

# TOSAP E COSAP

**AVV. MAURIZIO VILLANI**

*Avvocato Tributarista in Lecce*

**componente del Consiglio dell'Unione Nazionale  
delle Camere degli Avvocati Tributaristi**

**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**

## PARTE PRIMA

### La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP).

#### *1. Premessa*

Quando parliamo di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) facciamo riferimento a un tributo, a favore dei Comuni e delle Province, che colpisce le occupazioni di qualsiasi natura effettuate - anche senza titolo - nelle strade, nei corsi, nelle piazze e, comunque, 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.

In quest'ultimo caso, affinché si verifichi il presupposto impositivo - di cui all'art. 38, terzo comma, del Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507 - è necessario che la servitù di pubblico passaggio sia realizzata *“nei modi e nei termini di legge”*: in altre parole, la servitù non nasce immediatamente per il semplice fatto di consentire il passaggio indiscriminato sull'area privata ma occorre che l'inerzia del proprietario dell'area si protragga per il periodo di tempo fissato dalla legge<sup>1</sup>.

La tassa di cui sopra 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. A tal proposito, è stato chiarito dalla giurisprudenza che, dal tenore letterale della norma (art. 38, del D. Lgs. n. 507/93), non risulta alcun riferimento agli atti di concessione che, evidentemente, per il legislatore fiscale sono irrilevanti, visto che l'imposizione colpisce anche le occupazioni senza titolo<sup>2</sup>.

Il Decreto Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 all'art. 52 riconosce in capo ai Comuni e alle Province il potere di disciplinare con *regolamento* le

---

<sup>1</sup> Cfr. Risoluzione del 19/05/2000, n. 64/E - Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

<sup>2</sup> Si veda a tal proposito Cass. - Sez. V- n. 2555 del 22/02/2002, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

proprie entrate, anche tributarie, salvo per ciò che attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi. Si tratta, in sostanza, degli elementi essenziali delle prestazioni patrimoniali imposte. L'impossibilità di incidere su tali elementi essenziali non svuota di contenuto la potestà regolamentare del Comune e delle Province, in quanto il potere di stabilire la misura dell'aliquota, seppur nei limiti imposti dalla Legge, definire la modalità di esercizio dell'attività di accertamento e riscossione dei tributi locali, ampliare o ridurre le agevolazioni, consente di incidere in maniera determinante sulla misura del prelievo<sup>3</sup>. Detto potere regolamentare è espressamente ribadito dal T.U. degli Enti Locali approvato con D. Lgs. del 18 agosto 2000, n. 267, che all'art. 149, richiamando appunto l'art. 52 cit., prevede chiaramente che la Legge assicuri agli Enti Locali potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte e delle tasse, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente. Ciò non vuol dire che il Comune può – per iniziativa e con strumenti giuridici propri interni – istituire tributi, poiché ciò è riservato alla legge secondo quanto sancito dalla Costituzione che all'art. 23 dispone, appunto: “*nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla Legge*”. Autonomia impositiva, di cui al TU in argomento significa, pertanto, ***potestà di disciplinare in via regolamentare i tributi locali istituiti con Legge, ossia di adattare il prelievo fiscale alle condizioni socio-economiche del proprio territorio***<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Cfr. Luigi Lovecchio: “*Tosap e imposta sulla pubblicità*” in *Tributi e contabilità*, ediz. 2003, sistemi editoriali Se, p.50, 51.

<sup>4</sup> Cfr. nota 3.

## ***2. Evoluzione normativa***

La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) è stata disciplinata inizialmente da alcuni articoli (192 e ss.) del r.d. 14 settembre 1931 (Testo unico per la Finanza Locale - TUFL - ), 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 gli artt. contenuti nel D. Lgs n. 507/93 sono stati, in un primo momento, abrogati con vigenza 1° gennaio 1999, dall'art. 51 del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446<sup>5</sup> e poi, successivamente, reintrodotti – sempre con decorrenza 1° gennaio 1999 - dall'art. 31, co. 14 della L. 23 dicembre 1998, n. 448<sup>6</sup>.

Più precisamente, l'art. 51, lett. a), 2° comma, del D. Lgs. n. 446/97, aveva disposto, nella sua originaria formulazione, l'abrogazione della Tosap a partire dal 1° gennaio 1999<sup>7</sup> 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, sempre a partire dal 1° gennaio 1999.

---

<sup>5</sup> Art. 51 D. Lgs. n. 446/1997:

1. “ *Dal 1 gennaio 1998 sono abolite le tasse sulle concessioni comunali di cui all'articolo 8 del decreto-legge 10 novembre 1978, n. 702, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 gennaio 1979, n. 3.*

2. *Dal 1 gennaio 1999 sono abolite:*  
a) *le tasse per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche di cui al capo II del decreto legislativo 15 novembre 1993, n.507, e all'articolo 5 della legge 16 maggio 1970, n. 281;*  
b) *l'imposta erariale di trascrizione, iscrizione ed annotazione dei veicoli al pubblico registro automobilistico di cui alla legge 23 dicembre 1977, n. 952;*  
c) *l'addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione di cui all'articolo 3, comma 48, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.* 3. *I versamenti relativi ai tributi indicati nei commi 1 e 2, i cui presupposti di imposizione si verificano anteriormente alla data dalla quale, nei confronti dei singoli soggetti passivi, ha effetto la loro abolizione, sono effettuati anche successivamente a tale data”.*

<sup>6</sup> L' art. 31, co. 14, L. n.448/1998, così recita:

“*Il numero 2) della lettera e) del comma 143 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, nonché la lettera a) del comma 2 dell'articolo 51 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sono abrogati”.*

<sup>7</sup> Disponendo, peraltro, che i versamenti relativi alla stessa, i cui presupposti d'imposizione si fossero verificati anteriormente alla data di abrogazione della norma istitutiva del tributo, dovessero essere effettuati comunque, anche successivamente a tale data.

Attraverso l'art. 31, co. 14, della Legge n. 448/98, il Legislatore ha reintrodotta 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. A distanza di pochi anni, l'art. 18 della L. 23 dicembre 1999, n. 488 (legge finanziaria 2000) ha introdotto significative modifiche all'art. 63 del D. Lgs. n. 446/1997. Tali innovazioni concernono direttamente il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche - nonché la Tosap, di cui al Titolo II del D. Lgs. n. 507/1993, per effetto del rinvio operato dal nuovo testo del terzo comma del predetto art. 63 - limitatamente alle occupazioni permanenti realizzate per l'erogazione di pubblici servizi. Il Ministero delle Finanze<sup>8</sup> ha fornito importanti chiarimenti in merito all'applicazione delle predette nuove disposizioni. E' stato chiarito innanzitutto che le innovazioni introdotte trovano immediata applicazione - a decorrere dal 1° gennaio 2000 - non necessitando apposite deliberazioni di recepimento .

---

<sup>8</sup> Circolare del 28/02/2000, n. 32/E - Ministero delle Finanze - In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

### ***3. Presupposto della Tosap***

L'art. 38 del D. Lgs. n. 507/93, indica analiticamente tutti i tipi di occupazione la cui esistenza fa sorgere, in capo al soggetto passivo, l'obbligo di versare il tributo<sup>9</sup>. Il presupposto, ai fini dell'imposizione della Tosap, si individua nella occupazione, a qualsiasi titolo, di un bene pubblico come conseguente sottrazione dello stesso all'uso indiscriminato da parte della collettività<sup>10</sup>. A tali conclusioni è giunta, anche, la Suprema Corte la quale ha chiarito che tale tassa trova la sua "*ratio*" nell'utilizzazione che il singolo fa, nel proprio interesse, di un suolo altrimenti destinato all'uso della generalità dei cittadini, ovverosia nel venir meno, per la collettività e per l'Ente che la rappresenta - come conseguenza di detta utilizzazione - della disponibilità di porzioni di suolo altrimenti inglobate nel sistema viario<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> L'art. 38, D. Lgs. n. 507/1993 prevede testualmente:

*" 1. Sono soggette alla tassa le occupazioni di qualsiasi natura, effettuate, anche senza titolo, nelle strade, nei corsi, nelle piazze e, comunque, sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province.*

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

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

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

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

<sup>10</sup> La giurisprudenza ha inteso precisare che sono assoggettabili a tassazione le occupazioni di spazi solo se sorte successivamente alla acquisizione al demanio o al patrimonio indisponibile di dette aree, al contrario in caso di cessione di area privata al demanio comunale, con contestuale occupazione della stessa da parte del cedente, non si verifica alcun presupposto d'imposta, non essendosi realizzata alcuna limitazione dell'uso pubblico, dato che l'area occupata era destinata "ab origine" all'esercizio di un diritto privato. (Cass. Sez. trib., sentenza 7 marzo 2002, n. 3363). In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

<sup>11</sup> Cass., Sez. I, 9 novembre 1995, n. 11665, in Riv. Giur. edilizia del 1996, I, 224; Cass., Sez. Tributaria, 22 marzo 2002, n. 4124, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

Tuttavia, affinché possa sorgere l'obbligazione tributaria, è necessaria l'ulteriore condizione del beneficio economico che il contribuente ritrae dall'utilizzo del suolo pubblico. A tal proposito risulta interessante quanto precisato dal Ministero delle Finanze a proposito di occupazioni realizzate con addobbi, festoni o luminarie. E' stato fatto notare come tali fattispecie siano escluse dal tributo in quanto: *«pur potendosi individuare il presupposto nel fatto materiale dell'occupazione, non si riscontra, nella generalità dei casi, quella diretta correlazione tra utilizzazione di spazi ed aree pubbliche e beneficio economico ritraibile dagli stessi, che costituisce uno dei principi cardini della imposizione disciplinata dal D.lgs. n.507/93»*<sup>12</sup>.

