

## Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 15 settembre 2009, n. 19843

### *1.- Dati del processo*

1.1.- La Cooperativa C.A. s.c. a r.l., in liquidazione coatta amministrativa, ricorre con cinque motivi per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, che - accogliendo gli appelli, previamente riuniti, proposti dal comune di Chiavari e dal concessionario alla riscossione dei tributi (I.C.A. s.r.l) - riforma quella (n. 358 del 2003) pronunciata in primo grado dalla commissione tributaria provinciale di Genova, che aveva accolto il ricorso della nominata cooperativa, concessionaria del servizio parcheggio di autovetture sul suolo comunale, contro il diniego di rimborso della somma di Euro 100.990,04, richiesta ed incassata dal comune a titolo di TOSAP (articoli 38 e ss., D.L.vo 15 novembre 1993, n. 507) per gli anni 2000/2001.

1.2.- La concessionaria I.C.A. s.r.l. resiste mediante controricorso e propone ricorso incidentale, con un primo motivo concernente la compensazione delle spese di lite, ed altri due motivi di ricorso condizionato. Il comune di Chiavari non resiste in questo giudizio.

1.3.- Entrambe le parti costituite hanno depositato memorie, ai sensi dell'articolo 378 c.p.c..

### *2.- Questioni pregiudiziali*

2.1.- Il ricorso principale e quello incidentale debbono essere riuniti, ai sensi dell'articolo 335 c.p.c, perché proposti contro la stessa sentenza.

### *3.- Motivazione della sentenza impugnata e motivi dei ricorsi*

3.1.- La commissione tributaria regionale accoglie gli appelli del comune e della concessionaria alla riscossione dei tributi locali; quindi respinge, previo esame della situazione normativa, sia la tesi principale di merito della contribuente recepita in primo grado, giudicando dovuta la TOSAP, sia quella subordinata, di asserita spettanza dell'esenzione, giacché (per quanto interessa):

3.1.1.- pur restando a servizio della collettività le aree già destinate a parcheggio dal comune e date in concessione alla cooperativa, il servizio reso da questa, conservando il carattere di pubblica utilità, sarebbe svolto in cambio del pagamento di un corrispettivo da parte degli utenti, quindi in vista di un profitto; sicché si configurerebbe una disponibilità esclusiva delle aree, da parte della cooperativa, sia nei confronti di altri possibili gestori sia nei confronti degli utenti, tenuti a rispettare le regole del parcheggio (salvo in alcune ore della giornata);

3.1.2.- non sussisterebbero ragioni "per affermare la incompatibilità... tra la prestazione di un servizio pubblico e la qualità di occupante delle aree attraverso l'utilizzo delle quali il servizio è reso", essendo armonizzate le due finalità dal capitolato d'onere; pertanto, sarebbero legittimamente cumulabili il canone dovuto per la concessione delle aree pubbliche e la tassa per l'occupazione di esse (TOSAP);

3.1.3.- da escludere sarebbe anche il diritto all'esenzione dalla tassa, ai sensi dell'articolo 49, D.L.vo n. 507/1993, ovvero in base ad una delibera comunale del 21.2.1998 (di esclusione dalla tassa per il parcheggio di autovetture adibite a trasporto pubblico o privato), eccezione ritenuta ammissibile sotto il profilo della tempestiva deduzione in appello, ma infondata, per difetto dei presupposti di applicabilità al caso specifico.

3.2.- Il ricorso principale, presentato dalla contribuente, è articolato nei seguenti motivi:

3.2.1.- ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 3, c.p.c, violazione e falsa applicazione degli articoli 1362 e ss., cc, per erronea interpretazione del contratto d'appalto in essere tra le parti, da cui non sarebbe desumibile "la concessione di suolo pubblico ad un privato per esercizio di attività d'impresa", presupposto della TOSAP, essendo unicamente inteso a consentire la gestione del servizio di pubblico parcheggio, come emergerebbe da "tutte le principali clausole descrittive

dell'oggetto del contratto"; 3.2.2.- ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 3, c.p.c. violazione e falsa applicazione degli articoli 38 e 39, D.L.vo 15 novembre 1993, n. 507, per avere ritenuto presupposti idonei per l'imposizione la mera attribuzione del servizio di gestione del parcheggio e del correlativo potere di esazione delle somme dovute dagli utenti, in difformità dalla previsione normativa che ravvisa tali presupposti nell'occupazione di aree e nella sottrazione delle stesse all'uso pubblico;

