

# Azienditalia

## FINANZA E TRIBUTI

Mensile di aggiornamento su finanza, tributi e contenzioso degli enti locali

# ENTI LOCALI

[www.edicolaprofessionale.com/azienditaliafinanzatributi](http://www.edicolaprofessionale.com/azienditaliafinanzatributi)

7  
2017

**Tributi di sbarco tra equa tassazione dei flussi turistici ed esigenze di coordinamento regionale**

**La detrazione IRES per le spese di risparmio energetico sostenute dagli enti pubblici**

**TARI Puntuale: il regolamento che ne fissa i criteri**



# RIFORMA CODICE DEGLI APPALTI

a cura di PAOLA COSMAI

La nuova collana **Riforma Codice degli appalti** offre un orientamento informativo e formativo sul nuovo codice degli appalti pubblici. Si compone di **4 volumi e 4 corsi e-learning** integrati, proposti in duplice modalità: una versione per **operatori della P.A.** e una per **avvocati**, con riconoscimento dei **crediti formativi**.

In particolare si tratta di:

- **Il nuovo codice degli appalti pubblici**
- **Il regime dei contratti esclusi e il partenariato pubblico-privato**
- **Le procedure di affidamento**
- **La gestione del contenzioso giudiziale e stragiudiziale**

Tutti i volumi sono consultabili gratuitamente anche in formato digitale all'interno del servizio on-line [lamiabiblioteca.com](http://lamiabiblioteca.com)



 [shop.wki.it](http://shop.wki.it)  02.82476.794  
 [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)

 **Wolters Kluwer**  
When you have to be right



## In primo piano

<b>Tassa per l'Occupazione di Spazi e Aree Pubbliche</b>	Non spetta l'esenzione se viene devoluta la sola rete stradale di distribuzione del gas di Girolamo Ielo	<b>607</b>
<b>Contributo di sbarco</b>	Tributi di sbarco tra equa tassazione dei flussi turistici ed esigenze di coordinamento regionale di Claudio Sciancalepore	<b>611</b>
<b>TARI Puntuale</b>	Il regolamento che fissa i criteri di Alberto Pierobon	<b>627</b>
<b>Imposta sul Reddito delle Società</b>	Il punto sulla detrazione IRES per le spese di risparmio energetico sostenute dagli enti pubblici di Stefano Lizzani e Cristoforo Florio	<b>633</b>
<b>Tassa per l'Occupazione di Spazi e Aree Pubbliche</b>	L'esenzione TOSAP esplica effetti di giudicato esterno di Ignazio Buscema	<b>643</b>
<b>Tassa per lo Smaltimento dei Rifiuti Solidi Urbani</b>	La Cassazione ribadisce che il garage è soggetto a TARSU di Alessandro Galante	<b>648</b>

## Il punto su...

<b>Imposta Comunale sugli immobili - Imposta Municipale Propria</b>	La convenzione con il comune non può derogare gli obblighi ICI/IMU di Salvatore Servidio	<b>652</b>
<b>Imposta Comunale sugli Immobili - Imposta Municipale Propria</b>	Il Comune non ha alcun obbligo di notificare al contribuente la rendita catastale di Federico Gavioli	<b>657</b>

## Rubriche

<b>Quesiti</b>	Giro di posta a cura di Marco Nocivelli	<b>661</b>
<b>Sintesi e commenti</b>	Rassegna di interpretazioni e pareri della Corte dei conti a cura di Francesco Strocchia	<b>663</b>

## Documenti

<b>Legislazione</b>		<b>665</b>
	Tassa automobilistica - Determinazione del maggior gettito da attribuire allo Stato per il 2013 <i>Ministero dell'economia e delle finanze - Decreto 8 maggio 2017</i>	<b>665</b>
	Controlli - Relazione annuale del Presidente della Regione su controlli interni e controlli effettuati nell'anno 2016: linee guida <i>Corte dei conti - Deliberazione 4 maggio 2017, n. 10/SEZAUT/2017/INPR</i>	<b>665</b>
	Imposta Municipale Propria - Sisma 2012: rimborso ai Comuni interessarti del minor gettito IMU <i>Ministero dell'interno - Decreto 3 maggio 2017</i>	<b>666</b>

