



## Corte di Cassazione

Sezione V  
SENTENZA CIVILE

Sentenza del 22/02/2002 n. 2555 - parte 1

### Intitolazione:

TRIBUTI LOCALI - TASSA DI OCCUPAZIONE SPAZI ED AREE PUBBLICHE - Presupposto impositivo - Individuazione nell'occupazione, di qualsiasi natura, di spazi ed aree del demanio o del patrimonio indisponibile di comuni e province - Atti di concessione o di autorizzazione - Irrilevanza.

### Massima:

Il presupposto impositivo della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) e' 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, mentre sono irrilevanti gli atti di concessione o di autorizzazione relativi all'occupazione, atteso che la tassa colpisce anche le occupazioni senza titolo.

\* Massima tratta dal CED della Cassazione.

### Testo:

Fatto, svolgimento del processo e motivi del ricorso

1.1. La ----- s.p.a. ricorre contro la Provincia di Alessandria per la cassazione della sentenza specificata in epigrafe, con la quale la Commissione Tributaria Regionale di Torino, in accoglimento dell'appello dell'ente provinciale, ha ritenuto legittimo il metodo di tassazione adottato dall'ente stesso per l'occupazione del sottosuolo stradale con condutture, cavi e impianti relativi alla rete di distribuzione del servizio telefonico gestito dalla ricorrente.

1.2. In fatto, la Provincia di Alessandria ha notificato alla odierna ricorrente due avvisi di accertamento, per gli anni 1995 e 1996 relativi alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), impugnati poi vittoriosamente dalla destinataria degli stessi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria, che ha disposto la riunione dei ricorsi. Il giudizio di appello, invece, si e' risolto in favore dell'ente provinciale.

1.3. L'ente impositore, ha applicato il tributo in base al numero delle concessioni rilasciate, calcolandone l'importo in relazione ai km. lineari, o frazioni, di ciascuna occupazione autorizzata. La societa' ricorrente ha eccepito, tra l'altro, la illegittimita' del funzionamento del carico tributario e dei conseguenti arrotondamenti calcolati per ciascuna frazione di km., piuttosto che sul chilometraggio totale. Tale tesi e' stata accolta dai giudici di primo grado (previa reiezione di eccezioni di incostituzionalita' e di vizi della motivazione dei provvedimenti impugnati), sul rilievo che il presupposto impositivo della TOSAP nasce, solamente con la materiale occupazione del suolo pubblico ed in relazione all'effettiva entita' della stessa.

Secondo la Commissione Tributaria Regionale, invece, il presupposto impositivo della TOSAP si realizza con il rilascio di ciascuna concessione; con la conseguenza che "ciascuna tassa va determinata sulla scorta dell'occupazione autorizzata, in ragione di km. lineari e, in presenza di decimali, con arrotondamento all'unita' superiore" (p. 4 della sentenza impugnata).

1.4. A sostegno dell'odierno ricorso, la ----- s.p.a., deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 38, comma 2; 39; 42, comma 4; 44, commi 1 e 2 e 50, comma 3, d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, in relazione all'art. 360, nn. 3 e 5, c.p.c. In particolare, la ricorrente eccepisce che erroneamente i giudici di appello hanno ritenuto che il presupposto

impositivo della TOSAP sia costituito dai singoli atti di concessione e che il carico tributario debba essere determinato, volta per volta, in relazione alle singole occupazioni autorizzate.

1.5. L'Amministrazione Provinciale di Alessandria resiste con controricorso. Entrambe le parti costituite, poi, hanno depositato memorie ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

## 2. Diritto e motivi della decisione

2.1. Il ricorso appare fondato e merita accoglimento.

2.2. La valutazione degli argomenti prospettati dalle parti, richiede una preliminare ricognizione ed analisi delle norme che disciplinano la TOSAP, con particolare riferimento alle disposizioni che individuano il presupposto impositivo ed i criteri di determinazione del tributo (cc.dd. "parametro" o "base imponibile" e "aliquota" o "tasso d'imposta"). Infatti, la materia del contendere coinvolge sia il problema della individuazione del presupposto di imposta (occupazione o concessione), sia il problema della determinazione della base imponibile (per singoli segmenti di rete o per l'intera rete) e della correlata applicazione dell'importo tariffario (mediante "arrotondamento" chilometrico in relazione a ciascun tratto di rete o alla lunghezza totale della stessa).