Alla luce di quanto sopra detto risulta ragionevole ritenere che qualora ci si trovi di fronte a casi dubbi (es. occupazione suolo pubblico per il riconoscimento di un diritto da parte delle forze politiche) bisogna innanzitutto verificare se dalla occupazione l'occupante possa trarre un beneficio economico o, semplicemente, il riconoscimento di una situazione che risulti irrilevante sotto l'aspetto economico. Tali argomentazioni sono supportate anche da una parte della giurisprudenza secondo la quale la Tosap trova la propria giustificazione nel beneficio economico che il contribuente ritrae dall'utilizzazione del suolo pubblico<sup>13</sup>.

E' stato fatto notare che ai fini della tassazione è irrilevante non solo la volontà del soggetto che ha posto di fatto in essere l'occupazione ma anche il rilascio della relativa autorizzazione<sup>14</sup>.

Di regola, infatti, l'occupazione di spazi ed aree pubbliche consegue al rilascio di un provvedimento amministrativo, rappresentato dall'atto di concessione o autorizzazione. Con tale atto l'Amministrazione conferisce al privato la disponibilità del bene indicato per il tempo previsto e, poiché l'efficacia o la validità del provvedimento autorizzatorio non è

---

<sup>12</sup> Cfr. Risoluzione del 02/03/95, n. 46 - Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate -. In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

<sup>13</sup> Cfr. Commissione Tributaria Provinciale di Salerno – Sez. XIII – sent. 15/01/2001, n. 198.

<sup>14</sup> Cfr. Pace F. – Oggetto della tassa – In “Il Sole 24 Ore” – Banche dati on line -

subordinata alla effettività della concreta occupazione, tantomeno può esserlo il prelievo tributario. A tal proposito, risulta utile riportare alcuni passi della sentenza n. 2555 del 22/02/2002 adottata dalla V Sez. della Corte di Cassazione la quale ha, appunto, chiarito che *«...dal tenore letterale della norma appare chiaro che il presupposto impositivo della TOSAP, in generale, e' costituito da "le occupazioni di qualsiasi natura" di spazi ed aree, anche del sottosuolo, del demanio o del patrimonio indisponibile dei comuni e delle province. La norma non fa alcun riferimento agli atti di concessione che, evidentemente, per il legislatore fiscale sono irrilevanti, visto che l'imposizione colpisce anche le occupazioni senza titolo. Il riferimento al regime di concessione dei servizi pubblici (contenuto nel comma 2), non ha nulla a che vedere, evidentemente, con la concessione per l'occupazione del suolo. Argomenti a sostegno della conclusione appena esposta si traggono anche dall'art. 39 del d. lgs. 507/1993, che, in ultima analisi, individua nella persona dell'occupante di fatto il soggetto passivo d'imposta, in mancanza di atti di concessione o autorizzazione. Dal dettato degli artt. 38 e 39 citati, si ricava che la TOSAP e' dovuta anche quando, in ipotesi, l'occupazione sia divenuta abusiva a seguito della revoca della eventuale concessione... »*.

L'obbligazione tributaria di cui sopra, quindi, discende direttamente dalla legge – la quale ne determina rigidamente il contenuto sulla base di criteri oggettivi prestabiliti senza lasciare alcun margine di discrezionalità all'Ente impositore e senza riconnettere alcuna importanza ai motivi che determinano l'occupazione<sup>15</sup> – e non dal provvedimento comunale di concessione.

Data per assodata la tesi sostanzialistica (cioè la tesi secondo la quale, ai fini della tassazione, è necessaria e sufficiente la mera occupazione

---

<sup>15</sup>Cfr. Cass. Sez. I, 20 maggio 1992, n. 6058. Quanto ai motivi che determinano l'occupazione, la Suprema Corte ha recentemente confermato che il presupposto della tassa per l'occupazione di spazi ed aree **pubbliche** (TOSAP) e' dato dall'occupazione di aree del demanio pubblico a qualunque titolo effettuate. Rileva la circostanza oggettiva dell'occupazione dell'area, indipendentemente dai motivi (Cass., 12 gennaio 2004, n. 238). Consultabili sul sito <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.



dell'area, non rilevando il rilascio o meno di atti autorizzativi), quest'ultima solleva l'ulteriore interrogativo circa l'esatta portata del concetto di occupazione in stretta connessione con quello di "effettiva sottrazione" del suolo. Più precisamente, il dilemma verte intorno alla scelta di una materiale occupazione posta in essere attraverso una fisica trasformazione della stessa con manufatti visibili, oppure nella semplice disponibilità dell'area a favore dell'avente diritto, posta in essere anche attraverso il semplice divieto d'utilizzo a carico della collettività<sup>16</sup>. Al riguardo, va registrato l'interessante intervento del Ministero delle Finanze il quale ha sostenuto che **l'effettiva sottrazione può essere posta in essere sia attraverso la costruzione di opere visibili, ma può consistere anche nella semplice disponibilità dell'area o nel non permettere ad altri di disporne o fruirne**<sup>17</sup>.

Quanto alla natura giuridica della tassa in questione, parte della giurisprudenza ha ritenuto che nonostante il "*nomen iuris*" essa abbia i connotati dell'imposta e non della tassa, stante l'assenza di nesso sinallagmatico fra il pagamento richiesto e i servizi resi dall'Ente impositore<sup>18</sup>. Di diverso avviso appare la recente sentenza della Commissione Tributaria Lombardia la quale è giunta a conclusioni diametralmente opposte, affermando che: *«la tassazione a favore dell'ente locale ha la funzione di ristorare la collettività della sottrazione all'uso collettivo di un bene pubblico, come il suolo che è stato occupato. La TOSAP è qualificata tassa e non imposta proprio perché rappresenta un ristoro per la sottrazione, effettiva ancorché temporenea, operata da un singolo di un bene di*

---

<sup>16</sup> Cfr. Roberto Lenzu "Tosap: La tassabilità degli accessi a raso non è subordinata alla modifica fisica dell'area occupata". In Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 4/2004, pag. 319 e ss.

<sup>17</sup> Cfr. Circolare Ministeriale 25 marzo 1994, n. 13/E.

E' stato fatto notare, altresì, che particolare rilevanza assume la mancanza del potere di disposizione sul bene da parte dell'Ente Locale. Cfr. L. Lo Vecchio, "La nuova tassa sull'occupazione di aree pubbliche", in Fin. Loc., 1995, pag. 764, secondo cui l'imposizione va esclusa per gli atti di disposizione che non danno luogo ad alcuna sottrazione ai danni della collettività.

<sup>18</sup> Cfr. Cass. Civ., Sez. Idel 14 gennaio 1998, n. 253 in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

*proprietà collettiva. Non è né potrà, viceversa, essere uno strumento di politica economica per l'ente locale, al pari di un'imposta locale e, di conseguenza non potrà essere applicata seguendo esigenze o finalità di bilancio alcuna. Da ciò deriva la necessità di interpretare norme, come quella in esame, secondo l'ottica del ristoro dell'obiettivo e reale sottrazione del bene all'uso collettivo e non secondo lo scopo di massimizzare il gettito per l'ente locale...»<sup>19</sup>.*

Problemi interpretativi sono sorti anche riguardo alla nozione di “occupazione” di cui all’art. 38 del D. Lgs. n. 507/93, con particolare riferimento alla natura giuridica del bene occupato, problemi che sono stati risolti in modo convincente dalla Corte di Cassazione<sup>20</sup>. Con particolare riferimento al terzo comma dell’art. 38 è stato fatto notare come l’inserimento di tale norma risieda nella necessità di chiarire l’ampiezza del presupposto in modo sufficientemente capiente in modo da ricomprendere anche quelle situazioni che a prima vista potrebbero non risultare immediatamente rilevanti. Più precisamente, l’art. 38 al terzo comma dispone testualmente: *«La tassa si applica, altresì, alle occupazioni realizzate su tratti di aree private sulle quali risulta costituita nei modi e nei termini di legge, la servitù di pubblico passaggio»*. L’intenzione del Legislatore è stata, indubbiamente, quella di equiparare i beni costituenti demanio o patrimonio indisponibile dell’Ente ai beni – di proprietà dei privati cittadini – gravati da servitù di pubblico passaggio. E’ stato evidenziato, però, dalla recente giurisprudenza che per poter stabilire l’assoggettabilità alla TOSAP di un’area gravata da servitù di pubblico passaggio è necessario individuare il momento in cui il Comune ha acquistato il diritto pubblico di uso: se l’acquisto del diritto pubblico di uso è avvenuto quando sull’area già esistevano le occupazioni, il diritto pubblico nasce già limitato da una situazione di fatto preesistente non

---

<sup>19</sup> Cfr. Commissione Tributaria Lombardia., sentenza del 17 gennaio 2005, n. 48.

<sup>20</sup> Cfr. Cassazione Sez. Trib., del 7 marzo 2002, n. 3363, tratta dal sito delle Finanze.

incompatibile con esso. Conseguentemente, l'assoggettamento alla TOSAP di un'area gravata da servitu' di pubblico passaggio e' possibile solo quando l'opera che concretizza l'occupazione sia stata realizzata dopo la costituzione della servitu'<sup>21</sup>.

Da quanto sin qui detto e dalla lettura della motivazione fornita dal Supremo Collegio<sup>22</sup>, si evince che ai fini della individuazione del presupposto della Tosap appare fondamentale la «*effettiva sottrazione all'uso pubblico del territorio. Vale a dire, la Tosap deve essere applicata ogni volta che venga realizzata un'occupazione che comporti una sottrazione della superficie all'uso pubblico*».

---

<sup>21</sup>Cfr. Commissione Tributaria Puglia, n. 97 del 19/11/2004, tratta dal sito <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

<sup>22</sup> Cfr. nota 20.

