



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

ANGELO MATTEO SOCCI	Presidente
UGO CANDIA	Consigliere
GIANMARCO CALIENNO	Consigliere
MARCO BENATTI	Consigliere
ALESSIO LIBERATI	Consigliere Rel.

Oggetto:

TOSAP 2009

ACCERTAMENTO

Ud.16/12/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1464/2019 R.G. proposto da:

COMUNE PALERMO, con l'avvocato [REDACTED]
([REDACTED]) che lo rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

sul controricorso incidentale proposto da

[REDACTED] con l'avvocato [REDACTED]
[REDACTED] che lo rappresenta e difende

-controricorrente e
ricorrente incidentale-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia,
sede di Palermo, n. 2168/2018 depositata il 16/05/2018.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16/12/2025 dal Consigliere ALESSIO LIBERATI.

FATTI DI CAUSA

1. Nel 2002 [REDACTED] ha stipulato con [REDACTED] - [REDACTED] un contratto di locazione avente ad oggetto un terreno di circa 1.700 mq a [REDACTED] destinato esclusivamente a parcheggio di autovetture. Il contratto decorreva dal 1° aprile 2002 e prevedeva un canone annuo di 13.000 euro, rivalutabile secondo gli indici ISTAT e da corrispondere in rate trimestrali.

2. A seguito dell'estinzione [REDACTED] comunicata con nota del 31 agosto 2006, il Comune di Palermo è subentrato nella titolarità del bene e ha invitato [REDACTED] a versare i canoni direttamente a favore dell'Ente. L'interessato ha quindi, a partire da tale data, corrisposto il canone al Comune, proseguendo così il rapporto locativo già instaurato.

3. Con successivo «Contratto di concessione» n. 251 del 29 settembre 2009, l'ente locale ha assegnato «in concessione per la «durata di anni sei ... a decorrere dal 01/10/2009», il medesimo appezzamento di terreno di cui all'originario contratto di locazione; terreno che restava adibito «a parcheggio» e veniva concesso «nello stato di fatto e di diritto» in cui si trovava, con pattuizione di un canone annuo pari a «€ 14.405,00 ... da corrispondersi a rate».

4. Nel 2014 il Comune ha notificato al contribuente un avviso di accertamento (n. 293 C del 13 agosto 2014) con il quale gli contestava l'occupazione permanente di suolo pubblico per l'anno 2009, pretendendo il pagamento di tributi, sanzioni e interessi per un importo complessivo di 175.000,3 euro.

5. Il contribuente ha impugnato il detto provvedimento.

6. La Commissione Tributaria Provinciale, con sentenza n.4412/01/15 dei 20/04/2015 - 05/08/2015, ha rigettato il ricorso.

7. Il Comune ha indi interposto appello.



8. La CTR, con la sentenza in epigrafe indicata, ha rigettato il motivo di appello, dichiarando dovuta la TOSAP relativa all'anno 2009, e ha invece accolto il motivo di appello relativo all'applicazione delle sanzioni.

8.1. In particolare, ha confermato la debenza della TOSAP per l'anno 2009, ritenendo che il tributo sia dovuto per il solo fatto dell'occupazione del suolo pubblico, a prescindere dal titolo che la legittima o meno. L'occupazione, anche se abusiva, comporta infatti un'effettiva sottrazione della superficie all'uso collettivo e, di conseguenza, integra il presupposto impositivo della tassa.

8.2. Diversamente, la Commissione ha accolto il motivo di appello relativo all'applicazione delle sanzioni. Ha osservato che l'atto con cui erano state irrogate non conteneva alcuna motivazione, in violazione dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997, che impone tale obbligo a pena di nullità. Inoltre, ha ritenuto che, anche a voler prescindere da tale vizio, l'ente impositore avesse applicato sanzioni non corrette, poiché quella per omesso versamento può essere irrogata solo in presenza di tributi risultanti da dichiarazione, mentre nel caso di specie sarebbe stata eventualmente applicabile solo la sanzione per omessa denuncia. Infine, la Commissione ha rilevato che, trattandosi di sanzioni riferite a un'unica violazione, si sarebbe dovuto applicare il principio del cumulo giuridico

9. Avverso la suddetta sentenza di gravame il comune ha proposto ricorso per cassazione affidato a n. 3 motivi, cui ha resistito con controricorso contenente anche ricorso incidentale il contribuente.