2.2.1. Il presupposto della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, per quanto di interesse in questa sede, e' definito ed identificato dall'art. 38, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 507/1993 (intitolato, appunto, "Oggetto della tassa"). In forza di tale disposizione:

sono soggette alla tassa "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" (comma 1);

"Sono parimenti soggette alla tassa ... le occupazioni sottostanti il suolo medesimo, comprese quelle poste in essere con condutture ed impianti di servizi pubblici gestiti in regime di concessione amministrativa" (comma 2).

In definitiva, quindi, dal tenore letterale della norma appare chiaro che il presupposto impositivo della TOSAP, in generale, e' costituito da "le occupazioni di qualsiasi natura" di spazi ed aree, anche del sottosuolo, del demanio o del patrimonio indisponibile dei comuni e delle province. La norma non fa alcun riferimento agli atti di concessione che, evidentemente, per il legislatore fiscale sono irrilevanti, visto che l'imposizione colpisce anche le occupazioni senza titolo. Il riferimento al regime di concessione dei servizi pubblici (contenuto nel comma 2), non ha nulla a che vedere, evidentemente, con la concessione per l'occupazione del suolo.

Argomenti a sostegno della conclusione appena esposta si traggono anche dall'art. 39 del d. lgs. 507/1993, che, in ultima analisi, individua nella persona dell'occupante di fatto il soggetto passivo d'imposta, in mancanza di atti di concessione o autorizzazione. Dal dettato degli artt. 38 e 39 citati, si ricava che la TOSAP e' dovuta anche quando, in ipotesi, l'occupazione sia divenuta abusiva a seguito della revoca della eventuale concessione. E' pur vero che il successivo art. 41 prevede che "La revoca di concessioni o autorizzazioni concernenti l'utilizzazione del suolo pubblico da' diritto alla restituzione della tassa pagata in anticipo, senza interessi", ma tale disposizione inserita nel contesto delle altre norme, sta a significare che la tassa deve essere restituita (rectius: non e' dovuta) soltanto se, di fatto, non ci sia stata occupazione. Peraltro, anche la formulazione letterale dell'art. 41, che prima facie farebbe pensare ad un rapporto sinallagmatico tra pagamento della tassa e rilascio di atti di concessione o autorizzazione, offre un ulteriore argomento a favore della tesi sostanzialistica recepita dal collegio. Infatti, il diritto alla restituzione, in caso di revoca dell'atto concessorio o di autorizzazione, ha ad oggetto, per definizione, la "tassa pagata in anticipo". Poiche' l'atto amministrativo, per poter essere revocato deve essere stato gia' rilasciato, se la tassa fosse connessa essenzialmente al rilascio di tale atto, non si sarebbe dovuto parlare di pagamento anticipato, ma soltanto di pagamento gia' effettuato. Il rapporto di "anticipazione", quindi, riguarda non l'atto amministrativo ma, eventualmente, l'occupazione autorizzata, che appare come il vero presupposto del tributo in esame.

La Commissione Tributaria Regionale, invece, argomenta che "L'effettivo oggetto dell'imposizione sono... le singole occupazioni del suolo pubblico in quanto tali, stante il carattere oggettivo della TOSAP, che fonda il suo

presupposto impositivo nell'atto di concessione: autorizzato, abusivo, o di fatto, dovendosi ritenere logicamente che tale presupposto si realizza sempre e comunque per qualsiasi tipo di occupazione, come pure che nei predetti casi la tassa va determinata in ragione del suolo in effetti sottratto all'uso pubblico".

Il giudice a quo sembra distinguere tra "oggetto dell'imposizione", costituito dalla occupazione e "presupposto impositivo" che sarebbe costituito dall'atto di concessione. Ma poi riconosce, smentendo la premessa secondo la quale il presupposto impositivo sarebbe costituito dall'atto di concessione, che anche le occupazioni abusive o di fatto realizzano il presupposto di imposta. In realta', la proposizione centrale di tutta la motivazione della sentenza impugnata:

a) per un verso, risulta priva di supporto giuridico, in quanto non vi sono riferimenti normativi o sistematici che consentano di affermare che la concessione abbia una qualche rilevanza nella ricostruzione del presupposto impositivo della TOSAP;

b) per altro verso, appare priva di coerenza logica, in quanto dopo avere affermato, apoditticamente, che la TOSAP fonda il suo presupposto impositivo nell'atto di concessione, conclude che "il presupposto si realizza sempre e comunque per qualsiasi tipo di occupazione": "autorizzato, abusivo o di fatto".

