

Soggettività passiva della TOSAP: per le Sezioni Unite è obbligato al pagamento il titolare della concessione e non l'occupante "di fatto"

Valeria Vasta

Con la [sentenza del 7 maggio 2020, n. 8628](#), le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno stabilito che il soggetto passivo della TOSAP, tenuto al pagamento della tassa, debba essere prioritariamente individuato, ai sensi dell'art. 39 del D.lgs. n. 507/1993, nella figura del titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione rilasciata dall'ente locale e, solo in assenza di quest'ultimo, in via graduata e residuale, nel soggetto che di fatto occupa ed utilizza materialmente il suolo pubblico.

Attraverso tale decisione, è stato così risolto l'annoso contrasto insorto e delineatosi in seno alla giurisprudenza di legittimità in ordine alla corretta interpretazione del richiamato articolo 39, disposizione che – nella cornice normativa di riferimento per la TOSAP – identifica, appunto, i "soggetti attivi e passivi" del tributo, stabilendo al riguardo che

"la tassa è dovuta al comune o alla provincia 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".

La controversia sottesa al giudizio di legittimità, nell'ambito del quale è stata resa la pronuncia in oggetto, trae origine dall'impugnazione degli avvisi di accertamento attraverso i quali un determinato Comune procedeva al recupero della tassa dovuta per l'occupazione di spazi e aree pubbliche nei confronti della Società che gestisce il servizio di erogazione del gas e il servizio idrico integrato sul territorio dello stesso Ente locale, utilizzando, a tal fine, le condutture di proprietà di altro soggetto giuridico, ossia il titolare della concessione per l'occupazione di suolo pubblico, e ciò in virtù di un contratto di affitto di ramo d'azienda validamente stipulato tra le parti.

Il gestore dei servizi eccepiva, quindi, la propria carenza di legittimazione passiva ai fini dell'accertamento della TOSAP sotto un duplice profilo, non risultando quest'ultimo:

- né il proprietario della rete idrica e di erogazione del gas;

- né il titolare della concessione di occupazione del suolo pubblico;

qualità entrambe ascrivibili esclusivamente alla Società dante causa.

L'utilizzo delle condutture, infatti, era legittimato, come si è detto, da un atto di diritto privato, avente natura obbligatoria (ossia, il contratto di affitto di ramo d'azienda), con il quale il proprietario delle infrastrutture, titolare della concessione, trasferiva in via negoziale esclusivamente il potere di gestione delle condutture, ma non anche l'autorizzazione rilasciata dal Comune e i relativi titoli amministrativi abilitativi.

La questione controversa sottoposta al vaglio delle SS.UU. con l'ordinanza di rimessione concerne, quindi, l'esatta interpretazione dell'art. 39 del D.lgs. n. 507/1993 e, in particolar modo, l'estensione della soggettività passiva ai fini TOSAP nei confronti dell'occupante di fatto. Viene quindi chiesto al Supremo Collegio di chiarire, in via definitiva:

- innanzitutto, se l'occupante di fatto di suolo pubblico possa essere chiamato a rispondere del tributo anche in presenza del (e a prescindere dal) soggetto titolare della concessione o autorizzazione occupativa, ovvero se sia obbligato al pagamento della tassa solamente in mancanza di quest'ultimo;
- se, in subordine, laddove sia ammessa la responsabilità tributaria dell'occupante di fatto anche in presenza del titolare della concessione, tale responsabilità operi in via esclusiva ed assorbente, ovvero solidale.

Per quanto all'apparenza circoscritta, la tematica affrontata è tutt'altro che banale e, anzi, – come affermato anche nel testo della stessa sentenza – assume una particolare rilevanza soprattutto nel contesto in cui attualmente si sviluppa il settore dei servizi di pubblica utilità (ad esempio, trasporti, telecomunicazioni, energia).

