

**Spett.le**

**C.E.L.V.A.**

**Consorzio degli Enti Locali della Valle**

**d'Aosta**

**Oggetto: T.O.S.A.P. – Occupazione di suolo pubblico effettuata dall'appaltatore di opera commissionata dalla Regione – Occupazione temporanea e permanente – Art. 49, comma 1, lett. a) D.Lgs. 507/1993 – Esenzione.**

**Parere legale.**

Il C.E.L.V.A. ha chiesto al nostro studio di fornire uno specifico parere legale in merito ad un quesito relativo alla tassa di occupazione degli spazi ed aree pubbliche (T.O.S.A.P.), per verificare se sia possibile riconoscere l'esenzione dalla tassa nell'ipotesi in cui l'occupazione di suolo pubblico venga effettuata dall'appaltatore ai fini della realizzazione di un'opera che sia stata commissionata dalla Regione e che appaia destinata ad avere rilevanza per l'intera collettività.

La fattispecie in esame origina dalla Deliberazione di Giunta Regionale del 13 ottobre 2012 n. 1980, con cui è stata prevista l'adozione di una convenzione tra Regione ed IN.VA. S.p.A., società *in house* della Regione che si occupa di sistemi informativi, per la realizzazione di ulteriori lotti

funzionali e per la gestione della rete regionale di nuova generazione in fibra ottica, previsto dal piano triennale di *e-government*, con la finalità di garantire la diffusione della banda larga e lo sviluppo di servizi che utilizzano le tecnologie dell'informazione e della comunicazione, per renderli disponibili a tutti i soggetti che risiedono e lavorano nelle vallate laterali.

Nell'ambito di tale convenzione, IN.VA. è stata individuata come soggetto attuatore, con il compito di predisporre i documenti di gara e di espletare le procedure per l'affidamento e la successiva gestione dei lavori di realizzazione della rete (progettazione, direzione lavori, sicurezza, esecuzione, gestione della rete), che è stata successivamente appaltata a Telecom Italia S.p.A.

Poiché, al momento della realizzazione dell'intervento da parte di IN.VA., alcuni Comuni avevano richiesto alla società il pagamento della T.O.S.A.P. per l'occupazione temporanea, nonché per quella permanente del suolo e sottosuolo con cavidotti e linee, si è resa opportuna l'acquisizione di un parere legale in ordine all'effettiva applicabilità della T.O.S.A.P. alla fattispecie in esame, che era stata messa in dubbio da una relazione predisposta dall'Ufficio Finanza locale della Struttura finanza e contabilità Enti locali della Regione Valle d'Aosta.

Nel rendere il proprio parere, l'Ufficio Finanza locale della Regione aveva affrontato il problema sotto due differenti aspetti, vale a dire:

a) in via preliminare, con riferimento alla possibilità per i Comuni di accordare l'esenzione a livello regolamentare, nell'ipotesi in cui la stessa non potesse ritenersi spettante sulla base di quanto previsto dalla normativa primaria;

b) in secondo luogo, in mancanza di una specifica potestà regolamentare in capo ai Comuni, con riferimento alla possibilità di riconoscere la spettanza dell'esenzione già a fronte di quanto disposto dalla normativa primaria, senza necessità di alcun intervento regolamentare da parte degli Enti locali, in considerazione del fatto che l'art. 49, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 507/1993 esonera espressamente dal pagamento del tributo **«le occupazioni effettuate dallo Stato, Regioni, Province, Comuni e loro consorzi»**.

Dopo avere analizzato la normativa vigente in materia di T.O.S.A.P., l'Ufficio Finanza locale della Regione, pur essendo giunto ad una risposta negativa in merito alla possibilità di prevedere a livello regolamentare l'esenzione di tali occupazioni, ha invece ritenuto – facendo richiamo anche alla giurisprudenza di legittimità intervenuta in materia – che l'opera potesse rientrare nell'ambito delle fattispecie esenti da T.O.S.A.P. direttamente a livello normativo, in quanto:

- si tratta di attività istituzionale o di pubblico interesse (vedasi D.G.R. n. 1980/2012);
- la Regione resta proprietaria della rete, mentre IN.VA. è solo il soggetto attuatore (e IN.VA., tra l'altro è società *in house* della Regione);
- il progetto all'origine è stato condiviso con il C.E.L.V.A. e con i Sindaci;
- vi è una ricaduta positiva anche per gli enti locali e i loro cittadini.

Il parere reso dall'Ufficio Finanza locale della Regione è quindi giunto a riconoscere l'esenzione dell'occupazione in oggetto, a fronte del fatto che – pur in mancanza di un'espressa previsione normativa in ordine alle occupazioni effettuate da privati per conto di Enti pubblici – la disposizione dettata dall'art. 49, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 507/1993 è stata costantemente interpretata nel senso di considerare le occupazioni di suolo pubblico poste in essere dall'appaltatore ai fini della realizzazione di un'opera commissionata da un Ente pubblico come effettuate direttamente da parte dello stesso Ente e, quindi, da ritenersi esenti a fronte del dettato della norma primaria, senza necessità di alcun intervento del Comune a livello regolamentare.

