

I soggetti passivi TOSAP (nota alla sentenza della Corte di Cassazione del 6 dicembre 2016, n.24920)

di *Alessandro M. A. Tropea*

Dottorando di ricerca in Diritto tributario

Università degli Studi di Milano - Bicocca

ABSTRACT

The Supreme Court confirmed that the taxable person of Tosap is the holder of the concession or authorization measure occupation of spaces and public areas. In particular, the dealer is burdened by the tax regardless of the occupation of the municipal or provincial soil. Therefore, it assumes no relevance to the identification of the incumbent, the condition of "effective occupation" of public land by third companies, indirectly authorized by the person who owns the employment measure.

Keywords: TOSAP - taxable person - concessionary occupation - no relevance of effective occupation

SINTESI

La Corte di Cassazione ha ribadito che il soggetto passivo della Tosap è il titolare del provvedimento di concessione o di autorizzazione all'occupazione di spazi ed aree pubbliche. In particolare, il concessionario è gravato dal tributo indipendentemente dall'effettiva occupazione del suolo comunale o provinciale. Dunque, non assume alcuna rilevanza, ai fini dell'individuazione del soggetto passivo del tributo, la circostanza della "effettiva occupazione" del suolo pubblico da parte di imprese terze, indirettamente autorizzate dal soggetto titolare del provvedimento di occupazione.

Parole chiave: TOSAP - soggetto passivo - concessionario dell'occupazione - irrilevanza dell'effettiva occupazione

Massima

Il soggetto destinatario del provvedimento comunale o provinciale di concessione o di autorizzazione all'occupazione di spazio e aree pubbliche è il debitore della TOSAP, indipendentemente dall'effettiva occupazione dell'area appartenente al demanio indisponibile del comune o della provincia.

SOMMARIO: 1. La decisione della Corte di Cassazione – 2. Il presupposto della Tosap – 3. Punti fermi in tema di soggettività passiva della Tosap – 4. Il contratto di appalto non consente di trasferire la soggettività passiva della Tosap dall'appaltante all'appaltatore – 5. Conclusioni

1. La decisione della Corte di Cassazione

Con l'interessante sentenza in commento, la Corte di Cassazione è stata

chiamata a decidere sulla debenza della tassa di occupazione di spazi ed aree pubbliche da parte di una società che, pur essendo titolare di una concessione rilasciata dall'amministrazione comunale, non occupava direttamente il suolo pubblico, perché aveva dato in appalto lo svolgimento dell'attività economica a soggetti terzi, effettivi occupanti dell'area comunale.

Dunque, la questione controversa ha riguardato l'esatta individuazione della soggettività passiva della Tosap, nel senso di definire chi, tra il titolare della concessione di occupazione e l'effettivo occupante, avrebbe dovuto versare la tassa all'amministrazione locale.

Sul tema non sembrano essere stati pubblicati, di recente, precedenti analoghi, tanto che la stessa Cassazione, a corredo della motivazione qui in commento, riprende due sentenze di oltre dieci anni or sono¹.

Invero, le precedenti pronunce, risalenti al 2005, non avevano puntualizzato appieno la questione della soggettività passiva della Tosap in caso di occupazione di suolo comunale da parte di un soggetto diverso da quello titolare della concessione. Da qui l'importanza della sentenza che si annota.

Venendo allo svolgimento dei fatti, dalla sentenza si desume che il concessionario del servizio di accertamento, liquidazione e riscossione della Tosap per il Comune di Potenza aveva notificato ad una società di costruzioni edili un avviso di accertamento contenente l'intimazione di versamento della tassa per l'occupazione di suolo pubblico in ordine agli anni d'imposta 2002 e 2003.

Secondo l'ente impositore, l'impresa, anche se non occupava materialmente lo spazio del demanio comunale, era da considerarsi soggetto passivo del tributo

¹ La sentenza in rassegna riproduce le motivazioni delle Cass., sez. trib., 10 maggio 2005, n. 9695 e Cass., sez. trib., 7 marzo 2005, n. 4896, le quali hanno statuito che, ai sensi dell'art. 39, d.lgs n. 507 del 1993, la Tosap è dovuta dal titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione; sicché, la titolarità passiva del rapporto tributario è attribuita al soggetto che, operando in virtù di concessione o di autorizzazione, occupa il suolo comunale o provinciale. Tuttavia, la Corte di Cassazione aveva lasciato aperta la possibilità di una solidarietà passiva tributaria tra appaltante e appaltatore, nel caso in cui, pur essendo il primo il soggetto titolare della concessione, l'occupazione era stata eseguita dall'appaltante. Invero, sempre nel corso del 2005, la Corte di Cassazione ha emesso un'ulteriore sentenza, sfuggita a questo collegio, che ha trattato la medesima questione; si veda, dunque, Cass., sez. trib., 26 giugno 2005, n. 13497, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 1522, in *Riv. Guardia fin.*, 2006, 144; in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 1025.

perché titolare del provvedimento di concessione reso a suo favore dall'amministrazione locale.

La società, asserita debitrice della tassa di occupazione, aveva impugnato l'avviso di accertamento innanzi la Commissione Tributaria Provinciale di Potenza, adducendo che essa non avrebbe potuto integrare il presupposto della Tosap perché non avrebbe mai occupato materialmente alcuno spazio del suolo comunale². Per cui - sempre a parere della ricorrente - erano da considerarsi soggetti passivi della Tosap le altre imprese che avevano occupato effettivamente il suolo pubblico, per via di un contratto di appalto stipulato tra questi e l'intimata società.

I giudici di primo grado rigettavano il ricorso. Avverso tale sentenza, la società di costruzioni edili proponeva appello avanti la Commissione Tributaria Regionale della Basilicata, la quale, in riforma della sentenza di primo grado, annullava l'avviso di accertamento Tosap, sostenendo che ai fini della soggettività passiva del tributo rileverebbe non soltanto la relazione giuridica tra concedente (amministrazione comunale) e concessionario (società destinataria del provvedimento di occupazione), ma anche la "effettiva occupazione" del suolo pubblico, mediante la quale svolgere l'attività economica appaltata.

Per disattendere le argomentazioni sancite dal giudice di secondo grado, la società dedita al servizio di accertamento e di riscossione della Tosap ha, dunque, investito il giudice di legittimità della seguente questione.

