

## TOSAP: la durata dell'occupazione del suolo pubblico è elemento necessario ma non sufficiente per determinare il discrimen legale tra occupazione permanente o temporanea (Cass. Sez. Trib. n. 31718/2018)



### 1. Principio di diritto

La Suprema Corte ha ribadito un principio affermato in precedenti pronunce secondo cui per attuare una corretta valutazione sull'esatto *discrimen* legale tra occupazione permanente o temporanea in materia di TOSAP, non è sufficiente la considerazione della sola durata (infra o ultra annuale) dell'occupazione del suolo pubblico oggetto dell'atto di concessione, dovendosi, invece, verificare sempre se l'atto di concessione limiti o meno l'occupazione ad alcuni giorni della settimana e/o ad alcune ore del giorno, poiché tale limitazione importa la natura temporanea della stessa.

### 2. Caso di specie

Il contribuente P.C. proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento, liquidazione e irrogazione sanzioni amministrative relativo all'anno 2006 dell'importo di € 4.485,52.

La CTP di Torino rigettava il ricorso. Il contribuente riproponeva in appello le stesse censure del primo grado; in particolare, eccepiva che la richiesta di occupazione del suolo pubblico doveva intendersi estesa ai periodi d'imposta successivi e, inoltre, eccepiva la carenza di motivazione dell'atto in ordine ai criteri di calcolo del tributo del periodo di riferimento, il difetto di sottoscrizione, la mancanza di un avviso di accertamento prodromico nonché sul provvedimento dell'indicazione del responsabile dell'organo amministrativo a cui ricorrere, il difetto di carenza di legittimazione passiva del concessionario, la condanna al pagamento delle spese di lite in presenza della novità della materia trattata.

La CTR confermava la sentenza di primo grado e rigettava il ricorso in appello del contribuente.

Avverso predetta sentenza proponeva ricorso per Cassazione il contribuente.

La società M. S.p.a, rappresentata e difesa dall'avvocato Maurizio Villani, resisteva con controricorso.

### 3. Motivazione della sentenza

La Suprema Corte ha integralmente rigettato il ricorso proposto dal contribuente per le ragioni di seguito esposte. In primo luogo, l'odierno ricorrente ha rilevato la violazione e la mancata applicazione dell'**art. 45, commi 1 e 2 del D.lgs n.507/1993**; precisamente, questi ha sostenuto che vi è il vizio di motivazione dell'atto impositivo TOSAP in quanto non richiama e riporta la delibera dell'ente locale, la quale deve contenere tutti

gli elementi richiesti per la concessione di occupazione (tempi di occupazione e relative misure di riferimento) e, inoltre che la delibera, in quanto atto presupposto di quello impositivo, deve essere conosciuta e non conoscibile.

Il Supremo Consesso ha ritenuto infondato predetto motivo richiamando un suo precedente in cui affermava che *"l'obbligo di allegazione all'atto impositivo, o di riproduzione al suo interno, di ogni altro atto dal primo richiamato, previsto dall'art.7, l.n.212/2000(Statuto del contribuente), avendo la funzione di rendere comprensibili le ragioni della decisione, riguarda i soli atti necessari per sostenere quelle ragioni intese in senso ampio e, quindi, non limitate a quelle puramente giuridiche ma comprensive anche dei presupposti di fatto..."*. Per tale ragione, sono esclusi dall'obbligo dell'allegazione gli atti irrilevanti a tal fine e gli atti, soprattutto quelli a contenuto normativo, anche secondario, quali delibere o regolamenti comunali, *"...giuridicamente noti per effetto e in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione(Sez. V, Ord.n. 13105 del 2012)"*.

Il ricorrente ha rilevato, altresì, la violazione e falsa applicazione dell'**art. 2, comma 1, lett. mm, L. n. 421/1992 e dell'art. 1 comma 87, periodo 1 L. n. 549/1995**.

La Corte di Cassazione ha rigettato predetto motivo sottolineando che la violazione della delega del governo di cui all'art. 2, comma 1 delle lett. mm) della L. n. 421/1992 non può avere alcuna rilevanza rispetto a una norma contenuta in una legge ordinaria successiva, come quella di cui all'art. 1 comma 87, della L. n. 549/1995.

Per di più, la pacifica giurisprudenza di legittimità, ha affermato che *"in tema di tassa per l'occupazione di spazi e di aree pubbliche(TOSAP), l'art. 51 del D.lgs 15 novembre 1993, n.507, nel regolare il procedimento di emissione da parte del comune dell'avviso di accertamento in rettifica o d'ufficio, non esige alcuna forma di contraddittorio con il contribuente(come, ad esempio, la redazione di un processo verbale di constatazione), con il quale potrà avvalersi degli strumenti di tutela attivabili successivamente all'adozione dell'atto. Inoltre, nel caso in cui l'avviso di accertamento sia prodotto attraverso sistemi informativi automatizzati, la sottoscrizione dell'atto è legittimamente sostituita, ai sensi dell'art. 1, comma 87, della legge 28 dicembre 1995,*



n.549, dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile(Sez. V, sent. 15079 del 2004 e Sez. V, sent. n.15447 del 2010)".

Il Supremo Consesso ha ritenuto, altresì, infondato il motivo di violazione e falsa applicazione degli **artt. 1, comma 87, periodo 2, L.n.549/1995 e 10, comma 3, D.lgs n.50/1993**, poiché mancante l'apposito provvedimento di livello dirigenziale che avrebbe permesso la sottoscrizione dell'atto impositivo a stampa autografa; invero, secondo la Corte nell'atto è indicato il nome dell'amministratore unico della società concessionaria e, pertanto, non è necessario alcun provvedimento dirigenziale per l'emanazione dell'atto con tale modalità. In un ulteriore motivo, il ricorrente ha lamentato la violazione e mancata applicazione **dell'art. 1, comma 161, L.n.296/2006 e dell'art.51 D.lgs n.507/1993** chiedendo, pertanto, alla Corte adita se risulta essere illegittimo l'atto di accertamento TOSAP che sia qualificato contemporaneamente avviso di liquidazione e avviso di accertamento, quando i presupposti per la formazione di un tipo di accertamento rispetto all'altro sono differenti.

La Corte di Cassazione ha dichiarato tale motivo inammissibile, mettendo in evidenza che *"...ciò che rileva ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo è la sua effettiva funzione, a prescindere dalla qualificazione formale dell'atto stesso, sicché il ricorrente avrebbe dovuto contestare la mancanza di presupposti dell'atto impositivo e non l'errata qualificazione dello stesso"*.

Un altro motivo di ricorso, oggetto di particolare disamina nella presente esposizione, è quello riguardante la **violazione e mancata applicazione dell'art. 50, commi 1 e 2 e dell'art. 53 D.lgs n.507/1993**.

Il ricorrente ha eccepito il fatto che l'istanza per l'occupazione del suolo pubblico doveva ritenersi valida anche per annualità successive indipendentemente dal fatto che fossero state pagate le relative tasse, atteso che per l'**occupazione permanente**, prevista dal **primo comma dell'art. 44 D.lgs n.507/1993**, la **tassa è dovuta per anni solari**, mentre per l'**occupazione temporanea**, prevista dal **primo comma dell'art. 45 del citato D.lgs**, la **tassa è commisurata all'effettiva superficie occupata, in rapporto alla durata dell'occupazione**; per tale motivo, non esistendo un'occupazione temporanea annuale, la stessa doveva considerarsi permanente.

La Suprema Corte, nella sentenza in esame, ha rigettato tale motivo di ricorso perché inammissibile e infondato, nella parte di censura secondo la quale ogniqualvolta l'occupazione di suolo pubblico abbia la durata di un anno debba essere considerata permanente; ciò non è sufficiente poiché **si deve avere anche riguardo alla natura dell'occupazione stessa, al suo titolo costitutivo e alle sue modalità di realizzazione**.

A tal proposito, il Supremo Consesso ha richiamato dei precedenti sul punto, precisamente le pronunce **n.18250/2003 e n.27048/2007**, di seguito illustrate.