Prima di esaminare nello specifico la fattispecie in esame, per valutare se la risposta fornita dall'Ufficio Finanza locale della Regione possa o meno essere condivisa, il quesito proposto dal C.E.L.V.A. rende peraltro opportuna una breve disamina della disciplina della T.O.S.A.P. ed, in particolare, delle norme che disciplinano la soggettività attiva e passiva ai fini della stessa tassa, nonché quelle che delineano il regime delle esenzioni, in quanto strettamente correlate alle prime.

### ***1. Sui termini di applicazione della T.O.S.A.P.***

La tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (T.O.S.A.P.), disciplinata dagli artt. 38 e

seguenti del D.Lgs. 15 novembre 1993 n. 507, è il tributo che colpisce le occupazioni temporanee o permanenti di suolo pubblico (strade, piazze, ad esempio con passi carrabili, ponteggi o altro), degli spazi soprastanti o sottostanti al suolo pubblico (realizzati ad esempio con tende, altri impianti superficiali, ovvero con condutture o fognature che interessano il sottosuolo), nonché i tratti di aree private sulle quali risulta costituita, nei modi e nei termini di legge, la servitù di pubblico passaggio<sup>1</sup>.

Per quanto concerne i soggetti attivi e passivi della tassa, l'art. 39 del D.Lgs. 507/1993 individua i primi nelle Province e nei Comuni, i quali, ai sensi del successivo art. 40 dello stesso decreto, sono tenuti a disciplinare i criteri di applicazione della tassa, nonché le modalità per la richiesta, il rilascio e la revoca delle concessioni e delle autorizzazioni, approvando appositi regolamenti, ai sensi dell'art. 52 D.Lgs. 446/1997.

Nel definire i soggetti passivi, l'art. 39 D.Lgs. 507/1993 prevede che la tassa debba essere applicata nei confronti di tutti coloro che, con o senza titolo, occupino, anche abusivamente, una porzione di suolo pubblico, sottraendola all'uso collettivo.

I soggetti passivi T.O.S.A.P. non sono pertanto da individuarsi nei soli utilizzatori di una

---

**<sup>1</sup> Art. 38 D.Lgs. 507/1993 – Oggetto della tassa**

*1. 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 indispensabile dei comuni e delle province.*

*2. Sono, parimenti, soggette alla tassa le occupazioni di spazi soprastanti il suolo pubblico, di cui al comma 1, con esclusione dei balconi, verande, bow-windows e simili infissi di carattere stabile, nonché le occupazioni sottostanti il suolo medesimo, comprese quelle poste in essere con conduttore ed impianti di servizi pubblici gestiti in regime di concessione amministrativa.*

*3. La tassa si applica, altresì, alle occupazioni realizzate su tratti di aree private sulle quali risulta costituita, nei modi e nei termini di legge, la servitù di pubblico passaggio.*

*4. Le occupazioni realizzate su tratti di strade statali o provinciali che attraversano il centro abitato di comuni con popolazione superiore a diecimila abitanti sono soggette all'imposizione da parte dei comuni medesimi.*

*5. Sono escluse dalla tassa le occupazioni di aree appartenenti al patrimonio disponibile dei predetti enti o al demanio statale. Sono soggette alla tassa le occupazioni di spazi acquei adibiti ad ormeggio di natanti e imbarcazioni compresi nei canali e rivi di traffico esclusivamente urbano in consegna ai comuni di Venezia e di Chioggia ai sensi del regio decreto 20 ottobre 1904, n. 721, e dell'art. 517 del regolamento per l'esecuzione del codice della navigazione (navigazione marittima), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 15 febbraio 1952, n. 328. Le relative tariffe sono determinate dai comuni stessi, nella misura del 50 per cento di quelle previste dall'articolo 44 del presente decreto. Limitatamente a tali spazi acquei sono fatte salve le tasse già riscosse o da riscuotere per gli anni precedenti.*

porzione di spazio pubblico sulla base di un atto di concessione o di una autorizzazione rilasciati dal Comune o dalla Provincia, bensì in tutti coloro che sottraggono all'uso pubblico parte della superficie individuata secondo le modalità di cui all'art. 38 del D.Lgs. 507/1993.

Le previsioni degli articoli 38 e 39 del D.Lgs. 507/1993 coprono quindi qualunque tipo di occupazione: mentre, infatti, l'articolo 38 stabilisce che sono soggette alla tassa in maniera generalizzata le occupazioni di qualsiasi natura, anche senza titolo di strade e beni demaniali, l'articolo 39 dispone che ogni tipo di occupante (anche quello di fatto o abusivo) riveste la qualifica di soggetto passivo<sup>2</sup>.

