

(Decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 21 maggio 2002 nella causa Aeroporto X [CRC 2000-032])

Mehrwertsteuer (MWST). Steuerbefreiung von Grundstücken, die dem Gemeinwesen gehören, für das Parkieren von Fahrzeugen (Art. 14 Ziff. 17 Bst. c MWSTV). Hoheitliches Handeln (Art. 17 Abs. 4 MWSTV).

- Ein Akt hoheitlichen Handelns ist gekennzeichnet durch ein Subordinationsverhältnis und durch die Anwendung einer Vorschrift des öffentlichen Rechts gegenüber dem Bürger. Da das Gemeinwesen seine Bürger nicht dazu zwingen kann, seine Parkplätze zu benutzen, ist die Verwaltung von Parkplätzen nicht als Tätigkeit anzusehen, die unter die Definition hoheitlichen Handelns fällt. Hinzu kommt, dass die zu beurteilende Tätigkeit eine wirtschaftliche oder kaufmännische Tätigkeit darstellt, die von jedem anderen privaten Unternehmen auch ausgeübt werden kann, so dass es aus Gründen der Wettbewerbsneutralität gerechtfertigt ist, ein Gemeinwesen, das eine derartige Tätigkeit ausübt, der Mehrwertsteuer zu unterwerfen (E. 4a und b).

- Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs der «nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen» in Art. 14 Ziff. 17 Bst. c MWSTV und (teilweise) Bestätigung der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung dazu entwickelten Verwaltungspraxis (E. 5c-d, 6 und 7). Nur jene Parkplätze mit begrenzter Parkzeit von grundsätzlich kurzer Dauer, die sich entlang einer Strasse oder auf öffentlichen Plätzen befinden und die ohne Absperrung (Schranke oder besondere Einfahrt) zugänglich sind, sind vom Geltungsbereich der Steuer ausgenommen (E. 7a). Dies gilt auch für jene Parkplätze, die sich im Bereich besonderer Einrichtungen (Spital, Flugplatz, Schule, usw.) befinden (E. 7b).

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Exonération des emplacements appartenant au domaine public pour le stationnement de véhicules (art. 14 ch. 17 let. c OTVA). Puissance publique (art. 17 al. 4 OTVA).

- L'acte de puissance publique se caractérise par un rapport de subordination et par l'application d'une réglementation de droit public opposable à l'administré. Etant donné que la collectivité publique ne peut forcer les citoyens à utiliser ses parkings, la simple gestion de places de parc ne constitue pas une tâche entrant dans la définition de la puissance publique. De plus, l'activité en question représente clairement une activité économique ou commerciale qui peut être exercée par n'importe quelle autre entreprise privée, si bien qu'il se justifie, pour des motifs de neutralité concurrentielle, d'assujettir à la TVA une collectivité publique qui exécute une telle tâche (consid. 4a et b).

- Interprétation de la notion juridique indéterminée d'«emplacements n'appartenant pas au domaine public pour le stationnement de véhicules» contenue à l'art. 14 ch. 17 let. c OTVA et confirmation (partielle) de la pratique développée à ce sujet par l'Administration fédérale des contributions (consid. 5c-d, 6 et 7). Seules les places de parc de durée limitée, généralement brève, qui se trouvent le long de la chaussée ou bien sur des places publiques accessibles sans obstacle (barrière ou entrée spéciale) sont exclues du champ de l'impôt (consid. 7a). Ces conditions sont également valables pour les parkings annexés à des infrastructures particulières (hôpital, aéroport, école, etc.; consid. 7b).

Imposta sul valore aggiunto (IVA). Esclusione di fondi di proprietà dello Stato per il parcheggio di veicoli (art. 14 n. 17 lett. c OIVA). Esercizio della sovranità (art. 17 cpv. 4 OIVA).

- L'atto di esercizio della sovranità è caratterizzato da un rapporto di subordinazione e dall'applicazione di una regolamentazione di diritto pubblico che vale nei confronti dell'amministrato. Dato che la collettività pubblica non può forzare i cittadini ad utilizzare i propri parcheggi, la semplice gestione dei posteggi non costituisce un compito rientrante nella definizione dell'esercizio della sovranità. Inoltre, l'attività in questione rappresenta chiaramente un'attività economica o commerciale che può essere esercitata da qualsiasi impresa privata, per cui si giustifica, per motivi di neutralità della concorrenza, l'assoggettamento all'IVA di una collettività pubblica che svolge un tale compito (consid. 4a e b).

- Interpretazione della nozione giuridica indeterminata di «aree per il parcheggio di veicoli non destinate all'uso pubblico» contenuta nell'art. 4 n. 17 lett. c OIVA e conferma (parziale) della prassi sviluppata a tale proposito dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (consid. 5c-d, 6 e 7). Solo i parcheggi di durata limitata, generalmente breve, che si trovano lungo la carreggiata oppure su aree pubbliche accessibili senza ostacolo (barriera o entrata speciale) sono escluse dal campo d'applicazione dell'imposta (consid. 7a). Queste condizioni valgono pure per i parcheggi annessi a infrastrutture particolari (ospedale, aeroporto, scuola, ecc.; consid. 7b).

A. L'Aeroporto X è iscritto dal 1° gennaio 1995 nel registro dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) in qualità di contribuente ai sensi dell'art. 17 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RU 1994 1464 e modifiche susseguenti).

B. L'Aeroporto gestisce varie aree destinate a posteggi di differenti tipologie, in particolare:

- i posteggi a barriera (P1)

- i posteggi a parchimetro collettivo (P2)

- i posteggi locati durevolmente (P3, P4, P5).