10. Successivamente il ricorrente incidentale ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare va respinta l'eccezione di giudicato esterno formulata con memoria del controricorrente, in ragione della mancata impugnazione, e del conseguente preteso giudicato, della TOSAP per



l'anno 2015. Infatti la rilevanza del giudicato esterno è limitata alle sole questioni di fatto e non, invece, ad interpretazioni giuridiche: in materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno opera nel caso di giudizi identici - per soggetti, *causa petendi* e *petitum* - ma nei soli limiti dell'accertamento delle questioni di fatto e non anche in relazione alle conseguenze giuridiche (Cass. 11/03/2025, n. 6405 (Rv. 674381 - 01)).

2. Con il primo motivo di ricorso si deduce invece la violazione e falsa applicazione dell'alt. 17, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., in quanto con la sentenza impugnata è stata ritenuta la nullità, per difetto di motivazione, delle sanzioni irrogate con atto contestuale all'avviso di accertamento ritenuto legittimo.

Il Comune sostiene che l'avviso di accertamento fosse adeguatamente motivato anche per le sanzioni, in quanto le misure irrogate erano consequenziali al presupposto di fatto della pretesa tributaria, ovvero l'occupazione abusiva di suolo pubblico.

2.1. La censura è fondata.

2.2. Questa Corte ha avuto modo di precisare che in tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), la legittimazione passiva del rapporto tributario, in presenza di un atto di concessione o di autorizzazione rilasciato dall'ente locale, spetta, ex art. 39 del d.lgs. n. 507 del 1993, esclusivamente al soggetto titolare di tale atto, e solo in mancanza di questo, all'occupante di fatto, rimanendo irrilevante, ai fini passivi di imposta, l'utilizzazione del suolo pubblico consentita a soggetti terzi in virtù di atto di natura privatistica (Cass. 07/05/2020, n. 8628 (Rv. 657619 - 01)).

La sanzione è dunque consequenziale anche alla mera occupazione *ex se*, e non era necessario argomentare ulteriormente, trattandosi di determinazione legata al fatto, in sé già contestato,



dell'utilizzazione del suolo pubblico senza aver adempiuto ai relativi obblighi tributari, tra l'altro già corrisposti per l'anno precedente.

Ne consegue che all'occupante di fatto ben poteva essere richiesta la imposta comprensiva di sanzioni, come nel caso di specie, senza specificazione motivatoria ulteriore.

2.3. Il motivo va quindi accolto.

3. Con il secondo motivo di ricorso, si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., in quanto con la sentenza impugnata è stata ritenuta, in ogni caso, applicabile solo la sanzione per omessa denuncia e non quella per omesso versamento.

3.1. Il Comune contesta, nello specifico, la decisione della Commissione Tributaria Regionale che aveva escluso l'applicabilità della sanzione per omesso versamento, ritenendo che potesse essere irrogata solo quella per omessa denuncia.

Secondo la CTR, infatti, la sanzione per omesso versamento è prevista unicamente per i tributi derivanti da dichiarazione, circostanza che non ricorreva nel caso di specie. Il Comune, invece, sostiene che tale interpretazione sia errata, poiché le due sanzioni — quella per omessa denuncia prevista dall'articolo 53 del d.lgs. n. 507 del 1993 e quella per omesso versamento disciplinata dall'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 — si riferiscono a obblighi distinti: da un lato, l'obbligo di dichiarare l'occupazione del suolo pubblico; dall'altro, quello di pagare la tassa dovuta.

Nel caso concreto, il contribuente avrebbe violato entrambi questi obblighi, non avendo né presentato la denuncia né effettuato il pagamento della TOSAP, configurando così due violazioni autonome. Per tale motivo, il Comune ritiene che l'irrogazione di entrambe le sanzioni fosse legittima e che la CTR abbia erroneamente limitato la loro applicazione, incorrendo in una violazione di legge.

3.2. La doglianza è fondata.



3.3. In materia di TOSAP, le due condotte contestate – l'omessa presentazione della denuncia dell'occupazione e l'omesso versamento del tributo – integrano illeciti distinti, ciascuno disciplinato da una norma autonoma.