La *ratio* di tali disposizioni è quindi quella di assoggettare a tassazione qualsiasi tipo di occupazione di suolo pubblico, nell'ambito di un tributo la cui funzione è quella di evitare o ridurre il sacrificio di un bene pubblico, rendendo tale sacrificio una variabile economica delle occupazioni<sup>3</sup>.

Nel sistema delineato dal D.Lgs. 507/1993, si può quindi sostenere che la tassazione delle occupazioni del suolo pubblico costituisce la regola, mentre l'esenzione rappresenta l'eccezione, che deve intendersi perimetrata in modo rigido, nell'ambito delle previsioni tassative dettate dal

---

<sup>2</sup> In tal senso, Cass. Civ., Sez. V, sentenza 12 agosto 2004 n. 15629.

Si veda anche Cass. Civ., Sez. V, sentenza 12 gennaio 2004 n. 238, secondo cui «la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (T.O.S.A.P.) presuppone unicamente, ai sensi dell'art. 38 D.Lgs. 15 novembre 1993 n. 507, il fatto oggettivo dell'occupazione, a qualsiasi titolo (ed anche senza titolo), di spazi ed aree del demanio o del patrimonio indisponibile dei comuni e delle province e trova la sua ratio nell'utilizzazione che il singolo faccia, nel proprio interesse, di un suolo altrimenti destinato all'uso della generalità dei cittadini» (analoghe, Cass. Civ., Sez. V, sentenze 5 agosto 2004 n. 15074, 21 giugno 2004 n. 11553 e 24 settembre 2003 n. 14151).

Secondo Cass. Civ., Sez. V, sentenza 28 giugno 2005 n. 13942, l'interesse o l'utilità del singolo utilizzatore può anche coincidere con finalità di ordine pubblico, proprie dell'ente territoriale, come quando l'occupante intenda evitare che dalla cosa di sua proprietà gravemente danneggiata, ovvero oggetto di lavori di ristrutturazione o restauro, possa derivare un danno alle persone.

<sup>3</sup> La Corte di Cassazione, con sentenza 4 dicembre 2003 n. 18550, in relazione all'uso singolare ed eccezionale dell'area occupata, ha prospettato la natura sostanzialmente commutativa della T.O.S.A.P., secondo un principio confermato anche dalle sentenze del 25 novembre 2008 n. 28003 e del 19 novembre 2003 n. 17495, che hanno evidenziato come il tributo in esame rappresenti il corrispettivo dell'utilizzazione particolare e straordinaria del suolo pubblico.

successivo art. 49<sup>4</sup>, il quale disciplina il regime delle esenzioni in materia di T.O.S.A.P., individuando analiticamente una serie di fattispecie in cui il tributo non si rende applicabile<sup>5</sup>, legate sia alla natura dei soggetti che pongono in essere l'occupazione del suolo pubblico che alla tipologia di occupazione, senza tuttavia lasciare alcuno spazio per l'integrazione dell'elenco delle esenzioni da parte del Comune.

## ***2. Sull'impossibilità per i Comuni di introdurre a livello regolamentare ulteriori esenzioni dalla T.O.S.A.P. rispetto a quelle previste a livello normativo.***

Alla luce di quanto sopra esposto, il parere reso dall'Ufficio Finanza locale della Regione deve quindi essere confermato in primo luogo per quanto riguarda l'impossibilità per i Comuni di esentare le occupazioni in oggetto con regolamento, partendo dal dato normativo di cui all'art. 40

---

<sup>4</sup> In merito, si veda anche quanto indicato dal Ministero delle Finanze nella Circolare del 25 marzo 1994 n. 13/E, Prot. 4/902, relativa alle *Istruzioni per l'applicazione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche*, in cui è stato specificato che l'art. 49 prevede le ipotesi di esonero dal tributo nell'ambito di una elencazione tassativa e non meramente esemplificativa.

La tassatività dell'elenco contenuto nell'art. 49 del D.Lgs. 507/1993, è stata rilevata anche dalla C.T.P. di La Spezia nella sentenza 26/02/2005, in cui è stato evidenziato che tale elenco non può essere ampliato per analogia, in quanto canone interpretativo generale di tutte le norme giuridiche è quello contenuto nell'art. 14 delle disposizioni preliminari al Codice Civile, secondo il quale, le previsioni che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati.