Ad avviso della ricorrente, il soggetto tenuto al versamento della tassa deve essere individuato nel titolare dell'atto di concessione rilasciato a suo favore

² Benché la logica del tributo si colleghi all'ottenimento di un provvedimento di concessione, ai sensi dell'art. 38, d.lgs n.507 del 1993, il presupposto della Tosap è dato dall'occupazione di qualsiasi natura, effettuata anche senza titolo, nelle strade, piazze o comunque sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni o delle province, ivi compresi gli spazi sottostanti e sovrastanti il suolo pubblico. Sono soggette a tassazione anche le occupazioni temporanee, cioè quelle di durata inferiore all'anno. Dunque, la tassa è commisurata alla durata dell'occupazione, allo spazio occupato espresso in metri quadrati o lineari, alla classe di popolazione del comune o della provincia. Ai sensi dell'art. 63, d.lgs n.446 del 1997, con proprio regolamento, i comuni e le province possono decidere di non applicare la Tosap e istituire un canone (Cosap) strettamente connesso all'atto di concessione. Detto canone, tuttavia, rispetto alla Tosap, ha natura privatistica e non tributaria. Sotto questo ultimo profilo, v. Corte Cost., sent., 14 marzo 2008, n.64 e Corte Cost., ord., 10 luglio 2008, n.269.

dall'autorità comunale, a nulla rilevando il contratto di appalto, mediante il quale la società edile, unica autorizzata all'occupazione di suolo pubblico, ha permesso a soggetti terzi di occupare, a loro volta, il predetto suolo comunale e, dunque, svolgere l'attività economica di costruzione edile³.

Per converso, la contribuente ha resistito, ribadendo l'insussistenza della propria soggettività passiva Tosap perché, nel caso di specie, non sarebbe stato integrato il requisito dell'effettiva occupazione di suolo pubblico. In particolare, la società convenuta in giudizio ha sottolineato che il beneficio economico ritraibile dall'occupazione di suolo pubblico era stato goduto da imprese terze, le quali, come detto, per via di un contratto di appalto, avevano eseguito le opere di costruzione edile in qualità di appaltatori, occupando materialmente il suolo comunale⁴.

La Corte di Cassazione, dopo una prima disamina delle questioni preliminari, ha accolto e fatto proprie le deduzioni cui è giunto l'ente impositore. Difatti, è stato disposto che, ai sensi dell'art. 39, d.lgs n.507 del 1993, obbligato al pagamento della tassa per l'occupazione è il titolare dell'atto di concessione. Per cui, in presenza di un provvedimento di concessione o di autorizzazione, per mezzo del quale il Comune o la Provincia acconsente ad un privato di occupare il proprio suolo, sarà quest'ultimo (concessionario o autorizzato) il soggetto passivo della Tosap.

Invece, quando l'occupazione di suolo pubblico è avvenuta senza titolo, cioè in maniera abusiva, il debitore della tassa di occupazione è solo il c.d. "effettivo occupante".

Nel caso di specie - ha affermato la Corte - non assume alcuna rilevanza, ai fini della individuazione del soggetto passivo della Tosap, la circostanza della "effettiva occupazione" del suolo pubblico da parte di imprese terze, indirettamente autorizzate ad occupare il suolo comunale, perché vi è un atto di concessione rivolto ad uno specifico contribuente.

³ Per quello che si può evincere dalla sentenza qui in commento, il concessionario del servizio di accertamento e riscossione della Tosap per il Comune di Potenza, nel merito, ha basato il proprio ricorso per cassazione sulla interpretazione dell'art. 39, d.lgs n.507 del 1993, rubricato "Soggetti attivi e passivi", riprendendo le precedenti decisioni della giurisprudenza di legittimità.

⁴ Questa teoria, come si vedrà, ormai ampiamente superata, ha trovato il suo ultimo suggello in Cass., sez. I, 9 novembre 1995, n.11665, in *Riv. giur. edil.*, 1996, I, 224 e in *Mass. giur. it.*, 1995, 1201.

La Suprema Corte ha concluso, dunque, per l'accoglimento del ricorso proposto dall'ente impositore, statuendo la legittimità dell'atto impugnato per effettiva debenza della tassa comunale per l'occupazione di suolo pubblico da parte della società destinataria del provvedimento concessorio di occupazione.

2. Il presupposto della Tosap

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi della questione relativa alla debenza della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche da parte del soggetto titolare del provvedimento di concessione o di autorizzazione all'occupazione del demanio comunale o provinciale⁵.

Detta tassa, originariamente regolata dagli artt. 192 e ss., r.d. 14 settembre 1931, n.1175 (testo unico sulla finanza locale), è attualmente disciplinata dagli artt. 38-57 del d.lgs 15 novembre 1993, n.507⁶, conseguente alla legge di delega fiscale per

⁵ Per lo studio della Tosap, senza pretesa di esaustività, v. L. SALVINI, *Aree pubbliche (imposta di occupazione di)*, in *Digesto, Disc. Priv., sez. comm.*, 223 ss.; A. DI PIETRO, *Tributi comunali*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. I, 1998; G. LORENZON, *Tributi comunali*, in *Enc. dir.*, XLV, 1992. Per la manualistica, cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova, 2016, 1202 ss.; P. RUSSO - G. FRANSONI - L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, 537; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale*, Torino, 2012, 326. Per i lavori dottrinali, si vedano L. TOSI, *Finanza locale, Profili giuridici*, Milano, 1990; F. TESAURO, *Natura giuridica e coesistenza della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche e del canone di concessione*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 1994, 662; M. BEGHIN, *La tassa comunale per l'occupazione di spazi e aree pubbliche*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, IV, Padova, 1994; L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 10; F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002, 187; L. TOSI - A. GIOVANARDI, *Federalismo e controlli fiscali*, Padova, 2002, *passim*; A. URICCHIO, *La determinazione del tributo sulle occupazioni del sottosuolo comunale*, in *Corr. trib.*, 2002, 1987; C. RICCI, *Aree urbane, Tosap e concessione del servizio di parcheggio pubblico*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 2007, 112. Per una ricostruzione storica della Tosap, v. B. GRIZIOTTI, *La trasformazione della Tosap e l'interpretazione autonoma e funzionale del diritto finanziario*, in *Riv. dir. fin.*, 1942, 138 ss.; A. BERLIRI, *In tema di esenzione dalla Tosap a favore di concessionari di pubblici servizi per la distribuzione dell'acqua e del gas*, in *Foro it.*, 1953, 381. Da ultimo, per la ricostruzione giurisprudenziale, v. E.G. COMASCHI, *Tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, Parte seconda (2006-2013)*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 21109 ss.; ID., *Tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, Prima parte (2006-2012)*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 21147 ss.; ID., *L'esenzione Tosap del parcheggio su area demaniale*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 20587.

