit., pág. 134.

¹⁰ Para un análisis del contenido de dicha norma, véase: BERLIGIERI, F., “Nota sulla legge 28 gennaio 1994, n.84”, en *Diritto marittimo*, 1994, págs. 238 y ss.; CARBONE, S. M., MUNARI, F., “Gli effetti del diritto comunitario sulla riforma portuale in Italia. Risultati e prospettive”, en *Diritto marittimo*, 1994, págs. 3 y ss.

Debemos señalar que esta norma ha sido objeto de múltiples modificaciones, como por ejemplo, las operadas por la Ley núm. 472, de 7 de diciembre de 1999, o la Ley núm. 186, de 30 de junio de 2000. Sin embargo, desde hace tiempo se pretende hacer una reforma más profunda, y en este sentido hay que citar la Propuesta de Ley C.5453, aprobada por el Senado italiano en septiembre de 2012, pero cuyo *iter* parlamentario se vio interrumpido por la conclusión de la Legislatura. Dicha reforma ha sido retomada por el Proyecto de Ley S.370, en el que se prevé una revisión completa de la Ley 84/1994, teniendo en cuenta las siguientes directrices principales: revisión del reparto de competencias entre el Estado y las Regiones, a la luz del nuevo Título V de la Constitución italiana, con la consiguiente revisión de la clasificación de los puertos y de los requisitos para la creación de APs; revisión del procedimiento de adopción del Plan regulador portuario; realización de algunas modificaciones en la organización de las APs; intervención en materia de concesiones por parte de las APs; modificación de las fuentes de financiación de las APs.

los puertos italianos¹¹. Ello provocó la desaparición tanto de determinados entes públicos económicos existentes en los puertos históricos italianos (Consortios, Entes autónomos, etc.) como la de las denominadas “Empresas de equipos mecánicos y almacenes”¹², surgiendo, en los principales puertos¹³, las APs¹⁴, como entes de Derecho público¹⁵, dotadas de autonomía administrativa, financiera y presupuestaria, si bien sometidas a vigilancia del Gobierno, y en particular del Ministerio de Transportes, así como al control del Tribunal de Cuentas.

A partir de ese momento, las APs tendrán únicamente potestades de programación,

¹¹ CARBONE, S. M., CELLE, P., LÓPEZ DE GONZALO, M., *Il diritto marittimo...*, op. cit., pág. 134; MARESCA, D., *La disciplina giuridica...*, op. cit., pág. 2.

¹² Las “Empresas de equipos mecánicos y almacenes”, dotadas de personalidad jurídica pública y sometidas a vigilancia del Ministerio de la Marina Mercante, habían sido creadas por la Ley de 9 de octubre de 1967, n. 961, y estaban presentes en ciertos puertos (Ancona, Livorno, Cagliari, La Spezia, Messina y Savona). Dichas “Empresas” tenían originariamente la función de gestionar, bajo la observancia de las leyes y reglamentos aduaneros, los equipos mecánicos de carga y descarga, los almacenes, las áreas de depósito y los demás bienes destinados al tráfico de mercancías.

Posteriormente, y mediante la Ley de 10 de octubre de 1974, n. 494, dichas “Empresas” fueron autorizadas a prestar otros servicios comerciales relacionados con los puertos, a asumir la gestión de equipos e instalaciones que no fuesen propiedad del Estado, así como, previa autorización administrativa, a extender las obligaciones que tenían asignadas a otros puertos que formasen parte de la circunscripción territorial de la Capitanería del Puerto en las que tuviesen sede.

¹³ El art. 4.1 de la Ley 84/1994 clasifica los puertos marítimos nacionales, de acuerdo con las siguientes categorías y clases. En la Categoría I se sitúan los puertos, o específicas áreas portuarias, destinadas a la defensa militar y a la seguridad del Estado. Mientras que la Categoría II comprende hasta tres clases distintas: la clase I, se corresponde con los puertos, o específicas áreas portuarias, de relevancia económica internacional; la clase II, es la relativa a los puertos, o específicas áreas portuarias, de relevancia económica nacional; y, por fin, la clase III, se refiere a los puertos, o específicas áreas portuarias, de relevancia económica regional o interregional.

En todo caso, como especifica el art. 4.1-bis de la Ley 84/1994, los puertos sede de APs pertenecerán a una de las dos primeras clases de la Categoría II, esto es, puertos o áreas portuarias de relevancia económica nacional o internacional.

En la actualidad hay más de una veintena de puertos sede de APs, entre los que se encuentran: Genova, Nápoles, Palermo, Venecia, Cagliari, Catania, etc. Aunque desde hace tiempo se pretende su reducción, siendo éste uno de los objetivos que persigue el Proyecto de Ley S.370 por el que se trata de reformar la Ley 84/1994.

¹⁴ Si bien, en la actualidad, asistimos en buena parte de los puertos italianos a la coexistencia de dos autoridades públicas: las Autoridades Marítimas y las APs. Las primeras constituyen la Administración ministerial periférica que, en los puertos en los que no existan APs, ejercitan en vía exclusiva todas las funciones administrativas y de vigilancia propias de la Administración estatal, incluidas las prestaciones de servicios de interés general desarrolladas en el interior de los puertos. Sin embargo, en los puertos en que se hayan constituido APs, las Autoridades marítimas solo tendrán asignadas “funciones de policía y de seguridad”, así como el “resto de funciones administrativas” que no se hayan atribuido a las APs. Esta última previsión normativa provoca que existan “zonas grises” en las que las competencias de las APs y las de las Autoridades Marítimas se solapan y respecto de las cuales surgen, por tanto, problemas interpretativos. Acerca del conflicto de competencias entre Aps y Autoridades marítimas: STEFANINI, E., “Il riparto di competenze tra autorità marittime ed autorità portuali”, en *Quaderni Regionali. Rivista quadrimestrale di Studi e Documentazione*, n. 3, 2009, págs. 1035-1053; SPASIANO, M. R., “Spunti di riflessione... op. cit., pág. 2967.

¹⁵ Sobre la discutida naturaleza jurídica -comercial o no- de las APs, véase: MARCO, C., “Il controverso inquadramento giuridico delle Autorità Portuali” en Foro Amministrativo, núm. 9, 2011, págs. 2923 y ss. SPASIANO, M. R., “Spunti di riflessione... op. cit., págs. 2965 y ss. Y sobre las repercusiones que dicha distinción tiene desde un punto de vista impositivo, TUNDO, F., “Il regime tributario delle Autorità Portuali”, en *Rivista Diritto Tributario*, núm. 6, 2011, págs. 681 y ss.

dirección, coordinación, promoción y control de las operaciones portuarias - carga, descarga, trasbordo, depósito y manipulación de mercancías o de otro material - y en general, de la administración del puerto, no pudiendo ejercitar, ni directamente, ni indirectamente mediante la participación en una sociedad, dichas operaciones, ni otras actividades complementarias o accesorias relacionadas con ellas. En consecuencia, las operaciones y las prestaciones de servicios de las operaciones portuarias quedarían así reservadas a empresas privadas, que operarían en régimen de libre concurrencia y a las cuales se les suele otorgar una autorización para que puedan prestar las distintas operaciones portuarias. Por tanto, se eleva a categoría de principio general la libertad de acceso en la prestación de las operaciones portuarias, transformándose el anterior sistema de monopolio en uno de libre concurrencia.

Entre las múltiples funciones que tienen atribuidas las APs¹⁶, además de las que desarrollan en relación con las operaciones portuarias, destaca la de prestar a título oneroso algunos servicios de interés general, no coincidentes ni estrictamente relacionados con dichas operaciones, que, inicialmente, se concretaron mediante dos Decretos del Ministerio de Transportes - de 14 de noviembre de 1994 y 4 de abril de 1996 - y entre los que se encontrarían¹⁷: el servicio de iluminación -que comprendería la gestión y mantenimiento de las instalaciones de iluminación, así como la distribución de energía eléctrica a los concesionarios, a los usuarios portuarios y a las embarcaciones; limpieza y recogida de residuos¹⁸, que incluye además la desratización, desinfección, gestión de la red de alcantarillado

¹⁶ Concretamente, el art. 6.1 de la Ley 84/1994 confía a las APs tres tipos de funciones: a) dirección, programación, coordinación, promoción y control de las operaciones portuarias y de otras actividades comerciales e industriales desarrolladas en los puertos, con poderes de regulación, incluso en relación a la seguridad respecto a riesgos de accidentes relacionados con tales actividades y a las condiciones de higiene en el trabajo; b) mantenimiento ordinario y extraordinario de las partes comunes en el ámbito portuario, incluido el mantenimiento de los fondos; c) actividades dirigidas a suministrar a título oneroso a los usuarios portuarios algunos servicios de interés general, no coincidentes ni estrictamente relacionados con las operaciones portuarias, que se indicarán mediante Decreto del Ministerio de Transportes. Pero a lo largo de la Ley 84/1994 también se recogen otro tipo de funciones que se atribuyen a las APs, como por ejemplo, otorgar concesiones para el uso de bienes demaniales portuarios, etc.

¹⁷ De todas formas, es necesario señalar no sólo que la regulación prevista en la Ley 84/1994 para algunos de los servicios que se acaban de mencionar -por ejemplo, el de iluminación o el de recogida de residuos- se ha visto modificada posteriormente en virtud de normativa comunitaria; sino que, además, dichos servicios no constituyen un *numerus clausus*, al prestarse otros servicios en los puertos que también merecen la calificación de interés general, como el servicio contra incendio, y que no aparecen expresamente contemplados en los mencionados Decretos. En este sentido, CARBONE, S. M., CELLE, P., LÓPEZ DE GONZALO, M., *Il diritto marittimo...*, op. cit., pág. 170.

¹⁸ Al respecto, LIARDO, A., “L’applicazione della Tarsu all’interno dei porti turistici e delle aree soggette all’autorità portuale”, en *Il Diritto dei trasporti*, 2010, págs. 760 y ss.; VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., págs. 511 y ss.

y limpieza y descontaminación de los espejos de agua portuarios; servicio de aguas; mantenimiento y reparación de bienes, instalaciones, sistemas técnicos y mecanismos propios, cedidos en concesión o utilizados por sujetos que operan en los puertos; estaciones marítimas de pasajeros; redes informáticas y telemáticas; gestión de servicios comunes al sector industrial o comercial de los puertos, que incluiría la gestión de áreas y estructuras comunes como aparcamientos, zonas de atraque, diques secos; y por último el servicio ferroviario en el puerto.

Y dado que las APs tienen reconocida autonomía financiera y presupuestaria para hacer frente a las funciones que le son propias, actualmente cuentan, entre otros, con los siguientes recursos: cánones¹⁹ por concesión de las áreas demaniales y de los muelles comprendidos en el ámbito portuario, así como beneficios por la autorización del ejercicio de operaciones portuarias; beneficios derivados de la cesión de determinadas instalaciones; la recaudación de la nueva tasa portuaria²⁰ y de la tasa de amarre; contribuciones de las regiones, de los entes locales y de otros entes u organismos públicos, etc...

Sin embargo, la doctrina coincide en afirmar que una de las mayores reivindicaciones de las APs italianas en los últimos años ha sido la de conseguir una adecuada autonomía financiera²¹, esto es, la posibilidad de disponer de recursos propios o de obtenerlos en el mercado, en la medida necesaria para poder hacer frente, además de a sus obligaciones institucionales ordinarias, a las inversiones para el mantenimiento y normal desarrollo de las infraestructuras portuarias²². El legislador italiano ha tratado de dar respuesta a esas reivindicaciones, por un lado creando recursos financieros especiales para la realización de obras portuarias²³; y, por otro lado, acometiendo importantes reformas en materia de tasas

¹⁹ En Italia, la doctrina y jurisprudencia mayoritarias consideran que los cánones demaniales, en la medida en que se exigen por el mero disfrute de un bien, deben ser encuadrados entre las prestaciones patrimoniales de naturaleza extratributaria. Sin embargo, hay una tesis minoritaria que, teniendo en cuenta las connotaciones de Derecho público de los cánones, los asimila a las tasas; DEL FEDERICO, L., *Tasse...*, op. cit., pág. 266.

²⁰ Tasa que, como será analizado más adelante, nace de la refundición de la tasa estatal y de la tasa portuaria. Véase apartado IV.1 de este trabajo.

²¹ CELLERINO, C., “Spazi di attività operativa dell’Autorità portuale e autonomia finanziaria”, en *Il Diritto marittimo*, 2007, págs. 894 y ss.

²² Indica VEZZOSO que ha de subrayarse el término “normal”, porque es evidente que las inversiones portuarias de mayor relieve -como, por ejemplo, la realización de grandes obras de defensa o la creación de nuevos espacios o instalaciones portuarias mediante desmantelamiento- pueden ser de tal entidad que hagan imposible su realización con recursos ordinarios; VEZZOSO, G., “Le occasioni mancate di una proposta di riforma portuale”, en *Diritto marittimo*, 2010, pág. 455.

²³ El art. 14 del Decreto Ley de 22 de junio de 2012, n. 83, convertido en Ley de 7 de agosto de 2012, n.134, introdujo el art. 18 bis en la Ley 84/1994, que lleva por título “Autonomía financiera de las APs y financiación para la realización de obras en los puertos”. A través de dicho art. 18 bis, y entre otras medidas, se crea un fondo para la realización de intervenciones de adecuación de los puertos, con la finalidad específica de facilitar la ejecución de obras previstas en los instrumentos de planificación, así como potenciar la red de servicios y de conexiones portuarias. Dicho fondo se nutre del 1% de la recaudación del IVA por importación de mercancías

portuarias, que analizaremos a continuación.

3. Evolución legislativa de las tasas portuarias italianas

Para comprender en todo su alcance las últimas reformas en materia de tasas portuarias italianas es necesario, aunque sea de forma breve²⁴, hacer un repaso por el sistema vigente hasta la Ley de Presupuestos Generales del Estado italiano para el año 2007, Ley de 27 de diciembre de 2006, n. 296; norma que, como ya hemos avanzado, introdujo cambios relevantes en este ámbito. Hasta ese momento, las principales tasas portuarias que se exigían en Italia²⁵ eran:

- a) Una tasa de amarre, para las naves que realizasen operaciones comerciales en un puerto, rada o ribera del Estado, y que se determinaba en función del tonelaje neto de la embarcación.
- b) Un recargo de amarre para las mercancías en cubierta, que se aplicaba a las naves de tonelaje superior a 350 toneladas, y que tenía en cuenta el tonelaje neto.
- c) Una tasa adicional de amarre en los puertos de Génova, Venecia y Nápoles, en la que también se tomaba como referencia el tonelaje neto.
- d) Una tasa, denominada estatal, sobre mercancías cargadas y descargadas en todos los puertos, radas y riberas del Estado, y que se determinaba según las toneladas métricas de mercancías desembarcadas. Dicha tasa, en sus orígenes, se exigió sólo en el caso de mercancías importadas, ampliándose posteriormente a todo tipo de mercancías.
- e) Una tasa, denominada portuaria, sobre mercancías cargadas y descargadas que, inicialmente, solo se exigió en determinados puertos²⁶; pero que, progresivamente, se fue extendiendo a todos los puertos italianos²⁷.

introducidas a través de los puertos, con un límite máximo anual equivalente a 70 millones de euros -dicho límite fue elevado a 90 millones de euros por el artículo 22. 3, del Decreto Ley de 21 de junio de 2013, n. 69, convertido, con modificaciones, por la Ley de 9 agosto de 2013, n. 98-.

²⁴ Para un exhaustivo análisis de la evolución legislativa de las tasas portuarias, véase en: VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., págs. 323 y ss.

²⁵ Había otras figuras menores, como un derecho sustitutivo de la tasa de amarre para cruceros turísticos, una tasa de amarre para los remolcadores, etc. Al respecto, GIORGI, M., URICCHIO, A. F., *La tassazione...*, op. cit., págs. 245 y ss.

²⁶ Conforme al art. 33 de la Ley de 9 de febrero de 1963, n. 82, y al reglamento de desarrollo, aprobado mediante Decreto del Presidente de la República de 30 de agosto de 1966, la tasa portuaria solo se exigía en los puertos de Génova, Venecia, Nápoles, Livorno, Civitavecchia, Trieste, Savona, Vado Liguria y Brindisi.

²⁷ Primero se extendió a los puertos en los que operaban Entes portuarios o “Empresas de equipos mecánicos” -Ley de 5 de mayo de 1976, n. 355-, y a partir de la Ley 84/1994 se aplicó en todos los puertos italianos, con

f) Una tasa sobre pasajeros que se aplicaba teniendo en cuenta el origen, el destino y la clase de pasajeros, y que sólo se exigía en algunos puertos.

g) Una tasa sobre los vagones ferroviarios y sobre los vehículos.

Dichas tasas se regularon, originariamente, por la Ley de 9 de febrero de 1963, n. 82; aunque, a lo largo de los años, esta norma sufrió múltiples modificaciones²⁸.

En ocasiones, las reformas derivaron del Derecho comunitario, al verse obligado el legislador italiano a eliminar de la tasa estatal cualquier tipo de discriminación entre las mercancías procedentes de otros Estados y las nacionales²⁹; ya que, como puso de manifiesto el TJCE³⁰, la tasa estatal se aplicaba únicamente sobre las mercancías importadas y no sobre las nacionales, generándose así una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, que era contraria al Derecho comunitario.

Aunque uno de los aspectos que más cambios sufrió a lo largo de los años, está directamente relacionado con las necesidades de financiación de los Entes portuarios y por tanto, con el reparto de la recaudación obtenida por las tasas entre éstos y el Estado italiano. Y así por, ejemplo, la tasa de amarre se atribuyó hasta en un 80% a los Entes Portuarios - Entes Puerto y “Empresas de equipos mecánicos”-, correspondiendo el resto al Estado, hasta que entró en vigor la Ley 84/1994. A partir de ese momento, el 100% de la recaudación obtenida por esa tasa se destinó, provisionalmente, a los Presupuestos Generales del Estado italiano; ya que, con cargo a ellos, se hacía frente a determinados gastos de inversión contraídos por las APs. Sin embargo, esta situación - que VEZZOSO³¹ calificó de anómala, al colocar a los puertos italianos en una posición de desventaja respecto de otros puertos comunitarios, los cuales percibían directamente los distintos tipos de ingresos derivados de la utilización de

independencia de que en ellos estuviera presente o no una AP; ya que en el caso de que no existiese una AP, la recaudación de la tasa se destinaría al Estado. De este modo, en opinión de VEZZOSO, no sólo se confirmaría el objetivo prioritario de la tasa portuaria de dotar a las APs de medios financieros adecuados; sino que, además, se aseguraba también a los puertos menores -gestionados por Autoridades marítimas- financiación por los servicios prestados a los usuarios; VEZZOSO, G., “La tassa portuale al vaglio della Corte Costituzionale”, en *Il Diritto marittimo*, 2009, pág. 718.

²⁸ Aquí seguimos a MELIS, G., “Considerazioni in tema di tasse e diritti marittimi a seguito dell’emanazione del D.P.R. 28 maggio 2009 n. 107 in attuazione della delega di cui all’art. 1, comma 989, l. n. 296 del 2006”, en *Rivista del Diritto della Navigazione*, Volume XL, Numero 1, 2011, págs. 96 y ss. y a VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pág. 323.

²⁹ La Ley de 16 de abril de 1974, n. 117, sustituyó la tasa estatal sobre las mercancías provenientes del extranjero, creada por Ley de 9 de febrero de 1963, n. 82, por la tasa estatal sobre mercancías desembarcadas y embarcadas en todos los puertos.

³⁰ Al respecto, STJUE, de 10 de octubre de 1973, C-34/73.

³¹ VEZZOSO, G., “Le occasioni mancate...”, op. cit., pág. 455.

estructuras portuarias, se corrigió con la Ley de Presupuestos Generales del Estado italiano para el año 2007. Dicha norma se hizo eco de la reivindicación que las APs venían haciendo desde hacía tiempo y, con el fin de “asegurar la autonomía financiera y la autofinanciación de las actividades y racionalización del gasto” de las APs, les atribuyó, entre otras medidas, la totalidad de la recaudación de la tasa de amarre. Algo semejante sucedió con las tasas estatal y portuaria, aunque en el caso de esta última ya se destinaba a las APs el 100% de su recaudación a partir del año 2005.

4. Algunas reformas normativas recientes en materia de tasas portuarias

a) la refundición de ciertas tasas

El Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107, por el que finalmente se desarrolló el párrafo 989 del art. 1 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado italiano para el 2007, introdujo importantes cambios en la regulación de las tasas portuarias en Italia.

En primer lugar ordenó una doble refundición de tasas: por un lado, unió la tasa de amarre con el recargo de amarre, creando la nueva tasa de amarre; y por otro, refundió la tasa estatal con la tasa portuaria, generando la nueva tasa portuaria. Al mismo tiempo, delimitó el ámbito territorial de aplicación de las nuevas tasas.

También contempló ciertas disposiciones en materia de procedimientos de recaudación de los nuevos tributos. Concretamente, y entre otros aspectos, la nueva regulación, autorizó el pago de las tasas mediante transferencia bancaria o postal³².

Así mismo se dispuso el incremento del importe de las tasas y derechos portuarios mediante la aplicación de un porcentaje de la tasa de inflación³³.

³² MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., págs.. 109 y ss.

³³ Esta modificación generó grandes críticas por parte de distintas organizaciones implicadas. Así, la Confederación General Italiana de Transportes y Logística (Confetra) afirmó que se trataba de un elevadísimo incremento de las tasas portuarias, que no se justificaba; sobre todo en un periodo de crisis económica como el que se estaba viviendo y que había conllevado una caída de la actividad portuaria. Véase la Circular 135/2009 de esta Confederación.

De ahí que, el art. 5. 7-undecies del Decreto Ley italiano de 30 de diciembre de 2009, n. 194, amparándose en la finalidad de afrontar la crisis de competitividad de los puertos nacionales, dispusiera que la adecuación gradual del importe de las tasas y de los derechos a la tasa de inflación -prevista en el Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107- se empezase a aplicar a partir del 1 de enero de 2012. Produciéndose una nueva prórroga *de facto*, al no convalidarse en Ley, el Decreto Ley de 29 de diciembre de 2011, n. 216, cuyo artículo 11 disponía que dicha medida no resultaría de aplicación hasta el 1 de enero de 2013.

Y, por último, se proclamó la derogación de aquellas normas previas que fuesen incompatibles con la nueva normativa, manteniéndose las reducciones y exenciones ya previstas, así como las disposiciones relativas a ingresos distintos de los regulados en dicha norma y la normativa especial prevista para el puerto franco de Trieste.

De todas las medidas señaladas, nos interesa analizar, de forma especial, la refundición de tasas, y en particular la que se produjo entre la tasa estatal y la tasa portuaria.

La unión de la tasa de amarre con el recargo de amarre no merece mayores comentarios. Es obvio que responde al objetivo general de simplificar y racionalizar la normativa en materia de tasas y derechos marítimos. Téngase en cuenta que el recargo de amarre, según disponía el art. 17 de la Ley de 9 de febrero de 1963, n. 82, resultaba de aplicación en el supuesto de naves de tonelaje neto superior a 350 toneladas, provenientes del, o dirigidas al, extranjero, que tuviesen mercancías en cubierta, o en superestructuras, cuyo tonelaje no estuviese comprendido en el tonelaje neto. Y dicha regulación fue directamente recogida por el art. 1.2 del Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107.

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, resulta mucho más difícil de justificar la refundición de la tasa estatal y de la tasa portuaria en la nueva tasa portuaria. En opinión de MELIS³⁴, las razones que, en principio, podrían amparar dicha unificación, serían: por un lado, que, a partir de la Ley de 16 de abril de 1974, n. 117, la tasa estatal había homogeneizado las mercancías gravadas, abarcando tanto a las nacionales como a las extranjeras; por otro lado, que la Ley 84/1994 había extendido la aplicación de la tasa portuaria a todos los puertos; y por último, que la Ley de Presupuestos Generales del Estado italiano para el año 2007 había aproximado los dos tributos desde el punto de vista de la recaudación, al ordenar que el destinatario de los ingresos correspondientes a la tasa estatal fuesen las APs.

Incluso algún autor ya había afirmado, con carácter previo, que, ontológicamente, la tasa portuaria no difería de la tasa estatal; constituyendo, como mucho, un subtipo de ésta como consecuencia de la devolución de la totalidad, o de una parte, de las sumas recaudadas a los

Por su parte, en la Circular 10/2013 de Confetra se pone de manifiesto que la tasa de amarre y la nueva tasa portuaria aumentarán, por efecto de esta medida, un 29,4% en el año 2013 y en el 2014 un 15%. Ello supone, por ejemplo, que en una nave portacontainers de 100.000 toneladas de tonelaje neto (unos 8.000 containers), la tasa de amarre mensual pase de 72.000 € a 93.000 € en 2013 y a 104.000 € en 2014. Aunque, en esta misma Circular, se advierte que el aumento puede verse atenuado por la posibilidad que tienen las APs de disminuir hasta la exención total el importe de las tasas – aspecto éste que será analizado más adelante, véase epígrafe 2 de este apartado-.

³⁴ MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pág. 100.

respectivos entes portuarios por cumplimiento de sus obligaciones institucionales³⁵. Además, VEZZOSO³⁶ reconoce que había una cierta tendencia a confundir ambas tasas no sólo por las continuas y equívocas modificaciones legislativas de las que fueron objeto a lo largo de los años, sino también por razones terminológicas³⁷.

Pero ha sido el Tribunal de Casación italiano quien, utilizando variados criterios y a través de distintos pronunciamientos, más esfuerzos ha hecho por diferenciar, con mayor o menor acierto, ambos tributos³⁸.

Y así, por ejemplo, dicho Tribunal concluyó que la tasa estatal se exigía en todo tipo de desembarco por la prestación de servicios de policía marítima de los que se hacía cargo el Estado; mientras que la tasa portuaria era aplicable sólo en las áreas portuarias para hacer frente a los gastos que afrontaban los puertos para resultar eficientes³⁹. Al mismo tiempo, el Tribunal de Casación italiano no atribuyó ningún alcance innovador a la Ley 84/1994 y consideró que la tasa portuaria no debía exigirse en aquellas instalaciones portuarias que fuesen sufragadas por el contribuyente, al estar ya obligado a pagar una contraprestación por el uso de las zonas demaniales⁴⁰.

Sin embargo, en otras sentencias de este mismo Tribunal, se afirma que la Ley 84/1994 incorpora novedades en relación al concepto de puerto, de modo que se incluirían en él tanto los “puertos marítimos nacionales” como las “áreas portuarias”, siempre que, en este último

³⁵ CALIENDO, C., “Tasse maritime”, en *Enciclopedia del Diritto*, XLIV, Milano, 1992, pág. 36.

³⁶ VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pág. 324.