### **<sup>5</sup> Art. 49 D.Lgs. 507/1993 – Esenzioni**

#### *1. Sono esenti dalla tassa:*

*a) le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, province, comuni e loro consorzi, da enti religiosi per l'esercizio di culti ammessi nello Stato, da enti pubblici di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica;*

*b) le tabelle indicative delle stazioni e fermate e degli orari dei servizi pubblici di trasporto, nonché le tabelle che interessano la circolazione stradale, purché non contengano indicazioni di pubblicità, gli orologi funzionanti per pubblica utilità, sebbene di privata pertinenza, e le aste delle bandiere;*

*c) le occupazioni da parte delle vetture destinate al servizio di trasporto pubblico di linea in concessione nonché di vetture a trazione animale durante le soste o nei posteggi ad esse assegnati;*

*d) le occupazioni occasionali di durata non superiore a quella che sia stabilita nei regolamenti di polizia locale e le occupazioni determinate dalla sosta dei veicoli per il tempo necessario al carico e allo scarico delle merci;*

*e) le occupazioni con impianti adibiti ai servizi pubblici nei casi in cui ne sia prevista, all'atto della concessione o successivamente, la devoluzione gratuita al comune o alla provincia al termine della concessione medesima;*

*f) le occupazioni di aree cimiteriali;*

*g) gli accessi carrabili destinati a soggetti portatori di handicap.*

D.Lgs. 507/1993, che impone ai Comuni di provvedere all'adozione di appositi regolamenti per disciplinare i criteri di applicazione della tassa, secondo le disposizioni contenute nella vigente normativa.

In merito all'impossibilità per i Comuni di adottare ipotesi di esenzione dalla T.O.S.A.P. al di fuori delle fattispecie espressamente previste dalla normativa, si ritiene infatti che l'indicazione fornita nel proprio parere dall'Ufficio Finanza Locale della Regione sia del tutto corretta, in quanto agli Enti locali non è attribuito il potere di introdurre a livello regolamentare ipotesi ulteriori di esenzione rispetto a quelle disciplinate per legge, salvo che nelle ipotesi in cui sia lo stesso Legislatore a prevedere, nella norma primaria, l'estensione di tale potestà<sup>6</sup>.

La costante giurisprudenza di legittimità ha infatti più volte evidenziato che le norme sulle esenzioni hanno natura speciale e derogatoria della norma generale e pertanto – in base alle disposizioni dell'art. 12 delle preleggi – **sono di stretta interpretazione e non possono, per questo motivo, essere applicate al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative indicate**, stante il divieto, da sempre ribadito dalla Corte di Cassazione, *«non solo di applicazione analogica, ma anche d'interpretazione estensiva, posto in riferimento alla legge speciale dall'art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile»*, in base al quale le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi

---

<sup>6</sup> La possibilità per il Comune di introdurre esenzioni a livello regolamentare è stata espressamente prevista dall'art. 1, comma 660 della L. 147/2013, relativo alla TARI, in analogia con quanto statuito in precedenza dall'art. 14, comma 19 del D.L. 201/2011, convertito in L. 214/2011, in materia di TARES.

Entrambe le disposizioni prevedono che il Comune possa deliberare, con regolamento di cui all'art. 52 del D.Lgs. 446/1997, ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste dalla norma primaria, in deroga al principio secondo cui le esenzioni possono essere introdotte solo dalla norma primaria.

Tali disposizioni, nel momento in cui hanno accordato al Comune la possibilità di prevedere esenzioni, hanno posto in essere una delega espressa a favore dello strumento regolamentare in una materia riservata alla legge dello Stato, per cui si ritiene che le Amministrazioni debbano in ogni caso fare un uso molto attento e limitato delle norme regolamentari esentative, che potrebbero configurare – soprattutto nel momento in cui le esenzioni fossero accordate *ad personam* e senza un concreto legame con le modalità applicative dell'imposta – non solo una discriminazione di trattamento nei confronti degli altri contribuenti, ma anche un danno non giustificato alle entrate dell'Ente, proprio in virtù del fatto che le previsioni esentative sono normalmente rimesse alla norma primaria.

non si applicano oltre i casi ed i tempi in esse considerati (tra le tante, vedansi sentenze 20 maggio 2005 n. 10646, 4 dicembre 2003, n. 18544 e 2 settembre 2002 n. 12749 e 12752, nelle quali è stato ribadito che **«le esenzioni, anche parziali, si pongono come eccezioni alla regola generale di sottoposizione al tributo e, pertanto, l'interessato deve fornire la prova delle condizioni che giustificano l'esenzione»**).

Tale lettura dei termini di applicazione delle esenzioni in materia tributaria è stata confermata, con specifico riferimento alla T.O.S.A.P., dalla Corte di Cassazione nella sentenza dell'11 giugno 2004 n. 11175 (citata nel parere reso dall'Ufficio Finanza Locale della Regione), nella quale è stato ribadito che **«in tema di tassa per l'occupazione di suoli ed aree pubbliche, il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 assoggetta alla tassa qualsiasi occupazione di suolo pubblico, da chiunque effettuata con un sistema di esenzioni tassativo in base al tenore della norma contenuta nell'art. 38, mentre l'art. 49, che prevede l'esenzione a favore di determinate categorie di soggetti, tra i quali Stato, Regioni, Province, Comuni e loro consorzi, si pone come norma eccezionale rispetto alla regola generale della sottoposizione a tassazione»**, con la conseguenza che tale ultima disposizione esentativa non potrà che formare oggetto di un'applicazione restrittiva e rigidamente legata al dettato normativo, come correttamente rilevato dall'Ufficio Finanza locale della Regione nel proprio parere, che deve quindi essere considerato del tutto corretto sotto questo profilo preliminare.