### 3.1. Il **discrimen** legale elaborato dalla giurisprudenza di legittimità

Con una prima sentenza la giurisprudenza di legittimità ha affermato che in riferimento alle **occupazioni permanenti**, sono tali se caratterizzate da **continuità e stabilità**, con l'effetto che un'occupazione che si protragga per più di 365 giorni, ma si svolga solo per alcuni giorni della settimana oppure per alcune ore del giorno, dovrebbe considerarsi temporanea (**Cass. n. 18250/2003**).

Tale orientamento è stato successivamente confermato da altre sentenze della Suprema Corte, nelle quali è stato statuito che non può considerarsi permanente un'occupazione che si svolge in maniera precaria sul suolo pubblico, al termine della quale ogni giorno l'area torna nella disponibilità della collettività (Cass. n.2826/2005; Cass. n.3239/2005 e **Cass. n.27048/2007**). Precisamente, nella pronuncia **n.27048/2007**, la fattispecie portata al vaglio della Corte di Cassazione riguardava un avviso di accertamento impugnato dal contribuente, emesso dalla concessionaria del servizio per la riscossione per gli anni 1997 e 1998, relativamente all'attività di commercio ambulante esercitato dallo stesso con un banco posto su strada pubblica, per alcune ore al giorno e per alcuni giorni la settimana. Il ricorrente eccepiva l'illegittimità dell'atto in quanto l'occupazione nel caso specifico non doveva considerarsi temporanea ma permanente, attesa la durata superiore all'anno dell'atto di concessione del comune: sia i giudici tributari di primo grado che quelli di appello accoglievano il ricorso del contribuente.

Occorre premettere che il D.lgs n. 507/1993, così come modificato dal D.lgs n. 566/1993, ha introdotto la TOSAP che si applica alle 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. La tassa è dovuta ai predetti enti locali dal titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, dall'occupante di fatto, in proporzione alla superficie sottratta all'uso pubblico. **L'art. 42 del D.lgs n. 507/93**, in particolare, individua le **occupazioni permanenti** che sono quelle di carattere stabile, aventi la durata non inferiore all'anno e quelle **temporanee** che sono le occupazioni inferiori all'anno. Pertanto, le **occupazioni temporanee** possono essere accordate per un tempo inferiore ad un anno, salvo proroga o rinnovo, nelle forme previste; le **concessioni permanenti** hanno durata non inferiore ad un anno e cessano alla loro scadenza, salvo una tempestiva richiesta di proroga dei termini concessa per atto scritto. In genere le occupazioni permanenti possono riguardare, oltre l'occupazione di suolo pubblico, anche l'occupazione di spazi soprastanti e sottostanti il suolo, le occupazioni con tende fisse o retrattili, quelle effettuate con strutture fisse (chioschi, edicole, banchi e simili) e quelle previste per la messa in opera dei passi carrai.

**L'entità della tassa in esame dipende dal tipo di**

occupazione, dalla superficie occupata e dalla durata dell'occupazione.

La Corte di Cassazione con la succitata sentenza (Cass.n.27048/2007), richiamandosi ad una precedente giurisprudenza di legittimità (Cass. n.18250/2003), ha statuito che dalle disposizioni contenute nell'art. 42 d lgs. n. 507 del 1993 si evince che è **permanente** unicamente l'occupazione, autorizzata dall'ente locale, che **comporta la sottrazione continuativa del suolo pubblico per una durata superiore all'anno**, mentre tutte le altre occupazioni devono considerarsi **temporanee** e, quindi, soggette alla determinazione della tassa secondo i criteri indicati nel successivo art. 45 del citato D.lgs. In diritto, pertanto, va affermato il principio secondo cui ai sensi degli articoli **42, 44 e 45 d. lgs n. 507/93** l'occupazione di suolo pubblico deve essere considerata **permanente** allorché l'atto di "concessione" ne prevede l'**utilizzo continuativa da parte del concessionario** (con conseguente sottrazione del suolo e dell'area all'uso pubblico di destinazione) **per tutta la sua durata che deve essere superiore all'anno; al contrario, deve ritenersi occupazione temporanea l'occupazione priva di autorizzazione ovvero quella autorizzata per una durata inferiore all'anno nonché l'occupazione – anche se di durata superiore**

all'anno, che preveda la sottrazione non continuativa del suolo pubblico, come soltanto per una parte del giorno, difettando, in questo caso, la natura della stabilità della stessa occupazione.