C. Il 26 novembre 1996 l'AFC, confermando un'informazione telefonica precedente, spiegò al contribuente che la messa a disposizione di posteggi nelle aree di parcheggio P1 e P2 per i passeggeri o altre persone era considerata un'operazione imponibile all'aliquota del 6,5% (aliquota in vigore all'epoca dei fatti). Di conseguenza l'Aeroporto era invitato a presentare un rendiconto degli importi determinanti per il calcolo dell'imposta dovuta e dell'imposta precedente a partire dal 1° gennaio 1995. Con lettera del 10 gennaio 1997 il contribuente domandò che fosse presa una decisione formale.

D. Il 24 aprile 1997 l'AFC emanò una decisione ai sensi dell'art. 51 OIVA con cui confermò che la locazione di parcheggi di breve durata (ossia inferiore a tre mesi), sia essa limitata nel tempo (90 minuti con parchimetro) o illimitata (barriera con biglietti erogati automaticamente da pagare all'uscita) soggiaceva a giusto titolo all'imposta.

L'Aeroporto impugnò con reclamo del 26 maggio 1997 la suddetta decisione.

E. Durante il periodo dal 21 maggio al 18 giugno 1997 l'AFC effettuò un controllo fiscale nei locali dell'Aeroporto. In tale occasione essa stabilì che l'imposta dovuta per la locazione di posteggi ammontava a Fr. (...) per i periodi fiscali a far tempo dal 1° trimestre 1995 fino al 4° trimestre 1996. L'autorità fiscale stabilì altri conti complementari sulla base delle dichiarazioni del contribuente per i periodi fiscali degli anni 1997, 1998 e 1999.

Con decisione del 10 febbraio 2000 l'autorità fiscale confermò interamente il suo precedente giudizio.

F. L'Aeroporto (in seguito: il ricorrente) ha impugnato la decisione su reclamo con ricorso del 13 marzo 2000 dinanzi alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (in seguito: Commissione di ricorso). Il ricorrente postula in via principale l'annullamento della decisione impugnata, in quanto essa dichiara imponibile la messa a disposizione di parcheggi di breve durata, siano essi limitati nel tempo o di durata illimitata.

G. Invitata a presentare le sue osservazioni, l'AFC ha risposto in data 18 maggio 2000, chiedendo il rigetto del ricorso con spese a carico del ricorrente.

Estratto dei considerandi:

1.-2. (...)

3. Nel caso concreto il litigio concerne l'imponibilità della locazione di aree destinate al parcheggio temporaneo di veicoli, ossia di durata inferiore a tre mesi. Tenuto presente che il ricorrente è un'entità pubblica, la problematica è stata finora abordata dalle parti sotto i due aspetti seguenti, ossia:

- sotto l'aspetto dell'imponibilità soggettiva del ricorrente, che in quanto entità pubblica, può escludere l'assoggettamento per alcuni compiti che adempie nell'esercizio della propria sovranità (art. 17 cpv. 4 OIVA);

- sotto l'aspetto degli esoneri oggettivi, nella misura in cui la locazione di aree non destinate all'uso pubblico per il parcheggio di veicoli è esonerata dall'imposta sul valore aggiunto (art. 14 n. 17 lett. c OIVA).

Questi due aspetti della questione saranno pertanto esaminati nel seguito dalla Commissione di ricorso.

4.a.

aa. Le operazioni effettuate nell'esercizio della propria sovranità esulano dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Infatti l'art. 17 cpv. 4 OIVA, la cui costituzionalità è stata confermata dal Tribunale federale (DTF 125 II 480 consid. 6 e 7, pubblicata anche nella *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF] 2000, 2a parte, pag. 69 segg.; vedasi pure la decisione della Commissione di ricorso dell'11 gennaio 2000, pubblicata nella GAAC 64.80, consid. 3b/aa), stabilisce che «la Confederazione, i Cantoni e i Comuni, le altre istituzioni di diritto pubblico nonché le persone e le organizzazioni alle quali sono affidati compiti di diritto pubblico non sono assoggettati all'imposta per prestazioni che effettuano nell'esercizio della loro sovranità, anche quando per tali prestazioni percepiscono emolumenti, contributi od altre tasse. [...] Le attività effettuate a titolo oneroso menzionate in modo non esaustivo nell'allegato alla presente ordinanza sono in ogni caso imponibili».

bb. Nella sua giurisprudenza il Tribunale federale ha pure precisato che, nella misura in cui la nozione di sovranità costituisce un'eccezione al principio superiore della generalità dell'imposta sul consumo, essa deve essere interpretata in modo restrittivo (*Archivio di diritto fiscale svizzero* [ADFS], vol. 69, pag. 887, consid. 4a, tradotto nella RDAF 2000, 2a parte, pag. 83 segg.; vedasi pure la giurisprudenza della Commissione di ricorso nella GAAC 64.80 consid. 3b/aa). Nella decisione precitata l'Alta Corte ha sottolineato che la nozione di compito, che comporta l'esercizio della sovranità, è una nozione giuridica imprecisa e che essa si differenzia dalla nozione di compito di diritto pubblico (consid. 3c e 4b; vedasi pure la decisione della Commissione di ricorso pubblicata nella GAAC 64.80 consid. 3b/aa). Ne discende che l'ente pubblico agisce nell'esercizio della propria sovranità, se prende una decisione secondo cui obbliga in modo coercitivo una o più persone a compiere un'azione o a tollerare una situazione. L'atto sovrano si caratterizza quindi da un rapporto di subordinazione e dall'applicazione di una regolamentazione di diritto pubblico opponibile al cittadino (decisione precitata del Tribunale federale, consid. 4b).

