

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ADAMO Mario - Presidente -  
Dott. PARMEGGIANI Carlo - rel. Consigliere -  
Dott. DIDOMENICO Vincenzo - Consigliere -  
Dott. SAMBITO Maria Giovanna C. - Consigliere -  
Dott. BOTTA Raffaele - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 17595/2007 proposto da:

ENEL DISTRIBUZIONE SPA Società con Socio unico di ENEL S.P.A. in persona del Procuratore e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA CORSO D'ITALIA N. 19, presso lo studio dell'avvocato PAPARELLA FRANCO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato PARLATO Andrea con procura notarile del Not. Dr. FRANCESCO PAOLO CASTELLANA in PALERMO, rep. n. 4267 del 26/09/2011;

- ricorrente -

contro

INPA SPA;

- intimato -

e contro

COMUNE DI BAGHERIA in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA CATONE 29, presso lo studio dell'avvocato CALCATERRA PINUCCIA, rappresentato e difeso dall'avvocato PASSALACQUA EUGENIO con procura notarile del Not. Dr. MARIA CHIARA GIARDINA di BAGHERIA, rep. n. 25 del 09/04/2008;

- resistente -

sul ricorso 20474/2007 proposto da:

INPA SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA COL DI LANA 28, presso lo studio dell'avvocato FRAZZITTA ORIETTA, rappresentato e difeso dall'avvocato CACOPARDO GUIDO, giusta delega in calce;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

ENEL DISTRIBUZIONE SPA E PER ESSA ENEL SERVIZI SRL, Società con socio unico soggetta a direzione e coordinamento ENEL S.P.A. in persona del Procuratore e legale rappresentante pro tempore, giusta procura alle liti come sopra descritta, elettivamente domiciliato in ROMA CORSO D'ITALIA N. 19, presso lo Studio dell'avvocato PAPARELLA FRANCO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato PARLATO ANDREA;

- controricorrente al ricorso incidentale -

avverso la sentenza n. 47/2006 della COMM. TRIB. REG. di PALERMO, depositata il 10/11/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 11/10/2011 dal Consigliere Dott. CARLO PARMEGGIANI;

sono comparsi per il ricorrente gli Avvocati PAPARELLA e PARLATO, che hanno chiesto l'accoglimento del ricorso;

è comparso per il resistente Comune di BAGHERIA, l'Avvocato PASSALACQUA, che ha chiesto il rigetto del ricorso principale;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. POLICASTRO Aldo, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale e ricorso incidentale.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'I.N.P.A. s.p.a. concessionaria del Comune di Bagheria per il servizio di accertamento e riscossione della tassa per la occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) notificava il 19 agosto 1997 un avviso di accertamento ad ENEL s.p.a., con il quale liquidava la tassa della occupazione temporanea e dei relativi accessori dovuti in dipendenza della autorizzazione rilasciata dal comune alla società per la esecuzione, nell'anno 1995, di lavori di scavo e posa di cavi lungo le vie cittadine.

L'Enel s.p.a. proponeva ricorso avverso l'avviso e la impugnazione era rigettata sia in primo che secondo grado.

L'ente proponeva ricorso per cassazione avverso la sentenza di secondo grado della Commissione Tributaria della Sicilia, con sette motivi. Questa Corte accoglieva il quinto motivo di ricorso, ritenuto pregiudiziale, relativo ad omessa pronuncia della CTR sulla eccezione, reiterata nell'atto di appello, di illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto la sede secondaria dell'INPA s.p.a. in (OMISSIS) non era iscritta nel Registro delle Imprese e non risultavano i poteri di firma del funzionario responsabile che aveva redatto e sottoscritto l'atto quale rappresentante legale di detta sede secondaria, mancando una procura che ne dimostrasse la esistenza. Dichiarava quindi assorbiti gli ulteriori motivi di gravame, cassava la sentenza impugnata e rinviava per nuovo esame a diversa sezione della CTR di provenienza.