³⁷ Adviértase que la Ley de 9 de febrero de 1963, n. 82, dedicó su Título II a las “Tasas sobre mercancías y sobre pasajeros”, regulando en su Sección I, la “Tasa estatal sobre las mercancías procedentes del extranjero” -que posteriormente se extendería a todo tipo de mercancías-; y, en su Sección II, la “Tasa sobre las mercancías desembarcadas, embarcadas y en tránsito” que se exigía sólo en algunos puertos, si bien, progresivamente, se extendió a todos los puertos.

³⁸ Aunque también es posible identificar otras resoluciones judiciales de este mismo Tribunal en las que la distinción no es tan clara. En este sentido, la Sentencia del Tribunal de Casación de 7 de marzo de 2012, n. 3528, reconoce que la tasa estatal “estaría relacionada con una manifestación de capacidad económica que se pone de manifiesto en la utilización de las zonas portuarias”; mientras que la tasa portuaria “no tendría naturaleza de contraprestación respecto de la actividad de la AP, constituyendo una contribución (que se añade a la tasa estatal) del sistema tributario, mediante la cual, el contribuyente que posea una capacidad económica que se manifieste específicamente en la utilización de la zona portuaria, está llamado a contribuir, de manera directa e inmediata, al mantenimiento de las funciones públicas de interés general que son desarrolladas por las APs para el funcionamiento de dichas áreas”. VEZZOSO ha sido particularmente crítico con este pronunciamiento, porque considera que es discutible calificar de contribución a la tasa portuaria; VEZZOSO, G., “Sulla debenza della tassa portuale nei cosidetti ‘porti estesi’”, en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 2, 2013, pág. 372.

³⁹ Sentencia del Tribunal de Casación italiano, de 27 de noviembre de 1999, n. 13245.

⁴⁰ Sentencia del Tribunal de Casación italiano, de 5 de octubre de 2005, n. 19400.

caso, fuesen declaradas como tales por el Ministerio competente⁴¹. De esta manera, el Tribunal de Casación italiano también ha tratado de diferenciar la tasa portuaria y la estatal teniendo en cuenta su ámbito de aplicación: el objeto de la primera estaría constituido por las mercancías cargadas y descargadas exclusIVAMENTE en un puerto; mientras que el objeto de la tasa estatal haría referencia a la manipulación de mercancías en cualquier punto de la costa, rada o ribera, entre los que se podrían incluir los puertos⁴².

El Tribunal de Casación italiano da un paso más en su tarea de diferenciar ambas figuras, al estimar que con la denominada tasa estatal se grava la capacidad económica derivada de la posesión de mercancías que se pone de manifiesto mediante su manipulación; por lo que realmente debería de considerarse como un mero impuesto indirecto. Mientras que la portuaria es un tipo de tasa que, en todo caso, no está relacionada con una prestación específica o exactamente determinable, sino con “una manifestación de capacidad económica que se pone de manifiesto en la utilización de la zona portuaria”⁴³; y que, además, se añadiría a la tasa estatal.

Por su parte, el Dictamen consultivo n. 998/2009 del Consejo de Estado italiano, al pronunciarse sobre el Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107, antes de que fuera finalmente aprobado, reconoce que la distinción entre la tasa de amarre, la tasa estatal y la tasa portuaria se basa principalmente en los diferentes parámetros de cuantificación de las mismas, así como en el diferente objeto al que el gravamen se vincula. Para, a continuación, señalar que la tasa de amarre y el recargo de amarre para las mercancías que se encuentran en cubierta se calculan teniendo en cuenta el tonelaje neto; mientras que en el caso de la tasa estatal y la tasa portuaria, el importe se determina a partir de las toneladas métricas de mercancía objeto de las operaciones de carga y descarga. Es decir, para el Consejo de Estado, la distinción entre ambas tasas se basaría en la distinta cuantificación de la base imponible, sin tener en cuenta la coincidencia o no de sus hechos imposables.

⁴¹ Sentencias del Tribunal de Casación italiano de 1 de febrero de 2005, n. 1961, y de 31 de marzo de 2006, n. 7651.

⁴² Sentencias del Tribunal de Casación italiano de 31 de marzo de 2006, n. 7651 y de 2 de marzo de 2007, n. 4920.

⁴³ Sentencia del Tribunal de Casación italiano de 13 de enero de 2006, n. 6357. A VEZZOSO, este intento por diferenciar ambas figuras no le convence; porque no puede considerarse que el hecho imponible de la tasa estatal sea la capacidad económica derivada de la posesión de mercancías, sino que es mucho más razonable identificarlo con la utilización de las infraestructuras portuarias; VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pág. 328.

E insiste el Consejo de Estado en que “es útil subrayar nuevamente que la tasa y el recargo de amarre, por un lado, y la tasa estatal y la tasa portuaria, por otra, son, respectivamente afines desde un punto de vista ontológico, en la medida en que las primeras son medidas según el tonelaje neto de la nave (es decir, teniendo en cuenta su capacidad en términos de espacio volumétrico comercialmente útil); y las segundas son medidas, en cambio, según las toneladas métricas de mercancías embarcadas y desembarcadas”. Incluso el tipo de gravamen propuesto para la nueva tasa portuaria, según se pone de manifiesto en el Dictamen del Consejo de Estado, es el resultado de sumar los dos tipos de gravamen correspondientes, hasta ese momento, a la tasa estatal y a la tasa portuaria; asumiendo, así, la perfecta coincidencia de los dos tributos por lo que respecta a la base imponible considerada en su conjunto⁴⁴.

Por tales razones, prosigue el Consejo de Estado, resulta coherente que se unifiquen la tasa de amarre y el recargo de amarre, por un lado, y la tasa estatal y la tasa de portuaria, por otro. Lo que supondría una notable agilización del sistema tributario portuario y respondería, además, a un criterio de simplificación; porque, con la refundición de las mencionadas tasas en sólo dos tipos homogéneos de gravámenes, se produciría su “canalización” a través de dos tipos de procedimientos de liquidación y recaudación de los tributos.

Pero, en nuestra opinión, sólo cabría considerar legítima la refundición de la tasa portuaria y la estatal, desde un punto de vista sustantivo, si se llegase a la conclusión de que sus hechos imponibles coinciden, y ello con independencia de que compartan o no bases imponibles⁴⁵.

Además, y en contra de lo afirmado por el Consejo de Estado italiano, ni siquiera las bases imponibles de ambas tasas tendrían por qué ser, en la práctica, claramente coincidentes: ya que, según disponía el art. 2 del Decreto Ley de 28 de febrero de 1974, n.47⁴⁶, la cuantía de la tasa estatal debía ser determinada por cada puerto “teniendo en cuenta la naturaleza de las

⁴⁴ De este modo, y en opinión de MELIS, parece reconocerse que la tasa portuaria tendría un ámbito de aplicación idéntico al de la tasa estatal; MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pág. 107.

⁴⁵ MELIS considera que, al producirse la refundición de ambas tasas, los tributos originarios quedarían completamente “desnaturalizados”, englobándose la antigua tasa portuaria en la más amplia *ratio* de la tasa estatal. Y en este sentido, MELIS se refiere a una Sentencia del Tribunal Constitucional italiano -STC 335/2008- que declaró la inconstitucionalidad de la tarifa del “servicio hídrico integrado” en la medida en que ésta se determinaba de forma unitaria; circunstancia que no permitía identificar las distintas prestaciones que el suministrador del servicio debía ofrecer y, en última instancia, impedía saber si alguna de las cantidades pagadas no tenía la naturaleza de precio. MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., págs. 108 y 109. Además, MELIS opina que la nueva tasa surgida de la refundición podría denominarse directamente tasa estatal, en lugar de tasa portuaria, para evitar así cualquier tipo de equívoco léxico al respecto.

⁴⁶ Convertido en Ley, con modificaciones, por la Ley de 16 de abril de 1974, n. 117.

mercancías y el coste medio de la gestión de los servicios”; y en el caso de la tasa portuaria, la Ley de 5 de mayo de 1976, n. 355, estableció que dicha tasa debía cuantificarse con los mismos criterios que la tasa estatal, por tanto, “teniendo en cuenta la naturaleza de las mercancías y el coste medio de la gestión de los servicios”. Sin embargo, como reconoce VEZZOSO, estas normas nunca se aplicaron de modo riguroso al considerarse únicamente el tipo de mercancías, obviando el coste medio de la gestión de los servicios prestados por las distintas entidades portuarias⁴⁷. Cabe señalar, de hecho, que según dispone el art. 2 del Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107, por el que se crea la nueva tasa portuaria, ésta se determinaría según las toneladas de mercancía teniendo en cuenta solamente la naturaleza de las mercancías y el tipo de tráfico portuario⁴⁸; abandonando, así, toda referencia al coste medio de la gestión de los servicios para determinar la base imponible de la tasa.

Por otra parte, y con independencia de que la refundición de la tasa portuaria y la tasa estatal se justifique o no por razones sustantivas, lo cierto es que dicha unificación no parece disponer de la adecuada cobertura legislativa⁴⁹. Así, el párrafo 989 del art. 1 de la Ley italiana de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 autorizaba al Gobierno a adoptar un reglamento dirigido, genéricamente, a simplificar el sistema de tasas - mediante su refundición - y los procedimientos de cobro. Indicando, a continuación, de forma expresa, que se autoriza a la refundición de la tasa de amarre y del recargo de amarre, con atribución a las Autoridades portuarias; pero sin que nada se dijese del resto de tasas. En consecuencia, consideramos que la “oportunidad”, subrayada en el preámbulo del Decreto del Presidente de la República de 28 de mayo de 2009 n. 107, por el que se desarrolla dicho precepto, de “refundir (...) la tasa estatal y la denominada ‘portuaria’ sobre las mercancías embarcadas y desembarcadas” no contaría con la correspondiente legitimación legislativa. Adviértase, además, que el mencionado Decreto de 2009, tal y como se puso de manifiesto en el párrafo anterior, también introdujo cambios respecto de la determinación de la base imponible, con lo que, en nuestra

⁴⁷ VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pág. 327.

⁴⁸ Tras el Decreto Ley de 24 de enero de 2012, n. 1, por el que se modifica el Decreto del Presidente de la República de 28 de mayo de 2009, n. 107, se produce una equiparación en relación al tráfico portuario de mercancías, por lo que respecta a la aplicación de las tasas de amarre y portuaria, entre puertos italianos y puertos de otros Estados miembros de la Unión Europea. Y así, por ejemplo, en la tasa portuaria se establece un tipo de gravamen que, además de tener en cuenta el tipo de mercancía transportada, distingue entre transporte de cabotaje e intracomunitario, por un lado, y transporte con el resto de puertos, por otro.

⁴⁹ MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pág. 107.

opinión, se estaría vulnerando el principio de reserva de ley.

b) La posibilidad de eximir o duplicar la cuota de ciertas tasas

Una de las últimas medidas normativas que más puede sorprender en materia de tasas portuarias, por el amplio margen de discrecionalidad que otorga a las APs, es aquella que les autoriza a modificar la cuantía de las mismas en un abanico que va desde su exención total hasta el doble de su importe⁵⁰.

Inicialmente esta previsión se contempló en el art. 5.7-duodecimos del Decreto Ley italiano de 30 de diciembre de 2009, n. 194⁵¹. Dicho precepto normativo, amparándose en la finalidad de hacer frente a la crisis de competitividad de los puertos nacionales italianos, disponía que “de modo experimental, para los años 2010 y 2011, (...), las APs podrán establecer, en el ámbito de su autonomía presupuestaria y respetando el equilibrio presupuestario, variaciones en aumento hasta un techo máximo equivalente al doble de la medida de la tasa de amarre y de la tasa portuaria (...), así como disminuciones hasta la exención total de dichas tasas”.

Además y, a continuación, el art. 5.7-terdecimos del Decreto Ley italiano de 30 de diciembre de 2009, n. 194, determinaba que, para cubrir - entre otras⁵² - la eventual disminución de ingresos derivada de la aplicación de la norma precedente, “cada AP deberá o bien realizar la correspondiente reducción de gastos corrientes, o bien, en el ámbito de su autonomía impositiva y tarifaria, incrementar sus ingresos. Pero, en cualquier caso, y por aplicación de las disposiciones anteriores no podrán derivarse nuevos o mayores gastos a cargo de las finanzas públicas”. Si bien, esta última previsión quedó desvirtuada por lo establecido en el art. 2.2-novies del Decreto Ley de 29 de diciembre de 2010, n. 255⁵³, al destinarse hasta 20 millones

⁵⁰ En este sentido, pero en relación a la legislación española que prevé unos coeficientes correctores, de manera que el puerto rentable pueda abaratar las tasas mediante coeficientes reductores, y el puerto deficitario pueda incrementar las tasas mediante coeficientes aumentadores, LAGO MONTERO ha sido muy crítico. No sólo porque “mediante estos coeficientes correctores el legislador deja prácticamente en manos de cada Autoridad Portuaria la determinación de la cuantía de las tasas, dentro de unos límites legales excesivamente laxos a nuestro entender, muy generosos para con unos entes públicos que no son políticamente representativos”. Sino porque, además, “un peso excesivo del criterio rentabilidad a la hora de cuantificar adecuadamente las tasas desnaturaliza por completo el significado del dominio público, y del servicio público”; LAGO MONTERO, J. M^a, “Tasa portuarias ¿fin de la guerra normativa y tarifaria?”, en LAGO MONTERO, J. M^a. (Director), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 60 y 63.

⁵¹ Dicho Decreto fue convertido, con modificaciones, en Ley por el art. 1 de la Ley de 26 de febrero de 2010, n. 25.

⁵² Ya que también se contemplaba una posible disminución de ingresos por efecto de la prórroga prevista en el art. 1.5.7-undécimos del Decreto Ley italiano de 30 de diciembre de 2009, n. 194. Dicha disposición normativa estableció que la adecuación gradual del importe de las tasas y de los derechos portuarios a la tasa de inflación se empezaría a aplicar el 1 de enero de 2012.

⁵³ Convertido, con modificaciones, por la Ley de 26 de febrero de 2011, n. 10.

de euros, con cargo a transferencias de fondos estatales⁵⁴, a las APs cuyos puertos estuviesen interesados, preferentemente, en actividades de transbordo y con la finalidad de garantizar la aplicación del art. 5.7-duodecimos del Decreto-Ley italiano de 30 de diciembre de 2009.

La posibilidad de que las APs incrementasen o eximiesen el importe de las tasas portuarias era una medida que nació con una clara vocación temporal, años 2010 y 2011. Sin embargo, poco a poco, estos plazos se fueron prorrogando: primero al ejercicio 2012⁵⁵, a continuación hasta 30 de junio de 2013⁵⁶, y en un momento posterior hasta el 31 de diciembre de 2013⁵⁷. Finalmente, y a través del Decreto-Ley de 21 de junio de 2013, n. 69⁵⁸, de Disposiciones urgentes para el relanzamiento de la economía, dicha medida se incorporó con carácter permanente al ordenamiento italiano, disponiendo el art. 22 de dicho Decreto-Ley que: “En el ámbito de la propia autonomía financiera de las APs, éstas pueden establecer variaciones en disminución, hasta la exención, de las tasas de amarre y portuaria, así como variaciones en aumento, hasta un límite máximo equivalente al doble de la cuantía de dichas tasas. La utilización de ingresos procedentes del ejercicio de la autonomía impositiva y tarifaria de las APs, así como la compensación con reducción de gastos corrientes, deben ser adecuadamente expuestos en las previsiones presupuestarias y en el balance general. En los casos en los que las APs hagan uso de la facultad de reducir la tasa de amarre en una medida superior al setenta por ciento, queda prohibida la posibilidad de pagar el tributo en la modalidad de pago anual. (...) De las disposiciones de esta norma no pueden generarse nuevos o mayores gastos a cargo de las finanzas públicas”.

Aunque los preceptos que hemos comentado permitían que las APs pudiesen tanto incrementar como disminuir el importe de las tasas portuarias, lo cierto es que, hasta el momento, todas aquéllas que han hecho uso de esta potestad la han utilizado para reducirlo⁵⁹.

⁵⁴ Finalmente se destinaron a las APs 12, 5 millones de euros con cargo a fondos estatales para paliar la reducción de ingresos que sufrieron como consecuencia de la reducción de las tasas portuarias -ya fuese la de amarre, la portuaria o ambas-.

⁵⁵ Mediante el art. 11.1. b) del Decreto-Ley de 29 de diciembre de 2011, n. 216, convertido, con modificaciones, en la Ley de 24 de febrero de 2012, n. 14.

⁵⁶ Mediante el art. 1.388 de la Ley de 24 de diciembre de 2012, n. 228 (Ley de Estabilidad 2013).

⁵⁷ Mediante el art. 1 del Decreto del Presidente del Consejo de Ministros del 6 de abril de 2013.

⁵⁸ Convertido, con modificaciones, por la Ley de 9 de agosto de 2013, n. 98.

⁵⁹ Así, por ejemplo, mediante Decreto n. 54/2010, la AP de Cagliari reconoce que el desarrollo de los puertos de transbordo del Norte de África y de Malta, y en particular los beneficios fiscales que dichos puertos ofrecen, hacen que los grandes armadores se estén trasladando a estos enclaves, debilitando en consecuencia el puerto de Cagliari. Por ello y con la finalidad de mantener la actividad de transbordo de dicho puerto, se redujo un 90% la

En cualquier caso, y desde nuestro punto de vista, esta medida normativa es doblemente criticable. En primer lugar, porque habría que analizar hasta qué punto, la posibilidad que se les confiere a las APs italianas de reducir hasta la exención el pago de las tasas portuarias más importantes, no supone una clara vulneración del principio de libre prestación de servicios⁶⁰, o es compatible con la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado⁶¹. Y, por otra parte, porque supone abandonar el principio de beneficio o de equivalencia de costes⁶², propio de las tasas, en la medida en que las APs también pueden llegar a duplicar la cuota de ciertas tasas portuarias.

5. La problemática aplicación de la tasa portuaria en el caso de los “puertos en sentido amplio”

tasa de amarre durante el año 2010, pero únicamente para aquellos barcos que se dedicasen a la actividad de transbordo.

También la AP de Taranto, mediante sus Ordenanzas n. 7/2011 y n. 6/2012 estableció, para los años 2011 y 2012, una reducción de la tasa de amarre de un 99%, que se aplicó a los barcos porta-containers que hacían escala, con operaciones de transbordo, en el Puerto de Taranto.

Por su parte, la AP de Venecia, mediante Ordenanza 338/2010, reconoció una reducción del 50% de la tasa de amarre durante los años 2010 y 2011 para las naves porta-containers que transportasen mercancías que hubiesen sido cargadas en puertos situados más allá de los Estrechos de Gibraltar y Suez y con un tonelaje neto superior a 40.000 toneladas. Y esta misma AP, a través de la Ordenanza n.368/2012, estableció la exención total de la tasa portuaria para las embarcaciones provenientes de/ o con destino a/ puertos comprendidos en el sistema de navegación interno paduano.

Pero sin duda, una de las APs que más reducciones ha contemplando es la de Gioia Tauro, ya que mediante sus ordenanzas 13/2010, 11/2011, 15/2013, 22/2014 se establecieron distintas reducciones de la tasa de amarre, que van desde el 60% -por ejemplo, para todo tipo de naves de tonelaje neto hasta 50.000 toneladas- pasando por el 90% -para naves de tonelaje neto superior a 50.000 toneladas e inferior a 99.999 toneladas- hasta el 100% -para naves de tonelaje neto igual o superior a 100.000 toneladas-.

⁶⁰ VEZZOSO ha considerado que, desde el punto de vista de la leal concurrencia entre puertos, y entre otras, son medidas discutibles: los descuentos anómalos en los cánones por concesiones, los retrasos en su recaudación, los incentivos injustificados para las inversiones privadas, etc.; VEZZOSO, G., “Le occasioni mancate...”, op. cit., pág. 456.

⁶¹ Esta cuestión, en el ámbito del Derecho español, ha sido profunda y brillantemente analizada por FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., “Las bonificaciones fiscales en el sistema portuario estatal: un análisis de legalidad interna y de ajuste al Derecho de la Unión Europea”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, 2014, en prensa.

⁶² “Por el principio de beneficio y de equivalencia de costes, cada cual ha de contribuir mediante tasas en proporción al coste del servicio que se le presta. Y, por el principio de capacidad económica, se le podrá exentar o bonificar, pero nunca exigir contribución mayor que la equivalente al coste del servicio que se le presta. En resumidas cuentas, el principio de capacidad económica puede jugar para rebajarle a cada cual su cuota contributiva ideal que le correspondería por el principio del beneficio. Pero no es de recibo utilizar el principio de capacidad económica para elevar la cuota respecto de esa cuota ideal. La falta de capacidad económica previa de unos usuarios no puede ser repercutida en los otros usuarios, obligándoles a contribuir en términos que excedan de su cuota equivalente al coste del servicio a ellos imputable. Las mermas de recaudación que produzca la aplicación del principio de capacidad económica deben ser cubiertas mediante recursos generales, nunca elevando la contribución de los restantes usuarios, que tienen como límite insoslayable el del coste del servicio imputable a cada cual”; LAGO MONTERO, J. M^a., GUERVÓS MAÍLLO, M^a. A., *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, pág. 138.

A lo largo de las últimas décadas ha sido especialmente discutida, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia italianas⁶³, la aplicación de la tasa portuaria en los denominados “puertos en sentido amplio”⁶⁴. Con esta última expresión se hace referencia a aquellas instalaciones de carga y descarga portuaria directamente integradas en una instalación industrial (refinería, planta siderúrgica o química), destinadas a la transformación y expedición de las materias primas desembarcadas. Se trata de instalaciones construidas y gestionadas por empresas privadas, y situadas fuera de los puertos comerciales, propiamente dichos. Dichas instalaciones, salvo por lo que respecta a los aspectos derivados de la seguridad de la navegación - de competencia de las Autoridades marítimas - son gestionadas con plena autonomía por las empresas en las que están integradas, y sin ninguna intervención de las Aps, en caso de que éstas existan⁶⁵.

Inicialmente, la aplicación de la tasa portuaria en este tipo de instalaciones se justificó, por parte de la Administración tributaria italiana, al amparo de lo dispuesto en la Ley de 10 de octubre de 1974, n. 494. Dicha norma establecía que las “Empresas de equipos mecánicos y almacenes”⁶⁶, que se financiaban mediante la tasa portuaria, podían ser autorizadas a ejercer sus propios deberes institucionales “en otros puertos que estuviesen incluidos en la circunscripción territorial de la Capitanería del puerto en la que dichas empresas tuviesen su sede”. Y ello, con independencia de que dichas “Empresas” prestasen o no algún tipo de servicio o actividad administrativa; ya que, por regla general, ni las instalaciones habían sido construidas por las “Empresas de equipos mecánicos y almacenes”, ni su mantenimiento era financiado por dichas empresas, ni el personal dependiente de las mismas intervenía en ningún tipo de actividad-.

⁶³ Tanto en la nota al pie núm. 1 de VEZZOSO, G., “La tassa portuale...”, op. cit., págs. 878 y 879, como en la nota al pie núm. 13 de MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pág. 99, se recoge abundante jurisprudencia sobre esta cuestión.

⁶⁴ Concretamente se han analizado tres grandes cuestiones: en primer lugar, la naturaleza jurídica de la denominada tasa portuaria. A continuación, y en función de la solución que se hubiese dado al primer problema, se discutió sobre si resultaba aplicable o no cuando las operaciones de carga y descarga se producían en un “puerto en sentido amplio”, esto es, en instalaciones portuarias situadas fuera de los límites formales y tradicionales de un puerto; y, construidas y gestionadas por empresas privadas. Por último, también se ha estudiado hasta qué punto las últimas modificaciones legislativas relativas a la tasa portuaria han cambiado la configuración de dicha tasa; y, en consecuencia las condiciones para su aplicación. Así lo ha señalado, VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pág. 325.

⁶⁵ Ya que pueden darse casos, en la práctica, en que existan instalaciones portuarias construidas y gestionadas directamente por empresas privadas y situadas en localidades en las que no opere ninguna AP.

⁶⁶ Véase, al respecto, la nota al pie núm. 13 de este mismo trabajo.

Argumentos semejantes se encuentran presentes en la mayoría de sentencias del Tribunal de Casación italiano amparando la exigencia de la tasa portuaria en los puertos en sentido amplio⁶⁷. Sólo algunos fallos rechazaron el requerimiento de dicha tasa en los casos en que, en un determinado puerto, no operase ninguna autoridad estatal que se ocupase de manipular las mercancías y lo hiciese el propio sujeto interesado⁶⁸. De acuerdo con esta jurisprudencia minoritaria, la tasa portuaria sólo se devengaría ante supuestos de manipulación de mercancías en los puertos donde existiesen, organizados por la Administración (directamente o a través de otros entes que operasen mediante concesión), servicios portuarios como, por ejemplo, los de carga y descarga.

Entre la doctrina, VEZZOSO⁶⁹ se mostró partidario de no exigir la tasa portuaria en los “puertos en sentido amplio” por dos motivos. En primer lugar, porque mientras que, en el caso de que se realizase una escala en el interior de un puerto, se podía identificar un genérico carácter sinalagmático, incluso en ausencia de una prestación específica, por el simple hecho de utilizar y disfrutar de instalaciones portuarias realizadas y sostenidas por un ente público; en el caso de los “puertos en sentido amplio” no se producía tal circunstancia cuando las instalaciones habían sido construidas a cargo del concesionario, y además eran gestionados por personal propio (no habría, por tanto, relación entre la prestación pecuniaria exigida y la actividad desarrollada por el ente público al sujeto pasivo)⁷⁰. Y en segundo lugar, porque dichas

⁶⁷ Entre otras, la Sentencia del Tribunal de Casación n. 13822 de 2007, comentada por VEZZOSO, G., “La tassa portuale al vaglio...”, op. cit., págs. 714 y ss.

⁶⁸ En particular MARONGIU, G., “Sulla natura e sulla debenza della ‘tassa portuale’”, en *Il Fisco*, núm. 43, 2004, págs. 15384 y ss., donde se comenta con detalle la Sentencia del Tribunal de Cagliari de 3 de junio de 2004 -en este caso, la sociedad demandante era titular de un complejo industrial destinado a refinería de petróleo ubicado en Sarroch (Cagliari) y estaba dotado de un terminal marítimo en régimen de concesión, pero realizado con cargo a la propia sociedad. Las distintas instalaciones, dedicadas a la manipulación de mercancías y directamente relacionadas con la actividad productiva de la refinería, eran propiedad de la sociedad que, además, sufragaba el mantenimiento y gestión de dichas instalaciones, así como el mantenimiento de las condiciones de navegabilidad de las aguas- y otros pronunciamientos similares.

