CIRCOLARE N. 1 /DF

MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

DIREZIONE FEDERALISMO FISCALE

Roma, 20 gennaio 2009

Prot. 1777/09

AI COMUNI
LORO SEDI

ALL'ASSOCIAZIONE NAZIONALE DEI COMUNI ITALIANI (ANCI)
ROMA

ALLE PROVINCE
LORO SEDI

ALL'UNIONE DELLE PROVINCE D'ITALIA (UPI)
ROMA

e p.c. ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE
ROMA

OGGETTO: Chiarimenti in ordine all'applicazione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) e del canone (COSAP) per le occupazioni effettuate con cavi, condutture e impianti da aziende di erogazione di pubblici servizi. Artt. 46 e 47 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 e art. 63, comma 2, lettera f) del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Con la presente circolare si offrono chiarimenti in merito al regime impositivo delle occupazioni, sia permanenti che temporanee, effettuate 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, sul suolo comunale e provinciale, regime regolato dal Capo II del D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, relativamente alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) e dall'art. 63 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, per quanto concerne il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), che può essere applicato alternativamente alla TOSAP.

I chiarimenti in discorso si rendono necessari al fine di pervenire ad un'uniforme applicazione su tutto il territorio nazionale delle norme che disciplinano la materia e che hanno generato difformità interpretative.

1. OCCUPAZIONI PERMANENTI.

a) DEFINIZIONE E NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Le norme a cui fare riferimento per la definizione di occupazioni permanenti sono in materia di:

- TOSAP: l'art. 42, comma 1, lettera a) del D. Lgs. n. 507 del 1993, in base al quale "*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*". La Corte di Cassazione nelle sentenze n. 18250 del 28 novembre 2003 e n. 27048 del 21 dicembre 2007, ha chiarito che è "*ininfluente per qualificare l'occupazione come permanente, l'esistenza di manufatti e/o di impianti; potendosi ritenere temporanea anche un'occupazione che comporti l'esistenza di manufatti e/o di impianti quando la sua durata, indicata nell'atto di concessione, sia inferiore all'anno. In sintesi, … è permanente unicamente l'occupazione, autorizzata dall'ente locale, che comporta la sottrazione continuativa del suolo pubblico per una durata superiore all'anno: tutte le altre occupazioni debbono considerarsi temporanee e, quindi, soggette alla determinazione della tassa secondo i criteri indicati nell'art. 45*";
- COSAP: l'art. 63, comma 2, lettera g) del D. Lgs. n. 446 del 1997, che, nel regolamentare le occupazioni abusive, considera permanenti quelle *"realizzate con impianti o manufatti di carattere stabile"*.

Per quanto riguarda il presupposto impositivo della TOSAP, occorre rinviare all'art. 38, comma 1, del D. Lgs. n. 507 del 1993, che assoggetta alla tassa le occupazioni di qualsiasi natura effettuate, anche senza titolo, sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio dei comuni e delle province. Il comma 2, prevede la tassazione anche per le occupazioni sottostanti il suolo pubblico, comprese quelle poste in essere con condutture ed impianti gestiti in regime di concessione amministrativa, che trovano la loro disciplina nei successivi artt. 46 e 47.

L'art. 46 prevede che:

"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, compresi quelli posti sul suolo e collegati alle reti stesse, nonchè 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." .

Il richiamato art. 47 fissa i criteri di determinazione della tassa per l'occupazione del sottosuolo e soprassuolo pubblico che deve essere pagata annualmente.

Occorre premettere che i criteri applicabili alle occupazioni permanenti indicati nei commi da 1 a 3 dell'art. 47 sono rimasti in vigore fino al 31 dicembre 1999, poiché il comma 2 dell'art. 18, della legge

23 dicembre 1999, n. 488, nel sostituire i commi 2 e 3 dell'art. 63 del D.Lgs. n. 446 del 1997, ha stabilito un diverso sistema di determinazione forfetaria del COSAP che, come verrà di seguito precisato, è valido anche per la TOSAP.

Le norme appena citate hanno comportato, infatti, l'abrogazione implicita dei commi da 1 a 3, dell'art. 47, del D.Lgs. n. 507 del 1993, come anche precisato nella circolare n. 32/E del 28 febbraio 2000.

Gli unici criteri ancora validi dell'art. 47 rimangono quindi, ai fini dell'applicazione della TOSAP, quelli stabiliti nei successivi commi 4 e 5, che riguardano rispettivamente la previsione di un particolare contributo e la tassazione delle occupazioni di carattere temporaneo, di cui si parlerà successivamente.

Il comma 4 dell'art. 47 stabilisce, infatti, che "*i comuni e le province che provvedono alla costruzione di gallerie sotterranee per il passaggio delle condutture, dei cavi e degli impianti, hanno diritto di imporre, oltre la tassa di cui al comma 1, un contributo una volta tanto nelle spese di costruzione delle gallerie, che non può superare complessivamente, nel massimo, il 50 per cento delle spese medesime.*".

Prima di proseguire l'analisi degli attuali criteri di determinazione della TOSAP occorre rammentare che i comuni e le province, in base all'autonomia regolamentare loro attribuita dall'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997, possono, a norma dell'art. 63 del medesimo decreto legislativo, escludere l'applicazione, nel proprio territorio, della TOSAP assoggettando le occupazioni di spazi ed aree pubbliche al pagamento del COSAP da parte del *"titolare della concessione, determinato nel medesimo atto di concessione in base a tariffa"*.

Si deve precisare che l'alternatività tra i due sistemi impositivi è giustificata dal fatto che il COSAP ha natura patrimoniale, poiché "*è stato concepito dal legislatore come un "quid" ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo (t.o.s.a.p.) in luogo del quale può essere applicato, e che lo stesso, nel solco di un processo politico-istituzionale inteso ad una sempre più vasta defiscalizzazione delle entrate rimesse alla competenza degli enti locali (canoni di fognatura e di depurazione delle acque, remunerazione dei servizi di pubbliche affissioni e di ritiro dei rifiuti urbani, e così via), risulta disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici.*" (Corte di Cassazione 19 agosto 2003, n. 12167; si veda anche il Parere del Consiglio di Stato 30 luglio 1998, n. 815).

La recente sentenza della Corte Costituzionale n. 64 del 14 marzo 2008 ha sancito definitivamente la natura di entrata patrimoniale del COSAP, dichiarando illegittime le disposizioni recate dall'art. 2, comma 2, del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che devolvevano alla giurisdizione delle Commissioni tributarie le controversie in materia di detto canone che, pertanto, risultano di nuovo attribuite alla competenza del giudice ordinario.

b) I CRITERI COMUNI DI DETERMINAZIONE DEGLI IMPORTI DOVUTI A TITOLO DI TOSAP E DI COSAP PERMANENTE

L'analogia delle fattispecie impositive ha indotto il legislatore a disporre, nel secondo periodo del comma 3 dell'art. 63 del D. Lgs. n. 446 del 1997, che i criteri di determinazione del COSAP sono applicabili anche alla TOSAP dovuta per le occupazioni in questione ed a fissare, quindi, delle regole che non possono in alcun modo essere modificate dagli enti locali.

Infatti, la norma in esame stabilisce che *"per la determinazione della tassa prevista al comma 1 relativa alle occupazioni di cui alla lettera f) del comma 2, si applicano gli stessi criteri ivi previsti per la determinazione forfetaria del canone."*.

Detti criteri, validi, quindi, sia per la TOSAP che per il COSAP, prevedono che:

1. per le occupazioni del territorio comunale il canone è commisurato al numero complessivo delle relative utenze per la misura unitaria di tariffa riferita alle sottoindicate classi di comuni:
   I) fino a 20.000 abitanti, € 0,775 per utenza;
   II) oltre 20.000 abitanti, € 0,645 per utenza;
2. per le occupazioni del territorio provinciale, il canone è determinato nella misura del 20% 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;
3. in ogni caso l'ammontare complessivo dei canoni dovuti a ciascun comune o provincia non può essere inferiore a € 516,46. La medesima misura di canone annuo è dovuta complessivamente per le occupazioni permanenti di cui alla presente lettera effettuate dalle aziende esercenti attività strumentali ai pubblici servizi;
4. gli importi di cui al numero 1) sono rivalutati annualmente in base all'indice ISTAT dei prezzi al consumo rilevati al 31 dicembre dell'anno precedente;
5. il numero complessivo delle utenze è quello risultante al 31 dicembre dell'anno precedente. Il canone è versato in un'unica soluzione entro il 30 aprile di ciascun anno. Il versamento è effettuato a mezzo di conto corrente postale intestato al comune o alla provincia recante, quale causale, l'indicazione dell'art. 63, comma 2, lettera f), del D. Lgs. n. 446 del 1997. I comuni e le province possono prevedere termini e modalità diversi da quelli predetti inviando, nel mese di gennaio di ciascun anno, apposita comunicazione alle aziende di erogazione di pubblici servizi, fissando i termini per i conseguenti adempimenti in non meno di novanta giorni dalla data di ricezione della comunicazione.