A seguito di ricorso in riassunzione dell'ENEL, la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, con sentenza n. 47/20/06 in data 7-7-06, depositata il 10-11-06, giudicando in sede di rinvio riteneva infondata in fatto la eccezione non considerata dalla precedente sentenza di secondo grado, la respingeva e, nel contraddittorio con INPA s.p.a. pronunciava nel merito sui motivi di appello dell'ente, rigettando il gravame.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione l'ENEL, con otto motivi. INPA s.p.a. resiste con controricorso e svolge ricorso incidentale, con un motivo, illustrato da memoria.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente i ricorsi principale ed incidentale devono essere riuniti ex art 335 c.p.c.. Con il primo motivo ENEL s.p.a. deduce violazione degli artt. 383 e 384 c.p.c. ed omessa pronuncia sulla questione di fatto rimessa alla valutazione del giudice di merito.

Sostiene che il giudice di rinvio non avrebbe rispettato i termini della questione oggetto di riesame, in quanto, stabilendo che a (OMISSIS) non vi era una sede secondaria dell'INPA s.p.a., ma una mera articolazione amministrativa della stessa, era incorso in vizio di ultrapetizione essendo già stato stabilito dalla Corte che vi era una sede secondaria per cui il giudice di rinvio avrebbe dovuto limitarsi ad accertare se questa fosse o meno iscritta nel registro delle imprese, ed inoltre aveva tratto dal proprio accertamento conseguenze diverse da quelle indicate dalla suprema Corte.

Con il secondo motivo deduce violazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 51, ed omessa motivazione.

Assume che, ritenendo come valida la affermazione della CTR secondo cui non vi era sede secondaria dell'INPA s.p.a. in (OMISSIS) ed altresì che l'atto di accertamento era stato emesso dal legale rappresentante della società con sede in (OMISSIS) l'atto stesso appariva illegittimo in quanto conteneva indicazioni sulla busta e nella intestazione facenti riferimento non a (OMISSIS) ma a (OMISSIS) anche per la indicazione del giudice competente per la impugnazione, fatti che indicavano la esistenza di una sede in (OMISSIS). Inoltre vi era una nullità insanabile derivante dalla errata indicazione della competenza territoriale (che secondo la ricostruzione fattuale della CTR, doveva essere Roma) e dalla mancanza di produzione del contratto di concessione, anche alla luce dell'obbligatorio deposito presso il Comune della procura del rappresentante del concessionario ai sensi dell'art. 31 del D.Lgs. citato, nella formulazione valida "ratione temporis".

Con il terzo motivo deduce violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. e difetto di motivazione in quanto la CTR aveva affermato che ENEL aveva utilizzato "a pieno" le autorizzazioni rilasciate dal Comune per la esecuzione dei lavori, con mero riferimento agli "atti di causa" senza alcuna ulteriore specificazione.

Con il quarto motivo deduce violazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 50, artt. 115 e 116 c.p.c., ed omessa motivazione in quanto la CTR ha tratto la convinzione dell'utilizzo delle concessioni dalla dichiarazione di inizio dei lavori effettuata dall'ente, senza considerare che nè da tale dichiarazione, nè dalla autorizzazione del Comune era possibile evincere l'entità e la ubicazione delle opere effettivamente eseguite da ENEL. Sotto il profilo della ripartizione dell'onere della prova sostiene che questo è a carico dell'ente impositore, anche nella ipotesi come la presente in cui ENEL non aveva presentato la denuncia di occupazione, in quanto da un lato, trattandosi di occupazione temporanea, il modulo di denuncia a tal fine predisposto non consentiva la esposizione di dati sufficienti alla liquidazione della imposta, dall'altro l'ente impositore non era facultato ad esperire forme di accertamento induttivo, essendo tenuto al controllo effettivo delle opere concretamente eseguite dal concessionario.