**3. Sulla diretta applicabilità dell'esenzione T.O.S.A.P. prevista dall'art. 49 del D.Lgs. 507/1993 alle occupazioni di suolo pubblico effettuate dall'appaltatore di opere pubbliche commissionate da Enti Pubblici.**

Confermato quindi che, sotto il primo profilo, ai Comuni non può essere riconosciuta la possibilità di adottare a livello regolamentare ipotesi di esenzione dalla T.O.S.A.P. al di fuori delle fattispecie espressamente previste dalla normativa, il problema posto dal C.E.L.V.A. in ordine alla possibilità di accordare l'esenzione dalla T.O.S.A.P. alle occupazioni poste in essere da IN.VA.

S.p.A. nell'ambito della realizzazione e dell'installazione della rete regionale di nuova generazione in fibra ottica non può che trovare la propria soluzione all'interno della normativa primaria vigente in materia.

Sotto questo profilo, la normativa primaria deve quindi essere analizzata per capire se la previsione di cui all'art. 49, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 507/1993, che esonera espressamente dal pagamento del tributo le occupazioni effettuate dallo Stato, Regioni, Province, Comuni e loro consorzi possa o meno essere estesa alle occupazioni poste in essere da IN.VA. nella realizzazione di tale intervento, in difetto di una espressa previsione in tal senso e tenendo conto della natura di stretto diritto delle norme esentative che – come si è visto al paragrafo precedente – non possono essere interpretate estensivamente né applicate al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative ivi indicate.

Malgrado tali vincoli, la conclusione secondo cui l'esenzione accordata agli Enti pubblici deve essere estesa anche alle occupazioni poste in essere dai soggetti privati cui sia stata appaltata da parte degli stessi Enti la realizzazione di un'opera pubblica (conclusione cui è giunto anche l'Ufficio Finanza locale della Regione nel proprio parere) non può che essere condivisa, alla luce di quanto affermato dalla costante giurisprudenza di legittimità in materia.

Per quanto infatti la disposizione dettata dall'art. 49, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 507/1993 esoneri espressamente dal pagamento del tributo le sole occupazioni effettuate dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni e dai loro consorzi, senza quindi chiarire se tale agevolazione debba essere considerata applicabile soltanto alle occupazioni poste in essere direttamente dagli Enti Pubblici richiamati dalla norma, ovvero se possa essere estesa anche alle occupazioni realizzate dai soggetti privati cui sia stata appaltata da parte degli stessi Enti la realizzazione di un'opera destinata alla collettività, si deve evidenziare che la giurisprudenza della Corte di Cassazione è stata costante nel riconoscere che l'esenzione deve applicarsi anche alle occupazioni funzionali alle realizzazione di opere pubbliche, per quanto poste in essere dai soggetti privati a cui

sia stato appaltato la realizzazione dell'opera.

Per valutare correttamente le conclusioni a cui è giunta la giurisprudenza di legittimità appare peraltro necessario distinguere in via preliminare le diverse tipologie di occupazioni oggetto di tassazione, che possono essere rappresentate dall'occupazione temporanea necessaria per la realizzazione dell'opera pubblica, ovvero da quella permanente realizzata, nella fattispecie in esame, a seguito della posa della struttura di rete, che può fare capo all'Ente pubblico proprietario di tale struttura, ovvero al soggetto a cui sia stata affidata la gestione della struttura stessa.

In merito, si evidenzia che la distinzione tra occupazioni permanenti ed occupazioni temporanee è dettata dall'art. 42 del D.Lgs. 507/1993, il quale prevede che:

*a) sono permanenti le occupazioni di carattere stabile effettuate a seguito del rilascio di un atto di concessione, aventi, comunque, durata non inferiore all'anno, comportino o meno l'esistenza di manufatti o impianti;*

*b) sono temporanee le occupazioni di durata inferiore all'anno.*

Nell'ambito della realizzazione dell'opera appaltata dalla Regione attraverso IN.VA., il primo problema che si pone è quindi quello di valutare come debbano essere considerate ai fini T.O.S.A.P. le occupazioni poste in essere dal soggetto attuatore dell'intervento per la posa nel sottosuolo della struttura della rete in fibra ottica.

