Civile Ord. Sez. 5 Num. 16808 Anno 2025
Presidente: SOCCI ANGELO MATTEO
Relatore: PENTA ANDREA
Data pubblicazione: 23/06/2025

Avviso accertamento Tosap – Area destinata a parcheggio – Devoluzione gratuita impianti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso 16239/2024 proposto da:

XXX s.r.l., con sede legale in … (P.I.: …), in persona dell'Amministratore Unico -OMISSIS-, nato a … il … (C.F.: …) rappresentata e difesa dall'Avv. -OMISSIS- (C.F.: …) del foro di Taranto giusta procura speciale allegata in calce al ricorso (indirizzo di posta elettronica certificata: …; fax: al …);

- **ricorrente** -

contro

YYY s.r.l. (C.F.: …), con sede legale in …, in persona del legale rappresentante *pro tempore* e Presidente del Consiglio di Amministrazione Avv. -OMISSIS- (C.F.: …), rappresentata e difesa dall'Avv. -OMISSIS-

(C.F.: …) del Foro di Taranto (fax: …; p.e.c.: …), in virtù di mandato in calce rilasciato su foglio separato, sottoscritto ed autenticato digitalmente, e che costituisce parte integrante del controricorso;

- **controricorrente –**

- avverso la sentenza n. 257/2024 emessa dalla CTR Puglia in data 22/01/2024 e non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Dott. Andrea Penta

Fatti di causa

1. La XXX s.r.l. impugnava un avviso di accertamento con il quale la concessionaria YYY s.r.l., quale concessionaria del servizio di riscossione Tosap, le aveva richiesto il pagamento della somma di euro 23.504,00 a titolo di Tosap per l'anno 2010 in relazione all'occupazione dell'area esterna, adibita a parcheggio, di un complesso sportivo polifunzionale.

2. La CTP di Taranto rigettava il ricorso, rilevando che l'area in questione era stata sottratta all'uso pubblico.

3. Sull'impugnazione della contribuente, la CTR della Puglia rigettava il gravame, affermando che il Comune di Taranto, con le note richiamate nel gravame, aveva espresso la sua opinione sulla debenza del tributo, ma giammai aveva disposto la revoca dell'atto impositivo de quo, tanto che nessun annullamento in autotutela era intervenuto, che l'area in questione non era stata espressamente oggetto della dazione in concessione al privato, tant'è che era esclusa da quanto oggetto di riqualificazione (e, solo poi, gestione) nell'originaria convenzione, che, in ogni caso, l'autorizzazione a sfruttare economicamente l'area a parcheggio non comportava ex se (in assenza di un'espressa previsione in tal senso) l'esonero dall'imposizione fiscale che su tale area gravava ovvero la rinuncia del Comune (anche) alla Tosap, che gli spazi destinati a parcheggio, così come non erano stati oggetto di espressa concessione in uso alla società appellante al fine di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

realizzare interventi su di essi, allo stesso modo giammai avrebbero potuto, dalla stessa, essere restituiti al Comune nell'ambito del *project financing* e che, nel caso di omesso versamento della tassa e di applicazione della misura minima delle sanzioni, non v'era alcuna necessità di motivare ulteriormente l'atto, essendo palese la ragione dell'irrogazione delle dette sanzioni (per l'appunto, il pacifico omesso versamento della tassa), essendosi fatta applicazione della detta misura minimale e non trattandosi di norme oscure nella loro portata, bensì di un'incertezza fattuale sulla sussistenza dei presupposti per l'operatività della tassa.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la XXX s.r.l. sulla base di tre motivi. La YYY s.r.l., quale concessionaria per l'accertamento e la riscossione della Tosap, ha resistito con controricorso.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente rileva la violazione e falsa applicazione degli artt. 38 e 39 d.lgs. n. 507/1993, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR considerato che l'area era ricompresa nell'ambito della concessione da essa stipulata con il Comune di Taranto per la gestione, previa ristrutturazione, riqualificazione e adeguamento, di un complesso sportivo polifunzionale.

2.1. Il motivo è infondato.

Invero, la destinazione al conseguimento di un utile economico, e non al servizio pubblico indifferenziato della collettività, non è certo esclusa dalla previsione, nel corpo dell'atto di concessione (all'art. 5), di un corrispettivo per l'utilizzazione del parcheggio interno della struttura sportiva per assicurare l'equilibrio economico-finanziario della gestione a fronte del maggior investimento (per la ristrutturazione, la riqualificazione e l'adeguamento del complesso sportivo polifunzionale) posto a carico della contribuente.