3.2.3.- ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 4, c.p.c., omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione sul fatto, ritenuto decisivo, dell'adozione, da parte della concessionaria, di particolari limitazioni alla pubblica fruizione del parcheggio (sbarre, parcometri, ecc.), cui la sentenza avrebbe accennato senza motivazione, riferendo che "sarebbe emerso dagli atti o in sede di discussione orale";

3.2.4.- in subordine, violazione e falsa applicazione dell'articolo 49, lett. a, D.L.vo n. 507/1993, contemplante un'ipotesi di esenzione spettante anche all'impresa appaltatrice che occupi suolo pubblico per svolgervi un pubblico servizio non nel proprio esclusivo interesse, ma per conto del comune; 3.2.5.- ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 3, c.p.c, violazione e falsa applicazione dell'articolo 8 del Regolamento del comune di Chiavari, approvato con delibera G.C. n. 50, del 30.4.1994, emendato dalla delibera G.C. n. 7, del 21.2.1998, secondo cui sarebbero esenti dalla tassa "le occupazioni permanenti con autovetture adibite al trasporto pubblico o privato nelle aree pubbliche a ciò destinate a decorrere dal 1.1.1998".

3.3.- Il ricorso incidentale presentato dall'intimata concessionaria per la riscossione dei tributi si articola in un primo motivo, di censura (sotto i profili della violazione di legge e del vizio di motivazione) alla disposta compensazione delle spese, ed in due motivi condizionati, concernenti rispettivamente: omessa pronuncia sull'eccezione di ultrapetizione relativa all'indebito arricchimento del comune, ritenuto sussistente dalla commissione provinciale, in difetto di specifica domanda di essa ricorrente; inammissibilità di nuovi motivi e nuove prove in appello, relativamente alla delibera comunale di cui tratta il quinto motivo del ricorso principale.

#### *4.- Decisione*

4.1.- Il primo, il secondo ed il terzo motivo del ricorso principale debbono essere rigettati; il quarto motivo, fondato, deve essere accolto; il quinto motivo e conseguentemente assorbito. La sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto e la causa deve essere rinviata ad altra sezione della commissione tributaria regionale della Liguria, che giudicherà uniformandosi al principio di diritto stabilito al par. 5.4.5, e provvederà anche in ordine al regolamento fra le parti sia delle spese di questo giudizio di cassazione sia di quelle dei gradi di merito, essendo in tal senso assorbito il primo motivo del ricorso incidentale. I due motivi del ricorso incidentale condizionato sono inammissibili.

#### *5.- Motivi della decisione*

5.1.- Si premette che i dati di fatto significativi per la soluzione della controversia - rifiuto di rimborso della TOSAP pagata per gli anni 2000 e 2001 da una concessionaria del servizio comunale di parcheggio a pagamento su aree già destinate dal comune a tale servizio - non sono contestati. 5.2.- Tanto premesso, si osserva quanto segue.

5.2.1.- L'articolo 192, R.D. n. 1175/1931 assoggettava a tassazione "le occupazioni di spazi ed aree pubbliche di qualsiasi natura nelle strade, nei corsi, nelle piazze e nei pubblici mercati, nonché nei tratti di aree private gravate da servitù di pubblico passaggio".

La giustificazione di tale tributo fu ravvisata dalla giurisprudenza di questa suprema corte (Cass. n. 253/1998) nel compenso dovuto dal singolo occupante alla generalità dei consociati per la temporanea non utilizzabilità, a causa dell'occupazione da lui effettuata, di aree normalmente

destinate alla libera circolazione. Per converso, non potevano intendersi soggette al tributo le aree occupate dal singolo, poste all'interno di manufatti o recinti che escludevano di per sé una tale destinazione (si trattava, in quel caso, di un pubblico mercato).

