

TOSAP

Aree destinate a parcheggi comunali a pagamento

di Salvatore Servidio - Pubblicista

Con l'ordinanza n. 2659/2020, la Corte di Cassazione ha stabilito, in materia di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, che in presenza di un provvedimento di concessione o di autorizzazione, per mezzo del quale il Comune o la Provincia acconsente ad un privato di occupare il proprio suolo, sarà quest'ultimo (concessionario o autorizzato) il soggetto passivo della TOSAP; invece, quando il contratto che connette al Comune il privato ha ad oggetto la gestione di parcometri elettrici per la disciplina e l'esazione delle tariffe per la sosta di autovetture, la rimozione dei veicoli e la custodia dei veicoli rimossi, non si configura come una vera e propria concessione di utilizzo degli stalli, bensì appare un appalto di servizi di gestione.

Il processo

La controversia trattata dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza 5 febbraio 2020, n. 2659, concerne l'impugnazione di un avviso di accertamento con il quale l'Ente locale - per mezzo della società partecipata alla quale il Comune aveva affidato in regime di convenzione il servizio di gestione e riscossione delle entrate tributarie - chiedeva il pagamento della TOSAP per l'anno 2001 riferita alle aree occupate dai parcheggi comunali a pagamento la cui gestione era stata affidata alla società contribuente. Quest'ultima si opponeva contro la mancanza del presupposto impositivo (sottrazione all'uso della collettività dello spazio pubblico utilizzato dal concessionario), la non debenza dell'imposta non avendo avuto la società la concessione degli spazi ma la mera gestione del servizio di parcheggio, nonché il *quantum debeatur* perché non adeguato alla realtà dei luoghi e dei tempi d'uso del parcheggio. Il ricorso veniva accolto in primo grado con sentenza confermata in appello, impugnata con ricorso per Cassazione dall'affidataria del servizio di gestione e riscossione delle entrate tributarie del Comune, che veniva a sua volta accolto con rinvio della causa alla stessa Commissione tributaria regionale, rilevando la Cassazione che la pronuncia cassata non indicava le ragioni per le quali "dovesse configurarsi un'ipotesi di concessione del servizio di parcheggio e non piuttosto di autonoma gestione di un'area o più con appalto, e

quindi in regime di autonomia d'impresa, anche se con determinati oneri e vincoli".

La causa veniva quindi riassunta dalla contribuente con ricorso respinto dalla Commissione regionale a motivo che le parti in causa (Ente locale e società contribuente), avessero concluso un contratto di appalto con il quale il primo affidava alla seconda la gestione del servizio di parcheggio e di riscossione degli inerenti incassi, attività che la società avrebbe svolto in maniera imprenditoriale e per fini di lucro, affermando quindi che la TOSAP era dovuta.

Nel conseguente ricorso per Cassazione la contribuente denuncia, per quanto di interesse, violazione degli artt. 38 e 39 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 e dell'art. 1362 Cod. civ. in tema di interpretazione del contratto tra le parti, nonché erronea valutazione degli elementi di fatto caratterizzanti la fattispecie dell'affidamento alla società del servizio di gestione e custodia parcheggi del Comune, contraddittoria motivazione, omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia, ossia sull'esistenza dell'esenzione prevista dall'art. 49, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 507/1993.

La normativa

Alla doppia sconfitta di merito si è aggiunta anche quella in sede di legittimità. Infatti, nel decidere la vertenza, con l'ordinanza n. 2659/2020 in esame, la Cassazione respinge il ricorso della società ed afferma che in presenza di un provvedimento di concessione o

di autorizzazione, per mezzo del quale il Comune o la Provincia acconsente ad un privato di occupare il proprio suolo, sarà quest'ultimo (concessionario o autorizzato) il soggetto passivo della TOSAP. Al contrario, quando il contratto che connette al Comune il privato ha ad oggetto la gestione di parchimetri elettrici per la disciplina e l'esazione delle tariffe per la sosta di autoveicoli, la rimozione dei veicoli e la custodia dei veicoli rimossi, non si configura come una vera e propria concessione di utilizzo degli stalli, bensì appare un appalto di servizi di gestione.