# Sommario

Mutui - Riparto provvisorio del Fondo destinato alla estinzione anticipata di mutui e prestiti obbligazionari da parte dei comuni <i>Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali - Direzione centrale della finanza locale - Decreto 2 maggio 2017</i>	<b>666</b>
Finanza territoriale - Fondo sperimentale di riequilibrio: determinati gli importi delle riduzioni di risorse a carico dei comuni <i>Ministero dell'interno - Decreto 2 maggio 2017</i>	<b>667</b>
Finanza territoriale - Contributo per le unioni di comuni e le comunità montane <i>Ministero dell'interno - Decreto 26 aprile 2017</i>	<b>667</b>
Enti locali - Riassegnazione degli spazi finanziari per l'anno 2017 <i>Ministero dell'economia e delle finanze - Decreto 26 aprile 2017</i>	<b>668</b>
Bilancio - I modelli per la certificazione del rendiconto al bilancio 2016 <i>Ministero dell'interno - Decreto 26 aprile 2017</i>	<b>668</b>
Enti locali - Anticipazione di cassa in favore di enti locali sciolti per condizionamenti della criminalità <i>Ministero dell'interno - Decreto 24 aprile 2017</i>	<b>669</b>
TARI Puntuale - Gestione dei rifiuti urbani: i sistemi di misurazione puntuale da parte dei comuni della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico <i>Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare - Decreto 20 aprile 2017</i>	<b>670</b>
Finanziamenti - Dotazione fondo da ripartire per il finanziamento di interventi a favore degli Enti territoriali <i>Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 10 marzo 2017</i>	<b>672</b>
<b>Prassi</b>	<b>675</b>
Imposta/Contributo di soggiorno - Ridenominazione dei codici tributo 3936, 3937 e 3938 <i>Agenzia delle Entrate - Risoluzione 30 maggio 2017, n. 64/E</i>	<b>675</b>
Tributi locali - Salvaguardia equilibri di bilancio: quando si possono modificare i tributi locali <i>Ministero dell'economia e delle finanze - Risoluzione 29 maggio 2017, n. 1/DF</i>	<b>675</b>
Imposta Municipale Propria - Tributo sui servizi indivisibili - Come redistribuire il carico fiscale in presenza del blocco delle aliquote <i>Ministero dell'economia e delle finanze - Risoluzione 29 maggio 2017, n. 2/DF</i>	<b>677</b>
Finanza pubblica - Chiarite le regole di finanza pubblica per il triennio 2017- 2019 per gli enti territoriali <i>Ministero dell'economia e delle finanze, Ragioneria generale dello Stato - Circolare 3 aprile 2017, n. 17</i>	<b>678</b>
<b>Giurisprudenza</b>	<b>701</b>
Tassa per l'Occupazione di Spazi e Aree Pubbliche - Non spetta l'esenzione se viene devoluta la sola rete stradale di distribuzione del gas <i>Cassazione Civile, Sez. V, sentenza 11 maggio 2017 (13 aprile 2017), n. 11687</i>	<b>701</b>
Imposta Comunale sugli Immobili - Imposta Municipale Propria - La convenzione con il comune non può derogare al pagamento del tributo <i>Cassazione Civile, Sez. V, sentenza 28 aprile 2017 (13 aprile 2017), n. 10549</i>	<b>701</b>
Tassa per lo Smaltimento dei Rifiuti Solidi Urbani - Il contribuente deve fornire gli elementi che escludono l'imposizione <i>Cassazione Civile, Sez. V, sentenza 28 aprile 2017 (1° aprile 2017), n. 10545</i>	<b>702</b>



Tassa per l'Occupazione di Spazi e Aree Pubbliche - La tassa e il giudicato esterno <i>Cassazione Civile, Sez. V, sentenza 19 aprile 2017 (10 marzo 2017), n. 9852</i>	<b>703</b>
Tassa per lo Smaltimento dei Rifiuti Solidi Urbani - Esenzione per l'area coperta destinata alla custodia di autovettura <i>Cassazione civile, Sez. VI - 5, ordinanza 31 marzo 2017(11 gennaio 2017), n. 8581</i>	<b>705</b>
Imposta Comunale sugli Immobili - Imposta Municipale propria - Il Comune non ha alcun obbligo di notificare al contribuente la rendita catastale <i>Cassazione Civile, Sez. VI - 5, ordinanza 31 marzo 2017 (22 febbraio 2017), n. 8381</i>	<b>706</b>