#### **4. Soggetti attivi e passivi**

Con riferimento al creditore e al debitore del tributo, l'art. 39 del D. Lgs. n. 507/93 sancisce 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»*. Riguardo i soggetti passivi, atteso che la Tosap (come più volte evidenziato) trova la sua *ratio* nella occupazione di suolo pubblico (appartenente a Comuni e Province) e considerato, altresì, che lo strumento per mezzo del quale tali Enti territoriali concedono l'utilizzazione del proprio demanio indisponibile è l'autorizzazione e/o la concessione, è chiaro che per individuare il soggetto passivo basta rifarsi al soggetto titolare di tale provvedimento (autorizzazione e/o concessione), mentre risulta irrilevante la persona che utilizza in concreto lo spazio interessato<sup>23</sup>.

L'art. 39 del d. lgs. 507/1993, in ultima analisi, individua nella persona dell'occupante di fatto il soggetto passivo d'imposta, in mancanza di atti di concessione o autorizzazione.

---

<sup>23</sup> A tal proposito cfr. Cass., Sez. V, del 07/03/2005 n. 4896. La Suprema Corte ha affermato che: *« 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 dell'art. 39 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, 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 e' finalizzata »*

## ***5. Tipologia delle occupazioni soggette a Tosap***

L'art. 42 del D. Lgs. n. 507/1993<sup>24</sup> prevede la suddivisione delle occupazioni in due categorie:

- Occupazioni permanenti (la tassa si riferisce ad anni solari interi), art. 44 D. Lgs. n. 507/1993;
- Occupazioni temporanee (la tassa si riferisce ai giorni dell'occupazione ed è, inoltre, commisurata in rapporto alla durata dell'occupazione nell'arco della giornata), art. 45 D. Lgs. n. 507/1993;

La distinzione appare fondata sulla diversa durata del periodo durante il quale il bene viene sottratto al libero godimento della collettività; solo nel primo caso le occupazioni hanno durata non inferiore all'anno. Per le occupazioni (siano esse temporanee che permanenti) che, di fatto, si protraggono per un periodo superiore a quello previsto nel provvedimento amministrativo, l'art. 42 cit. dispone che le tariffe da applicarsi siano quelle previste per le occupazioni temporanee di carattere ordinario, previo aumento del 20%.

---

<sup>24</sup> **Art. 42 D. Lgs. n. 507/1993:**

«1. Le occupazioni di spazi ed aree pubbliche sono permanenti e temporanee:

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

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

2. Per le occupazioni che, di fatto, si protraggono per un periodo superiore a quello consentito originariamente, ancorché' uguale o superiore all'anno, si applica la tariffa dovuta per le occupazioni temporanee di carattere ordinario, aumentata del 20 per cento.

3. La tassa e' graduata a seconda dell'importanza dell'area sulla quale insiste l'occupazione: a tale effetto, le strade, gli spazi e le altre aree pubbliche, indicate nell'art. 38, sono classificate in almeno due categorie. L'elenco di classificazione e' deliberato dal comune, sentita la commissione edilizia, o dalla provincia, ed e' pubblicato per quindici giorni nell'albo pretorio e in altri luoghi pubblici.

4. La tassa si determina in base all'effettiva occupazione espressa in metri quadrati o in metri lineari con arrotondamento all'unita' superiore della cifra contenente decimali. Non si fa comunque luogo alla tassazione delle occupazioni che in relazione alla medesima area di riferimento siano complessivamente inferiori a mezzo metro quadrato o lineare.

5. Le superfici eccedenti i mille metri quadrati, per le occupazioni sia temporanee che permanenti, possono essere calcolate in ragione del 10 per cento. Per le occupazioni realizzate con installazioni di attrazioni, giochi e divertimenti dello spettacolo viaggiante, le superfici sono calcolate in ragione del 50 per cento sino a 100 mq, del 25 per cento per la parte eccedente 100 mq e fino a 1000 mq, del 10 per cento per la parte eccedente 1000 mq.

6. La tassa e' determinata in base alle misure minime e massime previste dagli articoli 44, 45, 47 e 48. Le misure di cui ai predetti articoli costituiscono i limiti di variazione delle tariffe o della tassazione riferita alla prima categoria. La misura corrispondente all'ultima categoria non puo' essere, comunque, inferiore al 30 per cento di quella deliberata per la prima.»

## A) OCCUPAZIONI PERMANENTI

La prima tipologia di occupazione la incontriamo quando la durata della stessa è almeno pari ad un anno, tenuto conto, per la determinazione del periodo di occupazione, del numero effettivo di giorni concessi nel provvedimento amministrativo (es. passi carrabili, edicole, chioschi, ecc.).

Dalla lettura del primo comma, lett. a) dell'art. 42 si ricava:

- che l'occupazione permanente, qualora non risulti abusiva, è sempre fondata su un atto di concessione che disciplina gli obblighi e le attività dell'occupante connessi all'utilizzazione del suolo pubblico, nonché la durata della concessione medesima;
- che condizione necessaria e sufficiente per l'attribuzione alle occupazioni del carattere "permanente" è che la loro durata non sia comunque inferiore all'anno;
- che l'occupazione permanente dell'area o dello spazio pubblico non è collegata necessariamente alla costruzione di un'opera visibile, ma può consistere nella semplice disponibilità dell'area o dello spazio medesimi o anche nel non permettere ad altri che, in qualche modo se ne disponga.

A tal proposito, e alla luce dell'art. 42, co. 1, lett.a), risulta interessante l'intervento del Ministero delle Finanze il quale ha sostenuto, con riferimento alle occupazioni permanenti, che la effettiva sottrazione può essere posta in essere sia attraverso la costruzione di opere visibili, ma può consistere anche nella semplice disponibilità dell'area o nel non permettere ad altri di disporne o fruirne<sup>25</sup>.

A norma dell'art. 50 del D. Lgs. 507/93, Il soggetto passivo deve presentare all'Ente, avente diritto alla tassa, denuncia entro trenta giorni dalla data di rilascio dell'atto di concessione. Nello stesso termine deve essere effettuato il versamento della tassa dovuta per l'intero anno di rilascio della concessione stessa; per gli anni successivi la denuncia non è necessaria, a condizione che non si siano verificate variazioni tali

---

<sup>25</sup> Cfr. Circ. Min. 25 marzo 1994, n. 13/E, vedi sito finanze.

da generare un diverso ammontare della tassa dovuta. In questo caso è sufficiente effettuare il pagamento del tributo entro il 31 gennaio di ogni anno<sup>26</sup>. La denuncia deve contenere gli elementi identificativi del contribuente, gli estremi dell'atto di concessione, la superficie occupata, la categoria dell'area sulla quale si realizza l'occupazione, la misura di tariffa corrispondente, l'importo complessivamente dovuto.

Si osserva come il Legislatore, in previsione degli obblighi formali documentali imposti al contribuente ai fini dell'attività di accertamento, richiami l'indicazione dell'atto amministrativo, così come ne rammenti

---

<sup>26</sup> **Art. 50 D. Lgs. 507/93:** «1. Per le occupazioni permanenti di suolo pubblico, i soggetti di cui all'art. 39 devono presentare al comune o alla provincia, aventi diritto alla tassa, apposita denuncia entro trenta giorni dalla data di rilascio dell'atto di concessione e, comunque, non oltre il 31 dicembre dell'anno di rilascio della concessione medesima. La denuncia va effettuata utilizzando gli appositi modelli predisposti dal comune o dalla provincia e dagli stessi messi a disposizione degli utenti presso i relativi uffici; la denuncia deve contenere gli elementi identificativi del contribuente, gli estremi dell'atto di concessione, la superficie occupata, la categoria dell'area sulla quale si realizza l'occupazione, la misura di tariffa corrispondente, l'importo complessivamente dovuto. Negli stessi termini deve essere effettuato il versamento della tassa dovuta per l'intero anno di rilascio della concessione. L'attestato deve essere allegato alla denuncia e i relativi estremi trascritti nella denuncia stessa. 2. L'obbligo della denuncia, nei modi e nei termini di cui al comma precedente, non sussiste per gli anni successivi a quello di prima applicazione della tassa, sempreché non si verifichino variazioni nella occupazione che determinino un maggiore ammontare del tributo. In mancanza di variazioni nelle occupazioni, il versamento della tassa deve essere effettuato nel mese di gennaio, utilizzando l'apposito modulo di cui al comma 4. 3. Per le occupazioni di cui all'art. 46, il versamento della tassa deve essere effettuato nel mese di gennaio, di ciascun anno. Per le variazioni in aumento verificatesi nel corso dell'anno, la denuncia anche cumulativa e il versamento possono essere effettuati entro il 30 giugno dell'anno successivo. 4. Il pagamento della tassa deve essere effettuato mediante versamento a mezzo di conto corrente postale intestato al comune o alla provincia, ovvero direttamente presso le tesorerie comunali con modalità che verranno stabilite con apposito decreto del Ministro delle finanze, ovvero, in caso di affidamento in concessione, al concessionario del comune anche mediante conto corrente postale, con arrotondamento a mille lire per difetto se la frazione non è superiore a cinquecento lire o per eccesso se è superiore. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro delle poste e delle telecomunicazioni, sono determinate le caratteristiche del modello di versamento. 5. Per le occupazioni temporanee l'obbligo della denuncia è assolto con il pagamento della tassa e la compilazione del modulo di versamento di cui al comma 4, da effettuarsi non oltre il termine previsto per le occupazioni medesime. Qualora le occupazioni non siano connesse ad alcun previo atto dell'amministrazione, il pagamento della tassa può essere effettuato, senza la compilazione del suddetto modulo, mediante versamento diretto. 5 bis. La tassa, se d'importo superiore a lire 500 mila, può essere corrisposta in quattro rate, senza interessi, di uguale importo, aventi scadenza nei mesi di gennaio, aprile, luglio e ottobre dell'anno di riferimento del tributo. Per le occupazioni realizzate nel corso dell'anno, la rateizzazione può essere effettuata alle predette scadenze ancora utili alla data di inizio delle occupazioni stesse; qualora l'occupazione abbia inizio successivamente al 31 luglio, la rateizzazione può essere effettuata in due rate di uguale importo aventi scadenza, rispettivamente, nel mese di inizio dell'occupazione e nel mese di dicembre dello stesso anno ovvero, se l'occupazione cessa anteriormente al 31 dicembre, alla data della cessazione medesima. Le disposizioni di cui al presente comma si applicano anche in caso di riscossione mediante convenzione ai sensi dell'articolo 45, comma 8. (1) (3) (4) (5) 5 ter. Per l'anno 1995, la scadenza delle prime due rate di cui al comma 5 bis è fissata al 28 aprile 1995, fermo restando il versamento integrale della tassa medesima entro il 31 ottobre 1995. Per le occupazioni temporanee che cessano entro il 28 aprile 1995, la cui tassa è di importo non superiore a lire 500 mila, la scadenza del termine di versamento è fissata alla medesima data del 28 aprile 1995».

l'esistenza in sede di quantificazione del tributo dovuto. A tal proposito è stata già detto come sia ormai giurisprudenza pacifica ritenere che il presupposto impositivo della Tosap, in generale, sia costituito da **“le occupazioni di qualsiasi natura”** di spazi ed aree, compreso il sottosuolo e soprassuolo, del demanio o del patrimonio indisponibile dei Comuni e delle Province; la norma, in altre parole, non fa alcun riferimento all'atto di concessione, quale condizione necessaria ai fini dell'imposizione<sup>27</sup>; tale orientamento non risulta condivisibile da una parte della dottrina la quale ritiene che in questo modo sembra si voglia sposare una tesi che prevede, in sostanza, l'abrogazione di tutte quelle norme o parti di norme, che in più punti del D. Lgs. n. 507/1993 attribuiscono rilevanza proprio al provvedimento amministrativo in virtù del quale l'occupazione ha legittimamente luogo<sup>28</sup>. Altra dottrina ha osservato che in definitiva **“il tributo è connesso a un procedimento amministrativo di autorizzazione ad occupare lo spazio pubblico, e si configura quindi come una tassa in senso tecnico, corrisposta a fronte della sottrazione all'uso collettivo di uno spazio urbano”**<sup>29</sup>

Un discorso a parte, sempre in tema di occupazioni permanente, merita la disciplina relativa ai **passi carrabili**. E' utile analizzare più da vicino le disposizioni di cui all'art. 44, commi 4 e seguenti, del D. Lgs. n. 507/1993, attraverso le quali è stata introdotta una dettagliata ed articolata disciplina relativa all'applicazione della Tosap ai passi ed accessi carrabili. Un importante elemento di **specialità** riguarda proprio il **“presupposto d'imposta” collegato al concetto di “effettiva occupazione”**, che sembrerebbe ricavarsi dalla definizione stessa di passo carrabile rilevante ai fini dell'applicazione della tassa. Il quarto comma dell'art. 44 cit., infatti, dispone che *«Sono considerati passi carrabili quei manufatti costituiti generalmente da listoni di pietra od altro materiale o da*

---

<sup>27</sup> Cfr. Cass., Sez. V, del 22 febbraio 2002, n. 2555. Cass. Sez. Trib., del 22 novembre 2001, n. 2890. in “Il Fisco”, n. 12 del 2002.

<sup>28</sup> Cfr. Luigi Lo Vecchio, in *“Tosap e imposta sulla pubblicità”*, sistemi editoriali Se, ediz 2003, p. 35.

<sup>29</sup> Cfr. Lupi, *“La Tosap tra occupazione permanente e temporanea: gli squilibri ed i loro palliativi”*, in Rass. Trib., 1994, p. 593.



*appositi intervalli lasciati nei marciapiedi o, comunque, da una modifica del piano stradale intesa a facilitare l'accesso dei veicoli alla proprietà privata».* Dalla lettura di quest'ultima disposizione si evince immediatamente come la stessa deroghi alla norma contenuta nell'art. 42, primo co., lett. a) del decreto in esame la quale, al contrario, estende il concetto di effettiva occupazione sia **alle ipotesi di costruzione di opere visibili sia quelle che si risolvono nella semplice disponibilità dell'area pubblica**<sup>30</sup>.

La specificità del presupposto per la tassabilità dei passi carrabili ha trovato conferma nel successivo comma 7 dell'art 44 cit., oggi abrogato, che esplicitamente escludeva l'assoggettamento al tributo agli accessi cd. "a raso" (es. cancelli o portoni che si aprono sulla pubblica via che a differenza dei normali passi carrabili non comportano una modifica del piano stradale). Peraltro il successivo comma 8, dello stesso articolo, estende la tassabilità anche ai citati accessi a raso laddove, **ad esclusivo interesse dell'avente titolo e previo rilascio di apposito cartello segnaletico, fosse vietata alla collettività "la sosta indiscriminata sull'area antistante" ai medesimi.** Il settimo comma di cui sopra è stato abrogato dall'art. 3, co. 60, L. n. 549/1995. A tale abrogazione non è seguita come conseguenza logica la tassabilità dei passi carrabili a raso; a tal proposito, una Circolare del Ministero delle Finanze ha, infatti, chiarito che la norma è stata eliminata in quanto inutile e portatrice di dubbi interpretativi, essendo già chiaro e incontrovertibile, in base ai principi generali della tassa in questione, la non tassabilità di accessi non realizzati con manufatti<sup>31</sup>. Tale affermazione ha trovato conferma da una parte della giurisprudenza, intervenuta in materia dopo la legge n.

---

<sup>30</sup> Art. 42, co. 1, lett. a), D. Lgs n. 507/93:

*«Le occupazioni di spazi ed aree pubbliche sono permanenti e temporanee:*

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

<sup>31</sup> Cfr. Circolare del Ministero delle Finanze del 20 febbraio 1996, n. 43/E in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

549 del 1995, la quale ha ribadito l'inapplicabilità della tassa sui passi carrabili a raso rispetto al piano stradale<sup>32</sup>. Con sentenza 4 dicembre 2003, n. 18557, la Corte di Cassazione, sezione tributaria, ha ripreso il discorso partendo proprio dall'abrogazione del settimo comma dell'art. 44 del D. Lgs. n. 507. Proprio con riferimento al rapporto tra la norma abrogata (comma settimo dell'art.44) e il successivo comma ottavo dello stesso articolo, la Suprema Corte ha fatto notare come quest'ultimo comma, rimasto pienamente in vigore, preveda chiaramente che anche i passi carrabili e pedonali a raso, se contrassegnati con cartelli segnaletici di divieto di sosta davanti ad essi, siano assoggettabili alla tosap (con tariffa ordinaria ridotta fino al 10%). In questo caso l'occupazione è caratterizzata non dalla realizzazione di un'opera, bensì, da una mera sottrazione dell'area alla disponibilità della collettività (che si concretizza, appunto, attraverso il divieto per la collettività di sostare con le proprie autovetture). Da quanto sopra detto, si può concludere che:

- 1) i passi carrabili veri e propri (art. 44, quarto comma), in quanto strutture che occupano in modo permanente porzioni di suolo pubblico, necessitano di autorizzazione e sono soggetti al pagamento della tosap;
- 2) nei passi carrabili a raso, non essendovi la realizzazione di opere che rendono concreta l'occupazione stabile di aree pubbliche, non è prevista alcuna tassazione ai fini tosap per mancanza del presupposto di occupazione del suolo pubblico (chiunque può sostarvi liberamente);
- 3) la presenza di tali passi "a raso" non presuppone il divieto di sosta dei veicoli: il proprietario dell'immobile non può pretendere che gli altri veicoli non vi sostino ma è necessaria una espressa richiesta, da inoltrare a Comuni o Province, per il rilascio di **apposito cartello segnaletico** e solo in questo caso, concretizzandosi - in base al comma ottavo dell'art. 44 - il presupposto d'imposta nella

---

<sup>32</sup> Cfr. Commissione Trib. Prov. di Foggia , 04/07/2000, n. 521. In Boll. Trib. n. 9 del 2001, p. 715.

sottrazione del suolo pubblico all'uso indiscriminato della collettività, i passi carrabili a raso sono soggetti a tassazione (si applica la tariffa ordinaria ridotta fino al 10%).

#### B) OCCUPAZIONI TEMPORANEE (art. 45 D. Lgs. n. 507/93)

La seconda tipologia di occupazione ricorre quando la durata della stessa è inferiore all'anno. Per le occupazioni temporanee l'obbligo di denuncia non sussiste in quanto lo stesso è assolto con il pagamento della tassa e la compilazione del modulo di pagamento. Le tariffe relative ad occupazioni di spazi soprastanti o sottostanti il suolo, possono essere ridotte fino ad un terzo della tariffa deliberata in via ordinaria. La norma (art. 45 decreto n. 507), inoltre, prevede che i Comuni e le Province possano deliberare di non assoggettare alla tassa le occupazioni con tende o simili, fisse o retrattili. A tal proposito il Ministero delle Finanze ha chiarito che tra le occupazioni "*simili*" rientrano quelle realizzate con le strutture mobili che assolvono la stessa funzione delle tende e ha ribadito che la riduzione non è cumulabile con quella prevista per le occupazioni di spazi soprastanti e sottostanti il suolo<sup>33</sup>. La norma prevede che nel caso in cui le tende siano poste a copertura di banchi di vendita nei mercati o, comunque, di aree pubbliche già occupate, la tassa vada determinata con riferimento alla sola parte di esse eventualmente sporgente dai banchi o dalle aree medesime. Ciò dipende dal fatto che l'area sottostante è già soggetta a tassazione e pertanto la superficie tassabile è limitata alla porzione di esse che si proietta sul suolo non occupato. Nel caso di occupazioni effettuate in occasione di fiere e festeggiamenti la tariffa può essere aumentata in misura non superiore al 50%; è il caso di ricordare quanto già detto a suo tempo e cioè che non rientrano tra le occupazioni tassabili quelle realizzate con addobbi, festoni o luminarie, in quanto l'occupante in queste ipotesi non trae alcun beneficio economico dall'occupazione.

