



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
PRIMA SEZIONE CIVILE

Composta da:

Guido Mercolino

Presidente

Annamaria Casadonte

Consigliera Rel.

Luigi d'Orazio

Consigliere

Federico Vincenzo Amedeo Rolfi

Consigliere

Eleonora Reggiani

Consigliera

ha pronunciato la seguente

Oggetto:

PUBBLICA	AMMI-
NISTRAZIONE	
Cosap	

Ud.28/01/2026 CC

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 884/2025 R.G. proposto da:

[REDACTED] S.p.a. in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato [REDACTED] unitamente agli avvocati [REDACTED]

[REDACTED] con domicilio digitale [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

-ricorrente-

contro

Comune Di Forlì in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato [REDACTED] con domicilio digitale [REDACTED]

[REDACTED]

-controricorrente-

contro

[REDACTED] S.p.a. in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato [REDACTED] con domicilio digitale [REDACTED]

-controricorrente-



avverso la sentenza della Corte d'Appello di Bologna n. 1215/2024 depositata il 04/06/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28/01/2026 dalla consigliera Annamaria Casadonte.

RILEVATO CHE

1. [REDACTED] S.p.A., quale concessionario per accertamento e riscossione del Cosap del Comune di Forlì, emetteva nei confronti di [REDACTED] l'avviso di accertamento Cosap n. [REDACTED] per l'anno 2012, per € 374.335,00 (canone, interessi e sanzioni) sul presupposto della applicabilità del Cosap alle occupazioni del soprasuolo comunale con cavalcavia/pontoni autostradali (attraversamenti sovrastanti strade comunali).
2. La società [REDACTED] chiedeva con atto di citazione davanti al Tribunale di Forlì l'accertamento della mancanza dell'obbligo di pagamento del Cosap ed il conseguente annullamento/disapplicazione/inefficacia dell'avviso, deducendo (tra l'altro) il difetto di motivazione, l'assenza dei presupposti di legge, l'assenza di [REDACTED] tra le "fattispecie di occupazione" soggette a Cosap nel regolamento comunale (Allegato C) e pertanto la disapplicazione della sanzione irrogata.
3. Il Comune di Forlì e [REDACTED] si costituivano chiedendo il rigetto della domanda.
4. Il Tribunale di Forlì rigettava la domanda di [REDACTED] con sentenza n. 619/2021.
5. [REDACTED] s.p.a. impugnava la sentenza, riproponendo tre profili di gravame: i) l'inapplicabilità del Cosap per assenza dei presupposti di legge; ii) assenza dell'autostrada nelle fattispecie imponibili del regolamento (Allegato C); l'inapplicabilità della sanzione per occupazione abusiva.



6. Il Comune e ■■■■ resistevano costituendosi nel giudizio d'appello, al termine del quale la Corte d'Appello di Bologna, con sentenza n. 1215/2024 (dep. 4 giugno 2024), ha rigettato l'appello e confermato la pretesa, richiamando l'orientamento di legittimità secondo cui il Cosap è il corrispettivo di un'utilizzazione particolare del bene pubblico e non richiede un formale atto di concessione, essendo sufficiente l'occupazione di fatto; quindi la società concessionaria statale che realizzi/gestisca un'opera pubblica occupando spazi del demanio locale è tenuta al pagamento del canone.

7. La cassazione della sentenza d'appello è chiesta da ■■■■ s.p.a. con ricorso notificato il 2/1/2025 ed affidato a tre motivi cui resistono ■■■■ con controricorso illustrato da memoria e il Comune di Forlì con controricorso.

CONSIDERATO CHE

8. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 63, comma 1, d.lgs. 446/1997 e delle leggi "storiche" sulla costruzione/autorizzazione della rete autostradale (L. 463/1955, L. 729/1961, L. 385/1968), per non avere la Corte d'appello considerato che sarebbe assente il presupposto applicativo del canone-corrispettivo.

8.1. Il Cosap presuppone occupazioni di aree/spazi appartenenti al demanio o patrimonio indisponibile dell'ente locale; "a contrario" sarebbero escluse occupazioni di spazi che non appartengono a tali categorie locali.

8.2. Per le infrastrutture autostradali il Comune sarebbe privo di qualsiasi potestà/potere dispositivo (limitare tempi/modi, revocare, imporre rimozione e ripristino, ecc.), poteri che competerebbero allo Stato: se l'ente non può "disporre", non può nemmeno configurarsi una "concessione reale o presunta", della quale il Cosap sarebbe il corrispettivo.

9. Con il secondo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dello art. 63 D.Lgs. 446/1997 e degli artt. 19-20 del Regolamento Cosap del



Comune di Forlì, sostenendo che il Regolamento assoggetta a canone solo le fattispecie elencate nell'Allegato C, nel quale non compare l'autostrada.

10. I due motivi, strettamente connessi possono essere esaminati congiuntamente e sono infondati.

11. Come già rilevato da questa Corte in analogia vertenza (cfr. Cass. n. 6830/2025) si impone, preliminarmente, per ragioni di chiarezza una ricostruzione normativa.

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

13. 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 dello 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».

14. 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...».

15. 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 patrimo-



nio 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».

16. 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.

17. 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'occu-



pazione, 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).

18. Invero, il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, istituito dal d.lgs. n. 446 del 1997, come modificato dalla legge 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., 10/6/2021 n. 16395).

19. 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. Un. n. 12167 del 19/8/2003).

20. 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).

21. 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.

22. 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.

23. La 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 nonché 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).

24. 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 5/11/2019).

25. 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 7/05/2020 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.

26. Nel caso in esame, il Comune si è avvalso della facoltà ed ha istituito il Cosap con Regolamento.

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

28. 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.

29. 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 [REDACTED] quale società concessionaria della 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. Un., 61/2016).

30. 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 gestio-



ne 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; Cass., n. 25614 del 2024).

31. 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).

32. 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 Forlì, 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).

33. Questi elementi sono più che sufficienti a radicare la debenza del canone in capo alla concessionaria e occupante [REDACTED] 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".

34. 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.

35. 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 [REDACTED]. Ciò che rende irrilevante la natura demaniale dell'autostrada ed il ritorno della stessa allo stato al tempo della concessione (Cass. n. 25614 del 2024; 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).

36. 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".

37. 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).

38. 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).



39. 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 [REDACTED] 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.

40. 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).

41. 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; Cass., n. 25614 del 2024).

42. 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'e-



senzione, in quanto la posizione 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 [REDACTED] 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).

43. Ciò senza dimenticare la natura di stretta interpretazione delle norme tributarie che prevedano esenzioni o agevolazioni (Cass., sez. 5, 30/05/2024, 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).

44. 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 necessarie 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 all'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).

45. 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 sue-



sposti 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 Forlì (in tal senso Cass., sez. 1, 18/4/2023, n. 10351).

46. Le sentenze amministrative citate dalla ricorrente non sono in grado di travolgere l'indirizzo giurisprudenziale di legittimità ormai consolidato (Cass., sez. 1, 18 aprile 2023, n. 10351; Cass., n. 25614 del 2024).

47. 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.

48. 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 «[il] 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».

49. A detto ragionamento, invero espresso per sillogismo *a contrario* non del tutto lineare, osta proprio il disposto dell'art. 30 del regolamento provinciale Cosap applicabile *ratione temporis*, a mente del quale sono esen-



tate dal pagamento del canone «le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, provincie, comuni e loro consorzi, da enti religiosi per l'esercizio di culti ammessi nello stato, da enti pubblici e privati, diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, per finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità educazione, cultura e ricerca scientifica». 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.

50. 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.

51. Non è idonea al mutamento giurisprudenziale richiesto la nota del MIT prot. 15776 del 21/6/2023 che attiene alla costruzione delle infrastrutture pubbliche, fra cui [REDACTED]. In tal caso deve seguirsi 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, uni-



tamente agli enti locali, nell'ambito della Conferenza di servizi, non esime la società concessionaria, che gestisce le [REDACTED] incassando i relativi profitti, dall'obbligo di pagare il Cosap per l'attraversamento dei pontoni sulle strade comunali o provinciali. Per tale ragione va anche superato quanto osservato [REDACTED] riportando le conclusioni della Procura Generale in altro giudizio, 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».

52. 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 [REDACTED] – 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.

53. Quanto, poi, alla distinzione tra «esclusione» ed «esenzione», non si ritiene di aderire all'interpretazione per cui nella fattispecie in esame ci si troverebbe dinanzi ad una «esclusione» dall'imposta, perché fuori perimetro impositivo e non ad una esenzione. Per [REDACTED] 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». Si muove, dunque, dalla 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 sussis-



stenti 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».

54. 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.

55. Pertanto, il binomio di riferimento è rappresentato da: proventi esclusi-spese deducibili; proventi esenti-spese non deducibili. Nel caso in esame, non v'è dubbio (Cass., n. 25614 del 2024), 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»).

56. Ad una norma impositiva generale si contrappone, allora, una norma particolare, la quale esclude l'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%.

57. Non convince, quindi, l'asserto di [REDACTED] per 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 auto-



stradale conferma dunque che la presente fattispecie è esclusa dall'ambito applicativo Cosap».

58. Al contrario, invece, proprio la distinzione tra i concetti di esclusione ed esenzione di imposta, conduce ad un risultato diametralmente opposto a quello invocato [REDACTED]. La norma applicata, ossia l'art. 49 del d.lgs. n. 507 del 1993 chiarisce che si tratta di «esenzione», e non di esclusione.

59. Con il terzo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 63, comma 2, lett. g) e g-bis), d.lgs. 446/1997 e dell'art. 34 del Regolamento Cosap, per assenza dei presupposti della sanzione irrogata (pari al 200% del canone) e violazione dei principi di legalità, specificità e tassatività.

60. La società ha contestato l'illegittimità della pretesa Cosap per violazione dell'art. 20 comma 3, del regolamento comunale, a mente del quale «le fattispecie di occupazione, che danno luogo all'applicazione del canone istituito con regolamento, sono quelle elencate nell'allegato C del regolamento medesimo». Nell'allegato C, tuttavia, non viene menzionata l'autostrada. Sul punto il Giudice d'appello ha ritenuto che, però, l'art. 19 del regolamento definisce come abusive le occupazioni realizzate senza la concessione o l'autorizzazione comunale e prevede che a tale occupazione si applica un'indennità pari al canone maggiorato del 50%. Tale capo della sentenza sarebbe illegittimo. Contrariamente a quanto ritenuto dal Giudice d'appello, però, ad avviso della ricorrente, «il citato art. 20 indica in generale l'oggetto del canone, includendovi l'occupazione non solo autorizzata dall'ente locale, ma anche abusiva, mentre l'art. 19 disciplina, più in particolare, le occupazioni abusive, cioè quelle senza la concessione o l'autorizzazione comunale, «che rientrano comunque nell'oggetto del canone ai sensi del già citato art. 20». Pertanto, tale ultima norma definisce e circoscrive l'ambito applicativo generale del COSAP, prevedendo espressamente tra le fattispecie di occupazione quelle di cui all'allegato C. Detto allegato contiene un'elencazione puntuale e dettagliata delle fattispecie di occu-



pazione, ma «non menziona affatto l'autostrada come fattispecie assoggettabile a Cosap».

61. Il motivo è infondato.

62. Infatti, come correttamente rilevato dalla Corte d'appello, le fattispecie di occupazione abusiva, quindi prive di concessione o autorizzazione comunale, non sono solo quelle previste dall'art. 20 del regolamento comunale, ma anche quelle individuate dall'art. 19 dello stesso regolamento.

63. Chiarisce l'art. 19 del regolamento che «sono abusive le occupazioni realizzate senza la concessione o l'autorizzazione comunale». Pertanto, non v'è motivo per escludere i pontoni autostradali da tali forme di occupazione.

64. In conclusione il ricorso va respinto.

65. In applicazione del principio della soccombenza parte ricorrente è condannata alla rifusione delle spese di lite a favore di ciascuna delle parti controricorrenti nella misura liquidata in dispositivo.

66. Sussistono i presupposti processuali per il versamento - ai sensi dello art. 13, comma 1-quater, del d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115 -, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per l'impugnazione, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore di ciascun controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 8.000,00 per compensi, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore



importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 28/01/2026.

Il Presidente

Guido Mercolino