5.2.2.- L'articolo 38, co. 1, del D.L.vo n. 507/1993, attualmente vigente, si esprime in termini di maggiore ampiezza giacché, dopo avere ugualmente citato strade, corsi e piazze, sottopone a tributo anche le occupazioni effettuate "comunque, sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province".

Il presupposto impositivo della TOSAP rimane tuttavia, anche nel vigore delle nuove disposizioni, l'occupazione, a qualsiasi titolo ed anche senza titolo, di beni appartenenti al demanio od al patrimonio indisponibile di comuni e province, quali strade, piazze, ecc., che ne comporti l'effettiva sottrazione, temporanea o permanente, all'uso della generalità dei cittadini (Cass. nn. 12714/2004, 11553/2004, 238/2004, 19254/2003); e quindi il temporaneo sacrificio, ad opera e per fini propri del l'occupante, della normale destinazione d'uso del bene stesso.

5.2.3.- Simile presupposto, richiamato già nel titolo del Capo II della legge ("Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche"), sussiste quindi solo se il bene demaniale o patrimoniale - quali sono anche le strade e le piazze, ai sensi dell'articolo 824, 1° co., ce. - sia "occupato", cioè venga sottratto dal privato, finché dura l'occupazione, al normale e diverso uso pubblico cui è ordinariamente destinato, e possa poi essere restituito alla sua funzione al termine dell'occupazione, con la semplice rimozione di eventuali oggetti o strutture accessorie.

Pertanto, il presupposto impositivo non sussiste sia se il suolo occupato non è "pubblico" (S.U. n. 1611/2007), né soggetto a servitù pubblica (articolo 38, co. 3, D.Lvo n. 507/1993), sia se l'occupante è lo stesso ente territoriale, nel cui demanio o patrimonio indisponibile rientra il bene occupato, sia se detto bene consista o sia compreso - come ad es., i banchi di vendita all'interno di un mercato comunale - in recinti o manufatti edilizi già sottratti all'uso più comune e stabilmente adibiti allo svolgimento esclusivo di determinate attività (Cass. nn. 21215/2004, 6020/2004, 4386/2004, 4221/2004, 4124/2002).

5.2.4.- Da ciò deriva, innanzitutto, che la debenza o l'esclusione della TOSAP non dipendono essenzialmente dall'esistenza di un atto di concessione, dal momento che la tassa è dovuta, ai sensi dell'articolo 38 cit., anche in caso di occupazione senza titolo o abusiva; in secondo luogo, tassa e canone di concessione hanno natura e finalità diverse, quindi non sono fra loro incompatibili, come si ricava indirettamente dall'articolo 17, co. 63, legge 15 maggio 1997, n. 127, e poi dall'articolo 63, D.L.vo 15 dicembre 1997, n. 446, che lasciano in facoltà dell'ente di escludere la tassa relativamente ai beni su cui grava un canone di concessione non ricognitorio (Cass. nn. 23244/2006, 238/2004).

5.3.- Discende ulteriormente da quanto premesso:

5.3.1.- che il privato concessionario, proprio in virtù del patto stipulato col comune, si pone quale fruitore, per scopo imprenditoriale lucrativo, dell'area demaniale costituita da quella parte della rete viaria comunale adibita a parcheggio oneroso di autoveicoli; e che pertanto non è decisivo, per la soluzione della presente controversia, stabilire se la concessione contemplava la consegna materiale delle aree; peraltro, i criteri di convenienza che possono indurre il comune a non esercitare direttamente il potere impositivo nei confronti dei singoli occupanti degli spazi destinati a parcheggio, ma piuttosto nei confronti dell'unico concessionario; e le motivazioni dell'imprenditore, che si ripromette un guadagno dalla gestione dei parcheggi a pagamento, sono contemperati nella misura del canone di concessione; ma lasciano intatto, almeno in linea teorica, il fondamento del potere impositivo, descritto al par. 5.2.2 (in tal senso, sostanzialmente, Cass. nn. 238/2004, 18550/2003, seguite da Cass. n. 12717/2004, non massimata; parzialmente difforme Cass. n. 11553/2004, ma senza conseguenze su questo giudizio, atteso che il presupposto della TOSAP sarebbe comunque integrato dal fatto che, come la stessa ricorrente ammette trascrivendo nel ricorso alcune clausole del capitolato

d'oneri, la sua attività non sarebbe limitata all'esazione delle somme dovute dai singoli per il parcheggio, ma comporterebbe l'occupazione del suolo mediante installazione di apparecchiature proprie, come i parcometri, e di segnaletica);