Ciò posto, si precisa che i plurimi profili censori esposti dalla società nel motivo di ricorso formalmente unico, si sostanziano nella critica all'asserita non corretta interpretazione da parte della sentenza impugnata del presupposto impositivo nella fattispecie concreta, concernente le aree occupate dai parcheggi comunali a pagamento la cui gestione era stata affidata dal Comune alla società contribuente.

Giova, all'uopo, premettere che, seguendo la lettera della legge, l'impianto normativo di riferimento, costituito dagli artt. da 38 a 39 del D.Lgs. n. 507/1993, istitutivo del tributo in narrativa, distingue e individua, in maniera netta, il presupposto impositivo oggettivo della TOSAP da quello passivo-soggettivo.

In particolare il presupposto impositivo della TOSAP è dato, ai sensi degli artt. 38 e 39 del D.Lgs. n. 507/1993, 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. 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, 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. 507/1993, salvo che dall'atto di concessione non emerga una diversa

volontà pattizia (così Cass. 21 giugno 2004, n. 11553; 21 luglio 2017, n. 18102).

Dal complesso normativo sopra citato si ricava che il primo, ossia il presupposto oggettivo, è rappresentato principalmente dalla superficie occupata e non prende, mai, in considerazione, il soggetto di imposta, se non per individuarlo, nel successivo art. 39, nel titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione, o, in mancanza, nell'occupante di fatto, anche abusivo. L'art. 38 del D.Lgs. n. 507/1993, intitolato "oggetto della tassa", indica analiticamente tutti i tipi di occupazione, la cui esistenza determina l'insorgenza dell'obbligo di versare il tributo, precisando, al primo comma, che oggetto della tassa sono le occupazioni di qualsiasi natura anche *sine titulo*, di aree pubbliche di Comuni e Province e, al secondo, che sono, parimenti, soggette alla tassa le occupazioni sottostanti il suolo medesimo, comprese quelle poste in essere con condutture ed impianti di servizi pubblici gestiti in regime di concessione amministrativa.

In effetti, l'art. 38 individua, in via generale, il presupposto dell'imposizione nella sottrazione delle aree e degli spazi pubblici all'uso indiscriminato della collettività per il vantaggio specifico di singoli soggetti e nell'occupazione di aree private soggette a servitù di pubblico passaggio. Sono, dunque, per definizione escluse dall'ambito impositivo le utilizzazioni particolari di fabbricati o porzioni di fabbricati appartenenti ai Comuni o alle Province, fatta eccezione di quelli costruiti su aree di mercato preventivamente sottratte all'uso pubblico che integrano, strutturalmente e funzionalmente, il concetto di "area mercatale" (cfr. Cass., SS.UU., 7 maggio 2020, n. 8628).

Il soggetto passivo d'imposta trova, invece, specifica e chiara individuazione solo nell'art. 39 del D.Lgs. n. 507/1993, intitolato "soggetti attivi e passivi", il quale, come già detto, prevede che la tassa è dovuta al Comune o alla Provincia dal titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, nell'occupante di fatto, anche abusivo, in proporzione alla superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico nell'ambito del rispettivo territorio.

La lettura combinata degli artt. 38 e 39, D.Lgs. n. 507/1993, quale risulta dal contesto, attraverso una piana interpretazione letterale e alla luce della sottesa *ratio legis*, non può che condurre a ritenere, con riferimento ai presupposti oggettivi applicativi di imposta e in continuità con l'orientamento giurisprudenziale, consolidato e indiscusso sul punto, che la TOSAP colpisce tutte le occupazioni di spazio e aree pubbliche, non solo quelle fatte espressamente oggetto di

concessione o autorizzazione da parte dell'ente territoriale ma, anche (ovvero in assenza di tali atti), quelle poste in essere di fatto, anche abusivamente. Da ultimo, l'art. 49, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 507/1993, dispone che sono esenti dalla tassa, le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle Regioni, Province, Comuni e loro consorzi, da enti religiosi per l'esercizio di culti ammessi nello Stato, da enti pubblici di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (ora art. 73, comma 1, lett. c, TUIR), per finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica.

Concessione dell'area o della gestione del servizio

Nel caso di specie appare dirimente l'interpretazione del contratto intervenuto tra le parti, ossia tra la società contribuente e il Comune, per individuare se esso si riferisca:

- alla concessione di un'area che verrebbe così sottratta all'uso pubblico a vantaggio del privato,
- oppure alla concessione non dell'area ma della gestione del servizio di parcheggio e di riscossione degli inerenti incassi.

L'art. 1362 Cod. civ. dispone infatti che nell'interpretare il contratto si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole. Per determinare la comune intenzione delle parti, si deve valutare il loro comportamento complessivo anche posteriore alla conclusione del contratto.

Al riguardo, gli orientamenti giurisprudenziali susseguiti nel tempo, hanno, peraltro, fatto perdere alla TOSAP, rispetto alla sua istituzione, il carattere di "tassa", esaltandone sempre più l'effettiva funzione di "imposta", atteso che il tributo non sarebbe propriamente commisurato al pagamento della fruizione di un servizio pubblico (Cass. 8 luglio 1998, n. 6666; 6 dicembre 2016, n. 24920; 14 settembre 2016, n. 18108) ma l'obbligazione tributaria sorgerebbe per il mero fatto della sottrazione del suolo comunale o provinciale al libero uso collettivo, effettuata con "le occupazioni di qualsiasi natura". A tale elemento oggettivo, costituito dalla relazione materiale instaurata dal privato con la cosa pubblica, alcuni arresti giurisprudenziali della Sezione tributaria hanno, poi, correlato, quale ulteriore presupposto applicativo, il vantaggio esclusivo (Cass. 12 gennaio 2004, n. 238; Cass. 1° giugno 2016, n. 11450), o il beneficio economico che il privato ritragga dall'occupazione di spazio pubblico (Cass. 12 maggio 2017, n. 11882).

Conclusioni

La TOSAP ha un presupposto oggettivo, rappresentato dalla superficie occupata, e non prende in considerazione il soggetto, se non per individuarlo come titolare della concessione o come soggetto occupante senza titolo. Tuttavia, come detto, sulla base dell'evoluzione giurisprudenziale che ha riconosciuto alla TOSAP il carattere non più di tassa, bensì di imposta, la Cassazione ha più volte rimarcato che l'obbligazione tributaria sorge in connessione di un beneficio economico ritratto dal soggetto privato per via dell'occupazione. Un ulteriore elemento che contraddistingue il presupposto della TOSAP è dato dal fatto che l'occupazione del patrimonio indisponibile di Comuni e Province fa sorgere l'obbligazione tributaria solo se l'apprensione della cosa (duratura o temporanea) risulti di tipo reversibile, nel senso che l'avvenuta occupazione privata non comporta alcuna modifica dello spazio comunale o provinciale. Pertanto, una volta terminato l'uso privatistico del suolo, se esso risulterà facilmente ripristinabile all'uso collettivo cui era originariamente predestinato, tale occupazione sarà soggetta all'imposta. Invece, se con la fine dell'uso privatistico, il patrimonio occupato non ritornerà usufruibile dalla collettività, perché l'occupazione ha modificato la natura originaria del suolo, allora si tratterà di una occupazione cosiddetta "irreversibile" e non sarà assoggettabile a tassazione dall'ente territoriale; semmai, al ricorrere delle circostanze previste dalla legge, sorgerà il diritto dell'ente territoriale al risarcimento del danno subito. Ultimo elemento che contraddistingue il presupposto della TOSAP è che la tassa rimane un tributo tradizionalmente connotato dalla territorialità, ossia dalla imprescindibile localizzazione del presupposto realizzativo dell'occupazione del territorio comunale o provinciale. Per cui, non sconterà la TOSAP l'occupazione di soprassuolo o sottosuolo che insiste su un'area demaniale dello Stato o delle Regioni, non riconducibile al patrimonio del Comune o della Provincia. In definitiva, si può affermare che la TOSAP sorge per effetto di un duplice presupposto: il tributo è dovuto non soltanto in relazione alla limitazione o sottrazione all'uso normale e collettivo di parte di suolo comunale o provinciale, ma anche in relazione all'utilizzazione particolare ed eccezionale che ne fa il privato, il quale occupa lo spazio pubblico per perseguire uno specifico scopo privato.