La scelta effettuata dal legislatore di individuare il descritto criterio di determinazione delle entrate in esame deve essere ricercata nella valutazione fatta *a priori* delle preminenti ragioni di pubblica utilità che caratterizzano le occupazioni poste in essere per l'erogazione di servizi pubblici, scelta che ha portato all'individuazione di una particolare tariffa differenziata che risulta di più agevole determinazione proprio perché commisurata alle utenze e non alla superficie effettivamente occupata.

Tale sistema preclude, quindi, agli enti locali la facoltà di determinare la tariffa TOSAP o COSAP secondo altri criteri o di aumentarla oltre il limite massimo espressamente stabilito dalla norma.

L'unica eccezione è costituita dalla rivalutazione della tariffa che deve essere effettuata annualmente in base all'indice ISTAT e che deve essere calcolata ed applicata direttamente dai soggetti che effettuano le occupazioni in discorso, senza necessità di una preventiva comunicazione o provvedimento da parte degli enti locali.

Per quanto riguarda gli ulteriori criteri di imposizione, si deve aggiungere che la misura della tassa o del canone, a norma del comma 3, dell'art. 63, del D.Lgs. n. 446 del 1997, può essere maggiorata *"di eventuali effettivi e comprovati oneri di manutenzione in concreto derivanti dall'occupazione del suolo e del sottosuolo, che non siano, a qualsiasi titolo, già posti a carico delle aziende che eseguono i lavori."*

La formulazione della norma, che tiene conto anche delle pronunce della giurisprudenza amministrativa (Cfr: TAR Lombardia, sentenza n. 3029 del 28 giugno 2002), comporta il superamento di tutte le questioni sorte in ordine all'applicazione indiscriminata di maggiorazioni per oneri di manutenzione che venivano richiesti anche quando i lavori di manutenzione erano già posti a carico dell'azienda.

Inoltre, la stessa norma dispone che dalla misura complessiva del canone ovvero della tassa *"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"*.

Tale norma risponde all'esigenza di evitare una duplicazione di oneri connessi alla stessa occupazione.

Tra detti oneri deve essere sicuramente annoverato il canone previsto dai commi 7 e 8, dell'art. 27 del D. Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, recante le disposizioni sul codice della strada, che disciplinano le formalità per ottenere il rilascio delle autorizzazioni e delle concessioni richieste per le occupazioni che interessano strade non statali, prevedendo il pagamento di una somma che, come affermato da costante giurisprudenza (Cfr. *ex multis:* Corte di Cassazione, sez.V, sentenze 27 ottobre 2006, n. 23244 e 31 luglio 2007, n. 16914), deve essere corrisposta anche nel caso in cui per la stessa occupazione viene pagata la TOSAP o il COSAP.

Pertanto, la lettura coordinata delle norme innanzi richiamate comporta che, ferma restando la debenza del canone del codice della strada per l'intero ammontare, è solo dall'importo dovuto a titolo di TOSAP (ovvero di COSAP) che va detratto quello del canone del codice della strada.

A titolo meramente esemplificativo si può ipotizzare il caso in cui:

- l'importo della TOSAP è pari a € 2000;
- la somma dovuta a titolo di canone del codice della strada è pari a € 2300;

il contribuente è tenuto al pagamento di € 2300 per il canone del codice della strada, mentre nulla deve versare a titolo di TOSAP, poiché la differenza tra gli importi dovuti per la TOSAP e per il canone del codice della strada (€ 2000 – € 2300) è pari a - € 300 e non dà quindi luogo a nessun debito o credito di imposta.

Viceversa se:

- l'importo della TOSAP è pari a € 1500;
- la somma dovuta a titolo di canone del codice della strada è pari a € 1300;

l'interessato è tenuto al pagamento di:

- € 1300 a titolo di canone del codice della strada;
- € 200 per la TOSAP, poiché la differenza tra gli importi dovuti a titolo di TOSAP e quelli dovuti per il canone del codice della strada (€ 1500 – € 1300) è pari a € 200.

Si deve ricordare, altresì, che in base alla disposizione dell'art. 17, comma 63, della legge n. 15 maggio 1997, n. 127, il consiglio comunale può stabilire agevolazioni, fino alla totale esenzione, della TOSAP per le occupazioni gravate da canoni concessori non ricognitori.

Si deve, inoltre, precisare che alla TOSAP si aggiunge l'eventuale contributo *una tantum* per le spese di costruzione delle gallerie di cui all'art. 47, comma 4, del D.Lgs. n. 507 del 1993, richiamato espressamente anche ai fini COSAP dall'art. 93 del D.Lgs. 1° agosto 2003, n. 259, di cui si parlerà di seguito, per le occupazioni realizzate dagli operatori che forniscono reti di comunicazione elettronica.

c) I SOGGETTI TENUTI AL PAGAMENTO DELLA TOSAP E DEL COSAP

Relativamente ai soggetti tenuti al pagamento della TOSAP o del COSAP occorre precisare che l'evoluzione tecnologica raggiunta nel settore dei servizi di pubblica utilità ha comportato che i cavi e le condutture che vengono installati sul suolo e nel sottosuolo siano suscettibili di essere contemporaneamente utilizzati da diverse società di erogazione di pubblici servizi, che non sono, però, titolari delle suddette infrastrutture con le quali si realizzano le occupazioni stesse, come ad esempio, avviene nel campo delle telecomunicazioni.

Questi ultimi soggetti amministrano, comunque, il rapporto di gestione delle utenze a cui fa riferimento l'art. 63, comma 2, lettera f) del D.Lgs. n. 446 del 1997 per il calcolo della TOSAP o del COSAP.

Una lettura dinamica delle norme in questione, che si rende necessaria al fine di non vederne vanificata la portata, induce a ritenere che ciascuna società che fruisce, a qualunque titolo, di dette infrastrutture deve corrispondere direttamente al competente ente locale gli importi dovuti a titolo di TOSAP o di COSAP calcolati sulla base del numero delle proprie utenze.

Tale procedura, oltre ad essere preferibile sotto l'aspetto della semplificazione perseguita dal legislatore, si profila aderente allo spirito della norma, poiché è innegabile che non solo le società che materialmente effettuano l'occupazione del suolo pubblico ma anche quei soggetti che contestualmente utilizzano dette strutture svolgono un servizio di pubblica utilità. Questi ultimi, inoltre, effettuano anch'essi

un'occupazione del suolo pubblico, seppure in via mediata, attraverso cioè l'utilizzazione dei cavi e delle condutture di altri soggetti.

Occorre anche evidenziare che in altri casi si assiste, invece, ad una netta separazione, attuata in via legislativa, tra soggetti titolari delle infrastrutture e soggetti titolari del contratto di somministrazione del bene distribuito per il tramite delle infrastrutture stesse.

Ciò si è verificato, ad esempio:

- con il D.Lgs. 23 maggio 2000, n. 164, concernente le disposizioni di "*attuazione della direttiva n. 98/30/CE recante norme comuni per il mercato interno del gas naturale, a norma dell'art. 41 della legge 17 maggio 1999, n. 144"*, il cui art. 21 ha imposto la separazione dell'attività di distribuzione del gas da quella di vendita;
- con il D.L. 18 giugno 2007, n. 73, convertito dalla legge 3 agosto 2007, n. 125 con il quale sono state disposte "*misure urgenti per l'attuazione di disposizioni comunitarie in materia di liberalizzazione dei mercati dell'energia*", il cui art. 1 ha imposto la separazione dell'attività di distribuzione dell'energia elettrica da quella di vendita della stessa.