⁶ La tassa di occupazione di spazi ed aree pubbliche ha subito due diversi tentativi di soppressione. Dapprima, il d.lgs n.507 del 1993 è stato abrogato dall'art. 51, d.lgs n.446 del 1997, con vigenza dal 1° gennaio 1999, e poi successivamente reintrodotta dall'art. 31, comma 14, l. n.448 del 1998. In un secondo momento, in attuazione alla l. n.42 del 2009, la Tosap doveva essere soppressa a decorrere dal 1 gennaio 2014, per essere sostituita dall'imposta municipale secondaria, ai sensi dell'art. 11, d.lgs. n. 23 del 2011. La l. n.147 del 2013 ha disposto il rinvio al 1 gennaio 2015. Tuttavia, con Circolare 12 gennaio 2015, n. 1/DF, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha disposto che

il riordino della finanza territoriale del 23 ottobre 1992, n.421.

Rispetto alla sua istituzione, gli orientamenti giurisprudenziali susseguitesi nel tempo hanno fatto perdere alla Tosap il carattere di “tassa”, esaltandone sempre più l’effettiva funzione di “imposta”, atteso che il tributo non sarebbe propriamente commisurato al pagamento della fruizione di un servizio pubblico⁷, ma l’obbligazione tributaria sorgerebbe in capo a chiunque sottragga il suolo comunale o provinciale al libero uso collettivo per trarne un vantaggio esclusivo⁸.

Dunque, va precisato che la Tosap ha un presupposto oggettivo, rappresentato dalla superficie occupata⁹, e non prende in considerazione il soggetto, se non per individuarlo come titolare della concessione o come soggetto occupante senza titolo¹⁰.

Pertanto, la Tosap, benché connessa principalmente al provvedimento di

l’imposta municipale secondaria non può essere introdotta dai Comuni in assenza dell’emanazione del regolamento governativo previsto dall’art. 11, comma 2, d.lgs. n. 23 del 2011. Pertanto, ad avviso del Ministero, continua ad applicarsi la Tosap, unitamente agli altri tributi comunali, fino all’intervento regolamentare del Governo.

⁷ Sul punto, v. G. FRANSONI, *Gli altri tributi comunali e provinciali*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Il diritto tributario*, Roma, 2003, 1057; F. TESAURO, *Natura giuridica e coesistenza della tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche e del canone di concessione*, in *Fin. loc.*, 1994, 1201. Quest’ultimo autore afferma che “*la natura tributaria della Tosap è sempre stata fuori discussione. Essa è tanto lontana dall’esser corrispettivo o indennità, che non può essere qualificata come una tassa, il Comune non fornisce nessun servizio al privato, come ad esempio, nel della tassa raccolta rifiuti, ma deve essere definita come imposta in quanto l’occupazione del suolo pubblico viene assunta dal legislatore tributario come indice di capacità contributiva. Il fatto che si parli di tassa è dovuto alla tradizione*”. Nello stesso senso la giurisprudenza di legittimità, cfr. Cass., sez. trib., 8 luglio 1998, n. 6666, in *Foro it.*, 1998 e in *Mass. giur. it.*, 1998. Da ultimo, v. Cass., sez. trib., 6 dicembre 2016, n. 24920, in banca dati *Pluris*; Cass., sez. VI-5, 14 settembre 2016, n. 18108, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 12; Cass., sez. trib., 30 marzo 2012, n. 5130, in banca dati *Pluris*. Autorevole dottrina, ritiene la Tosap una tassa dovuta all’amministrazione comunale o provinciale cui il suolo appartiene, perché giustificata dal beneficio arrecato al contribuente dall’occupazione di uno spazio sul suolo pubblico. V. G. FALSITTA, *Manuale*, cit., 1202.

⁸Sul punto, cfr. Cass, sez. I, 10 gennaio 2017, n. 283; Cass., sez. V., 21 dicembre 2016, n. 26521; Cass., sez. VI-5, 1 giugno 2016, n. 11450, in banca dati *Pluris*.

⁹ Cfr. M. DEL VAGLIO, *Presupposto della Tosap è soltanto l’effettiva sottrazione della superficie all’uso pubblico*, in *Corr. trib.*, 2009, 3777; R. LUPI, *La Tosap tra occupazione permanente e temporanea: gli squilibri e i loro palliativi*, in *Rass. trib.*, 1994, 592; ID., *Tosap, la finanza locale parte male*, in *Rass. trib.*, 1994, 503. Per la giurisprudenza in tema presupposto Tosap e superficie occupata, tra le più recenti, v. Cass., sez. I, 10 gennaio 2017, n.283, in banca dati *Pluris*; Comm. trib. reg. Perugia, sez. I, 23 gennaio 2017, n. 25, in banca dati *Pluris*; Comm. trib. prov. Caltanissetta, sez. I, 24 febbraio 2016, n.281, in banca dati *Pluris*. Inoltre, cfr. Cass., sez. trib., 5 giugno 2015, n.11653, in banca dati *Fisconline*; Cass., sez. trib., 20 maggio 2015, n. 10345, in banca dati *Fisconline*.

¹⁰ Per la sua rilevanza, v. Cass., sez. trib., 18 gennaio 2000, n. 473 in banca dati *Pluris*. Nello stesso senso, cfr. A. URICCHIO, *La determinazione del tributo sulle occupazioni del sottosuolo comunale*, cit., 1988.

concessione emesso dall'amministrazione comunale o provinciale¹¹, è dovuta anche per l'occupazione avvenuta senza titolo. Per cui, in caso di occupazione abusiva, il presupposto della Tosap si realizza visto che comunque vi è stata sottrazione di suolo all'uso collettivo¹².

Con la richiamata legge delega n.421 del 1992¹³, il legislatore delegante intendeva connettere il presupposto della tassa all'effettivo beneficio economico ritraibile dal privato per via dell'occupazione di suolo del demanio comunale o provinciale¹⁴. Sicché, nell'originario schema della legge delega, l'occupazione, per essere tassabile, doveva consistere in un'apprensione del patrimonio indisponibile di comuni e province da parte di un privato, alla cui sottrazione del suolo doveva corrispondere un vantaggio particolare del soggetto autorizzato¹⁵.

Questa formulazione non ha trovato spazio nell'attuale testo normativo che disciplina la Tosap. Tuttavia, come detto, sulla base dell'evoluzione giurisprudenziale che ha riconosciuto alla Tosap il carattere non più di tassa¹⁶ bensì

¹¹ Sulle modalità e i limiti alla concessione dell'occupazione di suolo appartenente al demanio comunale o provinciale, v. Circ. Min. fin., 20 gennaio 2009, n. 1/DF.

