

Corte di Cassazione sentenza n. 4896 del 7/3/2005

Svolgimento del processo

La società Treesse Italia s.r.l., in qualità di concessionaria del servizio di accertamento e riscossione tributi del Comune di Supino, notificava avviso d'accertamento per omesso versamento della Tosap, dovuta per l'anno 1998 in conseguenza dell'occupazione di aree e strade comunali cantierizzate per il realizzando tratto della linea TAV, nei confronti della società Italstrade, alla quale il Consorzio IRICAV Uno, a sua volta incaricato dalla società TAV s.p.a concessionaria delle Ferrovie dello Stato s.p.a. della progettazione e realizzazione della tratta ferroviaria Napoli-Milano, aveva appaltato la realizzazione delle relative opere di esecuzione.

La contribuente impugnava l'atto innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Frosinone invocando l'esenzione prevista dall'art. 49 lett. d) del *d.lgs n. 507/93*, in ragione della natura di pubblica utilità dei lavori che stava eseguendo nelle aree occupate, e deducendo altresì che le proiezioni del corpo ferroviario con le strade comunali erano state già assentite dal Comune in seno alla Conferenza dei servizi. Contestava peraltro il presupposto applicativo del tributo, deducendo che neppure vi era stata effettiva sottrazione all'uso pubblico di aree o strade appartenenti al demanio comunale.

La società Treesse si costituiva resistendo all'opposizione. Il Consorzio IRICAV, nella sua qualità di General Contractor, spiegava intervento volontario con atto 16.6.2000, aggiungendo alle ragioni dell'opponente che la soggettività passiva dell'imposizione doveva essere attribuita alla società TAV. L'eccezione veniva ribadita dall'opponente con memoria depositata ex art. 32 del *d.lgs n. 546/92*.

La società Treesse contestava l'ammissibilità dell'eccezione, sia in ragione dell'inammissibilità dell'intervento spiegato in causa dal terzo, che l'aveva introdotta e non aveva veste a partecipare al giudizio, sia perchè la ricorrente, avendola formulata solo in memoria, aveva irregolarmente integrato i motivi d'opposizione, in palese violazione dell'art. 24 del *d.lgs* citato, ampliando l'originario tema d'indagine.

La Commissione adita, ritenendo che l'esenzione posta dalla norma tributaria invocata era estensibile anche al privato che realizza opera pubblica, in adesione all'interpretazione offerta nell'arreston. 7197/2000 di questa Suprema Corte, accoglieva il ricorso con sentenza n. 669/01/2001 che la società concessionaria impugnava innanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio-sezione staccata di Latina-, deducendo che il precedente citato, al quale la Commissione aveva prestato acritico ossequio, non trovava però applicazione in quanto applicava l'esenzione al caso di occupazione di suolo pubblico da parte del privato appaltatore per conto dello Stato. Nella specie, invece, la contribuente aveva agito per conto di soggetti privati, e solo indirettamente per le Ferrovie dello Stato.

L'Astaldi s.p.a, che aveva incorporato la Italstrade, proponeva a sua volta appello incidentale, lamentando omessa pronuncia su alcuni dei motivi d'opposizione esposti in primo grado il Consorzio IRICAV si costituiva depositando deduzioni, con le quali denunciava di non essere stato tra i destinatari dell'atto d'appello e riproponeva le eccezioni già formulate innanzi ai primi giudici, evidentemente assorbite nella decisione favorevole all'opponente.

L'organo di gravame respingeva l'appello con sentenza n. 523/40/02 contro la quale la società Treesse propone ora ricorso per Cassazione affidato a tre motivi, ulteriormente illustrati con memoria difensiva depositata ex art 378 c.p.c...

Hanno resistito con controricorso il Consorzio Iricav e la società Astaldi, che hanno altresì proposto ricorso incidentale.

