

# **Corte di Cassazione, Sezione TRI civile**

## **Sentenza 5 giugno 2013, n. 14140**

**Tributi locali - Tosap/Cosap - Omessa denuncia di occupazione temporanea di suolo demaniale**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MERONE Antonio - Presidente

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere

Dott. GRECO Antonio - rel. Consigliere

Dott. TERRUSI Francesco - Consigliere

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI SUTRIO, rappresentato e difeso dall'avv. (OMISSIS) e dall'avv. (OMISSIS), presso il quale e' elettivamente domiciliato in (OMISSIS);

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) spa, rappresentata e difesa dall'avv. (OMISSIS) e dall'avv. Di (OMISSIS) presso il quale e' elettivamente domiciliata in (OMISSIS);

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia n. 45/09/11, depositata il 14 luglio 2011;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 5 dicembre 2012 dal Relatore Cons. Dott. Antonio Greco;

uditi l'avv. (OMISSIS) per il ricorrente e l'avv. (OMISSIS) per la controricorrente;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ZENO Immacolata, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso per quanto di ragione.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Comune di Sutrio propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia, che, accogliendo l'appello della spa (OMISSIS) - una società a partecipazione maggioritaria della Regione Friuli Venezia Giulia -, ha annullato l'avviso di accertamento della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, ad essa notificato il 4 dicembre 2009, per l'omessa denuncia di occupazione temporanea di suolo demaniale (110 giorni) e relativi omessi versamenti per l'anno 2004: l'occupazione aveva ad oggetto porzioni di una strada comunale, soggetta a pubblico passaggio, per destinarla ad impianti sciistici.

Secondo il giudice d'appello, il Comune era anzitutto decaduto dalla potestà di accertamento relativa all'anno 2004, esercitata con la notifica dell'avviso in data 30 novembre 2009, in quanto la proroga dei termini, da tre a cinque anni, disposta dalla Legge 27 dicembre 2006, n. 196, articolo 1, comma 161, poteva trovare applicazione soltanto ai periodi d'imposta N successivi al 31 dicembre 2006, data di entrata in vigore della legge; in secondo luogo doveva riconoscersi in capo alla società contribuente l'esenzione dalla tassa prevista dal Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507, articolo 49, lettera a), atteso che la Regione occupava l'area del comprensorio sciistico attraverso la una propria società, la società contribuente, cui in base alla Legge Regionale n. 15 del 1981 era stato attribuito quello specifico compito funzionale, "nella logica dell'esercizio di un'attività che, proprio perché espressiva di un pubblico interesse, non poteva non essere equiparata, in termini di esenzione, a quella che si avrebbe attraverso una diretta occupazione dello spazio pubblico da parte della stessa amministrazione regionale".

La spa (OMISSIS) resiste con controricorso, illustrato con successiva memoria.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo del ricorso il Comune di Sutrio censura la sentenza impugnata deducendo la novità in appello, e perciò l'inammissibilità, della domanda

concernente l'esenzione della societa', ai sensi del Decreto Legislativo n. 507 del 1993, articolo 49 in considerazione della natura del soggetto.

Con il secondo motivo critica la decisione per aver ritenuto il Comune decaduto dalla potesta' di accertamento.

Con il terzo motivo, denunciando violazione di legge, si duole sia stata ritenuta la ricorrenza della ipotesi di esenzione dalla tassa prevista dal Decreto Legislativo n. 507 del 1993, articolo 49, lettera a), nella specie non configurabile.

Il primo motivo e' infondato, atteso che dalla sentenza impugnata risulta che e' pur vero che con il ricorso introduttivo la societa' contribuente non aveva formulato in termini espliciti la questione dell'esenzione dalla tassa - che si colloca, per dir cosi', a valle rispetto a quella concernente il presupposto impositivo - ma, come si evince dallo stesso ricorso per cassazione del Comune, aveva concluso, tra l'altro, nel senso che "l'eventuale tassa, se dovuta, e' ricompresa nel canone annualmente corrisposto al Comune di Sutrio"; il Comune, dal canto suo, costituendosi aveva tra l'altro dedotto che "il Decreto Legislativo n. 507 del 1993, articolo 49 non prevede esenzioni a favore di attivita' imprenditoriali come quelle svolte dalla ricorrente".