¹² Sul concetto di "effettivo occupante", cfr. Cass., Sez. Un., 7 gennaio 2016, n. 61 in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 394.

¹³ Per una ricostruzione sistematica della legge di delega per il riordino della finanza locale, v. G. BERNABEI - G. MONTANARI, *Tributi propri e autonomie locali*, Padova, 2016, 255; M. LOGOZZO, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Boll. trib.*, 2011, 820; L. SALVINI, *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, in V. NICOTRA - F. PIZZETTI - S. SCOZZESE (a cura di), *Il Federalismo fiscale*, Roma, 2009, 191; F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, n.9; S. SAMMARTINO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, in A. PIRAINO (a cura di), *Il nuovo modello costituzionale di finanza locale*, Mandelli, 2004, 108; F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, cit., 187; F. PUTZOLU, *Autonomia finanziaria e potestà di imposizione negli enti territoriali minori*, in *Rass. trib.*, 1996, 542.

¹⁴ In questi termini, Circ. Dir. fin. loc., 25 marzo 1994, n. 13, prot. n. E/4/902, in banca dati *Fisconline*. Sulla relazione tra debito Tosap e utilità economica dell'occupazione del patrimonio indisponibile di comuni e province, v. Cass., sez. VI-5, 1 giugno 2016, n. 11450, in banca dati *Pluris*; Comm. trib. reg. Bologna, sez. XI, 8 marzo 2016, n.606, in banca dati *Pluris*; Comm. trib. prov. Lecco, sez. I, 30 ottobre 2015, n. 360 in banca dati *Pluris*.

¹⁵ Il Ministero delle Finanze, in concomitanza all'emanazione del d.lgs. n. 507 del 1993, ha pubblicato la Circ. n. 13/E del 1994, con la quale è stato specificato che «l'art. 38 del decreto in esame individua, in via generale, il presupposto dell'imposizione nella sottrazione delle aree e degli spazi pubblici all'uso indiscriminato della collettività per il vantaggio specifico di singoli soggetti e nella occupazione di aree private soggette a servitù di passaggio». Sul punto, cfr. L. DEL FEDERICO, *Il nuovo canone per l'occupazione*, cit., 19; A. DEL SOLE, *La sottrazione del suolo all'uso pubblico come requisito per l'applicazione della Tosap*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 898.

¹⁶ Per tutti, v. C. SACCHETTO, *Tassa (voce)*, in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1992.

di imposta¹⁷, è stata la Corte di Cassazione a rimarcare più volte che l'obbligazione tributaria sorge in connessione di un beneficio economico ritratto dal soggetto privato per via dell'occupazione¹⁸.

Un ulteriore elemento che contraddistingue il presupposto della Tosap è dato dal fatto che l'occupazione del patrimonio indisponibile di comuni e province fa sorgere l'obbligazione tributaria solo se l'apprensione della cosa (duratura o temporanea) risulti di tipo reversibile, nel senso che l'avvenuta occupazione privata non comporta alcuna modifica dello spazio comunale o provinciale. Pertanto, una volta terminato l'uso privatistico del suolo, se esso risulterà facilmente ripristinabile all'uso collettivo cui era originariamente predestinato, tale occupazione sarà soggetta a Tosap¹⁹. Invece, se con la fine dell'uso privatistico, il patrimonio occupato non ritornerà usufruibile dalla collettività, perché l'occupazione ha modificato la natura originaria del suolo, allora si tratterà di una occupazione cosiddetta "irreversibile"²⁰ e non sarà assoggettabile a tassazione dall'ente territoriale²¹; semmai, al ricorrere delle circostanze previste dalla legge, sorgerà il diritto dell'ente territoriale al risarcimento del danno subito.

Ultimo elemento che contraddistingue il presupposto della Tosap è che la tassa rimane un tributo tradizionalmente connotato dalla territorialità, ossia dalla imprescindibile localizzazione del presupposto realizzativo dell'occupazione del territorio comunale o provinciale. Per cui, non sconterà la Tosap l'occupazione di

¹⁷ Cfr. E. DE MITA, *Diritto tributario (giur. cost.)*, *Annali III*, in *Enc. dir.*, Milano, 2010.

¹⁸ Da ultimo, v. Comm. trib. reg. Perugia, sez. I, 9 gennaio 2017, 3, in banca dati *Fisconline*. Per la giurisprudenza meno recente, cfr. Cass., sez. trib., 8 ottobre 2012, n.17124, in banca dati *Fisconline*; Cass., sez. trib., 19 novembre 2003, n.17495 in banca dati *Pluris*; Cass., sez. trib., 22 febbraio 2002, n. 2555, in banca dati *Pluris*; Cass., sez. I, 12 novembre 1998, n.11438, in *CED Cass.*, Cass., sez. I, 11 marzo 1996, n.1996, in *CED Cass.*

¹⁹ Cfr. Cass., sez. VI-5, 1 giugno 2016, n.11450, in banca dati *Pluris*; Cass., sez. trib., 3 giugno 2015, n.11442, in banca dati *CED Cass.*

²⁰ Per assoggettare l'occupazione alla Tosap è necessario che, al termine del rapporto concessorio, il soggetto concessionario dovrà devolvere gratuitamente lo spazio occupato al comune o alla provincia, al fine di renderlo usufruibile alla collettività. Cfr. E.G. COMASCHI, *Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, Parte seconda (2006-2013)*, cit., 21109. Inoltre, v. Cass., sez. trib., 19 febbraio 2012, n.15247, in banca dati *Fisconline*.

²¹ In caso di occupazione del demanio statale si applicano il tributo regionale sulle concessioni di beni demaniali, unitamente, s'è del caso, al canone di concessione dovuto allo Stato, di cui alla l. n. 281 del 1970 e al d.lgs n.230 del 1991. Sul punto, cfr. V. FICARI - G. SCANU, *Tourism taxation, Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Torino, 2013, 220.

soprasuolo o sottosuolo che insiste su un'area demaniale dello Stato o delle Regioni, non riconducibile al patrimonio del comune o della provincia²².

In definitiva, si può affermare che la Tosap sorge per effetto di un duplice presupposto: il tributo è dovuto non soltanto in relazione alla limitazione o sottrazione all'uso normale e collettivo di parte di suolo comunale o provinciale, ma anche in relazione all'utilizzazione particolare ed eccezionale che ne fa il privato, il quale occupa lo spazio pubblico per perseguire uno specifico scopo privato. Tuttavia, per l'applicazione della Tosap, l'occupazione deve essere temporanea e idonea a non modificare irreversibilmente la natura e la destinazione del suolo comunale o provinciale che si è occupato²³.

3. Punti fermi in tema di soggettività passiva della Tosap

In base all'art. 39, d.lgs n.507 del 1993, la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche è dovuta, in proporzione alla superficie effettivamente occupata, al comune o alla provincia da chiunque sottragga al libero uso collettivo parte del demanio locale, al fine di conseguire scopi privati²⁴.

In particolare, la disposizione distingue, da una parte, l'occupazione consentita da un atto di concessione o autorizzazione rilasciato al privato da parte dell'ente territoriale e, dall'altra parte, l'occupazione privata avvenuta senza alcun titolo, cioè abusivamente.

Nel primo caso, la tassa è dovuta dal titolare del provvedimento di concessione o di autorizzazione. Nel secondo caso, ovviamente, il tributo sarà dovuto

²² Cfr. L. TOSI, *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalista dell'ordinamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 941; E.G. COMASCHI, *Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche*, op. cit., 21109; E.M. RUFFINI, *Il sistema di tassazione delle occupazioni e degli spazi sovrastanti e sottostanti il suolo stradale operate dai gestori pubblici*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 395.

²³ Si rimanda ancora a E.G. COMASCHI, *Tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, Parte seconda (2006-2013)*, cit., 21124. Per la giurisprudenza relativa all'art. 39, d.lgs n.507 del 1993, oltre alla sentenza qui in commento, da ultimo, cfr. Cass., sez. I, 10 gennaio 2017, n.283, in banca dati *Pluris*. Si rimanda, inoltre, a Cass., sez. VI-5, 2 aprile 2015, n.6799; Cass., sez. VI-5, 17 marzo 2015, n. 5286, in banca dati *CED Cass*.

²⁴ Per gli aspetti peculiari, cfr. A. BORGHI - P. CRISO - G. FARNETI, *Enti locali, tributi e fiscalità*, Milano, 2015, 153.

dall'occupante di fatto, il quale ha agito senza titolo²⁵.

Definite queste premesse di ordine generale, la sentenza in rassegna si è occupata di una questione ambigua, che si pone a cavallo tra le due fattispecie di "occupazione autorizzata" e "occupazione di fatto". Nella situazione indagata si è di fronte sia alla sussistenza di una concessione rilasciata dal comune e sia ad un'occupazione effettiva da parte di soggetti diversi da quello autorizzato.

Per cui, la Cassazione, in aderenza al dettato normativo, ha disposto che per individuare il soggetto passivo della Tosap non serve indagare a chi è riconducibile l'interesse privato ritratto dall'occupazione (se al soggetto autorizzato o all'effettivo occupante), ma è sufficiente analizzare la connessione esistente tra l'ente territoriale e il contribuente autorizzato²⁶. Molto semplicemente, il soggetto passivo della Tosap è esclusivamente il destinatario del provvedimento di concessione.

Dunque - secondo la Corte - per individuare i soggetti passivi Tosap, è alquanto riduttivo e fuorviante indagare il tema del soddisfacimento dell'interesse privato ritratto dall'occupazione²⁷. Occorrerebbe, semmai, indagare il beneficio economico-privato conseguito dal soggetto autorizzato non già per l'occupazione di spazio pubblico, bensì per l'uso che egli ne ha fatto dell'atto di concessione. È proprio l'uso privatistico della concessione di occupazione (consentito dalla legge), fatto dall'impresa appaltante, che assume significato ai fini della individuazione del

²⁵ In tema di occupazione di suolo comunale o provinciale avvenuta senza titolo, cfr. Comm. trib. prov. La Spezia, sez. I, 3 giugno 2016, n.434, in banca dati *Pluris*. La sentenza mette in evidenza che l'occupazione può definirsi abusiva ai fini Tosap, cioè avvenuta senza alcun titolo, solo quando il potere di emettere il provvedimento di concessione o autorizzazione appartiene al comune o alla provincia; se, invece, tale discrezionalità appartiene allo Stato e alle sue amministrazioni, anche con riferimento all'occupazione di suolo o spazio comunale o provinciale, l'ente territoriale non può discrezionalmente pretendere il tributo per occupazione abusiva da parte di un contribuente che è titolare di una concessione statale.

²⁶ Nello stesso senso la recente giurisprudenza di merito, cfr. Comm. trib. reg. Palermo, sez. XXV, 11 ottobre 2016, n. 3510; Comm. trib. reg. Venezia, sez. VI, 14 giugno 2016, n.771; Comm. trib. reg. Bologna, sez. IX, 22 aprile 2016, n.1109; Comm. trib. prov. Milano, sez. XII, 17 ottobre 2016, n.7881; Comm. trib. prov. Taranto, sez. I, 13 ottobre 2016, n. 2393; Comm. trib. prov. La Spezia, sez. I, 3 giugno 2016, n. 434; Comm. trib. prov. Milano, sez. XL, 2 marzo 2015, n. 2001.

²⁷ È doveroso precisare, ancora una volta, che il soddisfacimento di un interesse privato ritratto dall'occupazione è uno degli elementi, assieme a quelli sanciti dall'art. 38, d.lgs. n. 507 del 1993, necessari per determinare il presupposto della tassa di occupazione di spazi ed aree pubbliche, non già la soggettività passiva del tributo. Sul punto, v. E.M. RUFFINI, *Il sistema di tassazione delle occupazioni e degli spazi sovrastanti il suolo*, op. cit., 399.

soggetto passivo Tosap²⁸.

Difatti, analizzando la questione, verrebbe da dire che il contratto di appalto non sarebbe stato sottoscritto dagli appaltanti se il committente non fosse stato munito di idonea concessione volta a consentire l'occupazione dello spazio comunale, su cui sarebbe dovuto sorgere il cantiere edile. Per converso, il titolare della concessione non avrebbe affidato in appalto le opere di costruzione a soggetti terzi se non avesse conseguito un legittimo interesse privato, quali, ad esempio, la migliore organizzazione aziendale o la massimizzazione del profitto.

Sicché, l'impresa di costruzioni edili, autorizzata dal Comune di Potenza ad occupare lo spazio pubblico tramite l'atto di concessione, avrebbe effettivamente ritratto un interesse desunto dall'uso privatistico della concessione²⁹.

In definitiva, sono condivisibili le argomentazioni della Corte di Cassazione quando afferma che il concetto di "effettiva occupazione" assume rilievo solo nel caso in cui vi sia stata occupazione senza titolo. Invece, in presenza di un provvedimento di concessione o autorizzazione, il soggetto passivo della Tosap è il destinatario di tale atto, a prescindere se questi abbia occupato direttamente il suolo pubblico o lo ha fatto occupare a terzi per via di un accordo privato, quale, ad esempio, un contratto di appalto.

4. Il contratto di appalto non consente di trasferire la soggettività passiva della Tosap dall'appaltante all'appaltatore

Il convincimento cui è giunta la Suprema Corte di Cassazione, in relazione alla debenza della Tosap da parte del solo soggetto autorizzato all'occupazione, indipendentemente dalla materiale apprensione dello spazio comunale da parte di altri soggetti estranei al provvedimento di concessione, mette in risalto due

²⁸ Per un'esatta ricostruzione giuridica dell'istituto della concessione e dei provvedimenti ampliativi in generale, v., per tutti, G. GRECO, *Argomenti di diritto amministrativo, Parte generale*, ed. II, Milano, 2013, 146.

²⁹ Per la definizione di appalto (contratto di), cfr. A. TORRENTE - P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, ed. XXII, Milano, 2013, 728; P. TRIMARCHI, *Istituzioni di diritto privato*, ed. XX, Milano, 2014, 431. Ai sensi dell'art. 1655, cod. civ., l'appalto è il contratto con il quale un committente affida ad un appaltatore il compimento di un'opera o lo svolgimento di un servizio verso un corrispettivo in denaro.

questioni giuridicamente rilevanti.

Precisamente, occorre analizzare, da una parte, la nozione di “rilascio del provvedimento di concessione o autorizzazione all’occupazione” e, dall’altra parte, quella di “intrasferibilità” della soggettività passiva Tosap per via un contratto privatistico, come ad esempio l’appalto.

Con riferimento al primo profilo, come specificato in precedenza, l’art. 39, d.lgs n.507 del 1993, dispone che il soggetto passivo della Tosap è il titolare del provvedimento di concessione o di autorizzazione rilasciato dall’autorità locale³⁰. Ebbene, la distinzione tra le due tipologie di provvedimenti è nota³¹: il rilascio dell’autorizzazione rimuove un limite all’esercizio di un diritto soggettivo, già appartenente (sia pure a livello potenziale) alla sfera del destinatario³²; invece, le concessioni conferiscono *ex novo* diritti soggettivi, *status*, potestà, non appartenenti alla sfera privata, ma appartenenti *ab origine* alla sfera pubblica³³.

Nel caso che ci occupa, sia il provvedimento di autorizzazione che quello di concessione all’occupazione di spazi ed aree pubbliche comportano il trasferimento, da parte dell’autorità pubblica (comuni e provincie) al privato richiedente, di facoltà e diritti riservati all’amministrazione. Per questo motivo, tali provvedimenti possono essere rilasciati dopo che l’autorità ha eseguito una specifica attività istruttoria sui requisiti posseduti dai richiedenti.

Dunque, è l’amministrazione, in quanto titolare del diritto di proprietà del bene o

³⁰ Osserva G. FRANSONI, *Gli altri tributi comunali e provinciali*, in *op. cit.*, che il tributo è dovuto dal privato anche nel caso in cui il bene oggetto di occupazione risulti giuridicamente sottratto all’uso pubblico o, comunque, escluse dal godimento collettivo in virtù di un vincolo di destinazione delle aree. Nello stesso senso, v. L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracomutativi e prezzi pubblici*, cit., 21; A. URICCHIO, *La determinazione del tributo sulle occupazioni del sottosuolo comunale*, cit., 1987.

³¹ In tema di provvedimento amministrativo, per tutti, v. M. RAMAJOLI - R. VILLATA, *Il provvedimento amministrativo*, ed. II, Torino, 2017, *passim*.

³² Si rimanda ancora a G. GRECO, *Argomenti di diritto amministrativo, Parte generale*, cit., 147. L’autore afferma che le autorizzazioni riguardano attività che attengono alla sfera del privato richiedente, che l’ordinamento assoggetta ad un controllo preventivo, per evitare che siano svolte in contrasto con valori e interessi preminenti, meritevoli di essere salvaguardati.

³³ Sempre G. GRECO, *op. ult. cit.*, in tema di concessioni, precisa che tali provvedimenti ampliativi attengono ad attività tipiche dell’autorità pubblica che l’ordinamento, per tramite di tale atto, riserva all’attività privata. Dunque, la concessione consente l’espletamento di attività da parte di privati sia per la valorizzazione e l’adeguato sfruttamento di beni pubblici, sia per ragioni di efficienza nell’espletamento dei servizi tipicamente pubblici.

dei diritti reali sulla cosa, l'unico soggetto deputato a consentire ai privati l'apprensione degli spazi e delle aree destinate all'occupazione, mediante un provvedimento di concessione o di autorizzazione, emesso nei confronti di uno specifico soggetto.

Passando al tema della "intrasferibilità" della soggettività passiva della Tosap dall'appaltante all'appaltatore, è necessario analizzare i profili soggettivi del contratto di appalto³⁴, connesso ad una concessione-autorizzazione amministrativa.

In generale, i soggetti interessati dalla sentenza, come detto, sono tre: l'autorità locale (Comune di Potenza), l'impresa titolare della concessione di occupazione (la società convenuta nel giudizio di Cassazione) e la società di costruzioni edili (effettiva occupante del suolo comunale).

Le predette entità sono interessate dalle seguenti relazioni: 1) tra il Comune di Potenza e la prima impresa intercorre un rapporto (pubblicistico) di concessione all'occupazione di suolo pubblico; 2) tra la prima impresa concessionaria e l'impresa di costruzioni intercorre un contratto (privatistico) di appalto, in ordine al quale la società titolare della concessione all'occupazione di suolo ha conferito alla società edile l'incarico di costruzione proprio nelle aree oggetto della concessione; 3) infine, come è ovvio, tra il Comune e la società edile non intercorre alcun rapporto, né di tipo pubblicistico né di tipo privatistico.

Ciò posto, il provvedimento di concessione mette in relazione solamente l'autorità comunale e il concessionario, nulla rilevando la presenza di un contratto di appalto stipulato tra il concessionario e l'impresa terza.

Sicché, il provvedimento di concessione o quello di autorizzazione all'occupazione è di per sé intrasferibile senza il consenso del concedente (l'autorità comunale o provinciale)³⁵. In altri termini, se il privato, titolare di un

³⁴ Cfr. S, MULEO, *Sono necessari i requisiti di forma per il contratto di appalto?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, III, 715.