cc. Ciò detto, per definizione, l'attività esercitata da un ente pubblico non può, di principio, essere considerata puramente statale, se si tratta di un'attività economica o commerciale che potrebbe essere esercitata da qualsiasi impresa privata (Manuel Vogel, *Die Besteuerung der Gemeinwesen im Mehrwertsteuerrecht*, in *TVA/MWST/VAT-Journal* 2/99, pag. 69 seg.). In tal caso, infatti, si impone di sottoporre tale attività all'IVA per rispettare in particolare il principio dell'uguaglianza concorrenziale. La sesta direttiva ha del resto chiaramente espresso tale concetto, precisando che gli enti pubblici devono essere assoggettati per le loro attività o operazioni, qualora il loro esonero rappresenterebbe una distorsione della concorrenza di una certa rilevanza (art. 4 § 5 cpv. 2 della sesta direttiva; vedasi pure la decisione della Corte di giustizia delle Comunità europee [CGCE] del 6 febbraio 1997, causa C-247/95, Racc. 1997 I pag. 791, n. 17). Bisogna infatti ammettere che qualora un ente pubblico effettua prestazioni nell'ambito di un'impresa commerciale o professionale, esso si presenta immediatamente come un soggetto giuridico di medesimo rango rispetto agli altri operatori (Dieter Metzger, *Handbuch der Warenumsatzsteuer*, Berna 1983, n. 137; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, *Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée* (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, pag. 193; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Bern 1999, pag. 194). Del resto il carattere puramente statale dell'attività è generalmente negato allorché l'autorità pubblica esercita un monopolio di fatto, ma l'operazione è a suo carico unicamente per motivi di interesse pubblico, senza che l'attività in causa appartenga per natura ai compiti che lo Stato non può delegare - salvo che si tratti di una terza persona investita pure essa dello stesso potere statale (decisione della Commissione di ricorso del 25 gennaio 1999, nella causa S. & P. AG [CRC 1998-046], consid. 3b/bb, confermata dal Tribunale federale in data 24 novembre 1999, cfr. ADFS, vol. 69 pag. 882 segg., tradotta nella RDAF 2000, 2a parte, pag. 83 segg.; decisione non pubblicata della Commissione di ricorso del 19 luglio 1999, nella causa S. [CRC 1998-171], consid. 4b).

b. Nella fattispecie il ricorrente sostiene che la Città di Z. (città da cui dipende l'aeroporto) ha ricevuto, tra altri compiti di diritto pubblico, quello di costruire e amministrare posteggi da destinare all'uso comune di tutta la popolazione. Va pertanto riconosciuto che l'attività di messa a disposizione di parcheggi rappresenta una prestazione effettuata nell'esercizio della propria sovranità.

Tuttavia, come detto sopra, non è necessariamente dato l'esercizio della sovranità, nel senso stretto dell'IVA, ogni volta che l'amministrazione pubblica effettua una prestazione. Per quel che concerne la costruzione e la gestione di aree destinate a posteggi, si osserva che l'ente pubblico non esercita alcun potere coercitivo nei confronti dei cittadini. È in particolare manifesto, che esso non può in alcun modo obbligare i suoi cittadini a utilizzare i posteggi (DTF 122 I 289 seg. consid. 6c). Se è vero, che in caso di infrazione concernente i parcheggi, la Città di Z. può intervenire e assegnare una multa o far rimuovere il veicolo, è anche vero che tale intervento non è di competenza del ricorrente, bensì della polizia, nell'esercizio di compiti che rivestono carattere di sovranità. La semplice gestione di posteggi in autosili o di altri posteggi è un compito che non rientra nella definizione di sovranità. D'altronde è chiaro che delle imprese private possono assolvere tale compito al pari del ricorrente, ciò che è del resto il caso nella Città di Z. Ne deriva che l'attività di gestione di aree adibite a parcheggio è manifestamente un'attività economica o commerciale che può essere esercitata da qualsiasi impresa privata. Al fine di rispettare il principio dell'uguaglianza della concorrenza (cfr. lett. a/cc qui sopra), si giustifica di assoggettare una tale prestazione all'IVA.

Essendo stata esclusa la possibilità di esonero del ricorrente nella veste di entità pubblica, va ora esaminato l'esonero oggettivo previsto dall'art. 14 n. 17 lett. c OIVA.

5.a. Ai sensi dell'art. 4 lett. a e b OIVA soggiacciono all'imposta le forniture di beni e le prestazioni di servizi effettuate in Svizzera a titolo oneroso, a condizione che non siano espressamente escluse dall'imposta (art. 14 OIVA). L'art. 5 cpv. 2 lett. b OIVA precisa che vi è parimenti fornitura quando un bene viene messo a disposizione per l'uso o il godimento (per esempio in virtù di un contratto di locazione o d'affitto giusta gli art. 253 segg. del Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 [CO] RS 220).

b. Giusta l'art. 14 n. 17 OIVA in relazione con l'art. 13 OIVA la messa a disposizione per l'uso o il godimento di fondi e parti di fondi è esclusa dall'imposta senza diritto alla deduzione dell'imposta precedente. È invece imponente la locazione fino a tre mesi, per il parcheggio di veicoli, di aree non destinate all'uso pubblico (art. 14 n. 17 lett. c OIVA). E contrario, si deduce da tale articolo che la locazione di aree destinate all'uso pubblico per il parcheggio di veicoli è esclusa dall'imposta. Questa disposizione dell'OIVA si fonda sull'art. 8 cpv. 2 lett. b n. 8 delle disposizioni transitorie (disp. trans.) della vecchia Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 29 maggio 1874 in vigore fino al 31 dicembre 1999 (vCost.[20]) rispettivamente sull'art. 196 n. 14 cpv. 1 lett. b n. 8 della nuova Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101) che prevede che il trasferimento, la locazione a lungo termine e l'affitto di fondi sono esenti dall'imposta, senza diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Se nel messaggio che accompagna le disposizioni costituzionali del nuovo regime fiscale (cfr. Boll. Uff. 1993 N 340) si precisa che la locazione limitata nel tempo di aree per il parcheggio di veicoli deve costituire un'eccezione all'esonero previsto, non traspare per contro l'eventuale volontà del Costituente di estendere l'esonero per il parcheggio di veicoli alle aree destinate all'uso pubblico. Tale esonero supplementare è apparso per la prima volta nel primo progetto di ordinanza del 28 ottobre 1993 (art. 13 n. 18 lett. c del progetto OIVA), ed è stato poi ripreso in seguito nella versione definitiva dell'OIVA all'art. 14 n. 17 lett. c OIVA. Se si tiene conto del fatto che gli esoneri devono essere interpretati in modo piuttosto restrittivo (cfr. consid. 5d/cc che segue) e che essi comportano delle distorsioni di concorrenza, l'esclusione dall'imposta dei parcheggi destinati ad uso pubblico è perlomeno dubbiosa e non si giustifica pienamente neppure sotto l'aspetto dello scopo ultimo dell'articolo costituzionale, ossia la volontà di evitare un rincaro delle locazioni (su tale questione cfr. la decisione della Commissione di ricorso del 6 novembre 2001, pubblicata nella GAAC 66.41 consid. 4e). Tuttavia, alla luce del largo potere di apprezzamento che è stato riconosciuto al Consiglio federale dal Tribunale federale (DTF 123 II 298 seg. consid. 3a, tradotto nella RDAF 1997, 2a parte, pag. 743 segg.), va considerato che, esonerando gli introiti provenienti dalla locazione di aree destinate ad uso pubblico per il parcheggio di veicoli, il Consiglio federale non ha oltrepassato la competenza che gli è stata attribuita. Ritenuto che non risultano violate neppure altre norme costituzionali, tale disposizione deve essere considerata costituzionale. Del resto la sua costituzionalità è dimostrata dal fatto che tale esonero è stato ripreso nella nuova legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) all'art. 18 n. 21 lett. c.