Con il quinto motivo deduce violazione degli artt. 42 e 45 D.Lgs. citato, nonché artt. 115 e 116 c.p.c., e omessa o contraddittoria motivazione, sostenendo che poichè la TOSAP si fonda sulla effettiva occupazione del suolo pubblico, il criterio seguito dall'ente impositore fondato sul contenuto della autorizzazione, illegittimo in sè, portava anche a conseguenze irrazionali e contrastanti con il "fatto notorio" ovvero come elementare metro di giudizio. Espone argomentazioni di fatto da cui dovrebbe indursi che la occupazione del suolo pubblico non poteva essere continuativa per tutto il periodo dei lavori, svolti "per tranches".

Con il sesto motivo deduce violazione dell'art. 112 c.p.c., in tema di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, e del D.LGS. n. 507 del 1993, art. 39, assumendo che la CTR non aveva preso in considerazione la eccezione formulata dall'appellante sul rapporto tra tassa e costo del servizio, sul rilievo che l'ammontare della tassa risultava superiore al costo dell'appalto per la esecuzione dei lavori, e ciò a dire della ricorrente ENEL sarebbe in contrasto con l'art 39 cit.

(principio di proporzionalità del tributo).

Con il settimo motivo deduce violazione dell'art. 53, commi 1 e 2 D.Lgs. citato, sostenendo che poichè per la occupazione temporanea la denuncia ed il pagamento della tassa coincidono, doveva essere applicata una sola sanzione, e non due, essendo l'adempimento unico.

Con l'ottavo motivo assume violazione della L. 8 agosto 1995, n. 349, art. 11 bis, sulla determinazione degli interessi di mora, sostenendo che la proroga al 30 settembre 1995 dei termini per la denuncia ed il versamento della TOSAP si applicava anche alle occupazioni temporanee, con diminuzione da quattro a tre dei semestri di mora rilevanti a tal fine.

Con l'unico motivo di ricorso incidentale la resistente deduce violazione dell'art. 394 c.p.c., in quanto il ricorso in riassunzione concludeva per la riforma della sentenza già cassata e prescindeva dall'originario atto di appello di ENEL s.p.a., per cui doveva ritenersi nullo.

Occorre preliminarmente prendere in considerazione il motivo di ricorso incidentale, concernente la asserita nullità dell'atto di riassunzione.

Questo deve essere respinto in primo luogo per mancanza di autosufficienza, non essendo nè prodotto nè riprodotto l'atto di riassunzione di cui si afferma la nullità. Peraltro, la CTR ha affermato espressamente che detto atto a prescindere dalla intestazione ha i requisiti di un valido atto di riassunzione e sul punto il mezzo di impugnazione appare generico, vizio non sanato (nè sanabile) dalla successiva memoria.

Il primo motivo del ricorso principale è infondato.

Questa Corte, cassando la sentenza impugnata in relazione al quinto motivo di ricorso di ENEL, ha preso atto della natura pregiudiziale della eccezione svolta dalla ricorrente fondata sulla asserita esistenza in (OMISSIS) di una sede secondaria di INPA s.p.a., e

delle conseguenze della stessa sul piano giuridico in caso di ritenuta fondatezza, ma non ha in alcun modo statuito sulla veridicità della premessa di fatto della eccezione, nè poteva farlo, non avendo la CTR nella sentenza impugnata enunciato alcunchè su tale punto, ed essendo l'annullamento determinato appunto da tale mancata considerazione.

Ne consegue che l'esame del giudice di rinvio non era sottoposto a limitazione alcuna, dovendo questi in primo luogo verificare la fondatezza della eccezione prendendo in esame la questione non valutata dal precedente giudice di merito. Indagine che si è conclusa con l'accertamento in fatto che non esisteva in (OMISSIS) alcuna sede secondaria, ma unicamente una articolazione amministrativa, e che la sede legale (unica) della società era ubicata in (OMISSIS); e che altresì non vi era alcuna carenza di potere nel sottoscrittore dell'atto di accertamento, in quanto dalla mera lettura del medesimo si evinceva che tale soggetto si identificava con (l'unico) rappresentante legale della società. Punto che travolge la necessità di deposito della procura presso il comune, richiesta dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 31, nella formulazione valida "ratione temporis" unicamente nella ipotesi che il rappresentante locale dell'ente concessionario fosse soggetto diverso dal legale rappresentante dell'ente medesimo.