Il giudice di primo grado si era pronunciato su tale ultimo punto, escludendo, in considerazione dell'oggetto sociale della contribuente, che essa rientrasse "nel novero dei soggetti esenti di cui al Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507, articolo 49", e tale statuizione la societa' contribuente, che vi aveva interesse, ha gravato di appello.

Ma il motivo si rivela altresì infondato ove si consideri che i profili in relazione ai quali la contribuente nega la sussistenza del presupposto impositivo, e lo stesso riferimento, riportato supra, all'essere ricompresa l'eventuale tassa, se dovuta, in un canone, non meglio precisato, annualmente corrisposto al Comune, attengono a valutazioni della fattispecie alla stregua di quanto disposto dalla Legge 15 maggio 1997, n. 127, articolo 17, comma 63, che consente al comune di determinare "le agevolazioni sino alla completa esenzione dal pagamento della tassa", e dal Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 63, comma 1, come modificato dalla Legge 23 dicembre 1998, n. 448, articolo 31, comma 20, concernente la c.d. cosap.

Il secondo motivo e' invece fondato, in quanto la Legge 27 dicembre 2006, n. 296, articolo 1, comma 161, ha fissato agli enti locali, limitatamente ai tributi di competenza, fra i quali e' compresa la tosap, il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati, ed ha disposto al successivo comma 171 che la norma si applichi "anche ai rapporti di imposta pendenti alla data di entrata in vigore" della legge stessa, sicche' e' tempestiva la notifica dell'avviso, relativa al periodo d'imposta 2004, effettuata il 4 dicembre 2009.

In tema di tributi locali, infatti, "il termine di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento di ufficio ed in rettifica previsto dalla Legge 27 dicembre 2006, n. 296, articolo 1, comma 161, piu' lungo rispetto a quello precedentemente stabilito dal Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507, articolo 10, comma 1, cosi' come il termine di decadenza per la notifica del titolo esecutivo, introdotto "ex novo" dall'articolo 1, comma 163, della medesima legge, si applicano ai rapporti nei quali, alla data di entrata in vigore del testo normativo, fosse in contestazione l'"an" o il "quantum" del tributo, ma non pure a quelli per cui fosse intervenuto il giudicato o un atto amministrativo definitivo ed inoppugnabile, poiche' l'articolo 1, comma 171, della legge citata dispone l'applicazione di tali modifiche normative non alle liti pendenti o ai rapporti tributari pendenti, ma "anche ai rapporti d'imposta pendenti" in tale momento, escludendo quindi dal suo ambito operativo i rapporti ormai esauriti" (Cass. n. 8350 del 2012).

Il terzo motivo e' del pari fondato.

Il Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507, articolo 49, lettera a), con riguardo alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, prevede in primo luogo una esenzione soggettiva assoluta per "le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, province, comuni e loro consorzi", postulando quindi necessariamente "che l'occupazione, quale presupposto del tributo, sia posta in essere dal soggetto esente" (cosi' Cass. n. 18041 del 2009).

La norma contempla poi un elenco chiuso di altre figure, ma l'esenzione non ha carattere meramente soggettivo, essendo circoscritta al perseguimento di finalita' specifiche: e' riconosciuta infatti agli enti religiosi "per l'esercizio di culti ammessi nello Stato", e, nell'ambito dei soggetti "di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 87, comma 1, lettera c), - vale a dire "gli enti pubblici e privati diversi dalle societa', residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' ccranerciali" -, ai soli enti pubblici "per finalita' specifiche di assistenza, previdenza, sanita', educazione, cultura e ricerca scientifica".