## Indici

Cronologico e analitico	<b>708</b>
-------------------------	------------

# Azienditalia

## FINANZA E TRIBUTI

Mensile di aggiornamento su finanza, tributi e contenzioso degli enti locali

### EDITRICE

Wolters Kluwer Italia S.r.l.  
Strada 1, Palazzo F6  
20090 Milanofiori Assago (MI)

### INDIRIZZO INTERNET

www.edicolaprofessionale.com/  
azienditaliafinanzatributi

### DIRETTORE RESPONSABILE

Giulietta Lemmi

### COORDINATORE SCIENTIFICO

Girolamo Ielo

### REDAZIONE

Antonella Baroli (antonella.baroli@wolterskluwer.com)  
Rossella Magnelli (rossella.magnelli@wolterskluwer.com)  
Roberto Moretini (roberto.moretini@wolterskluwer.com)

### REALIZZAZIONE GRAFICA

Wolters Kluwer Italia S.r.l.

### FOTOCOMPOSIZIONE

Sinergie Grafiche s.r.l.  
20094 Corsico (MI) – Viale Italia, 12 –  
Tel. 02/57789422

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori o inesattezze

### PUBBLICITÀ:



Wolters Kluwer

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com  
www.wolterskluwer.it  
Strada 1 Palazzo F6  
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Autorizzazione Tribunale di Milano n. 203  
del 23 marzo 1998

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

#### IPSOA Redazione AZIENDITALIA

Casella Postale 12055 - 20120 Milano  
telefono (02) 82476.822 – telefax (02) 82476.054  
e-mail  
redazione.azienditalia.finanzaetributi-it@wolterskluwer.com

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc.

scrivere o telefonare a:

#### IPSOA Servizio Clienti

Casella postale 12055 – 20120 Milano  
telefono (02) 824761  
telefax (02) 82476.799  
Servizio risposta automatica:  
telefono (02) 82476.999  
e-mail servizioclienti.ipsoa@wolterskluwer.com

Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa – Spedizione in abbonamento Postale – D.L. 353/2003 (conv. in L. 27 febbraio 2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano  
Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991  
Iscrizione al R.O.C. n. 1702

### ABBONAMENTI

Gli abbonamenti, in modalità digitale, hanno durata 12 mesi con formula rolling dalla data di sottoscrizione e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 90 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a:  
Wolters Kluwer Italia S.r.l. Strada 1, Pal. F6, Milanofiori, 20090 Assago (MI).  
Servizio Clienti: tel. 02.824761;  
Indirizzo internet: www.servizioclienti.wki.it  
e-mail: servizioclienti.ipsoa@wolterskluwer.com

**ITALIA – ESTERO** – Abbonamento digitale 12 mesi: € 190,00 + IVA  
Arretrati: consultabili online a partire dal 2005, con abbonamento alla raccolta delle annate.  
Abbonamento 12 mesi: € 444 + IVA oppure € 222 + IVA per gli abbonati alla rivista.

### MODALITÀ DI CONSULTAZIONE

La rivista è consultabile in formato digitale su pc, tablet (iOS e Android) e smartphone (Android).  
I fascicoli possono essere scaricati da  
— edicolaprofessionale.com/azienditaliafinanzatributi  
— da App Edicola Professionale, disponibile gratuitamente su AppStore, Google Play, Samsung Apps o Amazon AppStore for Android.

**FORMULA AZIENDITALIA FINANZA E TRIBUTI PIU'**  
(Compendente Azienditalia Finanza e tributi e le due monografie in formato eBook legate alla Rivista)

**ITALIA – ESTERO** - Abbonamento 12 numeri:  
€ 218,00 + IVA

### MODALITÀ DI PAGAMENTO

Il pagamento potrà essere effettuato con un versamento intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Strada 1, Palazzo F6, 20090 Milanofiori Assago (MI), utilizzando le seguenti modalità:  
— Conto Corrente Postale 583203  
— Conto Corrente Bancario IBAN  
IT61M0306933684100000002208