In tali ipotesi, il pagamento delle entrate in discorso deve essere effettuato dalla società titolare della rete di distribuzione, tenendo conto del numero delle utenze attivate dalle società che svolgono l'attività di vendita entro la data del 31 dicembre dell'anno precedente.

La società titolare della rete di distribuzione deve, quindi, comunicare all'ente locale il numero complessivo delle utenze attivate dalle varie società che svolgono l'attività di vendita e versare i relativi importi dovuti a titolo di TOSAP o di COSAP.

Le norme in esame, come anche illustrato nella risoluzione n. 7/DPF del 14 maggio 2002, si applicano anche alle aziende esercenti attività strumentali all'erogazione di servizi pubblici, vale a dire alle aziende che hanno infrastrutture che permettono ad altri soggetti di fornire il servizio, ma che, al contrario di questi ultimi, non hanno alcun rapporto diretto con l'utente.

Tra le società esercenti attività strumentali all'erogazione di servizi pubblici rientrano anche le aziende che, pur ponendo in essere occupazioni con cavi e condutture, tuttavia non raggiungono con tali strutture i singoli utenti, in quanto trasportano i beni ed i servizi da erogare solo per un tratto limitato, al termine del quale subentra un altro vettore di diversa natura (come, ad esempio, l'etere).

Tali aziende devono perciò corrispondere l'importo minimo di € 516,46, come dispone espressamente la norma di cui al numero 3) della lettera f) del comma 2 dell'art. 63 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

d) LE OCCUPAZIONI PERMANENTI REALIZZATE IN PARTICOLARI SETTORI

Il sistema normativo appena delineato va completato con l'analisi delle seguenti disposizioni che sono riferite a particolari settori e che interessano, comunque, sia la TOSAP che il COSAP.

L'art. 10 della legge 1° agosto 2002, n. 166, concernente *"Disposizioni in materia di infrastrutture e trasporti"*, in base al quale il COSAP *"applicato alle occupazioni permanenti e temporanee per la realizzazione di infrastrutture pubbliche e private di preminente interesse nazionale destinate all'erogazione di servizi di pubblica utilità, è determinato in modo da comprendere nel suo ammontare la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche di cui al capo II del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, nonché ogni altro onere imposto dalle province e dai comuni per le occupazioni connesse con la realizzazione di dette infrastrutture"*.

Occorre sottolineare che la norma in esame prevede la necessità di comprendere nel computo del COSAP anche la TOSAP, quando, invece, le due entrate sono caratterizzate, come è stato già puntualizzato, dal principio dell'alternatività.

La norma, che genera indubbiamente confusione e difficoltà applicative, deve essere, quindi, interpretata nel senso di considerarla come un rafforzamento del criterio di determinazione degli importi in esame, di modo che l'unica applicazione logica che deve emergere dalla disposizione in questione è quella di dover assolvere o la TOSAP o il COSAP.

A tal proposito è necessario precisare che gli enti locali non possono imporre il pagamento di altri oneri, come più razionalmente affermato dall'art. 93 del D. Lgs. n. 259 del 2003.

Una diversa interpretazione equivarrebbe a porre l'art. 10 della legge n. 166 del 2002, in contrasto con i principi che regolano la materia.

Una particolare modalità di determinazione della TOSAP o del COSAP si rinviene nel settore dei servizi di comunicazione elettronica. Infatti, l'art. 93 del D. Lgs. n. 259 del 2003, che ha approvato il *"Codice delle comunicazioni elettroniche"*, prevede che:

"1. Le pubbliche Amministrazioni, le Regioni, le Province ed i Comuni non possono imporre, per l'impianto di reti o per l'esercizio dei servizi di comunicazione elettronica, oneri o canoni che non siano stabiliti per legge.

2. Gli operatori che forniscono reti di comunicazione elettronica hanno l'obbligo di tenere indenne l'Ente locale, ovvero l'Ente proprietario, dalle spese necessarie per le opere di sistemazione delle aree pubbliche specificamente coinvolte dagli interventi di installazione e manutenzione e di ripristinare a regola d'arte le aree medesime nei tempi stabiliti dall'Ente locale. Nessun altro onere finanziario o reale può essere imposto, in base all'articolo 4 della legge 31 luglio 1997, n. 249, in conseguenza dell'esecuzione delle opere di cui al Codice, fatta salva l'applicazione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche di cui al capo II del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, oppure del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche di cui all'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni ed integrazioni, calcolato secondo quanto previsto dal comma 2, lettera e), del medesimo articolo, ovvero dell'eventuale contributo una tantum per spese di costruzione delle gallerie di cui all'articolo 47, comma 4, del predetto decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507".

Occorre osservare che in questo caso la norma ha colto in maniera corretta il meccanismo di applicazione delle due entrate, laddove ha affermato i principi dell'alternatività e dell'esclusività.

In merito a quest'ultimo principio bisogna evidenziare il fatto che detta disposizione più volte ribadisce il divieto di imposizione di oneri finanziari o reali diversi o ulteriori rispetto alla TOSAP o,

in alternativa, al COSAP; pertanto gli enti locali non possono imporre in tale materia, con proprio regolamento, oneri differenti da quelli appena citati anche se previsti dalla legge, come, ad esempio, quello stabilito dall'art. 27 del codice della strada di cui si è fatta innanzi menzione.

Relativamente alla concreta determinazione della TOSAP o del COSAP, è necessario sottolineare che l'art. 93 in discorso non determina un regime applicativo differente da quello previsto in generale dall'art. 63, comma 2, lettera f), del D. Lgs. n. 446 del 1997, nonostante che la norma stabilisca che il COSAP debba essere *"calcolato secondo quanto previsto dal comma 2, lettera e)"* dell'art. 63 in esame.

E' evidente, infatti, il refuso in cui è incorso il legislatore che ha richiamato erroneamente anzichè la lettera f), la lettera e) della norma in esame, in base alla quale tra i criteri cui deve essere informato il regolamento dell'ente locale rientra quello della previsione di "*speciali agevolazioni per occupazioni ritenute di particolare interesse pubblico e, in particolare, per quelle aventi finalità politiche e istituzionali*". Infatti la disposizione della lettera f) già tiene in considerazione il particolare interesse pubblico dell'occupazione a cui fa riferimento la lettera e), circostanza che, come già precisato, ha determinato proprio la creazione di una particolare tariffa per le fattispecie in questione.

Né sembra essere decisiva un'interpretazione diversa, visto che le agevolazioni possono sempre essere riconosciute dai regolamenti degli enti locali, in base all'art. 52 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

e) LE ESENZIONI DALLA TOSAP

L'art. 49, comma 1, lettera e), del D. Lgs. n. 507 del 1993, prevede un'esenzione dalla TOSAP per 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 stessa.

Tale esenzione può essere accordata anche nel caso in cui detta devoluzione interessi solo una parte degli impianti in questione, come affermato nella risoluzione n. 4/DPF del 20 febbraio 2002, in cui è stato precisato che l'esenzione in esame deve essere accordata dall'ente locale in misura direttamente proporzionale alla lunghezza degli impianti di cui se ne è prevista la devoluzione gratuita al termine della concessione.

Un esempio potrebbe essere quello di applicare alla TOSAP complessivamente dovuta, la percentuale scaturente dal rapporto tra gli impianti non suscettibili di devoluzione al termine della concessione ed il totale degli impianti stessi, presupponendo una distribuzione uniforme delle utenze sulla rete.

Se, quindi, l'importo della TOSAP, calcolata ad utenze è pari a € 1.000 e gli impianti non devoluti costituiscono il 60% della totalità della loro lunghezza, la tassa da corrispondere è pari a € 600.

Al riguardo, è necessario precisare che tale modalità di ripartizione deve essere appositamente disciplinata nei regolamenti degli enti locali.

2. OCCUPAZIONI TEMPORANEE.

Allo scopo di pervenire ad una corretta ed uniforme applicazione delle norme vigenti nel campo delle occupazioni temporanee, si delinea di seguito l'ambito applicativo delle disposizioni di riferimento.

a) DEFINIZIONE E NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Si deve precisare che i soggetti che pongono in essere le occupazioni con cavi e condutture possono effettuare anche occupazioni di carattere temporaneo.