La sentenza impugnata, nel riconoscere in capo alla spa (OMISSIS) l'esenzione prevista al Decreto Legislativo n. 507 del 1993, articolo 49, lettera a per aver assunto - in quanto soggetto a partecipazione maggioritaria della Regione Friuli Venezia Giulia ed in quanto assegnatario di un compito e di un progetto turistico - "una posizione giuridica del tutto coerente" con detta norma, "attesa la ratio dell'esenzione dall'imposta che intrinsecamente ne connota la posizione e l'agire funzionale", e sul rilievo che la Regione "occupa l'area del comprensorio sciistico attraverso la propria societa', cui e' stato attribuito quello specifico compito funzionale nella logica di un'attivita'... che non puo' non essere equiparata in termini di esenzione a quella che si avrebbe attraverso una diretta occupazione dello spazio pubblico da parte della stessa

amministrazione regionale", incorre quindi nell'errore di diritto ad essa addebitato, non rientrando la società per azioni tra i soggetti esentati dalla tosap a norma del Decreto Legislativo n. 507 del 1993, articolo 49, lettera a).

Non è dunque pertinente il riferimento operato dal giudice d'appello a Cass. n. 7179 del 2000 (relativa all'occupazione - effettuata dallo Stato per la realizzazione di un'opera pubblica dallo Stato medesimo appaltata - ed iniziata con la "consegna dei lavori" all'appaltatore), ed è comunque erroneo il richiamo alle conclusioni cui sarebbe "chiaramente pervenuta anche la giurisprudenza di legittimità", e segnatamente Cass. n. 19843 del 2009 ("nel senso che si deve quindi intendere che il concessionario, attraverso il quale l'ente territoriale concedente agisce per lo sfruttamento dei beni appartenenti al proprio demanio o patrimonio indisponibile, debba andare esente dal tributo, del quale mancherebbe il presupposto oggettivo, allo stesso modo che l'ente suddetto, che non sarebbe tenuto ovviamente al pagamento della tassa verso se' stesso, e che peraltro è esentato dal tributo ai sensi dell'articolo 49"), atteso che in quella occasione si controverteva della concessione, da parte del comune ad ima società cooperativa, del servizio di parcheggio di veicoli su suolo comunale, laddove nella specie il riferimento si risolve in una mera asserzione, non argomentata, alla presenza di un "concessionario attraverso il quale il comune agisca per lo sfruttamento dei beni appartenenti al proprio demanio", sì da "non essere tenuto al pagamento della tassa verso se' stesso".

Conviene in proposito ricordare che la Legge 15 maggio 1997, n. 127, articolo 17, comma 63, in relazione alle superfici ed agli spazi (comunali) gravati da canoni concessori non ricognitori ha poi previsto che il comune possa determinare "le agevolazioni sino alla completa esenzione dal pagamento della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche"; e che in base al Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 63, comma 1, come modificato dalla Legge 23 dicembre 1998, n. 448, articolo 31, comma 20, i comuni e le province possono - oltre che escludere l'applicazione, nel proprio territorio, della stessa tosap di cui al Decreto Legislativo n. 507 del 1993 - con regolamento "prevedere che l'occupazione, sia permanente che temporanea, di strade, aree e relativi spazi soprastanti e sottostanti appartenenti al proprio demanio o patrimonio indisponibile, comprese le aree destinate a mercati anche attrezzati, sia assoggettata, in sostituzione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, al pagamento di un canone da parte del titolare della concessione, determinato nel medesimo atto di concessione in base a tariffa. Il pagamento del canone può essere anche previsto per l'occupazione di aree private soggette a servitù di pubblico passaggio costituita nei modi di legge" (sull'applicazione della disciplina, cfr. Cass. n. 19843 del 2009).

In conclusione, devono essere accolti il secondo ed il terzo motivo e rigettato il primo, la sentenza deve essere cassata e la causa rinviata, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo del ricorso e rigetta il primo motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia.