

Svolgimento del processo

Il comune di Muggiò accertava l'omesso versamento della Tosap, per l'anno 2003, da parte di Alsi (Alto Lambro servizi idrici) s.p.a., in relazione all'occupazione del suolo e del sottosuolo comunale con tubazioni per la raccolta e il convogliamento di acque reflue e industriali. Applicava il criterio forfetario di quantificazione previsto dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 63, comma 2, lett. f), in materia di Cosap, ritenendolo esteso alla Tosap dalla L. n. 488 del 1999, art. 18 (legge finanziaria per l'anno 2000).

La società insorgeva contro l'avviso di accertamento e, soccombente in primo grado, proponeva appello dinanzi alla commissione tributaria regionale della Lombardia. La commissione accoglieva l'appello e annullava l'atto impositivo. Premessa la differenza ontologica corrente tra la Tosap e il Cosap, e richiamati alcuni precedenti di questa corte in materia, affermava che, in base al D.Lgs. n. 507 del 1993, come modificato dal D.Lgs. n. 566 del 1993, art. 1, l'ammontare della Tosap doveva essere commisurato alla parte della strada oggetto di effettiva occupazione mediante cavi, condutture o impianti, con onere della prova a carico dell'ente impositore. Mentre il comune, contravvenendo all'onere suddetto, aveva determinato il tributo mediante applicazione di un parametro diverso, erroneamente riferito al numero delle utenze anziché alla superficie occupata.

Il comune ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza d'appello, articolando un unico motivo illustrato da memoria. La società ha replicato con controricorso.

Motivi della decisione

1. - Il ricorrente deduce la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 63, comma 2, lett. f) e comma 3, e la falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 46 e 47. Ascrive alla sentenza di aver trascurato l'innovazione legislativa di cui alla L. n. 488 del 1999, art. 18, mediante il quale, a partire dall'anno 2000, si era avuta l'estensione alla Tosap, in riferimento alle occupazioni realizzate mediante condutture di aziende erogatrici di servizi pubblici, del criterio già previsto per la determinazione forfetaria del Cosap dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 63, comma 2, lett. f).

Il motivo è fondato.

La pretesa creditoria di cui è causa, in base a quanto emerge dalla sentenza, si riferisce alla Tosap relativa alle condutture fognarie della società, occupanti il suolo e il sottosuolo comunale e utilizzate per convogliare reflui in un depuratore posto in territorio comunale limitrofo.

La pretesa riguarda l'anno 2003.

Come la sentenza rammenta, il canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, istituito dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 63, modificato dalla L. n. 448 del 1998, art. 31, è stato concepito dal legislatore come un quid di ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dalla tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche. Esso è, infatti, configurato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici ed è dovuto non in base alla limitazione o sottrazione all'uso normale o collettivo di parte del suolo, ma in relazione all'utilizzazione particolare (o eccezionale) che ne trae il singolo (v. tra le tante Cass. n. 18037-09).

Questo tuttavia non è dirimente al fine di escludere la fondatezza della pretesa della Tosap parametrata, per l'anno 2003, al criterio forfetario di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 63, comma 2, lett. f). A tal riguardo è opportuno rammentare, vista anche la mancanza di precedenti specifici di questa corte, l'evoluzione normativa in materia; evoluzione che ha delineato il passaggio dalla Tosap al Cosap secondo un itinerario che sembra esser totalmente sfuggito al giudice a quo.

2. - La L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 143, al fine di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, ha delegato il Governo a provvedere alla riforma dei tributi locali e, specificamente, alla "abolizione ... delle tasse per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, di cui al capo 2^a del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, e alla L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 5". In vista della revisione della disciplina dei tributi locali, dello stesso art. 3, comma 149, ha indicato taluni principi e criteri direttivi, tra i quali, in particolare, il conferimento ai comuni e alle province del potere di disciplinare con proprio regolamento tutte le fonti delle entrate locali, compresi i procedimenti di accertamento e di riscossione, nel rispetto dell'art. 23 cost., per quanto attiene alle fattispecie imponibili, ai soggetti passivi e all'aliquota massima, nonché alle esigenze di semplificazione degli adempimenti fiscali.

In attuazione della delega, il Governo ha in un primo momento approvato il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 51, relativo al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (c.d. Cosap), prevedendo, al comma 2 del citato articolo, l'abolizione, dal 1 gennaio 1999, delle tasse per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap) di cui al capo 2^a del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, e alla L. 16 maggio 1970, n. 281, art. 5.

La norma, tuttavia, è stata abrogata, con effetto dal 1 gennaio 1999, dalla L. 23 dicembre 1998, n. 448, art. 31, comma 14 e contestualmente il legislatore, sostituendo il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 63, comma 1, ha stabilito che le province e i comuni potessero prevedere che l'occupazione di suolo pubblico fosse "assoggettata al pagamento di un canone da parte del titolare della concessione, determinato nel medesimo atto di concessione in

base a tariffa". Sicchè in definitiva il legislatore ha lasciato ampia autonomia agli enti locali a proposito dell'adozione del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, riconoscendo loro anche la possibilità di non istituirlo.