L'oggetto del comportamento sanzionato è chiaramente distinto: l'omessa denuncia sanziona il mancato adempimento dell'obbligo dichiarativo, funzionale a consentire all'Amministrazione di acquisire i dati necessari per accertare e liquidare il tributo; l'omesso versamento, invece, riguarda la violazione dell'obbligo di corrispondere quanto dovuto nei termini di legge, indipendentemente dalla presentazione o meno della dichiarazione.

3.4. La tesi dell'assorbimento, come prospettata dal ricorrente, non è condivisibile. Il fatto che, in via logica, il pagamento presupponga la dichiarazione non elimina l'autonomia delle due fattispecie: l'omissione dichiarativa non esclude, ma anzi può concorrere, con l'omesso pagamento, in quanto si tratta di comportamenti lesivi di interessi diversi (il primo impedisce il corretto esercizio della potestà impositiva, il secondo determina la sottrazione di risorse finanziarie).

3.5. La cumulabilità delle sanzioni per omessa denuncia e per omesso versamento non viola, poi, il principio del ne bis in idem, trattandosi di violazioni diverse, ciascuna con un autonomo presupposto e una distinta funzione sanzionatoria.

Pertanto, non è applicabile alcun principio di assorbimento, dovendosi riconoscere la legittimità dell'irrogazione congiunta delle due sanzioni, in virtù del principio di diritto in base al quale: " In materia di TOSAP, le sanzioni previste per l'omessa presentazione della denuncia (art. 53, comma 1, d.lgs. n. 507 del 1993) e per l'omesso versamento del tributo (art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997) hanno presupposti e funzioni differenti, sicché costituiscono illeciti autonomi e cumulabili. Ne consegue che non trova applicazione il principio dell'assorbimento, non configurandosi violazione del divieto di ne bis in idem, atteso che



la prima condotta incide sull'attività di accertamento dell'Amministrazione, mentre la seconda riguarda l'inadempimento dell'obbligo di pagamento".

4. Con il terzo motivo di ricorso si contesta la violazione e falsa applicazione dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., in quanto con la sentenza appellata è stato ritenuto applicabile alla fattispecie il cumulo giuridico.

La Commissione Tributaria Regionale aveva ritenuto che, trattandosi di sanzioni conseguenti a un'unica violazione, dovesse applicarsi il principio del cumulo giuridico, cioè una sola sanzione, più grave, aumentata nei limiti di legge. Il Comune di Palermo contesta questa conclusione, sostenendo che nel caso di specie non ricorra l'ipotesi di una violazione unica, ma di due distinte inadempienze: da un lato l'omessa denuncia dell'occupazione di suolo pubblico, dall'altro l'omesso pagamento della TOSAP dovuta.

4.1. Secondo l'ente, l'articolo 12 del d.lgs. n. 472/1997 consente il cumulo giuridico solo quando un soggetto, con una sola azione o omissione, viola più disposizioni tributarie o commette più violazioni formali della stessa disposizione. Poiché, invece, il contribuente ha omesso due adempimenti separati e autonomi, il principio non può essere applicato. Il Comune conclude pertanto che la sentenza della CTR è errata per aver riconosciuto il cumulo giuridico e chiede alla Corte di Cassazione di cassarla nella parte in cui ha accolto il motivo di appello relativo alle sanzioni.

4.2. Il motivo è infondato.

4.3. La Commissione Tributaria Regionale ha correttamente applicato il principio del cumulo giuridico delle sanzioni previsto dall'articolo 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, poiché le violazioni contestate al contribuente derivano da un unico comportamento omissivo e non da due autonome e distinte condotte.



In particolare, l'omessa denuncia e l'omesso versamento della TOSAP costituiscono due aspetti di un'unica fattispecie di evasione, accomunata da un medesimo presupposto: l'occupazione del suolo pubblico senza il relativo adempimento tributario. Non si è quindi in presenza di due azioni indipendenti e autonome, ma di una sola condotta complessivamente omissiva, che ha generato più conseguenze sanzionatorie in relazione a norme complementari.