Ciò posto, si deduce che la **considerazione della sola durata (infra o ultra annuale) dell'occupazione del suolo pubblico non rappresenta una corretta valutazione dell'esatto "discrimen" legale per qualificare come permanente o temporanea la medesima occupazione, ma deve sempre verificarsi che l'atto di concessione limiti o meno l'occupazione ad alcuni giorni della settimana e/o ad alcune ore del giorno.** In tal senso, nuovamente, si sono espressi i giudici di legittimità, nella sentenza oggetto di trattazione (Cass. sez. trib. n.31718/2018), nel rigettare il ricorso del contribuente, ritenendo infondato il predetto motivo poiché inficiato da un errore di diritto, atteso che è stata presa in considerazione, ai fini della qualificazione come permanente dell'occupazione *de qua*, **solo la durata ultra annuale della concessione**, elemento necessario e non sufficiente per tale qualificazione, alla luce delle ragioni sopraesposte.

Avv. Maurizio Villani  
Avv. Lucia Morciano

## Che cosa è la TOSAP

La **tassa per l'occupazione del suolo pubblico**, comunemente nota con l'acronimo **Tosap**, è la tassa dovuta quando un soggetto occupa un'area che appartiene al territorio di un ente locale.

La Tosap è quindi un tributo, a favore dei Comuni e delle Province, che colpisce le occupazioni di qualsiasi natura effettuate sui beni appartenenti al demanio e al patrimonio indisponibile dei Comuni e delle Province, ovvero appartenenti a privati, sui quali, però, risulti costituita, ai sensi di legge, servitù di pubblico passaggio.

La ratio della norma ha il suo fondamento nella limitazione che per la collettività, l'occupazione di una data area pubblica, comporta il ridotto godimento di quello spazio occupato, tale limitazione deve essere pertanto oggetto di tassazione.

La Tosap nel dettaglio colpisce l'occupazione di spazi appartenenti a beni demaniali (i beni dello Stato) o al patrimonio indisponibile degli enti locali, come strade, corsi, piazze, aree private gravate da servitù di passaggio (ossia la limitazione, imposta al proprietario, del godimento del bene a favore di altri, in tal caso il passaggio di altri sull'area privata), spazi sovrastanti e sottostanti il suolo pubblico, comprese condutture e impianti, zone acque.

### Tosap: i riferimenti normativi

La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) è stata disciplinata inizialmente da alcuni

articoli (192 e seguenti) del r.d. 14 settembre 1931 (Testo unico per la Finanza Locale), abrogati a decorrere dal 1° gennaio 1994 dal capo secondo del D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507.

Quest'ultimo decreto è stato oggetto di modifiche e integrazioni ad opera del D. Lgs. n. 566 del 28 dicembre 1993.

Successivamente l'art. 51, lett. a), 2° comma, del D. Lgs. n. 446/97, aveva disposto, l'abrogazione della Tosap a partire dal 1° gennaio 1999 e il successivo art. 63 aveva consentito ai Comuni e Province di istituire, per mezzo di delibera regolamentare, un canone (Cosap) per le occupazioni, anche abusive, di aree pubbliche in sostituzione della Tosap.

Attraverso l'art. 31, co. 14, della Legge n. 448/98, il Legislatore ha reintrodotto il prelievo (Tosap) abrogando la lett. a) del cit. art. 51 D. Lgs. n. 446/97 e apportando modifiche al canone.

Alla luce, dunque, di queste modifiche si può concludere che è facoltà dell'Ente locale se istituire o meno il canone di cui sopra in quanto la legge non pone alcun obbligo circa la istituzione dello stesso ma lascia alla discrezionalità dei Comuni e delle Province ogni decisione in proposito e adibite all'ormeggio di natanti in rivi e canali.