Del resto, ai sensi, del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 38 e 39, il tributo è dovuto non soltanto in relazione alla limitazione o sottrazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

all'uso normale e collettivo di parte del suolo pubblico, ma anche in relazione all'utilizzazione particolare ed eccezionale di cui esso rappresenta il corrispettivo, indipendentemente da quella limitazione, e cioè per una pura e semplice correlazione con l'utilità particolare diversa dall'uso della generalità. Ne consegue che l'occupazione di un'area pubblica, destinata a parcheggio dall'ente proprietario (o titolare di un diritto reale su di essa) mediante concessione, va assoggettata a tassazione in capo al concessionario, con riferimento all'area posseduta in forza della concessione stessa - e secondo il regime tariffario dettato dal citato d.lgs. n. 507 del 1993, artt. 45 e 46, rispettivamente per le occupazioni temporanee e permanenti - atteso, peraltro, che la predeterminazione delle tariffe di parcheggio e gli oneri gravanti sul concessionario non valgono ad escludere lo specifico vantaggio di quest'ultimo. Infatti egli, con la gestione del parcheggio, esercita una tipica attività d'impresa, alla quale è naturalmente connesso il fine lucrativo (cfr. Cass. Sentenze n. 17591 del 29/07/2009, n. 18550 del 04/12/2003 e, più di recente, Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16946 del 2012). Nel caso di specie, è incontestato che l'area sottoposta a tassazione è riservata ai clienti del complesso sportivo e, soprattutto, che il corrispettivo dovuto per il suo utilizzo viene versato alla contribuente, e non al Comune.

Senza tralasciare che l'assoggettamento alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) non è incompatibile con la concessione in uso di beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile di un ente territoriale, configurandosi il canone concessorio come il corrispettivo dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici, e quindi come un *quid* ontologicamente diverso dalla tassa, dovuta per la sottrazione del bene all'uso pubblico cui è ordinariamente destinato (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 19841 del 15/09/2009).

Né la ricorrente ha contrastato adeguatamente l'affermazione della CTR secondo cui l'area in questione non era stata espressamente oggetto della dazione in concessione al privato, tant'è che era esclusa da quanto oggetto di riqualificazione (e, solo poi, gestione) nell'originaria convenzione, e, in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ogni caso, l'autorizzazione a sfruttare economicamente l'area a parcheggio non comportava ex se (in assenza di un'espressa previsione in tal senso) l'esonero dall'imposizione fiscale che su tale area gravava ovvero la rinuncia del Comune (anche) alla Tosap.

Inconferente è il richiamo operato a Cass., Sez. 5, Sentenza n. 3363 del 07/03/2002, atteso che la stessa, in un caso, del tutto difforme da quello in esame, di cessione dell'area al demanio comunale con contestuale costituzione del diritto del cedente di parcheggio sulla stessa, ha affermato che non si verifica il presupposto d'imposta, non essendosi realizzata alcuna limitazione dell'uso pubblico, dato che l'area occupata era destinata ab origine all'esercizio di un diritto privato.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia la violazione dell'art. 49, lett. a), d.lgs. n. 507/1993, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR considerato che sussisteva un'ipotesi di esenzione dalla Tosap in quanto la convenzione da essa stipulata con il Comune di Taranto rappresentava un vero *project financing* per la realizzazione di opere strutturali necessarie per la funzionalità dell'intero complesso sportivo polifunzionale, ivi inclusa l'area esterna destinata a parcheggio, con la conseguenza che le opere erano state realizzate per conto del Comune.

2.1. Il motivo è infondato.

In materia di Tosap, ove l'ente pubblico abbia dato in concessione a privati un'area pubblica da destinare al parcheggio di autoveicoli, l'imposta si applica nel caso in cui l'atto di concessione abbia ad oggetto l'area stessa e non la gestione del servizio di parcheggio e di riscossione dei relativi incassi, poiché solo nel primo caso è ravvisabile il presupposto impositivo, rappresentato dall'occupazione di spazi appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile, con conseguente sottrazione della relativa superficie all'uso collettivo, mentre nel secondo caso si verifica solo un'occupazione temporanea ad opera del singolo automobilista e non del gestore che, operando quale sostituto dell'ente comunale nello sfruttamento del bene per l'esazione delle entrate, non può essere

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

considerato soggetto passivo d'imposta (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 18670 del 03/07/2023). In particolare, nel caso di area del demanio comunale, appartenente alla rete viaria della città, adibita a parcheggio di autoveicoli, in concessione a società privata, rileva in concreto se quest'ultima occupi l'area, sottraendola all'uso pubblico, integrando, così, il presupposto della TOSAP (come nel caso di specie), ovvero se ad essa società sia soltanto attribuito - quale sostituto dell'ente nello sfruttamento dei beni - il mero servizio di gestione del parcheggio, con il potere di esazione delle somme dovute dai singoli per l'uso, quale parcheggio dei loro veicoli, dell'area pubblica a ciò destinata dal comune, dovendosi ravvisare, in tal caso, un'occupazione temporanea ad opera del singolo e non della concessionaria, con esenzione di quest'ultima dalla tassazione in forza dell'art. 49, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 507 del 1993, salvo che dall'atto di concessione non emerga una diversa volontà pattizia (Cass., Sez, Ordinanza n. 18102 del 21/07/2017).