5.3.2.- che, per conseguenza, il primo motivo (par. 3.2.1) - non involgente una questione "nuova" in appello, come pretenderebbe la resistente, perché insita anche nell'assunto difensivo originario della contribuente, di non debenza della tassa, quindi ammissibile sotto questo profilo processuale - è infondato, in quanto censura la sentenza della commissione regionale per avere fatto dipendere la debenza della TOSAP da un'interpretazione asseritamente errata dell'atto di concessione, mentre la concessione in se stessa (a prescindere dalla materiale consegna delle aree) non è sufficiente a far escludere la debenza della tassa; di tal che il quesito conclusivo (circa la corretta interpretazione, sul punto, del contratto di concessione e del relativo capitolato d'oneri) risulta non decisivo per la soluzione della controversia;

5.3.3.- che analogamente infondati, per conseguenza, sono i motivi secondo e terzo (par. 3.2.2 e 3.2.3), con cui la sentenza è criticata - rispettivamente, per violazione di legge e vizio di motivazione - in relazione, pur sempre, all'individuata sussistenza (peraltro, adeguatamente motivata) di un presupposto impositivo che la ricorrente ritiene, senza giuridico fondamento, estraneo alla normativa di applicazione della TOSAP; presupposto da ritenere invece non escluso dalla concessione del servizio di gestione del parcheggio e del correlativo potere di esazione, a prescindere dall'indagine sull'avvenuta installazione di "apparecchiature necessarie per garantire un corretto e funzionale servizio", come i parcometri, previste direttamente dal Capitolato, parzialmente trascritto nel ricorso (pag. 9).

5.4.- È invece fondato il quarto motivo (par. 3.2.4) del ricorso principale. concernente la spettanza dell'esenzione prevista dall'articolo 49, lett. a), D.L.vo n. 507/1993, chiesta in subordinato dalla contribuente.

5.4.1.- È opportuno premettere che il legislatore, già con l'articolo 17, co. 63, legge n. 127/1997, cit., aveva dato facoltà ai comuni di prevedere agevolazioni, fino all'esenzione completa dalla TOSAP, in relazione a superfici e spazi gravati da canoni concessori non ricognitori; in modo più pregnante, l'articolo 63, co. 1, D.L.vo n. 446/1997, pure cit. (poi sostituito dall'articolo 31, legge 23 dicembre 1998, n. 448), ha riconosciuto a comuni e province, fra l'altro, il potere, esercitabile mediante l'adozione di apposito regolamento, di sostituire la TOSAP con il pagamento di un canone stabilito in base a tariffa, gravante sul concessionario.

Il canone, secondo giurisprudenza condivisa dal collegio (S.U. nn. 14864/2006, 12167/2003; Cass. n. 23244/2006), rappresenta un *quid* ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo in luogo del quale può essere applicato, e risulta configurato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici.

5.4.2.- L'ammissibile alternatività del canone, rispetto alla tassa, sta certamente a significare una *mens legis* non ostativa in generale, e salvo esame delle specifiche clausole convenzionali - della possibilità di considerare il concessionario quale mero utilizzatore e gestore, in virtù e nei limiti della concessione, del servizio svolto sul bene pubblico; ossia quale mero sostituto del comune concedente che resterebbe, in tal caso, l'unico vero occupante della sede stradale, nell'alto di delimitarne la parte - non strettamente necessaria alla funzione primaria di libera circolazione - che rivela potenzialità economiche connesse all'opportunità di parcheggio dei veicoli. 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 dell'ente suddetto, che non sarebbe tenuto ovviamente al pagamento della tassa verso se stesso, e che peraltro è esentato soggettivamente dal tributo, ai sensi dell'articolo 49, lett. a), D.L.vo n.

507/1993; salvo che una diversa volontà pattizia emerga dall'atto di concessione, anche con riferimento specifico alla TOSAP, non essendo sufficienti generiche espressioni a significare l'intenzione del concedente di cumulare canone e tassa.

5.4.3.- Alla spettanza dell'esenzione, nei termini suddetti, non è di ostacolo la mancanza, nell'attività di gestione del parcheggio, di "finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica", che il citato articolo 49, lett. a), richiede per esentare dalla tassa alcuni enti pubblici, non anche lo Stato e gli enti territoriali e loro consorzi, che godono del beneficio per ragioni puramente soggettive (in tal senso, condivisibilmente, Cass. n. 7197/2000, in motivazione).

5.4.4.- Né, d'altra parte, osterebbe il rilievo che il concessionario, agendo in qualità d'imprenditore commerciale, si proponga uno scopo di lucro. Come si è già avuto modo di osservare (par. 5.3.1), l'atto di concessione rappresenta il punto d'incontro, per reciproca convenienza lasciata all'insindacabile (in questa sede) valutazione delle parti, degli interessi pubblici e privati in gioco; ciò non toglie che il concessionario, appositamente autorizzato, eserciti poteri altrimenti di competenza dell'ente territoriale, indispensabili per il raggiungimento degli scopi comuni. L'esenzione di cui si discute deriva da tale investitura, nel quadro del citato articolo 49, lett. a), e non è collegata in alcun modo all'aspetto economico o, più propriamente, commerciale dell'iniziativa.

Analogamente aveva peraltro concluso - pur prescindendo dalle considerazioni relative alla normale alternatività (salvo espressa volontà contraria) fra tassa e canone concessorio (par. 5.4.1) - la già citata Cass. n. 7197/2000, mentre le successive Cass. nn. 15629/2004, 11175/2004, 1640/2004 non sembrano significative (se non per *a contrariis*) nel caso in esame, poiché si riferiscono all'appaltatore che, a differenza del concessionario, non opera "in luogo" dell'ente, ma solo "nell'interesse" del medesimo. Ad identica conclusione perviene Cass. n. 17495/2003, che appunto esclude la spettanza dell'esenzione perché il privato, pur agendo in virtù di convenzione col comune, aveva "disposto delle aree e degli spazi pubblici non in nome di quest'ultimo, bensì in proprio ed autonomamente".

5.4.5.- Si tratta quindi di conoscere, con indagine riservata al giudice di merito, al fine di decidere circa la spettanza dell'esenzione, in quale veste esattamente abbia agito il concessionario nella fattispecie dedotta in giudizio; e se l'atto di concessione contempli espressamente, oppure no, l'obbligo della ricorrente di pagare, oltre al canone, anche la TOSAP.

5.5.- La necessità di rinnovare il giudizio, nei termini suespressi, circa la spettanza dell'esenzione ex articolo 49, lett. a), D.L.vo n. 507/1993, assorbe il quinto motivo (par. 3.2.5) del ricorso principale, contemplante un'ipotesi ulteriormente subordinata.

5.6.- Il primo motivo del ricorso incidentale (par. 3.3), concernente la compensazione delle spese di lite disposta dalla commissione regionale, è assorbito in conseguenza del rinvio.

I due motivi del ricorso incidentale condizionale sono inammissibili, essendo stati proposti dalla parte interamente vittoriosa in appello, perciò non avente interesse all'impugnazione e, comunque, abilitata a riproporre le relative eccezioni nel giudizio di rinvio.

#### *6.- Dispositivo*

*P. Q. M.*

La Corte di Cassazione riunisce i ricorsi. Accoglie il quarto motivo del ricorso principale, rigetta i primi tre motivi, assorbe il quinto motivo del ricorso principale ed il primo motivo del ricorso incidentale; dichiara inammissibili i due motivi del ricorso incidentale condizionale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese di questo giudizio di cassazione, ad altra sezione della commissione tributaria regionale della Liguria.