2.2.2. Quanto ai criteri di determinazione della tassa, l'art. 39, d. lgs. 507/1993, gia' ricordato, offre anche un'utile indicazione ai fini della individuazione dei criteri che devono essere utilizzati per definire la "base imponibile". Infatti, dispone, in linea di principio, che "La tassa e' dovuta... in proporzione alla superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico nell'ambito del rispettivo territorio". L'art. 42, poi, dopo avere indicato i criteri di distinzione tra occupazioni permanenti e temporanee, stabilisce, in generale, che:

a) "La tassa e' graduata a seconda dell'importanza dell'area sulla quale insiste l'occupazione" (comma 2);

b) "La tassa si determina in base all'effettiva occupazione espressa in metri quadrati o in metri lineari, con arrotondamento all'unita' superiore della cifra contenente decimali" (comma 3).

Con specifico riferimento alle occupazioni del soprassuolo e del sottosuolo, l'art. 44, comma 1, lett. c), prevede una agevolazione tariffaria, consistente nella facolta' di ridurre l'imposta fino ad un terzo.

2.3. Accanto a queste disposizioni di carattere generale, il capo II del d.lgs. 507/1993, che contiene l'intera disciplina della TOSAP, prevede disposizioni specifiche per le occupazioni del sottosuolo e del soprassuolo, connesse alla erogazione di pubblici servizi gestiti in regime di concessione, mediante una apposita rete (artt. 46 e 47, in relazione all'art. 38, comma 2, gia' ricordato), che sono quelle che qui interessano.

In particolare, l'art. 46 dispone che "Le occupazioni del sottosuolo e del soprassuolo stradale con condutture, cavi, impianti in genere ed altri manufatti destinati all'esercizio e alla manutenzione delle reti di erogazione di pubblici servizi, compresi quelli posti sul suolo e collegati alle reti stesse,... sono tassate in base ai criteri stabiliti dall'art. 46". Quindi, le occupazioni del sottosuolo stradale mediante segmenti di reti, necessarie per l'erogazione di pubblici servizi, o mediante altri manufatti funzionalmente collegati alle reti stesse, sono soggette ad una disciplina specifica ed unitaria, che appare ispirata a criteri di maggior favore per l'occupante, per ragioni di pubblica utilita'.

Infatti, in attuazione di apposita direttiva dettata dalla legge delega (art. 4, comma 4, lett. b), n. 2, della legge 23 ottobre 1992, n. 421), l'art. 47, d. lgs. 507/93, stabilisce un criterio di tassazione forfettario, quanto alla determinazione della "base imponibile", e un "tasso di imposta" molto piu' contenuto di quello ordinario, calcolato per km. lineare invece che per metro lineare o quadrato.

Piu' specificamente, l'art. 47 dispone che:

a) "La tassa per le occupazioni del sottosuolo e del soprassuolo stradale di cui all'art. 46 e' determinata forfettariamente in base alla lunghezza delle strade comunali o provinciali per la parte di esse effettivamente occupata" (comma 1);

b) la tassa stessa va determinata in base ai limiti minimi e massimi stabiliti dalla legge (da lire 250.000 a lire 500.000 per le strade comunali

e da lire 150.000 a lire 300.000 per le strade provinciali) "per km. lineare o frazione" (comma 2).

2.3.1. Dal raffronto tra le disposizioni generali e quelle in esame appare evidente che il legislatore ha inteso assoggettare a regime agevolato o, comunque, ad un regime ben differenziato, le occupazioni del sottosuolo connesse all'esercizio e alla manutenzione di "reti di erogazione di pubblici servizi". Per questo tipo di occupazione e' stato abbandonato il criterio della tassazione per metro lineare o quadrato, ed e' stata prevista, invece, una diversa unita' di misura, costituita, in ogni caso, dal km. lineare, quale che sia la "sezione" delle condutture, o l'ingombro dei cavi, o l'arca occupata. Infatti, la tassa per le occupazioni che qui interessano e' determinata forfetariamente (a prescindere cioe' dalla superficie effettivamente occupata) sulla base di due parametri: (a) la lunghezza della strada e (b) la parte di strada effettivamente occupata. La "base imponibile", dunque, deve essere determinata tenendo conto di questi due limiti; vale a dire, quale che sia la lunghezza del cavo, conduttura o impianto, nel calcolo della base imponibile non potranno mai rientrare i tratti che non siano effettivamente occupati (es. cavi o condutture che impegnano soltanto alcuni tratti del sottosuolo stradale, con intervalli liberi) e, cosi' pure se la lunghezza del cavo superi la lunghezza della strada sovrastante, o sottostante (nel caso in cui vengano "posati" piu' cavi o condutture parallele, o vengano realizzate "bretelle" di allacciamento laterali), la misura della base imponibile non potra' superare la lunghezza della strada. Tant'e' che, a norma del comma 2-bis dell'art. 47, d. lgs. 507/93 (cosi' come sostituito dall'art. 3, comma 62, della legge 28/12/1995, n. 549), le occupazioni di suolo pubblico realizzate per effettuare innesti o allacciamenti alle reti o agli impianti di erogazione di pubblici servizi, sono esenti dalla TOSAP. Quest'ultima norma, testimonianza della specificita' e del carattere agevolativo della disciplina che regola le occupazioni in esame, e del ruolo assorbente che il legislatore, ha inteso attribuire al concetto di "rete pubblica", nella individuazione del presupposto d'imposta e nella determinazione del particolare regime impositivo.

