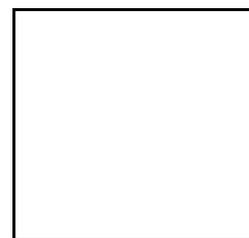


Civile Ord. Sez. 1 Num. 25614 Anno 2024

Presidente: PARISE CLOTILDE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 25/09/2024



ORDINANZA

sul ricorso n. 24211/2023 r.g. proposto da:

Autostrade per l'Italia s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa per procura speciale allegata al ricorso dall'Avvocato Giuseppe Pizzonia e dall'Avv. Laura Trimarchi, il quale chiede di ricevere le comunicazioni al proprio indirizzo di posta elettronica certificata indicato, elettivamente domiciliata presso il suo studio sito in Roma, via della Consulta n. 1/B.

-ricorrente -

contro

ICA – Imposte Comunali Affini s.p.a., in persona del suo legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. Alessandro Cardosi, in virtù di procura speciale in calce al controricorso, il quale

chiede di ricevere le comunicazioni presso l'indirizzo di posta elettronica certificata indicato.

- controricorrente -

E

Comune di Como

-intimato-

avverso la sentenza della Corte di appello di Milano, n. 1450/2023, depositata in data 5 maggio 2023;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18/09/2024 dal Consigliere Luigi D'Orazio;

RILEVATO CHE:

1. In data 22/11/2018 l'ICA (Imposte Comunali Affini s.r.l.), quale società concessionaria del servizio di accertamento e riscossione del Canone di occupazione degli spazi e aree pubbliche (COSAP) del Comune di Como, notificava ad Autostrade per l'Italia s.p.a. (d'ora in poi API) n. 6 avvisi di accertamento recanti la richiesta di pagamento dell'importo complessivo di euro 204.822,00, a titolo di canone non versato per gli anni dal 2013 al 2018, oltre ad interessi e sanzioni. Il pagamento era richiesto per l'occupazione di aree ricadenti nel comune di Como e, in particolare, per l'occupazione di suolo mediante pilastri/piloni autostradali e per l'occupazione di soprassuolo mediante ponti autostradali.

2. L'Api s.p.a. agiva dinanzi al tribunale di Como contro l'ICA e nei confronti del Comune al fine di ottenere l'annullamento, la disapplicazione e/o la dichiarazione di inefficacia degli avvisi di pagamento, ritenendo di non essere obbligato al pagamento del COSAP per l'insussistenza dei presupposti applicativi o, in subordine, per la sussistenza di una causa di esenzione.

Inoltre, l'API rilevava che non dovevano essere applicate le sanzioni in base al principio di legalità o, comunque, per la sussistenza di una causa di esclusione della responsabilità.

3. Il tribunale rigettava le domande di API. Precisava, in particolare, che il Comune di Como si era dotato di regolamento di cui al d.lgs. n. 446 del 1997, prevedendo che l'occupazione di aree appartenenti al Comune fosse assoggettata ad un canone in luogo della TOSAP (tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche). L'assenza di una concessione comunale non integrava il difetto dei presupposti applicativi del COSAP, in quanto il canone risultava dovuto anche per le occupazioni abusive o di fatto.

Non ricorrevano poi cause di esenzione, di natura tassativa, dell'obbligo di corresponsione del COSAP previste dal regolamento, non essendovi peraltro alcuna illegittima duplicazione del canone derivante dal pagamento del corrispettivo concessorio allo Stato.

Era rispettato il principio di legalità, mentre API non poteva invocare l'esimente dell'adempimento del dovere/esercizio di una facoltà legittima, «non valendo la concessione statale ad esonerare il gestore dell'autostrada dalla richiesta delle prescritte autorizzazioni all'occupazione di aree comunali».

4. Con il primo motivo di appello API si doleva della «illegittimità ed erroneità della sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto applicabile il COSAP alla fattispecie in esame nonostante l'assenza dei presupposti di legge».

Con il secondo motivo di impugnazione l'appellante API deduceva «in subordine: illegittimità ed erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto non applicabile alla fattispecie in esame, per annualità 2013-2014-2015, l'esenzione da COSAP prevista dall'art. 25, comma 1, n. 3, del Regolamento Comunale per le

“occupazioni effettuate da Enti ed Organi della Pubblica Amministrazione in via esclusiva e per fini istituzionali”».

Per l'appellante la sentenza di prime cure era erronea per non aver riconosciuto l'operatività dell'esenzione prevista dall'art. 25, comma 1, n. 3, del regolamento Comunale. Ciò, in quanto la costruzione e la gestione dell'autostrada quale infrastruttura destinata a beneficio della collettività e realizzata sulla base di una concessione statale integravano l'esenzione prevista dalla norma.

Con il terzo motivo d'appello API lamentava «illegittimità ed erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui ha confermato la duplicazione del canone versato», non avendo riconosciuto il tribunale che il canone preteso costituiva una duplicazione di quello già versato allo Stato per la concessione autostradale.

Con il quarto motivo di impugnazione API deduceva «l'illegittimità ed erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui ha confermato la sanzione irrogata». Ciò perché l'art. 63, comma 2, lettera *g-bis*, del d.lgs. n. 446 del 1997 non individua espressamente, fra i casi in cui può essere irrogata una sanzione da parte dell'ente locale, l'ipotesi di tardivo o omesso pagamento del canone».

5. La Corte d'appello di Milano rigettava il gravame con sentenza n. 1450 del 5/5/2023.

In particolare, con riferimento al primo motivo di gravame, la Corte territoriale lo riteneva inammissibile per novità.

Ad avviso dell'appellante, infatti, il Comune non poteva pretendere il canone, trovando l'occupazione titolo nella concessione statale per la costruzione e gestione dell'autostrada e non in una concessione del Comune, mai rilasciata. Il Comune, per effetto della costruzione dell'autostrada, «avrebbe altresì perso la proprietà delle aree interessate (argomento quest'ultimo, relativo alla proprietà,

non trattato nel primo grado di giudizio, in quanto non sollevato come motivo di contestazione)».

Tale motivo era reputato dalla Corte d'appello sia inammissibile che infondato.

Era inammissibile nella parte in cui esponeva una nuova doglianza «che fa[ceva] leva sulla pretesa non appartenenza al Comune delle aree e degli spazi occupati».

Il motivo era infondato, anche in relazione a tale nuovo argomento, in quanto ciò che rilevava, ai fini del pagamento del COSAP, non era la dedotta proprietà statale dell'autostrada, ma la circostanza per cui «nel periodo di durata della concessione, la società disponeva del viadotto, per la relativa gestione quale concessionaria, ed in tal modo essa realizzava la condotta di "occupazione" della sottostante solo provinciale».

Il presupposto applicativo del COSAP, rappresentato dall'occupazione mediante i pilastri e i ponti autostradali del suolo e del soprassuolo comunale, risultava integrato. Altrettanto pacifico era che non era stata richiesta e rilasciata un'autorizzazione dal Comune di Como.

Trattandosi di occupazione "di fatto", il Comune era legittimato a pretendere il pagamento del COSAP oltre alle relative sanzioni, «applicabili nel caso di occupazione in difetto di autorizzazione».

Del resto, la concessione dello Stato per la costruzione e la gestione dell'autostrada, attraverso un provvedimento concessorio, legittimava API a gestire manufatti autostradali e a ricavarne un profitto, ma non escludeva «la necessità di richiedere al Comune l'autorizzazione ad occupare le aree di pertinenza dell'ente territoriale e non esclude[va] soprattutto l'obbligo di corrispondere il canone, ove l'ente abbia optato per tale corrispettivo in luogo del tributo di finanza locale (TOSAP)».

La Corte territoriale respingeva anche il secondo motivo di impugnazione, evidenziando che «le cause di esenzione sono tassative e la società concessionaria della gestione dell'autostrada non può essere equiparata allo Stato concedente».

Del resto, la società, quale concessionaria per la gestione dell'autostrada per un lungo periodo di tempo, operava «al fine di ricavare dalla gestione un profitto e tanto è sufficiente ad escludere l'applicabilità dell'esenzione riconosciuta alle occupazioni effettuate da Enti e organi della Pubblica Amministrazione».

L'esenzione, quindi, non operava ove l'occupazione era ascrivibile ad una società concessionaria per la realizzazione e la gestione di un'opera pubblica «in quanto è detta società ad eseguire la costruzione dell'opera e la sua gestione economica e funzionale, a nulla rilevando che l'opera sia di proprietà dello Stato, al quale ritornerà la gestione al termine della concessione».