⁶⁹ VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pág. 326; VEZZOSO, G., “Sulla debenza della tassa portuale...”, op. cit., pág. 372.

⁷⁰ En España se planteó un problema semejante ante la exigencia, por parte de las APs, de “precios privados” con motivo de la descarga de crudo de petróleo con destino a Refinerías. Indica MARTÍNEZ LAFUENTE que, en una de las demandas presentadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional se expusieron, en contra de la exigencia de “precios privados” por dicha descarga, dos motivos de impugnación, siendo examinado y prosperando el segundo de ellos, que se ocupaba de la infracción del principio constitucional de reserva de Ley, al ser los citados “precios privados” verdaderas tasas y en consecuencia tributos. Sin embargo, como pone de manifiesto MARTÍNEZ LAFUENTE, el primer motivo de impugnación era el que tenía más enjundia, por consistir en alegar y probar que la descarga de crudo de petróleo se hacía directamente por las propias Empresas destinatarias de los envíos por vía marítima que lo utilizaban en sus procesos de refino; dicha descarga se realizaba *con sus medios y a sus expensas por las propias empresas, por lo que ningún servicio se prestaba por las*

instalaciones se encontraban fuera de la circunscripción del puerto comercial y, para VEZZOSO, la instalación portuaria, por cuya utilización surge la obligación tributaria, debe encontrarse en el ámbito competencial del Ente al que se destina dicha prestación⁷¹. Aunque, tal y como apunta, MARONGIU, consideramos que el problema no estribaría en determinar, con la ayuda de una carta náutica, los límites territoriales de un puerto; sino en asegurarse de si se presta o no algún tipo de actividad administrativa al sujeto al que se le va a requerir la tasa⁷².

Más recientemente, y en apoyo de la jurisprudencia mayoritaria que se mostraba favorable a exigir la tasa portuaria en los “puertos en sentido amplio”, el Tribunal de Casación italiano se refirió, en alguno de sus pronunciamientos⁷³, a ciertas modificaciones legislativas que se pusieron de manifiesto con la Ley 84/1994, y que pudieron encontrar confirmación en algunas disposiciones de la Ley de Presupuestos Generales del Estado italiano para 2007 y en el Decreto del Presidente de la República de 28 de mayo de 2009, n. 107.

Como ya se adelantó en este mismo trabajo, una de las reformas normativas que se materializó con la Ley 84/1994 fue la atribución de la tasa portuaria a las APs. El legislador dispuso que dicha tasa se exigiese en todos los puertos, con la advertencia de que, en aquéllos donde no hubiese AP, la tasa se destinase al Estado. Y el Tribunal de Casación italiano también se ha amparado en dicha previsión normativa para justificar la exacción de la tasa portuaria en los “puertos en sentido amplio”. Sin embargo, VEZZOSO⁷⁴ considera que dicha modificación no supone un cambio radical en el ámbito de aplicación de la tasa portuaria, lo único que hace es confirmar la necesidad de dotar a las APs de recursos propios; y ello refuerza la relación entre dichos recursos y las prestaciones que deben ser proporcionadas por las APs. Por otra parte, estima VEZZOSO⁷⁵ que la extensión de la tasa a puertos no gestionados por las APs no se corresponde perfectamente con el sistema, dada la ausencia de un específico ente

Autoridades portuarias. Y en este sentido, con la reforma que se produjo posteriormente de la materia con la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, la descarga de crudo se reguló conectando su hecho imponible con la ocupación del dominio público, pues era obvio que las APs nunca prestaron servicio alguno relacionado con la descarga de crudo de petróleo; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Prólogo”, en LAGO MONTERO, J. M^a. (Director), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 19 y 20. La cursiva es del autor.

⁷¹ VEZZOSO, G., “La tassa portuale...”, op. cit., pág. 719.

⁷² MARONGIU, G., “Sulla natura...”, op. cit., pág. 7246.

⁷³ Sentencias del Tribunal de Casación italiano n. 7651 de 2006 y n. 13822 de 2007.

⁷⁴ VEZZOSO, G., “Sulla debenza della tassa portuale...”, op. cit., pág. 373.

⁷⁵ IBIDEM, pág. 373.

beneficiario de los recursos; pero con ella se trata de asegurar una forma de financiación por los servicios prestados a los usuarios de puertos pequeños.

En alguna de sus sentencias, el propio Tribunal de Casación italiano⁷⁶ llegó a rechazar que la Ley 84/1994 hubiese ampliado el concepto de puerto para entender comprendida en el mismo a cualquier tipo de zona o área de amarre, incluso cuando estuviese equipada exclusivamente a cargo del contribuyente. Esto es, según se desprende de algunos fallos del Tribunal de Casación italiano, con la Ley 84/1994 se mantienen invariables los términos y condiciones de aplicabilidad de la tasa portuaria en relación a la normativa anterior. Tesis que también se había defendido entre la doctrina al considerar que, en ningún caso, se podría extraer, de la extensión de la tasa portuaria a todos los puertos, la justificación para exigir dicha tasa en ciertas instalaciones, como los “puertos en sentido amplio”⁷⁷; que no sólo están fuera del ámbito portuario y en los cuales no se pone de manifiesto ninguna intervención de un ente público, sino que, además, quien los explota ha tenido que pagar un canon por utilización de las áreas demaniales. Si para que se pueda exigirse una tasa es necesario que exista actividad administrativa, es evidente que ésta no se produce en los “puertos en sentido amplio”; y, por tanto, en ellos no podría requerirse la tasa portuaria.

Así las cosas, una vez más se cuestionó la posible aplicación de la tasa portuaria en los “puertos en sentido amplio” por lo dispuesto en el art. 1, párrafo 986 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2007. Dicha norma disponía que las disposiciones relativas a las tasas de amarre, estatal y portuaria debían interpretarse en el sentido de que están sujetas a las mismas, las embarcaciones que realizasen operaciones comerciales por las mercancías cargadas y descargadas en el ámbito de los puertos, radas y riberas del Estado, así como “en zonas o estructuras de amarre, como muelles, embarcaderos, espigones, plataformas, balizas, torres y puntos de atraque, con independencia de la forma en que hayan sido construidos”.

Esta norma, aunque fue incorporada al texto legislativo con naturaleza de interpretación auténtica, fue considerada por parte de la doctrina como una herramienta para conseguir que los jueces, que tenían controversias pendientes sobre la aplicación de la tasa portuaria en los “puertos en sentido amplio”, se viesen obligados a adoptar la tesis de la aplicación general de

⁷⁶ Sentencia del Tribunal de Casación italiano n. 13245 de 1999.

⁷⁷ IBIDEM, pág. 373.

dicha tasa a todo tipo de instalaciones portuarias⁷⁸.

Y en este sentido, un Tribunal de la Provincia de Siracusa planteó un recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional italiano⁷⁹, al considerar que, con dicha disposición normativa, no se habría producido una interpretación auténtica de la tasa portuaria, sino una indebida extensión de su hecho imponible. En opinión del Tribunal de la Provincia de Siracusa, este nuevo precepto permitía exigir el pago de la tasa por operaciones realizadas en todo tipo de estructuras donde se pudiese atracar una embarcación, aunque se encontrasen fuera de la circunscripción territorial del puerto y por tanto de las APs, que son las que recibirían la recaudación de la tasa; cuando, en realidad, dicha tasa debería ser exigida sólo en las instalaciones de carga y descarga situadas en el ámbito de un puerto, localizado y delimitado, como tal, mediante un Decreto del Ministerio de transportes y navegación⁸⁰.

Sin embargo, todas las expectativas puestas en el fallo del Tribunal Constitucional se esfumaron con su Ordenanza n. 84 de 24 de febrero de 2010, al declarar éste inadmisibile el recurso por estar insuficientemente motivado, tanto por la relevancia de la cuestión, como por falta de fundamento. Sorprende, en todo caso, la argumentación utilizada por el Tribunal Constitucional para desestimar el recurso, al considerar, sin más, que el Tribunal remitente no había demostrado la relevancia de la cuestión, ya que se había limitado a indicar el notable desembolso (más de 32 millones de €) que había tenido que realizar la sociedad terminalista;

⁷⁸ Así lo pone de manifiesto VEZZOSO. Pero, en su opinión, debería de considerarse, simplemente, que se trata de una norma redundante en la que se especifican los distintos tipos de estructuras portuarias en las que se podría exigir la tasa portuaria, siempre que se diesen los dos requisitos básicos para su aplicación; esto es, que dichas estructuras se encontrasen en el ámbito de la circunscripción portuaria, y se produjese cierta conmutatividad entre los servicios recibidos y el pago realizado; VEZZOSO, G., “La tassa portuale al vaglio...”, op. cit., pág. 721.

⁷⁹ Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, ordenanza 10 marzo 2008, n. 115. Concretamente la Administración tributaria italiana, amparándose en el art. 1, párrafo 986 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2007, le había exigido, con carácter retroactivo -desde el año 2001 a 2007-, el pago de la tasa portuaria a una empresa dedicada a la refinera de productos petrolíferos, por operaciones de carga y descarga de dichos productos, a través de una estructura ubicada en un bahía que estaba fuera del ámbito territorial del puerto de Siracusa; y sin que para ello se utilizase ninguna infraestructura o servicio portuario, sirviéndose exclusivamente, la empresa, de personal propio y de instalaciones propias.

⁸⁰ De todas formas, se ha criticado el modo en que el Tribunal de la Provincia de Siracusa planteó el recurso de inconstitucionalidad. Ya que únicamente se amparó en que la terminal se encontraba fuera de la zona portuaria -faltaba la competencia territorial de la Autoridad marítima-; y, por tanto, no se le podía exigir la tasa portuaria. Este tipo de argumentación tiene, en opinión de VEZZOSO, el doble inconveniente de basar la sujeción de la tasa en una simple cuestión de localización y al mismo tiempo de someter a gravamen aquellos terminales portuarios que, siendo construidos y gestionados por empresas privadas, se encontrasen en el interior de la circunscripción del puerto. Coincidimos con VEZZOSO en que el Tribunal tendría que haber utilizado como argumento de fondo el hecho de que no se había prestado ninguna actividad por parte de la Administración a favor de la empresa que gestionaba la instalación. Por tanto, si no había prestación por parte de la Administración, la tasa no resultaba exigible; VEZZOSO, G., “Sulla debenza della tassa portuale...”, op. cit., pág. 375.

cuando lo realmente importante no era la cuantía económica de un caso específico, sino las implicaciones que la nueva normativa tenía por su posible aplicación a un gran número de supuestos, ya que con ella se pretendía aplicar la tasa portuaria en cualquier estructura de amarre, incluso en aquellas que estuvieran fuera de la zona portuaria⁸¹.

MELIS considera que, con este pronunciamiento, el Tribunal Constitucional italiano viene a confirmar la tesis mayoritaria del Tribunal de Casación italiano, según la cual, y hasta la entrada en vigor de la comentada norma interpretativa, solamente negaba la aplicación de la tasa portuaria a las hipótesis límite de atraque destinado a la carga y descarga de mercancías, gestionado de forma autónoma y no encuadrable en un área portuaria⁸². Hipótesis que, en opinión de este autor, podría considerarse que ahora recae dentro del ámbito de aplicación de la nueva tasa portuaria⁸³.

Es evidente, en todo caso, que el Tribunal Constitucional italiano ha perdido - y quizás ha querido perder, la ocasión de clarificar una cuestión que, por su importancia, se va a seguir planteando.

De hecho, para VEZZOSO, el problema resurge con el Decreto del Presidente de la República de 2009, n. 107, por el que se desarrolla la Ley de presupuestos generales para el 2007, y por el que, entre otras disposiciones, se refunden la tasa portuaria y la tasa estatal en una “nueva tasa portuaria”, disponiendo que la misma se exigirá por operaciones comerciales con mercancías embarcadas y desembarcadas realizadas en los puertos, radas y riberas del Estado, así como en los ámbitos espaciales a los que se refiere el art. 1.986 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado italiano para 2007, esto es, en muelles, embarcaderos, espigones, plataformas, balizas, torres y puntos de atraque, con independencia de la forma en que hayan sido construidos. Opina dicho autor que, de este modo se estaría tratando de alcanzar, por vía reglamentaria, una indebida extensión del ámbito de aplicación de la tasa portuaria, lo que contravendría claramente el principio de reserva de ley recogido en el art. 23 de la Constitución italiana⁸⁴.

⁸¹ IBIDEM, pág. 376.

⁸² MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pág. 108.

⁸³ IBIDEM, pág. 109.

⁸⁴ VEZZOSO, G., “La tassa portuale al vaglio...”, op. cit., pág. 721.

6. Stasas o impuestos? análisis sobre la verdadera naturaleza jurídica de las tasas portuarias italianas

Como ya indicábamos al principio de nuestro estudio, creemos que las distintas reformas normativas acaecidas en los últimos años en materia de tasas portuarias han reavivado el debate sobre la verdadera naturaleza jurídica de estos tributos⁸⁵. Cuestión que, desde nuestro punto de vista, también se pone de manifiesto con la aplicación de la tasa portuaria en los “puertos en sentido amplio”.

Lo cierto es que, desde hace décadas, tanto la doctrina como la jurisprudencia italiana han tratado de resolver qué tipo de tributo se esconde bajo ciertas tasas portuarias; barajando, con carácter general, dos posibles alternativas: catalogarlas como verdaderas tasas, o encuadrarlas dentro de los impuestos⁸⁶.

En particular, y por lo que se refiere a la tasa portuaria - una vez descartado que se tratase de un impuesto aduanero - al aplicarse tanto a mercancías nacionales como extranjeras, la mayoría de pronunciamientos judiciales se decantaron por identificarlo con una tasa⁸⁷, al considerar que su hecho imponible eran los movimientos de mercancías por efecto de operaciones de carga y descarga de las mismas, y sin que tuviese relevancia alguna la circunstancia de que, inicialmente, dicho tributo sólo se exigiese en algunos puertos. Según se desprende de alguna sentencia del Tribunal de Casación italiano se trataría de una contraprestación, en sentido amplio, ligada al funcionamiento de las estructuras portuarias en general; pero sin que se estableciese una correlación con un determinado servicio⁸⁸.

Dicha tesis se mantuvo, incluso, con la entrada en vigor de la Ley 84/1994, por la que,

⁸⁵ Para VEZZOSO, “la reciente unión en un único tributo de la tasa estatal y la portuaria representa una útil simplificación y aleja cualquier razón de ser de la diferenciación entre las dos tasas sobre las mercancías”; sin embargo, y al mismo tiempo, reconoce que con esta refundición surge, de nuevo, la cuestión de si estamos ante un impuesto o ante una tasa; VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pág. 332 y VEZZOSO, G., “Sulla debenza della tassa portuale...”, op. cit., pág. 372.

⁸⁶ Así, por ejemplo, para MELIS la tasa portuaria tendría naturaleza híbrida, al aproximarse, por una parte, al modelo de los tributos afectos; y, por otra, al tener en cierta medida una función ambiental; MELIS, G., “Sull'accorpamento della (ex) tassa portuale e della (ex) tassa erariale nella ‘nuova’ tassa portuale”, en *VV. AA., Atti preparatori del Convegno “Il mare e il fisco” Nola, 24-25 ottobre 2014*, Fondazione Antonio Uckmar, 2014, pág. 236.

⁸⁷ Se cita abundante jurisprudencia tanto en MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., págs. 100-109, como en la nota al pie núm. 1 de VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., págs. 321 y 322.

⁸⁸ Así, en la Sentencia del Tribunal de Casación italiano n. 2939 de 20 de marzo de 1998, se afirma que la tasa portuaria hay que vincularla “a la realización de operaciones de carga y descarga de mercancías en un determinado puerto, que resultan posibles por la construcción y mantenimiento eficaz de estructuras fijas y organizativas, cuyos gastos, las tasas portuarias, están, en parte, destinadas a cubrir”.

según afirma MELIS⁸⁹, se habría atenuado el vínculo sinalagmático de esta tasa, al acabar esta norma con el monopolio estatal de prestación del servicio de manipulación portuaria por parte de empresas privadas autorizadas para ello. También la doctrina, de forma mayoritaria, consideró que dicha circunstancia no justificaba la transformación de dicho tributo en un impuesto; y, por otra parte, estimó que, en cualquier caso, subsistía un servicio indirectamente ejercitado en interés de la colectividad - el interés por disponer de puertos eficientes - y directamente recibido por aquéllos que utilizaban las estructuras portuarias: subsistía, por tanto, una *ratio* “conmutatIVA” de fondo⁹⁰.

Ahora bien, no faltaron autores, como por ejemplo FALSITTA, que aun reconociendo la incierta naturaleza jurídica de la tasa portuaria, consideraron que, a la vista de las innovaciones introducidas con la Ley 84/1994, era más correcto incluir este tributo entre los impuestos⁹¹.

Creemos que para tratar de aclarar esta cuestión habrá que averiguar si las características propias de la tasa, como especie tributaria, se ponen de manifiesto en la regulación jurídica de las tasas portuarias; o sí, por el contrario, éstas presentan las notas típicas de los impuestos.

En Italia, tanto históricamente como en la actualidad, el estudio o conceptualización de lo que haya entenderse por tasa ha sido, y es, difícil y polémico⁹²; teniendo en cuenta, además, que, a diferencia de lo que ocurre en España, no existe una definición legal de esta categoría tributaria.

En todo caso, y según la doctrina italiana⁹³, la diferencia fundamental entre la tasa y el impuesto radica en que éste nace de situaciones de hecho que son consideradas índices de capacidad económica (percepción de rentas, posesión de patrimonio, realización de negocios jurídicos, etc.); mientras que la tasa encuentra su origen en un acto o en una actividad pública (ya sea un acto administrativo o la prestación de un servicio público), requerida o impuesta,

⁸⁹ MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pág. 102.

⁹⁰ IBIDEM, pág. 103.

⁹¹ FALSITTA, G., *Manuale di Diritto tributario. Parte Generale*, 6ª edizione, Cedam, Padova, 2008, págs. 38 y 39.

⁹² De hecho se ha afirmado que la tasa constituiría una figura “límite”, no siendo siempre clara la distinción entre servicios públicos por cuya prestación se exige el pago de una tasa y servicios públicos por los que se exige el pago de un precio o una tarifa; TESAURO, F., *Istituzioni di Diritto tributario. Parte generale*, 6ª edizione, UTET, Milano, 1998, pág. 7.

Además, y huyendo de todo tipo de connotación económica, parte de la doctrina italiana defiende que las tasas no tendrían carácter sinalagmático; no serían, por tanto, el precio de una prestación. Aunque este sector doctrinal reconoce que, en todo caso, las tasas estarían relacionadas con una prestación de actividad realizada por la Administración a petición del contribuyente; DUCA, “Sulla natura della tassa portuale per le operazioni di sbarco/imbarco delle merci”, en *Il Diritto marittimo*, 1998, pág. 399.

⁹³ En este sentido, TESAURO, F., *Istituzioni di Diritto tributario...*, op. cit., pág. 7.

pero siempre proporcionada por un ente público al obligado tributario. También la doctrina española considera que para poder hablar de tasa es necesario que exista una actividad administrativa, que es precisamente la nota definitoria de este tributo⁹⁴.

Pero, además de por el hecho imponible, impuestos y tasas se distinguen por su mecanismo cuantificador⁹⁵. Como ha indicado PAGÉS Y GALTÉS⁹⁶, como regla general, mientras los impuestos se cuantifican atendiendo al principio de capacidad económica; las tasas se cuantifican atendiendo, fundamentalmente, al principio de equivalencia o al de cobertura de costes⁹⁷. Con las tasas no se pretende hacer contribuir exclusivamente por el hecho de tener

⁹⁴ Por todos, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho financiero y tributario*, 22ª edición, Tecnos, Madrid, 2011, pág. 77.

⁹⁵ SIMÓN ACOSTA reconoce que, con el estudio y crítica de los precios públicos, se pusieron de manifiesto las insuficiencias del concepto tradicional de tasa basado en la estructura del hecho imponible. Y es que, la casi unánimemente rechazada autonomía del precio público, ha obligado a recapacitar sobre la validez del aspecto material del hecho imponible como criterio para la elaboración de categorías tributarias; SIMÓN ACOSTA, E., *Las tasas de las Entidades Locales. (El hecho imponible)*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 32.

Y en este sentido, FERREIRO LAPATZA, aunque acepta que la principal diferencia entre tasas e impuestos radica en la presencia o ausencia de actividad estatal en el hecho imponible, afirma seguidamente que esta diferencia no sería relevante si “no tuviera como base y razón de ser la de posibilitar la adecuación de la cantidad a pagar al beneficio derivado por el sujeto pasivo de la actividad estatal que le afecta, beneficia o recibe”. Para seguir diciendo que “resulta así que la principal diferencia, la diferencia esencial entre tasas y contribuciones especiales de un lado e impuestos de otro, lo que determina y explica el especial régimen jurídico de tasas y contribuciones especiales frente al régimen jurídico general de los tributos al que se acomodan los impuestos, radica en que mientras en tasas y contribuciones especiales se acepta el principio de beneficio, en los impuestos se aplica el principio general de capacidad como principio general de reparto de la carga que los tributos representan”; FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 20ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 190 y 191.

⁹⁶ PAGÉS Y GALTÉS, J., *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Escuela de Administración Pública de Cataluña-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, págs. 47 y 48.

Aclara este autor que tradicionalmente, la relación entre el producto de la tasa y el costo del servicio se ha buscado, básicamente, a través de los principios de cobertura de costes y equivalencia. El primero de ellos atiende a la relación entre el coste del servicio o actividad y la recaudación por tasa, de tal modo que la recaudación por tasa tienda a cubrir (total o parcialmente) los costes de administración y mantenimiento de la organización, con inclusión de los gastos por intereses y amortización del capital invertido en la prestación del servicio o actividad. Mientras que el principio de equivalencia atiende no solamente a la relación entre el coste del servicio o actividad y la recaudación de la tasa, sino también a la relación entre la prestación del servicio y la “contraprestación” (en un sentido económico) que paga el receptor del mismo, de tal modo que la recaudación derivada de la tasa no sólo tienda a cubrir los costes de prestación del servicio, sino que, además, tienda a cubrir el valor que para el ciudadano tiene la prestación del servicio.

⁹⁷ Como afirman LAGO MONTERO y GUERVÓS MAÍLLO, “no es de extrañar que desde siempre la doctrina haya encontrado en este tributo (los autores se refieren a la tasa) una función compensatoria, retributiva, de ese uso que se realiza o actividad que se recibe y que genera la obligación de pago. De ahí que se haya hablado tradicional y modernamente de la vigencia en este tributo de los principios de beneficios, de provocación de costes, de equivalencia de costes, de cobertura de coste, versiones todas a nuestro entender, que tienen un denominador común: Si las tasas se exigen por uso de un servicio público o del dominio público, los usuarios han de satisfacer, por ese concepto, una cantidad representativa de lo que cueste prestar ese servicio o del valor del aprovechamiento realizado”; LAGO MONTERO, J. Mª, GUERVÓS MAÍLLO, Mª. A., *Tasas locales...*, op. cit., págs. 75 y 76.

capacidad económica, sino que las tasas persiguen que quienes provocan especialmente un gasto o un perjuicio a la comunidad, económicamente cuantificable, contribuyan también especialmente al sostenimiento de las cargas públicas⁹⁸.

Así, se ha afirmado que “la necesaria existencia de una actividad administrativa en el presupuesto de hecho de la tasa difumina, de rechazo, el principio de capacidad económica. Ésta es su más poderosa singularidad: se paga porque se utiliza un servicio público o se obtiene una licencia por obras; no, como regla general, porque se demuestre una mayor o menor capacidad económica”⁹⁹. Porque aun estando presente dicho principio en las tasas, no es el referente inexcusable a la hora de graduar la prestación, sino que el criterio determinante será el coste del servicio o de la actividad administrativa¹⁰⁰. Y es que, en las tasas, “la tendencia a cubrir el coste del servicio o actividad hace que el principio del beneficio y el principio de capacidad económica puedan no encontrar siempre una plácida convivencia”¹⁰¹.

También la doctrina italiana reconoce que tasa e impuesto se diferencian por los diferentes criterios de cuantificación que se utilizan en cada uno de estos tributos¹⁰². Y en este sentido, el Tribunal Constitucional italiano - y con él parte de la doctrina - ha llegado a considerar que las tasas no estarían amparadas por el art. 53 de la Constitución italiana, que consagra el principio de capacidad contributiva como criterio de reparto para hacer frente a los gastos públicos; derivando las garantías del contribuyente, en el caso de las tasas, de dos corolarios: la tasa no es exigible, y si hubiese sido pagada, debe ser devuelta si el servicio no ha sido

⁹⁸ SIMÓN ACOSTA, E., *Las tasas de las Entidades Locales...*, op. cit., pág. 30.

⁹⁹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 81.

¹⁰⁰ Como reconoce PAGÉS Y GALTÉS, la mayoría de la doctrina interpreta que la Constitución española también acoge otros principios, además del de capacidad económica, en los que cabe justificar a las tasas. De modo que, “no sólo cabrán tasas cuyo hecho imponible no revele capacidad económica alguna, sino que también cabrán tasas que se cuantifiquen sin tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos pasivos”; PAGÉS Y GALTÉS, J., *La memoria económico-financiera...*, op. cit., págs. 53 y 54. Y en este sentido, cierta doctrina considera que en las tasas por ocupación privativa o aprovechamiento especial del dominio público es apreciable más claramente una demostración de capacidad económica en el hecho imponible, un enriquecimiento del sujeto pasivo equivalente al valor del aprovechamiento que realiza. En cambio, en las tasas por prestación de servicios no esenciales se apreciaría con más dificultad la demostración de riqueza que el sujeto pasivo exterioriza por la recepción de un servicio público o actividad administrativa. Y en las tasas por prestación de servicios esenciales, como regla general, sería más forzado atribuir capacidad económica al uso de un servicio público que es esencial, sobre todo cuando quien lo recibe es una persona física al margen de una actividad empresarial; LAGO MONTERO, J. M^º., GUERVÓS MAÍLLO, M^º. A., *Tasas locales...*, op. cit., pág. 117.

¹⁰¹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 82.

¹⁰² DEL FEDERICO, L., *Tasse...*, op. cit., pág. 208.

prestado por hechos imputables al ente público acreedor; y el importe de la tasa no debe superar nunca el coste del servicio prestado¹⁰³.

En definitiva, y al margen de otros posibles argumentos¹⁰⁴, habría que determinar si el hecho imponible de las tasas portuarias y su cuantificación son más propios de los impuestos o de las tasas.