³⁵ Con riferimento al carattere personale dell'autorizzazione o della concessione amministrativa e, dunque, sulla sua intrasferibilità, cfr. Cons. St., sez. IV, 7 marzo 2013, n.1403, in *Dir. & Giust.*, 2013, 8; Cass., sez. I, 4 novembre 2011, n.22905, in *Giust. civ. mass.*, 2011, 11, 1559; Cass., sez. I, 6 febbraio 2004, n.2240, in *Giust. civ.*, 2004, I, 891; Cass., sez. I, 13 luglio 2004, n.12958, in *Foro amm.*, *C.d.S.*, 2005, 3, 691.

provvedimento rilasciatogli dall'autorità comunale o provinciale, vorrebbe trasferire arbitrariamente a terzi l'atto di concessione o di autorizzazione, verrebbero chiaramente vanificate le funzioni di garanzia che l'autorità locale è chiamata a presidiare.

Sulla base di queste analisi, è alquanto ovvio affermare che i privati, mediante il loro consenso, anche se rinvenibile in un accordo scritto, non possono trasferire alcun diritto, appunto perché il provvedimento di concessione all'occupazione consiste in una determinazione dell'autorità comunale o provinciale e, dunque, in una manifestazione di volontà diretta a produrre effetti giuridici conformi al proprio contenuto dispositivo solo nei confronti di specifici soggetti.

Con il contratto di appalto, le parti private possono solo trasferire dall'una all'altra il diritto di detenzione dello spazio comunale³⁶, di modo che l'appaltatore può eseguire l'effettiva occupazione di aree e spazi pubblici sulla base di un titolo, che è appunto il diritto di detenzione qualificata, conferitagli dal titolare della concessione comunale.

Ne consegue che nessun contratto di appalto o altro accordo equivalente può essere elevato a strumento di modifica dell'autorizzazione o della concessione all'occupazione, se non vi concorre il consenso dell'autorità che ha emesso il provvedimento.

Il contratto di appalto, quando prevede che la gestione dell'opera o del servizio debba avvenire a rischio dell'appaltatore, il quale deve organizzare tutti i mezzi necessari per l'esecuzione del contratto stipulato con l'appaltante, non comporta che l'appaltatore diventi il titolare delle autorizzazioni di occupazione. Rimarrà titolare della concessione l'appaltante, il quale, nei limiti consentiti dal provvedimento emesso dal comune o dalla provincia, potrà disporre per il conseguimento di scopi privati.

³⁶ In materia di possesso e detenzione di cui all'art. 1140, cod. civ., cfr., per tutti, M. BIANCA, *Diritto civile, La proprietà*, vol. VI, Milano, 2017, 725; V. ROPPO, *Il Contratto*, ed. II, Milano, 2011, 479. Il detentore può essere un soggetto terzo che ha la disponibilità di fatto della cosa in nome altrui. L'espressione in nome altrui vale a indicare che il potere sulla cosa è subordinato al potere di un altro soggetto, il possessore e dipende da quest'ultimo in termini di autorizzazione, concessione o altro titolo.

Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, si ha una concessione quando, in base al titolo, l'operatore assume in concreto i rischi economici della gestione del bene di proprietà pubblica; mentre, si ha appalto quando l'onere della gestione del bene o dell'opera costruita dall'appaltatore viene a gravare sostanzialmente sull'amministrazione³⁷.

In definitiva, non esiste nessun rapporto tra l'impresa appaltatrice e il Comune tale da far traslare la soggettività passiva Tosap dal concessionario all'occupante di fatto dell'area comunale. L'apprensione delle aree pubbliche da parte dell'impresa edile è avvenuta mediante un titolo di natura privatistica, ovvero, il contratto di appalto stipulato tra la società titolare della concessione comunale e quest'ultima. Tramite tale contratto, l'impresa edile è divenuta titolare del solo diritto di detenzione delle aree pubbliche, diritto di detenzione qualificato, appunto, da uno specifico titolo che è, lo si ripete, il contratto di appalto.

Dunque, l'apprensione del bene sulla base del predetto titolo non consente minimamente di imputare la soggettività passiva della Tosap all'impresa appaltatrice, quando si è in presenza di un provvedimento di concessione emesso dal Comune a favore dell'appaltante. È quest'ultimo il soggetto passivo del tributo, indipendentemente dall'effettiva occupazione.

5. Conclusioni

Il nucleo centrale della decisione della Corte di Cassazione riguarda la violazione dell'art. 39, d.lgs n.507 del 1993, in ordine alla soggettività passiva della Tosap. La sentenza offre un importante chiarimento in tema di soggettività passiva della tassa di occupazione di suolo e spazio pubblico quando afferma che, in presenza dell'emanazione di un provvedimento di autorizzazione o di concessione all'occupazione, il soggetto passivo del tributo è colui al quale è rivolto l'atto del comune o della provincia. Nulla rilevando il fatto che l'«occupante di fatto» sia un soggetto diverso da quello effettivamente autorizzato³⁸.

³⁷ Cfr. Cons. Stato, Sez. V, 18 giugno 2015, n.3120; Tar Lombardia, Sez. IV, 4 aprile 2017, 792; Tar Lombardia, Sez. IV, 24 marzo 2017, n.706.

³⁸ Cfr. E.M. RUFFINI, *Il sistema di tassazione delle occupazioni e degli spazi sovrastanti e*

Queste affermazioni, tuttavia, lasciano aperte alcune questioni di fondo sulle quali la riflessione giuridica in materia di soggetti passivi Tosap deve ancora svilupparsi: difatti, rimane incompiuto il ragionamento del collegio quando evita di indagare l'effettivo scopo privato ritratto dal soggetto autorizzato; visto che costui, pur non occupando materialmente il suolo, decidendo discrezionalmente di trasferire a soggetti terzi la facoltà di occupare il suolo del demanio comunale o provinciale, comunque consegue un proprio vantaggio.

In virtù di tali considerazioni, è avvertita l'esigenza di rendere coerente, nel testo del decreto legislativo n.507 del 1993, il collegamento negoziale tra l'autorità concedente e il contribuente concessionario del provvedimento di occupazione.

In ogni caso, la Corte, perfezionando il proprio orientamento, ha fatto chiarezza sul tema della soggettività passiva Tosap, statuendo che nessuna volontà o accordo privato è idoneo a trasferire a terzi gli effetti giuridici sanciti nel provvedimento di concessione o di autorizzazione di occupazione di suolo pubblico.