Il costante avanzamento tecnologico, infatti, consente che una medesima infrastruttura, comportante occupazione di suolo o sottosuolo pubblico, sia contrattualmente affidata dalla società proprietaria della rete (normalmente anche concessionaria) alla simultanea gestione, in regime concorrenziale, di plurime società erogatrici-occupanti di fatto, dando origine, così, a fattispecie atipiche che non trovano una specifica disciplina legislativa in ordine all'imputazione soggettiva della TOSAP o della COSAP.

L'occasione, quindi, è uno spunto assai prezioso per ripercorrere sinteticamente le questioni sottese al tema in esame.

Dopo una breve disamina del quadro normativo di riferimento, incentrata, in particolare, sugli articoli 38 e 39 del D.lgs. n. 507/1993 che individuano, rispettivamente, l'“oggetto della tassa” nelle “*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*” e i relativi “soggetti attivi e passivi”, l'indagine del Collegio si focalizza sui diversi e non univoci indirizzi giurisprudenziali emersi in ordine alla corretta individuazione della soggettività passiva ai fini della TOSAP, sostanzialmente riconducibili a due filoni interpretativi.

Un primo e più risalente orientamento (rappresentato dalle sentenze Cass. 7 marzo 2005, n. 4896; Cass. 26 giugno 2005, n. 13497; Cass. 21 dicembre 2007 n. 27049; Cass. 6 dicembre 2016 n. 24920) individua la più corretta soluzione interpretativa nella **legittimazione passiva cosiddetta “graduata” di concessionario e occupante**, in base alla quale, ai fini del pagamento della tassa, viene attribuito valore prioritario alla sussistenza di una concessione o autorizzazione e ritenuta rilevante l'occupazione di fatto soltanto quando sia constatato che la stessa sia avvenuta in assenza di titolo abilitativo a monte, in via di mero fatto, e sia, pertanto, abusiva.

Secondo tale impostazione, quindi, la soggettività passiva prevista in capo dell'occupante di fatto, anche abusivo, rappresenterebbe un'ipotesi **del tutto residuale**, che ricorrerebbe solo nel caso in cui vi sia “mancanza” di un provvedimento concessorio o autorizzatorio.

Siffatta lettura dall'art. 39 citato muove le premesse dal combinato disposto con il precedente art. 38, comma 1, il quale, nel sancire che “*sono soggette alla tassa le occupazioni di qualsiasi natura, effettuate anche senza titolo...*”, lascia intendere che la tassa risulta dovuta in ogni caso, vale a dire sia che l'occupante sia legittimato da titolo valido – quali appunto l'autorizzazione o la concessione – sia se l'occupante sia abusivo, ma non già in via alternativa, indifferentemente l'uno dall'altro, bensì secondo un “*ordine di graduazione prestabilito*”.

Pertanto il tributo grava:

- in via prioritaria sul soggetto legittimato, formalmente titolare della concessione/autorizzazione;
- in via del tutto subordinata sul soggetto che di fatto occupa gli spazi pubblici, solo laddove manchi il titolo di legittimazione espressamente previsto;

con la conseguenza che il primo tipo di occupazione esclude la rilevanza dell'altra e che, pertanto, se esiste un soggetto legittimato, il tributo non può essere imposto all'occupante di fatto.

Per un secondo e più recente orientamento giurisprudenziale (delineatosi con le sentenze Cass. 22 febbraio 2002, n. 2555; Cass. 12 maggio 2017, n. 11882 e n. 11884; Cass. 20 settembre 2017; n. 21980; Cass. 26 settembre 2017, n. 21907), invece, la TOSAP deve essere pagata da chi occupa materialmente il suolo pubblico, anche in presenza dell'(e a prescindere dall') esistenza del titolare della concessione o autorizzazione.

Si tratta di un indirizzo interpretativo fondato su un approccio di natura sicuramente più "sostanziale" rispetto al precedente, il quale – pur basandosi sempre su una lettura dell'art. 39 in combinato disposto con l'articolo 38, che disciplina l'"oggetto della tassa" – individua il presupposto impositivo del tributo nelle occupazioni di qualsiasi natura, anche senza titolo, di suolo demaniale o appartenente al patrimonio indisponibile di comuni e province e ritiene, per contro, del tutto irrilevanti gli atti di concessione o di autorizzazione sottesi all'occupazione, posto che la tassa colpisce anche le occupazioni senza titolo.

Ed infatti, secondo la *ratio* impositiva della TOSAP, lo stato di occupazione, da intendersi come la mera relazione materiale instaurata con la cosa, esaurirebbe, al contempo, tanto il presupposto oggettivo, quanto quello soggettivo del tributo, privando di ogni rilevanza l'indagine sul contenuto e sull'esistenza di eventuali atti di concessione o autorizzazione.

Ebbene, il contrasto giurisprudenziale qui sinteticamente descritto viene risolto dalle Sezioni Unite a favore del primo e più risalente orientamento ermeneutico prospettato, al quale il Collegio ha ritenuto opportuno dare continuità.

Con riferimento alla legittimazione passiva di imposta, viene quindi ravvisato nell'articolo 39 del D.l.gs. n. 507/1993 un **ordine di graduazione**, in base al quale il soggetto passivo della TOSAP deve essere individuato, *in primis*, nel titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione e, solo in mancanza di questo, nell'occupante di fatto.

Siffatta impostazione si fonda, innanzitutto, su **un'interpretazione ermeneutica strettamente letterale** delle disposizioni che compongono l'impianto normativo di riferimento all'interno del richiamato D.l.gs. n. 507/1993 ed abbandona, per contro, la lettura sistematica dei più volte citati articoli 38 e 39, fino ad ora adottata, invece, dai pronunciamenti che si sono susseguiti nell'epoca più recente.

Viene, infatti, ravvisata all'interno del Decreto una netta distinzione tra **“il presupposto impositivo oggettivo”** della TOSAP da quello **“passivo-soggettivo”**, per effetto della quale il primo, ravvisabile ai sensi dell'art. 38 nell'occupazione materiale della superficie occupata, non prende mai in considerazione per la sua realizzazione il soggetto di imposta, che rimane individuato, secondo il successivo e distinto art. 39, nel titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione, o, in mancanza, nell'occupante di fatto, anche abusivo.

Ciò in quanto il presupposto oggettivo della tassa non risulta affatto connesso al vantaggio esclusivo o all'effettivo beneficio economico che il privato ritrae per effetto dell'occupazione di suolo del demanio comunale e provinciale, dal momento che:

a) il tributo in questione non è propriamente commisurato alla fruizione di un servizio pubblico;

b) l'obbligazione tributaria sorge per il mero fatto della sottrazione del suolo comunale o provinciale al libero uso collettivo, effettuata con le occupazioni di qualsiasi natura.

Da ciò, ne consegue che: se, da un lato, ai fini del sorgere dell'obbligazione tributaria, ovvero della sussistenza del presupposto oggettivo di imposizione, la TOSAP, benchè, connessa principalmente al provvedimento di concessione emesso dall'Amministrazione comunale o provinciale, ai sensi dell'**articolo 38 è dovuta in ogni caso, anche per l'occupazione abusiva avvenuta senza titolo** - poichè 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 - dall'altro il soggetto passivo di imposta **trova**, in ogni caso, **specificata e distinta individuazione solo nell'art. 39, del citato D.Lgs.**, il quale, come già detto, prevede che **la tassa è dovuta al comune o alla provincia dal titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, nell'occupante di fatto, anche abusivo.**

Affermare, quindi, che la tassa è sempre dovuta, sia che l'occupante sia legittimato da titolo valido, quale l'autorizzazione o la concessione, sia che l'occupante sia abusivo, **non equivale a dire che essa sia dovuta, via alternativa, indifferentemente dall'uno o dall'altro**, in quanto, seguendo un ordine di graduazione prestabilito, 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.

Ne consegue, pertanto, che il criterio di tassazione che legittima la richiesta del tributo a

carico dell'occupante di fatto rappresenta, **secondo un'interpretazione letterale e alla luce della sottesa *ratio legis***, un'ipotesi del tutto residuale, che ricorre nel solo caso di assenza di un provvedimento concessorio o autorizzazione.

Tale soluzione interpretativa della soggettività passiva graduata tra il titolare dell'atto di concessione e l'occupante appare, quindi, preferibile secondo le Sezioni Unite per almeno tre distinti ordini di ragioni:

- 1)** essa è, innanzitutto, coerente con i canoni interpretativi fissati dall'articolo 12, comma 1, delle disposizioni generali;
- 2)** è coerente con il dettato letterale e con la *ratio* della normativa regolante l'imposta in esame;
- 3)** è rispettosa del principio, di tassatività e determinatezza delle norme impositive desumibile dall'art. 23 della Costituzione, il quale impone che *"nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"*;

posto che, *"qualora la lettera della legge non è ambigua né vaga non c'è bisogno di ricorrere a criteri ermeneutici sussidiari"*.

Alla luce di tutte le sopra esposte considerazioni, e posto che non vengono ravvisate valide ragioni sistematiche per disancorare la soggettività passiva di imposta dall'ordine di graduazione previsto dal chiaro disposto dell'art. 39, la Corte, in risposta al quesito sottopostole in via subordinata, **esclude anche la sussistenza di una responsabilità solidale** tra il titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione e l'occupante-utilizzatore materiale del suolo o sottosuolo pubblico, attesa la mancanza di una norma speciale che, espressamente, preveda un *beneficium excussionis*.

Viene quindi fissato il seguente principio di diritto:

"In tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), la legittimazione passiva del rapporto tributario, in presenza di un atto di concessione o di autorizzazione rilasciato dall'ente locale, spetta, 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”.

Le conclusioni rassegnate dalle Sezioni Unite appaiono, ad avviso di chi scrive, quanto mai opportune e condivisibili.

I principi espressi nella pronuncia risultano, infatti, non solo coerenti con i criteri ermeneutici – profusamente esaminati e richiamati nel testo della sentenza – che regolano, in via generale, la corretta interpretazione delle norme di legge applicabili alla fattispecie, tenendo conto sia della loro formulazione letterale che della *ratio legis* ad esse sottesa, ma, soprattutto, sembrano anche soddisfare pienamente l'esigenza di certezza del diritto imposta dall'ordinamento interno.

Come si è detto, infatti, la tematica in esame assume particolare interesse ed involge un settore come quello dei servizi di pubblica utilità nell'ambito del quale, come si è detto, sempre di più si verifica la circostanza per cui il soggetto proprietario dell'infrastruttura – che è anche il titolare della concessione comunale per l'occupazione del suolo pubblico – affidi il servizio alla gestione di più società erogatrici, le quali, pertanto, si ritrovano ad operare e ad occupare di fatto simultaneamente le aeree soggette a TOSAP.

Ora, in un contesto nell'ambito del quale una pluralità di soggetti utilizzano materialmente e in modo contemporaneo gli spazi oggetto della stessa concessione, non è difficile immaginare il clima di incertezza e confusione che verrebbe a generarsi se ciascuno di essi fosse individuato come il principale soggetto passivo della tassa, per la propria occupazione. Potrebbe, infatti, risultare non scontato e farraginoso procedere ad una puntuale suddivisione delle superfici ripartite ed occupate dai diversi gestori in proporzione dell'effettivo utilizzo ai fini di una corretta ripartizione *pro-quota* del tributo.

La riconducibilità, invece, in via unitaria e prioritaria della soggettività passiva di imposta in capo ad un unico soggetto, quale il titolare della concessione, è sicuramente un elemento idoneo a garantire un sufficiente grado di certezza – almeno in prima battuta – sia dal lato del soggetto attivo (posto che l'Ente Concedente è subito messo in grado di conoscere quale soggetto individuare per la riscossione del tributo) sia dal lato del soggetto passivo del rapporto (posto che gli occupanti delle aeree, una volta appurata la validità del titolo in capo al concessionario originario, acquisirebbero la sicurezza di non essere obbligati al pagamento della tassa).