c. L'art. 14 n. 17 lett. c OIVA esclude dall'imposta la locazione, per il posteggio di veicoli, di aree destinate all'uso pubblico (in francese: «la location d'emplacements appartenant au domaine public pour le stationnement de véhicules»; in tedesco: «die Vermietung von im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen»). La questione litigiosa, nella presente vertenza, si incentra sul senso da dare a tale nozione giuridica indeterminata. Il ricorrente considera che essa congloba tutti i tipi di parcheggi gestiti dall'ente pubblico su terreni di sua proprietà. L'AFC, da parte sua, interpreta la nozione in modo più restrittivo. Si evince in particolare dalle Istruzioni per i contribuenti IVA (sia nella versione autunno 1994[21] sia in quella del 1997[22], n. 133 e 660) che la locazione sino a tre mesi, per il parcheggio di veicoli, di aree non destinate all'uso pubblico (posteggi privati, sili-posteggio) soggiace all'imposta, mentre non soggiace all'imposta la locazione di breve durata di posteggi pubblici ai lati stradali (per esempio dotati di parchimetri ad uso collettivo o individuale). La portata delle Istruzioni è ulteriormente precisata nella decisione impugnata, nel senso che l'autorità fiscale considera che l'esonero riguarda unicamente i parcheggi di breve durata che si trovano ai lati delle strade o sulle piazze pubbliche, senza che esse siano separate dalla strada da un qualsiasi ostacolo (barriera o entrata apposita). Per contro, gli introiti provenienti dallo stazionamento di durata inferiore a tre mesi nei posteggi sotterranei o in altri stabilimenti destinati al parcheggio di veicoli, nonché in piazze pubbliche separate dalla via pubblica da un ostacolo (barriera o entrata apposita), soggiacciono all'imposta. Non può infine essere esclusa dall'imposta la locazione di posteggi annessi a un'infrastruttura particolare (ospedale pubblico, aeroporto, scuola, piscina pubblica, ecc.) ritenuto che tali posteggi non possono essere definiti ad uso pubblico, essendo principalmente destinati agli utenti delle infrastrutture medesime.

Si tratta quindi di esaminare se l'interpretazione fatta dall'AFC è compatibile con il testo dell'art. 14 n. 17 lett. c OIVA e con l'art. 8 cpv. 2 lett. b n. 8 disp. trans. vCost. (art. 196 n. 14 cpv. 1 lett. b n. 8 Cost.).

d.

aa. Di principio i testi chiari devono essere applicati letteralmente per non incorrere nell'arbitrio. Un testo è chiaro se i termini, nel loro senso corrente, possono essere ragionevolmente compresi solo in un ben determinato modo. Tuttavia, un'autorità può scostarsi da un testo chiaro, qualora, alla luce di motivi pertinenti, il significato della disposizione non traduce il suo vero senso. Tali motivi risultano dalla genesi della disposizione, dal suo scopo o dai rapporti con altre norme (DTF 120 V 525 consid. 3a, DTF 120 II 113 consid. 3a, DTF 119 la 241 consid. 7a; André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, vol. I, pag. 124-125; Blaise Knapp, *Précis de droit administratif*, Basilea e Francoforte sul Meno 1991, n. 419, pag. 89). Quando un testo è suscettibile di più interpretazioni, ogni interpretazione deve essere confrontata alle altre possibili. Se l'intenzione degli autori del testo traspare chiaramente dai lavori preparatori, il giudice vi si conformerà. Egli dovrà pure esaminare il testo in relazione con il contesto, il senso e il sistema della legge (DTF 123 III 26 consid. 2a, DTF 121 III 224 consid. 1d/aa, DTF 120 V 525 consid. 3a; decisione

della Commissione di ricorso del 17 febbraio 1999

pubblicata nella GAAC 64.33 consid. 4b; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basilea e Francoforte sul Meno 1998, n. 2.70 e citazioni; Grisel, op. cit., vol. I pag. 142; Knapp, op. cit., n. 420, pag. 89; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3a ed., Zurigo 1998, n. 175 segg., pag. 41; Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2a ed., Berna 1994, pag. 142 segg.). Inoltre, come ogni testo di legge, l'OIVA è stata pubblicata nelle tre lingue ufficiali. Qualsiasi interpretazione deve considerare le tre versioni esistenti, ritenuto che nessuna di esse prevale sulle altre (DTF 125 II 58 consid. 2b, DTF 120 II 113 consid. 3a, DTF 116 II 527 consid. 2a).