Motivi della decisione

Col primo mezzo la ricorrente, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 57 commi 1 e 2 *d.lgs. n. 546/92* ed errore supunto decisivo della controversia, lamenta che la Commissione regionale, che ha accolto il gravame sul rilievo del difetto di legittimazione passiva della Italstrade in ordine al rapporto tributario controverso, si è pronunciata su di un motivo nuovo, che non era stato dedotto, in sede di prima istanza, fra i motivi enunciati a sostegno dell'atto d'opposizione, ma era stato illustrato per la prima volta in una memoria difensiva. Poichè a mente del combinato disposto degli articoli 24 e 32 del *d.lgs. n. 546/92*, non è consentita l'integrazione dei motivi originariamente dedotti nè con i motivi aggiunti nè con la memoria esplicativa, controparte, ormai decaduta dall'eccezione, introdusse un tema d'indagine nuovo, determinando una vera e propria mutatio libelli rispetto al ricorso introduttivo, che gli organi di merito hanno erroneamente convalidato. Nè, prosegue, la Commissione di prima istanza avrebbe potuto ritenersi regolarmente investita della questione dal Consorzio Iricav, che aveva sollevato l'eccezione intervenendo in causa, dal momento che questo intervento era inammissibile. La resistente Astaldi replica alla doglianza rilevando che, dal momento che la pronuncia dei primi giudici, emessa nel merito, presuppone il rigetto implicito delle eccezioni formulate dalla società concessionaria, che non le ripropose in sede d'appello, il loro esame resta ormai precluso anche in questa sede, essendo intervenuta acquiescenza.

Rileva, a sostegno, che il gravame principale denunciava violazione dell'art. 49 del *d.lgs. n. 507/93* e contraddittorietà della motivazione della pronuncia di primo grado, senza cenno alcuno alla questione attinente alla legittimazione sostanziale della parte cui era stato indirizzato l'avviso d'accertamento contestato. Ad ogni buon conto, la censura in esame è infondata, dal momento che l'argomento introdotto in via di eccezione era stato sollevato con memoria difensiva al fine di meglio illustrare e consolidare le doglianze già formulate col ricorso introduttivo.

Il Consorzio Iricav resiste osservando sia che i motivi esposti dall'opponente nel suo ricorso introduttivo presupponevano l'indagine sull'accertamento della parte obbligata, sia che la questione, solo coltivata e sviluppata in memoria, era, comunque, rilevabile d'ufficio. Ribadisce la preclusione sul tema, avendo la società concessionaria, appellante, prestato acquiescenza alla soluzione offerta dalla sentenza di primo grado, che non impugnò il capo col suo atto di gravame. Per di più, osserva ancora, l'eccezione fu da esso consorzio riproposta in sede impugnatoria e, dunque, rientrava nel thema devolutum all'organo d'appello. Col secondo mezzo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 39 e 50 del *d.lgs. n. 507/93*, rilevando che le norme citate escludono l'equipollenza dell'obbligo di dichiarare le occupazioni in territorio comunale rispetto al consenso acquisito dalla TAV in seno alla Conferenza di servizi, che rappresenta mero strumento di coordinamento e semplificazione procedimentale, ma si muove sempre e comunque nel rispetto degli atti e della norme generali. Cita, a sostegno della sua critica, il parere del Consiglio di Stato n. 1622 del 5.11.97, secondo cui lo spazio entro cui si muove la Conferenza dei Servizi non è quello della deroga, ma quello di composizione della discrezionalità e dei poteri spettanti alle

Amministrazioni che vi partecipano. E, dunque, il consenso prestato dal Sindaco di Supino non escludeva l'obbligo del soggetto che occupava il suolodemaniale di munirsi di concessione, nè la suddetta approvazione era omologabile all'autorizzazione all'occupazione di suolo pubblico, la cui competenza, a mente della *legge n. 142/90*, spettava, peraltro, al funzionario responsabile e non al capo dell'amministrazione comunale.

Cita a conforto la pronuncia di questa Corte penale 11.4.95 e 1.10.93, e rileva, infine, che neppure venne presentata la denuncia di occupazione, ex art 50 del *d.lgs. n. 507/93*, nè venne eseguito il versamento imposto dal comma 5 di detta norma. Da ultimo, osserva che l'occupazione venne realizzata dalla Italstrade, che è soggetto diverso da quello che aveva ottenuto il consenso in seno alla Conferenza, senza previa denuncia, nè versamento del dovuto. Su questa premessa conclude rilevando che, siccome le norme tributarie rubricate attribuiscono rilievo, ai fini dell'imposizione del tributo controverso, anche alle occupazioni di fatto, e tale deve qualificarsi l'occupazione delle aree cantierizzate dalla Italstade, si versa in ogni caso in ipotesi di occupazione abusiva. Di qui l'esistenza dell'obbligazione tributaria controversa ed il conseguente obbligo della società attinta di pagare il tributo.

L'Astaldi replica alla doglianza deducendo che la pronuncia impugnata rispetta il dettato normativo rubricato, nonchè la previsione dell'art. 7 della *legge n. 385/90* che disciplina l'istituto della Conferenza dei Servizi per le opere ferroviarie in chiave di strumento finalizzato ad unificare in unica sede tutti i procedimentiautorizzatori necessari per la realizzazione delle opere ferroviarie, fra i quali è anche compresa l'autorizzazione all'occupazione delle aree pubbliche. Ne discende che l'occupazione, così assentita, determina l'esonero dal relativo tributo.

Il Consorzio resiste al motivo osservando anch'esso, a smentita della censura, che l'autorizzazione concessa dal Comune di Supino in sede di Conferenza di Servizi rappresenta valida ragione di esonero dal tributo. La circostanza dedotta dalla ricorrente mira, inoltre, a reintrodurre indagine di merito in ordine ad una circostanza di fatto già vagliata nei precedenti gradi, ed è pertanto inammissibile.

Col terzo ed ultimo mezzo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 49 lett. a) del *d.lgs. n. 507/93*, ed osserva, a conforto della sua critica alla decisione impugnata, che, ad ognibuon conto, l'esenzione prevista dalla norma citata non è applicabile al caso di specie, neppure nell'interpretazione che ne ha dato la pronuncia della Suprema Corte n. 7197/2000, applicata dai primi giudici, dal momento che essa riguarda le occupazioni di suolo pubblico effettuate dallo Stato o dalle amministrazioni statali, ovvero da enti pubblici o privati per finalità connesse all'esecuzione di opere pubbliche statali. Nel caso di specie, nè l'ente che ha realizzato l'occupazione ha natura pubblica, nè l'opera è stata realizzata nell'interesse dello Stato. Ed invero, la società FF.SS., autorizzata con Decreti interministeriali a costituire le strutture organizzative per la realizzazione dell'alta velocità, affidò la concessione di progettazione, costruzione e gestione delle singole tratte alla TAV, che a sua volta, per la tratta considerata, individuò per l'esecuzione un General Contractor, il Consorzio Iricav, capeggiato e garantito da Fiat -Iri-Eni.. Quest'ultimo per l'esecuzione dell'opera appaltò i lavori ad un'impresa privata, qual è appunto l'Italstrade.

Il rapporto fra FF.SS.(inizialmente ente pubblico economico e poi s.p.a) e Tav, come emerge dal parere del Consiglio di Stato citato, ha natura privatistica e non pubblica; analoga è la natura dei contratti tra Tav e General Contractor, e, a maggior ragione tra questo e l'impresa appaltatrice delle opere di esecuzione. Il finanziamento delle opere è avvenuto col sistema del "project financing", denominato "limited recourse", con apporto di finanze pubbliche (40% a carico delle FF.SS) e, per il 60% di risorse dei privati.

Ne discende che l'occupazione non è posta in essere da soggetto pubblico, bensì da impresa privata, la Italstrade, nè può risalire allo Stato, ancorchè essa sia finalizzata ad un interesse generale.