In materia di TOSAP per la definizione di occupazioni temporanee occorre fare riferimento all'art. 42, comma 1, lettera b) del D.Lgs. n. 507 del 1993, in base al quale "*sono temporanee le occupazioni di durata inferiore all'anno*". E' utile richiamare a questo proposito le citate sentenze n. 27048 del 2007 e n. 18250 del 2003.

Per quanto concerne, invece, il COSAP l'unica disposizione per individuare dette occupazioni è quella contenuta nel comma 2, lettera g) dell'art. 63 del D.Lgs. n. 446 del 1997, che, disciplinando le occupazioni abusive temporanee, stabilisce che queste *" si presumono effettuate dal trentesimo giorno antecedente la data del verbale di accertamento, redatto da competente pubblico ufficiale"*.

b) I CRITERI COMUNI DI DETERMINAZIONE DEGLI IMPORTI DOVUTI A TITOLO DI TOSAP E DI COSAP TEMPORANEA

Ciò premesso, per quanto riguarda la quantificazione della TOSAP nel caso di specie si applicano le disposizioni contenute negli artt. 45 e 47, comma 5, del D.Lgs. n. 507 del 1993.

L'art. 45 prevede un particolare sistema tariffario valido per tutte le occupazioni temporanee ed al comma 5 una speciale riduzione, pari al 50 per cento delle tariffe di cui al comma 2, per le occupazioni poste in essere "*per i fini di cui all'art. 46*" e cioè proprio per i lavori effettuati per la realizzazione delle occupazioni con cavi e condutture.

Il successivo art. 47, invece, prevede al comma 5 che per le occupazioni aventi carattere temporaneo realizzate con cavi e condutture, la TOSAP, in deroga a quanto disposto dall'art. 45, è applicata dai comuni e dalle province in misura forfetaria con specifiche tariffe deliberate dall'ente locale sulla base di quelle stabilite dalla norma in esame.

La situazione appare, invece, del tutto diversa per quanto riguarda la quantificazione del COSAP giacchè, proprio in virtù dell'opera di defiscalizzazione attuata dal legislatore con l'art. 63 del

D.Lgs. n. 446 del 1997, le occupazioni temporanee, seppure menzionate nel comma 1 dello stesso articolo, non sono tuttavia oggetto di una disciplina di dettaglio come, invece, avviene per la TOSAP.

Gli unici parametri di riferimento per la previsione delle tariffe per tale tipologia di occupazioni sono quelli contenuti nel comma 2 dell'art. 63, che fissa in generale le regole per l'esercizio della potestà regolamentare degli enti locali in materia di COSAP. In particolare, ciascun ente locale deve costruire la tariffa per le occupazioni temporanee in questione tenendo conto, tra l'altro, dei criteri contenuti nelle lettere:

"b) classificazione in categorie di importanza delle strade, aree e spazi pubblici;

c) indicazione analitica della tariffa determinata sulla base della classificazione di cui alla lett. b), dell'entità dell'occupazione, espressa in metri quadrati o lineari, del valore economico della disponibilità dell'area nonché del sacrificio imposto alla collettività, con previsione di coefficienti moltiplicatori per specifiche attività esercitate dai titolari delle concessioni anche in relazione alle modalità dell'occupazione;

e) previsione di speciali agevolazioni per occupazioni ritenute di particolare interesse pubblico e, in particolare, per quelle aventi finalità politiche ed istituzionali".

c) LE OCCUPAZIONI TEMPORANEE REALIZZATE IN PARTICOLARI SETTORI

Si deve precisare che per le occupazioni temporanee effettuate su suolo pubblico dalle società operanti nel campo della comunicazione elettronica le disposizioni appena citate si applicano anche in virtù del comma 10 dell'art. 88 del D.Lgs. n. 259 del 2003, relativo alle *"Opere civili, scavi ed occupazione di suolo pubblico"*, attraverso il rinvio alle disposizioni contenute nell'art. 93, dello stesso decreto legislativo, in caso di scavi ed occupazioni del suolo pubblico effettuate al fine di installare le infrastrutture di comunicazione elettronica. Anche in questa ipotesi la disposizione in questione ribadisce che nessun altro onere può essere imposto ad eccezione della TOSAP e del COSAP.

IL DIRETTORE GENERALE DELLE FINANZE