Pure il terzo motivo era reputato non fondato, in quanto il canone versato allo Stato costituiva il corrispettivo per la gestione dell'infrastruttura autostradale di proprietà pubblica e dalla quale l'appellante ritraeva il proprio profitto, mentre il COSAP «costituisce il canone dovuto all'ente territoriale per l'uso "esclusivo o speciale" del bene pubblico costituito dallo spazio di pertinenza dell'ente territoriale».

Il quarto motivo era ritenuto non fondato in quanto ai sensi dell'art. 63, lettera *g-bis*, del d.lgs. n. 446 del 1997, il regolamento comunale era informato al criterio della «previsione delle sanzioni amministrative pecuniarie di importo non inferiore all'ammontare della somma di cui alla lettera g), né superiore al doppio della stessa, ferme restando quelle stabilite dall'art. 20, commi 4 e 5, del d.lgs. 30 aprile 1992, n. 285».

La norma doveva, dunque, essere letta unitamente alla precedente lettera g) del comma 2 citato, che indicava quale ulteriore criterio informatore del regolamento «applicazione alle occupazioni abusive di un'indennità pari al canone maggiorato fino al 50 per cento, considerando permanenti le occupazioni abusive realizzate con impianti o manufatti di carattere stabile».

Non v'era stata alcuna lesione del principio di legalità posto che l'occupazione di spazi di pertinenza del Comune da parte di API, in difetto di autorizzazione comunale, doveva considerarsi «abusiva» e, quindi, soggetta alla sanzione nella misura determinata regolamento.

La sanzione non poteva essere esclusa per l'adempimento di un dovere o dall'esercizio di una facoltà legittima da parte di API. Ad avviso dell'appellante, infatti, era stato lo Stato stesso ad avere pianificato *ex ante* la localizzazione del tracciato autostradale, con la conseguente decisione di "occupare" una porzione di suolo dell'ente locale, attraverso la decisione di costruire in base ad appositi provvedimenti legislativi, individuati nella legge n. 729 del 1961 e nella legge n. 385 del 1968.

A fronte di tale «facoltà legittima» riconosciuta ed attribuita dal legislatore statale, non poteva configurarsi una violazione amministrativa ascrivibile al concessionario in virtù dell'art. 4, comma 1, della legge n. 289 del 1981.

La società, peraltro, non era il soggetto che aveva definito il tracciato autostradale, la cui collocazione era invece riconducibile alla volontà statale.

Ad avviso della Corte territoriale, la condotta omissiva di API, che non aveva richiesto l'autorizzazione comunale all'occupazione e non aveva versato il canone, non poteva considerarsi «necessitata né legittimata», in quanto «l'occupazione degli spazi comunali [non era]

riconducibile allo Stato concedente, ma alla concessionaria autostrade, «che gestisce l'infrastruttura in autonomia e non quale sostituto dello Stato».

5. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Autostrade per l'Italia s.p.a. (API).

6. Ha resistito con controricorso l'ICA – Imposte Comunali Affini s.p.a..

7. È rimasto intimato il Comune di Como.

8. Con istanza contenuta nella memoria scritta del 6/9/2024 la API ha chiesto la rimessione della causa in pubblica udienza.

CONSIDERATO CHE:

1. Anzitutto, non è accoglibile l'istanza di rimessione in pubblica udienza della controversia, per il sopraggiungere di decisioni del giudice amministrativo che avrebbero scardinato l'orientamento di legittimità ormai consolidato in tema di occupazione di spazi comunali o provinciali con pontoni autostradali.

Infatti, anche dopo tali decisioni questa Corte ha mantenuto fermo il proprio orientamento (Cass., sez.5, 23/1/2024 n.123; Cass., sez. 1, 25/7/2024, n. 20708), come si chiarirà meglio in motivazione.

Non sussistono, allora, i requisiti di cui all'art. 375, primo comma, c.p.c., per la trattazione della controversia in pubblica udienza, in assenza della «particolare rilevanza» della questione di diritto dedotta.

1.1. Con il primo motivo di ricorso la società deduce la «nullità della sentenza per violazione degli articoli 112 e 345 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.: insussistenza di un "motivo nuovo" proposto nell'atto di appello e, di conseguenza, l'inammissibilità delle impugnazione in secondo grado».

In particolare, ad avviso della ricorrente sarebbe nulla la sentenza di prime cure per avere ritenuto inammissibile l'appello di Autostrade per l'Italia nella parte in cui esporrebbe una "nuova ragione di applicabilità del COSAP".

In realtà, erroneamente la Corte d'appello ha ritenuto nuovo ed ha introdotto per la prima volta in appello un motivo di doglianza che invece era già presente nel primo grado di giudizio, con violazione dell'art. 345 c.p.c..

La questione della proprietà del suolo su cui gravavano i piloni autostradali era già stata sollevata dalla società con l'atto di citazione in prime cure. Si era, infatti, affermato - in citazione - che tali aree appartenevano al «demanio pubblico statale», sicché «l'ente locale ha perso e non dispone più di alcun potere, perché di ciò privato a seguito delle predette determinazioni dello Stato per la costruzione dell'infrastruttura autostradale».

Sempre in citazione si era evidenziato come «lo spazio sovrastante la stata comunale non è stato sottratto alla disponibilità generalizzata della collettività locale per volontà della società autostradale, ma è lo Stato stesso ad aver stabilito e deciso la costruzione delle autostrade».

Ad avviso della ricorrente, anche l'atto di appello riproponeva il motivo di contestazione suddetto, ribadendo che «lo spazio sovrastante la strada comunale non appartiene (più) al demanio del Comune».

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della «violazione e falsa applicazione dell'art. 63, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997; dell'art. 1 del Regolamento COSAP del Comune di Como (approvato ex art. 52 d.lgs. n. 446/1997 con la deliberazione consiliare n. 58 del 16/11/1998, e successive modifiche ed integrazioni); delle leggi n. 463/1955 ("Provvedimenti per la

costruzione di autostrade strade”, in specie articoli 1-2), n. 729/1961 (“Piano di nuove costruzioni stradali ed autostradali”, in specie articoli 1-2-6-7-8-12) e n. 385/1968 (“Modifiche ed integrazioni alla legge 24 luglio 1961, n. 729, concernente il piano di nuove costruzioni stradali autostradali”), in relazione all’art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.: assenza del presupposto applicativo del canone-corrispettivo».

Per la ricorrente, se il COSAP è il corrispettivo che il Comune può richiedere a fronte della concessione al privato di un proprio spazio pubblico, ovvero della mera occupazione del proprio spazio pubblico, nel quale pertanto l’ente locale avrebbe modo di esercitare il proprio potere di natura amministrativa, non si comprenderebbe perché il Comune non ha mai provveduto, né può provvedere, alla “rimozione” dell’infrastruttura e rimessa in pristino dei luoghi, come prescritto dall’art. 11 del regolamento comunale per le occupazioni abusive e/o di fatto.

Tra l’altro, non si comprenderebbe perché il Comune non possa rinnovare, modificare, sospendere o revocare la disponibilità degli spazi occupati con l’infrastruttura autostradale.

Neppure si comprenderebbe la ragione per cui il Comune non possa esercitare alcuno dei poteri previsti dal proprio regolamento COSAP.

In particolare, la ricorrente cita una serie di pronunce amministrative che si sono occupate dell’argomento (Cons. Stato, sentenze numeri 10010-10011-10012-10013-10014-10015-10016-10017-10018 del 22/11/2023 e n. 10130/2023 del 27/11/23), e che hanno affermato l’esclusione dall’ambito applicativo del COSAP delle occupazioni che non necessitano di concessione provinciale, ovvero di quelle che non si riferiscono a beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dell’ente locale, ovvero delle ipotesi in cui il

medesimo ente sia sprovvisto del potere di accordare (o negare) l'occupazione, in quanto involgenti interessi di più ampio rilievo. Sarebbe impossibile configurare i presupposti applicativi del COSAP, in quanto questo non potrebbe certo gravare «un bene del demanio statale, per di più realizzato per evidenti finalità di interesse generale». L'esistenza e l'utilizzo di un ponte autostradale, in quanto parte inseparabile di un bene demaniale funzionalmente unitario, non richiederebbe «alcuna autorizzazione da parte degli enti territoriali cui appartengono gli eventuali beni al di sopra dei quali la detta struttura sia stata a suo tempo realizzata in base ad un'espressa disposizione di legge». Per tale ragione «nessun canone (o altro corrispettivo) di occupazione sarà reciprocamente dovuto dalle parti in causa».

Tali considerazioni troverebbero conferma ufficiale anche da parte del Ministero delle infrastrutture dei trasporti nella nota MIT prot. 15776 del 21/6/2023 indirizzata al MEF. In tale nota si chiarisce che la costruzione delle infrastrutture pubbliche segue un «puntuale iter autorizzativo il quale prevede, tra le altre cose, l'indizione e l'espletamento di un'apposita Conferenza di Servizi, nelle forme previste dall'art. 14 e seguenti della legge 241/1990, proprio al fine di consentire il coinvolgimento, oltre che del Concedente Ministero e del soggetto attuatore [...], di tutti gli Enti coinvolti, ovvero Regioni, Province, Città Metropolitane, Comuni ed altri Enti territoriali».

Anche nella nota MIT prot. 17841 delle 7/7/2023, indirizzata ad AISCAT, si precisa che «l'attività espletata dalla società concessionaria autostradale trova esclusivo titolo giuridico nell'Atto convenzionale sottoscritto con il Ministero Concedente, reso efficace mediante Decreto del Ministro delle infrastrutture dei trasporti di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze soggetto a registrazione della Corte dei conti [...] senza che risulti necessario

qualsiasi ulteriore titolo autorizzativo da parte di soggetti terzi, ivi inclusi Enti territoriali».

Pertanto, ad avviso della ricorrente, «per la realizzazione e la gestione di opera autostradali, le società concessionarie non devono chiedere alcuna concessione agli enti locali per l'attraversamento sovrastante/sottostante di strade, comunale o provinciale».

Non potendo la Provincia e il Comune accordare o negare concessioni per le infrastrutture autostradali, la concessionaria API non può essere inclusa nei soggetti passivi per l'applicazione del canone.

In realtà, lo spazio sovrastante la strada comunale non appartiene (più) al demanio del Comune, in quanto la costruzione dell'autostrada, con la conseguente pianificazione delle aree soggette agli attraversamenti, è riconducibile alla volontà statale ed è stata stabilita con alcune risalenti legge dello Stato. L'ente locale, dunque, avrebbe perso e non disporrebbe più di alcun potere, perché di ciò privato a seguito delle determinazioni statali.

Per la ricorrente, peraltro, non si può neppure obiettare che la normativa richiamata sia stata superata dal d.lgs. n. 446 del 1997, in quanto le normative hanno ambiti di applicazione non sovrapponibili.

Le leggi n. 463 del 1955 e n. 729 del 1961, come successivamente modificate, hanno sottratto alla disponibilità dell'ente locale le volumetrie necessarie per la realizzazione dell'autostrada. Di conseguenza l'art. 63 del d.lgs. n. 446 del 1997 ha previsto per comuni e province la possibilità di istituire il COSAP sulle «aree residue» e cioè «in relazione alle occupazioni del demanio/patrimonio indisponibile "appartenenti" all'ente locale».

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la «violazione e falsa applicazione dell'art. 63, comma 1, del d.lgs. n.

446/1997 e dell'art. 25, comma 1, n. 3, c.p.c.: esenzione per le occupazioni "effettuate da Enti ed Organi della Pubblica Amministrazione in via esclusiva e per fini istituzionali"».

Per la ricorrente, nel caso di cavalcavia autostradali si verifica, in realtà, un'occupazione dello spazio pubblico non ad opera della società concessionaria, ma da parte dello Stato stesso, quale effettivo titolare del bene demaniale "autostrade", realizzata per il perseguimento dei suoi fini istituzionali.

Quanto, poi, all'obiezione per cui la società svolge un'attività economica lucrativa, la ricorrente evidenzia che i profitti dell'attività di concessionario vengono regolarmente assoggettati alla ordinaria fiscalità erariale e che l'ordinamento non prevede tributi locali sui profitti aziendali. Inoltre, ogni onere gravante sul soggetto concessionario, in base alla Convenzione, deve essere considerato e computato in tariffa.

Pertanto, il prelievo per il COSAP finirebbe per gravare sugli utenti, su cui graverebbe l'onere relativo ai cavalcavia.

Non vi sarebbe, dunque, una gestione "in piena autonomia" dell'autostrada da parte del concessionario.

Da un lato, le norme applicabili determinano un penetrante potere del concedente sulla concessionaria e sull'attività da quest'ultimo svolta, con rilevanti limitazioni all'autonomia imprenditoriale, coerenti con le finalità di carattere generale perseguite attraverso di essa.

Il concessionario non sarebbe libero di definire la componente tariffaria, che invece è approvato dallo Stato.

Dovrebbe porsi attenzione al carattere marcatamente pubblicistico del pedaggio autostradale.

Dovrebbero essere considerati anche i penetranti obblighi stabiliti dalla legge nei confronti del concessionario autostradale, il

quale deve certificare il bilancio, mantenere requisiti adeguati di solidità patrimoniale, agire come amministrazione aggiudicatrice nell'affidamento di lavori a terzi.

Al concedente sono poi riconosciuti penetranti poteri di direzione, vigilanza, controllo e sanzionatori sull'attività del concessionario autostradale.

Inoltre, la giurisprudenza della Corte di giustizia UE ha chiarito che l'indifferenza rispetto alla natura -pubblico/privata - del regime proprietario, non deve tradursi in forme di discriminazione.

L'occupazione effettuata dalla infrastruttura autostradale deve intendersi come operata dallo Stato, rispetto al quale il soggetto concessionario è solo un braccio esecutivo, che ha effettuato investimenti attraverso i proventi della gestione recupera gli investimenti effettuati.

Diversamente opinando, la Corte di cassazione dovrebbe sottoporre alla Corte di giustizia UE ai sensi dell'art. 267 TFUE la questione di compatibilità comunitaria volta stabilire se gli articoli 49,56,63 e 345, TFUE ed in ogni caso il diritto dell'Unione consentano nei confronti dei concessionari di infrastrutture pubbliche l'applicazione di un trattamento differenziato e discriminatorio rispetto ai rapporti con gli enti locali interessati, in funzione della proprietà pubblica o privata del concessionario».

4. I primi tre motivi di impugnazione, che vanno affrontati congiuntamente per strette ragioni di connessione, sono infondati.

4.1. Va premesso che non v'è stata introduzione di *ius novorum* ex art. 345 c.p.c. da parte della società autostrade per l'Italia s.p.a. in grado di appello.

Ciò sia perché, effettivamente, come riportato nel primo motivo di ricorso per cassazione, la questione della natura dei suoli sui quali aggettano i pontoni autostradali, e quindi sulla natura di demanio

pubblico statale e non comunale, era stata già sollevata con l'atto di citazione di prime cure («sulle aree *de quibus*, che appartengono al demanio pubblico statale, dunque l'ente locale ha perso e non dispone più di alcun potere, perché di ciò privato a seguito delle predette determinazioni dello Stato per la costruzione dell'infrastruttura autostradale»), sia perché la carenza di titolarità, attiva o passiva, del rapporto controverso è rilevabile d'ufficio dal giudice anche se risultante dagli atti di causa (Cass., Sez. U., n. 2951 del 2016; Cass., sez. 3, 15/5/2018, n. 11744; Cass., sez. 3, 27/6/2018, n. 16904). Nel senso precisato, pertanto, va corretta in diritto la motivazione della Corte d'appello, che ha in ogni caso ritenuto anche infondata la censura di cui trattasi.

5. Si impone, preliminarmente, per ragioni di chiarezza una ricostruzione normativa.

5.1. Ai sensi dell'art. 38 del d.lgs. 15 novembre 1993 n. 507, invero, si prevedeva: «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».

Al comma 2 si prevedeva: «Sono, parimenti, soggette alla tassa le occupazioni di spazi soprastanti il suolo pubblico, di cui al comma 1, con esclusione dei balconi, verande....e simili infissi di carattere stabile...».

5.2. Ai sensi dell'art. 39 (Soggetti attivi e passivi) del d.lgs. n. 507 del 1993, poi, «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».

5.3.L'art. 49 del d.lgs. n. 507 del 15 novembre 1993 dispone anche: «Sono esenti dalla tassa: a) le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, province....».

Il nuovo d.lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997, poi, ha stabilito all'art. 63, che: «I comuni e le province possono, con regolamento adottato a norma dell'art. 52, escludere l'applicazione, nel proprio territorio, della tassa per occupazione di spazi ed aree pubbliche.....I comuni e le province possono, con regolamento adottato a norma dell'art. 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...sia assoggettata, in sostituzione della tassa per l'occupazione...al pagamento di un canone da parte del titolare della concessione, determinato nel medesimo atto di concessione in base a tariffa....Il regolamento è informato ai seguenti criteri:....b) classificazione in categorie di importanza delle strade, aree e spazi pubblici; c) indicazione della tariffa determinata sulla base della classificazione di cui alla lettera b) , dell'entità della occupazione, espressa in metri quadrati o lineari [...]; g) applicazione alle occupazioni abusive di un'indennità pari al canone maggiorato fino al 50%, considerando permanenti le occupazioni abusive realizzate con impianti o manufatti di carattere stabile, mentre le occupazioni abusive temporanee si presumono effettuate dal trentesimo giorno antecedente la data del verbale di accertamento, redatto dal competente pubblico ufficiale; g-bis) previsione delle sanzioni amministrative pecuniarie di importo non inferiore all'ammontare della somma di cui alla lettera g) né superiore al doppio della stessa».

Questa Corte ha anche chiarito che il Cosap è stato introdotto nell'ordinamento della finanza locale dal d.lgs. n. 446 del 1997, al

fine di abolire la tassa per l'occupazione degli spazi e delle aree pubblici e per la contestuale attribuzione alle province ed ai comuni della facoltà di prevedere, per l'occupazione, concessa o abusiva, di aree ricadenti nel demanio e nel patrimonio disponibile di loro rispettiva pertinenza, il pagamento di un canone commisurato alle esigenze di bilancio, al valore economico del sacrificio imposto alla collettività con la rinuncia all'uso pubblico generalizzato degli spazi occupati ed all'aggravamento degli oneri di manutenzione di detti spazi.

Il Cosap, quindi, si è inserito nel solco di un processo politico-istituzionale inteso ad una sempre più vasta defiscalizzazione delle entrate rimesse alla competenza degli enti locali e risulta disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici. Il titolo che legittima l'occupazione, nel Cosap è costituito da un provvedimento amministrativo, effettivamente adottato o fittiziamente ritenuto sussistente, di concessione dell'uso esclusivo o speciale di detto suolo (Cass., n. 12167 del 2003, in motivazione).

6. Invero, il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, istituito dal D.Lgs. n. 446 del 1997, come modificato dalla L. n. 448 del 1998, art. 31, è stato concepito dal legislatore come un *quid* ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dalla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (in tal senso vedi Cass., 10/6/2021n. 16395).

La TOSAP ed il COSAP hanno natura e presupposti impositivi differenti in quanto la prima è un tributo, che trova la propria giustificazione nell'espressione di capacità contributiva rappresentata dal godimento di tipo esclusivo o speciale di spazi ed aree altrimenti compresi nel sistema di viabilità pubblica, mentre il secondo costituisce il corrispettivo di una concessione, reale o

presunta, per l'occupazione di suolo pubblico, con la conseguenza che la legittima pretesa del canone da parte dell'ente locale non è circoscritta alle stesse ipotesi per le quali poteva essere pretesa la tassa, ma richiede la sola sussistenza del presupposto individuato dalla legge nella occupazione di suolo pubblico (Cass. n. 24541 del 2/10/2019; Cass. Sez. U. n. 12167 del 19/8/2003).

Il COSAP, pertanto, risulta 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; il presupposto applicativo del COSAP è costituito dall'uso particolare del bene di proprietà pubblica ed è irrilevante la mancanza di una formale concessione quando vi sia un'occupazione di fatto del suolo pubblico (Cass. n. 17296 del 27/06/2019; Cass. n. 18037 del 06/08/2009; Cass. n. 3710 dell'8/02/2019; Cass. n. 10733 del 04/05/2018; Cass. n. 1435 del 19/01/2018; in motivazione, Cass. n. 9240 del 20/05/2020). Tale principio è stato espresso anche dalla decisione del 7/1/2016 n. 61 delle Sezioni Unite della Cassazione, in tema di riparto di giurisdizione, che ha ribadito che il COSAP è configurato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici, e non già dovuto per la sottrazione al sistema della viabilità di un'area o spazio pubblico.

6.1. Per quanto attiene alla individuazione del soggetto passivo obbligato a corrispondere il COSAP, ciò che interessa è proprio il presupposto costituito dalla condotta integrante l'"occupazione" degli spazi e delle aree demaniali (non rilevando la capacità contributiva).

Al fine di valutare tale presupposto è utile ricordare quanto affermato - con condivisibile principio - dalla giurisprudenza di legittimità in relazione alla TOSAP, in merito a fattispecie analoghe a quella in esame (occupazione dovuta ad infrastrutture autostradali), in cui cioè l'occupazione di aree o spazi demaniali sia stata attuata da opere e strutture che si assumono di proprietà dello Stato, e pertanto suscettibili di beneficiare di un'esenzione.

Questa Corte ha affermato, in maniera costante, che «In tema di TOSAP, il presupposto impositivo è costituito, ai sensi del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 38 e 39, dalle occupazioni, di qualsiasi natura, di spazi ed aree, anche soprastanti e sottostanti il suolo, appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni e delle Province, che comporti un'effettiva sottrazione della superficie all'uso pubblico, essendo in proposito irrilevanti gli atti di concessione o di autorizzazione relativi all'occupazione, salvo che sussista una delle ipotesi di esenzione previste dall'art. 49 del cit. decreto. (In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto soggetti alla tassa i viadotti autostradali in quanto impediscono l'utilizzazione edificatoria del fondo sottostante nonchè l'utilizzo agricolo riferito a determinate colture, e costituiscono un impianto ai fini del D.Lgs. n. 507 cit., art. 38, comma 2, essendo formati da una costruzione completata da strutture - quali gli impianti segnaletici e di illuminazione - che ne aumentano l'utilità).» (Cass. n. 28341 del 05/11/2019). Ha, quindi, rimarcato che l'esenzione postula che l'occupazione, quale presupposto del tributo, sia ascrivibile al soggetto esente, sicché, nel caso di occupazione di spazi rientranti nel demanio o nel patrimonio indisponibile dello Stato, o nel demanio comunale e provinciale, da parte di una società concessionaria per la realizzazione e la gestione di un'opera pubblica, alla stessa non spetta l'esenzione in quanto è questa ad eseguire la costruzione dell'opera e la sua gestione

economica e funzionale, a nulla rilevando che l'opera sia di proprietà dello Stato, al quale ritornerà la gestione al termine della concessione (Cass. n. 11886 del 12/05/2017; Cass., sez. 5, n. 11689 del 2017; Cass., sez. 5, 11/5/2017, n. 11688; Cass. n. 19693 del 25/07/2018; Cass. n. 28341 del 05/11/2019).

Tale quadro giurisprudenziale - in relazione alla fattispecie in esame di occupazione abusiva (effettuata, cioè, in assenza del titolo concessorio rilasciato dalla provincia) - non è mutato a seguito della sentenza a Sezioni Unite n. 8628 del 07/05/2020 che, affrontando l'antitetico tema della legittimazione passiva in presenza di un atto di concessione o di autorizzazione rilasciato dall'ente locale, 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 del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 39, esclusivamente al soggetto titolare di tale atto, e solo in mancanza di questo, all'occupante di fatto, rimanendo irrilevante, ai fini passivi di imposta, l'utilizzazione del suolo pubblico consentita a soggetti terzi in virtù di atto di natura privatistica».

Assumono, pertanto, decisivo rilievo e prevalenza, quale presupposto per l'individuazione del soggetto obbligato, - in un caso come il presente in cui l'occupazione non sia assistita da un atto concessorio del Comune - l'attività di gestione economica e funzionale del bene, effettuata dalla società concessionaria del soggetto esente, e le finalità lucrative proprie dell'attività d'impresa svolte dalla prima, con l'effetto di escludere l'estensione dell'esenzione alle occupazioni connesse e conseguenti a tali attività e finalità: questo principio risulta evidentemente applicabile anche al COSAP - ove il regolamento abbia previsto l'esenzione a favore dell'ente concedente -.

6.3. Nel caso in esame, il Comune di Como si è avvalso della facoltà ed ha istituito il COSAP con Regolamento.

6.4. La sentenza impugnata si è conformata ai principi sopra enucleati.

6.5. Innanzi tutto, l'occupazione del demanio comunale di cui si tratta - come da accertamento di fatto della Corte distrettuale, non direttamente impugnato - concerne l'occupazione di suolo pubblico per pontoni sovrastanti tratti di strade comunali attuata con strutture sopraelevate, che costituisce idoneo presupposto per l'applicazione del COSAP ex art. 63 cit., e non l'occupazione dei terreni su cui sono stati costruiti i pontoni autostradali.

6.6. L'occupazione in esame risulta poi essere «abusiva», in quanto - alla stregua degli atti - risulta attuata in assenza di titolo concessorio del Comune, e «di fatto» effettuata dalla API, quale società concessionaria dell'infrastruttura autostradale, circostanze queste incontestate.

Il COSAP è dovuto non in base alla limitazione o sottrazione all'uso normale o collettivo di parte del suolo, ma in relazione all'utilità particolare o eccezionale che ne trae il singolo (Cass., sez. 1, 18/4/2023, n. 10351; Cass., Sez. U., 61/2016).

7. La decisione impugnata è immune da vizi laddove ha ravvisato il presupposto soggettivo passivo dell'obbligazione nell'occupazione di fatto realizzata dalla società, concessionaria per la gestione dell'infrastruttura autostradale per un lungo periodo di tempo, destinata a ritrarre dalla gestione un proprio utile economico calcolato sulla differenza tra il canone concessorio corrisposto all'ente concedente e gli utili provenienti dalla gestione della infrastruttura stessa, con l'effetto di escludere, alla luce dei ricordati principi la applicabilità dell'esenzione prevista in favore dello Stato (cfr. Cass. n. 16395 del 10/6/2021; anche Cass., n. 10351 del 2023).

8. A nulla rileva, poi, che il viadotto sia di proprietà del demanio e che, al termine della concessione, anche la gestione di esso ritorni in capo allo Stato poiché, nel periodo di durata della concessione stessa, il bene, che pure è funzionale all'esercizio di un servizio di pubblica utilità, è gestito in regime di concessione da una persona giuridica che agisce in piena autonomia e non quale mero sostituto dello Stato nello sfruttamento dei beni (Cass. n. 11886 del 12/5/2017; Cass. n. 19693 del 25/7/2018; Cass., n. 28341 del 5/11/2019).

Infatti, la dedotta proprietà statale dell'autostrada e così del viadotto non interferisce con la circostanza integrativa del presupposto di applicazione del COSAP da parte del Comune di Como, secondo cui, nel periodo di durata della concessione, la società disponeva del viadotto, per la relativa gestione quale concessionaria, ed in tal modo essa realizzava la condotta di «occupazione» del sottostante suolo comunale (Cass., 18/4/2023, n. 10351; anche Cass., 12 gennaio 2022, n. 708, in tema di Cosap; Cass., sez. 5, 11 gennaio 2022, n. 509, in tema di Cosap; anche Cass., sez. 5, 26/1/2024, n. 2512).

Questi elementi sono più che sufficienti a radicare la debenza del canone in capo alla concessionaria e occupante API, mentre risulta marginale e privo di decisività indagare la effettiva proprietà dell'infrastruttura autostradale e dei pontoni che occupano per proiezione la strada provinciale sottostante, attesa la rilevanza dirimente della accertata ed indiscussa circostanza che la società ne disponeva per la gestione quale concessionaria ed in tal modo realizzava la condotta di «occupazione».

Ben può essere condivisa, quindi, l'affermazione della Corte di appello secondo la quale l'obbligazione di pagamento del canone grava solo sul soggetto che occupa lo spazio pubblico in modo

abusivo e di fatto, per avvalersene ai fini dell'attività d'impresa svolta.

Si è del resto ritenuto, in tema di TOSAP, che le finalità pubblicistiche, cui certamente è finalizzata la gestione e manutenzione della rete autostradale, se pur imprimono alla riscossione dei pedaggi una preminente destinazione dei ricavi al perseguimento delle finalità proprie della realizzazione del tracciato autostradale, non annullano il perseguimento del profitto tipico dell'attività di impresa svolta da società per azioni, quale indubbiamente è la società autostrade per l'Italia. Ciò che rende irrilevante la natura demaniale dell'autostrada ed il ritorno della stessa allo Stato al tempo della concessione (Cass., sez. 5, 30/5/2024, n. 15162; Cass., sez. 5, 1/12/2022, n. 35408; Cass., sez. 6-5, 25/7/2018, n. 19693, in tema di TOSAP).

Si è anche rilevato che non può convenirsi con l'assolutezza dell'affermazione, secondo cui nella fattispecie in esame sarebbe imputabile a monte allo Stato la volontà di occupazione, per mezzo dell'attraversamento da parte del viadotto autostradale, del soprassuolo comunale in forza della legge 24 luglio 1961, n. 729, recante «Piano di nuove costruzioni stradali ed autostradali». Se ciò è vero nelle sue premesse, la portata degli effetti va commisurata alla predisposizione della successiva normativa di finanza derivata per gli enti locali di cui al d.lgs. n. 507 del 1993, che regola l'istituzione della TOSAP ed il relativo regime di esenzione, con norme, come si è detto, di stretta interpretazione (Cass., sez. 5, n. 15162 del 2024).

Le leggi citate dalla contribuente (21 maggio 1955, n. 463 e 24 luglio 1961, n. 729, relative alla realizzazione dell'autostrada sono anteriori al d.lgs. n. 507 del 1993), la cui disciplina ha sottoposto ad imposizione l'occupazione delle strade comunali e provinciali

avvenuta per la realizzazione della rete autostradale (Cass., sez. 5, n. 15162 del 2024, in tema di TOSAP).

8.1. A ciò si aggiunga che, sebbene la realizzazione della rete autostradale sia stata prevista ed approvata con provvedimenti legislativi, ciò non ha comportato automaticamente il trasferimento della proprietà delle strade interessate allo Stato ed il conseguente passaggio di quelle comunali e provinciali nel demanio statale. L'art. 822 cod. civ. prevede, del resto, che le strade, le autostrade e le strade ferrate fanno parte del demanio pubblico se appartengono allo Stato e, cioè, rientrano nel demanio pubblico statale meramente eventuale, sicché è ben possibile che la strada su cui insiste il cavalcavia dell'autostrada appartenga ad altro ente.

Infine, l'art. 12, ultimo comma, della l. n. 729 del 1961, vigente *ratione temporis*, nel prevedere che gli enti proprietari potranno prescrivere esclusivamente le cautele da osservare e le opere provvisorie da eseguire durante la costruzione delle opere, conferma la possibile appartenenza del tratto di strada ad Amministrazioni diverse dallo Stato, quali gli enti territoriali.

In definitiva, occorre distinguere la proprietà della strada su cui insiste il pontone o cavalcavia dell'autostrada da quella di quest'ultimo manufatto: la prima resta di titolarità dell'ente territoriale, in assenza di un atto di trasferimento, pur essendo la seconda di proprietà statale. Non si configura, infatti, una ipotesi di accessione invertita a favore dello Stato, che non è contemplata dalla legge (Cass., sez. 5, 22/1/2024, n. 2164).

9. Va anche rammentato che lo svolgimento di un'attività strumentale alla realizzazione di un fine pubblico non è sufficiente a giustificare l'esenzione dalla COSAP in quanto le disposizioni normative sono chiare nell'indicare la necessaria presenza di un ulteriore presupposto ai fini dell'applicazione dell'esenzione, ovvero

che il soggetto occupante sia lo Stato (Cass., sez. 1, 29/5/2023, n. 15010).

Con l'ulteriore precisazione che, rispetto a quanto dedotto dalla ricorrente al fine di determinare se questo agisca in autonomia, oppure come *longa manus* delle amministrazioni statali, la presenza di vincoli di carattere pubblico alla gestione della concessione non depone a favore dell'esenzione, in quanto l'apposizione di vincoli è attività tipica e fondamentale dell'agire pubblico nell'economia. Qualora lo Stato concedesse la gestione e lo sfruttamento economico dell'infrastruttura ad autostrade per l'Italia senza imporle il rispetto di alcun vincolo nulla si frapporrebbe allo sfruttamento dell'infrastruttura ai soli fini di lucro, tale che la finalità pubblica per il quale lo Stato agisce sarebbe definitivamente e completamente annullata (Cass., sez. 1, 29/5/2023, n. 15010).

9.1. Ciò senza dimenticare la natura di stretta interpretazione delle norme tributarie che prevedano esenzioni o agevolazioni (Cass., sez. 5, 35 2024, n. 15162, in tema di TOSAP; che richiama Cass., sez. 5, 4/5/2016, n. 8869; Cass., sez. 5, 26/3/2014, n. 7037; Corte cost., n. 242 del 2017).

9.2. Deve aggiungersi che, per questa Corte (Cass., sez. 5, 22/1/2024, n. 2164; anche Cass., sez. 5, 23/1/2024, n. 2275), «anche laddove Autostrade fosse una società *in house*, la scelta della forma privata comporta la necessaria applicazione del regime previsto per gli altri soggetti privati, al fine di non alterare il regime della concorrenza, con l'applicazione delle sole deroghe necessari all'espletamento del compito pubblico assegnato (vedi art. 106, comma 2, del TFUE, che stabilisce che le imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale o aventi carattere di monopolio fiscale sono sottoposte alle norme dei trattati, e in particolare alle regole di concorrenza, nei limiti in cui l'applicazione

di tali norme non osti alla adempimento, in linea di diritto e di fatto, della specifica missione loro affidata) o di quelle connesse alla sostanziale soggettività pubblica (ad esempio, applicazione delle regole sul reclutamento del personale; possibilità di attribuzione dei lavori senza ricorrere al procedimento di evidenza pubblica, salvo che nei settori speciali).

10. Inoltre, va in radice esclusa, nella specie, la violazione del «principio di non discriminazione» secondo il diritto Europeo tra società in proprietà privata e società in proprietà pubblica, dedotta dalla ricorrente. Come si è visto, secondo il regolamento Cosap ora in esame e alla stregua dei suesposti principi, l'elemento scriminante, che consente di escludere l'assoggettamento al Cosap, è l'occupazione dello spazio dell'ente locale posta in essere direttamente dal soggetto esente (cfr. Cass. 17296/2019, in una fattispecie relativa all'occupazione permanente di spazi pubblici ad opera delle aziende di erogazione di servizi pubblici o di quelle che svolgono attività ad essi strumentali). Occorre, pertanto, che l'occupazione sia direttamente ascrivibile ad uno degli enti indicati nel regolamento comunale, sicché non è ipotizzabile la violazione del suddetto principio nel senso invocato, dovendo ribadirsi che l'esenzione non opera ove l'occupazione sia invece ascrivibile ad una società concessionaria per la realizzazione e la gestione di un'opera pubblica «in quanto è detta società ad eseguire la costruzione dell'opera e la sua gestione economica e funzionale, a nulla rilevando che l'opera sia di proprietà dello Stato, al quale ritornerà la gestione al termine della concessione» (da ultimo tra le tante Cass. 16395/2021 citata). In relazione alla fattispecie in esame, l'attività di gestione economica e funzionale del pontone autostradale da parte della ricorrente, integra, come correttamente affermato dalla Corte di merito, una «occupazione abusiva» dello spazio sovrastante

alla strada provinciale, realizzata dalla società ricorrente in forza di concessione dell'ANAS e in assenza del titolo concessorio rilasciato dal comune di Como (in tal senso Cass., sez. 1, 18/4/2023, n. 10351).

11. Il Collegio ritiene che le sentenze amministrative citate dalla ricorrente non offrano argomentazioni idonee a giustificare un mutamento dell'indirizzo giurisprudenziale di legittimità ormai consolidato.

12. Non è dirimente la dedotta assenza di poteri di rimozione o di riappropriazione del bene da parte del Comune, poiché tale limite non vale ad escludere l'imposizione fiscale, semmai a confermarla, in ragione della perdurante occupazione (Cass. sez. 5, n. 15162 del 2024).

Inoltre, si è già chiarito (Cass., sez. 1, 25/7/2024, n. 20708) che le citate pronunce del Consiglio di Stato, che, peraltro, non si confrontano con l'ormai consolidato indirizzo di questa Corte di cui si è dato conto, offrono una lettura ermeneutica del "combinato disposto" delle norme in discussione non rispondente al dettato complessivo della stessa disciplina nei termini precisati e non rispettosa dei suesposti principi, oltre che contrastante con il tenore letterale delle previsioni del regolamento cosap ora in esame. In particolare, come si è rimarcato, l'elemento scriminante, che consente di escludere l'assoggettamento al cosap, è l'occupazione dello spazio dell'ente locale posta in essere direttamente dal soggetto esente, il che incontrovertibilmente non è nella specie.

Il Consiglio di Stato afferma: "... l'art. 1 del Regolamento COSAP della Provincia di Teramo regolamentava, in ordine ai periodi su cui si controverte, le fattispecie di "occupazione onerosa, permanente o temporanea, di strade, aree e relativi spazi sovrastanti o sottostanti, appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile della Provincia

di Teramo ovvero di proprietà privata soggette a servitù di pubblico passaggio costituita nei modi di legge", per le quali era prescritto il rilascio di apposita concessione. Il successivo art. 2 ("Soggetti attivi e passivi") chiariva quindi che «[I] canone è dovuto all'Ente proprietario del suolo 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». Dal combinato disposto delle norme che precedono «discende - *a contrario* - che sono escluse dall'ambito applicativo del COSAP le occupazioni che non necessitano di concessione provinciale, ossia quelle che non si riferiscono a beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dell'ente locale, ovvero le ipotesi in cui il medesimo ente sia sprovvisto del potere di accordare (o negare) l'occupazione, in quanto involgenti interessi di più ampio rilievo».

A detto ragionamento, invero espresso per sillogismo *a contrario* non del tutto lineare, osta proprio il disposto dell'art.25, comma 1 n.3, del regolamento comunale cosap applicabile nella specie e *ratione temporis*, a mente del quale sono esentate dal pagamento del canone «le occupazioni effettuate da Enti ed Organi della Pubblica Amministrazione in via esclusiva e per fini istituzionali ». La norma prevede l'esenzione per le occupazioni effettuate dallo Stato, in applicazione di quanto già previsto dall'art. 49, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, individua specificamente i soggetti esenti ed è da ritenersi di stretta interpretazione, poiché introduce un'eccezione alla regola generale.

A ciò si aggiunga che l'assoggettamento al canone, con facoltà di eventuale previsione di speciali «agevolazioni», è prevista anche nelle ipotesi di «occupazioni ritenute di particolare interesse pubblico e in particolare per quelle aventi finalità politiche ed istituzionali», ai

sensi dell'art. 63, comma 2, lett. e), D.Lgs. n. 446/1997 vigente *ratione temporis*, il che elude la rilevanza attribuibile al fatto che si tratta di beni appartenenti al demanio "involgenti interessi di più ampio rilievo", contrariamente a quanto pare valorizzare la giurisprudenza amministrativa, come rimarcato anche dalla controricorrente.

13. Neppure rileva nel senso invocato dalla ricorrente la nota del MIT prot. 15776 del 21/6/2023 – ovviamente in alcun modo vincolante per la sua stessa natura meramente descrittiva dell'iter amministrativo da seguire per il rilascio della autorizzazione – che attiene alla costruzione delle infrastrutture pubbliche, fra cui le autostrade.

In tal caso deve eseguirsi un «puntuale iter autorizzativo, il quale prevede, tra le altre cose, l'indizione e l'espletamento di un'apposita Conferenza di Servizi, nelle forme previste dall'art. 14 e seguenti della legge n. 241 del 1990, proprio al fine di consentire il coinvolgimento, oltre che del Concedente Ministero e del soggetto attuatore, di tutti gli Enti coinvolti, ovvero Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni e altri Enti territoriali».

La nota, che non ha natura normativa, disciplina la fase a monte, relativa alla costruzione dell'autostrada.

Ma, come detto, l'aver pianificato la rete autostradale da parte dello Stato, unitamente agli enti locali, nell'ambito della Conferenza di servizi, non esime la società concessionaria, che gestisce le autostrade, incassando i relativi profitti, dall'obbligo di pagare le Cosap per l'attraversamento dei pontoni sulle strade comunali o provinciali.

Per tale ragione va anche superato quanto osservato nella memoria scritta dell'API del 6/9/2024 (con cui si chiede la trattazione del ricorso in pubblica udienza), che riporta le conclusioni della

Procura Generale espresse in altro giudizio (in data 27/3/2024), ove si evidenzia che «appare del tutto evidente che, essendo il titolo dell'occupazione una legge statale, non possa ravvisarsi in capo allo Stato, proprietario della struttura occupante, alcuna forma abusiva o meramente fattuale di occupazione».

In realtà, la legge statale ha pianificato la costruzione dell'autostrada, anche attraverso la Conferenza di servizi, ma l'occupazione del suolo comunale o provinciale, quando vi è un regime concessorio di gestione delle autostrade – come nel caso in esame – comporta che l'ente gestore provveda al pagamento in favore degli enti locali territoriali. Se, invece, la gestione fosse rimasta allo Stato, scatterebbe l'esenzione.