Quindi non è improntata ad un fine pubblico. Rinvia ad ulteriore sostegno alla pronuncia di questa Corte n. 2782 del 1999 che, affrontando un caso in cui l'occupazione di suolo pubblico era stata effettuata per conto delle FF.SS, ha sostenuto la debenza della relativa tassa.

Il Consorzio IRICAV deduce l'inammissibilità della doglianza che richiama circostanze di fatto, e nel merito ne rileva l'infondatezza vertendosi in materia di lavori pubblici. Ad ogni buon conto - rileva che la Italstrade non può ritenersi occupante di fatto delle strade comunali cantierizzate, nè l'avviso d'accertamento opposto è motivato sul punto.

Con ricorso incidentale subordinato, inoltre, suddetto Consorzio, deducendo violazione dell'art. 49 del *d.lgs. n. 507/93* lamenta che, contrariamente a quanto affermato dal giudice di secondo grado, l'esenzione TOSAP opera per le occupazioni di aree pubbliche effettuate da organi o Amministrazioni dello Stato senza limitazioni, quale che ne sia la finalità. Nella specie inoltre i lavori sono stati eseguiti per conto della Tav, che è società a totale capitale pubblico, detenuto al 100% dal Ministero del Tesoro, e sono state finanziate per l'intero dallo Stato.

Anche la società Astaldi resiste al motivo ribadendo che la questione suddetta non ha rappresentato l'unico tema d'indagine introdotto in primo grado. Deduce, inoltre, con ricorso incidentale, violazione e falsa applicazione dell'art. 49 del *d.lgs. n. 507/93*, e degli artt. 1 e 2 comma 1 lett. a) della *legge n. 109/94*, e censura la sentenza impugnata laddove ha convalidato la tesi della società concessionaria, ritenendo inapplicabile l'esenzione invocata in ragione del fatto che l'occupazione non è stata effettuata per conto dello Stato, ma nell'interesse di soggetti da esso distinti. Nella specie, sostiene, è indubbio che si versa in tema di lavori pubblici statali, realizzati con finanziamenti esclusivamente statali, messi a disposizione delle FF:SS., che detengono dal 10 marzo 1998, l'intero capitale sociale della TAV. Col secondo motivo la società, denunciando violazione e falsa applicazione degli artt. 39 e 42 del *d.lgs. n. 507/93*, dell'art. 7 della *legge n. 241/90*, dell'art. 7 della *legge n. 212/90*, dell'art. 2697 c.c. nonché correlato vizio di omessa motivazione su di un punto decisivo della controversia, rileva che il quadro normativorubricato presuppone, ai fini dell'applicazione del tributo controverso, l'occupazione effettiva delle aree pubbliche, che nella specie non si è mai verificata, neppure in via temporanea, nè la società concessionaria ha mai provato il contrario. L'avviso impugnato era infatti privo di motivazione e perciò illegittimo, siccome conteneva generica elencazione di dati, nella quale non si specificavano i tratti di strada in concreto occupati, o per i quali vi fossero state interferenze o proiezioni.

Preliminarmente deve disporsi la riunione del ricorsi *ex art 335 c.p.c.*.

Il primo motivo del ricorso principale è infondato. La Commissione regionale, pur condividendo la tesi della concessionaria secondo cui il principio applicato dai primi giudici non riguarda il caso di specie dal momento che l'occupazione delle aree comunali non è stata effettuata per conto dello Stato, ma per conto della TAV e del Consorzio, e solo indirettamente per conto delle FF.SS., ha però respinto il gravame principale, sull'assunto che "dovendo necessariamente tenersi conto della rilevante e preliminare eccezione formulata dalla ricorrente di violazione ed errata applicazione dell'art. 39 del *d.lgs. n. 507/93* ovvero di errata individuazione del soggetto passivo della tassa", il pagamento del tributo avrebbe dovuto esser chiesto nei confronti non già della società Italstrade ma della Tav, dal momento che detta società era concessionaria delle opere, avendo acquisito tutte le necessarie autorizzazioni, ivi compresa quella all'occupazione delle aree da parte del Comune di Supino in seno alla Conferenza dei Servizi. Questo decisivo argomento rendeva conto dell'irrelevanza dell'occupazione di fatto delle aree che avrebbe dovuto essere suffragata da autorizzazione che non è quella in questione. Per evidenti esigenze di priorità logica, la Commissione ha esaminato il motivo introdotto dal Consorzio Iricav, che lo aveva riproposto nel thema devolutimi col suo atto d'impugnazione incidentale, inerente alla legittimazione sostanziale passiva, verificata in ordine alla titolarità del rapporto tributario controverso e; quindi, sulla base di questa impostazione, ha definito la lite individuando, come si è detto, nella società concessionaria delle FF.SS. il soggetto astrattamente obbligato al versamento del tributo. Non ha però offerto soluzione espressa alla serie di questioni processuali, che la società concessionaria Treesse, attuale ricorrente, aveva dedotto in sede di prima istanza ed ha ora ribadito riproponendole in questa sede, il cui esame necessariamente deve essere condotto seguendo un corretto e razionale iter logico improntato a priorità ragionate.

In primo luogo deve essere rilevato che è pacifico, nonché testimoniato dalla verifica dell'atto d'appello consentita in questa sede per la natura processuale della questione, che la società Treesse impugnò la decisione dei primi giudici criticandone la soluzione offerta con riferimento al merito, ma non ripropose l'eccezione d'inammissibilità della questione inerente al difetto della legittimazione passiva del soggetto attinto dalla tassa, che aveva sollevato in primo grado sul rilievo che l'opponente l'aveva introdotta tardivamente, solo con la memoria esplicativa di cui all'art. 32 del *d.lgs. n. 546/92*, nè avrebbe potuto dedurla il Consorzio Iricav, siccome il suo intervento in causa era a sua volta inammissibile.

Il *decisum* dei primi giudici, nel suo complesso, conteneva il riscontro negativo dell'eccezione suddetta, ed implicitamente assunse la questione inerente alla legittimazione ad *causam* nel dibattito processuale. Era quindi preciso onere della soccombente riproporre la contestazione all'esame dell'organo superiore, atteso che ne aveva fatto oggetto di una vera e propria eccezione, e non già di mera argomentazione giuridica (v. Cass. n. 6147/97). Per altro verso, neppure la esimeva da tale onere la circostanza che le problematiche che la sua eccezione aveva introdotto, giacché inerivano alla delimitazione dell'oggetto della cognizione dell'organo giudicante ed alla partecipazione in causa del terzo, avessero carattere processuale e fossero, comunque, in astratto, rilevabili d'ufficio. Questa natura, dovendo coordinarsi col sistema impugnatorio, determina la devoluzione automatica alla cognizione dell'organo di gravame solo se però sulla questione stessa non sia intervenuta decisione in primo grado (Cass. v. n. 3170/1988). Ma nel caso di specie, come si è rilevato, la decisione nel merito assorbì la definizione di tutte le eccezioni dedotte dalle parti, di cui omise l'esame, accogliendo integralmente le ragioni di controparte. Come correttamente rilevano ora le resistenti, siccome la società, attuale ricorrente, col suo atto d'appello non sottopose a nuovo scrutinio la sua eccezione, opera la presunzione di acquiescenza alla sentenza, che la vide soccombente sia nel merito, sia in ordine a ciascuna delle tematiche che essa aveva posto a discussione.

È evidente che detta acquiescenza, dal momento che si tratta di eccezioni non esaminate nella decisione, ha valore processuale, e non sostanziale, come questa Corte ha già sostenuto nel proprio arresto n. 10888/1993, ma, nondimeno, ha determinato la preclusione di ogni riesame a loro riguardo (cfr. Cass. n. 2388/1998; v., altresì, con specifico riguardo al processo tributario, sebbene con riferimento alla parte vittoriosa nel caso disciplinato dall'art. 346 *c.p.c.*, Cass. n. 11272/2001 e sul suo solco Cass. n. 2544/2003, n. 15461/2004).