---

<sup>33</sup> Cfr. Circolare del Ministero delle Finanze del 25 marzo 1994, n. 13, vedi sito finanze.

A chiarire la differenza tra occupazioni temporanee ed occupazioni permanenti è stata la Suprema Corte la quale ha così disposto: *«In tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) ed in base al combinato disposto degli artt. 42, 44 e 45 del D.Lgs. n. 507 del 1993, l'occupazione deve essere considerata permanente quando (art. 42, primo comma, lett. c) l'atto di concessione ne prevede l'utilizzazione continuativa da parte del concessionario (con conseguente sottrazione del suolo e/o dell'area all'uso pubblico di destinazione) per tutta la sua durata, che deve essere superiore all'anno. Di converso, va considerata temporanea l'occupazione priva di autorizzazione (art. 42, secondo comma) ovvero (art. 42, primo comma, lett. b) quella (anche se continuativa) autorizzata per una durata inferiore all'anno, nonche' 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, il carattere della stabilita' dell'occupazione stessa. Ne consegue che la considerazione della sola durata (infra o ultra annuale) della occupazione del suolo pubblico oggetto dell'atto di concessione non costituisce corretta valutazione dell'esatto "discrimen" legale per qualificare come temporanea ovvero come permanente detta occupazione dovendosi, invece, sempre verificare se l'atto di concessione limiti o meno l'occupazione ad alcuni giorni della settimana e/o ad alcune ore del giorno, perche' la limitazione suddetta importa sempre la natura temporanea dell'occupazione»*<sup>34</sup>.

Un'ultima analisi merita la disciplina che l'art. 46 del decreto n. 507 riserva alle occupazioni del sottosuolo e del soprassuolo<sup>35</sup>. In questi casi

---

<sup>34</sup> Cfr. Corte Cassazione, Sez. V, del 11/02/2005, n. 2826; cfr. anche Cass., Sez. V, del 28/11/2003, n. 18250, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

<sup>35</sup> **Art. 46 D. Lgs. n. 507/1993:**

*«1. Le occupazioni del sottosuolo e del soprassuolo stradale con condutture, cavi, impianti in genere ed altri manufatti destinati all'esercizio e alla manutenzione delle reti di erogazione di pubblici servizi,*

la tassa è determinata forfettariamente in base alla lunghezza delle strade comunali o provinciali per la parte di esse effettivamente occupata, comprese le strade soggette a servitù di pubblico passaggio, secondo i criteri indicati dalla legge.

Interessanti sono risultate le interpretazioni giurisprudenziali in merito alla possibilità di tassare le occupazioni realizzate ad opera di cavi telefonici. In particolare, data per scontata la non assoggettabilità alla Tosap per i cavi telefonici o elettrici che corrono lungo i muri degli edifici privati in quanto non comportano sottrazione ed occupazione di suolo pubblico, la Corte di Cassazione ha chiarito che sono tassabili i cavi utilizzati per collegare gli edifici tra loro o per collegare le centraline agli edifici. In altre parole, la Suprema Corte ha evidenziato che se da una parte ci sono legittimi motivi per non tassare i cavi che corrono sui muri (perché sostanzialmente non occupano spazio pubblico), dall'altra ci sono, invece, validi motivi per tassare lo spazio occupato dalle centraline e dai pali, nonché dai cavi aerei che, correndo questi ultimi su suolo pubblico (occupazione di soprassuolo pubblico), collegano le centraline agli edifici e gli edifici tra loro e questo non solo in virtù del carattere di generalità della norma contenuto nell'art. 46 del decreto del 1993 ma tenuto conto anche dell'art 38, co. 2, dello stesso decreto, il quale non esclude affatto dalla tassazione centraline e cavi che corrono su suolo pubblico<sup>36</sup>.

---

*compresi quelli posti sul suolo e collegati alle reti stesse, nonché con seggiovie e funivie sono tassate in base ai criteri stabiliti dall'art. 47.*

*2. Il comune o la provincia ha sempre facoltà di trasferire in altra sede, a proprie spese, le condutture, i cavi e gli impianti; quando però il trasferimento viene disposto per l'immissione delle condutture, dei cavi e degli impianti in cunicoli in muratura sotto i marciapiedi, ovvero in collettori, oppure in gallerie appositamente costruite, la spesa relativa è a carico degli utenti».*

<sup>36</sup> Cfr, Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 08/08/2005, n. 16672. vedi sito Finanze.

## ***6. Esenzioni ed esclusioni.***

L'art. 49 del Decreto Lgs. n. 507/1993, offre una serie di casi in cui si applica l'esenzione dal tributo. Dalla lettura della norma notiamo che la stessa prevede che vadano esclusi da tassazione:

- a) le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, province, comuni e loro consorzi, da enti religiosi per l'esercizio di culti ammessi nello Stato, da enti pubblici di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica;
- b) le tabelle indicative delle stazioni e fermate e degli orari dei servizi pubblici di trasporto, nonché le tabelle che interessano la circolazione stradale, purché non contengano indicazioni di pubblicità, gli orologi funzionanti per pubblica utilità, sebbene di privata pertinenza, e le aste delle bandiere;
- c) le occupazioni da parte delle vetture destinate al servizio di trasporto pubblico di linea in concessione nonché di vetture a trazione animale durante le soste o nei posteggi ad esse assegnati;
- d) le occupazioni occasionali di durata non superiore a quella che sia stabilita nei regolamenti di polizia locale e le occupazioni determinate dalla sosta dei veicoli per il tempo necessario al carico e allo scarico delle merci;
- e) le occupazioni con impianti adibiti ai servizi pubblici nei casi in cui ne sia prevista, all'atto della concessione o successivamente, la devoluzione gratuita al comune o alla provincia al termine della concessione medesima;
- f) le occupazioni di aree cimiteriali;
- g) gli accessi carrabili destinati a soggetti portatori di handicap.

E' agevole notare come il legislatore abbia suddiviso i casi di esenzione dal tributo in due categorie; la prima ha carattere soggettivo ed è giustificata dalla particolare natura, qualità e funzione dei soggetti che

vengono ad essere esclusi dalla chiamata a contribuire alle spese pubbliche; la seconda, invece, ha carattere oggettivo dal momento che la ragione della loro previsione si fonda sulla natura dell'attività esercitata dai soggetti beneficiari dell'esenzione stessa.

Rispetto alla previgente disciplina, sono state introdotte nuove ipotesi di esonero in relazione ad occupazioni di rilevante interesse sociale e si è proceduto ad una migliore articolazione delle varie ipotesi di esenzione; occorre tenere in considerazione, inoltre, che la legge n. 549 del 28 dicembre 1995 ha esonerato dal tributo coloro i quali promuovono manifestazioni o iniziative di carattere politico e ha previsto che i Comuni e le regioni possano stabilire in alcune ipotesi, tassativamente indicate, l'esenzione dalla tassa<sup>37</sup>. Più precisamente, il comma 67 dell'art. 3 della Legge n. 549/1995 esonera dal pagamento della tassa coloro che promuovono manifestazioni o iniziative a carattere politico, a condizione che l'area occupata non eccede i 10 mq, mentre ai commi 62 e 63, lo stesso articolo 3 prevede che le singole amministrazioni locali possano stabilire la non applicazione della tassa sui passi carrabili ed esonerare le occupazioni permanenti con autovetture adibite a trasporto pubblico o privato sulle aree a ciò destinate, nonché, le occupazioni permanenti e temporanee del sottosuolo con condutture idriche necessarie per l'attività agricola nei comuni montani. Il Ministero delle Finanze ha chiarito che l'esercizio della facoltà prevista dall'art. 3, comma 63, lett. b), della Legge 28 dicembre 1995 n. 549 – che consente di esonerare dalla tosap le occupazioni permanenti con autovetture adibite a trasporto pubblico o privato sulle aree a ciò destinate – riguarda anche la concessione per l'occupazione permanente di aree appositamente individuate dall'ente e destinate alla gestione di un parcheggio. In altre parole, il Ministero, facendo riferimento ad una precedente circolare (del 20 febbraio 1996, n. 43/E), ha fatto notare come la possibilità di disporre l'esonero dalla

---

<sup>37</sup> Cfr. Pace F. «TOSAP - Esenzioni - Commento». In "Il Sole 24 Ore", Anche dati on line.

tassa derivi dalla circostanza che il Legislatore della L. n. 549 del 1995 abbia inserito la parola "privato" ad integrazione della normativa precedentemente in vigore, esprimendo in tal modo il chiaro intento di estendere il beneficio in esame non solo alle occupazioni realizzate con autovetture adibite al trasporto pubblico, come i taxi, ma anche a quelle adibite a trasporto privato con conseguente riconoscimento della concessione al soggetto giuridico - ritenuto idoneo per la gestione di un servizio di parcheggio pubblico a pagamento - delle aree in questione e contestuale esenzione di queste ultime dal pagamento della TOSAP<sup>38</sup>. E' utile, ora, analizzare più da vicino l'articolo 49 del Decreto n. 507/93. Quanto ai casi di esenzione previsti dalla lett. a) di detto articolo, si evince come l'agevolazione sia collegata alla natura del soggetto, riconosciuta per qualsiasi tipo di occupazione per il perseguimento dei propri fini istituzionali; la norma ha dato origine a problemi interpretativi in tutti quei casi in cui un soggetto privato realizzi un'opera per un soggetto pubblico in virtù di un rapporto contrattuale che impone al privato di occupare aree soggette a tosap. E' stato necessario l'intervento della Suprema Corte<sup>39</sup>, per vedere acclarato che l'occupazione di aree del demanio comunale, effettuata da un imprenditore per l'esecuzione di un'opera pubblica appaltata dallo Stato, è esente dalla tosap, in virtù del disposto dell'art. 49 lett. a) del D. Lgs. n. 507/93. La Corte ha fatto notare come l'occupazione medesima, ai sensi e per gli effetti di tale norma, debba considerarsi sempre "effettuata dallo Stato", sia se si pone l'accento sul rilievo che l'esecuzione dell'opera – quale adempimento dell'obbligo contrattuale – è compiuta dall'appaltatore "per conto dello Stato", sia se lo si pone sull'altro, secondo cui è lo Stato committente, mediante l'attuazione della cosiddetta consegna dei lavori all'appaltatore, a dare, quantomeno, inizio all'occupazione stessa. Già in precedenti pronunce la Suprema Corte

---

<sup>38</sup> Cfr. Risoluzione, 08/06/2000, n. 85, in banca dati su [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

<sup>39</sup> Cfr. Corte Cass., Sez. Trib., sentenza del 30 maggio 2000, n. 7197, in guida normativa del Sole 24 ore del 2000, p. 23.



aveva chiarito che la Tosap trova la sua ratio nell'utilizzazione che il singolo fa "*nel proprio esclusivo interesse*" di un suolo destinato all'uso della generalità e che deve escludersi l'applicabilità della tassa nel caso in cui l'occupante sia un'impresa appaltatrice di lavori da eseguirsi su suolo comunale per conto del Comune, atteso che in tale ipotesi l'occupazione del suolo da parte del privato consegue all'obbligo del Comune di consegnare all'appaltatore le aree occorrenti per l'esecuzione dell'opera appaltata<sup>40</sup>. In precedenza l'Erario aveva espresso avviso contrario in ordine alla possibilità di accordare un simile beneficio a soggetti di diritto privato che effettuano lavori per conto di uno dei soggetti che godono dell'esenzione prevista nel cit. art. 49, nel presupposto che l'occupazione è realizzata da un soggetto diverso da quelli tassativamente previsti nello stesso articolo<sup>41</sup>.

Sempre relativamente all'art. 49 lett. a) del decreto n. 507, contrasti giurisprudenziali sono sorti anche riguardo la possibilità di sottrarre al pagamento della Tosap le occupazioni di suolo pubblico realizzate con ponteggi e recinzioni per ristrutturare un edificio di interesse storico ed artistico anche se il proprietario del bene immobile è un privato. Secondo un recentissima pronuncia giurisprudenziale<sup>42</sup>, il beneficio fiscale deve essere riconosciuto non solo perché l'edificio è soggetto ai vincoli previsti per i beni di interesse storico ed artistico, ma anche per la sua destinazione a un **uso di interesse pubblico**. Peraltro, nel caso di specie, l'autorizzazione all'occupazione era stata rilasciata per la **tutela della pubblica e privata incolumità**; infatti l'edificio, anche se di proprietà

---

<sup>40</sup> Cfr. Cassazione sentenze nn. 2782, del 24 marzo 1999, e 12 432, del 16 dicembre 1993, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

<sup>41</sup> Cfr. Risoluzione Min. del primo agosto 2000, n.125, vedi sito finanze.

<sup>42</sup> Cfr. Comm. Trib. Prov. Avellino, del 14/07/2005, n. 177. Sul punto un preciso chiarimento proviene dalla Suprema Corte che ha ritenuto che, «*stante il tenore dell'art. 1, co. 1, del D. L. n. 776/80 con ordinanza del Commissario Straordinario per le zone della Basilicata e Campania, viene assegnato al Comune (che avrebbe dovuto attendervi a sue spese) il compito di provvedere alla demolizione degli immobili pericolanti e di effettuare le altre opere urgenti a tutela della pubblica incolumità, rese indilazionabili a seguito del sisma*». (Cassazione civile, Sez. III, del 29 maggio 2003, n. 8643).

privata, assolve una destinazione di interesse pubblico e l'occupazione del suolo antistante, dovuta alla necessità di effettuare lavori di restauro e risanamento, è indispensabile per la tutela della pubblica e privata incolumità. Da ciò discende, secondo tale orientamento giurisprudenziale, l'esenzione prevista dall'art. 49 lett. a) il quale connette il beneficio al conseguimento di *“finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica”*.

Questa interpretazione è stata ritenuta da alcuni arbitraria in quanto in palese contrasto con quanto affermato in diverse occasioni dalla Cassazione, per la quale le norme che stabiliscono le esenzioni sono di stretta interpretazione e non è consentito al giudice integrarne il contenuto.

Riguardo ai casi di esenzione di cui alla lett. b) dell'art. 49, l'agevolazione è prevista in considerazione del fatto che l'occupazione è effettuata per finalità connesse al servizio pubblico di trasporto; alla successiva lett. c)

- esenzione per le occupazioni da parte delle vetture destinate al servizio di trasporto pubblico di linea in concessione nonché di vetture a trazione animale durante le soste o nei posteggi ad esse assegnati - il Ministero delle Finanze ha precisato (con riferimento alle occupazioni da parte delle vetture destinate al servizio di trasporto pubblico di linea in concessione) che l'esenzione sussiste anche nel caso in cui la sosta dei veicoli sia effettuata al di fuori dei posteggi ad essi assegnati o la sosta medesima sia prolungata alle ore notturne <sup>43</sup>; tra gli ultimi tre casi di esenzione, degni di nota sono quelle previste dalla lett. e) e lett. g). Quanto al primo caso, (*sono esenti le occupazioni con impianti adibiti ai servizi pubblici nei casi in cui ne sia prevista, all'atto della concessione o successivamente, la devoluzione gratuita al Comune o alla Provincia al termine della concessione medesima*) il Ministero delle Finanze ha ritenuto che sussistono i presupposti per l'applicazione della esenzione in presenza di occupazioni realizzate con cassonetti per rifiuti solidi urbani

---

<sup>43</sup> Cfr. Circolare del 25 marzo 1994, n. 13, vedi sito Finanze.

da parte di azienda appaltatrice, semprechè la devoluzione dell'impianto sia gratuita e avvenga nei tempi e con le modalità previsti dalla disposizione agevolativa<sup>44</sup>; l'ultimo caso di esenzione, previsto dalla lett. g) dell'art. 49 e concernente gli accessi carrabili destinati a portatori di handicap, è stato anch'esso approfondito dal Ministero delle Finanze il quale ha precisato che il termine "**accesso**" si riferisce a qualsiasi manufatto da chiunque costruito per agevolare il transito dei veicoli condotti o utilizzati dai disabili<sup>45</sup>.

Concludendo il discorso sulle agevolazioni, è utile, in ultima analisi analizzare la norma contenuta nell'articolo 17, co. 67, della Legge del 15 maggio 1997, n. 127 (tale norma è in vigore dal primo gennaio 2005 in quanto modificata dall'art. 1 della Legge del 30 dicembre 2004, n. 311) la quale dispone testualmente che «*Il consiglio comunale puo' determinare le agevolazioni sino alla completa esenzione dal pagamento della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, per le superfici e gli spazi gravati da canoni concessori non ricognitori*<sup>46</sup>». Relativamente alle occupazioni attraverso impianti pubblicitari, in quanto soggette al pagamento dei canoni richiamati dalla norma sopra menzionata, è stato affermato che l'agevolazione debba essere riconosciuta anche nelle ipotesi di occupazione abusiva. In particolare, nelle ipotesi in cui la delibera comunale – che esonera gli impianti pubblicitari dal pagamento della Tosap – non disponga diversamente, l'agevolazione deve essere riconosciuta anche per gli impianti abusivi<sup>47</sup>.

---

<sup>44</sup> Cfr. Risoluzione, 26/97/1996, n. 160, vedi sito finanze.

<sup>45</sup> Cfr. nota 37.

<sup>46</sup> Alcune tipologie di concessioni permanenti per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche nonché di aree private sulle quali risulta costituita nei modi e nei termini di legge la servitù di pubblico passaggio, sono soggette, oltre che al pagamento della Tosap, anche al pagamento di un **canone di concessione non ricognitorio**. Tra le occupazioni soggette a tale canone rientrano anche quelle effettuate da cartelloni o **impianti pubblicitari** di qualsiasi genere.

<sup>47</sup> Cfr. Commissione Tributaria Regionale di Roma, sentenza del 28 febbraio 2005, n. 78.

### ***7. Accertamento e rimborsi.***

L'attività di accertamento ai fini Tosap segue la presentazione della denuncia da parte del contribuente. L'art. 51 del D. Lgs. n. 507/1993, dispone che l'Ente locale provveda a controllare le denunce presentate e a verificare i versamenti effettuati e sulla base dei dati ed elementi direttamente desumibili dagli stessi, provvede alla correzione di eventuali errori materiali o di calcolo dandone comunicazione al contribuente nei sei mesi successivi alla data di presentazione delle denunce o di effettuazione dei versamenti. Al secondo comma, lo stesso articolo prevede che il Comune o la Provincia provvedano all'accertamento in rettifica delle denunce nei casi di infedeltà, inesattezza ed incompletezza delle stesse, ovvero all'accertamento d'ufficio nei casi di omessa presentazione della denuncia. A tal fine l'Amministrazione emette apposito avviso di accertamento motivato, nel quale sono indicati la tassa, nonché le soprattasse, gli interessi liquidati e il termine di 60 giorni per il pagamento. Gli avvisi di accertamento di cui sopra devono essere notificati al contribuente, a pena di decadenza, anche a mezzo posta, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui la denuncia è stata presentata o a quello in cui la denuncia avrebbe dovuto essere presentata (terzo comma art. 51). Nel caso in cui la tassa risulti totalmente o parzialmente non assolta per più anni, l'avviso di accertamento deve essere notificato separatamente per ciascun anno. Il riconoscimento da parte del contribuente dell'erronea determinazione del tributo in conseguenza di errore materiale o di calcolo non dà luogo ad applicazione di soprattasse e interessi; semplicemente impone successivamente l'adempimento corretto dell'obbligo tributario consistente nell'integrazione della tassa già corrisposta, qualora il tributo risulti inferiore al dovuto, o nel rimborso della parte di essa versata in eccedenza, qualora dal computo emerga una situazione più favorevole al contribuente medesimo. L'obbligo del versamento integrativo e,

naturalmente, dell'eventuale rimborso da parte dell'Ente impositore, è previsto dal primo comma dell'art. 51 summenzionato, nel termine di 60 giorni dalla comunicazione. Bisogna, infine, tener presente che mentre la riscossione effettuata dall'Ente in seguito al versamento spontaneo del contribuente (effettuato secondo quanto previsto dall'art. 50, co. 4, del D. Lgs. n. 507/93) rientra nella nozione di riscossione c.d. ordinaria, l'art. 51 del decreto al co. 5, dispone, invece, che nei casi in cui il contribuente non provveda spontaneamente al pagamento di quanto dovuto, l'Ente provvederà alla riscossione c.d. coattiva.