Verificato che tutte le domande di occupazione del suolo pubblico sono state presentate ai Comuni direttamente da parte di IN.VA., nella sua qualità di soggetto attuatore dell'opera, si evidenzia che le conseguenti occupazioni temporanee devono essere considerate esenti da T.O.S.A.P., sulla base di quanto statuito dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha appunto confermato che la T.O.S.A.P. trova la sua *ratio* nell'utilizzazione che il singolo fa **nel proprio esclusivo interesse** di un suolo destinato all'uso della generalità, mentre **l'applicabilità della tassa deve invece escludersi nel caso in cui l'occupante sia un'impresa appaltatrice di lavori da eseguirsi su suolo comunale per conto del Comune, atteso che in tale ipotesi**

**l'occupazione del suolo da parte del privato consegue all'obbligo del Comune di consegnare all'appaltatore le aree occorrenti per l'esecuzione dell'opera appaltata** (in merito, si vedano Corte di Cassazione, sentenze del 16 dicembre 1993 n. 12432 e del 24 marzo 1999 n. 2782, citate anche nel parere reso dall'Ufficio Finanza Locale della Regione).

Tali pronunce hanno poi trovato un'espressa conferma nella sentenza del 30 maggio 2000 n. 7197, nella quale la Corte di Cassazione ha ribadito che **l'occupazione di aree del demanio comunale effettuata da un imprenditore per l'esecuzione di un'opera pubblica appaltata dallo Stato è esente dalla T.O.S.A.P. in virtù del disposto dell'art. 49, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 507/1993, poiché l'occupazione medesima, ai sensi e per gli effetti di tale norma, deve considerarsi sempre effettuata dallo Stato, indipendentemente dal fatto che si voglia aderire al principio per cui l'esecuzione dell'opera – quale adempimento dell'obbligo contrattuale – è compiuta dall'appaltatore per conto dello Stato, oppure a quello per cui è lo Stato committente, mediante l'attuazione della cosiddetta consegna dei lavori all'appaltatore, a dare quantomeno inizio all'occupazione stessa.**

Ad analoga conclusione la Corte di Cassazione è giunta nella sentenza del 30 luglio 2009 n. 17719, in cui – partendo dall'analisi della normativa precedente all'entrata in vigore del D.Lgs. 507/1993 – è stato confermato che la T.O.S.A.P. *«trova la sua ratio nell'utilizzazione che il singolo faccia, nel proprio interesse, di un suolo altrimenti destinato all'uso della generalità dei cittadini ovvero sia nel venir meno, per la collettività e per l'ente che la rappresenta, come conseguenza di detta utilizzazione, della disponibilità di porzioni di suolo altrimenti inglobate nel sistema viario (Cass. Civ. n. 238/2004, n. 4124/2002, n. 11665/1995). Il tributo pertanto è dovuto non soltanto in relazione alla limitazione o sottrazione all'uso collettivo di parte del suolo pubblico, ma anche – e soprattutto – in relazione all'utilizzo particolare di cui la tassa rappresenta il corrispettivo, indipendentemente da quella limitazione. E ciò, per l'evidente correlazione con il vantaggio particolare che deriva al singolo dall'utilizzazione del suolo pubblico nel suo esclusivo interesse. Sulla base dell'accennata premessa e con riferimento all'ipotesi dell'occupazione, da parte di un'impresa appaltatrice di lavori*

*per conto del Comune, occupazione limitata al tempo ed allo spazio strettamente necessari per il compimento dei lavori medesimi, questa Corte ha quindi negato, in relazione alla disciplina antecedente l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 507 del 1993 (vedi sentenze. nn. 12432/1993 e 11665/1995) l'applicabilità del tributo per difetto di presupposto impositivo. E ciò in quanto, in tale ipotesi, l'occupazione del suolo pubblico costituisce soltanto la conseguenza degli obblighi contrattuali, rispettivamente, dell'appaltatore di eseguire l'appalto e della amministrazione comunale di consegnargli l'intera area occorrente per l'esecuzione dell'opera appaltata. **Con successiva decisione la Corte ha quindi statuito che la soluzione sopra delineata deve ritenersi praticabile anche alla luce dell'art. 49, lett. a) della nuova disciplina normativa introdotta dal D.Lgs. n. 507 del 1993, in quanto "in caso di appalto di opera pubblica la sottrazione all'uso pubblico si compie proprio per la realizzazione dell'opera commissionata dal comune, titolare di quegli spazi pubblici che deve mettere a disposizione della controparte per il tempo strettamente necessario alla realizzazione dei lavori appaltati... In tale ipotesi l'appaltatore è costretto ad occupare l'area pubblica proprio per dare esecuzione all'obbligazione contrattuale assunta nei confronti della committente amministrazione, la quale avrebbe dovuto mettere a disposizione il suolo per i lavori conferiti in appalto" (vedi Cass. Civ. n. 11175/2004 in motivazione)».***

A fronte di tali pronunce, appare quindi indiscutibile che l'occupazione temporanea di aree del demanio comunale posta in essere da un soggetto privato per nella fase di realizzazione di un'opera appaltata da un Ente Pubblico deve essere esentata dalla T.O.S.A.P., non rispondendo l'occupazione del suolo pubblico ad un interesse diretto del soggetto appaltatore, bensì ad un interesse dell'Ente Pubblico appaltante, che viene appunto tutelato mediante l'esenzione prevista dalla disposizione dettata dall'art. 49, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 507/1993.

Appurato quanto sopra, si deve ora verificare se analoga esenzione possa essere accordata, ai fini della T.O.S.A.P. permanente, a fronte dell'occupazione derivante dall'installazione nel

sottosuolo della struttura necessaria per la realizzazione della rete regionale di nuova generazione in fibra ottica.

Premesso che, a seguito della sua installazione, la rete in fibra ottica rimarrà di proprietà della Regione Valle d'Aosta, per cui, nella fattispecie in esame, la relativa occupazione permanente del suolo pubblico rientrerà a tutti gli effetti tra quelle disciplinate dall'art. 49, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 507/1993 (quale occupazione effettuata dalla Regione), si evidenzia che, sempre in base alla costante giurisprudenza di legittimità, l'esenzione della relativa occupazione del sottosuolo pubblico dovrebbe essere accordata dai Comuni anche ove la gestione di tale rete dovesse essere affidata ad un soggetto privato.

Sotto questo profilo, si deve infatti evidenziare che la Corte di Cassazione, con sentenza del 12 settembre 2012 n. 15247, ha confermato che l'esenzione dalla T.O.S.A.P. riconosciuta dall'art. 49, comma 1, lett. e) del D.Lgs. 507/1993, con riferimento alle *«occupazioni con impianti adibiti ai servizi pubblici nei casi in cui ne sia prevista, all'atto della concessione o successivamente, la devoluzione gratuita al Comune o alla Provincia al termine della concessione medesima»*, deve essere accordata in relazione all'*«l'occupazione di suolo pubblico per la gestione di un acquedotto, svolta nell'ambito di un rapporto di concessione di pubblico servizio, ..., ove l'occupazione sia effettuata dalla società appaltatrice con gli impianti adibiti al servizio e sia prevista, nello statuto o successivamente, la devoluzione, al termine del rapporto concessorio, degli impianti utilizzati ad un ente pubblico territoriale (beneficiario del gettito del tributo), sia esso – indifferentemente – un Comune o una Provincia»*, estendendo pertanto l'esenzione non solo ai casi di occupazione di suolo pubblico effettuata durante la realizzazione di un'opera di interesse per la collettività, ma anche alle occupazioni verificatesi nel corso della gestione di tali beni, a condizione che gli stessi, al termine del rapporto concessorio, vengano devoluti all'Ente territoriale beneficiario del gettito della tassa.

In forza di tale disposizione, l'esenzione dalla T.O.S.A.P. viene quindi accordata, anche nel periodo in cui la gestione dell'opera venga affidata ad un soggetto terzo privato, a fronte del fatto

che l'Ente impositore si configura come il futuro beneficiario dei risultati di tale occupazione, con una situazione che può peraltro essere considerata rilevante anche nella fattispecie in esame.

Per quanto, come si è visto sopra, la rete da installare sia destinata a rimanere, nel caso di specie, di proprietà della Regione, si ritiene che – essendo la stessa destinata a fornire un servizio in primo luogo a favore dei Comuni che dovrebbero costituire i soggetti attivi del tributo – l'esenzione dalla T.O.S.A.P. dovrebbe comunque essere accordata anche in caso di gestione della struttura di rete da parte di un soggetto privato, in quanto, in ogni caso, i principali fruitori del servizio prestato attraverso la rete sarebbero, nell'immediato, proprio i Comuni ed i loro cittadini, secondo una ricostruzione che trova riscontro anche nell'interpretazione normativa estensiva fornita dal Ministero delle Finanze nella Risoluzione del 20 febbraio 2002 n. 4/DPF<sup>7</sup>.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene quindi che, per ragioni diverse, le occupazioni sia temporanee che permanenti poste in essere da IN.VA. S.p.A., quale soggetto attuatore dell'intervento per conto della Regione Valle d'Aosta, dovranno essere considerate esenti da T.O.S.A.P., in forza delle previsioni normative dettate dallo stesso art. 49, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 507/1993, senza necessità di alcun intervento regolamentare da parte dei Comuni (se non per esplicitare, con apposito provvedimento del proprio Funzionario Responsabile, le modalità di applicazione di tale esenzione), in conferma delle conclusioni cui era giunto l'Ufficio Finanza Locale della Regione nel proprio parere, che appare quindi sicuramente condivisibile.

Da ultimo, si evidenzia che ad analoghe conclusioni dovranno pervenire i Comuni che abbiano sostituito la T.O.S.A.P. con il Canone di occupazione degli spazi pubblici (C.O.S.A.P.), disciplinato dall'art. 63 D.Lgs. 446/1997, in quanto quest'ultima disposizione non ha dettato

---

<sup>7</sup> Nella Risoluzione citata, il Ministero – fornendo nuovamente un'interpretazione estensiva della disposizione esentativa dettata dall'art. 49, comma 1, lett. e) del D.Lgs. 507/1993 – aveva affermato che, anche nell'ipotesi in cui sia stata prevista la devoluzione gratuita al Comune o alla Provincia, al termine della concessione, di una sola parte degli impianti, devono intendersi rispettati i requisiti previsti dalla legge e si deve quindi dar luogo all'esenzione prevista dalla legge.

alcuna norma in materia di esenzioni dal Canone, per cui si ritiene che anche i Comuni che hanno introdotto il Canone debbano utilizzare le medesime modalità applicative delle esenzioni previste ai fini T.O.S.A.P.

Per quanto riguarda le occupazioni permanenti realizzate con cavi, condutture e con qualsiasi altro manufatto, da aziende di erogazione di pubblici servizi e da quelle esercenti attività strumentali ai servizi medesimi, si evidenzia infatti che la disciplina della T.O.S.A.P. è stata oggetto di una completa riformulazione ad opera dell'art. 18 della L. 23 dicembre 1999 n. 488, il quale – nell'introdurre un nuovo criterio di definizione del C.O.S.A.P. basato sul prodotto tra il numero degli utenti serviti e le tariffe<sup>8</sup> – ha stabilito che la nuova modalità di determinazione del canone si deve applicare anche alla T.O.S.A.P., con una disciplina non incompatibile con le disposizioni esonerative di cui all'art. 49 del D.Lgs. 507/1993 (Circolare Ministero delle Finanze del 28

---

<sup>8</sup> L'art. 63, comma 2, lett. f) D.Lgs. 446/1997, come sostituita dall'art. 18, comma 1 L. 23 dicembre 1999 n. 488, dispone che:

2. Il regolamento è informato ai seguenti criteri:

a) - e) omissis;

f) *previsione per le occupazioni permanenti, realizzate con cavi, condutture, impianti o con qualsiasi altro manufatto da aziende di erogazione dei pubblici servizi e da quelle esercenti attività strumentali ai servizi medesimi, di un canone determinato forfaitariamente come segue:*

1) *per le occupazioni del territorio comunale il canone è commisurato al numero complessivo delle relative utenze per la misura unitaria di tariffa riferita alle sottoindicate classi di comuni:*

I) *fino a 20.000 abitanti, lire 1.500 per utenza;*

II) *oltre 20.000 abitanti, lire 1.250 per utenza;*

2) *per le occupazioni del territorio provinciale, il canone è determinato nella misura del 20 per cento dell'importo risultante dall'applicazione della misura unitaria di tariffa di cui al numero 1), per il numero complessivo delle utenze presenti nei comuni compresi nel medesimo ambito territoriale;*

3) *in ogni caso l'ammontare complessivo dei canoni dovuti a ciascun Comune o Provincia non può essere inferiore a lire 1.000.000. La medesima misura di canone annuo è dovuta complessivamente per le occupazioni permanenti di cui alla presente lettera effettuate dalle aziende esercenti attività strumentali ai pubblici servizi;*

4) *gli importi di cui al numero 1) sono rivalutati annualmente in base all'indice ISTAT dei prezzi al consumo rilevati al 31 dicembre dell'anno precedente;*

5) *il numero complessivo delle utenze è quello risultante al 31 dicembre dell'anno precedente. Il canone è versato in un'unica soluzione entro il 30 aprile di ciascun anno. Il versamento è effettuato a mezzo di conto corrente postale intestato al Comune o alla Provincia recante, quale causale, l'indicazione del presente articolo. I Comuni e le Province possono prevedere termini e modalità diversi da quelli predetti inviando, nel mese di gennaio di ciascun anno, apposita comunicazione alle aziende di erogazione di pubblici servizi, fissando i termini per i conseguenti adempimenti in non meno di novanta giorni dalla data di ricezione della comunicazione.*

febbraio 2000 n. 32/E), per cui appare evidente che tutte le considerazioni effettuate nel presente parere devono ritenersi rilevanti anche per i Comuni che abbiano adottato il regime C.O.S.A.P., in presenza di una disciplina primaria del tutto identica per la determinazione del tributo/canone dovuto dai soggetti che, come nella fattispecie in esame, pongano in essere occupazioni del suolo e del sottosuolo finalizzate all'erogazione di pubblici servizi ovvero alla realizzazione di attività strumentali ai servizi medesimi.

Fiduciosi di avere contribuito a chiarire i termini della problematica in oggetto, rimandiamo a disposizione per ogni eventuale ulteriore richiesta di chiarimenti in merito e cogliamo l'occasione per porgere cordiali saluti.

Ivrea, li 10 luglio 2014

Studio Legale Fogagnolo

(Avv. Maurizio Fogagnolo)

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Maurizio Fogagnolo', written over the typed name.