Resta perciò, in conclusione, definitivamente accertato che la Commissione di primo grado venne regolarmente investita della verifica sulla legittimazione ad *causam* della società opponente, sia da questa che dal terzo, il cui intervento in causa, che deve qualificarsi autonomo, era ammissibile.

Il Consorzio Iricav in sede di gravame, con appello incidentale, ripropose la questione, e dunque essa costituì oggetto del *thema devolutum* all'organo di gravame.

Ne discende che, sotto ciascuno dei profili in cui si snoda la doglianza dedotta col motivo in esame, la decisione assunta dalla Commissione regionale, che ha definito la controversia fondandone la soluzione sulla verifica della titolarità passiva dell'obbligazione tributaria, è incensurabile.

Il secondo motivo è anch'esso infondato.

La decisione impugnata asserisce che la titolarità passiva del rapporto tributario controverso deve essere attribuita alla Tav, dal momento che questa rappresenta l'ente concessionario dell'intervento da cui è scaturita l'occupazione delle aree, che era stato appositamente autorizzato dal Comune di Supino.

Questa decisione è corretta.

La vicenda riguardante i rapporti fra i vari enti interessati dagli interventi di alta velocità, oggetto di attento studio anche da parte della dottrina, si riepiloga agevolmente nei termini ricostruiti dalle stesse parti in causa, nella successione di rapporti che segue. Le Ferrovie dello Stato, avvicendatesi da impresa-organo, come configurata in forma compiuta inizialmente, a ente pubblico economico, nel 1985, sino a divenire s.p.a con delibera del CIPE del 12.8.92 in attuazione del d.l. 11.7.1991 convertito in *legge n. 1.8.9. 92 n. 359*, riservata del servizio pubblico ferroviario attraverso un

contratto di programma con il Governo che ne assicurava i finanziamenti, in data 7.8.91, affidò la concessione di progettazione, costruzione e gestione dell'alta velocità per il tratto di ferrovia che qui interessa - Milano- Napoli - con l'anonima società Tav, individuata dall'art. 1 del *d.l. n. 25/91*, e con convenzione del 24 settembre successivo stipulò la convenzione che la disciplinava. Pur avendo assunto la veste di società per azioni, le FF.SS. con D.M. 26.11.93 furono autorizzate a proseguire nel rapporto convenzionale con la TAV. L'istituto all'uopo applicato è stato quello della concessione amministrativa (v. parere del Consiglio di Stato 19 giugno 1991 n. 570).

Dopo la mutazione della veste formale dell'ente Ferrovie, come da parere dell'adunanza generale del Consiglio di Stato n. 951/93, la natura del rapporto con la Tav ha perso la connotazione pubblicistica per assumere quella privatistica, ma ha mantenuto il medesimo contenuto della concessione.

Con rapporti a cascata, per ognuna delle tratte individuate, la Tav, con apposita convenzione, ha scelto un General Contractor che sovrintendesse alla realizzazione dei lavori e s'impegnava a garantirla tempestivamente ed integralmente, senza necessità di procedere a gara d'appalto, siccome all'epoca non operava la *Direttiva Cee n. 90/531* riguardante i cd. settori esclusi, che sarebbe entrata in vigore solo dal 1° luglio 1992. L'istituto applicato, secondo il detto parere del massimo organo di giustizia amministrativa, è quello di contratti innominati di servizi o prestazioni, validi *ex art 1322 c.c.*, ovvero quello di contratto misto, d'appalto e di committenza, attraverso cui il General Contractor s'impegna a consegnare l'opera con la formula "chiavi in mano". La figura, definitivamente introdotta con la legge cd. Lunardo "legge obiettivo" n. 443/2001, assume, nel settore delle infrastrutture pubbliche, un ruolo da protagonista che convive col ruolo del concessionario ed è descritta come "colui che esegue con qualsiasi mezzo un'opera rispondente alle esigenze specifiche del soggetto aggiudicatore", che possiede capacità organizzativa e tecnica, ed assume l'onere di anticipare il finanziamento con mezzi privati, prestando adeguate garanzie, ed impegnandosi, in conclusione, ad un'obbligazione di risultato nei confronti dell'aggiudicatario, al quale appartiene l'opera sino al momento in cui non sarà realizzata.