13.1. Quanto, poi, alla distinzione tra «esclusione» ed «esenzione», su cui insiste la ricorrente nella memoria depositata il 6/9/2024, non si ritiene di aderire all'interpretazione prospettata, secondo cui nella fattispecie in esame ci si troverebbe dinanzi ad una «esclusione» dall'imposta, perché fuori perimetro impositivo, e non ad una esenzione.

Per l'API, dunque, nella specie non si sarebbe dinanzi ad un'ipotesi di esenzione, ma – al contrario – di una vera e propria ipotesi di esclusione.

Per la società «è escluso ciò che è estraneo ed "esterno" all'ambito applicativo COSAP, per assenza/mancanza dei relativi presupposti soggettivi/oggettivi, e come tale non è soggetto *tout court* al relativo pagamento». Diversamente «è esente ciò che, pur rientrando in detto ambito applicativo (con i conseguenti poteri dispositivi esercitabili dall'ente locale), non sconta comunque il pagamento del canone in ragione di specifiche ragioni "agevolative" e/o di favore individuate dalla normativa stessa». La ricorrente richiama l'affermazione di questa Corte (Cass., sez. 5, 16/6/2023)

per cui « [...] come posto in rilievo da attenta dottrina, che si è soffermata, in particolare, sulle differenze sussistenti tra le norme disciplinanti le esenzioni e le esclusioni tributarie, le norme che prevedono le esclusioni tributarie hanno la funzione di delimitare i confini della fattispecie impositiva, ed esprimono la scelta del legislatore di individuare correttamente solo quei fatti che siano reale manifestazione della specifica capacità contributiva che il medesimo vuole colpire con una determinata imposta; tali norme, quindi, non rivestono carattere di specialità, in quanto operano in modo sistematico nel delimitare l'ambito oggettivo del tributo in chiave con la *ratio* ad esso sottesa e possono essere ricondotte a quelle ipotesi ove il presupposto astrattamente considerato imponibile dalla norma venga già colpito da altro tributo o se ne presuma l'inesistenza per la sua modesta entità o per la sua marginalità; le norme che prevedono le esenzioni, invece, si configurano come vere e proprie disposizioni speciali, in quanto dettano una specifica disciplina giuridica per situazioni nelle quali si verifica il fenomeno economico colpito dalla norma impositiva, e, a differenza delle esclusioni, introducono delle deroghe alle regole designate, in ordine al presupposto del tributo, dalla norma impositrice, esonerando dall'imponibilità fattispecie che altrimenti rientrerebbero nell'ambito applicativo del tributo stesso; mentre le esclusioni d'imposta sono dunque rinvenibili nelle ipotesi in cui la mancata applicazione del tributo è giustificata da valutazioni di estraneità relative al tributo stesso, si è in presenza di un'esenzione, invece, nel caso in cui il beneficio fiscale mira a creare posizioni di favore, in funzione del perseguimento di determinate finalità decise dal legislatore, cosicché le esclusioni sono determinate da considerazioni che possono qualificarsi in termini di mancanza di capacità contributiva che sarebbe colpita da quel tributo, le esenzioni, viceversa, hanno un

valore soltanto strumentale in funzione di finalità per lo più estranee all'ordinamento tributario, per cui deve ritenersi che esse derogano alla normale disciplina dei tributi».

13.2. In dottrina si è, dunque, ritenuto che le esenzioni sono disposizioni che sottraggono, in tutto o in parte, all'applicazione di un tributo, ipotesi che sarebbero imponibili in base alla definizione generale del presupposto.

Le esclusioni, invece, risultano da disposizioni con cui il legislatore chiarisce i limiti di applicazione del tributo, senza derogare a quanto risulta dagli enunciati generali. L'esclusione, quindi, costituisce una revisione che concorre a definire il presupposto del tributo.

Nella giurisprudenza di questa Corte è ritenuta un'ipotesi di esclusione, per esempio, quella relativa ai dividendi (utili) societari distribuiti ai soci, ex art. 89, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, a mente del quale «[g]li utili distribuiti, in qualsiasi forma è sotto qualsiasi denominazione [...] non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente nella misura del 95 per cento».

Pertanto, i dividendi concorrono sempre alla formazione della base imponibile Ires nella misura del 5 per cento del loro ammontare.

Se i proventi sono «esclusi» dalla formazione del reddito, è chiaro che i costi inerenti a tali proventi sono deducibili dal contribuente.

La concentrazione della tassazione degli utili societari in capo esclusivamente alla società che li produce ha avuto come diretta conseguenza l'eliminazione del sistema del credito d'imposta (per i soci) sui dividendi distribuiti e l'introduzione per le società di una parziale esenzione per le plusvalenze realizzate relativamente ad

azioni o quote di partecipazione in società od enti aventi determinati requisiti (Pex ex art. 87 d.P.R. 917/1986).

Se, invece, ci si trova dinanzi ad un'ipotesi di proventi «esenti», come nel caso di cui all'articolo 87 del d.P.R. n. 917 del 1986 (Plusvalenze esenti - PEX -), a determinate condizioni (ininterrotto possesso delle azioni cedute; classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie; residenza fiscale della società partecipata in uno Stato diverso da quelli a regime fiscale privilegiato; esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale), ecco che i costi inerenti ai proventi «esenti» non sono deducibili.

Ciò lo si ricava dall'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, in base al quale «[l]e spese e gli altri componenti negativi diversi degli interessi passivi [...] sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono in quanto esclusi».

Pertanto, il binomio di riferimento è rappresentato da: proventi esclusi-spese deducibili; proventi esenti-spese non deducibili.

Una deroga è rappresentata dall'art. 110, comma 8, del d.P.R. n. 917 del 1986, in cui si prevede che «in deroga al comma 5 non è deducibile il costo sostenuto per l'acquisto del diritto di usufrutto o altro diritto analogo relativamente ad una partecipazione societaria da cui derivino utili esclusi ai sensi dell'articolo 89».

In questo caso, - espressamente derogatorio - il binomio è: proventi esclusi-costi non deducibili.

L'art. 109, comma 8, del d.P.R. 917/1986 costituisce allora una norma di sistema o di chiusura, intesa ad escludere espressamente la deduzione del costo di acquisto del diritto di usufrutto per le partecipazioni da cui derivano dividendi detassati - esclusi - ai sensi dell'art. 89 (Cass., 12 maggio 2017, n. 11872).

13.3. Nel caso in esame, non v'è dubbio che ci si trovi dinanzi ad una vera e propria esenzione, sia perché l'art. 49 del d.lgs. n. 507 del 1993 prevede un'espressa esenzione per lo Stato («Sono esenti dalla tassa: a) le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, province [...]»), sia perché si ha esenzione quando una norma di diritto singolare (l'art. 49 richiamato appunto) sottrae all'imposizione situazioni e soggetti che, altrimenti, ricadrebbero nell'ambito della previsione della norma impositiva (art. 38 del d.lgs. n. 507 del 1993 «sono, parimenti, soggette alla tassa le occupazioni di spazi soprastanti il suolo pubblico»).

Ad una norma impositiva generale si contrappone, allora, una norma particolare, che prevede la non applicazione del tributo a situazioni comprese nella fattispecie della norma generale.

Al contrario, si ha esclusione soltanto nel caso in cui si è in presenza di situazioni sostanzialmente estranee alla norma impositiva per l'assenza del fenomeno economico colpito da tale norma, come accade, appunto, per i dividendi societari che, dopo la riforma del 2003 (d.lgs. n. 344 del 2003), vengono tassati solo in capo alla società che li ha prodotti, mentre sono fiscalmente irrilevanti in capo ai soci che li hanno ricevuti, anche se detta irrilevanza non è totale, ma solo per il 95%.

Non convince, quindi, l'asserto dell'API, secondo cui «nel caso dell'infrastruttura autostradale l'ente locale è del tutto privo di qualsiasi autorità e/o potere dispositivo, che compete esclusivamente allo Stato: la totale assenza di qualsiasi potere/potestà dell'ente locale sull'infrastruttura autostradale conferma dunque che la presente fattispecie è esclusa dall'ambito applicativo COSAP».