Si deve ritenere che il cumulo giuridico trovi applicazione tutte le volte in cui le violazioni tributarie siano tra loro connesse da un vincolo di contestualità e unitarietà del disegno illecito, ossia quando si riferiscano alla stessa obbligazione tributaria e derivino dal medesimo comportamento del contribuente. È proprio questa la situazione che ricorre nel caso in esame, dove le violazioni per omessa denuncia e per omesso pagamento sono conseguenza diretta della medesima omissione di carattere sostanziale: la mancata regolarizzazione dell'occupazione e del relativo tributo.

4.4. Sostenere, come fa il Comune, che si tratti di due violazioni autonome comporterebbe una ingiustificata duplicazione sanzionatoria, in contrasto con i principi di proporzionalità e ragionevolezza che ispirano il sistema sanzionatorio tributario. L'applicazione del cumulo giuridico, invece, garantisce il rispetto del principio secondo cui la sanzione deve essere commisurata alla gravità complessiva della condotta e non moltiplicata per ogni norma formalmente violata quando l'azione sia sostanzialmente unitaria.

Pertanto, la CTR ha fatto corretta applicazione dell'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997 nel riconoscere la sussistenza di un'unica violazione e nel disporre l'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni.

4.5. Ne consegue che il terzo motivo di ricorso proposto dal Comune di Palermo deve essere respinto.

5. Con il primo motivo di controricorso incidentale si contesta l'error in procedendo per omessa pronuncia e conseguente violazione



e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360. c. 1. n. 4, c.p.c.

5.1. Con il primo motivo di ricorso, il contribuente aveva contestato l'invalidità dell'avviso di accertamento per mancata instaurazione del contraddittorio preventivo. La Commissione Tributaria Provinciale aveva respinto tale eccezione, ritenendo che l'ordinamento prevedesse la nullità dell'atto impositivo non preceduto da contraddittorio solo nei casi di accertamenti standardizzati, come quelli basati su studi di settore o parametri. In appello, il contribuente ha ribadito la doglianza sostenendo che l'atto impugnato fosse comunque illegittimo, poiché emesso senza consentirgli di partecipare preventivamente al procedimento, in violazione del principio del contraddittorio, che la giurisprudenza della Cassazione a Sezioni Unite (sentenza n. 19677 del 2014) riconosce applicabile anche in assenza di una specifica previsione normativa.

5.2. Tuttavia, la Commissione Tributaria Regionale non si è pronunciata su tale motivo, pur avendo dato atto, nella parte ricostruttiva della sentenza, che il contribuente lo aveva espressamente riproposto. Da ciò deriva, secondo il ricorrente, la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato sancito dall'articolo 112 del codice di procedura civile, con conseguente richiesta di cassazione della sentenza per omessa pronuncia su un motivo di appello ritualmente riproposto.

5.3. Il motivo non può essere accolto.

5.4. In disparte il fatto che la CTR ha rigettato implicitamente la doglianza, che costituisce il presupposto logico della successiva motivazione di rigetto *in parte qua*, la omissione sarebbe comunque priva di rilievo in quanto infondata: la giurisprudenza di questa Corte ha già chiarito che in tema di accertamento tributario, l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente sussiste, per i tributi non



armonizzati, esclusivamente nelle ipotesi in cui esso risulti sancito da una specifica previsione normativa (Cass. 23/05/2025, n. 13818 (Rv. 675071 - 01)).

5.5. Nel caso di specie è pacifico che si tratti di tributo locale e che non vi è una normativa specifica che preveda tale obbligo per l'amministrazione, sicché la censura non può essere accolta.

6. Con il secondo motivo di controricorso incidentale si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 38, c. 1 e 5, D.lgs. n. 507 del 1993 e dell'art. 826 c.c. in relazione all'art. 360, c. 1, n. 3. c.p.c.

6.1. Il ricorrente incidentale sostiene che la TOSAP può applicarsi solo alle occupazioni che riguardano beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni, come previsto dall'articolo 38, comma 1, del decreto legislativo n. 507 del 1993, mentre sono escluse quelle su aree facenti parte del patrimonio disponibile, ai sensi del comma 5 dello stesso articolo.