Con relación a la primera cuestión, y si tomamos como ejemplo la nueva tasa portuaria, el art. 2 del Decreto del Presidente de la República, de 28 de mayo de 2009, n. 107, establece que: En los puertos, en las radas y en las riberas del Estado, así como en zonas o estructuras de amarre, como muelles, embarcaderos, espigones, plataformas, balizas, torres y puntos de atraque, con independencia de la forma en que hayan sido construidos, es exigible una tasa portuaria sobre las mercancías cargadas y descargadas, determinada teniendo en cuenta las toneladas de mercancía de acuerdo con los tipos de gravamen referidos, en relación a cada una de las categorías de mercancía y al tipo de tráfico, en la tabla adjunta al presente reglamento.

Es evidente que nos encontramos ante una regulación muy simple en la que, básicamente, se hace referencia a la forma de determinar la cuota del tributo y a su ámbito de aplicación territorial; pero sin que se especifique ningún tipo de actividad administrativa, que debería constituir el hecho imponible de este tributo, si efectivamente fuese una tasa. Tengamos en cuenta que la Ley 84/1994 acabó con el monopolio estatal de la prestación de servicios de manipulación portuaria, de modo que no sería posible considerar que la carga y descarga de mercancías conforme el hecho imponible de esta tasa, al ser éste un servicio que prestan,

¹⁰³ FALSITTA, G., *Manuale di Diritto...*, op. cit., pág. 32.

¹⁰⁴ Así por ejemplo, para VEZZOSO sería determinante señalar la estrecha relación que se establece entre las tasas portuarias italianas y la financiación de los entes que concurrían a la gestión de los puertos. Señala, este autor, que los ingresos derivados de las tasas se destinaron, desde el principio, fundamentalmente a financiar a distintas entidades portuarias (inicialmente a los entes portuarios de distintos puertos y a las “Empresas de equipos mecánicos”; y, posteriormente, a las APs), y el presupuesto implícito de una prestación exigida a favor de un ente público reside en la consideración de que dicho ente desarrolla una actividad de la que se beneficia o disfruta, directa o indirectamente, quien está obligado a pagar las cantidades exigidas; VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pág. 327.

Aunque, como expresara GIANNINI, “si la conexión de las tasas con los servicios divisibles es jurídicamente relevante, no es razón a que el producto de las tasas se destine o sirva efectivamente para cubrir el coste de los propios servicios, sino tan sólo en cuanto la tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, lo que sólo puede comprobarse en los servicios que se consideren divisibles en la ordenación administrativa del ente”; GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho tributario*, traducción y estudio preliminar por D. Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, págs. 50-51.

exclusivamente, empresas privadas, que hayan sido previamente autorizadas para ello.

De hecho, VEZZOSO¹⁰⁵ reconoce que las tasas portuarias no se exigen por específicas operaciones de carga y descarga de mercancías, sino que son un instrumento para hacer participar a los usuarios de los puertos de los gastos generales derivados de la gestión, creación y mantenimiento de las instalaciones portuarias. Además, en opinión de este autor¹⁰⁶, el elemento determinante de la tasa no hace referencia al concreto disfrute de un servicio determinado, sino al hecho de que exista una actividad del ente público que se refiera o afecte, directa o indirectamente, al obligado; y, en el caso de las tasas portuarias, ese hecho consiste simplemente en poder utilizar las instalaciones portuarias, siendo evidente, por otra parte, que el mantenimiento y el uso eficiente de las estructuras portuarias se produce en beneficio de quien las usa. Por ello, VEZZOSO considera que, en muchos de los supuestos analizados en los tribunales italianos con relación a la tasa portuaria, se cometió el error de considerar que la actividad pública que constituía el hecho imponible del tributo tenía que ver con el desarrollo de operaciones de carga y descarga por parte de las “Empresas de equipos mecánicos”; cuando, en realidad, eran las compañías portuarias, que operaban, mediante la oportuna concesión, las que recibían, de los usuarios portuarios, una contraprestación en forma de precio por la actividad desarrollada. De ahí que VEZZOSO concluya que la tasa portuaria tendría que tener un hecho imponible diverso a las específicas operaciones de carga y descarga de mercancías¹⁰⁷.

Y en este sentido, cabe mencionar lo ocurrido en los últimos años en nuestra legislación, en la que también desapareció la actividad de prestación de la tasa de mercancías, reconduciéndose ésta a la utilización del dominio público portuario. De modo que, actualmente, la tasa de mercancías española grava el uso común especial del dominio público portuario, consistente en la utilización de algunas instalaciones portuarias por mercancías y sus elementos de transporte, así como su estancia en las zonas de tránsito del puerto¹⁰⁸.

Sin embargo, y a pesar de las múltiples ocasiones en las que se ha reformado la Ley de 9 de febrero 1963, n. 82, consideramos que el legislador italiano no se ha preocupado por

¹⁰⁵ VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., págs. 329 y 330.

¹⁰⁶ IBIDEM, pág. 327.

¹⁰⁷ VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pág. 327.

¹⁰⁸ GIL RODRÍGUEZ, I., “Tasas portuarias de utilización”, en LAGO MONTERO, J. M^a. (Director), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pág. 279.

configurar correctamente algunos elementos esenciales de las tasas portuarias y, en particular, su hecho imponible. Buena prueba de ello es que a la hora de refundir la tasa estatal y la tasa portuaria en la nueva tasa portuaria se ha prestado más atención a la coincidencia de sus bases, que a la posible identidad de sus hechos imponibles.

Por tanto, y a la vista de la regulación actual de la mayoría de tasas portuarias italianas en la que se hace patente la ausencia de actividad administrativa en la descripción del elemento objetivo de su hecho imponible¹⁰⁹, convenimos en afirmar que, en realidad, nos encontramos ante verdaderos impuestos¹¹⁰. Afirmación que, desde nuestro punto de vista, cobra especial relieve en el caso de que se exija la tasa portuaria en los “puertos en sentido amplio”¹¹¹.

Así, coincidimos con MELIS¹¹² en que si se tiene en cuenta, por un lado, la refundición de la tasa estatal y de la tasa portuaria en la nueva tasa portuaria, unida a una definición sustancialmente “omnicomprensIVA” del ámbito de aplicación territorial de la misma, y, por otro lado, las modificaciones operadas por la Ley 84/1994 en relación a la prohibición de las APs de desarrollar cualquier tipo de operación comercial, habría que situarse junto a la última jurisprudencia del Tribunal de Casación italiano en la que se hace referencia a la “tasa portuaria” como una especie de contribución integrativa del sistema impositivo general, esto es, un impuesto, al que deben de hacer frente, incluso, aquellos sujetos que disponen de zonas propias para el desarrollo de las operaciones de carga y descarga de mercancías.

ACQUARONE¹¹³, por su parte, considera que la aplicación de la tasa portuaria, en ámbitos o zonas que no son propiamente portuarios y sin que tenga carácter de contraprestación respecto de operaciones o servicios prestados, podría ser contraria al Derecho de la Unión

¹⁰⁹ Aunque de forma minoritaria también se ha defendido que el hecho imponible no debería de ser el elemento determinante a la hora de determinar la naturaleza jurídica de un tributo, ya que si la regulación de la base, el tipo u otros elementos pueden transformar dicha naturaleza es porque esa naturaleza no depende exclusivamente del hecho imponible. Así lo ha puesto de manifiesto, SIMÓN ACOSTA, E., *Las tasas de las Entidades Locales...*, op. cit., pág. 18.

¹¹⁰ A favor de la naturaleza de impuesto de las tasas portuarias véanse, entre otros: REBUFFAT, V., “In tema di ‘tassa portuale’”, en *Giustizia civile*, II, 1991, págs. 487 y ss.; DUCA, “Sulla natura...”, págs. 399 y ss.; MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pág. 108.

¹¹¹ En este sentido, y teniendo en cuenta la autonomía funcional de los “puertos en sentido amplio”, REBUFFAT estimó que sólo cabían dos alternativas: o bien se negaba la aplicación de la tasa portuaria en este tipo de instalaciones; o bien se afirmaba la naturaleza de impuesto de este tributo, en el que la carga y descarga de mercancías se convertía en manifestación de capacidad económica; REBUFFAT, V., “In tema...”, op. cit., pág. 492.

¹¹² MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pág. 108.

¹¹³ ACQUARONE, G., “La regolamentazione delle concessioni demaniali portuali”, en *VV. AA., Atti preparatori del Convegno “Il mare e il fisco” Nola, 24-25 ottobre 2014*, Fondazione Antonio Uckmar, 2014, nota al pie núm. 24, págs. 22 y ss.

Europea.

De todos modos, si el legislador italiano hiciese el esfuerzo de conectar el hecho imponible de dichos tributos con algún tipo de actividad administrativa - o bien con la autorización para ocupar o aprovechar el dominio público, o bien con la prestación de alguna actividad o servicio público, se podría defender que la principal fuente de ingresos tributarios que perciben las APs son tasas. No sería recomendable, en todo caso, que el legislador hiciese una referencia genérica a la prestación de “servicios generales”, ya que, como bien apuntó MARTÍNEZ LAFUENTE en relación a la legislación española, dicha expresión, como elemento configurador de la tasa, no parece adecuarse a la definición de esta modalidad tributaria; puesto que para que surja el hecho imponible de las tasas es necesario que la prestación o actividad administrativa “se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo”, de modo que cuando el beneficio no es individualizado por referencia a una persona o personas concretas, sino referido a la colectividad de forma indiscriminada, no cabe hablar del hecho generador de las tasas¹¹⁴.

Por otra parte, y a continuación, sería necesario que la base imponible de cada una de las tasas portuarias, en cuanto elemento cuantificador del hecho imponible, reflejase claramente la medición del acto administrativo que constituye su presupuesto de hecho. Aspecto éste que, como ya analizamos, también ha sido especialmente descuidado por el legislador italiano, tanto en el caso de la tasa portuaria como en el de la tasa estatal. Recordemos como la normativa establecía que, en ambos casos, y para determinar el importe de dichas tasas se tomaría como referencia tanto la naturaleza de las mercancías como el coste medio de la gestión de los servicios prestados; sin que éste último criterio nunca fuese tenido en cuenta. Actualmente, además, la nueva tasa portuaria se cuantifica a partir de la naturaleza de las mercancías y del tipo de tráfico portuario que se lleve a cabo, obviando otro tipo de criterios o parámetros de cuantificación que se ajusten mejor al tipo de actividad administrativa que constituya el hecho imponible de las tasas. Por tanto, consideramos que la base imponible de las tasas portuarias, tal y como se encuentra configurada actualmente, es más propia de un impuesto que de cualquier otra categoría tributaria¹¹⁵.

¹¹⁴ MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Tasas y tarifas portuarias: Notas sobre la nueva regulación contenida en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre”, en *Impuestos*, vol. I, 2004, pág. 474.

¹¹⁵ Aunque, en opinión de BRIGNARDELLO, nos encontraríamos ante tasas y no ante impuestos, entre otras razones, porque estos ingresos tributarios no dependen de la capacidad contributiva del usuario de los servicios

Pero éste no es el único aspecto criticable de la cuantificación de las tasas portuarias italianas. Ya que, al permitir que las APs puedan llegar a duplicar su importe, se estaría violentando el principio de equivalencia que debe regir la vida de todas las tasas. Por otra parte, y dado que esta medida se vincula a la necesidad de hacer frente a la crisis de competitividad de los puertos, habría que tener en cuenta que: “No cabe obtener vía tasas sobrefinanciación, rentabilidad, superávit, etc., criterios todos ellos que chocan frontalmente con el concepto de tasa y su naturaleza retributIVA”¹¹⁶.

En definitiva, podemos afirmar que, ante la necesidad de dotar de mayor autonomía financiera a las Autoridades portuarias, el legislador italiano ha apostado, fundamentalmente, por ampliar sus recursos tributarios¹¹⁷; aunque para ello haya sacrificado las características y régimen jurídico propio de las tasas. Sólo así se explica que, actualmente, y ocultos bajo la denominación de “tasas portuarias”, nos encontremos con verdaderos impuestos.

BIBLIOGRAFIA

ACQUARONE, G. [2014]: “La regolamentazione delle concessioni demaniali portuali”, en VV. AA., *Atti preparatori del Convegno “Il mare e il fisco” Nola, 24-25 ottobre 2014*, Fondazione Antonio Uckmar, págs. 9 y ss.

BASILAVECCHIA, M. [1999]: “Natura giuridica del canone nelle concessioni demaniali marittime”, en VV. AA., *Regioni e demanio marittimo*, Giuffrè, Milán, págs. 47 y ss.

BERLIGIERI, F. [1994]: “Nota sulla legge 28 gennaio 1994, n.84”, en *Il Diritto marittimo*, págs. 238 y ss.

BRIGNARDELLO, M. [2008]: “Tariffe e tributi portuali e aeroportuali”, en *Rivista di Diritto dell'Economia dei Trasporti e dell'Ambiente*, Vol. VI, 2008, consultado el 7 de octubre de 2014 en http://www.giureta.unipa.it/phpfusion/readarticle.php?article_id=51.

sino que están vinculados a la cantidad de mercancías, al número de pasajeros, a las toneladas de la embarcación; BRIGNARDELLO, M., “Tariffe e tributi portuali e aeroportuali”, en *Rivista di Diritto dell'Economia dei Trasporti e dell'Ambiente*, Vol. VI, 2008, consultado el 7 de octubre de 2014 en http://www.giureta.unipa.it/phpfusion/readarticle.php?article_id=51.

¹¹⁶ GIL RODRÍGUEZ, I., “Tasas portuarias de utilización”, op. cit., pág. 301.

¹¹⁷ Y ello, según MELIS, contrastaría claramente con lo sucedido en Italia en los últimos años en materia de ingresos aeroportuarios. Ya que, en este ámbito, se ha apostado por un modelo de gestión de “concesiones de gestión total”; abandonado, así, un sistema de naturaleza claramente tributaria hacia otro con una clara connotación privada, basada en una relación contractual entre la sociedad aeroportuaria que gestiona el aeropuerto y las compañías aéreas. Parece, por tanto, que los caminos de las tasas portuarias y aeroportuarias, en un tiempo unidos, se separan definitivamente; MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., págs. 114 y 115.

CALIENDO, C. [1992]: “Tasse marittime”, en *Enciclopedia del Diritto*, XLIV, Milano, 1992, págs. 31 y ss.

CARBONE, S. M., CELLE, P., LÓPEZ DE GONZALO, M. [2011]: *Il diritto marittimo. Attraverso i casi e le clausole contrattuali*, 4ª edición, Giappichelli editore, Torino.

CARBONE, S. M., MUNARI, F. [1994]: “Gli effetti del diritto comunitario sulla riforma portuale in Italia. Risultati e prospettive”, en *Il Diritto marittimo*, 1994, págs. 3 y ss.

CELLERINO, C. [2008]: “Spazi di attività operativa dell’Autorità portuale e autonomia finanziaria”, en *Il Diritto marittimo*, 2007, págs. 894 y ss.

DEL FEDERICO, L. [2000], *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino.

DUCA, G. [1998]: “Sulla natura della tassa portuale per le operazioni di imbarco e sbarco delle merci”, en *Il Diritto marittimo*, págs. 399 y ss.

FALSITTA, G. [2008]: *Manuale di Diritto tributario. Parte Generale*, 6ª edición, Cedam, Padova.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. [2014]: “Las bonificaciones fiscales en el sistema portuario estatal: un análisis de legalidad interna y de ajuste al Derecho de la Unión Europea”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, en prensa.

FERREIRO LAPATZA, J. J. [1998]: *Curso de Derecho Financiero Español*, 20ª edición, Marcial Pons, Madrid.

GIANNINI, A. D. [1957]: *Instituciones de Derecho tributario*, traducción y estudio preliminar por D. Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

GIL RODRÍGUEZ, I. [2008]: “Tasas portuarias de utilización”, en LAGO MONTERO, J. Mª. (Director), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 249 y ss.

GIORGI, M., URICCHIO, A. F. [2013]: *La tassazione delle attività marittime. Diritto tributario del mare*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna.

LAGO MONTERO, J. Mª. GUERVÓS MAÍLLO, Mª. A. [2004]: *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

LAGO MONTERO, J. Mª. [2013]: “Tasas portuarias ¿fin de la guerra normativa y tarifaria?”, en LAGO MONTERO, J. Mª. (Director), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, págs. 29 y ss.

LIARDO, A. [2010]: “L’applicazione della Tarsu all’interno dei porti turistici e delle aree soggette all’autorità portuale”, en *Il Diritto dei trasporti*, págs. 760 y ss.

MARCO, C. [2011]: “Il controverso inquadramento giuridico delle Autorità Portuali” en *Foro Amministrativo*, núm. 9, págs. 2923 y ss.

MARESCA, D. [2012]: *La disciplina giuridica delle infrastrutture portuali*, Giappichelli editore, Torino.

MARONGIU, G. [2004]: “Sulla natura e sulla debenza della ‘tassa portuale’”, en *Il Fisco*, núm. 43, págs. 15384 y ss.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G. [2011]: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 22ª edición, Tecnos, Madrid.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. [2004]: “Tasa y tarifas portuarias: Notas sobre la nueva regulación contenida en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre”, en *Impuestos*, vol. I, págs. 471 y ss.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. [2013]: “Prólogo”, en LAGO MONTERO, J. Mª. (Director), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, págs. 17 y ss.

MELIS, G. [2011]: “Considerazioni in tema di tasse e diritti marittimi a seguito dell’emanazione del D.P.R. 28 maggio 2009 n. 107 in attuazione della delega di cui all’art. 1, comma 989, l. n. 296 del 2006”, en *Rivista del Diritto della Navigazione*, Volume XL, Numero 1, págs. 95 y ss.

MELIS, G. [2014]: “Sull’accorpamento della (ex) tassa portuale e della (ex) tassa erariale nella ‘nuova’ tassa portuale”, en VV. AA., *Atti preparatori del Convegno “Il mare e il fisco” Nola, 24-25 ottobre 2014*, Fondazione Antonio Uckmar, págs. 227 y ss.

PAGÉS Y GALTÉS, J. [1999]: *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Escuela de Administración Pública de Cataluña-Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

REBUFFAT, V. [1991]: “In tema di ‘tassa portuale’”, en *Giustizia civile*, II, págs. 487 y ss.

SIMÓN ACOSTA, E. [1999]: *Las tasas de las Entidades Locales. (El hecho imponible)*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona.

SPASIANO, M. R. [2007]: “Spunti di riflessione in ordine alla natura giuridica e

all'autonomia dell'autorità portuale”, en Foro Amministrativo, núm. 9, págs. 2965 y ss.

STEFANINI, E. [2009]: “Il riparto di competenze tra autorità marittime ed autorità portuali”, en *Quaderni Regionali. Rivista quadrimestrale di Studi e Documentazione*, n. 3, págs. 1035-1053.

TESAURO, F. [1998]: *Istituzioni di Diritto tributario. Parte generale*, 6ª edizione, UTET, Milano.

TUNDO, F. [2011]: “Il regime tributario delle Autorità Portuali”, en *Rivista Diritto Tributario*, núm. 6, págs. 681 y ss.

VEZZOSO, G. [2009]: “La tassa portuale al vaglio della Corte Costituzionale”, en *Il Diritto marittimo*, págs. 714 y ss.

VEZZOSO, G. [2010]: “Le occasioni mancate di una proposta di riforma portuale”, en *Il Diritto marittimo*, págs. 439 y ss.

VEZZOSO, G. [2010]: “Natura delle tasse portuali e problematiche connesse”, en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 2, págs. 321 y ss.

VEZZOSO, G. [2010]: “Applicazione della Tarsu/Tia sulle aree portuali”, en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 3, págs. 321 y ss.

VEZZOSO, G. [2012]: “La tassa portuale e i porti estesi”, en *Il Diritto marittimo*, págs. 877 y ss.

VEZZOSO, G. [2013]: “Sulla debenza della tassa portuale nei cosiddetti ‘porti estesi’”, en *Diritto e pratica tributaria*, núm. 2, págs. 366 y ss.

LA DISCUSSA NATURA GIURIDICA DELLE TASSE PORTUALI ITALIANE^{1*}

Di Mónica Siota Álvarez - Professoressa a contratto, Dottoressa dell'Università di Vigo

ABSTRACT

Negli ultimi anni, il legislatore italiano, con l'obiettivo di rendere più efficace la gestione dei porti per aumentarne la capacità competitiva, ha adottato un buon numero di norme che incidono e disciplinano le tasse portuali. Nel presente lavoro verranno analizzate le più importanti riforme operanti in questo ambito, poiché queste, secondo l'autrice, contribuiscono a rendere meno chiare alcune delle caratteristiche proprie della natura giuridica di questo tipo di tributi, finendo per avvicinarle a quelle delle imposte.

PAROLE CHIAVE: tasse portuali italiane, finanziamento dei porti, Autorità Portuali

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Alcune considerazioni sulla gestione dei porti in Italia. Le tasse portuali come fonte di finanziamento delle autorità portuali – 3. Evoluzione legislativa delle tasse a portuali italiane – 4. Alcune riforme normative recenti in materia di tasse portuali – 5. La fusione di alcune tasse – 6. La possibilità di esentare o raddoppiare l'importo di alcune tasse – 7. L'applicazione problematica della tassa portuale in caso di “porti in senso lato” – 8. Tasse o imposte? Analisi sulla vera natura giuridica delle tasse portuali italiane

1. Introduzione

Le modifiche normative adottate in Italia negli ultimi 50 anni in materia di tasse e diritti

* Traduzione a cura del dott. Ernesto Aceto

¹ Il presente lavoro rientra nel progetto di ricerca “DER 2012-36687” su *Puertos y Zonas Francas en el marco del transporte marítimo. Régimen financiero y tributario, y financiación de infraestructuras*, finanziato dal Ministero dell'Economia e Competitività, in collaborazione con il Contratto Programma di Ricerca 2013 “13VI11” su *Puertos y Zonas Francas en el marco del transporte marítimo internacional*, finanziato dall'Università di Vigo.

portuali sono state numerose ². Particolarmente significativa è stata la modifica operata dal comma 989 dell'art. 1 della Legge Finanziaria per l'anno 2007³. Tale disposizione stabiliva che: “Ai fini della definizione del sistema di autonomia finanziaria delle Autorità Portuali, il Governo e' autorizzato ad adottare, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, un regolamento (...) volto a rivedere la disciplina delle tasse e dei diritti marittimi di cui alla legge 9 febbraio 1963, n. 82, e successive modificazioni fino alla legge 5 maggio 1976, n. 355”. Detta previsione normativa venne sostituita integralmente dalla Legge del 3 Agosto 2007, n.127, in cui il comma 989 dell'art. 1 della Legge Finanziaria per l'anno 2007, richiamato in precedenza, venne definitivamente sostituito dal testo seguente: “ Il Governo è autorizzato ad adottare, entro il 30 ottobre 2007 un regolamento (...) volto a rivedere la disciplina delle tasse e dei diritti marittimi tenendo conto dei seguenti criteri direttivi: a) semplificazione, con accorpamento delle tasse e delle procedure di riscossione; b) accorpamento della tassa e della sovrattassa di ancoraggio, con attribuzione alle Autorità portuali; c) adeguamento graduale dell'ammontare delle tasse e dei diritti sulla base del tasso d'inflazione a decorrere dalla data della loro ultima determinazione, con decreto del Ministro dei trasporti, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze; d) abrogazione espressa delle norme ritenute incompatibili.

L'obiettivo di questa riforma appare chiaro nel Decreto del Presidente della Repubblica del 28 maggio 2009, n.107, grazie al quale si dà finalmente attuazione al comma 989 dell'art. 1 della Legge Finanziaria per l'anno 2007, il cui fine era appunto, quello di riordinare e razionalizzare il sistema di tasse e diritti marittimi, sia mediante l'unificazione di alcuni dei tributi vigenti, sia attraverso l'armonizzazione del procedimento di riscossione. In questo modo, si otteneva una semplificazione della normativa ed una riduzione del numero delle tasse e dei diritti marittimi; contribuendo così ad una maggiore e più efficace gestione dei porti ed ad un aumento della loro competitività.

E, infatti, è possibile affermare che una parte degli obiettivi perseguiti dal legislatore furono realizzati grazie alla chiara riduzione del numero delle tasse portuali, con l'accorpamento di

² Occorre chiarire che il legislatore italiano, utilizza l'espressione “tasse e diritti marittimi” e salvo nei casi in cui non abbiamo dovuto trascrivere letteralmente un precetto normativo o alcune citazioni di un autore italiano, abbiamo preferito utilizzare l'espressione “tasse e diritti portuali”, non solo perché è l'espressione maggiormente utilizzata nella maggior parte dei paesi europei –Spagna inclusa- ma perché, la consideriamo, anche da un punto di vista prettamente tecnico, la più corretta.

³ Legge del 27 dicembre 2006, n. 296.

quelle più simili; ma ciò, dal nostro punto di vista, ha causato un'incertezza sulla vera natura giuridica di alcune delle più importanti tasse portuali italiane.

In realtà, non ci troviamo di fronte ad un problema nuovo. Infatti, negli ultimi decenni, tanto la giurisprudenza quanto la dottrina italiana, avevano già cercato di chiarire che tipo di istituto giuridico si celasse dietro il *nomen iuris* “tassa portuale”, ma come avremo modo di vedere più avanti, senza arrivare ad alcuna conclusione unanime sull'argomento. Di conseguenza, l' accorpamento attuato non ha fatto altro che incidere ancora di più su una questione irrisolta.

I nostri dubbi, sulla vera natura giuridica di alcune tasse portuali italiane, sono aumentati a seguito di un'altra recente riforma, in virtù della quale alle Autorità Portuali – (di seguito AP) - è consentito di modificare il gettito delle tasse portuali con un margine di autonomia fin troppo ampio. Sempre con la speranza di guadagnarne in termini di competitività si consente che le AP possano arrivare a stabilire l'importo delle tasse portuali in una gamma che va dal doppio della misura ordinaria delle tasse stesse, fino al loro azzeramento totale. Misura questa che, a parer nostro, e al margine di altre considerazioni sulla possibile incompatibilità di questa con il Diritto dell'Unione Europea, è difficile si adatti ai principi base del Diritto Tributario in materia di quantificazione di tasse.

Di conseguenza, il principale obiettivo di questo lavoro sarà quello di esaminare se, viste le ultime modificazioni normative in materia di tasse portuali realizzate in Italia⁴, sarà possibile affermare che la natura giuridica di alcune di queste forme giuridiche risulti più vicina a quella tributaria e a quella del tributo per antonomasia, ossia l'imposta.

Per questo motivo, analizzeremo prima brevemente la gestione ed il finanziamento dei porti delle AP, poiché consideriamo che, dopo molte riforme in materia di tasse portuali, sia in atto un processo di modificazione sia nell'organizzazione dei porti italiani sia nelle loro risorse finanziarie.