Ha poi anche riconosciuto la revocabilità della scelta, nel senso che il regolamento locale può prevedere una efficacia temporanea del Cosap con possibilità di successivo ripristino della tassa.

3. - In simile ambito, la determinazione del canone era originariamente disciplinata dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 63, comma 2, lett. f).

La norma prevedeva che il canone fosse determinato mediante l'applicazione di "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 per cento". Più specificamente, "in sede di prima applicazione" il canone doveva essere determinato forfetariamente e la sua misura doveva essere calcolata mediante l'applicazione della tariffa al numero complessivo delle utenze.

Tale regime è stato modificato dalla L. 23 dicembre 1999, n. 488, art. 63, comma 2, lett. f), previa adozione dei nuovi criteri di determinazione forfetaria del canone e riformulazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 63, comma 2, lett. f). Donde la norma prevede infine l'adozione, "per le occupazioni permanenti, realizzate con cavi, condutture, impianti o con qualsiasi altro manufatto da aziende di erogazione dei pubblici servizi e da quelle esercenti attività strumentali ai servizi medesimi", di un canone determinato forfetariamente come segue: 1) per le occupazioni del territorio comunale, commisurandolo al numero complessivo delle relative utenze per la misura unitaria di tariffa riferita a determinate classi di comuni; 2) per le occupazioni del territorio provinciale, determinandolo nella misura del 20 per cento dell'importo risultante dall'applicazione della misura unitaria di tariffa di cui al numero 1), per il numero complessivo delle utenze presenti nei comuni compresi nel medesimo ambito territoriale.

Il legislatore, in pratica, ha eliminato uno dei metodi di commisurazione del canone che l'originaria formulazione del testo normativo 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 per cento". Cosicchè il metodo alternativo di determinazione forfetaria del canone, che avrebbe dovuto essere adottato solamente "in sede di prima applicazione", è divenuto il normale criterio di quantificazione del Cosap. E tale Cosap deve infine essere commisurato al numero complessivo delle utenze relative a ciascuna azienda di erogazione del pubblico servizio, per la misura unitaria di tariffa prevista in relazione a ciascuna classe di comune.

4. - Con effetto dal 1 gennaio 2000, peraltro, la L. 23 dicembre 1999, n. 488, art. 18, ha adottato alcune modifiche al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 63, comma 3. In particolare, ha stabilito che "per la determinazione della tassa prevista al comma 1 relativa alle occupazioni di cui alla lett. f), del comma 2, si applicano gli stessi criteri ivi previsti per la determinazione forfetaria del canone. Dalla misura complessiva del canone ovvero della tassa prevista al comma 1 va detratto l'importo di altri canoni previsti da disposizioni di legge, riscossi dal comune e dalla provincia per la medesima occupazione, fatti salvi quelli connessi a prestazioni di servizi".

Il legislatore, quindi, - ha esteso alla Tosap il criterio di determinazione del Cosap; criterio che, come si è visto, prevede (cfr. del resto Cass. n. 5130-12) che il contributo venga determinato mediante la moltiplicazione delle misure unitarie delle tariffe per il numero complessivo delle utenze relative a ciascuna azienda di erogazione di un pubblico servizio.

In conclusione può affermarsi che le dianzi riportate modifiche al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, pur avendo interessato un'entrata di carattere extratributario (il Cosap) hanno avuto un'incidenza anche sulla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap), in quanto alla tassa è stata infine estesa - come giustamente sostenuto dal ricorrente - proprio la nuova disciplina per la determinazione forfetaria del canone per le occupazioni permanenti realizzate con cavi, condutture, impianti o qualsiasi altro manufatto da aziende di erogazione dei pubblici servizi e da quelle esercenti attività strumentali ai servizi stessi. Ne consegue che per una tale tipologia di occupazioni è, dal 1 gennaio 2000, abbandonato il criterio di determinazione forfetaria della tassa per chilometro lineare, in favore del più semplice criterio come sopra delineato, avente il fine di consentire una più agevole attività di quantificazione e di accertamento del tributo da parte dell'ente impositore.

5. - L'impugnata sentenza appare dissonante rispetto al sopra evidenziato principio. Per cui va cassata con rinvio alla medesima commissione tributaria regionale della Lombardia, diversa sezione, affinché a esso si uniformi rinnovando l'esame della fattispecie che rileva.

La commissione provvederà anche sulle spese del giudizio svoltosi in questa sede di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla commissione tributaria regionale della Lombardia.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 18 febbraio 2015.

Depositato in Cancelleria il 20 maggio 2015