Contesta quindi l'errore della Commissione Tributaria Regionale, che aveva ritenuto dovuta la tassa basandosi sulla dichiarazione successiva del Comune (risalente al 2016) con cui l'area era stata qualificata come appartenente al patrimonio indisponibile. Secondo il contribuente, tale classificazione postuma è irrilevante e priva di effetti retroattivi, poiché per configurare un bene come parte del patrimonio indisponibile, ai sensi dell'articolo 826, comma 3, del codice civile, occorrono due elementi: uno soggettivo, consistente nella volontà dell'ente di destinare il bene a un pubblico servizio, e uno oggettivo, rappresentato dalla concreta e attuale destinazione del bene a tale servizio. Nel caso in esame, mancherebbero entrambi i requisiti. Il terreno era stato originariamente concesso in locazione [REDACTED] poi dal Comune subentrante, ed era adibito a parcheggio a pagamento gestito dal privato, attività che non integra un servizio pubblico. Inoltre, il fatto che il Comune sia subentrato in un contratto di locazione conferma la natura di bene appartenente al patrimonio disponibile, non



a quello indisponibile. La successiva decisione dell'ente di riclassificare l'area non può modificare retroattivamente la sua natura giuridica.

6.2. La censura non può essere accolta.

6.3. Va premesso che la questione della compatibilità tra la Tassa per l'Occupazione di Spazi ed Aree Pubbliche (TOSAP) e la locazione di un'area adibita a parcheggio è tema che interseca il diritto tributario con il diritto amministrativo e civile, ponendo interrogativi sui presupposti impositivi del tributo e sulla natura giuridica dei rapporti contrattuali che coinvolgono l'uso di beni pubblici.

La TOSAP, istituita dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, e successivamente sostituita dal Canone Unico Patrimoniale (CUP) per le occupazioni permanenti e temporanee di suolo pubblico, si configura come un tributo dovuto per l'occupazione, di qualsiasi natura, di spazi ed aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile di comuni e province, che comporti un'effettiva sottrazione della superficie all'uso pubblico.

I principi generali che regolano la materia si fondano sulla natura della TOSAP quale tributo correlato al godimento esclusivo o speciale di spazi ed aree altrimenti destinati all'uso pubblico generalizzato. Il presupposto impositivo non è legato alla mera disponibilità giuridica dell'area, bensì all'effettiva occupazione fisica che sottragga il bene all'uso collettivo, generando un vantaggio specifico per il soggetto occupante. È fondamentale distinguere tra l'occupazione del suolo pubblico che integra il presupposto della TOSAP e la mera gestione di un servizio su un'area che rimane a disposizione del pubblico. In quest'ultimo caso, infatti, l'attività del privato si configura come un servizio reso alla collettività, senza che vi sia una vera e propria sottrazione del suolo all'uso pubblico. La giurisprudenza ha altresì chiarito che la TOSAP è compatibile con i canoni di concessione, poiché questi ultimi costituiscono il corrispettivo per l'uso speciale del bene, mentre la tassa è dovuta per la sottrazione del bene all'uso pubblico,



evidenziando la diversa natura giuridica e il differente fondamento delle due pretese.

6.4. L'evoluzione giurisprudenziale della Corte di Cassazione ha delineato con maggiore precisione i contorni di tale compatibilità. Un orientamento consolidato, espresso ad esempio con la sentenza n. 11553 del 21 giugno 2004, ha stabilito che, nel caso di area del demanio comunale adibita a parcheggio di autoveicoli e data in concessione a società privata, occorre verificare se quest'ultima occupi l'area, sottraendola all'uso pubblico, integrando così il presupposto della TOSAP, ovvero se ad essa sia soltanto attribuito il mero servizio di gestione del parcheggio, con il potere di esazione delle somme dovute dai singoli per l'uso dell'area. In tale seconda ipotesi, si ravvisa un'occupazione temporanea ad opera del singolo utente e non della concessionaria, la quale non sottrarrebbe al pubblico uso l'area. Questo principio è stato ribadito in numerose pronunce successive: 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. 15 novembre 1993, n. 507, 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, atteso che la tassa colpisce anche le occupazioni senza titolo. 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 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, che non sottrarrebbe al pubblico uso l'area (non oggetto, in quanto tale, della concessione e rimasta, anche di fatto, nella disponibilità del comune) (Cass. 21/06/2004, n. 11553(Rv. 573794 - 01)).