In ogni caso, occorre chiarire che non ci occuperemo né di tutte quelle entrate fiscali

⁴ Non ci occuperemo di tutte queste. Così, ad esempio, non ci dilungheremo su quanto previsto dal comma 984 dell'art. 1 della Legge Finanziaria per l'anno 2007. Questa autorizza le AP ad applicare un' “addizionale” su tasse, canoni e diritti per l'espletamento dei compiti di vigilanza e per la fornitura di servizi di sicurezza previsti dai piani di sicurezza portuali. In questo modo, per dirlo con le parole di VEZZOSO, si permetteva alle AP di esigere “diritti addizionali” per far fronte a tutte quelle spese legate ai loro compiti di vigilanza e sicurezza.; VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali e problematiche connesse”, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2, 2010, pag. 329. Secondo la nostra opinione e al margine della denominazione stessa data dal legislatore, possiamo affermare che si starebbe configurando una nuova tassa portuale.

collegate con i porti, che il legislatore ha voluto definire sotto la denominazione di “tassa”, come ad esempio, la discussa “tassa sullo stazionamento delle unità da diporto”⁵ né di qualsiasi altro tipo di entrata portuale, come i canoni delle concessioni demaniali marittime⁶ che indipendentemente dalla loro denominazione possono essere considerati tasse. In realtà, ci concentreremo sulle figure che costituiscono “le più importanti forme giuridiche in materia di tasse e diritti marittimi”⁷ in Italia, ossia la tassa statale, la tassa portuale e la tassa di ancoraggio. Si tratta in particolare delle figure giuridiche che negli ultimi anni sono state nel mirino del legislatore e che hanno causato grande insicurezza giuridica agli utenti dei porti italiani.

2. Alcune considerazioni sulla gestione dei porti in Italia. le tasse portuali come fonte di finanziamento delle autorità portuali

L’applicazione dell’ordinamento comunitario, ed in particolare delle libertà comunitarie, ha comportato una profonda trasformazione nel modello di gestione dei porti italiani⁸. In tal modo, si passò da un sistema monopolistico, in cui tutte le distinte operazioni o servizi relativi alle merci all’interno del porto erano direttamente forniti da determinati Enti Portuali - spesso, insieme alle Autorità marittime⁹; a un altro tipo di sistema in cui il porto divenne un “mercato”, dove le suddette operazioni e servizi venivano rispettivamente richieste ed offerte secondo le regole dell’economia del mercato¹⁰.

⁵ Questa tassa fu creata dalla Legge del 22 dicembre 2011, n. 201, ed inizialmente incideva solo sullo stazionamento delle unità da diporto; ma, posteriormente, e dopo diverse modificazioni normative, divenne una tassa che incideva sul possesso delle unità da diporto di lunghezza superiore a 10 metri. Per un’analisi più approfondita di questo tributo si veda, GIORGI, M., URICCHIO, A. F., *La tassazione delle attività marittime. Diritto tributario del mare*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2013, pag. 231 e ss.

⁶ Sulla discussa natura giuridica del canone nella dottrina italiana, si veda: BASILAVECCHIA, M., “Natura giuridica del canone nelle concessioni demaniali marittime”, in VV. AA., *Regioni e demanio marittimo*, Giuffrè, Milan, 1999, pag. 47 e ss.; DEL FEDERICO, L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino, 2000, pag. 265 e ss.

⁷ Così come dimostra l’ordinanza n. 998/2009 del Consiglio di Stato. Nella suddetta ordinanza è indicato che, dei 208 milioni di euro derivati dall’insieme di tutte le tasse portuali italiane, 206.4 milioni provengono dalle tasse di ancoraggio, statali e portuali.

⁸ A riguardo, CARBONE, S. M., CELLE, P., LÓPEZ DE GONZALO, M., *Il diritto marittimo. Attraverso i casi e le clausole contrattuali*, 4ª edizione, Giappichelli editore, Torino, 2011, pag. 131 e ss.; SPASIANO, M. R., “Spunti di riflessione in ordine alla natura giuridica e all’autonomia dell’autorità portuale”, in *Foro Amministrativo*, n. 9, 2007, pag. 2965 e ss.

⁹ Questo sistema di gestione, d’altronde, mette in evidenza la scarsa competitività dei porti italiani; CARBONE, S. M., CELLE, P., LÓPEZ DE GONZALO, M., *Il diritto marittimo...*, op. cit., pag. 139.

¹⁰ La legislazione portuale italiana degli anni 90 ha come obiettivo di aprire i tre mercati di merci localizzati all’interno dei porti; quello relativo alle operazioni portuali, quello relativo alla fornitura temporale di mano d’opera e i servizi tecnico-nautici collegati alla navigazione; MARESCA, D., *La disciplina giuridica delle infrastrutture portuali*, Giappichelli editore, Torino, 2012, pag. XIII. Quantunque e per quanto riguarda le operazioni portuali,

Si ritiene pertanto che la principale innovazione della Legge del 28 gennaio 1994, n. 84, di riorganizzazione della legislazione in materia portuale¹¹, d'ora in poi la Legge 84/1994, fu quella di separare l'attività di gestione amministrativa delle zone portuali, dall'esercizio di attività imprenditoriali, con la finalità di raggiungere una maggiore efficienza e rilancio dei porti italiani¹². Questo provocò la scomparsa di determinati enti pubblici economici, esistenti nei porti italiani (ConSORZI, Enti autonomi, ecc) e di quelle aziende denominate come "Aziende dei mezzi meccanici e dei magazzini"¹³, dando vita così, nei principali porti¹⁴, alle

la dottrina distingue fra il mercato degli operatori terminalisti, soggetti che sviluppano le operazioni portuali – carico, scarico, deposito e manipolazione di merci, ecc.- mediante attrezzature e strutture fisse, così come, moli o aree demaniali sui quali è prevista una concessione speciale; e il mercato dei servizi portuali –relativi alle fasi concrete di realizzazione delle operazioni portuali- che si prestano a favore del terminalista o dell'utente del porto da parte delle aziende portuali autorizzate per questo, e che senza dubbio, non necessitano di disporre di attrezzature fisse nei moli; CARBONE, S. M., CELLE, P., LÓPEZ DE GONZALO, M., *Il diritto marittimo...*, op. cit., pag. 134.

¹¹ Per un'analisi del contenuto di questa norma, si veda: BERLIGIERI, F., "Nota sulla legge 28 gennaio 1994, n.84", in *Diritto marittimo*, 1994, pag. 238 e ss.; CARBONE, S. M., MUNARI, F., "Gli effetti del diritto comunitario sulla riforma portuale in Italia. Risultati e prospettive, in *Diritto marittimo*, 1994, pag. 3 e ss. Occorre segnalare che questa norma è stata oggetto di numerose modificazioni, come ad esempio, quelle operate dalla Legge n.472 del 7 dicembre 1999, o la Legge n.186 del 30 giugno 2000. Indubbiamente, da molto tempo si è cercato di attuare una riforma più profonda: sul punto è doveroso citare la Proposta di Legge C.5453, approvata dal Senato Italiano nel settembre 2012, ma la conclusione della Legislatura ne ha poi interrotto l'iter. Detta riforma è stata poi ripresa dal Progetto di Legge S.370, nel quale era prevista una revisione completa della Legge 84/1994, considerando le seguenti direttive principali: revisione della ripartizione delle competenze fra Stato e Regioni, alla luce del nuovo Titolo V della Costituzione, con la conseguente revisione della classificazione dei porti e dei loro requisiti per la creazione delle AP; revisione del processo di adozione del Piano regolatore portuale; realizzazione di alcune modificazioni nell'organizzazione delle AP; interventi in materia di concessioni da parte delle AP; modificazione delle fonti di finanziamento delle AP.

¹² CARBONE, S. M., CELLE, P., LÓPEZ DE GONZALO, M., *Il diritto marittimo...*, op. cit., pag. 134; MARESCA, D., *La disciplina giuridica...*, op. cit., pag. 2.

¹³ Le "Aziende dei mezzi meccanici e dei magazzini", dotate di personalità giuridica pubblica e sottoposte a vigilanza da parte del Ministero della Marina Mercantile, sono state create dalla Legge del 9 ottobre 1967, n. 961, ed erano presenti in alcuni porti (Ancona, Livorno, Cagliari, La Spezia, Messina e Savona). Queste "Aziende" originariamente avevano la funzione di gestire, secondo le leggi ed i regolamenti doganali, le attrezzature meccaniche di carico e scarico, i magazzini, le aree di deposito e tutti gli altri beni destinati al traffico di merci. Successivamente con la Legge del 10 ottobre 1974, n. 494, tali "Imprese" vennero autorizzate ad offrire altri servizi commerciali collegati all'attività portuale e ad assumere la gestione di attrezzature e strutture che fossero di proprietà dello Stato, così come, previa autorizzazione amministrativa, ad estendere le funzioni che avevano assegnato anche agli altri porti facenti parte della circoscrizione territoriale della Capitaneria di Porto in cui avevano sede.

¹⁴ L'art. 4.1 della Legge 84/1994 classifica i porti marittimi nazionali in base alle seguenti categorie e classi. Nella Categoria I sono presenti i porti, o specifiche aree portuali, destinate alla difesa militare e alla sicurezza dello Stato. Mentre la Categoria II comprende fino a tre classi distinte: la classe I, corrisponde a porti o specifiche aree portuali di rilevanza economica nazionale; la classe II, è relativa a porti o specifiche aree portuali di rilevanza economica internazionale; e per finire la classe III si riferisce a porti o specifiche aree portuali di rilevanza economica regionale ed interregionale.

In ogni caso, come specifica l'art. 4.1-bis della Legge 84/1994, i porti sede di AP appartengono a una delle prime due classi della Categoria II, ossia porti o aree portuali di rilevanza economica nazionale o internazionale.

AP¹⁵, come Enti di Diritto Pubblico¹⁶, dotate di autonomia amministrativa, finanziaria e di bilancio, benché sottoposte al controllo da parte del Governo, ed in particolare da parte del Ministero dei Trasporti, così come della Corte dei Conti.

A partire da questo momento, le AP avranno solo poteri di programmazione, direzione, coordinazione, promozione e controllo delle operazioni portuali – carico, scarico, trasbordo, deposito, manipolazione di merci e altri materiali e, in generale, dell'amministrazione del porto, non potendo esercitare dette operazioni o altre attività complementari o accessorie collegate con esse, né direttamente né indirettamente mediante la partecipazione in un'altra società. Di conseguenza, le operazioni e le prestazioni di servizi portuali rimarranno così riservate a imprese private, che opereranno in regime di libera concorrenza e per le quali è solitamente prevista un'autorizzazione affinché possano effettuare le distinte operazioni portuali. Pertanto, si eleva a categoria di principio generale la libertà di accesso alla prestazione delle operazioni portuali, trasformando il precedente sistema di monopolio in un sistema di libera concorrenza.

Fra le molteplici funzioni che la legge ha attribuito alle AP¹⁷, oltre a quelle , relative alle

Attualmente vi sono più di una ventina di porti sede di AP, tra i quali: Genova, Napoli, Palermo, Venezia, Cagliari, Catania ecc. anche se da molto tempo si ritiene opportuna una riduzione delle sedi, essendo questo uno degli obiettivi perseguiti dal Progetto di Legge S.370 secondo cui è necessario riformare la Legge 84/1994.

¹⁵ Anche se nella realtà, assistiamo nella maggior parte dei porti italiani alla coesistenza di due autorità pubbliche: le Autorità Marittime e le AP. Le prime costituiscono l'Amministrazione ministeriale periferica, che nei porti in cui non esistono le AP, esercitano in via esclusiva tutte le funzioni amministrative e di sorveglianza proprie delle Amministrazioni statali, incluse le prestazioni di servizi di interesse generale sviluppatasi all'interno dei porti. Indubbiamente, nei porti in cui sono presenti le AP, le Autorità Marittime hanno solo la "funzione di polizia e sicurezza, così come il "resto delle funzioni amministrative" non attribuite alle AP. Quest'ultima previsione normativa ha portato all'esistenza di "zone grigie" in cui le competenze delle AP e delle Autorità marittime si sovrappongono e rispetto alle quali sorgono problemi interpretativi. Sul conflitto di competenze fra AP e Autorità Marittime: STEFANINI, E., "Il riparto di competenze tra autorità marittime ed autorità portuali", in *Quaderni Regionali. Rivista quadrimestrale di Studi e Documentazione*, n. 3, 2009, pag. 1035-1053; SPASIANO, M. R., "Spunti di riflessione... op. cit., pag. 2967.

¹⁶ Sulla discussa natura giuridica- commerciale o non- delle AP si veda: MARCO, C., "Il controverso inquadramento giuridico delle Autorità Portuali" in *Foro Amministrativo*, n. 9, 2011, pag. 2923 e ss. SPASIANO, M. R., "Spunti di riflessione...", op. cit., pag. 2965 e ss. E sulle ripercussioni che tale distinzione ha da un punto di vista impositivo si veda: TUNDO, F., "Il regime tributario delle Autorità Portuali", in *Rivista Diritto Tributario*, n. 6, 2011, pag. 681 e ss.

¹⁷ Concretamente, l'art. 6.1 della Legge 84/1994 affida alle AP tre tipi di funzioni: a) direzione, programmazione, coordinazione, promozione e controllo delle operazioni portuali e di altre attività commerciali ed industriali realizzate nei porti, con poteri di regolamentazione, inclusi quelli relativi alla sicurezza per quanto riguarda i rischi di incidenti collegati con tali attività e le condizioni di igiene sul lavoro; b) manutenzione ordinaria ed straordinaria delle parti comuni nell'ambito portuale, inclusa quella dei fondali; c) attività dirette a somministrare a titolo oneroso agli utenti portuali alcuni servizi di interesse generale, non coincidenti né strettamente relazionati con le operazioni portuali indicati nel Decreto del Ministero dei Trasporti. Ma nella Legge 84/1994 sono menzionate anche altre funzioni attribuite alle AP, come ad esempio, le concessioni previste per l'uso di beni demaniali portuali, ecc.

operazioni portuali, è importante citare la funzione di prestare a titolo oneroso alcuni servizi di interesse generale, non coincidenti né strettamente collegati con tali operazioni, che inizialmente, furono definiti dai Decreti del Ministero dei Trasporti – 14 novembre 1994 e il 4 aprile 1996; tra queste funzioni, titolo indicativo si troverebbero¹⁸: il servizio di illuminazione – che comprenderebbe la gestione e la manutenzione degli impianti di illuminazione, così come la distribuzione di energia elettrica ai concessionari, agli utenti portuali e alle imbarcazioni; pulizia e raccolta dei rifiuti¹⁹ – che include inoltre la derattizzazione, disinfezione e gestione della rete fognaria e pulizia e decontaminazione delle acque portuali; servizio di distribuzione dell' acqua; manutenzione e riparazione dei beni, strutture, sistema tecnico e meccanismi propri, o a dati in concessione o utilizzati da soggetti che operano nei porti; stazioni marittime di passeggeri; reti informatiche e telematiche; gestione di servizi comuni al settore industriale o commerciale dei porti – che includerebbero la gestione di aree e strutture comuni come parcheggi, aree di ancoraggio, bacini di carenaggio – e infine il servizio ferroviario nel porto.

Dato che alle AP è riconosciuta l'autonomia finanziaria e di bilancio per far fronte alle funzioni che le sono proprie, attualmente dispongono delle seguenti ulteriori risorse: canoni²⁰ per concessioni di aree demaniali e moli compresi nell'ambito portuale, così come i benefici per l'autorizzazione all'esercizio di operazioni portuali; benefici derivati dalla cessione di determinate strutture; la riscossione della nuova tassa portuale²¹ e la tassa di ancoraggio; contributi delle regioni, degli enti locali e di altri organismi pubblici, ecc.

Indubbiamente, la dottrina è d'accordo nell'affermare che una delle maggiori richieste delle

¹⁸ In ogni caso è necessario segnalare non solo che il regolamento previsto dalla Legge 84/1994 per alcuni dei servizi appena menzionati – come quello dell'illuminazione e della raccolta dei rifiuti- è stato modificato posteriormente in virtù della normativa comunitaria; tanto che i suddetti servizi non costituiscono un *numerus clausus*, tenendo conto di altri servizi del porto che comunque meritano di essere classificati come servizi di interesse generale, come ad esempio il servizio antincendio che non appare espressamente menzionato né contemplato nel suddetto Decreto. A riguardo si veda, CARBONE, S. M., CELLE, P., LÓPEZ DE GONZALO, M., *Il diritto marittimo...*, op. cit., pag. 170.

¹⁹A riguardo, LIARDO, A., "L'applicazione della Tarsu all'interno dei porti turistici e delle aree soggette all'autorità portuale", in *Il Diritto dei trasporti*, 2010, pag. 760 e ss.; VEZZOSO, G., "Natura delle tasse portuali...", op. cit., pag. 511 e ss.

²⁰ In Italia, la dottrina prevalente e la giurisprudenza considerano che i canoni demaniali, nella misura in cui si esigono per il mero utilizzo di un bene, devono essere inquadrati all'interno delle prestazioni patrimoniali di natura extratributaria. D'altra parte, vi è anche una corrente minoritaria che, considera prevalenti le connotazioni di Diritto pubblico dei canoni e li assimila quindi alle tasse; DEL FEDERICO, L., *Tasse...*, op. cit., pag. 266.

²¹ Tassa che come analizzeremo in seguito, nasce dalla revisione della tassa statale e portuale. Si veda il paragrafo IV.1 del presente lavoro.

AP italiane negli ultimi anni è stata quella di conseguire un'adeguata autonomia finanziaria²², ossia la possibilità di disporre di risorse proprie ed ottenere tali risorse nel mercato, proprio per far fronte non solo ai propri obblighi istituzionali ordinari ma anche ai possibili investimenti necessari per la manutenzione e la normale innovazione delle infrastrutture portuali²³. Il legislatore italiano ha cercato di dare una risposta a queste richieste, creando da un lato delle risorse finanziarie speciali per la realizzazione di opere portuali²⁴; e dall'altro assegnando importanti risorse in materia di tasse portuali, che analizzeremo in seguito.

3. Evoluzione legislativa delle tasse portuali italiane

Per comprendere in maniera esaustiva e completa le ultime riforme in materia di tasse portuali è necessario, anche se brevemente²⁵, fare una ricognizione del sistema vigente fino alla Legge finanziaria per l'anno 2007 - Legge del 27 dicembre 2006, n. 296; norma che, come abbiamo già precedentemente affermato, ha introdotto in questo settore importanti cambiamenti. Fino a questo momento, le principali tasse portuali previste in Italia²⁶ erano:

- a) una tassa di ancoraggio, per le navi che realizzavano le loro operazioni commerciali in un porto, all'interno di baie o lungo le coste dello Stato, stabilita in base al tonnellaggio dell'imbarcazione;
- b) una sovrattassa di ormeggio per i carichi sul ponte, applicata alle navi con stazza netta superiore a 350 tonnellate.
- c) una tassa addizionale di ancoraggio nei porti di Genova, Venezia e Napoli, in cui si

²² CELLERINO, C., "Spazi di attività operativa dell'Autorità portuale e autonomia finanziaria, in *Il Diritto marittimo*, 2007, pag. 894 e ss.

²³ Come afferma VEZZOSO bisogna sottolineare il termine "normale" poiché risulta evidente che la realizzazione di investimenti portuali di maggior rilievo –come ad esempio la realizzazione di grandi opere di difesa e la creazione di nuovi spazi e strutture portuali mediante lo smantellamento- può essere considerata impossibile mediante le risorse ordinarie; VEZZOSO, G., "Le occasioni mancate di una proposta di riforma portuale, in *Diritto marittimo*, 2010, pag. 455.

²⁴ L'art. 14 del Decreto Legge del 22 giugno 2012, n. 83, convertito in Legge del 7 agosto 2012, n.134, introdusse l'art. 18 bis nella Legge 84/1994, che si intitolava "Autonomia finanziaria delle AP e finanziamento per la realizzazione delle opere portuali". Mediante l'art. 18 bis, e tra le altre misure, viene creato un fondo per la realizzazione di interventi di adeguamento dei porti, con la finalità specifica di facilitare l'esecuzione di opere previste negli strumenti di pianificazione, e di potenziare la rete di servizi e di collegamenti portuali. Detto fondo si alimenta con l'1% dell'IVA riscossa per l'importazione di merci introdotte attraverso i porti, con un limite massimo annuale pari a 70 milioni di euro – detto limite fu poi aumentato a 90 milioni di euro mediante l'articolo 22. 3, del Decreto Legge del 21 giugno 2013, n. 69 modificato poi dalla Legge del 9 agosto 2013, n. 98-.

²⁵ Per un'analisi esaustiva dell'evoluzione legislativa della tassa portuale si veda:VEZZOSO, G., "Natura delle tasse portuali, op. cit., pag. 323 e ss.

²⁶ Vi erano altre figure minori, come un diritto sostitutivo della tassa di ancoraggio per le crociere turistiche, una tassa di ancoraggio per i rimorchiatori ecc. Si veda a riguardo GIORGI, M., URICCHIO, A. F., *La tassazione...*, op. cit., pag. 245 e ss.

considerava sempre il tonnellaggio netto.

d) una tassa, statale, sulle merci caricate e scaricate in tutti i porti, all'interno di baie o lungo le coste dello Stato, determinata in base alle tonnellate metriche delle merci sbarcate. Tale tassa, richiesta inizialmente solo in caso di merci importate fu poi estesa a tutti i tipi di merci.

e) una tassa, portuale, sulle merci caricate e sbarcate, richiesta inizialmente solo in alcuni porti.²⁷; estesa poi progressivamente in tutti i porti italiani²⁸.

f) una tassa sui passeggeri che si applicava tenendo conto dell'origine, della destinazione e della classe dei passeggeri, richiesta solo in alcuni porti.

g) una tassa sui vagoni ferroviari e sui veicoli.

Queste tasse vennero disciplinate originalmente dalla Legge del 9 febbraio 1963, n. 82; anche se, negli anni, questa norma ha subito numerose modificazioni²⁹.

A volte, le riforme derivavano direttamente dal Diritto Comunitario, in quanto il legislatore italiano si sentì obbligato ad eliminare dalla tassa statale qualsiasi tipo di discriminazione esistente fra le merci nazionali³⁰ e quelle internazionali; infatti, come afferma il TJCE³¹, la tassa statale si applicava solo ed unicamente sulle merci importate e non sulle merci nazionali, generando così una tassa di effetto equivalente ai dazi doganali, contraria al Diritto Comunitario.

Uno degli aspetti che ha subito maggiori cambiamenti durante gli anni, è direttamente collegato alle necessità di finanziamento degli Enti portuali e pertanto alla ripartizione fra questi e lo Stato italiano delle tasse riscosse. Così per esempio la tassa di ancoraggio venne

²⁷ Conforme all'art. 33 della Legge del 9 febbraio 1963, n. 82, ed al regolamento di sviluppo approvato mediante Decreto del Presidente della Repubblica del 30 agosto 1966, la tassa portuale veniva richiesta solo nei porti di Genova, Venezia, Napoli, Livorno, Civitavecchia, Trieste, Savona, Vado Ligure e Brindisi.

²⁸ Prima si estese ai porti in cui operavano gli Enti portuali o "Aziende dei mezzi meccanici" -Legge del 5 maggio 1976, n.344, e a partire dalla Legge 84/1994 si applicò a tutti i porti italiani, indipendentemente dalla presenza o meno di una AP; in quanto in caso di assenza di una AP, la riscossione della tassa era destinata allo Stato. In questo modo, secondo VEZZOSO, non solo si conferma l'obiettivo prioritario della tassa portuale di dotare le AP di mezzi finanziari adeguati; ma si assicura inoltre anche ai porti minori -gestiti dalle Autorità marittime-finanziamenti per i servizi prestati agli utenti; VEZZOSO, G., "La tassa portuale al vaglio della Corte Costituzionale", in *Il Diritto marittimo*, 2009, pag. 718.

²⁹ Ci riferiamo a MELIS, G., "Considerazioni in tema di tasse e diritti marittimi a seguito dell'emanazione del D.P.R. 28 maggio 2009 n. 107 in attuazione della delega di cui all'art. 1, comma 989, l. n. 296 del 2006", in *Rivista del Diritto della Navigazione*, Volume XL, Numero 1, 2011, pag. 96 e ss. e a VEZZOSO, G., "Natura delle tasse portuali...", op. cit., pag. 323.

³⁰ La Legge del 16 aprile 1974, n. 117, sostituì la tassa statale sulle merci provenienti dall'estero, creata dalla Legge del 9 febbraio 1963, n.82, con la tassa statale sulle merci importate o esportate in tutti i porti.

³¹ Al respecto, STJUE, de 10 de octubre de 1973, C-34/73.

attribuita per l'89% agli Enti Portuali –Ente Porto e “Aziende dei mezzi meccanici”-, destinando il resto allo Stato, fino all'entrata in vigore della Legge 84/1994. A partire da questo momento, il 100 % del gettito ottenuto da questa tassa è stato destinato, provvisoriamente, al bilancio generale dello Stato; in quanto grazie ad essa si faceva fronte a tutte le spese di investimento contratte dalle AP.

Indubbiamente, questa situazione –che VEZZOSO³² classificò come anomala, collocando i porti italiani in una posizione di svantaggio rispetto ai porti comunitari, i quali percepivano, direttamente, vari tipi di entrate derivate dall'utilizzo degli impianti portuali- è stata corretta dalla Legge Finanziaria per l'anno 2007. Tale norma, rappresentò la risposta alla richiesta, avanzata da tempo, da parte delle AP, avente come obiettivo quello di “assicurare l'autonomia finanziaria e l'autofinanziamento delle attività e la razionalizzazione delle spese” attribuendo alle AP tra le altre misure la totalità del gettito della riscossione della tassa di ancoraggio. Qualcosa di molto simile successe anche con la tassa statale e portuale, anche se nel caso di quest'ultima il 100 % del gettito era già stato destinato alle AP nel 2005.

4. Alcune riforme recenti in materia di tasse portuali

a) La fusione di alcune tasse

Il Decreto del Presidente della Repubblica, del 28 maggio 2009, n. 107, grazie al quale si è data finalmente attuazione al comma 989 dell'art. 1 della Legge Finanziaria per l'anno 2007, ha introdotto importanti cambiamenti nella regolamentazione delle tasse portuali in Italia.

In primo luogo ha previsto un doppio accorpamento delle tasse; da un lato, ha unificato la tassa di ancoraggio con la sovrattassa di ancoraggio, creando la nuova tassa di ancoraggio; e dall'altro ha fuso la tassa statale con la tassa portuale, generando la nuova tassa portuale. Allo stesso tempo, ha delimitato l'ambito territoriale di applicazione delle nuove tasse.

Inoltre, ha fissato alcune disposizioni relative ai procedimenti di riscossione dei nuovi tributi. Concretamente, la nuova regolamentazione ha previsto il pagamento delle tasse mediante bonifici bancari o postali³³.