Non esiste quindi alcuna violazione del quesito posto da questa Corte al giudice di rinvio, che ha avuto corretta risposta.

Su tale premessa, sono inammissibili, perchè formulate per la prima volta in questa sede, le eccezioni svolte nel secondo motivo.

Infatti, non vi è stata alcuna immutazione della realtà processuale, come "ab initio" riscontrabile, per cui la valutazione operata in prime cure dalla ricorrente sui motivi di ritenuta illegittimità dell'atto impositivo, culminata nella eccezione che ha dato luogo all'annullamento della prima sentenza di appello, non può essere mutata con una diversa considerazione degli elementi processuali ed una diversa prospettazione di illegittimità una volta accertata la infondatezza della eccezione medesima, non essendo possibile la proposizione di motivi diversi ed ulteriori rispetto a quelli dell'originario atto di appello, nè essendo rilevabile di ufficio alcuna delle questioni prospettate, ed in particolare quelle concernenti la competenza per territorio.

In ordine ai motivi terzo, quarto e quinto, tra loro strettamente connessi, e che quindi possono essere valutati congiuntamente, appare necessaria una premessa relativa alla disciplina dell'onere della prova nella presente materia.

Il principio generale, secondo cui la tassa è collegata alla superficie effettivamente occupata ed alla durata in concreto della occupazione medesima, presuppone l'adempimento da parte del destinatario della autorizzazione degli obblighi posti direttamente a suo carico dalla legge, nella specie la denuncia ed il contestuale pagamento della tassa, in sostanza una "autoliquidazione" del tributo da parte dell'esecutore della occupazione sulla base dei dati in suo possesso (ed oggetto di denuncia) sulle opere effettuate, sullo spazio occupato e sui tempi di esecuzione. Il rilievo secondo cui il modulo ufficiale predisposto all'uopo non avrebbe le "caselle" idonee a specificare gli elementi per la determinazione del tributo, oltre che inammissibile in sè in quanto diretto ad introdurre per la prima volta una valutazione in fatto nel giudizio di legittimità, è inconsistente in quanto, in ogni caso, il modulo pone in condizioni l'ente concedente di apprezzare l'esito della liquidazione operata direttamente dal contribuente.

In tale caso, è ovvio che l'ente concedente od il suo delegato, qualora intendano contestare la determinazione della tassa in tal modo operata dal contribuente, sono soggetti all'onere di dimostrare il proprio assunto esponendo gli elementi di prova in difetto dei quali, ed altresì in caso di insufficienza dei medesimi, la pretesa fiscale non può trovare accoglimento.

Nel caso in cui tale fondamentale adempimento non sia stato posto in essere dal contribuente, l'ente concedente non può essere onerato di compiti che la legge non pone a suo carico, ovvero la determinazione della entità effettiva della occupazione e dei tempi di questa, sostituendosi ex officio in un obbligo del contribuente, e quindi, in difetto degli adempimenti di cui all'art. 50 cit., e quindi anche del pagamento nei termini di legge, è autorizzato a procedere alla liquidazione con i dati in suo possesso, ovvero quelli

contenuti nel provvedimento autorizzativo, (nonchè nella denuncia di inizio dei lavori) peraltro tratti dalla istanza del contribuente, non potendosi presumere, in mancanza di attestazioni contrarie da parte dell'utilizzatore, che questi non abbia eseguito ciò che aveva chiesto di essere autorizzato a compiere.