6.5. La Suprema Corte ha ulteriormente chiarito che il presupposto impositivo della TOSAP si realizza se un'area del demanio comunale, appartenente alla rete viaria della città e adibita a parcheggio, è affidata in concessione a un operatore privato che la occupa, sottraendola all'uso pubblico. Se, invece, al privato viene attribuita in concessione la mera gestione del servizio di parcheggio, con il potere di esazione delle somme dovute dai singoli per la sosta, si configura un'occupazione temporanea ad opera del singolo e non del concessionario, il quale ultimo risulta esente dalla TOSAP. La Cassazione, con l'ordinanza n. 15440 del 21 giugno 2017, ha affermato che l'occupazione di un'area pubblica destinata a parcheggio dall'ente proprietario mediante concessione va assoggettata a tassazione in capo al concessionario, qualora quest'ultimo eserciti una tipica attività d'impresa con fine lucrativo, a prescindere dalla predeterminazione delle tariffe di parcheggio e dagli oneri: l'occupazione di un'area pubblica, destinata a parcheggio dall'ente proprietario mediante concessione, va assoggettata a tassazione (TOSAP) in capo al concessionario, con riferimento all'area oggetto della concessione stessa e secondo il regime tariffario dettato dal d.lgs. n. 507 del 1993, atteso che il concessionario medesimo, malgrado la predeterminazione delle tariffe di parcheggio ed i relativi oneri, esercita una tipica attività d'impresa, alla quale è naturalmente connesso il fine lucrativo (Cass. 21/06/2017, n. 15440 (Rv. 644718 - 01)).

Tale orientamento è stato confermato anche da pronunce più recenti, come l'ordinanza n. 613 del 15 gennaio 2020, che ha rigettato il ricorso di una società concessionaria del servizio comunale,



ribadendo che l'esenzione dal pagamento della TOSAP spetta solo se non vi è una sottrazione del suolo pubblico all'uso collettivo e l'attività del privato si configura come mera gestione di un servizio.

6.6. Inoltre, la Corte ha precisato che l'esenzione dalla TOSAP non si applica quando l'attività di gestione del parcheggio, seppur inserita in un contesto di pubblica utilità, è svolta con criteri imprenditoriali e a scopo di lucro, sottraendo l'area all'uso pubblico generalizzato. La legittimazione passiva del rapporto tributario, in presenza di un atto di concessione o autorizzazione, spetta al titolare di tale atto e solo in mancanza all'occupante di fatto, come ribadito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 8628 del 7 maggio 2020.

6.7. In sintesi, la compatibilità tra TOSAP e uso dell'area di parcheggio è strettamente dipendente dalla natura dell'occupazione e dalla finalità dell'attività svolta. La tassa è dovuta quando l'occupazione del suolo pubblico da parte del privato concessionario comporta una sottrazione effettiva dell'area all'uso collettivo e persegue un fine di lucro, configurandosi come attività d'impresa. Al contrario, se al privato è affidata la mera gestione del servizio di parcheggio, senza una reale sottrazione del suolo all'uso pubblico, e l'occupazione è imputabile ai singoli utenti, il presupposto impositivo della TOSAP non si realizza. La giurisprudenza della Cassazione ha costantemente orientato l'interpretazione verso la necessità di accertare la concreta sottrazione del bene all'uso pubblico e il vantaggio economico specifico del concessionario, distinguendo nettamente tra la concessione di un'area e la concessione della gestione di un servizio.

6.8. Orbene, nella fattispecie concreta la CTR ha rilevato che con riferimento alla "TOSAP, relativa al 2008, è evidente che, anche nei 2009, tale obbligazione tributaria doveva essere soddisfatta in quanto la TOSAP è dovuta per il solo fatto che l'occupazione del suolo pubblico



(sia essa legittima che abusiva), comporta sempre un'effettiva sottrazione della superficie all'uso pubblico".