Ha disposto anche l'aumento dell'importo delle tasse e dei diritti portuali con l'applicazione

³² VEZZOSO, G., “Le occasioni mancate...”, op. cit., pag. 455.

³³ MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pag. 109 e ss.

di una percentuale di rivalutazione del tasso di inflazione³⁴.

Infine, ha stabilito l'abrogazione delle norme considerate incompatibili con la nuova normativa, mantenendo le riduzioni e le esenzioni già precedentemente previste, le disposizioni relative alle entrate diverse da quelle stabilite in detta norma e la normativa speciale prevista per il porto franco di Trieste.

Fra tutte le misure indicate, a noi interessa analizzare, in modo particolare, la fusione delle tasse, ed in particolare quella che ha condotto all'accorpamento della tassa statale e di quella portuale.

La fusione della tassa di ancoraggio con la sovrattassa di ancoraggio non merita ulteriori commenti. È ovvio che risponde anch'essa all'obiettivo di semplificare e razionalizzare la normativa in materia di tasse e diritti marittimi. Si consideri che la sovrattassa di ancoraggio, secondo quanto disposto dall'art. 17 della Legge del 9 febbraio 1963, n. 82, venivano applicata alle navi con stazza netta superiore a 350 tonnellate, provenienti o dirette all'estero, che trasportavano carichi sul ponte o in sovrastrutture il cui peso non era compreso nella stazza netta. E detta regolamentazione fu consacrata dall'articolo 1.2 del Decreto del Presidente della Repubblica, del 28 maggio 2009, n. 107.

Secondo il nostro punto di vista, è sicuramente molto più difficile giustificare la fusione della tassa statale con la tassa portuale nella nuova tassa portuale. MELIS³⁵, afferma che le ragioni secondo cui, in principio, si verificò tale unificazione sono: da un lato, che a partire

³⁴ Questa modificazione generò grandi critiche da parte delle distinte organizzazioni interessate. Così, la Confederazione Generale Italiana Trasporti e Logistica (Confetra) affermò che si trattava di un elevatissimo aumento delle tasse portuali, del tutto ingiustificabile soprattutto in un periodo di crisi economica come quello che stiamo vivendo, che avrebbe portato ad una caduta delle attività portuali. Si veda la Circolare 135/2009 di questa confederazione.

Per questi motivi, l'art. 5. 7-undecies del Decreto Legge del 30 dicembre 2009, n. 194, avente come finalità quella di affrontare la crisi e rendere competitivi i porti nazionali, mediante un adeguamento graduale dell'importo delle tasse e dei diritti al tasso di inflazione –previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica, del 28 maggio 2009, n. 107- fu oggetto di svariate proroghe; da ultimo il Decreto Legge del 29 dicembre 2011, n. 216, il cui articolo 11 disponeva che detta disposizione non era applicabile fino al 1 gennaio 2013, non essendo stato convertito in legge, determinò comunque un'ulteriore proroga di fatto.

Alla luce di ciò, nella Circolare 10/2013 la Confetra ha evidenziato che la tassa di ancoraggio e la nuova tassa portuale aumenteranno, in seguito a questa nuova disposizione, del 29,4% nell'anno 2013 e nell'anno 2014 del 15%. Ciò significa, per esempio, che per una nave portacontainer di 100.000 tonnellate di stazza netta (8.000 container), la tassa di ancoraggio mensile passerà da 72.000 € a 93.000 € nel 2013 e a 104.000 € nel 2014. Anche se, nella stessa Circolare, si avvisa che l'aumento può essere attenuato da parte delle AP che possono diminuirlo fino all'esenzione totale dell'importo delle tasse –aspetto che verrà analizzato in seguito, si veda la sezione 2 di questo paragrafo.

³⁵ MELIS, G., "Considerazioni...", op. cit., pag. 100.

dalla Legge del 16 aprile 1974, n. 117, la tassa statale aveva unificato le merci tassate, comprendendo sia quelle di importazione sia di esportazione ; dall'altro lato che la Legge 84/1994 aveva esteso l'applicazione della tassa portuale a tutti i porti; ed inoltre, la legge Finanziaria per l'anno 2007 aveva avvicinato i due tributi dal punto di vista della riscossione, in quanto i destinatari delle entrate corrispondenti alla tassa statale erano comunque le AP.

Anche qualche altro autore aveva affermato in precedenza, che, ontologicamente, la tassa portuale non era molto diversa dalla tassa statale; costituendo così, come in molti altri casi, un sottotipo di questa, come conseguenza della devoluzione della totalità, o di una parte degli importi riscossi, ai rispettivi enti portuali per il compimento delle loro funzioni istituzionali³⁶. Inoltre, VEZZOSO³⁷ riconosce che c'è una certa tendenza a confondere entrambe le tasse non solo per la loro continua ed equivoca modificazione legislativa, verificatasi nel corso degli anni ma anche per ragioni terminologiche³⁸.

Ma è stata la Corte di Cassazione che ha individuato in varie sentenze, alcuni criteri distintivi ed ha cercato in tutti i modi di distinguere le due tasse³⁹.

Così, ad esempio, la Corte di Cassazione concluse affermando che la tassa statale era prevista per tutti i tipi di operazioni riguardanti le prestazioni di servizi marittimi, dei quali si faceva carico lo Stato; mentre la tassa portuale era applicabile solo nelle aree portuali per far fronte alle spese affrontate dai porti per essere efficienti⁴⁰. Allo stesso tempo, la Corte di Cassazione non attribuì nessun ruolo innovativo alla Legge 84/1994 e affermò che la tassa portuale non doveva essere applicata a quegli impianti portuali già realizzati a spese del contribuente, in quanto questo risulta già obbligato a pagare un corrispettivo per l'uso delle

³⁶ CALIENDO, C., "Tasse marittime", in *Enciclopedia del Diritto*, XLIV, Milano, 1992, pag. 36.

³⁷ VEZZOSO, G., "Natura delle tasse portuali...", op. cit., pag. 324.

³⁸ Richiama la Legge del 9 febbraio 1963, n. 82 Titolo II sulle "Tasse sulle merci e sui passeggeri" regolando la Sezione I, sulla "Tassa statale sulle merci provenienti dall'estero" –posteriormente estesa a tutti i tipi di merci- e la Sezione II sulla "Tassa sulle merci in transito provenienti o dirette all'estero" richiesta solo in alcuni porti, e poi progressivamente estesa a tutti i porti.

³⁹ Anche se è possibile identificare altre sentenze della stessa Corte in cui la distinzione non risulta molto chiara. Si veda al riguardo, la Sentenza della Corte di Cassazione del 7 marzo 2012, n. 3528, che riconosce che la tassa statale "si riferisce a una manifestazione di capacità economica esercitata nelle zone portuali", mentre la tassa portuale "non ha natura di corrispettivo rispetto alle attività delle AP, costituendo un contributo (che si aggiunge alla tassa statale) al sistema tributario, mediante il quale il contribuente che possiede una capacità economica che si manifesta nell'utilizzo delle zone portuali, è chiamato a contribuire, in maniera diretta e immediata, al mantenimento delle funzioni pubbliche di interesse generale esercitate dalle AP, per il funzionamento di suddette aree". VEZZOSO è stato particolarmente critico nell'esprimere la propria opinione, in quanto considera discutibile classificare la tassa portuale come un contributo; VEZZOSO, G., "Sulla debenza della tassa portuale nei cosiddetti 'porti estesi'", in *Diritto e pratica tributaria*, num. 2, 2013, pag. 372.

⁴⁰ Sentenza della Corte di Cassazione, de 27 novembre 1999, n. 13245.

zone demaniali⁴¹.

D'altra parte, in altre sentenze della stessa Corte, si afferma che la Legge 84/1994 incorpora novità relative al concetto di porto, in questo modo il termine porto include sia i “porti marittimi nazionali” sia le “aree portuali”, sempre che, nell’ultimo caso siano state dichiarate come tali dal Ministero competente⁴². In questo modo, la Corte di Cassazione ha cercato di distinguere la tassa portuale da quella statale considerando anche l’ambito di applicazione: l’oggetto della prima sarebbe costituito da quelle merci caricate e scaricate esclusivamente in un porto; mentre l’oggetto della tassa statale si riferisce alla movimentazione di merci avvenuta in qualsiasi punto della costa, rada o riva - tra i quali sono inclusi i porti⁴³.

La Corte di Cassazione va oltre il proprio compito di differenziare le due tasse, in quanto afferma che la tassa statale grava sulla capacità economica derivata dal possesso di merci e dalla loro conseguente manipolazione; pertanto afferma che tale tassa dovrebbe considerarsi come una mera imposta indiretta. Mentre, per quanto riguarda la tassa portuale afferma che è un tipo di tassa che, in ogni caso, non risulta relazionata con una prestazione specifica o esattamente determinabile, ma con “una manifestazione di capacità economica utilizzata nella zona portuale”⁴⁴; e che per questo andrà ad aggiungersi alla tassa statale.

Il parere consultivo n. 998/2009 del Consiglio di Stato , sul Decreto del Presidente della Repubblica del 28 maggio 2009, n.107 - prima di essere finalmente approvato- riconosce che la distinzione fra la tassa di ancoraggio, la tassa statale e la tassa portuale si basa principalmente su differenti parametri di quantificazione delle stesse, così come sul diverso oggetto su cui gravano. Inoltre, la tassa di ancoraggio e la sovrattassa di ancoraggio per i carichi sul ponte vengono calcolate in base alla stazza netta; mentre la tassa statale e la tassa portuale si determinano in base alle tonnellate metriche delle merci oggetto delle operazioni di carico e scarico . Quindi, per il Consiglio di Stato la distinzione esistente fra le due tasse si basa sulla distinta qualificazione della base imponibile, senza considerare la coincidenza o meno delle operazioni imponibili.

⁴¹ Sentenza della Corte di Cassazione , del 5 de ottobre 2005, n. 19400.

⁴² Sentenza della Corte di Cassazione del 1 febbraio 2005, n. 1961, e del 31 marzo 2006, n. 7651.

⁴³ Sentenza della Corte di Cassazione del 31 marzo 2006, n. 7651 e del 2 marzo 2007, n. 4920.

⁴⁴ Sentenza della Corte di Cassazione del 13 gennaio 2006, n. 6357. A VEZZOSO, questo intento di differenziare entrambe le tasse non appare convincente; perchè non si può considerare la base imponibile della tassa statale come la capacità economica derivata dal possesso delle merci, ma sarebbe più consono identificarla con l'utilizzo delle infrastrutture portuali; VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pag. 328.

Il Consiglio di Stato insiste nel sottolineare che “è utile evidenziare che la tassa e la sovrattassa di ancoraggio, da un lato e la tassa statale e portuale dall’altro sono rispettivamente affini da un punto di vista ontologico, nella misura in cui le prime sono determinate dalla stazza netta della nave (ossia, considerando la capacità della nave in termini di spazio utile al commercio delle merci); e le seconde sono determinate in base alle tonnellate metriche di merci importate ed esportate”. Anche il tipo di tassazione proposto per la nuova tassa portuale, presente nel parere espresso dal Consiglio di Stato, è il risultato della somma di due tipi di tassazione corrispondenti, fino a questo momento, alla tassa statale e alla tassa portuale; assumendo così la perfetta coincidenza dei due tipi di tributi per quanto riguarda la base imponibile considerata nel suo insieme⁴⁵.

Per questi motivi, continua il Consiglio di Stato, risulta coerente unificare la tassa di ancoraggio e la sovrattassa di ancoraggio da un lato, e la tassa statale e la tassa portuale dall’altro. Ciò porterebbe ad un’agevolazione e semplificazione del sistema tributario portuale; poiché grazie alla fusione delle menzionate tasse in solo due tipi di tasse omogenee, si produrrà una “canalizzazione” mediante due diversi procedimenti di liquidazione e riscossione dei tributi.

Ma, secondo la nostra opinione, da un punto di vista materiale, la fusione della tassa portuale e della tassa statale potrebbe essere considerata legittima, solo se si considera che si tratta delle stesse operazioni imponibili, indipendentemente dalla coincidenza o meno della base imponibile⁴⁶.

Inoltre, e al contrario di quanto affermato dal Consiglio dello Stato nemmeno la base imponibile coincide: infatti secondo quanto disposto dall’art. 2 del Decreto Legge del 28 febbraio 1974, n.47⁴⁷, l’importo della tassa statale dovrebbe essere determinato da ogni porto

⁴⁵ In questo modo MELIS, sembra riconoscere che la tassa portuale avrà un ambito di applicazione identico a quello della tassa statale; MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pag. 107.

⁴⁶ MELIS considera che, con il prodursi della fusione di entrambe le tasse, i tributi originari rimarranno completamente “denaturalizzati”, inglobando l’antica tassa portuale nella più ampia ratio della tassa statale. A questo proposito MELIS fa riferimento a una Sentenza della Corte Costituzionale italiana -STC 335/2008- che dichiarò la incostituzionalità dell’importo del “servizio idrico integrato” in quanto esso si determinava in maniera unitaria; circostanza che non permetteva di identificare le distinte prestazioni che il fornitore dei servizi dovrebbe offrire e in ultima istanza impediva di sapere se alcune delle quantità pagate aveva o meno un prezzo. MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pag. 108 e 109. Inoltre, MELIS afferma che la nuova tassa portuale sorta dalla fusione potrebbe denominarsi direttamente tassa statale, al posto di tassa portuale per evitare qualsiasi tipo di equivoco lessicale.

⁴⁷ Diventata Legge, con le modificazioni della Legge del 16 aprile 1974, n. 117.

“considerando la natura della merce ed il costo medio di gestione dei servizi”, e nel caso della tassa portuale, la Legge del 5 maggio 1976, n. 355, stabilì che tale tassa doveva essere determinata con gli stessi criteri della tassa statale, pertanto, “bisognava considerare la natura della merce ed il costo medio di gestione dei servizi”. Senza dubbio, come riconosce VEZZOSO, queste norme non furono mai applicate in modo rigoroso ma si continuò a considerare unicamente il tipo di merce ovviando al costo medio di gestione dei servizi prestati a favore dei diversi enti portuali⁴⁸. Occorre segnalare inoltre che, secondo quanto disposto dall’art. 2 del Decreto del Presidente della Repubblica, del 28 maggio 2009, n.107, per quanto riguarda la nuova tassa portuale, il suo importo verrà determinato considerando solo la natura delle merci ed il tipo di traffico portuale⁴⁹; abbandonando, così qualsiasi tipo di riferimento al costo medio di gestione dei servizi per determinare la base imponibile della tassa.

D'altra parte ed indipendentemente dal fatto che tale fusione della tassa portuale e statale sia giustificata o no da ragioni sostanziali, ciò che è certo è che questa unificazione non sembra disporre dell’adeguata copertura legislativa⁵⁰. Per questo, il comma 989 dell’art. 1 della Legge finanziaria per l’anno 2007 autorizzava il Governo ad adottare un regolamento finalizzato in modo generico a semplificare il sistema di tasse portuali – attraverso la fusione- e l’unificazione del procedimento di riscossione. Indicando, di seguito, che si autorizzava la fusione della tassa di ancoraggio e della sovrattassa di ancoraggio, attribuendo la tassa unificata alle Autorità portuali; senza dire altro sul resto delle tasse.

Di conseguenza, riteniamo che l’”opportunità”, sottolineata nella premessa al Decreto del Presidente della Repubblica del 28 maggio 2009, n. 107 – secondo cui si stabilisce il principio della “fusione” della tassa statale con la tassa ‘portuale’ sulle merci imbarcate o sbarcate” non contrasti con il principio della riserva di legge. Si noti tuttavia che il menzionato Decreto del 2009, richiamato nel comma precedente, aveva introdotto cambiamenti rispetto alla determinazione della base imponibile, violando in questo modo, a parer nostro il principio di riserva di legge.

⁴⁸ VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pag. 327.

⁴⁹ Dopo il Decreto Legge del 24 gennaio 2012, con il quale si modifica il Decreto del Presidente della Repubblica del 28 maggio 2009, n. 107, si produce una parificazione relativa al traffico portuale delle merci, per quanto riguarda l’applicazione della tassa di ancoraggio e la tassa portuale, fra i porti italiani ed i porti appartenenti agli altri Stati membri dell’UE. In questo modo, ad esempio, nella tassa portuale si stabilisce un tipo di tassazione che, oltre a tener conto del tipo di merce trasportata, distingue tra trasporto di cabotaggio e trasporto intracomunitario da un lato, e trasporto negli altri porti dall’altro.

⁵⁰ MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pag. 107.

5. La possibilità di esentare o raddoppiare l'importo di alcune tasse

Una delle ultime disposizioni normative che più sorprendono in materia di tasse portuali, per l'ampio margine di discrezionalità attribuita alle AP, è quella che autorizza le AP a modificare l'importo delle tasse in una gamma di possibilità che va dall'esenzione totale della tassa fino al doppio dell'importo della tassa stessa⁵¹.

Inizialmente, questa misura era contemplata dall'art. 5.7-duodecies del Decreto Legge del 30 dicembre 2009, n. 194⁵². Tale precetto normativo, avendo come fine quello di far fronte alla crisi di competitività dei porti nazionali, stabiliva che “in modo sperimentale, per gli anni 2010 e 2011, (...), le AP potevano stabilire, nell'ambito della loro autonomia di bilancio e rispettando l'equilibrio del bilancio, variazioni in aumento fino a un importo massimo pari al doppio dell'importo della tassa di ancoraggio e della tassa portuale (...), così come in diminuzione fino all'esenzione totale”.

A seguire, l'art. 1.5.7-terdecies del Decreto Legge del 30 dicembre 2009, n. 194, stabiliva che per coprire – tra le altre⁵³ l'eventuale diminuzione delle entrate derivate dall'applicazione delle disposizioni precedenti “ogni AP dovrà realizzare una corrispondente riduzione delle spese correnti, ovvero nell'ambito della propria autonomia impositiva e tariffaria, dovrà incrementare le proprie entrate. In ogni caso, non potranno derivare nuove o maggiori spese a carico della finanza pubblica, neppure dall'applicazione di disposizioni stabilite anteriormente.” Tuttavia, quest'ultima disposizione rimase inattuata; in base a quanto

⁵¹ LAGO MONTERO è stato molto critico nei confronti di questa disposizione normativa, che si differenzia dalla Spagna, in cui la legislazione prevede coefficienti correttori, che permettono ai porti con il bilancio in attivo di diminuire le tasse mediante coefficienti riduttori, e ai porti in disavanzo di aumentare le tasse mediante coefficienti incrementali. Non solo perché “mediante questi coefficienti correttori il legislatore lascia praticamente nelle mani di ogni Autorità Portuale la determinazione dell'importo delle tasse, nei limiti legali ma eccessivamente ampi a parer nostro, in quanto risultano essere molto generosi nei confronti di enti pubblici che non sono politicamente rappresentativi. Ma anche perché assegna “ un peso eccessivo al criterio di redditività al momento di quantificare adeguatamente le tasse che altera completamente il significato del demanio pubblico e del servizio pubblico”; LAGO MONTERO, J. M^a, “Tasa portuarias ¿fin de la guerra normativa y tarifaria?”, in LAGO MONTERO, J. M^a. (Director), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepssa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pag. 60 e 63.

⁵²Tale Decreto, fu convertito in legge con modificazioni, nell'art. 1 della Legge del 26 febbraio 2010, n. 25.

⁵³ Il decreto teneva conto di una possibile diminuzione delle entrate per effetto della proroga prevista nell'1.5.7-undecies del decreto legge del 30 dicembre 2009, n.194. Questa norma aveva stabilito che l'adeguamento graduale delle tasse e dei diritti portuali al tasso d'inflazione si sarebbe cominciato ad applicare dal 1 gennaio 2012.

stabilito nell'art. 2.2-novies del Decreto Legge del 29 dicembre 2010, n. 255⁵⁴, furono comunque destinati fino a 20 milioni di euro, a carico dei fondi statali⁵⁵, alle AP i cui porti avevano svolto in prevalenza attività di carico e scarico di merci e quelle ulteriori attività aventi come fine quello di garantire l'applicazione dell'art. 5.7-duodecies del Decreto-Legge del 30 dicembre 2009.

La concessione data alle AP di poter aumentare o azzerare l'importo delle tasse portuali era una disposizione destinata a durare poco (gli anni 2010 e 2011). Tuttavia, poco a poco, questi termini vennero prolungati: la proroga fu limitata all'esercizio 2012⁵⁶, ed in seguito fino al 30 giugno 2013⁵⁷, ed ancora fino al 31 dicembre 2013⁵⁸. Finalmente, il Decreto Legge del 21 giugno 2013, n. 69⁵⁹, recante "Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia", ha reso permanente questa misura, disponendo nell'art. 22 del suddetto Decreto-Legge che: "nell'ambito della propria autonomia finanziaria, alle Autorità Portuali è consentito di stabilire variazioni in diminuzione, fino all'azzeramento, delle tasse di ancoraggio e portuale, nonché variazioni in aumento, fino a un tetto massimo pari al doppio della misura delle tasse medesime. L'utilizzo delle entrate rivenienti dalla loro autonomia impositiva e tariffaria, nonché la compensazione, con riduzioni di spese correnti, sono adeguatamente esposti nelle relazioni di bilancio di previsione e nel rendiconto generale. Nei casi in cui le Autorità portuali si avvalgano della predetta facoltà di riduzione della tassa di ancoraggio in misura superiore al settanta per cento, è esclusa la possibilità di pagare il tributo con la modalità dell'abbonamento annuale. (...) Dalla misura non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica".

Anche se le disposizioni che abbiamo analizzato finora permettono alle Ap sia di incrementare sia di diminuire l'importo delle tasse portuali, resta certo che fino ad ora tutte quelle che hanno fatto uso di questo potere, lo hanno utilizzato solo per diminuire le tasse e

⁵⁴Convertito con modificazioni, dalla Legge del 26 febbraio 2011, n. 10.

⁵⁵ Finalmente furono destinati alle AP 12, 5 milioni di euro a carico dei fondi statali per ovviare alla riduzione delle entrate dovute alla riduzione delle tasse portuali – come la tassa di ancoraggio, la tassa portuale-

⁵⁶ Mediante l'art. 11.1. b) del Decreto-Legge del 29 dicembre 2011, n. 216, convertito, con modificazioni, nella Legge del 24 febbraio 2012, n. 14.

⁵⁷ Mediante l'art. 1.388 della Legge del 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di Stabilità 2013).

⁵⁸ Mediante l'art. 1 del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 6 aprile 2013.

⁵⁹Convertito, con modificazioni, dalla Legge del 9 agosto 2013, n. 98.

non per aumentarle⁶⁰. In ogni caso a parer nostro, questa misura è doppiamente criticabile.

In primo luogo, perché andrebbe analizzata fino a che punto, la possibilità conferita alle AP di ridurre fino all'azzeramento l'importo delle tasse portuali più importanti, non comporti anche una chiara violazione del principio di libera prestazione di servizi⁶¹, o se essa sia compatibile o meno con la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato⁶². E dall'altro lato, perché prevede l'abbandono del principio del beneficio o di equivalenza fiscale⁶³, proprio delle tasse, in quanto stabilisce che anche le AP possano decidere di duplicare l'importo di alcune tasse portuali.

6. L'applicazione problematica della tassa portuale nel caso dei "porti in senso lato"

Nel corso degli ultimi decenni, l'applicazione della tassa portuale nei porti denominati come

⁶⁰ Così, per esempio mediante il Decreto n. 54/2010, la AP di Cagliari riconosce che lo sviluppo dei porti di trasbordo del Nord Africa e di Malta, ed in particolare i benefici fiscali che questi porti offrono, fanno sì che i grandi armatori si trasferiscano in queste aree, depotenziando di conseguenza il porto di Cagliari. Per questo motivo e per mantenere le attività di trasbordo nel porto di Cagliari nel 2010 si ridusse al 90 % la tassa di ancoraggio, ma unicamente per quelle navi che svolgevano attività di trasbordo.

Anche le AP di Taranto, mediante le Ordinanze n. 7/2011 y n. 6/2012 stabilì, per gli anni 2011 e 2012, una diminuzione della tassa di ancoraggio del 99 %, applicabile alle navi portacontainer che facevano scalo, con operazioni di carico, nel Porto di Taranto.

Le AP di Venezia, mediante Ordinanza 338/2010, stabilì una diminuzione del 50 % della tassa di ancoraggio durante l'anno 2010 e 2011 per le navi portacontainer che trasportavano merci caricate nei porti situati oltre lo Stretto di Gibilterra e il Canale di Suez e con una stazza netta superiore a 40.000 tonnellate. La stessa AP, mediante Ordinanza n.368/2012, stabilì l'esenzione totale della tassa portuale per le imbarcazioni provenienti da/o con destino in porti compresi nel sistema di navigazione interno padano.

Ma senza dubbio, una delle AP che stabilì maggiori diminuzioni fu quella di Gioia Tauro. Mediante le Ordinanze 13/2010, 11/2011, 15/2013, 22/2014 stabilì diverse riduzioni della tassa di ancoraggio, che vanno dal 60% -per esempio per tutti i tipi di nave con stazza netta non superiore a 50.000 tonnellate- passando per il 90% -per navi di stazza netta non superiore a 50.000 tonnellate e non inferiore a 99.999 tonnellate- fino al 100% -per navi di stazza netta uguale e non superiore a 100.000 tonnellate-.

⁶¹ VEZZOSO afferma che queste misure sono discutibili sia dal punto di vista della concorrenza leale sia per altri aspetti: gli sconti anomali nei canoni per concessioni, i ritardi per la loro riscossione, gli incentivi ingiustificabili per gli investimenti privati, ecc.; VEZZOSO, G., "Le occasioni mancate...", op. cit., pag. 456.

⁶² Questa questione, nell'ambito del Derecho spagnolo, è stata profondamente e brillantemente analizzata da FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., "Las bonificaciones fiscales en el sistema portuario estatal: un análisis de legalidad interna y de ajuste al Derecho de la Unión Europea", in *Revista Técnica Tributaria*, n. 107, 2014, in stampa.

⁶³ "Secondo il principio del beneficio e dell'equivalenza fiscale ognuno deve contribuire mediante le tasse in proporzione al costo del servizio ricevuto. E in base al principio di capacità economica, le si potrà esentare o agevolare, ma mai richiedere un contributo maggiore rispetto a quello equivalente al costo del servizio ricevuto. In sintesi, il principio di capacità economica può servire per ottenere una riduzione dell'importo contributivo ideale che corrisponderebbe al principio del beneficio. Ma non è accettabile utilizzare il principio della capacità economica per aumentare l'importo rispetto all'importo ideale. La mancanza di capacità economica di un utente non può avere effetti sugli altri utenti, obbligandoli a contribuire in termini che vanno oltre l'importo equivalente al costo del servizio ad essi imputabile. Le perdite di riscossione prodotte dal principio di capacità economica devono essere coperte mediante le risorse generali, mai aumentato il contributo dei restanti utenti, che hanno come limite imprescindibile quello del costo del servizio ad essi imputabile"; LAGO MONTERO, J. M^a., GUERVÓS MAÍLLO, M^a. A., *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, pag. 138.