Principio cardine è l'occupazione del suolo pubblico e il vantaggio del singolo a discapito della collettività; il privato-concessionario, nel sottoscrivere un contratto con il quale in qualche modo acquisisce l'uso di

tali stalli che per natura sono di pubblico utilizzo, ne assimila anche i doveri, pertanto, la relativa tassazione. La tesi si basa sul concetto dell'occupazione di un'area pubblica, destinata a parcheggio dall'ente proprietario, mediante concessione, alla quale va assoggettata la tassazione in capo al concessionario, con riferimento all'area in forza della concessione stessa. Includendo anche il principio per il quale la predeterminazione delle tariffe di parcheggio e gli oneri gravanti sul concessionario non valgono ad escludere lo specifico vantaggio di quest'ultimo, egli difatti con la gestione del parcheggio esercita attività d'impresa, ovviamente a fini di lucro.

In analoghe controversie, precedenti di legittimità hanno affermato che in tema di TOSAP, "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 dagli art. 45 e 46, del D.Lgs. n. 507 del 1993, 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. 25 gennaio 2005, n. 1481; 29 luglio 2009, n. 17591; 4 ottobre 2012, n. 16944; 5 ottobre 2012, n. 17084; 8 ottobre 2012, n. 17124; 21 giugno 2017, n. 15440). In conclusione, in presenza di un provvedimento di concessione o di autorizzazione, per mezzo del quale il Comune o la Provincia acconsente ad un privato di occupare il proprio suolo, sarà quest'ultimo (concessionario o autorizzato) il soggetto passivo della

TOSAP. Al contrario, quando il contratto che connette al Comune il privato ha ad oggetto la gestione di parcometri elettrici per la disciplina e l'esazione delle tariffe per la sosta di autovetture, la rimozione dei veicoli e la custodia dei veicoli rimossi, non si configura come una vera e propria concessione di utilizzo degli stalli, bensì appare un appalto di servizi di gestione. Ciò in applicazione dagli artt. 38 e 39 del D.Lgs. n. 507/1993, nei quali si afferma che il presupposto impositivo della tassa è costituito dalle occupazioni, di qualsiasi natura appartenenti al demanio pubblico, che comporti effettiva sottrazione della superficie all'uso pubblico. Pertanto, solo quando si concede al privato la sola gestione del servizio, 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 si intende un'occupazione temporanea, ad opera del singolo e non della concessionaria, che pertanto non sottrae al pubblico uso l'area (Cass. 5 novembre 2019, n. 28340).

Tanto più che nel caso di specie la sentenza impugnata ha posto in rilievo il fatto che la società contribuente nel suo esercizio imprenditoriale dell'attività di gestione faceva propri, su base contrattuale, gli incassi derivanti dal parcheggio (non quindi percependo un corrispettivo fisso), rimettendo al Comune solo una certa percentuale (aggio). Su questo aspetto la parte, nel ricorso per Cassazione, ha mancato di specificare le ragioni per le quali essa contribuente sarebbe un mero gestore del servizio dei parcheggi del Comune, restando pertanto soccombente.

Ne segue che resta definitivamente confermato l'assoggettamento al tributo dell'occupazione delle aree comunali in questione da parte della società ricorrente.