### DISTRIBUZIONE

Vendita esclusiva per abbonamento

Egregio abbonato,  
**ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196.**  
La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D. Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzione - Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Tassa per l'Occupazione di Spazi e Aree Pubbliche

# Non spetta l'esenzione se viene devoluta la sola rete stradale di distribuzione del gas

di Girolamo Ielo - Esperto di finanza territoriale

La Sezione V della Corte di Cassazione con la sentenza 11 maggio 2017, n. 11687 si è pronunciata in ordine all'esenzione TOSAP, anni 1992/1993, per le occupazioni con impianti adibiti al servizio pubblico di cui al comma 1, lett. g), dell'art. 200 del TUFL 14 settembre 1931, n. 1175. A decorrere dal 1° gennaio 1994 l'esenzione è disciplinata dall'art. 49, comma 1, lett. e), D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507. Per la Corte l'esenzione TOSAP prevista in caso di devoluzione gratuita al Comune degli impianti adibiti ai servizi pubblici non compete se viene devoluta la sola rete stradale di distribuzione.

## Le norme che disciplinano l'esenzione

In base alla lett. g), comma 1, dell'art. 200 del TUFL n. 1175/1931, sono esenti dalla tassa "le occupazioni con impianti adibiti al servizio pubblico della distribuzione del gas e dell'acqua potabile nei casi in cui la proprietà degli impianti stessi sia stata trasferita al Comune all'atto della concessione o successivamente, o ne sia prevista nel disciplinare la devoluzione gratuita al Comune al termine della concessione, o, nelle convenzioni stipulate anteriormente all'entrata in vigore del testo unico 14 settembre 1931, n. 1175, siano stati previsti a carico del concessionario oneri in natura o in denaro a titolo di corrispettivo della concessione".

Norma di analogo contenuto è compresa nella lett. e), comma 1, dell'art. 49, D.Lgs. n. 507 del 1993, in cui si dispone che sono esenti dalla tassa "le occupazioni con impianti adibiti ai servizi pubblici nei casi in cui ne sia prevista, all'atto della concessione o successivamente, la devoluzione gratuita al comune o alla provincia al termine della concessione medesima".

Nella circ. 25 marzo 1994, n. 13 il Ministero delle finanze chiarisce "che la disposizione di esonero dal tributo di cui alla lett. e) si riferisce a qualsiasi impianto adibito al servizio pubblico nei casi in cui ne sia stata prevista, all'atto della concessione o successivamente, la devoluzione gratuita al comune o alla provincia; ciò diversamente da quanto disposto dal soppresso art. 200, lett. g) del T.U. per la fi-

nanza locale, che limitava, invece, detto beneficio agli impianti adibiti al servizio pubblico della distribuzione del gas e dell'acqua potabile".

Lo stesso Ministero con la ris. 10 aprile 1996, n. 54 conferma che "in relazione al quesito formulato da codesto Ente con la nota sopradistinta, la scrivente precisa che, ai sensi dell'art. 49, lett. e) del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, le occupazioni realizzate con impianti adibiti a servizi pubblici, nei casi in cui ne sia prevista, all'atto della concessione o successivamente, la devoluzione gratuita al Comune sono esenti dall'imposizione di cui trattasi.

Detta esenzione era prevista espressamente anche nel vigore della previgente normativa all'art. 200, lett. g) del T.U. per la Finanza Locale, approvato con R.D. 14 settembre 1931, n. 1175 e successive modificazioni."

## Prassi e giurisprudenza

Sono esenti dalla tassa le occupazioni (lett. e) con impianti adibiti ai servizi pubblici nei casi in cui ne sia prevista, all'atto della concessione o successivamente, la devoluzione gratuita al comune o alla provincia al termine della concessione medesima. L'esonero dal tributo si riferisce a qualsiasi impianto adibito al servizio pubblico nei casi in cui ne sia stata prevista, all'atto della concessione o successivamente, la devoluzione gratuita al comune o alla

## In primo piano

provincia (Min. fin., circ. 25 marzo 1994, n. 13, ris. 10 aprile 1996, n. 54).

Una società, dopo aver premesso che, a suo avviso, è da ritenersi pacifica l'assoggettabilità alla tassa per le occupazioni realizzate da aziende appaltatrici del servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani, chiede al Ministero delle finanze di conoscere se ad esse sia applicabile la disposizione di cui alla lett. e) dell'art. 49 del D.Lgs. n. 507/1993, secondo la quale sono esentate dal tributo le occupazioni realizzate con impianti adibiti a pubblici servizi nei casi in cui, all'atto della concessione o successivamente, ne sia prevista la devoluzione gratuita all'Ente locale al termine della concessione medesima.

In particolare la società chiede di conoscere se le attrezzature come i cassonetti, autospazzatrici, camion di raccolta, ecc., integrino il concetto di impianto recato dalla norma agevolativa e se l'eventuale previsione di devoluzione gratuita di dette attrezzature operi solo dalla data della stipula della convenzione o abbia effetto retroattivo liberatorio anche per annualità precedenti.

In sede di risposta il Ministero condivide l'assunto della società, secondo il quale le società appaltatrici di un pubblico servizio, come quello della raccolta dei rifiuti solidi, sono soggette alla tassa di cui trattasi. Infatti, le occupazioni realizzate dalle stesse non rientrano nell'ipotesi esonerativa di cui all'art. 49, lett. a) del D.Lgs. n. 507/1993 riferibile alle occupazioni direttamente effettuate dai soggetti espressamente individuati dalla medesima norma.

Per quanto concerne l'applicabilità o meno a tali aziende dell'esenzione cui allo stesso art. 49, lett. e) del D.Lgs. n. 507/1993, il Ministero ritiene di dover esprimere parere favorevole, sempreché, s'intende, la devoluzione dell'impianto sia gratuita ed avvenga nei tempi e con le modalità previsti dalla disposizione agevolativa.

In tale ipotesi, il concetto di impianto presente nella norma è integrato da tutto quel complesso di attrezzature e macchine necessarie alle stesse per lo svolgimento dell'attività.

Parere opposto è, invece, espresso circa l'efficacia retroattiva della convenzione, con la quale si prevede la devoluzione dell'impianto, e della conseguente disposizione di esonero dal tributo recata dalla lett. e) del ripetuto art. 49.

La data della stipula della convenzione, infatti, rappresenta il momento dal quale la stessa comincia a spiegare i propri effetti fra i quali è compreso

quello di carattere tributario, concernente l'esenzione di cui trattasi.

A conclusione diversa, peraltro, non conduce né la formulazione della disposizione agevolativa in questione né la parola "successivamente" nella stessa contenuta, la quale è logicamente riferibile al momento in cui può essere stipulata la convenzione: detto momento, secondo la norma medesima, può non essere coincidente con l'inizio della concessione del servizio (Min. fin., ris. 23 luglio 1996, n. 160).

Al Ministero delle finanze è stato chiesto se l'esenzione di cui alla lett. e), comma 1, dell'art. 49 D.Lgs. n. 507/1993, 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, possa essere accordata anche nel caso in cui detta devoluzione interessi solo una parte degli impianti.

In sede di risposta il Ministero ha fatto presente che, dalla lettura del citato art. 49, non emergono elementi determinanti per escludere l'esonero parziale dalla tassa.

"Pertanto, si deve concludere che, anche nell'ipotesi in cui sia stata prevista la devoluzione gratuita al comune o alla provincia, al termine della concessione, di una sola parte degli impianti, siano stati rispettati i requisiti previsti dalla legge e si debba quindi dar luogo all'esenzione prevista dalla legge. Occorre comunque sottolineare che l'esenzione in questione deve essere accordata dall'ente locale in misura direttamente proporzionale all'entità degli impianti di cui se ne è prevista la devoluzione gratuita al termine della concessione e, a questo proposito, dato il particolare criterio di commisurazione introdotto dall'art. 18 della Legge n. 488 del 1999, è necessario che gli enti locali prevedano forme di calcolo adattate a tale modalità. Un esempio potrebbe essere quello di applicare alla tassa complessivamente dovuta la percentuale scaturente dal rapporto tra gli impianti non suscettibili di devoluzione al termine della concessione ed il totale degli impianti stessi" (Min. Fin. ris. n. 4/DPF del 20 febbraio 2002).

L'art. 49, comma 1, lett. e), 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. Ad avviso del Ministero delle finanze "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 euro 1.000 e gli impianti non devoluti costituiscono il 60% della totalità della loro lunghezza, la tassa da corrispondere è pari a euro 600. Al riguardo, è necessario precisare che tale modalità di ripartizione deve essere appositamente disciplinata nei regolamenti degli enti locali" (MEF, circ. 20 gennaio 2009, n. 1/DF).

L'esenzione dalla tassa si ha ogni qualvolta il bene oggetto del contratto sia destinato a rientrare nella disponibilità dell'amministrazione alla scadenza del rapporto (TAR Lazio, Sez. II, sent. 7 marzo 1996, n. 642).

L'occupazione effettuata dalla società appaltatrice con gli "impianti adibiti al servizio" di acquedotto - il cui concetto è integrato dal complesso di attrezzature e macchine necessarie all'impresa concessionaria per lo svolgimento dell'attività - rientra nella ipotesi esonerativa particolare contemplata all'art. 49, lett. e), che tuttavia subordina l'esenzione dalla tassa al caso in cui sia prevista la devoluzione gratuita di detti impianti al Comune al termine del rapporto concessorio (Cass., Sez. V, Sent. 15 giugno 2010, n. 14424).

La lett. e), comma 1, dell'art. 49 del D.Lgs. n. 507/1993 riconosce l'esenzione per le occupazioni con impianti adibiti ai servizi pubblici che siano devolvibili gratuitamente al comune al termine della concessione.

In tal senso ad avviso della Corte di Cassazione (Sez. V, Sent. 18 novembre 2011, n. 24254) "non distingue se la devoluzione gratuita avviene per l'intero impianto o per parte di esso. Nel caso concreto la 'rete stradale di distribuzione' rappresenta la parte essenziale (e più estesa) dell'impianto di distribuzione, sicché - posto che la concessione *inter partes* aveva previsto la devoluzione gratuita proprio di questa parte - la fattispecie di esenzione avrebbe dovuto essere dal giudice di merito ritenuta integrata.

Il motivo - concluso dal quesito 'se l'esenzione della TOSAP prevista dal D.Lgs. n. 597 del 1993, art. 49, comma 1, lett. e), spetta nel caso di devolvibilità gratuita al comune della sola rete stradale di distribuzione del gas, che rappresenta la parte più estesa e rilevante dell'intero impianto di distribuzione, ovvero - in subordine - se in questo caso compete solo per la parte gratuitamente devolvibile' - è infondato, operando, in materia fiscale il principio secondo cui ogni agevolazione ed esenzione, se non espressamente prevista, non può essere riconosciuta, stante la natura eccezionale, non suscettibile di interpretazione analogica, ne estensiva, delle norme recanti tali previsioni".

Ciò stante, continua la Corte "val bene osservare che la previsione normativa è chiara nel senso di correlare l'operatività della esenzione al fatto che gli impianti adibiti al servizio pubblico - consistenti nel complesso di beni e attrezzature all'uopo necessarie - e non le sole reti stradali di distribuzione (vale a dire le predisposte tubazioni), siano, al termine del rapporto concessorio, devoluti gratuitamente al concedente il che questa Corte ha già affermato con riguardo alla omologa questione relativa all'occupazione di aree di suolo pubblico con impianti di gestione della rete idrica, a mezzo dell'affermazione che 'l'occupazione di suolo pubblico per la gestione di un acquedotto, svolta nell'ambito di un rapporto di concessione di servizio pubblico formalizzato in un contratto di appalto, è esente dalla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) soltanto se ricorrano le condizioni di cui al D.lgs. n. 507 del 1993, art. 49, lett. e), e, quindi, se sia effettuata dalla società appaltatrice con gli impianti adibiti al servizio consistenti nel complesso di attrezzature e macchine necessarie all'impresa concessionaria per lo svolgimento dell'attività - e se di essi sia prevista la devoluzione gratuita al Comune al termine del rapporto concessorio".

### La controversia

In sede di appello la Commissione tributaria regionale ha dichiarato che la tassa non era dovuta limitatamente alla parte degli impianti costruiti prima del 31 dicembre 1985 poiché la convenzione stipulata tra le parti prevedeva che, alla scadenza della concessione, il Comune avrebbe acquisito gratuitamente la proprietà della rete stradale di distribuzione posta in opera prima di tale data.

In sede di ricorso innanzi la Corte di Cassazione il Comune ha fatto presente che la convenzione sti-

## In primo piano

pulata in data 24 maggio 1988 tra la Società del gas ed il Comune prevedeva che alla scadenza della concessione, ove il Comune avesse deciso di assumere il servizio, avrebbe acquisito gratuitamente la proprietà della sola rete stradale di distribuzione posta in opera prima del 31 dicembre 1985 e non già la proprietà degli altri beni costituenti l'impianto, posto che era previsto che essi sarebbero divenuti di proprietà del comune concedente solo a fronte della corresponsione alla società di un corrispettivo.

Ad avviso del Comune i giudici di appello hanno errato nel ritenere che l'esenzione spettasse dato che la devoluzione gratuita dei beni, al termine della concessione, riguardava non l'intero impianto ma solamente parte di esso.

### La sentenza della Corte

La Corte di Cassazione si è pronunciata con la sentenza dell'11 maggio 2017, n. 11687 (1).

Nella sentenza la Corte ribadisce che in materia fiscale opera il principio secondo cui ogni agevolazione ed esenzione, se non espressamente prevista, non può essere riconosciuta, stante la natura eccezionale, non suscettibile di interpretazione analogica, né estensiva, delle norme recanti tali previsioni (tra l'altro, Cass. n. 24882/2016).

Ne deriva che, prevedendo la norma che l'esenzione spetta nel caso in cui gli impianti adibiti al servizio pubblico - consistenti nel complesso di beni e attrezzature all'uopo necessarie - e non le sole reti stradali di distribuzione (vale a dire le predisposte tubazioni), siano, al termine del rapporto concessorio, devoluti gratuitamente al concedente, l'esenzione non spetta nel caso di specie in cui la convenzione prevede la devoluzione gratuita della sola rete stradale di distribuzione posta in opera prima del 31 dicembre 1985 (cfr. Cass. n. 24254/2011).

La Corte fa presente che lo stesso principio è stato espresso dalla stessa con riguardo alla questione relativa all'occupazione di aree di suolo pubblico con impianti di gestione della rete idrica, avendo affermato che "l'occupazione di suolo pubblico per la

gestione di un acquedotto, svolta nell'ambito di un rapporto di concessione di servizio pubblico formalizzato in un contratto di appalto, è esente dalla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) soltanto se ricorrono le condizioni di cui al D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 49, lett e, e, quindi, se sia effettuata dalla società appaltatrice con impianti adibiti al servizio consistenti nel complesso di attrezzature e macchine necessarie all'impresa concessionaria per lo svolgimento dell'attività e se di essi sia prevista la devoluzione gratuita al Comune al termine del rapporto concessorio" (Cass. n. 14424/2010).

In riferimento alla ris. n. 4/DPF del 20 febbraio 2002, la Corte fa presente che laddove la risoluzione prevede che l'esonero dalla tassa spetti anche nel caso in cui sia prevista la devoluzione gratuita, al termine della concessione, solo di una parte dell'impianto, non enuncia un principio diverso affermato con le sentenze innanzi richiamate.

Ciò in quanto la devoluzione parziale dell'impianto cui sui riferisce la risoluzione riguarda, in ogni caso, una parte di esso che sia idonea al funzionamento dell'apparato, seppure per zona limitata, laddove nel caso di specie è prevista la devoluzione delle sole condutture che da sole non sono idonee al funzionamento, seppure parziale, dell'impianto.

### Conclusioni

Nella sentenza la Corte afferma quanto segue:

- in materia fiscale opera il principio secondo cui ogni agevolazione ed esenzione, se non espressamente prevista, non può essere riconosciuta, stante la natura eccezionale, non suscettibile di interpretazione analogica, né estensiva, delle norme recanti tali previsioni;
- l'esenzione non spetta nel caso in cui la convenzione prevede la devoluzione gratuita della sola rete stradale di distribuzione;
- l'esonero spetta anche nel caso in cui sia prevista la devoluzione gratuita, al termine della concessione, solo di una parte dell'impianto idonea al funzionamento dell'apparato, seppure per zona limitata.

(1) Cfr. in questa *Rivista*, pag. 701.