bb. I concetti dell'OIVA si interpretano di principio in modo autonomo. Tuttavia, il Tribunale federale ha già considerato che altre leggi federali e cantonali possono talvolta servire come mezzi ausiliari di interpretazione, in particolare quando la nozione in questione non è esclusivamente fiscale (ADFS, vol. 70 pag. 227 consid. 6a, ADFS, vol. 69 pag. 809 consid. 4, ADFS, vol. 69 pag. 663 consid. 6b; decisioni della Commissione di ricorso del 15 agosto 2000, pubblicata nella JAAC 65.21 consid. 4d e del 7 febbraio 2001, pubblicata nella JAAC 65.83 consid. 5b/bb). L'autorità fiscale non è tuttavia tenuta a trasporre pedissequamente in materia di IVA le regole poste dalla legislazione di riferimento (ADFS, vol. 70 pag. 227 consid. 6a).

cc. Da ultimo va segnalato che, secondo costante giurisprudenza, gli esoneri devono di principio essere interpretati in modo piuttosto restrittivo dal momento che essi rappresentano un'eccezione al principio dell'universalità dell'IVA (DTF 124 II 377 consid. 6a, DTF 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998, 2a parte, pag. 397], DTF 123 II 302 consid. 5b [RDAF 1997, 2a parte, pag. 751]; decisione della Commissione di ricorso pubblicata nella JAAC 63.93 consid. 4b/cc; Riedo, op. cit., pag. 115). L'interpretazione restrittiva non deve tuttavia privare di senso l'esonero. Infatti questo metodo interpretativo non deve essere usato a sfavore del contribuente. La massima dell'interpretazione restrittiva non ha dunque, di per sé, una portata fiscalizzante (vedasi Pascal Mollard, La TVA suisse: nouvelles clés pour les exonérations? in mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, édité par le Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], Basilea, Ginevra, Monaco 2000, pag. 1224, n. marg. 25).

6.a. Il demanio pubblico dipende dallo Stato. Esso comprende due tipi di beni: gli uni compongono il patrimonio amministrativo, gli altri il demanio pubblico in senso stretto. I beni del patrimonio amministrativo si dividono in due specie: le cose utilizzate dagli impiegati pubblici direttamente a fini di interesse pubblico (ad esempio i locali amministrativi dove lo Stato installa i suoi servizi) e le cose utilizzate dai cittadini con l'intervento degli impiegati dello Stato (ad esempio le scuole, gli ospedali, i musei, le biblioteche, ecc.). Le cose che costituiscono il demanio pubblico in senso stretto si ripartiscono in due categorie: il demanio pubblico naturale e il demanio pubblico artificiale. Il demanio pubblico naturale è l'insieme dei beni creati esclusivamente o principalmente dalla natura (Grisel, op. cit., vol. II, pag. 525 seg.).

Il demanio pubblico artificiale è costituito da tutte le opere predisposte dallo Stato per servire direttamente all'uso comune: principalmente, la rete viaria, le piazze, i sentieri, i ponti, ma anche i canali, le dighe, i parchi e le fontane. La superficie che tali opere ricoprono non è, per natura, aperta a un uso comune. Viste le sue caratteristiche intrinseche essa potrebbe essere oggetto di una proprietà privata, a meno che non si trovi sul demanio pubblico naturale (strada di montagna, diga, ecc.). Il demanio pubblico artificiale deve quindi essere costituito. In primo luogo l'ente pubblico deve acquisirne la proprietà (o qualsiasi altro diritto corrispondente all'uso previsto); in seguito, con dei lavori di costruzione, esso deve predisporla per l'uso previsto; da ultimo, ed è la condizione giuridicamente essenziale, esso deve assegnarle una destinazione (Pierre Moor, Droit administratif, vol. III, Berna 1992, n. 6.3.1, pag. 269). L'assegnazione della destinazione è l'atto giuridico con cui un bene pubblico è destinato a un uso comune; essa definisce le utilizzazioni normali che un insieme indeterminato di persone può esercitare direttamente sull'opera realizzata. La destinazione non è sottoposta a forma alcuna e può in particolare intervenire in modo tacito. Ciò è il caso delle strade o delle piazze aperte al pubblico senza che sia stata presa decisione alcuna, anche se la particella è immatricolata a registro fondiario come proprietà privata dello Stato (Moor, op. cit., vol. III, n. 6.3.2.2, pag. 272).

b. Il demanio pubblico permette di soddisfare il bisogno, sia esso individuale o collettivo, che gli uomini hanno di disporre di uno spazio comune facilmente accessibile: per comunicare, per spostarsi, o per isolarsi. La diversità di usi possibili genera tuttavia dei rischi di disturbo reciproco, o di conflitti, che il diritto amministrativo vuole prevenire, distinguendo tra diverse intensità di usi e sottoponendoli a regimi giuridici specifici. L'uso è comune («usage commun»; «Gemeingebrauch») quando può essere esercitato simultaneamente da un grande numero di persone. La simultaneità non deve essere possibile nello stesso luogo e nello stesso momento per tutti. Questo criterio vuol significare che, se l'utilizzazione è regolarmente accessibile in modo continuo, in generale ad un numero indeterminato di persone, essa rappresenta un uso comune (Moor, op. cit., vol. III, n. 6.4.1.1, pag. 282 seg.).

L'uso comune accresciuto («usage commun accru»; «gesteigerter Gemeingebrauch») si situa tra l'uso comune e l'uso particolare. È più intenso del primo, ma meno del secondo. L'uso comune accresciuto si distingue in due punti dall'uso comune: in primo luogo, a differenza dell'uso comune, l'uso comune accresciuto può essere esercitato allo stesso tempo e nel medesimo luogo unicamente da una persona o da persone determinate; in secondo luogo, contrariamente all'uso comune, l'uso comune accresciuto è generalmente subordinato a un'autorizzazione e al pagamento di una tassa (Grisel, op. cit., vol. II, pag. 550).