“porti in senso lato”⁶⁴, è stata molto discussa, tanto dalla dottrina quanto dalla giurisprudenza⁶⁵. Con quest’ultima espressione si fa riferimento a quegli impianti portuali di carico e scarico di merci, direttamente integrati in strutture industriali (raffinerie, stabilimenti siderurgici o chimici) destinate alla trasformazione e al trasporto delle materie prime sbarcate. Si tratta di strutture costruite e gestite da imprese private e situate fuori dai porti commerciali in senso stretto. Queste strutture, eccetto per quanto riguarda gli aspetti derivati dalla sicurezza della navigazione, di competenza delle Autorità Marittime, sono gestite con piena autonomia dalle imprese in cui sono incorporate, e senza alcun intervento da parte delle AP -nel caso in cui queste esistano⁶⁶.

Inizialmente, l’applicazione della tassa portuale in questo tipo di strutture venne giustificata, da parte dell’Amministrazione tributaria italiana, sulla base di quanto disposto dalla Legge del 10 ottobre 1974, n.494. Tale norma stabiliva che le “Aziende titolari di mezzi meccanici e di magazzini”⁶⁷, finanziate mediante la tassa portuale, potevano essere autorizzate ad esercitare i loro propri compiti istituzionali “in altri porti considerati parte della circoscrizione territoriale della Capitaneria di Porto, in cui queste aziende avevano sede”.

E ciò, indipendentemente dal fatto che queste “Aziende” ossero o meno un qualsiasi tipo di servizio o attività amministrativa; in quanto, per regola generale, né le strutture erano state costruite dalle “Aziende di mezzi meccanici e di magazzini”, né il loro mantenimento era finanziato da queste aziende, né il personale dipendente delle stesse intervenivano in alcun tipo di attività.

Argomenti simili sono presenti nella maggior parte delle Sentenze della Corte di Cassazione concernenti la richiesta della tassa portuale nei porti in senso lato⁶⁸. Solo alcune decisioni

⁶⁴ Concretamente sono state analizzate tre grandi questioni: in primo luogo, la natura giuridica della tassa portuale. In seguito, ed in funzione della soluzione data al problema, si è discusso sulla possibilità o meno di applicazione nel caso in cui le operazioni di carico e scarico si producano in un “porto in senso lato”: questo è costituito, dalle strutture portuali situate fuori dai limiti formali e tradizionali di un porto e costruite e gestite da imprese private. Infine, si è anche studiato ed analizzato fino a che punto le ultime modificazioni legislative relative alla tassa portuale hanno cambiato la configurazione di questa tassa; e di conseguenza le condizioni per la sua applicazione. Questo ha sottolineato VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pag. 325.

⁶⁵ Sia nella nota a piè di pag. n. 1 de VEZZOSO, G., “La tassa portuale...”, op. cit., pag. 878 e 879, sia nella nota a piè di pag. n. 13 de MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pag. 99, è indicata la giurisprudenza più significativa relativa a questa questione.

⁶⁶ Anche se ci sono casi in cui esistono strutture portuali costruite e gestite direttamente da imprese private e situate in località in cui non opera nessuna AP.

⁶⁷ Si veda, a proposito, la nota a piè di pag. n. 13 del presente lavoro.

⁶⁸ Tra le altre, la Sentenza della Corte di Cassazione n. 13822 del 2007, commentata da VEZZOSO, G., “La tassa portuale al vaglio...”, op. cit., pag. 714 e ss.

respinsero la richiesta di tale tassa nei casi in cui, in un determinato porto, non operasse nessuna autorità statale che si occupasse di movimentare le merci e per questo il compito spettava al soggetto interessato⁶⁹. In accordo con questa giurisprudenza minoritaria, la tassa portuale sarebbe stata richiesta solo in caso di movimentazione delle merci nei porti organizzati e gestiti dall'Amministrazione (direttamente o mediante altri enti disposti ad occuparsi di ciò mediante concessione) in cui esistevano servizi portuali come ad esempio, attività di carico e scarico di merci.

In dottrina, VEZZOSO⁷⁰ si schierò contro la tassa portuale nei “porti in senso lato” per due motivi. In primo luogo, perché mentre, nel caso in cui si effettuava uno scalo all'interno di un porto, si poteva identificare un generico carattere bilaterale, anche in assenza di una specifica prestazione, per il semplice fatto che si realizzava un reale utilizzo degli impianti portuali realizzati e sostenuti da un ente pubblico; nel caso dei “porti in senso lato” tale circostanza non si produceva in quanto le strutture erano costruite ad opera dei concessionari, erano gestite da personale proprio (non vi sarebbe pertanto alcuna relazione fra la prestazione pecuniaria richiesta e l'attività svolta dall'ente pubblico a favore del soggetto passivo)⁷¹. In secondo luogo, perché tali strutture si trovano al di fuori della circoscrizione del porto

⁶⁹ In particolare MARONGIU, G., “Sulla natura e sulla debenza della ‘tassa portuale’”, in *Il Fisco*, n. 43, 2004, pag. 15384 e ss., in cui si commenta nel dettaglio la Sentenza della Corte di Appello di Cagliari del 3 giugno 2004 –in questo caso la società richiedente era titolare di un complesso industriale destinato alla raffinazione di petrolio ubicato in Sarroch (Cagliari) dotato di un terminal marittimo in regime di concessione, ma realizzato a carico della stessa società. Le distinte strutture, dedicate alla manipolazione delle merci e direttamente collegate con l'attività produttiva della raffineria erano proprietà della società che, inoltre, sosteneva anche il mantenimento e la gestione di tali strutture, così come il mantenimento e le condizioni di navigazione delle acque – ed altri elementi simili.

⁷⁰ VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pag. 326; VEZZOSO, G., “Sulla debenza della tassa portuale...”, op. cit., pag. 372.

⁷¹ In Spagna si è presentato un problema simile, per l'esigenza di alcune AP, di disporre, di “prezzi privati” per lo scarico di petrolio greggio destinato alle raffinerie. MARTÍNEZ LAFUENTE afferma che in una delle domande presentate dinanzi alla Sala del Contenzioso-Amministrativo dell'Udienza Nazionale vennero sviluppati contro la richiesta di “prezzi privati” per questo tipo di scarico, due motivi di impugnazione; in particolare il secondo di questi riguardava la violazione del principio costituzionale di riserva della Legge, essendo i “prezzi privati” una vera e propria tassa e di conseguenza tributi. Senza dubbio, come evidenzia MARTÍNEZ LAFUENTE, il primo motivo di impugnazione era quello più importante in quanto consisteva nel ribadire e provare che lo scarico del petrolio veniva fatto direttamente dalle proprie Aziende destinatarie che lo utilizzavano per le loro attività di raffinazione; *detto scarico si realizzava per conto e spese delle proprie imprese, e quindi non veniva offerto alcun servizio da parte delle Autorità Portuali*. E proprio per questo, la riforma introdotta successivamente con la Legge 48/2003, del 26 novembre, regolò lo scarico del petrolio collegando l'operazione imponibile all'occupazione del demanio pubblico, quindi era ovvio che le AP non offrivano alcun servizio relativo allo scarico del petrolio; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Prólogo”, in LAGO MONTERO, J. M.^a (Director), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pag. 19 e 20. La cursiva es del autor.

commerciale e secondo VEZZOSO, la struttura portuale, il cui utilizzo determina la nascita dell'obbligazione tributaria, deve essere compresa nell'ambito delle competenze dell'Ente al quale tale prestazione è destinata⁷². Anche se come ci fa notare MARONGIU, il problema non è quello di determinare, con l'ausilio di una carta nautica i limiti territoriali di un porto ma è quello di assicurarsi dell'esistenza o meno di un tipo di attività amministrativa offerta al soggetto a cui viene richiesta la tassa⁷³.

Recentemente e grazie all'appoggio della giurisprudenza maggioritaria che si mostrò a favore della tassa portuale nei "porti in senso lato", la Corte di Cassazione ha fatto riferimento in alcune delle sue sentenze⁷⁴, ad alcune modificazioni legislative evidenti nella Legge 84/1994, di cui abbiamo conferma anche nelle disposizioni della Legge Finanziaria del 2007 e nel Decreto del Presidente della Repubblica del 28 maggio 2009, n. 107.

Come già affermato in precedenza, una delle riforme introdotte dalla Legge 84/1994 fu l'attribuzione della tassa portuale alle AP. Il legislatore stabilì che tale tassa doveva essere richiesta in tutti i porti, con eccezione dei porti in cui non vi era la AP, in cui tale tassa era destinata allo Stato. Anche la Corte di Cassazione ha fatto ricorso a tale disposizione per giustificare l'applicazione della tassa portuale nei "porti in senso lato". VEZZOSO⁷⁵ ritiene che tale modificazione non introduce un cambio radicale nell'ambito dell'applicazione della tassa portuale, ma conferma ancora una volta la necessità di dotare le Ap di risorse proprie; e questo rinforza la relazione esistente fra tali risorse e le prestazioni che devono essere proporzionate alle attività svolte dalle Ap. D'altra parte come ritiene VEZZOSO⁷⁶ l'estensione della tassa anche ai porti non gestiti dalle AP non corrisponde perfettamente al sistema, data l'assenza di uno specifico ente beneficiario di risorse; ma risponde all'esigenza di assicurare una forma di finanziamento per i servizi offerti agli utenti dei piccoli porti.

In alcune delle sue sentenze, la Corte di Cassazione⁷⁷ non ha accolto quanto disposto dalla Legge 84/1994, la quale ampliava il concetto di porto per inglobare in esso anche qualsiasi tipo di zona o area di ancoraggio, incluse quelle gestite esclusivamente a carico del contribuente. Questo è ciò che emerge da alcuni arresti della Corte di Cassazione, in base ai

⁷² VEZZOSO, G., "La tassa portuale...", op. cit., pag. 719.

⁷³ MARONGIU, G., "Sulla natura...", op. cit., pag. 7246.

⁷⁴ Sentenza della Corte di Cassazione n. 7651 del 2006 e n. 13822 del 2007.

⁷⁵ VEZZOSO, G., "Sulla debenza della tassa portuale...", op. cit., pag. 373.

⁷⁶ IBIDEM, pag. 373.

⁷⁷ Sentenza della Corte di Cassazione n. 13245 del 1999.

quali con la Legge 84/1994 si mantengono invariati i termini e le condizioni di applicabilità della tassa portuale in relazione alla normativa anteriore. Tesi sostenuta anche dalla dottrina, se consideriamo che, in nessun caso, la tassa portuale potrà essere estesa anche in quegli impianti portuali definiti come “porti in senso lato”⁷⁸; che non solo sono fuori dall’ambito portuale, ma in cui non è evidente alcun intervento da parte degli enti pubblici, mentre chi li utilizza è anche tenuto a pagare un canone di occupazione delle aree demaniali.

Affinché si possa richiedere una tassa è necessario che esista almeno un’attività amministrativa, ma in questo caso risulta evidente che ciò non avviene nei “porti in senso lato”, pertanto in questi porti non è possibile richiedere la tassa portuale.

Stando le cose in questi termini ci si è interrogati ancora una volta sull’applicazione della tassa portuale nei “porti in senso lato” in base a quanto disposto nell’art. 1, comma 986 della Legge Finanziaria per l’anno 2007. Tale norma stabiliva che le disposizioni relative alla tassa di ancoraggio, statale e portuale dovevano essere interpretate nel senso che erano assoggettate alle stesse, le imbarcazioni che realizzavano operazioni commerciali con il carico e scarico di merci nell’ambito di porti, rade o coste dello Stato, così come “in zone e strutture di ancoraggio, come banchine, moli, dighe, piattaforme, radiofari, torri ed ormeggi fissi, indipendentemente dal modo in cui sono stati costruiti”.

Tale norma fu inserita nel testo legislativo con natura di norma di interpretazione autentica e fu considerata da parte della dottrina come uno strumento per far sì che i giudici che avessero ancora alcune controversie pendenti sull’applicazione della tassa portuale nei “porti in senso lato”, si vedessero obbligati ad adottare la tesi dell’applicazione generale di tale tassa a tutti i tipi di porti⁷⁹.

Il Tribunale di Siracusa sollevò una questione di costituzionalità dinanzi alla Corte Costituzionale⁸⁰, in quanto secondo i giudici rimettenti, con la disposizione della cui

⁷⁸ IBIDEM, pag. 373.

⁷⁹ Così come evidenzia VEZZOSO. Ma secondo la sua opinione, dovrebbe considerarsi, semplicemente, come una norma ridondante in cui sono specificate le distinte tipologie di strutture portuali in cui richiedere la tassa portuale, sempre che ci siano i requisiti base per la sua applicazione; come la presenza di queste strutture nell’ambito della circoscrizione portuale e la commutatività fra i servizi ricevuti e il pagamento effettuato; VEZZOSO, G., “La tassa portuale al vaglio...”, op. cit., pag. 721.

⁸⁰ Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, ordinanza del 10 marzo 2008, n. 115. Concretamente l’Amministrazione tributaria italiana, facendo riferimento all’art. 1, comma 986 della Legge Finanziaria per l’anno 2007, aveva richiesto con carattere retroattivo -dall’anno 2001 all’anno 2007- il pagamento della tassa portuale a un’azienda impegnata nella raffineria di prodotti petroliferi, per le operazioni di carico e scarico dei suddetti prodotti, attraverso una struttura ubicata in un’insenatura fuori dall’ambito territoriale del porto di Siracusa; e

costituzionalità si dubitava, non si sarebbe prodotta un'interpretazione autentica della tassa portuale ma un'estensione illegittima delle operazioni imponibili.

Secondo il Tribunale di Siracusa, questa nuova disposizione permetteva di richiedere il pagamento della tassa per le operazioni realizzate in qualsiasi tipo di struttura in cui potessero fare scalo le imbarcazioni, anche al di fuori della circoscrizione territoriale del porto e pertanto delle AP – beneficiarie del gettito della tassa- quando in realtà tale tassa dovrebbe essere applicata solo nei confronti degli utilizzatori degli impianti portuali di carico e scarico merci situati nell'ambito di un porto, localizzato e delimitato, da un Decreto del Ministero dei Trasporti e della Navigazione⁸¹.

Le aspettative poste nel giudizio della Corte Costituzionale sono state disattese dall'Ordinanza n. 84 del 24 febbraio 2010, che ha dichiarato inammissibile il ricorso promosso dal Tribunale di Siracusa perché insufficientemente motivato, sia sotto il profilo della rilevanza sia nel merito. Sorprende, in ogni caso l'argomentazione svolta dalla Corte Costituzionale per respingere il ricorso affermando che il Tribunale non aveva dato l'importanza dovuta alla questione – in quanto si era semplicemente limitato ad indicare il notevole pagamento (più di 32 milioni di €) che avevano effettuato le società-; quando ciò che era realmente importante non era la dimensione economica di un caso specifico. ma le implicazioni che l'applicazione della nuova normativa comportava a un gran numero di casi, in quanto con essa si pretendeva di applicare la tassa portuale in qualsiasi struttura di ancoraggio, incluse quelle che si trovano al di fuori della zona portuale⁸².

MELIS afferma che con questa decisione, la Corte Costituzionale ha confermato la tesi maggioritaria della Corte di Cassazione, secondo cui, e fino all'entrata in vigore della norma

senza che per questo utilizzasse alcuna infrastruttura o servizio portuale, servendosi esclusivamente del proprio personale e dei propri impianti.

⁸¹ In ogni caso, è stato criticato il modo in cui il Tribunale di Siracusa aveva motivato l'ordinanza rinvio alla Corte Costituzionale. In quanto evidenziò solo che il terminale si trovava fuori dalla zona portuale –mancava la competenza territoriale dell'Autorità marittima-; e pertanto non poteva essere richiesta alcuna tassa portuale. Questo tipo di argomentazione, secondo VEZZOSO, è doppiamente inefficace in quanto fa dipendere l'assoggettamento ad una tassa da una semplice questione di localizzazione mentre allo stesso tempo si sottomettono a tassazione quei terminali portuali che essendo costruiti e gestiti da imprese private, si trovano all'interno della circoscrizione del porto. Concordiamo con VEZZOSO nell'affermare che il Tribunale avrebbe dovuto utilizzare argomenti di fondo, quale quello che non vi era alcuna attività fornita da parte dell'Amministrazione a favore dell'impresa che gestiva la struttura. Pertanto, se non vi era alcuna prestazione da parte dell'Amministrazione, la tassa non era esigibile: VEZZOSO, G., "Sulla debenza della tassa portuale...", op. cit., pag. 375.

⁸² IBIDEM, pag. 376.

legislativa analizzata, si negava l'applicazione della tassa portuale solo all'ipotesi limite di ancoraggio destinato al carico e scarico delle merci, gestito in forma autonoma e non, inquadrabile in un'area portuale determinata⁸³.

Ipotesi che, secondo l'autore, rientra oggi anch'essa nell'ambito di applicazione della nuova tassa portuale⁸⁴.

In ogni caso, risulta evidente che la Corte Costituzionale ha perso -e chissà se ha voluto perdere- l'occasione di chiarire una questione che, data la sua importanza, continua a costituire un problema.

Infatti, secondo VEZZOSO, il problema ritorna con il Decreto del Presidente della Repubblica del 2009, n. 107, di attuazione della Legge Finanziaria del 2007, con il quale, fra le altre disposizioni, si è stabilita la fusione della tassa portuale e statale in un'unica e "nuova tassa portuale" disponendo altresì che la stessa verrà richiesta per le operazioni commerciali relative alle merci caricate o sbarcate in porti, rade o rive dello Stato, così come in ambiti speciali a cui fa riferimento l'art. 1, comma 986 della Legge Finanziaria per il 2007, ossia, banchine, moli, dighe, piattaforme, radiofari, torri ed ormeggi fissi, indipendentemente dal modo in cui sono stati costruiti. Secondo l'autore in questo modo si cerca semplicemente di raggiungere, in via normativa, un'illegittima estensione dell'ambito di applicazione della tassa portuale, e ciò violerebbe il principio di riserva della legge presente nell'art. 23 della Costituzione italiana⁸⁵.

7. Tassa o imposta? analisi sulla vera natura giuridica delle tasse portuali italiane

Come già indicato all'inizio del presente lavoro, crediamo che le diverse riforme legislative intervenute negli ultimi anni in materia di tasse portuali hanno riaperto il dibattito sulla natura giuridica di tali tributi⁸⁶. Questione questa, che a parer nostro, appare evidente con l'estensione dell'applicazione della tassa portuale nei "porti in senso lato".

Di sicuro, da molti decenni, tanto la dottrina come la giurisprudenza italiana hanno cercato

⁸³ MELIS, G., "Considerazioni...", op. cit., pag. 108.

⁸⁴ IBIDEM, pag. 109.

⁸⁵ VEZZOSO, G., "La tassa portuale al vaglio...", op. cit., pag. 721.

⁸⁶ Secondo VEZZOSO, "la recente unione in un unico tributo della tassa statale e portuale rappresenta un'utile semplificazione e elimina qualsiasi interesse di distinguere le tasse sulle merci"; senza dubbio e allo stesso tempo riconosce che con questa unione, sorge di nuovo, la questione di definire se si tratta di una tassa o di una imposta; VEZZOSO, G., "Natura delle tasse portuali...", op. cit., pag. 332 y VEZZOSO, G., "Sulla debenza della tassa portuale...", op. cit., pag. 372.

di definire che tipo di tributo si nasconde dietro alcune tasse portuali; presentando, in termini generali, due possibili alternative: catalogarle come delle vere e proprie tasse o inquadrarle all'interno delle imposte⁸⁷.

In particolare e per quanto riguarda la tassa portuale –una volta abbandonata l'idea che si tratti di un dazio doganale, da applicare sia alle merci nazionali sia a quelle di provenienza estera, la maggior parte delle decisioni giudiziali finirono per identificarla come una tassa⁸⁸, considerando che i movimenti di merci costituivano i fatti imponibili per effetto delle operazioni di carico e scarico di merci e senza dare alcuna rilevanza al fatto che inizialmente, tale tributo venivano riscosso solo in alcuni porti.

Come si conclude in alcune sentenze della Corte di Cassazione, si tratterebbe di un corrispettivo, in senso ampio, legato al funzionamento degli impianti portuali in generale; ma senza stabilire una correlazione con un determinato servizio⁸⁹.

Tale ricostruzione non ha subito reali mutamenti, anche dopo l'entrata in vigore della Legge 84/1994, secondo cui, come afferma MELIS⁹⁰, si era attenuato il vincolo bilaterale di questa tassa, rientrando in ogni caso questa norma nel quadro del monopolio statale di prestazione di servizi portuali, resi da imprese private titolari di una concessione statale. Anche la dottrina maggioritaria ha sostenuto che tale circostanza non giustificava affatto la trasformazione di detto tributo in un'imposta; e d'altra parte ha evidenziato che in ogni caso, sussisteva un servizio esercitato indirettamente di interesse collettivo, l'interesse di disporre di porti efficienti, usufruito direttamente da quelli che utilizzavano gli impianti portuali; sussisteva pertanto una *ratio* “commutativa” di fondo⁹¹.

Non sono mancati autori, come FALSITTA, che seppur riconoscendo l'indubbia natura giuridica della tassa portuale, avevano sostenuto che in seguito alle innovazioni introdotte

⁸⁷ Così ad esempio secondo MELIS la tassa portuale avrà una natura ibrida, in quanto da un lato si avvicina al modello dei tributi e dall'altro possiede una funzione ambientale; MELIS, G., “Sull'accorpamento della (ex) tassa portuale e della (ex) tassa erariale nella ‘nuova’ tassa portuale”, in *VV. AA., Atti preparatori del Convegno “Il mare e il fisco” Nola, 24-25 ottobre 2014*, Fondazione Antonio Uckmar, 2014, pag. 236.

⁸⁸ Si cita molto la giurisprudenza tanto in MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pag. 100-109, come nella nota a piè di pag. n. 1 de VEZZOSO, G., “Natura delle tasse portuali...”, op. cit., pag. 321 e 322.

⁸⁹ Così nella Sentenza della Corte di Cassazione n. 2939 del 20 marzo 1998, si afferma che la tassa portuale deve essere vincolata “alla realizzazione delle operazioni di carico e scarico di merci in un determinato porto, che risultino possibili per la costruzione ed il mantenimento efficace delle strutture fisse ed organizzative, le cui spese, le tasse portuali sono, in parte, destinate a coprire”.

⁹⁰ MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pag. 102.

⁹¹ IBIDEM, pag. 103.

dalla Legge 84/1994 era più corretto includere questo tributo nelle imposte⁹².

Ritengo che per cercare di chiarire la questione si debba verificare se le caratteristiche proprie della tassa, come specie tributaria, siano presenti nella regolamentazione giuridica delle tasse portuali; o se viceversa siano presenti solo i tratti tipici delle imposte.

In Italia, tanto in passato come nell'attualità, lo studio o la concettualizzazione di ciò che si intende con il termine tassa è stato, ed è, tutt'ora difficile e incerto⁹³; considerando inoltre che a differenza di quanto accade in Spagna non esiste una definizione legale di questa categoria tributaria.

In ogni caso, secondo la dottrina italiana⁹⁴, la differenza fondamentale fra la tassa e l'imposta risiede nel fatto che questa nasce in situazioni di fatto considerate come indice di capacità economica (percezione di un reddito, possesso di patrimonio, realizzazione di negozi giuridici ecc.); mentre la tassa ha luogo in origine in un atto o in un'attività pubblica (che sia un atto amministrativo o la prestazione di un servizio pubblico), richiesta o imposta, ma sempre proporzionata, da un ente pubblico all'obbligato tributario. Anche la dottrina spagnola considera che per poter parlare di tassa debba necessariamente sussistere un'attività amministrativa, che riconduca precisamente alla nota definizione di questo tributo⁹⁵.

Ma oltre che per le operazioni imponibili, le imposte si distinguono dalle tasse anche per il

⁹² FALSITTA, G., *Manuale di Diritto tributario. Parte Generale*, 6ª edizione, Cedam, Padova, 2008, pag. 38 e 39.

⁹³ Infatti si afferma che la tassa costituirà una figura "limite", non essendo sempre chiara la distinzione fra i servizi pubblici, per la cui prestazione si esige il pagamento di una tassa e i servizi pubblici per cui si esige il pagamento di un importo o di una tariffa; TESAURO, F., *Istituzioni di Diritto tributario. Parte generale*, 6ª edizione, UTET, Milano, 1998, pag. 7.

Inoltre, e non considerando tutti i tipi di connotazione economica, parte della dottrina italiana afferma che le tasse non possiedono un carattere bilaterale; non costituiscono pertanto il prezzo di una prestazione. Anche se questa parte della dottrina riconosce che, in ogni caso le tasse sono collegate a una prestazione di attività realizzata dall'Amministrazione, richiesta dal contribuente; DUCA, "Sulla natura della tassa portuale per le operazioni di sbarco/imbarco delle merci", in *Il Diritto marittimo*, 1998, pag. 399.

⁹⁴ Si veda TESAURO, F., *Istituzioni di Diritto tributario...*, op. cit., pag. 7.

⁹⁵ Por todos, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho financiero y tributario*, 22ª edición, Tecnos, Madrid, 2011, pag. 77.

loro sistema di quantificazione⁹⁶. Come indicato da PAGÉS e GALTÉS⁹⁷, secondo la regola generale, mentre le imposte si quantificano attenendosi al principio di capacità economica; le tasse si determinano attenendosi, fondamentalmente, al principio di equivalenza o al principio di copertura dei costi⁹⁸. Attraverso le tasse si richiede non solo un contributo da parte di chi dispone di una capacità economica ma anche una contribuzione a favore delle casse pubbliche⁹⁹ da parte di chiunque provochi una spesa o un danno alla comunità, economicamente quantificabile.

In questo modo, si è affermata “la necessaria esistenza di un’attività amministrativa nel presupposto di fatto della tassa, che non va confusa con il principio di capacità economica.

⁹⁶ SIMÓN ACOSTA riconosce che, attraverso lo studio e la critica dei costi pubblici, sono state evidenziate le carenze del concetto tradizionale di tassa basato sulla struttura delle operazioni imponibili. E che la quasi unanimemente rifiutata autonomia del costo pubblico, ha portato a riflettere sulla validità dell’aspetto materiale delle operazioni imponibili come criterio di elaborazione delle categorie tributarie; SIMÓN ACOSTA, E., *Las tasas de las Entidades Locales. (El hecho imponible)*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1999, pag. 32.