6.9. Sul punto, va quindi rammentato che la più recente giurisprudenza di questa Corte ha stabilito che 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 considerato soggetto passivo d'imposta (Cass. 03/07/2023, n. 18670 (Rv. 668248 - 01)), e che 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, 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 del 1993, salvo che dall'atto di concessione non emerga una diversa volontà pattizia (Cass. 21/07/2017, n. 18102 (Rv. 644912 - 01))

6.10. Ne consegue che – anche in considerazione del fatto che è preclusa al giudice di legittimità una diversa valutazione in fatto e una rilettura delle prove - la CTR ha fatto corretta applicazione dei principi stabiliti da questa Corte, e non sussistono, conseguentemente, le violazioni dedotte.

6.11. Il motivo va quindi rigettato

7. Con il terzo motivo di controricorso incidentale si eccepisce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c. 1. n. 5. c.p.c.

7.1. Il ricorrente incidentale, [REDACTED] ritiene che i fatti materiali sulla natura disponibile o indisponibile dell'area siano pacifici, ma, per cautela difensiva, denuncia altresì un vizio di omesso esame di due elementi decisivi che, se valutati correttamente, avrebbero portato all'annullamento della pretesa TOSAP.

Il primo elemento riguarda la mancanza della volontà del Comune di destinare l'area a un pubblico servizio: la nota amministrativa del 2016, su cui si è fondata la CTR, si limita a dichiarare che l'area era inserita nel patrimonio indisponibile, senza però attestare un atto di destinazione specifica a uso pubblico. Il secondo elemento riguarda l'assenza di una reale destinazione a pubblico servizio, poiché l'area era utilizzata come parcheggio a pagamento gestito da un privato, attività che non può essere qualificata come servizio pubblico.

7.2. Il motivo deve ritenersi superato da quanto rilevato con riferimento alla precedente doglianza, alle cui argomentazioni ci si



riporta, essendo sufficiente anche una occupazione di mero fatto dell'area, che è indubbio insistesse su un suolo pubblico, tanto da essere oggetto di provvedimento di concessione.

8. Con il quarto motivo di controricorso incidentale, infine, si contesta *l'error in procedendo* per motivazione apparente e conseguente violazione dell'art. 36 c. 2. d.lgs. n. 546 del 1992. in relazione all'art. 360 c. 1. n. 4, c.p.c.

8.1. Il ricorrente incidentale sostiene che la CTR abbia respinto in modo apodittico la doglianza con cui egli aveva contestato l'illegittima duplicazione del prelievo, osservando che non è possibile cumulare la TOSAP con un canone di locazione sullo stesso bene. La tassa, infatti, può essere applicata solo a beni appartenenti al patrimonio indisponibile del Comune, che possono formare oggetto di concessione amministrativa, non di locazione privatistica. Poiché nel caso in esame il rapporto era di natura locatizia e il bene rientrava nel patrimonio disponibile, il cumulo tra tassa e canone risulta logicamente e giuridicamente incompatibile.

8.2. La CTR ha giustificato il rigetto affermando che non vi è duplicazione tra TOSAP e canone, poiché il primo deriva da una norma di legge e il secondo da un atto amministrativo. Secondo il ricorrente, tale motivazione è solo apparente perché confonde il canone di locazione (di natura privatistica) con quello concessorio (di natura pubblicistica) e, quindi, non risponde alla reale censura proposta. Inoltre, il riferimento operato dalla CTR al presunto pagamento della TOSAP per il 2008 è ritenuto irrilevante e fondato su un travisamento dei fatti.

8.3. La censura non è fondata.

8.4. Al di là del fatto che la CTR, seppur succintamente, ha offerto una risposta, e, dunque, si verte al di fuori della ipotesi della apparenza, deve rilevarsi che la censura è infondata, sicché l'eventuale



omissione sarebbe comunque irrilevante, in quanto inidonea a ribaltare l'esito della controversia.