L'uso particolare («usage particulier»; «Sondernutzung») è la forma più intensa di uso del demanio pubblico. Di principio soggiace a concessione, anche se questo criterio da solo non è sufficiente a distinguerlo dall'uso comune accresciuto. In realtà due elementi permettono di distinguere questi due usi in modo approssimativo. Da un lato, l'uso comune accresciuto non altera la sostanza del demanio pubblico oppure le fa subire modifiche le cui tracce possono essere tolte con costi minimi. Per contro, l'uso particolare comporta normalmente cambiamenti nella struttura del demanio pubblico, per cui il ripristino dello stato antecedente necessita di costi elevati. D'altro lato, l'uso comune accresciuto è più limitato nel tempo dell'uso particolare (Grisel, op. cit., vol. II, pag. 550).

c. Per quel che concerne più precisamente il parcheggio dei veicoli, esiste un'abbondante giurisprudenza sulla distinzione tra uso comune e uso comune accresciuto. Alla luce del vecchio art. 37 cpv. 2 Cost. (ora art. 82 cpv. 3 Cost.) che vietava la riscossione di tasse per l'utilizzazione delle strade pubbliche entro i limiti della loro destinazione, si era posta la questione a sapere in che misura il divieto di tasse poteva applicarsi alla sosta di veicoli. La soluzione a tale quesito presupponeva tra l'altro di differenziare tra la sosta qualificabile quale uso comune e la sosta qualificabile quale uso comune accresciuto. In una decisione del 1958 (DTF 89 I 533 segg.) il Tribunale federale ha stabilito che la gratuità non concerneva solamente il traffico in movimento, bensì pure il traffico statico (DTF 81 I 190 consid. b), nella misura in cui quest'ultimo si mantenesse nei limiti della destinazione delle strade e costituisse un uso comune. Il fatto di parcheggiare il proprio veicolo davanti a un negozio per fare gli acquisti faceva parte dell'uso comune delle strade, contrariamente al parcheggio di automobili durante mezza giornata o una giornata intera di lavoro o durante tutta la notte. Senza definire la durata

oltre la quale il parcheggio di veicoli non poteva più far parte dell'uso comune, il Tribunale federale aveva ammesso, nel caso qui citato, che il parcheggio di un'ora del proprio veicolo costituiva uso comune e rientrava nella nozione di «traffico» ai sensi dell'art. 37 cpv. 2 Cost. (DTF 89 I 539 consid. 4c). L'Alta Corte ha confermato questa prima opinione in diverse decisioni successive (DTF 94 IV 31 segg., DTF 100 IV 100 segg., DTF 108 la 113 segg., DTF 112 la 39 segg.; dello stesso parere, il Consiglio federale nella GAAC 44.24).

In una decisione del 1° luglio 1991 (pubblicata nei *Blätter für Zürcherische Rechtsprechung* [ZR] 90/1991 n. 11, 38) la Corte di Cassazione del Tribunale federale ha rilevato che oltre al criterio della durata, anche le caratteristiche del luogo esercitavano un'influenza sulla distinzione tra il parcheggio appartenente all'uso comune e quello di lunga durata. A dipendenza delle circostanze, una durata massima di 15-30 minuti poteva essere considerata la regola per un uso comune. Tuttavia, la durata massima di sosta, che poteva ancora essere qualificata quale uso comune, doveva essere fissata a 120 minuti. Le conclusioni di questa decisione sono state criticate dalla dottrina, che giudicava troppo elevato il limite di due ore per città come Zurigo (vedasi Tobias Jaag, *Gebührenpflichtiges Parkieren auf öffentlichem Grund*, in *Pratique juridique actuelle* [PJA] 2/94, pag. 186).

In una recente decisione (DTF 122 I 279 segg., e in particolare pag. 285 seg. consid. 2e) il Tribunale federale ha constatato che fino a quel momento non aveva fissato in modo definitivo il limite di tempo entro il quale la sosta di veicoli poteva ancora essere considerata uso comune. Esso ha parimenti rilevato che, secondo la dottrina, il limite tra il parcheggio appartenente all'uso comune e il parcheggio di lunga durata non poteva essere fissato in modo definitivo, ma dipendeva dalle condizioni particolari di luogo in questione. La dottrina precedente considerava che il limite doveva corrispondere a un'ora di parcheggio, mentre la dottrina più recente valutava che il parcheggio per più di 15-30 minuti nel centro di una grande città rappresentava già un uso comune accresciuto. In definitiva il Tribunale federale ha considerato che il criterio, che permettesse di operare la distinzione tra i due tipi di uso, fosse in particolare quello della «*Gemeinverträglichkeit*» dell'uso; un uso è «*gemeinverträglich*» quando può essere esercitato nello stesso modo da tutti i cittadini interessati senza che altri cittadini non siano impediti in modo proibitivo di beneficiare dello stesso uso. Secondo tale modo di vedere, la durata di parcheggio che può essere qualificata come «*gemeinverträglich*» può essere determinata dal rapporto tra l'offerta e la domanda. Più il numero di utenti stradali desiderosi di ottenere un posteggio è elevato, più corta sarà la durata in cui ciascuno potrà occupare un parcheggio senza rendere impossibile agli altri utenti lo stesso uso. Nel caso in esame l'Alta Corte ha giudicato che una durata di sosta superiore a 30 minuti nel centro di Zurigo costituiva un uso comune accresciuto del demanio pubblico.