In sostanza, non vi è nel caso in questione alcuna ipotesi di "accertamento induttivo" bensì una liquidazione del tributo sulla base di dati in atti recepiti dal comune su indicazione da parte dello stesso contribuente. In tal caso, l'onere della prova di minore o diversa utilizzazione della autorizzazione e la difformità in concreto tra la pretesa fiscale e la occupazione effettivamente eseguita ricade sul contribuente (v. Cass. n. 10263 del 2005). Prova che non può certo consistere in illazioni presuntive sulla congruenza o meno di detta pretesa, ma in attestazioni di fatti e dati concreti ed effettivi.

Nella presente ipotesi, in cui l'ente ricorrente non ha fatto nè denuncia nè versamento, gravava sul medesimo l'onere di prova nel senso di cui sopra, onere non assolto nell'unico modo giuridicamente e logicamente valido, ovvero la attestazione della occupazione in concreto effettuata. Invero tutte le censure esposte nei motivi sopra menzionati attengono ad un presunto, insussistente obbligo di accertamento di fatto ritenuto sempre a carico del comune e correlativo, inesistente, onere della prova su di esso gravante, ed a rilievi sulla congruenza della valutazione delle opere effettuata nell'atto di accertamento (asseritamente contrastanti al "notorio" per le conseguenze ed indicate come inattendibili per sostenuta impossibilità tecnica di ottenere dati utili dalla autorizzazione) che si traducono in questioni di mero fatto da un lato in sè inammissibili in questa sede e peraltro prive di autosufficienza in quanto fondati su considerazioni astratte prive del necessario supporto documentale.

I motivi di cui sopra devono quindi essere rigettati.

Il sesto motivo è in primo luogo inammissibile per difetto di autosufficienza, a causa della mancanza di prova di avere svolto tale motivo di impugnazione nell'originario atto di appello, e nel merito comunque infondato in quanto il criterio di proporzionalità esposto nell'art. 39 del D.Lgs. citato ha come unici termini l'ammontare della tassa e la estensione della superficie sottratta all'uso pubblico, senza riferimento alcuno al costo delle opere realizzate in pendenza di occupazione.

Il settimo motivo non è del pari fondato, in quanto gli adempimenti a carico del contribuente sono due (denuncia e pagamento) e quindi tali sono le violazioni, essendo irrilevante che la legge ne richieda la esecuzione simultanea.

L'ottavo motivo è invece fondato.

La norma invocata (L. 8 agosto 1995, n. 349, art. 11 bis) ha prorogato al 30 settembre 1995, con riferimento all'anno 1994, di prima applicazione della normativa introdotta dal D.Lgs. n. 507 del 1993, sia il termine per la deliberazione, da parte dei comuni e delle province, del regolamento e delle tariffe di cui alla disposizione transitoria dell'art. 56 del decreto medesimo, sia il termine per la presentazione della denuncia e per il versamento della Tosap previsto dall'art. 50, senza limitazioni o esclusioni, e pertanto anche con riferimento alla occupazione temporanea pure contemplata dal predetto art. 50, per cui, trovando la proroga applicazione anche per il versamento della tassa dovuta dalla ricorrente per l'anno 1994, gli interessi moratori per il mancato pagamento vanno calcolati con decorrenza dalla data di scadenza della stessa.

All'esito di quanto sopra devono essere respinti i primi sette motivi del ricorso principale ed il ricorso incidentale; deve essere accolto l'ottavo motivo del ricorso principale; la sentenza deve essere cassata in relazione al motivo accolto e, non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, deve dichiararsi che gli interessi moratori sono dovuti con decorrenza dalla data del 30 settembre 1995.

In relazione alla parziale reciproca soccombenza si compensano le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi; rigetta i primi sette motivi del ricorso principale ed il ricorso incidentale; accoglie l'ottavo motivo del ricorso principale, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, dichiara che gli interessi moratori sono dovuti dal 30 settembre 1995. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 11 novembre 2011.

Depositato in Cancelleria il 16 dicembre 2011