Del resto, in tema di TOSAP, poiché ai fini dell'esenzione dall'imposta di cui all'art. 49, del d.lgs. n. 507 del 1993, devono sussistere sia il requisito soggettivo, dato dalla natura di ente pubblico non economico del soggetto agente, sia il requisito oggettivo, costituito da un'occupazione effettuata nel perseguimento di una delle finalità tipiche indicate dalla norma stessa, detta esenzione non spetta in caso di occupazione di suolo pubblico al fine di ricavarne un utile economico, dal momento che trattasi di attività posta in essere in difetto del requisito oggettivo della immediata finalità pubblica (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 386 del 10/01/2022).

A tal proposito, va ricordato che il presupposto impositivo della Tosap è costituito, ai sensi degli artt. 38 e 39 del d.lgs. n. 507 del 1993, dalle occupazioni, di qualsiasi natura, di spazi ed aree, anche soprastanti e sottostanti il suolo, appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni e delle Province, che comporti un'effettiva sottrazione della superficie all'uso pubblico, essendo in proposito irrilevanti gli atti di concessione o di autorizzazione relativi all'occupazione, salvo che sussista una delle ipotesi di esenzione previste dall'art. 49 del cit. decreto (Cass.,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Sez. 5, Sentenza n. 28341 del 05/11/2019).

Solo qualora risulti (sulla base di un'indagine rimessa al giudice di merito) che il concessionario agisce quale mero sostituto dell'ente nello sfruttamento dei beni, viene a mancare il presupposto della tassazione, avuto riguardo all'esenzione soggettiva prevista per gli enti territoriali dall'art. 49, comma primo, lett. a), del d.lgs. n. 507 del 1993, salvo che dall'atto di concessione non emerga una diversa volontà pattizia (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 19841 del 15/09/2009; conf. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 14424 del 15/06/2010 e Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 4078 del 18/02/2020), laddove, nella fattispecie in esame, la gestione del complesso sportivo è stata affidata alla concessionaria in proprio.

Va, pertanto, ribadito il principio secondo cui l'esenzione prevista per lo Stato e per gli altri enti pubblici dall'art. 49, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 507 del 1993, postula che l'occupazione sia ascrivibile al soggetto esente, sicché ove la stessa avvenga ad opera della società concessionaria per la realizzazione e la gestione di un'opera pubblica, alla stessa non spetta l'esenzione, senza che assuma rilevanza che l'opera sia di proprietà dello Stato, al quale ritornerà la gestione al termine della concessione, tenuto conto delle finalità lucrative dell'attività d'impresa svolta da una società di capitali (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 11886 del 12/05/2017; Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 19693 del 25/07/2018).

3. Con il terzo motivo la ricorrente denunzia la violazione dell’art. 49, lett. e), d.lgs. n. 507/1993, in relazione all’art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR considerato che, ai sensi dell’atto di concessione, era prevista la devoluzione gratuita al Comune di Taranto dell’impianto adibito a servizio pubblico (centro sportivo polifunzionale) alla fine della concessione.

3.1. Il motivo è infondato.

Com’è noto, la particolare ipotesi di esonero di cui alla lett. e) dell’art. 49 d.lgs. n. 507/1993 è subordinata alla previsione, nella convenzione originaria o in una pattuizione successiva (e non in un atto unilaterale della società), della devoluzione gratuita al Comune, al termine del rapporto,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

degli impianti adibiti ai servizi pubblici.

In particolare, l'occupazione di suolo pubblico per la gestione di un acquedotto, svolta nell'ambito di un rapporto di concessione di pubblico servizio, è esente da tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), ai sensi dell'art. 49, lett. e), del d.lgs. n. 507 del 1993, ove l'occupazione sia effettuata dalla società appaltatrice con gli impianti adibiti al servizio e sia prevista, nello statuto o successivamente, la devoluzione, al termine del rapporto concessorio, degli impianti utilizzati ad un ente pubblico territoriale (beneficiario del gettito del tributo), sia esso - indifferentemente - un Comune o una Provincia (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15247 del 12/09/2012).

Orbene, nel caso di specie, la contribuente si limiterà, al termine del rapporto concessorio, a restituire al Comune di Taranto il centro sportivo, che è già di proprietà dell'ente pubblico territoriale e che sarà stato oggetto di attività di mera manutenzione straordinaria a cura e spese della concessionaria, non risultando (e, comunque, non avendo la contribuente dedotto) che vi siano impianti da quest'ultima realizzati che verranno devoluti gratuitamente al Comune.

Senza tralasciare che oggetto dell'imposizione è l'area esterna adibita a parcheggio (e non anche il centro polisportivo al cui interno sono situati gli impianti), la quale non integra, per quanto detto nell'analizzare il secondo motivo, gli estremi di un impianto adibito a servizio pubblico.

4. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso non merita accoglimento.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

condanna la ricorrente al rimborso delle spese del presente giudizio, che si liquidano in € 2.410,00 per compensi ed € 200,00 per spese, oltre rimborso forfettario nella misura del 15%, Iva e Cap;

ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte di entrambe le parti dell'ulteriore importo pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio tenutasi in data 13.6.2025.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale