

## Ordinanza Corte di Cassazione Civile sez. VI n. 35408 del 01/12/2022

Ritenuto in fatto 1. La Omissis S.p.A. proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Varese avverso cinque avvisi di accertamento con i quali, per gli anni dal 2013 al 2017, era stato ad essa contestato l'omesso versamento della tassa occupazione spazi ed aree pubbliche. 2. La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso, ritenendo che il ponte autostradale sopraelevato comportasse la sottrazione o la limitazione dell'uso del suolo pubblico da parte della società che aveva in gestione la rete autostradale e realizzasse, perciò, una occupazione imponibile ai fini della Tosap. 3. Sull'appello della contribuente, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia rigettava il gravame, ritenendo dovuta la Tosap da parte della società Omissis per l'occupazione del soprassuolo con viadotti e piloni di sostegno, non applicandosi l'esenzione di cui all'art. 49, lett. a), d.lgs. n. 507 del 1993. 4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione la Omissis S.p.A. sulla base di due motivi. L'ICA Imposte Comunali Affini s.r.l. ha resistito con controricorso. Il Comune di Gallarate non ha svolto difese. 5. Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio. In prossimità della camera di consiglio la ricorrente ha depositato memoria illustrativa. Ritenuto in diritto

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione delle leggi nn. 463/1955, 729/1961 e 385/1968, degli artt. 38 e 39 d.lgs. n. 507/1993 e dell'art. 1 del Regolamento Tosap del Comune di Gallarate, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR considerato che, in conseguenza dell'attrazione delle aree de quibus al demanio pubblico statale, l'ente locale ha perso la - e non dispone più di alcun potere e/o - disponibilità sulle stesse e sui volumi attraversati dalle opere autostradali, perché di ciò privato a seguito delle predette predeterminazioni dello Stato aventi fonte legislativa.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta, in subordine, la violazione e falsa applicazione degli artt. 49, comma 1, lett. a), e 56, comma 2, d.lgs. n. 507/1993, 822 c.c., 1 d.lgs. n. 461/1999 e 20 Regolamento Tosap Comune di Gallarate, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR considerato che lo spazio sovrastante la strada comunale non è stato sottratto alla disponibilità generalizzata per volontà della società, ma è lo Stato ad aver ex ante pianificato, stabilito e deciso la costruzione dell'autostrada e la localizzazione del suo tracciato, ivi compresi i cavalcavia in contestazione.

3. I due motivi, da trattarsi congiuntamente, siccome strettamente connessi, si rivelano parimenti inammissibili, alla luce del principio, enunciato da Sez. U, Sentenza n. 7155 del 21/03/2017, secondo cui <<In tema di ricorso per cassazione, lo scrutinio ex art. 360-bis, n. 1, c.p.c., da svolgersi relativamente ad ogni singolo motivo e con riferimento al momento della decisione, impone, come si desume in modo univoco dalla lettera della legge, una declaratoria d'inammissibilità, atteso che la funzione di filtro della disposizione consiste nell'esonerare la Suprema Corte dall'esprimere compiutamente la sua adesione al persistente orientamento di legittimità, così consentendo una più rapida delibazione dei ricorsi "inconsistenti">>.

Rappresenta, infatti, principio ormai consolidato in seno a questa Corte quello per cui, in tema di TOSAP, il presupposto impositivo 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. In applicazione di tale principio, Sez. 5, Sentenza n. 28341 del 05/11/2019 ha ritenuto soggetti alla tassa i viadotti autostradali in quanto impediscono l'utilizzazione edificatoria del fondo sottostante nonché l'utilizzo agricolo riferito a determinate colture, e costituiscono un impianto ai fini dell'art. 38, comma 2, d.lgs. n. 507 cit., essendo formati da una costruzione completata da strutture - quali gli impianti segnaletici e di illuminazione - che ne aumentano l'utilità.

In particolare, in tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), 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 Omissis S.p.A., in qualità di 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 per azioni (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 19693 del 25/07/2018). L'attraversamento da parte di un viadotto autostradale del suolo comunale, sebbene sia previsto dalla legge, è assoggettato a TOSAP in virtù dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, impedendo una diversa forma di utilizzazione di detto spazio (Sez. 5, Sentenza n. 28341 del 05/11/2019).

L'esenzione prevista per lo Stato e gli altri enti dall'art. 49, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 507 del 1993, postula che l'occupazione, quale presupposto del tributo, sia ascrivibile al soggetto esente, sicché, nel caso di occupazione di spazi rientranti nel demanio o nel patrimonio indisponibile dello Stato da parte di una società concessionaria per la realizzazione e la gestione di un'opera pubblica (nella specie, un tratto di rete autostradale inclusiva di un viadotto sopraelevato), alla stessa non spetta l'esenzione in quanto è questa ad eseguire la costruzione dell'opera e la sua gestione economica e funzionale, a nulla rilevando che l'opera sia di proprietà dello Stato, al quale ritornerà la gestione al termine della concessione (Sez. 5, Sentenza n. 11886 del 12/05/2017).

Non può esservi dubbio alcuno sul fatto che i viadotti impediscano l'utilizzazione edificatoria del fondo sottostante e finanche l'utilizzo agricolo riferito a determinate colture. Va, inoltre, considerato che l'art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 507/93 prevede: "Sono, parimenti, soggette alla tassa le occupazioni di spazi soprastanti il suolo pubblico, di cui al comma 1, con esclusione dei balconi, verande, bow-windows e simili infissi di carattere stabile, nonché le occupazioni sottostanti il suolo medesimo, comprese

quelle poste in essere con condutture ed impianti di servizi pubblici gestiti in regime di concessione amministrativa.". Tale norma non può che essere interpretata nel senso che l'occupazione a mezzo di impianti di servizi pubblici è soggetta alla tassa sia che si tratti di spazi sottostanti che sovrastanti lo spazio pubblico, ben potendo esistere impianti che si sviluppano sopra il suolo per i quali non si giustificerebbe un diverso trattamento normativo. Non può, infine, revocarsi in dubbio che il viadotto autostradale costituisca un impianto ai fini della norma di che trattasi, in quanto esso è costituito da una costruzione completata da strutture, quali gli impianti segnaletici e di illuminazione, che ne aumentano l'utilità. Il problema si sposta, dunque, sulla spettanza o meno della esenzione prevista dall'art. 49, lett. a), del citato decreto (questione già in precedenza analizzata), posto che la società controricorrente ha la gestione economica e funzionale del viadotto in forza della concessione per l'esecuzione dei lavori pubblici conferita dallo Stato a norma dell'art. 143 del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163.

Non può condividersi la configurazione della Società Omissis unicamente come *longa manus* dell'ente concedente, nel caso di specie l'Anas, inteso dalla ricorrente come ente riconducibile allo Stato soprattutto in relazione alla sua natura giuridica di Amministrazione autonoma al tempo dell'affidamento delle opere in concessione, non potendo invero non condividersi quanto specificamente evidenziato nelle succitate pronunce del 2017 di questa Corte riguardo al fatto che la Società Omissis, titolare di concessione per la progettazione e realizzazione dell'opera pubblica, ne ricava dalla gestione il diritto di sfruttare economicamente tutti i lavori realizzati per la durata prevista dalla concessione. Le finalità pubblicistiche, cui certamente è finalizzata la gestione e la manutenzione della rete autostradale, se pur imprimono alla riscossione dei pedaggi una preminente destinazione dei ricavi al perseguimento delle finalità proprie della realizzazione del tracciato autostradale, non annullano il perseguimento del profitto tipico dell'attività d'impresa svolta da società per azioni, quale indubbiamente è la Società Omissis; ciò che rende irrilevante la natura demaniale dell'autostrada ed il ritorno della stessa allo Stato al tempo della concessione.

Non può, parimenti, convenirsi con l'assolutezza dell'affermazione di parte ricorrente secondo cui nella fattispecie in esame sarebbe imputabile a monte allo Stato la volontà di occupazione, per mezzo dell'attraversamento da parte del viadotto autostradale, del soprassuolo comunale in forza della legge 24 luglio 1961, n. 729, recante "Piano di nuove costruzioni stradali ed autostradali". Ciò è senz'altro vero nelle sue premesse, ma la portata degli effetti va commisurata alla volontà, altrettanto statale, nella predisposizione con la successiva normativa di finanza derivata per gli enti locali di cui al d.lgs. n. 507/1993, per quanto qui interessa nella parte in cui regola l'istituzione della TOSAP ed il relativo regime di esenzione, con norme, come si è detto, di stretta interpretazione, profilo, quest'ultimo, totalmente pretermesso nel ricorso. Deve, infatti, ritenersi che, a fronte del chiaro disposto dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 507/1993, secondo cui, per quanto qui rileva, «Sono, parimenti, soggette alla tassa di occupazione di spazi soprastanti il suolo pubblico, di cui al comma 1», cioè le occupazioni di qualsiasi natura, effettuate, anche senza titolo, nelle strade, nei corsi, nelle piazze e, comunque, sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province», debba essere assoggettata a TOSAP l'occupazione del soprassuolo comunale realizzata per mezzo del viadotto autostradale, che ne preclude talune specifiche possibilità di utilizzazione (oltre a quelle indicate nelle citate decisioni del 2017, si pensi, nell'ambito di un Comune quale Gallarate ad alta vocazione turistica, l'inibizione dei relativi spazi a possibili aree di verde attrezzato).

Infine, l'assunto della ricorrente secondo cui configurare la sussistenza del presupposto impositivo in ragione di un'occupazione di fatto del soprassuolo a fronte della regolare esistenza di concessione per la gestione e lo sfruttamento dell'impianto autostradale si porrebbe come vera e propria contraddizione in termini, dovendo sostanzialmente intendersi la seconda (occupazione di fatto) come residuale, cioè in assenza di regolare titolo concessionario, trova adeguata confutazione nell'ulteriore giurisprudenza di questa Corte in tema di TOSAP, venuta da ultimo a consolidarsi, che ha avuto modo di analizzare la simmetrica fattispecie di impianti e condutture del servizio idrico e della distribuzione del gas posti nel sottosuolo comunale (cfr., ex multis, Cass. sez. 5, 12 maggio 2017, n. 11882; Cass. sez. 6-5, ord. 8 settembre 2017, n. 21018; Cass. sez. 6-5, ord. 19 settembre 2017, n. 21907; Cass. sez. 6-5, ord. nn. 21907 e 21908 del 26 settembre 2017).

2. In conclusione, il ricorso va dichiarato inammissibile. Le spese relative al presente giudizio seguono la soccombenza nel rapporto processuale tra la ricorrente e la controricorrente e si liquidano come da dispositivo.

Nulla va statuito riguardo alle spese nel rapporto processuale tra la ricorrente ed il Comune di Gallarate, rimasto intimato.

**P.Q.M.**

La Corte dichiara inammissibile il ricorso;

condanna la ricorrente al rimborso, nei confronti della ICA – Imposte Comunali Affini s.r.l., delle spese relative al presente giudizio, che liquida in complessivi euro 7.800,00 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 processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1- bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata in data 13 ottobre 2022.