## PARTE SECONDA

### Il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP).

#### *Premessa*

Prima di affrontare il tema relativo al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), è utile ripercorrere brevemente l'iter normativo relativo a questa nuova forma di entrata.

L'art. 51 lett. a), 2° comma, del D. Lgs. del 15 dicembre 1997 n. 446, aveva disposto, nella sua originaria formulazione, 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, sempre a partire dal 1° gennaio 1999. Al di là della variazione di terminologia utilizzata (canone anziché tassa), molte sono le differenze tra la tassa e il canone. La più evidente è quella da individuare nella differente natura di questi due tipi di entrata. Infatti mentre la TOSAP è un'entrata tributaria, il canone rappresenta un'entrata di carattere patrimoniale. Un'altra differenza è costituita dal fatto che mentre la TOSAP ha una disciplina legislativa, essendo prevista e disciplinata dal capo II del D-Lgs. 507/1993, per il canone il D.Lgs. 446/1997 demanda l'intera disciplina al regolamento comunale, ampliando tra l'altro la potestà normativa dell'ente locale, il quale può stabilire in piena autonomia sia la disciplina che le tariffe.

Attraverso l'art. 31, co. 14, della Legge del 23 dicembre 1998, n. 448, 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 di queste modifiche si può affermare 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.

Si tratta di una facoltà definita con chiarezza dall'art. 63 del D. Lgs. n. 446/97 che parla, appunto, di “**possibilità di istituire un canone**”. Più precisamente l'art. 63, 1° co, del cit. decreto dispone che: «*I comuni e le province **possono**, con regolamento adottato a norma dell'articolo 52, escludere l'applicazione, nel proprio territorio, della tassa per occupazione di spazi ed aree pubbliche, di cui al capo II del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507. I comuni e le province possono, con regolamento adottato a norma dell'articolo 52, prevedere che l'occupazione, sia permanente che temporanea, di strade, aree e relativi spazi soprastanti e sottostanti appartenenti al proprio demanio patrimonio indisponibile, comprese le aree destinate a mercati anche attrezzati, sia assoggettata, in sostituzione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, al pagamento di un canone da parte del titolare della concessione, determinato nel medesimo atto di concessione in base a tariffa...*»

A distanza di pochi anni, l'art. 18 della L. 23 dicembre 1999, n. 488 (legge finanziaria 2000) ha introdotto significative modifiche all'art. 63 del D. Lgs. n. 446/1997. Tali innovazioni concernono direttamente il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, nonché la Tosap, di cui al Titolo II del D. Lgs. n. 507/1993, per effetto del rinvio operato dal nuovo testo del terzo comma del predetto art. 63, limitatamente alle occupazioni permanenti realizzate per l'erogazione di pubblici servizi. Il Ministero delle Finanze<sup>48</sup> ha fornito importanti chiarimenti in merito all'applicazione delle predette nuove disposizioni. Il Ministero ha innanzitutto precisato che le innovazioni introdotte trovano immediata applicazione – a decorrere dal 1° gennaio 2000 – non necessitando apposite deliberazioni di recepimento. L'art 18 ha modificato la lett. f), del comma 2, dell'art. 63 del D. Lgs del 15 dicembre 1997, n. 446, che

---

<sup>48</sup>Cfr.Circolare del 28/02/2000, n. 32/E – Ministero delle Finanze -, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

disciplina le occupazioni permanenti realizzate con cavi, condutture e con qualsiasi altro manufatto, da aziende di erogazione di pubblici servizi e da quelle esercenti attività strumentali ai servizi medesimi. Le disposizioni innovative si applicano automaticamente a tale tipologia di occupazioni, vale a dire senza che occorra una particolare deliberazione di recepimento della norma<sup>49</sup>. Il Ministero delle Finanze ha fatto notare come dette modifiche pur interessando un'entrata di carattere extratributario, abbiano comunque un'incidenza determinante sulla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap), in quanto estendono alla tassa la nuova disciplina per la determinazione forfettaria del canone relativamente alla tipologia di occupazioni sopra menzionate. Le innovazioni consistono essenzialmente nella eliminazione di uno dei metodi di commisurazione del canone che l'originaria formulazione del testo individuava nella *“speciale misura di tariffa determinata sulla base di quella minima prevista nel regolamento per ubicazione, tipologia e importanza dell'occupazione, ridotta non meno del 50%”*.

Di conseguenza per effetto delle nuove disposizioni è stato definitivamente abolito il criterio alternativo di commisurazione del canone che avrebbe consentito agli enti locali di adottare dall'anno 2000, una speciale misura di tariffa determinata sulla base di quella minima prevista nel regolamento, per ubicazione, tipologia ed importanza dell'occupazione, ridotta non meno del 50%. L'unica modalità di determinazione del canone per le fattispecie in esame è quindi quella che risulta dall'applicazione della misura unitaria di tariffa, riferita a due classi di comuni, al numero complessivo delle utenze relative a ciascuna azienda di erogazione del pubblico servizio. Si precisa che il criterio di determinazione del Cosap, appena esposto, si applica alle sole occupazioni effettuate nel comune, mentre per quelle realizzate sul demanio e patrimonio indisponibile della provincia, bisogna far

---

<sup>49</sup> Cfr. Circolare Ministero delle Finanze, del 28 febbraio 2000, n. 32/E – Direzione Centrale per la fiscalità Locale –



riferimento al n. 2 della lettera f) del comma 2 (art. 63 D. Lgs. n. 446/1997), che nella nuova versione prevede che il canone sia determinato nella misura del 20% dell'importo risultante dall'applicazione della misura unitaria di tariffa stabilita per il Cosap comunale per il numero complessivo delle utenze presenti nei comuni compresi nel medesimo ambito territoriale. Naturalmente non è dovuto il Cosap nel caso in cui non sussistano occupazioni nel territorio provinciale, in quanto non si realizza il presupposto giuridico per l'applicazione del canone<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> Cfr. nota 51.

### ***1. Natura giuridica del COSAP.***

L'art. 63 del Decreto legislativo n. 446/1997, ha conferito agli Enti territoriali (Comuni e Province) un nuovo potere nell'ambito dell'autonomia finanziaria locale che può esercitarsi:

- 1) con il mantenimento della Tosap;
- 2) con la sostituzione della Tosap mediante l'applicazione del Cosap;
- 3) con l'eliminazione della Tosap senza l'applicazione del Cosap.

La Legge non pone alcun obbligo nei confronti degli Enti Locali circa l'istituzione del canone ma lascia alla discrezionalità degli stessi ogni decisione in proposito. Nulla vieta ai Comuni, nell'ambito della loro potestà regolamentare, di escludere dall'assoggettare al canone le singole fattispecie di occupazione per le quali sussista, fra Ente concedente e concessionario, accordo di corresponsione di un canone concordato fra le parti e determinato secondo criteri estranei ai parametri contenuti nella tariffa<sup>51</sup>. Quanto appena riferito si intuisce chiaramente dalla lettura dell'art. 63, co. 1, cit. il quale, appunto, dispone testualmente che: « *I comuni e le province possono, con regolamento adottato a norma dell'articolo 52 , escludere l'applicazione, nel proprio territorio, della tassa per occupazione di spazi ed aree pubbliche, di cui al capo II del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507. I comuni e le province possono, con regolamento adottato a norma dell'articolo 52 , prevedere che l'occupazione, sia permanente che temporanea, di strade, aree e relativi spazi soprastanti e sottostanti appartenenti al proprio demanio o patrimonio indisponibile, comprese le aree destinate a mercati anche attrezzati, sia assoggettata, in sostituzione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, al pagamento di un canone da parte del titolare della concessione, determinato nel medesimo atto di concessione in base a tariffa. Il pagamento del canone può essere anche previsto per l'occupazione di aree private soggette a servitù di pubblico passaggio*

---

<sup>51</sup> Cfr .F. Migliori “Le novità in materia di fiscalità per gli Enti Locali” in Corriere Tributario 9/2000, pp. 611 – 613.