7.a. Nel commentario del Dipartimento federale delle finanze concernente l'OIVA del 22 giugno 1994 (FF 1994 III 551), il Consiglio federale ha chiaramente espresso la volontà di sottoporre all'IVA la locazione per il parcheggio di veicoli negli autosili. Ha invece escluso dall'imposta la locazione temporanea di posteggi ai lati della strada (dotati ad esempio di parchimetri ad uso collettivo o individuale). Questo passaggio del commentario è stato ripreso letteralmente nel messaggio esplicativo della LIVA (cfr. il Rapporto della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale del 28 agosto 1996, pubblicato nel FF 1996 V 743). I lavori preparatori permettono pertanto di rendersi conto che la volontà del legislatore non è mai stata quella di attribuire un senso molto esteso alla nozione di «aree destinate all'uso pubblico per il parcheggio di veicoli». Questa constatazione è del resto in accordo con il principio secondo cui gli esoneri devono essere interpretati in modo restrittivo (cfr. consid. 5d/cc che precede; vedasi pure Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Friburgo 2000, pag. 58). Alla luce di questi due elementi la nozione di «*domaine public*»

nella versione francese dell'OIVA è troppo estesa. In effetti, se si ritenesse tale versione, qualsiasi parcheggio appartenente a un ente pubblico e destinato a uso pubblico potrebbe essere escluso dall'imposta. I termini della versione italiana dell'OIVA «uso pubblico» sono poco precisi - non corrispondono a nessun termine tecnico particolare del diritto amministrativo - e potrebbero essere interpretati letteralmente in modo molto esteso, permettendo a qualsiasi tipo di parcheggio destinato all'uso pubblico di beneficiare dell'esonero. Resta la versione tedesca dell'OIVA («*Gemeingebrauch*») che, senza predominare realmente sulle altre versioni, indica la direzione in cui deve orientarsi l'interpretazione, ossia nel senso dell'utilizzazione del criterio di uso comune in relazione al parcheggio di veicoli. Come è stato detto sopra (cfr. consid. 6c), il criterio in questione non è assolutamente applicabile in modo semplice ad ogni caso concreto ed è generalmente ammesso che la distinzione tra uso comune e uso accresciuto dipenda dalle condizioni di ogni fattispecie, in particolare dall'offerta e dalla domanda di posteggi. Tuttavia, come è stato sottolineato in precedenza (cfr. consid. 5d/bb), se l'AFC può ispirarsi ad altre legislazioni per interpretare l'OIVA, essa non ha l'obbligo di applicarle alla lettera. A mente della Commissione il criterio fissato dall'autorità fiscale secondo cui solo i parcheggi di durata limitata, generalmente breve, che si trovano ai lati stradali o sulle piazze pubbliche accessibili senza ostacoli (barriera o entrata apposita), possono essere esonerati dall'imposta, è sostenibile. Al contrario, quando si tratti di un autosilo o di una piazza pubblica trasformata in parcheggio con entrata e uscita controllate da barriere o da un altro ostacolo, la durata del parcheggio diventa illimitata, e in questi casi la nozione di uso comune non può certamente più essere utilizzata. Il ricorrente sostiene che la posa di barriere nei parcheggi ha principalmente lo scopo di ridurre il numero di agenti della polizia comunale destinati alla sorveglianza dei parcheggi. Inoltre, le tasse riscosse in questi luoghi di sosta aumentano in modo rilevante se la durata del parcheggio oltrepassa un certo tempo, e ciò per scoraggiare il cittadino a lasciare la sua autovettura parcheggiata durante lunghi periodi, favorendo così una certa rotazione tra gli utenti. Questi due motivi non permettono tuttavia di negare che in questi tipi di parcheggi la durata di sosta è illimitata e che ciascun utente può restare per tutto il tempo che desidera, se paga il prezzo corrispondente. La situazione è fondamentalmente diversa nei parcheggi limitati nel tempo, dove l'automobilista è di principio tenuto a liberare il posto occupato alla fine del tempo previsto, che è in genere assai breve. Questa differenza di situazione permette altresì di affermare che non vi è disparità di trattamento tra i due tipi di parcheggi, contrariamente a quanto pretende il ricorrente. La prassi dell'AFC che consiste nell'esonerare i parcheggi di durata limitata ubicati ai lati delle strade o sulle piazze pubbliche il cui accesso non è ostacolato da una barriera o da un'entrata apposita deve quindi essere convalidata, ritenuto che essa corrisponde all'interpretazione storica e sistematica dell'art. 14 n. 17 lett. c OIVA.

b. Nella decisione impugnata l'AFC ha pure stabilito che i parcheggi annessi a infrastrutture particolari, quali un ospedale pubblico, un aeroporto, una scuola o una piscina pubblica, non possono essere definite aree di uso comune, in quanto questo genere di parcheggio non è destinato a qualsiasi cittadino, bensì prioritariamente agli utenti delle infrastrutture medesime. La Commissione di ricorso è tuttavia dell'opinione che in questo caso l'interpretazione dell'autorità fiscale è troppo restrittiva, poiché essa priva di senso l'esonero (cfr. consid. 5d/cc in fine). Il fatto che un parcheggio sia principalmente destinato ai cittadini suscettibili di essere interessati dall'infrastruttura adiacente il parcheggio, non può significare che la sosta di veicoli in quel parcheggio non possa più essere considerata un uso comune. Riservato il caso in cui l'accesso a questo tipo di parcheggio sia realmente limitato agli utenti dell'infrastruttura, per mezzo di «*badges*» o di altri mezzi di legittimazione, non è corretto affermare che queste aree di sosta non siano aperte a un numero indeterminato di persone, e che pertanto esse non corrispondano più alla definizione di uso comune. Ad esempio, è assolutamente pensabile che qualcuno si serva del parcheggio dell'ospedale per recarsi presso un conoscente che abita in prossimità di tale ospedale. Al contrario, portando all'estremo il ragionamento dell'AFC, si potrebbe dire che i parcheggi in centro città sono riservati unicamente alle

persone desiderose di parcheggiare in centro città e non a qualsiasi cittadino. E manifesto che l'argomento non regge. Occorre pertanto riprendere i criteri precedentemente precisati, ossia differenziare tra i parcheggi a durata limitata o illimitata e relativamente breve o più lunga. Ne discende che la prassi dell'AFC relativa ai parcheggi annessi a infrastrutture particolari deve essere annullata, poiché essa concerne dei parcheggi di durata limitata e relativamente breve e va oltre il senso dell'art. 14 n. 17 lett. c OIVA precisato sopra.