In questo senso, FERREIRO LAPATZA, anche se accetta la principale distinzione fra tassa e imposte radicata nella presenza o assenza delle attività statali nelle operazioni imponibili, afferma di seguito che questa differenza non sarebbe significativa se “non avrebbe come base e ragion d’essere quella della possibilità di adeguare la quantità da pagare al beneficio ottenuto dal soggetto passivo dell’attività statale, che usufruisce, beneficia e riceve”. Per continuare a dire che “risulta così che la principale differenza, la differenza essenziale fra le tasse e i contributi speciali da un lato e le imposte dall’altro, quello che determina e definisce la speciale natura giuridica di tasse e contributi speciali a differenza della natura giuridica generale dei tributi, in cui rientrano le imposte, è che mentre nelle tasse e nei contributi speciali si applica il principio del beneficio, nelle imposte si applica il principio generale di capacità economica come principio generale di ripartizione degli oneri che i tributi rappresentano”; FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 20ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1998, pag. 190 e 191.

⁹⁷ PAGÉS Y GALTÉS, J., *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Escuela de Administración Pública de Cataluña-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, pag. 47 e 48.

Chiarisce l’autore che tradizionalmente, la relazione esistente fra il gettito della tassa e il costo del servizio è da ricercare, basicamente, attraverso i principi di copertura dei costi e di equivalenza. Il primo si riferisce alla relazione fra i costi del servizio o dell’attività e la riscossione della tassa, in modo che la riscossione della tassa copra (totalmente o parzialmente) i costi di amministrazione e mantenimento dell’organizzazione, incluse le spese di interesse ed ammortamento del capitale investito nella prestazione del servizio o attività. Invece, il principio di equivalenza attiene non solo alla relazione esistente fra i costi del servizio o dell’attività e la riscossione della tassa, ma anche alla relazione esistente fra la prestazione del servizio ed il “corrispettivo” (in senso economico) pagato dal ricevente dello stesso, in modo che l’importo della tassa copra non solo i costi della prestazione del servizio ma anche il valore stesso che tale prestazione del servizio ha per il cittadino.

⁹⁸ Come affermano LAGO MONTERO y GUERVÓS MAÍLLO, “non è da sottovalutare il fatto che da sempre la dottrina ha evidenziato in questo tributo (gli autori si riferiscono alla tassa) una funzione compensatoria, retributiva dell’uso o dell’attività che si riceve e che genera l’obbligo del pagamento. A partire da ciò si è iniziato a parlare tradizionalmente o modernamente della presenza in questo tributo dei principi di beneficio, di provocazione di costi, di equivalenza di costi, di copertura di costi, tutte versioni a parer nostro che hanno un unico denominatore: Se le tasse si esigono per l’utilizzo di un servizio pubblico o del demanio pubblico, gli utenti devono farsi carico, secondo questo concetto, di una quantità rappresentativa di quello che costa prestare questo servizio o del valore d’uso realizzato”; LAGO MONTERO, J. Mª., GUERVÓS MAÍLLO, Mª. A., *Tasas locales...*, op. cit., pag. 75 e 76.

⁹⁹ SIMÓN ACOSTA, E., *Las tasas de las Entidades Locales...*, op. cit., pag. 30.

Questa è la sua peculiare singolarità: deve essere pagata poiché si fa uso di un servizio pubblico o si ottiene una licenza per opere; non come afferma la regola generale che deve essere pagata perchè si dimostra una maggiore o minore capacità economica¹⁰⁰. Nonostante questo principio (di capacità economica intesa come attitudine alla contribuzione) sia presente anche nelle tasse, tuttavia non rappresenta l'elemento fondamentale al momento dell'analisi della prestazione, in quanto il criterio determinante è rappresentato dal costo del servizio o dall'attività amministrativa¹⁰¹. E inoltre, nelle tasse, "la tendenza a coprire il costo del servizio o dell' attività fa sì che il beneficio e il principio di capacità economica possano non avere sempre una facile convivenza"¹⁰².

Anche la dottrina italiana riconosce che la tassa e l'imposta si differenziano per i diversi criteri di quantificazione utilizzati in ognuno di questi tributi¹⁰³. In questo senso, la Corte Costituzionale italiana - e parte della dottrina - sono giunti alla conclusione che le tasse non sono disciplinate dall'art. 53 della Costituzione che consacra il principio di capacità contributiva come criterio di riparto per far fronte alle spese pubbliche; derivando le garanzie del contribuente, nel caso delle tasse, da due corollari: la tassa non è esigibile, e se già fosse stata pagata deve essere rimborsata se il servizio non è stato effettuato per fatti imputabili all'ente pubblico interessato; e l'importo della tassa non deve mai superare il costo del servizio prestato¹⁰⁴.

¹⁰⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...*, op. cit., pag. 81.

¹⁰¹ Come riconosce PAGÉS Y GALTÉS, la maggior parte della dottrina sostiene che anche la Costituzione spagnola accoglie altri principi, oltre a quello della capacità economica per determinare le tasse. In questo modo "non solo ci saranno tasse le cui operazioni imponibili non rivelano alcuna capacità economica ma anche tasse la cui quantificazione non tenga conto dei criteri generici della capacità economica dei soggetti passivi"; PAGÉS Y GALTÉS, J., *La memoria económico-financiera...*, op. cit., pag. 53 e 54. In questo senso, parte della dottrina considera che nelle tasse per occupazione o uso speciale del demanio pubblico è maggiormente apprezzabile una dimostrazione della capacità economica nelle operazioni imponibili, un arricchimento del soggetto passivo equivalente al valore d'uso che realizza. Invece, nelle tasse per prestazione di servizi non essenziali, sarà valutato con maggiore difficoltà il vantaggio economico ottenutodal soggetto passivo per l'utilizzazione di un servizio pubblico o di un'attività amministrativa. Nelle tasse stabilite per la presazione di servizi essenziali, come regola generale, sarebbe dunque forzato attribuire capacità economica all'uso di un servizio pubblico essenziale, soprattutto quando chi lo riceve è una persona fisica che svolge una attività imprenditoriale; LAGO MONTERO, J. M^a., GUERVÓS MAÍLLO, M^a. A., *Tasas locales...*, op. cit., pag. 117.

¹⁰² MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...*, op. cit., pag. 82.

¹⁰³ DEL FEDERICO, L., *Tasse...*, op. cit., pag. 208.

¹⁰⁴ FALSITTA, G., *Manuale di Diritto...*, op. cit., pag. 32.

In definitiva ed al margine di altri possibili argomenti¹⁰⁵, occorre determinare se le operazioni imponibili caratteristiche delle tasse portuali e la loro quantificazione, sono più propriamente riferibili a delle imposte o piuttosto a delle tasse.

Rispetto alla prima questione, se prendiamo come esempio la nuova tassa portuale, l'art. 2 del Decreto del Presidente della Repubblica, del 28 maggio 2009, n. 107 stabilisce che nei porti, nelle rade o lungo le coste dello Stato, così come nelle zone o strutture di ancoraggio, come banchine, moli, dighe, piattaforme, radiofari, torri ed ormeggi fissi, indipendentemente dal modo in cui sono stati costruiti, è esigibile una tassa portuale sulle attività di carico e scarico delle merci, determinata tenendo conto delle tonnellate della merce, in accordo con il tipo di tassazione previsto, in base a ciascuna delle categorie di merci e al tipo di traffico, nella tabella aggiunta al presente regolamento.

È evidente che ci troviamo di fronte a una regolamentazione molto semplice in cui, banalmente, si fa riferimento al modo in cui si determina l'importo del tributo e al suo ambito di applicazione territoriale; ma senza specificare nessun tipo di attività amministrativa, che dovrebbe costituire il fatto imponibile di questo tributo, se effettivamente fosse una tassa.

Consideriamo che la Legge 84/1994 aveva posto fine al monopolio da parte dello Stato della prestazione di servizi portuali; quindi non sarebbe stato più possibile considerare l'attività di carico e scarico delle merci, un servizio effettuato solo ed esclusivamente da imprese private precedentemente autorizzate, conforme al presupposto di questa tassa.

Infatti, VEZZOSO¹⁰⁶ riconosce che le tasse portuali non vengono rimosse per specifiche operazioni di carico e scarico merci, ma rappresentano uno strumento per far partecipare gli utenti dei porti alle spese generali derivanti dalla gestione, creazione e mantenimento degli

¹⁰⁵ Così ad esempio secondo VEZZOSO è doveroso segnalare la stretta relazione esistente fra la tassa portuale italiana e il finanziamento degli enti che concorrono alla gestione dei porti. L'autore evidenzia che le entrate derivate dalle tasse furono destinate sin dal principio fondamentalmente a finanziare distinti enti portuali di diversi porti e le "Aziende dei mezzi meccanici e dei magazzini" e (successivamente le AP), e il bilancio implicito di una prestazione richiesta a favore di un ente pubblico risiede nella considerazione che tale ente realizza un'attività della quale beneficia ed usufruisce, direttamente o indirettamente, chi è obbligato a pagarne la somma richiesta; VEZZOSO, G., "Natura delle tasse portuali...", op. cit., pag. 327.

Anche se come afferma GIANNINI, "se la connessione delle tasse con i servizi divisibili è giuridicamente rilevante, non è sicuro che tale tassa sia destinata o serva effettivamente a coprire i costi dei propri servizi, ma la tassa costituisce solo una prestazione dovuta alla realizzazione di un'attività da parte dell'ente pubblico nei confronti del contribuente, e ciò può essere verificato solo nei servizi definiti come divisibili nell'ordinamento amministrativo dell'ente"; GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho tributario*, traducción y estudio preliminar por D. Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pag. 50-51.

¹⁰⁶ VEZZOSO, G., "Natura delle tasse portuali...", op. cit., pag. 329 e 330.

impianti portuali. Inoltre, secondo lo stesso autore, l'elemento determinante della tassa non si riferisce al concreto utilizzo di un servizio determinato, ma al fatto che esiste un'attività da parte di un ente pubblico che attiene o comunque incide, direttamente o indirettamente, sull'obbligato; e nel caso della tassa portuale, questo fatto consiste semplicemente nel poter utilizzare gli impianti portuali, essendo evidente d'altronde che il mantenimento e l'uso efficiente delle strutture stesse si produce in beneficio di chi le utilizza.

Per questo VEZZOSO ritiene che, in molti casi analizzati dai giudici tributari in relazione alla tassa portuale, è stato commesso l'errore di considerare che l'attività pubblica, costituita IVA del presupposto del tributo dovesse essere collegata con le operazioni di carico e scarico merci effettuate dalle "Aziende dei mezzi meccanici"; quando, in realtà, erano le compagnie portuali -che operavano mediante opportuna concessione- quelle che ricevevano, dagli utenti del porto, un corrispettivo sotto forma di costo dovuto per le attività realizzate. Da qui VEZZOSO conclude che la tassa portuale deve avere un presupposto diverso dalle operazioni di carico e scarico di merci¹⁰⁷.

In questo senso, occorre menzionare quanto accaduto negli ultimi anni nella legislazione spagnola, in cui è anche scomparsa la tassa sulle prestazioni relative alle merci, riconducendo quest'ultima all'utilizzo del demanio pubblico portuale¹⁰⁸. Così, attualmente, la tassa sulle merci spagnola grava sull'uso comune speciale del demanio pubblico portuale, che consiste nell'uso di alcuni impianti portuali per la movimentazione di merci e sul l'uso dei suoi mezzi di trasporto, così come sulla possibilità di stazionamento nelle zone di transito del porto¹⁰⁹.

Indubbiamente, e considerando le numerose occasioni in cui è stata modificata la Legge del 9 febbraio 1963, n.82, ritengo che il legislatore italiano non si è preoccupato di configurare correttamente alcuni elementi essenziali delle tasse portuali e in particolare il presupposto imponibile. Ne è la prova il fatto che al momento di fondere la tassa statale e la tassa portuale nella nuova tassa portuale si è prestata più attenzione alla coincidenza delle sue basi imponibili, che alla possibile identità dei corrispondenti presupposti.

Pertanto, tenuto conto dell'attuale regolamentazione della maggior parte delle tasse portuali italiane, in cui appare evidente l'assenza di attività amministrativa nella descrizione

¹⁰⁷ VEZZOSO, G., "Natura delle tasse portuali...", op. cit., pag. 327.

¹⁰⁸ VEZZOSO, G. "Natura delle tasse portuali.....op.cit. pag.328.

¹⁰⁹ GIL RODRÍGUEZ, I., "Tasas portuarias de utilización", en LAGO MONTERO, J. M^a. (Director), *Tasas portuarias por usos y servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pag. 279.

dell'elemento obiettivo che costituisce il presupposto imponibile¹¹⁰, conveniamo nell'affermare che in realtà ci troviamo dinanzi ad una vera e propria imposta¹¹¹. Affermazione che, secondo il nostro punto di vista, assume maggior rilievo nel caso in cui esista una tassa portuale anche per i “porti in senso lato”¹¹².

Così conveniamo con MELIS¹¹³ nel considerare che da un lato, la fusione della tassa statale e della tassa portuale nella nuova tassa portuale, unita a una definizione sostanzialmente “omnicomprensiva” dell'ambito di applicazione territoriale della stessa e, dall'altro lato le modificazioni operate dalla Legge 84/1994 relative alla proibizione ad effettuare quo a da parte delle AP qualsiasi tipo di operazione commerciale, dovrebbero convergere con la più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, in cui si fa riferimento alla “tassa portuale come una specie di contributo integrativo del sistema impositivo generale, ossia, un'imposta, a cui sono assoggettati, anche quei soggetti che dispongono di zone proprie per la realizzazione di operazioni di carico e scarico merci.

ACQUARONE¹¹⁴, da parte sua considera che l'applicazione della tassa portuale in ambiti e zone che non sono propriamente portuali e che non hanno carattere di corrispettivo rispetto alle operazioni e ai servizi offerti, potrebbe essere contraria al Diritto dell'Unione Europea.

Ad ogni modo, se il Legislatore italiano facesse lo sforzo di collegare il presupposto di questi tributi con alcuni tipi di attività amministrativa – o meglio con l'autorizzazione ad occupare o usufruire del demanio pubblico, o con la prestazione di alcune attività o servizi pubblici-, si potrebbe riconoscere che la principale fonte di entrate tributarie percepite dalle AP sono tasse. Non sarebbe opportuno, in ogni caso, che il legislatore facesse un riferimento

¹¹⁰ Anche se in forma minoritaria si è ritenuto che le operazioni imponibili non devono essere l'elemento determinante per definire la natura giuridica di un tributo. In quanto sia la regolamentazione della base imponibile, sia il tipo, sia gli altri elementi possono trasformare detta natura proprio perché essa non dipende solo ed esclusivamente dalle operazioni imponibili. Così come evidenzia, SIMÓN ACOSTA, E., *Las tasas de las Entidades Locales...*, op. cit., pag. 18.

¹¹¹ A favore della natura dell'imposta nelle tasse portuali si veda; REBUFFAT, V., “In tema di ‘tassa portuale’”, in *Giustizia civile*, II, 1991, pag. 487 y ss.; DUCA, “Sulla natura...”, pag. 399 e ss.; MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pag. 108.

¹¹² In questo senso e considerando l'autonomia funzionale dei “porti in senso lato” REBUFFAT afferma che ci sono solo due alternative: o si negava l'applicazione della tassa portuale in questo tipo di impianti; o meglio ancora si affermava la natura d' imposta di questo tributo, in quanto le operazioni di carico e scarico merci venivano considerate come manifestazione di capacità economica; REBUFFAT, V., “In tema...”, op. cit., pag. 492.

¹¹³ MELIS, G., “Considerazioni...”, op. cit., pag. 108.

¹¹⁴ ACQUARONE, G., “La regolamentazione delle concessioni demaniali portuali”, in *VV. AA., Atti preparatori del Convegno “Il mare e il fisco” Nola, 24-25 ottobre 2014*, Fondazione Antonio Uckmar, 2014, nota al pie núm. 24, pag. 22 e ss.

generico alla prestazione di “servizi generali”, in quanto come indica MARTÍNEZ LAFUENTE in relazione alla legislazione spagnola, detta espressione, come elemento rappresentativo della tassa, non sembra adeguarsi alla definizione di questa modalità tributaria; posto che affinché sorga l’operazione imponibile nelle tasse è necessario che la prestazione o attività amministrativa “ si riferisca, benefici o incida in modo particolare sul soggetto passivo”, così che quando il beneficio non è individuato in relazione a una persona o persone concrete, ma è riferito alla collettività in forma indiscriminata, non si può parlare di fatto generatore di una tassa¹¹⁵.

D’altra parte occorre aggiungere che sarà necessario che la base imponibile di ognuna delle tasse portuali, in quanto elemento quantificante dell’operazione imponibile, si basi chiaramente sul contenuto dell’atto amministrativo che costituisce il suo presupposto di fatto. Aspetto questo che, come già analizzato, è stato ignorato dal legislatore italiano, tanto nel caso della tassa portuale quanto nel caso della tassa statale. Ricorderemo come la normativa stabiliva che, in entrambi i casi, per determinare l’importo di tali tasse si prendeva in considerazione sia la natura delle merci, sia il costo medio della gestione dei servizi offerti; ma quest’ultimo criterio non è mai stato preso in considerazione.

Attualmente, inoltre la nuova tassa portuale viene quantificata in base alla natura della merce e al tipo di traffico portuale scelto, escludendo qualsiasi altro tipo di criterio o parametro di quantificazione maggiormente in sintonia con il tipo di attività amministrativa che costituisce il presupposto della tassa. Pertanto, riteniamo che il presupposto delle tasse portuali, così come sono configurate attualmente, risulta essere proprio di un’imposta e non di altre categorie tributarie¹¹⁶.

Ma questo non è l’unico aspetto criticabile della quantificazione della tassa portuale italiana. In quanto permettendo alle AP di raddoppiare l’importo dell’imposta, si viola il principio di equivalenza che è alla base di tutti i tipi di tasse. Dall’altro lato, e dato che questa misura è vincolata dalla necessità di far fronte alla crisi di competitività dei porti, bisogna considerare che: “ Non occorre ottenere attraverso le tasse finanziamenti eccessivi, redditività, eccedenze,

¹¹⁵ MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Tasas y tarifas portuarias: Notas sobre la nueva regulación contenida en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre”, in *Impuestos*, vol. I, 2004, pag. 474.

¹¹⁶ Anche secondo BRIGNARDELLO, si tratta di tasse e non di imposte, soprattutto perchè queste entrate tributarie non dipendono dalla capacità contributiva dell’utente di servizi ma dalla quantità di merci, dal numero dei passeggeri e dal tonnellaggio dell’imbarcazione; BRIGNARDELLO, M., “Tariffe e tributi portuali e aeroportuali”, in *Rivista di Diritto dell’Economia dei Trasporti e dell’Ambiente*, Vol. VI, 2008, .

ecc., tutti criteri questi in contraddizione con il concetto di tassa e alla sua natura retributiva”¹¹⁷.

In definitiva possiamo affermare che di fronte alla necessità di dotare di maggiore autonomia finanziaria le Autorità Portuali, il legislatore italiano ha finito fondamentalmente per ampliare le proprie risorse tributarie, sacrificando in questo modo le caratteristiche e la natura giuridica stessa delle tasse. Solo così si spiega come, attualmente, dietro la denominazione generica di “tasse portuali” ci troviamo di fronte ad una vera e propria imposta.

¹¹⁷ GIL RODRÍGUEZ, I., “Tasas portuarias de utilización”, op. cit., pag. 301.

ACQUARONE, G. [2014]: “La regolamentazione delle concessioni demaniali portuali”, in VV. AA., *Atti preparatori del Convegno “Il mare e il fisco” Nola, 24-25 ottobre 2014*, Fondazione Antonio Uckmar, pag. 9 e ss.

BASILAVECCHIA, M. [1999]: “Natura giuridica del canone nelle concessioni demaniali marittime”, in VV. AA., *Regioni e demanio marittimo*, Giuffrè, Milano pag. 47 e ss.

BERLIGIERI, F. [1994]: “Nota sulla legge 28 gennaio 1994, n.84”, in *Il Diritto marittimo*, pag. 238 e ss.

BRIGNARDELLO, M. [2008]: “Tariffe e tributi portuali e aeroportuali”, in *Rivista di Diritto dell'Economia dei Trasporti e dell'Ambiente*, Vol. VI, 2008

CALIENDO, C. [1992]: “Tasse marittime”, in *Enciclopedia del Diritto*, XLIV, Milano, 1992, pag. 31 e ss.

CARBONE, S. M., CELLE, P., LÓPEZ DE GONZALO, M. [2011]: *Il diritto marittimo. Attraverso i casi e le clausole contrattuali*, 4ª ed. Giappichelli, Torino.

CARBONE, S. M., MUNARI, F. [1994]: “Gli effetti del diritto comunitario sulla riforma portuale in Italia. Risultati e prospettive”, in *Il Diritto marittimo*, 1994, pag. 3 e ss.

CELLERINO, C. [2008]: “Spazi di attività operatIVA dell’Autorità portuale e autonomia finanziaria”, in *Il Diritto marittimo*, 2007, pag. 894 e ss.

DEL FEDERICO, L. [2000], *Tasse, tributi paracommuta in corso di stampativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino.

DUCA, G. [1998]: “Sulla natura della tassa portuale per le operazioni di imbarco e sbarco delle merci”, a in *Il Diritto marittimo*, pag. 399 e ss.

FALSITTA, G. [2008]: *Manuale di Diritto tributario. Parte Generale*, 6ª edizione, Cedam, Padova.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. [2014]: “Las bonificaciones fiscales en el sistema portuario estatal: un análisis de legalidad interna e de ajuste al Derecho de Unión Europea”, in *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, in corso di pubblicazione

FERREIRO LAPATZA, J. J. [1998]: *Curso de Derecho Financiero Español*, 20ª edición, Marcial Pons, Madrid.

GIANNINI, A. D. [1957]: *Instituciones de Derecho tributario*, traducción e estudio preliminar por D. Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

GIL RODRÍGUEZ, I. [2008]: “Tasas portuarias de utilización”, in LAGO MONTERO, J. Mª. (Director), *Tasas portuarias por usos e servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur

Menor, 2013, pag. 249 e ss.

GIORGI, M., URICCHIO, A. F. [2013]: *La tassazione delle attività marittime. Diritto tributario del mare*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna.

LAGO MONTERO, J. M^a. GUERVÓS MAÍLLO, M^a. A. [2004]: *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

LAGO MONTERO, J. M^a. [2013]: “Tasas portuarias ¿fin de la guerra normativa e tarifaria?”, en LAGO MONTERO, J. M^a. (Director), *Tasas portuarias por usos e servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, pag. 29 e ss.

LIARDO, A. [2010]: “L’applicazione della Tarsu all’interno dei porti turistici e delle aree soggette all’autorità portuale”, in *Il Diritto dei trasporti*, pag. 760 e ss.

MARCO, C. [2011];, “Il controverso inquadramento giuridico delle Autorità Portuali” en *Foro Amministrativo*, núm. 9, pag. 2923 e ss.

MARESCA, D. [2012]: *La disciplina giuridica delle infrastrutture portuali*, Giappichelli editore, Torino.

MARONGIU, G. [2004]: “Sulla natura e sulla debenza della ‘tassa portuale’”, in *Il Fisco*, núm. 43, pag. 15384 e ss.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G. [2011]: *Curso de Derecho financiero e tributario*, 22^a edición, Tecnos, Madrid.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. [2004]: “Tasa e tarifas portuarias: Notas sobre la nueva regulación contenida en la Lee 48/2003, de 26 de noviembre”, en *Impuestos*, vol. I, pag. 471 e ss.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. [2013]: “Prólogo”, en LAGO MONTERO, J. M^a. (Director), *Tasas portuarias por usos e servicios*, Cepsa-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, pag. 17 e ss.

MELIS, G. [2011]: “Considerazioni in tema di tasse e diritti marittimi a seguito dell’emanazione del D.P.R. 28 maggio 2009 n. 107 in attuazione della delega di cui all’art. 1, comma 989, l. n. 296 del 2006”, en *Rivista del Diritto della Navigazione*, Volume XL, Numero 1, pag. 95 e ss.

MELIS, G. [2014]: “Sull’accorpamento della (ex) tassa portuale e della (ex) tassa erariale nella ‘nuova’ tassa portuale”, en VV. AA., *Atti preparatori del Convegno “Il mare e il fisco” Nola, 24-25 ottobre 2014*, Fondazione Antonio Uckmar, pag. 227 e ss.

PAGÉS E GALTÉS, J. [1999]: *La memoria económico-financiera de las tasas e precios públicos por servicios e actividades*, Escuela de Administración Pública de Cataluña-Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

REBUFFAT, V. [1991]: “In tema di ‘tassa portuale’”, in *Giustizia civile*, II, pag. 487 e ss.

SIMÓN ACOSTA, E. [1999]: *Las tasas de las Entidades Locales. (El hecho imponible)*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona.

SPASIANO, M. R. [2007]: “Spunti di riflessione in ordine alla natura giuridica e all’autonomia dell’autorità portuale”, in *Foro Amministrativo*, núm. 9, pag. 2965 e ss.

STEFANINI, E. [2009]: “Il riparto di competenze tra autorità marittime ed autorità portuali”, in *Quaderni Regionali. Rivista quadrimestrale di Studi e Documentazione*, n. 3, pag. 1035-1053.

TESAURO, F. [1998]: *Istituzioni di Diritto tributario. Parte generale*, 6ª edizione, UTET, Milano.

TUNDO, F. [2011]: “Il regime tributario delle Autorità Portuali”, in *Rivista Diritto Tributario*, núm. 6, pag. 681 e ss.

VEZZOSO, G. [2009]: “La tassa portuale al vaglio della Corte Costituzionale”, in *Il Diritto marittimo*, pag. 714 e ss.

VEZZOSO, G. [2010]: “Le occasioni mancate di una proposta di riforma portuale”, in *Il Diritto marittimo*, pag. 439 e ss.

VEZZOSO, G. [2010]: “Natura delle tasse portuali e problematiche connesse”, in *Diritto e pratica tributaria*, núm. 2, pag. 321 e ss.

VEZZOSO, G. [2010]: “Applicazione della Tarsu/Tia sulle aree portuali”, in *Diritto e pratica tributaria*, núm. 3, pag. 321 e ss.

VEZZOSO, G. [2012]: “La tassa portuale e i porti estesi” in *Il Diritto marittimo*, pag. 877 e ss.

VEZZOSO, G. [2013]: “Sulla debenza della tassa portuale nei cosiddetti ‘porti estesi’”, in *Diritto e pratica tributaria*, núm. 2, pag. 366 e ss.