A ben vedere, l'ordinamento tributario, non potendo più rinviare la revisione del sistema fiscale municipale³⁹, deve tener conto delle imprecisioni presenti nell'attuale decreto e prevedere, dunque, una rimodulazione della definizione di soggetto passivo della tassa di occupazione⁴⁰.

sottostanti il suolo stradale operate dai gestori pubblici, cit., 2002, 395.

³⁹ In attuazione della Legge n. 42/2009, l'imposta municipale secondaria, volta a sostituire la Tosap, Cosap, Imposta di pubblicità e Cimp, doveva entrare in vigore il 1° gennaio 2014, ma con Legge n. 147/2013, ne è stato disposto il rinvio al 1° gennaio 2015. Con Circolare 12 gennaio 2015, n. 1/DF, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, stante il mancato rinvio legislativo, ha ritenuto che l'imposta municipale secondaria non possa essere introdotta dai comuni in assenza dell'emanazione del regolamento governativo previsto dall'art. 11, comma 2, D.Lgs n. 23/2011. Pertanto, ad avviso del Ministero, continueranno ad applicarsi le suddette imposte comunali fino all'intervento regolamentare del Governo che fissi i parametri essenziali.

⁴⁰ Cfr. M. LOGOZZO, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, cit., 820; F. GALLO, *Capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 220; F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, 20; L. TOSI, *La fiscalità locale nel disegno di legge sul federalismo*, in *Riv. dir. ec.*, 2008, II, 51; ID., *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge federalista dell'ordinamento tributario*, cit., 2008, I, 947.

CORTE DI CASSAZIONE - Sentenza 6 dicembre 2016, n.24920**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con sentenza n.74/03/08, depositata il 23-06-2008 la Commissione tributaria Regionale della Basilicata accoglieva l'appello proposto dalla società (...) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Potenza n.217/02/2005, annullando l'avviso di accertamento Tosap, per gli anni 2002, 2003, per l'occupazione di suolo pubblico.

Rilevava al riguardo la Commissione Tributaria Regionale come dagli elementi forniti dalle parti non fosse possibile ritenere provata la riconducibilità alle società appellanti della occupazione di suolo pubblico oggetto di accertamento, rilevando come i lavori erano stati affidati ad altre imprese.

La (...) impugna la sentenza della Commissione Tributaria Regionale assumendo preliminarmente la tempestività del ricorso ritenendo invalida la notifica della sentenza di appello, al fine del decorso del termine breve di impugnazione, effettuata nel domicilio eletto in grado di appello, in violazione del D.Lgs n.546 del 1992, art. 17, censurando la sentenza impugnata con un'unica censura.

La società intimata si è costituita con controricorso eccependo preliminarmente l'inammissibilità del ricorso per il decorso del termine breve di impugnazione.

Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 08-01-2015, in cui il PG ha concluso come in epigrafe.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. La società intimata eccepisce preliminarmente l'inammissibilità del ricorso per cassazione per essere stato proposto oltre il termine breve dalla notifica della sentenza di appello, ritualmente effettuata in data 01-12-2008, mentre il ricorso è stato proposto con notifica in data 03-03-2009, oltre il termine di 60 gg. previsto dal D.Lgs n.546 del 1992, art. 51.

Occorre preliminarmente, verificare la ritualità della notifica della sentenza di appello al fine di accertare la vigenza del termine breve per la notifica del ricorso in cassazione.

Nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie vanno applicate, ai sensi del D.Lgs n.546 del 1992, art. 1, comma 2, le norme di tale decreto e, solo per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

Il D.Lgs n.546 del 1992, art. 17, comma 1 (articolo rubricato Luogo delle comunicazioni e notificazioni), prevede che "le comunicazioni e le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto, o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio" e la loro variazione ha effetto dalla notifica alla segreteria della commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione al comma 2 statuisce che "l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo".

Questa Corte, a Sezioni Unite, ha affermato che "per un verso non esistono ragioni normative che impongano di affermare che l'art. 17 cit. si riferisce

esclusivamente alle notificazioni endoprocessuali, laddove, anzi, proprio la previsione secondo l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo (comma 2), nonché esigenze di coerenza sistematica, inducono alla conclusione che la norma è applicabile, con carattere di specialità e quindi di prevalenza, anche alla notificazione del ricorso in appello (Cass. SS. UU. 15-12-2015 n.14916) e, quale logica conseguenza, anche alla notifica della sentenza di appello con conseguente mancata applicazione al processo tributario, dell'art. 285 c.p.c., che dispone che, al fine della decorrenza del termine breve di impugnazione, la notificazione della sentenza debba essere conseguita con le modalità indicate dall'art. 170 c.p.c..

Nella fattispecie in esame la sentenza di secondo grado è stata notificata nel domicilio eletto dalla (...) nella memoria di costituzione in appello (...) senza che il procuratore di detta società abbia provveduto alla notifica della variazione di domicilio alla segreteria della commissione e alle parti costituite; la notificazione non è stata, quindi, ritualmente effettuata, ai sensi del D.Lgs n.546 del 1992, art. 17, nel domicilio originariamente eletto, ma a quello irritualmente indicato alla memoria di costituzione in appello, con conseguente nullità della notificazione della sentenza e la sua inidoneità a far decorrere il termine breve di impugnazione, con conseguente ritualità della notifica del ricorso per cassazione nel termine lungo.

2. La ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs n.507 del 1993, art. 39, rilevando come soggetto passivo della Tosap sia la società intimata titolare dell'atto di concessione rilasciato dal Comune, operando in via sussidiaria il criterio dell'occupazione materiale solo in mancanza di un atto di assenso dell'occupazione del suolo pubblico da parte dell'Ente proprietario.

La questione controversa concerne la sussistenza della soggettività passiva in ordine all'obbligo di versamento della Tosap nel caso di rilascio a favore della società interessata degli atti di concessione da parte dell'Amministrazione a prescindere dalla effettiva occupazione del suolo e in presenza di contratti di appalto stipulati con terzi e relativi alla costruzione assentita da parte del Comune.

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 "a 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 10/05/2005, cfr. Cass. 07-03-2005 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.

Va, conseguentemente, accolto il ricorso, cassata senza rinvio l'impugnata sentenza e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di merito, ex art. 384 c.p.c., rigettato l'originario ricorso introduttivo.

Sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese del giudizio di merito a seguito della già operata compensazione da parte delle CT, ponendosi a carico della intimata le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della società. (*Omissis*)