



REPUBBLICA ITALIANA  
LA CORTE DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

4078-20

Composta da

Avviso accertamento  
Tosap - Affidamento  
servizio pubblico  
gestione area a verde.

- Domenico Chindemi · Presidente -
- Maura Caprioli · Consigliere -
- Antonio Mondini · Consigliere -
- Andrea Penta · Consigliere Rel. -
- Raffaele Botta · Consigliere -

Oggetto  
R.G.N. 9870/2017 9870/2016  
non. 4078  
UP - 4/12/2019

ha pronunciato la seguente

9870/2016 **ORDINANZA**

sul ricorso 9870/2017 proposto da:

EMMEGI s.r.l. (C.F.: 02197220730), con sede legale in Taranto, alla Via Umbria n. 19, in persona del legale rappresentante *pro tempore* Patrizia De Rosa (C.F.: BKSPRZ61C57L049I), nata a Taranto il 17.03.1961; DOGRE s.r.l. (C.F.: 00601890718), con identica sede legale, in persona del legale rappresentante *pro tempore* e Presidente del Consiglio di Amministrazione Cosimo Taurino (C.F.: TRNCSM57P13L049P), nato a Taranto il 13.09.1957;

rappresentate e difese dall'Avv. Stefano Fumarola (C.F.: FMRSFN68M24L049K) e dall'Avv. Samuele Donatelli (C.F.: DNTSML72M27L049S) ed elettivamente domiciliate presso lo studio dell'Avv. Giovanni Battista Conte, in Roma alla Via Ennio Quirino Visconti n. 99, come da procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrenti -

contro

8075  
2016

Copia comunicata ai soli fini dell'art. 133 c.p.c.

[redacted] soc. coop. a r.l. (C.F.: [redacted]), con sede legale in Taranto alla [redacted], in persona del legale rappresentante [redacted] [redacted], nato a Taranto il [redacted], rappresentata e difesa, congiuntamente e disgiuntamente, giusta procura speciale a margine del controricorso, dall'Avv. Alessandro Riccioni (C.F.: RCCLSN75H25H501V) e dall'Avv. Stefania Montanaro (C.F.: MNTSFN81L65E205Y), con domicilio eletto presso lo studio dell'Avv. Alessandro Riccioni, in Roma al Viale Bruno Buozzi n. 49;

- **controricorrente** -

- avverso la sentenza n. 590/28/2015 emessa dalla CTR Puglia in data 17/03/2015 e non notificata;

udita la relazione della causa svolta all'adunanza camerale del 4/12/2019 dal Consigliere Dott. Andrea Penta.

#### **Ritenuto in fatto**

Con ricorso presentato il 3.5.2007, la società cooperativa Il Panda proponeva opposizione avverso avviso di accertamento notificato dalla Emmegi s.r.l., quale concessionaria del servizio di accertamento e riscossione del Comune di Taranto, con il quale veniva accertata un'imposta TOSAP di euro 16.904,69, oltre interessi e sanzioni, per l'anno 2006. Il contribuente chiedeva, pertanto, alla Commissione Tributaria Provinciale di dichiarare la nullità dell'ingiunzione per inesistenza della notifica dell'atto presupposto, in subordine, di dichiarare l'inapplicabilità della tassa TOSAP per inesistenza del presupposto impositivo e, in estremo subordine, l'inapplicabilità della tassa per incompatibilità con il canone concessorio.

Si costituiva in giudizio il concessionario, sostenendo la sussistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi per l'imposizione e concludendo per il rigetto del ricorso e la conferma dell'avviso opposto.

I giudici di prime cure, con sentenza n. 96 del 17/03/2008, annullavano l'avviso di accertamento limitatamente alla struttura in legno, alle fioriere ed all'area di ristoro, confermando per il resto l'atto impugnato.

Con atto di appello depositato il 28/04/2010 la Emmegi S.r.l. chiedeva

alla Commissione Tributaria Regionale, in accoglimento del proposto appello ed in parziale riforma della sentenza appellata, di confermare l'avviso di accertamento, con condanna di controparte al pagamento delle spese e competenze di giudizio.

Nelle controdeduzioni presentate in data 15/06/2010 la cooperativa proponeva appello incidentale avverso la suddetta sentenza, chiedendo in via subordinata la riduzione massima della tassa, delle sanzioni e degli interessi.

Con sentenza del 17.3.2015 la CTR Puglia accoglieva l'appello principale e rigettava quello incidentale sulla base delle seguenti considerazioni:

- 1) dalla lettura dell'art. 38 d.lgs. n. 507/1993 si desumeva che le occupazioni che non realizzano una sottrazione alla pubblica fruizione non sono soggette a tassazione;
- 2) nel caso di specie, il Comune aveva affidato alla cooperativa Il Panda, come da disciplinare del contratto di affidamento, la gestione di un servizio pubblico, meglio specificato come affidamento del servizio di gestione dell'area attrezzata a verde, mediante lo svolgimento di servizi di pulizia dell'area, di manutenzione del verde e degli edifici, di servizi di assistenza, ecc.;
- 3) appariva, dunque, evidente che trattavasi di affidamento di un servizio pubblico e non di una concessione di suolo pubblico sottratto alla disponibilità dei cittadini, il cui fine non era quello di consentire una attività esclusiva alla società cooperativa per proprie finalità lucrative, bensì quella di realizzare una maggiore fruibilità ai cittadini delle aree in oggetto;
- 4) inoltre, nel disciplinare non vi era traccia di alcun obbligo a carico della cooperativa circa il pagamento della TOSAP, né vi era alcun riferimento al pagamento di qualsiasi altra imposta e/o tassa;
- 5) l'unico obbligo finanziario a carico della cooperativa era rappresentato dal canone di concessione mensile;
- 6) infine, a nulla rilevava il fatto che la cooperativa Il Panda avesse posto in essere alcune attività di servizi a pagamento, in quanto gli

8

stessi servizi, tra l'altro autorizzati dallo stesso ente pubblico nel suddetto disciplinare, erano finalizzati per realizzare un equilibrio economico finanziario dell'attività di gestione e per migliorare comunque la fruibilità delle suddette aree.

Per la cassazione della sentenza hanno proposto ricorso la Emmegi s.r.l. e la Dogre s.r.l., sulla base di tre motivi. La società cooperativa a r.l. "██████████" ha resistito con controricorso.

### **Ritenuto in diritto**

**1.** Con il primo motivo i ricorrenti deducono la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 38 e 39 d.lgs. n. 507/1993, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR considerato che il presupposto per l'applicazione della Tosap è costituito dalla occupazione per il solo fatto della relazione materiale instaurata con il bene oggetto di affidamento o concessione, a prescindere dalla natura giuridica (ossia dal titolo) della occupazione.

**2.** Con il secondo motivo i ricorrenti denunciano la violazione e falsa applicazione degli artt. 38, 39 e 50 d.lgs. n. 507/1993 e 53 Cost., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3), c.p.c., per aver la CTR erroneamente, a suo dire, ritenuto che, ai fini della sottoposizione alla Tosap, fosse necessaria la previsione, contenuta nel Disciplinare di affidamento, del pagamento del tributo e che il canone derivante dalla concessione dell'area ed il pagamento della Tosap fossero alternativi, anziché cumulabili.

**3.** Con il terzo motivo i ricorrenti lamentano la violazione e falsa applicazione degli artt. 18, 24 e 57 d.lgs. n. 546/1992 e 38, 39, 49, lett. a), e 50 d.lgs. n. 507/1993 e 53 Cost., in relazione all'art. 360, co. 1, nn. 3) e 4), c.p.c., per non aver la CTR rilevato che la deduzione relativa all'esercizio, da parte della cooperativa, di una "funzione pubblica" era stata tardivamente formulata in appello (con conseguente violazione del divieto dello *ius novorum*) e che, in ogni caso, non era configurabile nei confronti della contribuente alcuna "funzione pubblica", integrando "l'attività di servizi a pagamento" una vera e propria attività commerciale.

**3.1.** I tre motivi, da trattarsi, siccome strettamente connessi, congiuntamente, si rivelano complessivamente infondati.

L'art. 49, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 507/1993 stabilisce 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, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica; [...]>>*

Il presupposto impositivo della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (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. Nel caso di area del demanio comunale 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 dell'area pubblica, con il potere di esazione delle somme dovute dai singoli per l'uso della stessa 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 (Sez. 5, Ordinanza n. 18102 del 21/07/2017).

**3.2.** Va premesso che non si è in presenza, come invece denunciato dalla ricorrente con il terzo motivo di gravame, della violazione del divieto di *ius novorum*.

Nel processo tributario di secondo grado il *thema decidendum* è delimitato

dalle contestazioni comprese nei motivi d'impugnazione avverso l'atto impositivo dedotte col ricorso introduttivo, non essendo consentito un mutamento delle deduzioni ovvero l'inserimento di temi d'indagine nuovi (cfr., tra le tante, Sez. 5, Sentenza n. 20928 del 03/10/2014). Nella fattispecie in esame, la contribuente, dopo aver in primo grado sostenuto che si fosse al cospetto dell'affidamento del servizio di gestione di un'area attrezzata a verde (anziché di una concessione di suolo pubblico), con conseguente mancanza del presupposto impositivo (vale a dire, la sottrazione della superficie all'uso pubblico), ha affermato in appello altresì di essere una *longa manus* dell'ente locale per conto del quale svolgeva le attività indirizzate al perseguimento dell'interesse generale, con conseguente applicabilità dell'esenzione dal pagamento della tassa di cui agli artt. 38 e 49, lett. a), d.lgs. n. 507/1993.

Ma, a ben vedere, come anticipato, il mero servizio di gestione dell'area pubblica integrerebbe gli estremi di 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, atteso che in siffatta evenienza l'occupazione dovrebbe essere ritenuta effettuata dal Comune, sia pure per il tramite della concessionaria. Da ciò consegue che il *thema decidendum* è rimasto sostanzialmente inalterato anche nel corso del giudizio di appello.

**3.3.** 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. Peraltro, 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, non essendo tuttavia, all'uopo, sufficienti generiche espressioni a significare l'intenzione del concedente di cumulare canone e tassa, e non costituendo ostacolo alla spettanza dell'esenzione la circostanza che il concessionario, agendo in qualità di imprenditore commerciale, si proponga uno scopo di lucro (Sez. 5, Sentenza n. 19841 del 15/09/2009; conf. Sez. 5, Sentenza n. 14424 del 15/06/2010).

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.

Alla spettanza dell'esenzione, nei termini suddetti, non è di ostacolo, come si è detto, il rilievo che il concessionario, agendo in qualità d'imprenditore commerciale, si proponga uno scopo di lucro. 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 art. 49, lett. a), e non è collegata in alcun modo all'aspetto economico o, più propriamente, commerciale dell'iniziativa. D'altra parte, in senso analogo aveva concluso Cass. n. 7197/2000, mentre le successive Cass. nn. 15629/2004, 11175/2004, 1640/2004 non sembrano significative (se non per argomentare *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".

Orbene nel caso di specie, la CTR, con valutazione nella presente sede insindacabile, ha affermato che alla cooperativa "" il Comune di Taranto aveva affidato la gestione del servizio pubblico di un'area attrezzata a verde mediante lo svolgimento di servizi di pulizia dell'area, di manutenzione del verde e degli edifici, di servizi di assistenza, che pertanto la finalità perseguita con l'affidamento del servizio in gestione era quella di realizzare una maggiore fruibilità ai cittadini della aree di cui trattasi e che i servizi a pagamento svolti dalla cooperativa erano stati autorizzati dall'ente pubblico nel disciplinare e finalizzati a "realizzare un equilibrio economico finanziario dell'attività di gestione" ed a "migliorare comunque la fruibilità delle suddette aree". Il tutto alla luce del Disciplinare, alla cui stregua lo scopo perseguito dalla cooperativa deve essere quello di "ampliare l'offerta di attività e forme di fruizione dell'area a verde" (art. 1), nonché quello di "offrire un esteso ed articolato vaglio di attività ed interessi, tale da coinvolgere nella fruizione dell'area un'utenza sempre più ampia e qualificata" (art. 4), nell'ottica "di aumentare e ottimizzare la fruizione dell'area a vantaggio della collettività". D'altra parte, diversamente opinando, anche il bar e l'area ristoro, al pari del tappeto elastico, del gazebo e delle foriere, dovrebbero essere sottoposti all'imposta in oggetto. Senza tralasciare che la ricorrente non ha neppure dedotto che l'attività di somministrazione di alimenti e bevande esercitata dalla concessionaria avvalendosi del gazebo e della tettoia non sarebbe funzionale rispetto alle finalità individuate nel disciplinare, essendosi limitata a sostenere che la stessa sarebbe stata svolta per conseguire dei ricavi (cfr. pag. 29 del ricorso).

La valutazione operata dalla ricorrente, secondo cui l'attività di servizi a pagamento svolta dalla cooperativa sarebbe diretta non a realizzare le predette finalità, bensì a conseguire ricavi (pag. 29 del ricorso), non attinge, dunque, la *ratio decidendi* sottesa alla pronuncia impugnata, atteso che, una volta configurato l'affidamento della gestione dell'area



attrezzata a verde, la circostanza che, nell'ambito di tale gestione, siano offerti anche servizi a pagamento è irrilevante, non avendo, peraltro, la odierna ricorrente neppure dedotto che la concessionaria non abbia agito nella veste di gestore in nome del Comune.

**3.4.** Ciò va affermato anche a voler prescindere dalla circostanza, dedotta dalla resistente (cfr. pag. 14 del controricorso), secondo cui l'area attrezzata a verde era già stata in precedenza recintata dal Comune, con la conseguenza che era stata sottratta alla libera ed indiscriminata disponibilità dei cittadini. Rappresenta, infatti, un principio consolidato quello per cui, essendo il presupposto impositivo della Tosap costituito, ai sensi dell'art. 38 del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, dall'occupazione di qualsiasi natura di spazi ed aree facenti parte del demanio o del patrimonio indisponibile dei comuni e delle province, comportante un'effettiva sottrazione della superficie all'uso pubblico, l'occupazione di una superficie appositamente recintata all'interno di un'area attrezzata a verde non è soggetta alla tassa in questione (Sez. 5, Sentenza n. 19254 del 16/12/2003; conf. Sez. 5, Sentenza n. 3240 del 17/02/2005).

E' vero 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'art. 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 dalla L. 15 maggio 1997, n. 127, art. 17, comma 63, e poi dal d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 63, 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). Ma è altrettanto vero che il presupposto impositivo non sussiste sia se il suolo occupato non è "pubblico" (S.U. n. 1611/2007), ne' soggetto a servitù pubblica (d.lgs. n. 507 del 1993, art. 38, comma 3), 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).

**3.5.** A ben vedere, con il motivo in esame, la ricorrente - lungi dal denunciare l'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata dalle norme di legge richiamate - allega un'erronea ricognizione, da parte del giudice *a quo*, della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa: operazione che non attiene all'esatta interpretazione della norma di legge, inerendo bensì alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, unicamente sotto l'aspetto del vizio di motivazione (cfr., *ex plurimis*, Sez. L, Sentenza n. 7394 del 26/03/2010; Sez. 5, Sentenza n. 26110 del 30/12/2015), neppure coinvolgendo, la prospettazione critica della ricorrente, l'eventuale falsa applicazione delle norme richiamate sotto il profilo dell'erronea sussunzione giuridica di un fatto in sé incontrovertito, insistendo propriamente la concessionaria nella prospettazione di una diversa ricostruzione dei fatti di causa, rispetto a quanto operato dal giudice *a quo*. Infatti, è appena il caso di rilevare come la combinata valutazione delle circostanze di fatto indicate dalla corte territoriale a fondamento del ragionamento probatorio in concreto eseguito non può in alcun modo considerarsi fondata su indici privi, *ictu oculi*, di quella minima capacità rappresentativa suscettibile di giustificare l'apprezzamento ricostruttivo che il giudice del merito ha ritenuto di porre a fondamento del ragionamento probatorio argomentato in sentenza. Nel caso di specie, al di là del formale richiamo, contenuto nell'epigrafe dei motivi d'impugnazione in esame, al vizio di violazione e falsa applicazione di legge, l'*ubi consistam* delle censure sollevate dall'odierna ricorrente deve piuttosto individuarsi nella negata congruità dell'interpretazione fornita dalla corte territoriale del contenuto rappresentativo degli elementi di prova complessivamente acquisiti, dei fatti di causa o delle circostanze ritenute rilevanti. Si tratta, come appare manifesto, di un'argomentazione

critica con evidenza diretta a censurare una (tipica) erronea ricognizione della fattispecie concreta, di necessità mediata dalla contestata valutazione delle risultanze probatorie di causa; e pertanto di una tipica censura diretta a denunciare il vizio di motivazione in cui sarebbe incorso il provvedimento impugnato. Ciò posto, i motivi d'impugnazione così formulati devono ritenersi inammissibili, non essendo consentito alla parte censurare come violazione di norma di diritto, e non come vizio di motivazione, un errore in cui si assume che sia incorso il giudice di merito nella ricostruzione di un fatto giuridicamente rilevante, sul quale la sentenza doveva pronunciarsi (Sez. 3, Sentenza n. 10385 del 18/05/2005; Sez. 5, Sentenza n. 9185 del 21/04/2011), non potendo ritenersi neppure soddisfatti i requisiti minimi previsti dall'art. 360 n. 5 c.p.c. ai fini del controllo della legittimità della motivazione nella prospettiva dell'omesso esame di fatti decisivi controversi tra le parti.

**4.** In conclusione, il ricorso non merita accoglimento.

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

Ricorrono i presupposti di cui all'art. 13, comma 1-quater d.P.R. n. 115/02, applicabile *ratione temporis* (essendo stato il ricorso proposto successivamente al 30 gennaio 2013), per il raddoppio del versamento del contributo unificato.

P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti al rimborso, in favore della resistente, delle spese del presente grado di giudizio, che liquida in complessivi euro 2.200,00, oltre spese forfettarie ed accessori di legge.

Dichiara la parte ricorrente tenuta al versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, a norma dell'art. 13, comma 1-quater d.P.R. n. 115/02.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 4.12.2019.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
18 FEB. 2020



IL CANCELLIERE  
Caristo Luca Dionigi

11

Il Presidente

Dott. Domenico Chindemi