Al contrario, nella specie, proprio la distinzione tra i concetti di esclusione ed esenzione di imposta conduce ad un risultato

diametralmente opposto a quello prospettato dall'API, poiché è la stessa norma applicata, ossia l'art. 49 del d.lgs. n. 507 del 1993, a chiarire che si tratta di «esenzione», e non di esclusione, e non si verte in situazione sostanzialmente estranea alla norma impositiva.

14. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente deduce la «violazione e falsa applicazione dell'art. 19, comma 9-*bis*, legge 102/2009, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.: illegittimità della sentenza in epigrafe per aver ammesso la duplicazione del canone versato».

La sentenza impugnata sarebbe erronea in quanto l'art. 19, comma 9-*bis*, della legge n. 102 del 2009 prevede che «la misura del canone annuo corrisposto direttamente ad Anas s.p.a. [...] è integrata di un importo, calcolato sulla percorrenza chilometrica di ciascun veicolo che ha fruito dell'infrastruttura autostradale, pari a 3 millesimi di euro a chilometro per le classi di pedaggio A e B e a 9 millesimi di euro a chilometro per le classi di pedaggio 3,4 e 5».

Pertanto, al canone di concessione autostradale si aggiunge l'ulteriore versamento allo Stato, parametrato ai km. percorsi dagli utenti sulla rete autostradale.

Nel calcolo dei chilometri percorsi vengono ricompresi anche gli spazi oggetto degli avvisi COSAP impugnati.

Pertanto, si sarebbe in presenza di un doppio esborso da parte della società nei confronti dell'ente pubblico, dovendo essa versare, in relazione alla medesima opera autostradale, in un primo momento, il canone di concessione e l'integrazione del canone correlata alla tariffa, e, successivamente, il canone sull'occupazione di suolo pubblico al Comune.

15. Il motivo è infondato.

16. Infatti, il canone concessorio è pagato dalla società API in favore dello Stato per lo sfruttamento economico della rete

autostradale, mentre il canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (COSAP) viene pagato agli enti locali territoriali proprietari dei tratti stradali che si trovano al di sotto dei piloni autostradali, anche in assenza di concessione da parte di tali enti, essendovi una riduzione della possibilità di uso di tali terreni.

Si è, del resto, chiarito che l'uso dell'autostrada è subordinato al pagamento di una tariffa al gestore dell'opera e, quindi, non è libero, sicché il bene non è più nella disponibilità della collettività.

L'occupazione di cui all'art. 38 del d.lgs. n. 507 del 1993 consiste, invece, semplicemente nella sottrazione dell'area agli enti territoriali che ne sono titolari per qualsiasi finalità avvenga, essendo attribuita rilevanza alla natura del soggetto occupante o al perseguimento di determinati interessi sociali tramite la previsione di una serie di esenzioni all'art. 49 e non tramite la delimitazione e riduzione della fattispecie impositiva (Cass., sez. 5, 22/1/2024, n. 2164).

Viene assoggettata a TOSAP l'occupazione del soprassuolo comunale realizzata per mezzo del viadotto stradale, che ne preclude talune specifiche possibilità di utilizzazione, come, per esempio, nei comuni turistici, l'inibizione dei relativi spazi a possibili aree di verde attrezzato (Cass., sez. 6-5, 25/7/2018, n. 19693).

17. Con il quinto motivo di impugnazione la società ricorrente deduce la «violazione e falsa applicazione dell'art. 63, comma 2, lettera g e g-bis, del d.lgs. n. 446 del 1997, e degli articoli 24, comma 7, e 43, comma 3, pro tempore vigenti, regolamento COSAP del Comune di Como, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.: assenza dei presupposti legali per l'applicazione della sanzione irrogata per "omesso versamento" e violazione dei principi di legalità, specificità e tassatività».

Con gli avvisi impugnati è stata irrogata nei confronti della società la sanzione per omesso o tardivo pagamento, pari al 30% del

canone chiesto in pagamento ex art. 24, comma 7, del regolamento comunale approvato con la deliberazione consiliare n. 58 del 1998, e al 20% del canone chiesto in pagamento ex art. 43, comma 3, del regolamento comunale approvato con la deliberazione consiliare n. 11 del 2015.

La Corte d'appello ha ritenuto la legittimità della sanzione comminata per l'occupazione di spazi di pertinenza del Comune da parte di Autostrade in difetto di autorizzazione comunale, e quindi abusiva. Ad avviso della ricorrente, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di merito la sanzione per "omesso pagamento" prevista dal regolamento comunale non trova riscontro in alcuna norma di legge. Ed infatti, l'art. 63, comma 2, lettera *g-bis*, del d.lgs. n. 446 del 1997, riguarda esclusivamente la "misura" minima-massima della sanzione irrogabile, ma non anche l'individuazione della condotta punibile.

18. Il motivo è infondato.

Invero, è sufficiente leggere l'art. 63, comma 2, lettera *g-bis*, del d.lgs. n. 446 del 1997, che quantifica la misura della sanzione, per un importo non inferiore all'ammontare della somma di cui alla lettera G), né superiore al doppio della stessa, per comprendere che vi è un rimando espresso proprio a tale lettera G).

L'art. 63, comma 2, lettera g), del d.lgs. n. 446 del 1997, prevede che il regolamento comunale sia informato ai seguenti criteri: g) «applicazione alle occupazioni abusive di un'indennità pari al canone maggiorato fino al 50 per cento, considerando permanenti le occupazioni abusive realizzate con impianti o manufatti di carattere stabile, mentre le occupazioni abusive temporanee si presumono effettuate dal trentesimo giorno antecedente la data del verbale di accertamento, redatto dal competente pubblico ufficiale».

Pertanto, il principio di legalità risulta pienamente rispettato, con applicazione della sanzione anche alle ipotesi di occupazione abusiva, quindi in caso di omesso versamento proprio in ragione della mancata richiesta di autorizzazione comunale.

19. Con il sesto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la «violazione e falsa applicazione dell'art. 4 legge n. 689 del 1981, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.: l'inapplicabilità della sanzione per esistenza di una causa di esclusione della responsabilità».

Per la ricorrente non risponde delle violazioni amministrative chi ha commesso il fatto nell'adempimento di un dovere o nell'esercizio di una facoltà legittima.

Ad avviso della società, infatti, nel momento in cui è escluso che il regolare mantenimento in esercizio del bene demaniale dello Stato necessiti di una formale autorizzazione dell'ente territoriale sul cui territorio detto bene obbligato, non può poi pretendersi il pagamento di un canone da parte del concessionario che tale bene amministri nell'interesse dello Stato. L'adesione della società alla concessione con Anas ed ora con il MIT rappresenta la necessaria e vincolata conseguenza degli impegni assunti per la realizzazione della rete autostradale nel territorio nazionale.

20. Il motivo è infondato.

Occorre ribadire che la concessione autostradale rappresenta provvedimento applicativo ben diverso dall'autorizzazione comunale per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

Deve richiamarsi la giurisprudenza di questa Corte per cui il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP) costituisce il corrispettivo dell'utilizzazione particolare (o eccezionale) di beni pubblici e non richiede un formale atto di concessione, essendo sufficiente l'occupazione di fatto dei

menzionati beni, sicché la società, concessionaria statale, che abbia realizzato e gestito un'opera pubblica, occupando di fatto spazi rientranti nel demanio comunale o provinciale, è tenuta al pagamento del canone, non assumendo rilievo il fatto che l'opera sia di proprietà statale, poiché la condotta occupativa è posta in essere dalla società nello svolgimento, in piena autonomia, della propria attività d'impresa (Cass., sez. 1, 10/6/2021, n. 16395).

Neppure si può sostenere che nella fattispecie in esame sarebbe imputabile a monte allo Stato la volontà di occupazione, per mezzo dell'attraversamento da parte del viadotto autostradale, del soprassuolo comunale in forza della legge 24 luglio 1961, n. 729, recante «Piano di nuove costruzioni stradali ed autostradali».

Infatti, la portata degli effetti di tale affermazione va commisurata alla volontà, altrettanto statale, nella predisposizione con la successiva normativa di finanza derivata per gli enti locali di cui al d.lgs. n. 507 del 1993, nella parte in cui ha istituito la TOSAP ed il relativo regime di esenzione, con norme soggette ad interpretazione restrittiva (Cass., sez. 6-5, n. 19693 del 2018).

21. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste, per il principio della soccombenza, a carico della società ricorrente e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente a rimborsare in favore della controricorrente le spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi euro 5.600,00, oltre euro 200,00 per esborsi, spese generali nella misura forfettaria del 15%, Iva e cpa.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* del d.P.R. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo

unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso art. 1, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 18 settembre