8.a. Una volta definita la portata dell'art. 14 n. 17 lett. c OIVA, occorre ancora esaminare, nel caso concreto del ricorrente, quali siano i parcheggi la cui messa a disposizione genera dei ricavi, che possono beneficiare dell'esonero, e quali, al contrario, sono soggetti ad imposta. Nella fattispecie, due aree di parcheggio che presentano caratteristiche differenti, ossia i parcheggi P1 e P2, sono ancora oggetto di litigio a questo stadio della procedura. Si noti, che l'AFC ha costituito un dossier fotografico che permette di prendere visione delle caratteristiche concrete dei parcheggi esaminati.

b. Il parcheggio P1 è un parcheggio collettivo costruito all'aperto e dotato di barriere all'entrata e all'uscita. Il suo funzionamento è interamente automatizzato con pagamento all'uscita. La durata di stazionamento è illimitata e le tariffe di parcheggio sono moderatamente elevate soprattutto durante le prime ore, per diminuire poi a partire da una sosta di più di otto ore. Visto il carattere illimitato della durata di sosta possibile, è chiaro che questo tipo di posteggio non rientra nella definizione di uso comune. Ci si trova al contrario in presenza di contratti di locazione di breve durata, le cui controprestazioni soggiacciono all'imposta sul valore aggiunto sulla base degli art. 4 e 5 OIVA. La decisione dell'AFC deve quindi essere confermata su questo punto.

c. Il parcheggio P2 è situato praticamente davanti all'entrata dell'edificio principale dell'Aeroporto. Esso è dotato di un parchimetro collettivo e la durata di stazionamento è limitata a 90 minuti al massimo. L'AFC considera che i ricavi provenienti da tale parcheggio non possono essere esclusi dall'imposta per i due seguenti motivi. In primo luogo, visto che l'Aeroporto non si trova vicino ad un centro abitato, sarebbe difficile immaginare che il parcheggio in questione possa interessare altre persone se non quelle che intendono usufruire delle infrastrutture aeroportuali (familiari che accompagnano un viaggiatore, visitatori, clienti del bar dell'Aeroporto). Di fatto tale parcheggio non è destinato a qualsiasi cittadino, ma unicamente a quelli che vogliono recarsi all'Aeroporto, per cui non si può affermare che esso è di uso comune. In secondo luogo, il parcheggio si trova alla fine di una strada a vicolo cieco, che non può essere considerata una strada aperta al traffico in movimento in senso proprio. Tuttavia, come rilevato più sopra dalla Commissione di ricorso (cfr. consid. 7b), la nozione di uso comune non deve essere interpretata in modo tal punto restrittivo da escludere qualsiasi parcheggio annesso a un'infrastruttura speciale con il pretesto che il parcheggio in questione si rivolge prioritariamente agli utenti dell'infrastruttura. Come sottolinea il ricorrente, l'accesso ai posteggi non è limitato in alcun modo, per cui qualsiasi cittadino può accedervi e parcheggiare il proprio veicolo, indipendentemente dalla propria intenzione (accompagnare qualcuno, guardare gli aeroplani, bere qualcosa, passeggiare ai lati dell'aeroporto, ecc.). Chiunque posteggi in un luogo, lo fa sempre con uno scopo preciso, sia che soste in centro città, all'ospedale o all'aeroporto. L'interesse particolare dell'utente non può essere considerato un criterio determinante per escludere a priori l'uso comune. In merito al secondo motivo addotto dall'autorità fiscale, la Commissione di ricorso constata che, secondo la giurisprudenza relativa alla legge federale del 19 dicembre 1958 sulla circolazione stradale (LCStr, RS 741.01), la nozione di strada aperta al traffico in movimento deve essere interpretata estensivamente. Una strada è aperta alla circolazione pubblica se è a disposizione di una cerchia indeterminata di persone, anche se il suo uso è limitato per la natura della strada o per il modo o lo scopo della sua utilizzazione. Ad esempio, questa caratteristica è stata riconosciuta a una strada privata che conduce a una cava abbandonata lungo bordo di un fiume, ma utilizzata da un numero indeterminato di pescatori (vedasi André Bussy/Baptiste Rusconi, Code suisse de la circulation routière, Commentario, 3a ed., Losanna 1996, pag. 29 n. 2.3 con la giurisprudenza citata). Ne discende che la strada di accesso al parcheggio è manifestamente una strada pubblica aperta al traffico in movimento.

Eliminate queste due obiezioni dell'AFC, si tratta di esaminare ancora se, per sue altre caratteristiche, il parcheggio P2 rientra nella nozione di uso comune dell'art. 14 n. 17 lett. c OIVA. Ciò è precisamente il caso, poiché il posteggio in questione non è dotato di barriere e la durata di stazionamento è limitata a 90 minuti al massimo. Di conseguenza, i ricavi provenienti dai posteggi situati in questa area di sosta devono essere esonerati sulla base dell'art. 14 n. 17 lett. c OIVA. Il ricorso è pertanto accolto su questo punto.

9.-10. (...)

11. Alla luce delle considerazioni che precedono il ricorso è parzialmente accolto in relazione all'esonero degli introiti provenienti dal parcheggio P2. La decisione su reclamo dell'AFC del 10 febbraio 2000 è quindi parzialmente annullata. (...)

[20] Può essere consultata sul sito Internet dell'Ufficio federale di giustizia all'indirizzo [http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat\\_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0008.File.tmp/bv-alt-i.pdf](http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0008.File.tmp/bv-alt-i.pdf)

[21] Possono essere ottenute presso l'UFCL, Distribuzione pubblicazioni, CH-3003 Berna.

[22] Possono essere ottenute presso l'UFCL, Distribuzione pubblicazioni, CH-3003 Berna.