Il canone concessorio, quando non ricognitorio, e la TOSAP non sono fra loro incompatibili, poiché hanno natura e finalità diverse, a meno che il comune non abbia esercitato la facoltà, prevista dall'art. 63, di escludere la TOSAP in sostituzione del canone. La possibilità di cumulo è stata ribadita dalla giurisprudenza, ad esempio, con riferimento alla compatibilità di TOSAP/COSAP e Imposta Comunale sulla Pubblicità (ICP) o Canone Patrimoniale di Concessione, Autorizzazione o Esposizione Pubblicitaria (CIMP), in virtù dei distinti presupposti impositivi (occupazione di suolo pubblico per TOSAP/COSAP, diffusione di messaggi pubblicitari per ICP/CIMP). La Cassazione, con l'ordinanza n. 10499 del 3 maggio 2018, ha risposto favorevolmente al quesito sulla compatibilità della TOSAP con il pagamento di un canone concessorio, sottolineando che l'ente locale può esercitare il potere facoltativo di ridurre o annullare la tassa, ma in difetto di tale esercizio, la cumulabilità è legittima: "Resta da affrontare il problema della compatibilità del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche con altri canoni concessori. Questa Corte, seppur in tema di TOSAP, ha dato risposta favorevole al quesito, affermando che la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) è compatibile (art. 17, comma sessantatreesimo, della legge 15 maggio 1997, n. 127) con il pagamento di un canone concessorio, provento di natura e fondamento del tutto diversi dal primo, ed è, quindi, dovuta dal concessionario, a meno che il Comune non abbia esercitato il potere facoltativo di ridurla o annullarla (Sez. 5, Sentenza n. 23244 del 27/10/2006 Rv. 594956). Questo principio, di carattere generale, ben può valere anche con riferimento al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, istituito dall'art. 63 del d.lgs. n. 446 del 1997, come modificato dall'art. 31 della legge n. 448 del 1998".



Tale orientamento è stato ripreso e consolidato da pronunce successive, tra cui Cass. n. 16395 del 10 giugno 2021.

8.5. Infine, va rammentato che la giurisprudenza ha chiarito che solo qualora il concessionario agisca come mero sostituto dell'ente territoriale nello sfruttamento del bene, viene meno il presupposto della tassazione in virtù dell'esenzione soggettiva prevista dall'art. 49, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 507/1993: tale esenzione non è esclusa dalla finalità di lucro del concessionario, ma deve emergere dall'atto di concessione o dalla funzione concretamente svolta" (Cass., Sez. V, 18 febbraio 2020, n. 4078). Tale ipotesi però non ricorre nella fattispecie.

8.6. Ne consegue che la censura è infondata, dovendo essere applicati (ed in parte confermati) i seguenti principi di diritto: "La Tassa per l'Occupazione di Spazi ed Aree Pubbliche (TOSAP), disciplinata dal D.Lgs. n. 507/1993, ha natura tributaria ed è dovuta per il mero fatto dell'occupazione, anche abusiva, di spazi e aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni, in quanto tale occupazione determina una sottrazione del bene all'uso pubblico generale" (a conferma di quanto già espresso da Cass., Sez. V, 2 ottobre 2019, n. 24541).

"L'assoggettamento alla TOSAP non è incompatibile con il pagamento di un canone concessorio, poiché il primo rappresenta un prelievo fiscale e il secondo il corrispettivo dell'uso esclusivo o speciale del bene pubblico. La cumulabilità viene meno solo se il Comune esercita la facoltà prevista dall'art. 63 D.Lgs. n. 446/1997 di sostituire la TOSAP con il COSAP tramite regolamento".

"Qualora il concessionario agisca come mero sostituto dell'ente territoriale nello sfruttamento del bene, viene meno il presupposto della tassazione in virtù dell'esenzione soggettiva prevista dall'art. 49, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 507/1993; tale esenzione non è esclusa dalla finalità di lucro del concessionario, ma deve emergere dall'atto di concessione o dalla funzione concretamente svolta"



9. In conclusione, il ricorso principale va accolto limitatamente ai primi due motivi, rigettato il terzo, mentre il ricorso incidentale va rigettato nella sua interezza.

10. In conseguenza, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese di legittimità.

11. In conseguenza dell'esito del giudizio ricorrono i presupposti processuali per dichiarare la sussistenza dei presupposti per il pagamento di una somma pari al contributo unificato previsto per la impugnazione incidentale, se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso incidentale del controricorrente; accoglie il ricorso principale nei sensi indicati in motivazione e cassa la sentenza impugnata, con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese di legittimità.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, il 16/12/2025.

Il Presidente

ANGELO MATTEO SOCCI