In definitiva, ritiene il Collegio che il concetto di "rete di erogazione di pubblici servizi", cui e' legato, appunto, il particolare regime impositivo, debba servire da guida nella interpretazione delle disposizioni in esame. Si tratta di un concetto unitario, che esclude che possano essere considerati (e, quindi, "tassati") autonomamente i singoli segmenti di rete. Con la conseguenza che gli "arrotondamenti" al chilometro, previsti dall'art. 47, comma 2, non possono che riferirsi all'"ultima" frazione di rete che non raggiunga l'unita' di misura minima.

2.3.2. Come e' noto, l'art. 4, comma 4, lett. b), n. 2, della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza locale, ha delegato il governo ad emanare uno o piu' decreti legislativi diretti alla revisione ed armonizzazione di tributi locali vigenti, stabilendo, in particolare, in materia di TOSAP, la "introduzione di forme di determinazione forfettaria della tassa per le occupazioni di spazi soprastanti e sottostanti il suolo con linee elettriche, cavi condutture e simili, tenendo conto di parametri significativi". Quindi, gia' la legge di delega aveva previsto, per i casi in questione, una forma differenziata di imposizione. La Corte Costituzionale, poi, chiamata a pronunciarsi sulla legittimita' della disciplina fiscale della occupazione del sottosuolo mediante "reti di pubblica utilita'", ha riconosciuto la piena legittimita' formale e "storica" del "prelievo differenziato" (sentenza n. 96 del 2001). Le indicazioni fornite dal legislatore delegante, scrivono i giudici delle leggi, depongono "per un metodo di determinazione del tributo ispirato a regole di sinteticita' e di omnicomprensivita', alternative rispetto agli altri criteri formulati in via generale, connotati dalla pluralita' ed analiticita' degli elementi presi a riferimento". Sul piano storico, poi, la scelta legislativa di riservare autonoma considerazione al particolare tipo di occupazione risponde ad una tradizione risalente al t.u. della finanza locale del 1931.

2.3.3. Non ignora il Collegio che questa Corte, con sentenza n. 473 del 18 gennaio 2000, ha sancito che, in tema di TOSAP, "il pagamento di un importo minimo di lire 50.000 previsto dal quarto comma dell'art. 56 del D.Lgs. n. 507 del 1993, riguarda la tassa dovuta per ciascuna singola occupazione e

non per la pluralita' di occupazioni facenti capo allo stesso soggetto". La massima, pero', riguarda l'applicazione di una disposizione transitoria, che "congelava" l'importa dovuto per il 1994, nella misura dovuta per l'anno precedente, con un aumento del 10% ed il limite minimo di lire 50.000 per ciascuna occupazione. In sostanza, la norma transitoria non entrava nel merito dei criteri di determinazione del carico fiscale, ma si limitava a stabilire che la tassa doveva essere pagata nella misura gia' dovuta per l'anno 1993 (a prescindere dai criteri utilizzati), con il correttivo dell'aumento percentuale e del limite minimo. Conseguentemente, l'applicazione della norma transitoria, non implica la risoluzione del problema della individuazione del corretto criterio di tassazione voluto dal legislatore ("atomistico" o unitario), atteso che, quale che fosse il precedente regime, il rinvio ad esso e' limitato esclusivamente al quantum debeatur e non anche al modo quo debeatur.

2.4. Conseguentemente, il ricorso deve essere accolto. La sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio al giudice a quo, per un nuovo giudizio che tenga conto dei principi di diritto sopra esposti. Il giudice del rinvio provvedera' anche alla liquidazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte.