

TOSAP

Il soggetto passivo è il titolare della concessione e, solo se questa manca, l'occupante di fatto

di Alessandro Galante (*) - Avvocato in Milano

Per le Sezioni Unite della Cassazione la legittimazione passiva in ambito TOSAP spetta, ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 39, al soggetto titolare di concessione o di autorizzazione dell'ente locale e, in mancanza di tale atto, all'occupante di fatto, rimanendo irrilevante l'utilizzazione del suolo pubblico eventualmente consentita ad altri soggetti in virtù di atto di natura privatistica.

I presupposti della TOSAP

La tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (TOSAP) è prevista dagli artt. 38 ss. del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507. La tassa è dovuta quando sono soddisfatti i presupposti oggettivo e soggettivo di seguito elencati:

- presupposto oggettivo: "occupazione 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" (art. 38, comma 1, D.Lgs. n. 507/1993). Inoltre "sono parimenti soggette alla tassa le occupazioni di spazi sovrastanti il suolo pubblico (...) nonché le occupazioni sottostanti il suolo medesimo, comprese quelle poste in essere con condutture e impianti di servizi pubblici gestiti in regime di concessione amministrativa" (art. 38, comma 2, D.Lgs. cit.);
- presupposto soggettivo: la tassa è dovuta dal "titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, dall'occupante di fatto, anche abusivo, in proporzione alla superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico nell'ambito del rispettivo territorio" (art. 39, D.Lgs. cit.).

La tassa, eliminata e poi risorta a seguito delle caotiche riforme dei tributi locali succedutesi negli anni, è stata infine nuovamente abrogata dalla Legge 27

dicembre 2019, n. 160, art. 1, comma 847. L'abrogazione, tuttavia, non ha effetto per l'anno 2020, in virtù del D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, art. 4, comma 3-*quater*, convertito con modificazioni dalla Legge 28 febbraio 2020, n. 8.

La soggettività passiva del concessionario: orientamenti della giurisprudenza di legittimità

La giurisprudenza della Corte di cassazione, fino alla pronuncia delle Sezioni Unite in commento (1), faceva registrare orientamenti non univoci circa la soggettività passiva in caso di rilascio di un provvedimento di concessione o autorizzazione all'occupazione da parte dell'ente pubblico.

In base ad un primo orientamento, nella determinazione del soggetto passivo della tassa deve attribuirsi valore alla sussistenza di concessione o autorizzazione, essendo rilevante l'occupazione di fatto soltanto quando sia constatato che l'occupazione del suolo sia avvenuta in assenza di titolo abilitativo, in via di mero fatto, e sia, quindi, abusiva.

Fanno capo a questo orientamento alcune sentenze del 2005 e del 2016.

In questi casi la Corte ha affermato che nella TOSAP "la legittimazione passiva del rapporto tributario, in

(*) Studio Associato Servizi Professionali Integrati - Fieldfisher Global.

(1) Cass., SS.UU., sent., 7 maggio 2020, n. 8628.

presenza di un atto di concessione o di autorizzazione rilasciato dall'ente locale, spetta, ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 39, esclusivamente al soggetto titolare di tale atto e non ad altri soggetti ai quali sia stata successivamente affidata, dal primo o da suoi incaricati, la realizzazione delle opere alla quale l'occupazione è finalizzata" (2).

Sarebbe perciò irrilevante ai fini della soggettività tributaria il negozio con il quale il concessionario incarica soggetti terzi del compimento di attività sulle superfici, consentendo ai medesimi terzi di accedere alle stesse e di poterne materialmente disporre per l'attuazione dei loro obblighi civilistici. A fondamento di questa posizione vi è il concetto che la tassa è dovuta sia quando l'occupante è legittimato da titolo valido, quale appunto l'autorizzazione o la concessione, sia quando l'occupante è abusivo; tuttavia, vi è, in base all'interpretazione letterale dell'art. 39, D.Lgs. n. 507/1993, "un ordine di graduazione prestabilito", per il quale la tassa grava, innanzitutto, sul soggetto legittimato, e quindi in linea subordinata, "in mancanza" del titolo di legittimazione espressamente previsto, sul soggetto che di fatto occupa gli spazi pubblici. Pertanto, conclude la Cassazione citata "la presenza del primo tipo di occupazione esclude la rilevanza dell'altra, con la conseguenza che se esiste un soggetto legittimato, il tributo non può essere imposto all'occupante di fatto".

Più recentemente, la Corte ha confermato che "il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 39, individua il soggetto tenuto al versamento della tassa nel 'titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione'. Questa corte ha già affermato, con orientamento a cui si intende dare continuità, che norma del D.Lgs. n. 507 del 1993 art. 39, obbligato al pagamento della TOSAP è il titolare dell'atto di concessione o autorizzazione all'occupazione. L'affidamento in appalto dell'esecuzione dei lavori per i quali è stata chiesta l'autorizzazione e l'effettiva occupazione del suolo pubblico da parte dell'impresa appaltatrice non rilevano se non nel senso di una eventuale responsabilità solidale dell'impresa quale occupante di fatto (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9695 del 10 maggio 2005, cfr. Cass. 7 marzo 2005, n. 4896).

Rilievo decisivo va, quindi, attribuito alla sussistenza di un atto di concessione o di autorizzazione, venendo in rilievo l'occupazione di fatto soltanto quando sia constatato che l'occupazione del suolo sia avvenuta in

assenza abitativo in via di mero fatto e, quindi abusivamente" (3).

Vi è poi un secondo orientamento in base al quale la TOSAP deve essere pagata da chi occupa materialmente il suolo pubblico, anche in presenza (e a prescindere) dell'esistenza del titolare della concessione o autorizzazione.

Nei precedenti che aderiscono a questo orientamento si legge che "il presupposto impositivo della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) è costituito, ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 38 e 39, dalle occupazioni, di qualsiasi natura, di spazi e 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 (Cass. n. 2555 del 2002; Cass. n. 4820 del 2002)" (4). Si è così ritenuto che la disposizione dell'art. 39 (relativa al profilo soggettivo dell'imposizione) vada coordinata con quella del precedente art. 38, che individua l'oggetto della tassa nell'occupazione di qualsiasi natura, anche senza titolo, di suolo demaniale o appartenente al patrimonio indisponibile di comuni e province, cosicché l'occupazione del suolo pubblico rilevarebbe *ex se*, indipendentemente dalla concessione.

Questo orientamento è stato molto recentemente confermato dalla Suprema Corte, quando ha ribadito nel mese di gennaio di quest'anno che "il presupposto impositivo della TOSAP è costituito - ai sensi del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 38 e 39 - dall'occupazione, di qualsiasi natura, di spazi ed aree, anche soprastanti o sottostanti il suolo, appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni o delle province, che comporti un'effettiva sottrazione della superficie all'uso pubblico indipendentemente dall'esistenza o meno di una concessione od autorizzazione (cfr. Cass. 2019 nr 18385; Cass. nn. 11553/2003, 2555/2002), salvo che sussista una delle ipotesi di esenzione previste dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 49" (5).

La soluzione del contrasto fornita dalle Sezioni Unite della Cassazione

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione sono state chiamate a dirimere il contrasto interpretativo nell'esercizio della funzione nomofilattica.

(2) Cass., Sez. V, sent., 7 marzo 2005, n. 4896. In termini anche Cass., Sez. V, sent., 26 giugno 2005 n. 13497 e Cass., Sez. V, sent., 10 maggio 2005, n. 9695.

(3) Cass., Sez. V, sent., 6 dicembre 2016, n. 24920.

(4) Cass., Sez. V, sent., 12 maggio 2017, n. 11882 e n. 11884. In termini, Cass., Sez. VI, 9 settembre 2017, n. 21698; Cass., Sez. VI, ord., 26 settembre 2017, n. 21907; Cass., Sez. VI, 11 settembre 2018, n. 22097.

(5) Cass., Sez. V, ord., 30 gennaio 2020, n. 2178.

Il caso sottoposto alle Sezioni Unite traeva origine dall'impugnazione degli avvisi di accertamento TOSAP spiccati da un Comune nei confronti di un gestore del servizio idrico integrato e del gas, ancorché questo fosse mero utilizzatore, in virtù di un contratto di affitto di azienda, delle condutture di proprietà di altro soggetto giuridico, titolare della relativa concessione per l'occupazione di suolo pubblico.

Il gestore del servizio lamentava, perciò, il difetto di legittimazione passiva.

Le fasi di merito si concludevano con il rigetto delle doglianze del contribuente: in particolare, la Commissione Regionale statuiva la correttezza della pretesa impositiva poiché tutte le concessioni relative allo svolgimento del servizio pubblico del ciclo idrico integrato e dell'erogazione del gas risultavano essere state trasferite al gestore del servizio in forza di contratto di affitto di azienda, di talché la legittimazione passiva tributaria doveva individuarsi in capo a quest'ultimo perché "di fatto" titolare anche della concessione per la gestione delle reti idriche integrate e del gas.

Il gestore del servizio impugnava la decisione di secondo grado con ricorso per cassazione, eccependo in buona sostanza la violazione delle norme sui presupposti TOSAP (artt. 38 e 39, D.Lgs. n. 507/1993); in particolare, lamentava l'illegittimità della sentenza laddove questa aveva affermato la sua legittimazione tributaria passiva, nonostante esso non fosse né il proprietario della rete idrica e di erogazione del gas, né il titolare della concessione di occupazione del suolo pubblico rilasciata dall'ente locale.

In sintesi, nel ricorso per cassazione veniva censurato l'assunto del giudice di merito secondo cui sarebbe tenuto al pagamento dell'imposta colui che, senza essere titolare della concessione di occupazione di suolo pubblico, né tanto meno il proprietario delle condutture, ne faccia uso in virtù di un negozio di diritto privato di natura obbligatoria con il titolare dell'atto concessorio, che è anche il proprietario dell'oggetto dell'occupazione.

Il gestore del servizio, inoltre, chiedeva l'assegnazione del caso alle Sezioni Unite ex art. 376 c.p.c., attesa la sussistenza del riferito contrasto giurisprudenziale interno alla Sezione tributaria della Corte di cassazione in ordine all'esatta interpretazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 39, concernente l'individuazione del soggetto (cessionario ovvero utilizzatore materiale dello spazio pubblico) tenuto al pagamento della TOSAP. La Sezione Quinta della Corte devolveva in effetti il caso alle Sezioni Unite, in accoglimento dell'istanza del ricorrente.

Le Sezioni Unite hanno ritenuto di dare continuità al primo degli orientamenti sopra riferiti, ossia quello per cui nella determinazione del soggetto passivo della tassa ha rilievo preminente la sussistenza di concessione o autorizzazione, mentre l'occupazione di fatto è rilevante soltanto quando l'occupazione è avvenuta in assenza di titolo amministrativo abilitativo, in via di mero fatto e, quindi, abusivamente. Gli argomenti addotti dalla Corte di cassazione a Sezioni Unite a sostegno della preferibilità di questo orientamento possono essere sintetizzati nei seguenti:

- "il presupposto oggettivo della tassa, è rappresentato principalmente dalla superficie occupata e [l'art. 38] non prende, mai in considerazione il soggetto di imposta, se non per individuarlo, nel successivo art. 39, nel titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione, o, in mancanza, nell'occupante di fatto, anche abusivo";

- "non ha trovato espressa trasfusione, nel testo normativo, l'intenzione espressa dal legislatore delegante, nella Legge 23 ottobre 1992, n. 421, art. 4, comma 4, di connettere il presupposto oggettivo della tassa all'effettivo beneficio economico ritraibile dal privato per via dell'occupazione di suolo del demanio comunale e provinciale";

- "può, quindi, affermarsi che (...) ai fini del sorgere dell'obbligazione tributaria ovvero della sussistenza del presupposto oggettivo di imposizione, la TOSAP, benché connessa principalmente al provvedimento di concessione emesso dall'Amministrazione comunale o provinciale, è dovuta anche per l'occupazione avvenuta senza titolo, perché l'obbligo contributivo sorge, nel suo presupposto oggettivo, quando vi sia stata limitazione o sottrazione all'uso normale e collettivo di suolo, nell'interesse proprio del singolo";

- "la lettura combinata delle due disposizioni di legge (D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 38 e 39), quale risulta dal contesto, attraverso una piana interpretazione letterale e alla luce della sottesa *ratio legis*, non può che condurre a ritenere (...) che la TOSAP colpisce tutte le occupazioni di spazio e aree pubbliche, non solo quelle fatte espressamente oggetto di concessione o autorizzazione da parte dell'ente territoriale ma, anche (ovvero in assenza di tali atti), quelle poste in essere di fatto, anche abusivamente";

- "il soggetto passivo di imposta è, in primo luogo, il soggetto titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, qualora questo manchi, l'occupante di fatto, ovvero, in altri termini, (...) il criterio di tassazione che legittima la richiesta del tributo a carico dell'occupante di fatto rappresenta, nel testo e

secondo la *ratio* della legge, chiaramente un'ipotesi residuale, che ricorre nel solo caso in cui vi sia 'mancanza' di un provvedimento concessorio o autorizzazione".

Il diverso orientamento per il quale assume rilievo il solo dato dell'occupazione materiale è stato respinto: la descritta interpretazione letterale degli artt. 38 e 39, cit. è stata ritenuta dalla Suprema Corte sufficientemente chiara, cosicché non è possibile il ricorso a criteri ermeneutici diversi e "non si rinven- gono riferimenti normativi che consentano (...) di disancorare la legittimazione passiva di imposta dal chiaro disposto dell'art. 39 e dall'ordine di gradua- zione ivi previsto, rinvenendola esclusivamente nella mera relazione materiale della cosa unita al beneficio economico da questa conseguente".

Peraltro, dalla posizione delle Sezioni Unite deriva altresì che non vi è una responsabilità solidale tra il titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione e l'occupante-utilizzatore materiale del suolo o sotto- suolo pubblico: infatti "a fronte del chiaro tenore del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 39, in mancanza di una norma speciale che preveda un *beneficium excussionis* e rimanendo inapplicabile, in via generale, l'art. 1294 Cod. civ., che prevede una fattispecie co-debitoria originaria, una tale interpretazione si porrebbe in contrasto con il principio (...) di tassatività e deter- minatezza della norma impositiva lasciando alla discrezionalità dell'ente impositore l'individuazione del soggetto passivo di imposta".

Di nessun rilievo è stata ritenuta la circostanza che le facoltà del concessionario fossero state trasferite al

gestore del servizio in base ad atto privatistico: infatti, "le facoltà riconducibili al godimento di un'area pubblica in regime di concessione possono essere fatte oggetto di trasferimento tra privati ma tale trasferimento, vincolante tra le parti e generatore in capo a queste ultime di diritti soggettivi perfetti, devolvibili al giudice ordinario, non è opponibile alla pubblica amministrazione che ad esso rimane del tutto estranea (cfr. Cass. 27 marzo 2009, n. 7532/2009 e, di recente, Cass. 23 agosto 2018, n. 20984)". Il contrasto interpretativo è stato quindi risolto nel senso che l'art. 39, D.Lgs. n. 507/1993, indica "un ordine di graduazione della legittimazione passiva di imposta, ravvisando nel criterio di tassazione che prevede quale soggetto passivo l'occupante di fatto un'ipotesi residuale, percorribile solo in assenza del titolare di atto di concessione o di autorizzazione". Pertanto, "in tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), la legittimazione pas- siva del rapporto tributario, in presenza di un atto di concessione o di autorizzazione rilasciato dall'ente locale, spetta, ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 39, esclusivamente al soggetto titolare di tale atto e, solo in mancanza di questo, all'occupante di fatto, rimanendo irrilevante, ai fini passivi di imposta, l'utilizzazione del suolo pubblico consentita a soggetti terzi in virtù di atto di natura privatistica". Tenuto conto di tali principi, le Sezioni Unite della Corte hanno concluso per l'accoglimento del ricorso introduttivo del contribuente e, non essendo neces- sari accertamenti di merito, hanno annullato diret- tamente la pretesa impositiva.