*costituita nei modi di legge. Agli effetti del presente comma si comprendono nelle aree comunali i tratti di strada situati all'interno di centri abitati con popolazione superiore a diecimila abitanti, individuabili a norma dell'articolo 2, comma 7, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285*». Da una ricerca svolta pochi anni fa dalla Confedilizia su 103 Comuni capoluoghi di provincia – per verificare lo stato di applicazione della normativa a oltre sei anni dall'attribuzione ai Comuni della facoltà di sostituire la Tosap con un canone – è stato rilevato che erano 57 i Comuni italiani (fra i 103 capoluoghi di provincia) che applicavano la Tosap; i restanti 46 applicavano invece il COSAP (canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche). Nelle Regioni del Nord, la maggior parte dei Comuni capoluogo ha scelto il canone (30), poco più della metà (16) la tassa; al Centro, questo rapporto si inverte (15 Comuni con la TOSAP contro 6 con il COSAP) e si accentua al Sud e nelle Isole (26 Comuni con la tassa e 10 con il canone)<sup>52</sup>. L'importanza di conoscere la disciplina prevista in ogni singolo Comune, è data dal fatto che questa forma di imposizione (che può gravare, fra l'altro, anche sui passi carrabili) è oggetto di diverse interpretazioni da parte della giurisprudenza, con ricadute immediate sull'applicazione concreta della stessa. In particolare, è incerta la natura del COSAP: per la Corte di Cassazione, si tratta sempre e comunque di un canone<sup>53</sup>; per molte Commissioni tributarie, anche regionali, per stabilire la natura dell'imposizione è invece necessario verificare caso per caso la regolamentazione adottata dal Comune, ben potendo una imposizione definita COSAP avere natura di tributo, con conseguente assoggettamento alla più stringente disciplina statale prevista per la TOSAP. Ciò che avviene - ad esempio - con riferimento ai passi carrabili cosiddetti "a raso", per i quali la legge statale (sulla TOSAP) prevede notevoli agevolazioni, alle quali non sono tenuti ad adeguarsi i Comuni

---

<sup>52</sup> Cfr. Comunicato a cura dell'Ufficio stampa della Confedilizia, consultabile al sito: [www.confedilizia.it](http://www.confedilizia.it)

<sup>53</sup> Cfr. Cassazione SS.UU., Ordinanza del 19 agosto 2003. Consultabile su Italgiure – find (Banca dati Cassazione).

che applicano il canone, la cui normativa nazionale nulla prevede sul punto. La Suprema Corte summenzionata<sup>54</sup>, ha chiarito, invece, che il Cosap è stato concepito dal Legislatore come un “*quid*” ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo (TOSAP), in luogo del quale può essere applicato, e risulta configurato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell’uso esclusivo o speciale di beni pubblici.

E’ stato fatto notare come l’oggettiva differenza tra Tosap e Cosap sia segnata dalla diversità del titolo che ne legittima l’applicazione da individuarsi, rispettivamente, per la prima nel fatto materiale dell’occupazione del suolo, e per il secondo in un provvedimento amministrativo – effettivamente adottato o fittiziamente ritenuto sussistente – di concessione dell’uso esclusivo o speciale del suolo. Più precisamente si è sottolineato come i dubbi circa la natura tributaria dell’entrata in oggetto (Cosap), nascano dall’esistenza di un rapporto inscindibile – qualificato tale dal Legislatore – tra pagamento del canone e titolarità della concessione; l’art. 63, infatti, parla di «*pagamento di un canone da parte del titolare della concessione, determinato nel medesimo atto di concessione in base a tariffa*»<sup>55</sup>.

---

<sup>54</sup> Cfr. Cassazione SS.UU., Ordinanza del 19 agosto 2003. Consultabile su Italgiure – find (Banca dati Cassazione).

<sup>55</sup> Cfr. Luigi Lovecchio: “*Tosap e imposta sulla pubblicità*” in *Tributi e contabilità*, ediz. 2003, sistemi editoriali Se, p. 13.

## ***2. Riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario in materia di Tosap e Cosap.***

La diversa natura delle due entrate (patrimoniale il Cosap e tributaria la Tosap), si riflette notevolmente su alcuni aspetti, quali ad esempio, il contenzioso. E' ovvio, infatti, che l'individuazione dell'esatta natura (tributaria o meno) del COSAP è relevantissima ai fini della competenza a giudicare, posto che in caso di natura tributaria la competenza è delle Commissioni tributarie come per la TOSAP, mentre se in concreto il COSAP non ha natura tributaria la competenza è dei Tribunali. Il problema, affrontato dalle SS.UU. della Suprema Corte<sup>56</sup>., sembra superato in quanto, propendendo quest'ultima per la natura di corrispettivo del Cosap, ha affermato che le controversie attinenti alla debenza del canone esulano dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie (come delineate dall'art. 2 del D. Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992)<sup>57</sup> e rientrano, invece, nell'ambito della competenza giurisdizionale del Giudice ordinario. Questo orientamento giurisprudenziale è stato confermato da una recentissima sentenza della stessa Corte di Cassazione la quale ha chiarito che « *L'opposizione avverso la cartella esattoriale per il pagamento della tassa per l'occupazione di aree pubbliche (TOSAP) appartiene alla giurisdizione delle commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 2, Comma primo, del D.Lgs. 31 dicembre*

---

<sup>56</sup> Cfr. nota 53.

<sup>57</sup> L'art. 2 del D. Lgs. del 31 dicembre 1992, n. 546, così dispone: «1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.»

*1992, n. 546, in relazione al capo II del D.Lgs. del. 15 novembre 1993, n. 507 ed all'art. 5 della legge 16 maggio 1970, n. 281, mentre rientra nella **giurisdizione del giudice ordinario** - a mente dell'art. 5 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, e succ. modif. – la cognizione delle controversie relative al canone di concessione (COSAP), istituito dall'art. 63 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e succ. modif., a partire dal primo gennaio 1999»<sup>58</sup>.*

Quanto alla Tosap, particolarmente interessante risulta una recente sentenza delle Sezioni Unite<sup>59</sup> che, nel confermare la competenza del giudice tributario su questioni concernenti la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), hanno però ritenuto opportuno fare alcune precisazioni. In particolare il Collegio si è soffermato sulla evoluzione normativa che ha interessato il sistema di riscossione coattiva. Relativamente alla disciplina sulla riscossione effettuata a mezzo ruolo (DPR 29 settembre 1973, n. 602 e successive modifiche), è stato fatto notare come la stessa, a differenza della normativa del 1910 (R.D. 14/04/1910, n. 639), abbia subito una significativa evoluzione; è necessaria, quindi, una interpretazione che valga a raccordare le norme emanate in un tempo molto lontano ed in un contesto storico e giuridico molto diverso ai principi fondamentali nuovi, espressi soprattutto con riferimento a strumenti di tutela prima non previsti. La Corte ha evidenziato, a tal proposito, come il Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992 abbia, da una parte, allargato l'ambito della giurisdizione delle Commissioni Tributarie, dall'altro, abbia introdotto strumenti di tutela più adeguati (quale la sospensione da parte del Giudice Tributario dell'atto impugnato). A seguito della modifica operata dall'art. 12 della L. del 28 dicembre 2001, n. 448, l'art. 2 della L. del 31 dicembre 1992, n. 546, prevede ormai per le Commissioni Tributarie una giurisdizione

---

<sup>58</sup> Cfr. Corte di Cassazione, SS.UU. del 21/01/2005, n. 1239. Consultabile in: <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

<sup>59</sup> Cfr. Cass. SS.UU del 25 maggio 2005, n. 10958, massima redatta dal Servizio di documentazione economica e tributaria.

generalizzata per tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni specie e genere, compresi quelli regionali, provinciali e comunali. Alla luce di quanto detto il Legislatore, dunque, - ribadisce la Corte - (in seguito alla modifica apportata all'art. 2 in tema di giurisdizione) ha contribuito a fare chiarezza nella individuazione delle fasi nelle quali si può articolare l'attuazione della pretesa avente natura tributaria in quanto lo stesso ha precisato che restano **escluse dalla giurisdizione tributaria** solo le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria **successivi alla notifica della cartella di pagamento**. Con tale sentenza la Corte ha inteso, inoltre, chiarire che la c.d. ingiunzione fiscale, di cui al R.D. n. 639 del 1910, assolve alla stessa funzione della cartella di pagamento in quanto **atto prodromico** per l'esecuzione forzata. Quindi, alla luce di quanto detto e in considerazione dell'evoluzione che ha subito il sistema processuale tributario nel suo insieme, si può concludere che ogni contestazione che concerne il rapporto tributario ed i suoi elementi costitutivi deve esse assegnata alla Commissione Tributaria, che ora ha anche il potere di sospendere l'esecutività dell'atto. Alla giurisdizione del Giudice Ordinario appartengono solo gli atti che saranno posti in essere durante la successiva espropriazione forzata: **atti che non propongono questioni di natura tributaria, ma riguardano situazioni giuridiche tutelabili dinanzi al giudice dell'esecuzione**.

Lecce, 08 ottobre 2005

**AVV. MAURIZIO VILLANI**

*Avvocato Tributarista in Lecce*

**componente del Consiglio dell'Unione Nazionale  
delle Camere degli Avvocati Tributaristi**

**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**

## ***BIBLIOGRAFIA***

**Luigi Lovecchio:** *“Tosap e imposta sulla pubblicità”* in *Tributi e contabilità*, ediz. 2003, sistemi editoriali Se, p.50, 51;

**Pace F.:** – Oggetto della tassa – In *“Il Sole 24 Ore”* – Banche dati on line - ;

**Roberto Lenzu:** *“Tosap: La tassabilità degli accessi a raso non è subordinata alla modifica fisica dell’area occupata”*. In *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 4/2004, pag. 319 e ss;

**L. Lovecchio:** *“La nuova tassa sull’occupazione di aree pubbliche”*, in *Fin. Loc.*, 1995, pag. 764;

**Lupi:** *“La Tosap tra occupazione permanente e temporanea: gli squilibri ed I loro palliativi”*, in *Rass. Trib.*, 1994, p. 593;

**Pace F.:** *«TOSAP - Esenzioni -Commento»*. In *“Il Sole 24 Ore”*, Banche dati on line;

**F. Migliori:** *“Le novità in materia di fiscalità per gli Enti Locali”* in *Corriere Tributario* 9/2000, pp. 611 – 613.



## ***INDICE***

### **PARTE PRIMA – TOSAP -**

Premessa	pag.	2
Evoluzione normativa	pag.	4
Presupposto della TOSAP	pag.	6
Soggetti attivi e passivi	pag.	12
Tipologia delle occupazioni	pag.	13
Esenzioni ed esclusioni	pag.	22
Accertamento e rimborsi	pag.	28

### **PARTE SECONDA – COSAP -**

Premessa	pag.	30
Natura giuridica	pag.	34
Riparto di giurisdizione	pag.	37
Bibliografia	pag.	40

***N.B.***

***In Allegato quadro sinottico TOSAP e COSAP***