Ciascuno di questi contraenti generali, a sua volta, ha affidato l'esecuzione delle opere ad impresa privata di fiducia, con ordinario contratto d'appalto (v. parere Cons. Stato citato). Nel caso in cui, come nella specie, il General Contractor era rappresentato da un Consorzio, in forza di un contratto derivato, la figura di stazione appaltante era svolta dal Consorzio stesso. Esiste in conclusione un assetto negoziale di interessi che presuppone il concorso di una pluralità di soggetti e ha richiesto una pluralità di negozi coordinati verso un unico composito fine, vale a dire il medesimo risultato che non poteva essere attuato in unico contesto. Le combinazioni degli atti negoziali, pur collegate in concreto dal nesso d'interdipendenza, lasciano immutate le singole posizioni individuali discendenti dai singoli negozi, che conservano ciascuno, nonostante la loro coordinazione teleologica e funzionale che non li rende però strumentali l'uno all'altro, struttura ed efficacia autonome, restando ognuno attratto nella propria funzione tipica, sia nei rapporti interni che verso i terzi.

In forza di ciò, il General Contractor, avente a sua volta veste di concedente nei confronti dell'impresa cui ha affidato l'esecuzione dei lavori, rappresenta solo un prestatore di servizi che ha agito su incarico della Tav; questa società è "l'ente aggiudicatario che opera in virtù di diritti speciali o esclusivi concessigli dall'autorità competente-FF.SS.", ed a cui è stata affidata la responsabilità patrimoniale e finanziaria del progetto.

La titolarità dei diritti speciali, come una catena discendente, si è trasmessa dalla società FF.SS. alla Tav, e quindi da questa ai General Contractors. Ma, per quel che qui interessa, la Tav si è premunita di tutte le autorizzazioni necessarie alla realizzazione delle opere, e, in particolare, il progetto relativo alle opere che hanno determinato l'occupazione delle aree demaniali del Comune di Supino, è stato approvato dall'ente medesimo in sede di Conferenza dei Servizi, istituita e disciplinata dall'art. 7 della *legge n. 385/90*. E' infatti incontrovertibile che la detta società ha ottenuto inseno alla summenzionata Conferenza dei Servizi tutte le concessioni e le autorizzazioni che le leggi statali e regionali sancivano per la realizzazione del tratto ferroviario interessato dai lavori per

l'alta velocità, ivi compresa quella del Comune di Supino ad occuparne parte del territorio. A mente del citato art. 7 della *legge n. 385/90*, l'approvazione assunta all'unanimità dai suoi componenti sostituisce tutte le autorizzazioni e le concessioni che la normativa vigente impone.

La norma che regola il tributo in esame è contenuta nell'art. 39 del *d.lgs. n. 507/93* che prevede testualmente che la Tosap è dovuta "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". Il tenore letterale di questa disposizione normativa è chiaro e non si presta ad alcun equivoco o dubbio: la titolarità passiva del rapporto tributario è attribuita al soggetto che, operando in virtù di concessione o di autorizzazione, occupa le aree comunali; in mancanza di tali atti, la tassa è dovuta dall'occupante di fatto, nei termini di cui al successivo art. 42.

Con riguardo al caso di specie, in primo luogo, deve rilevarsi che l'occupazione delle aree del territorio comunale interessate dai lavori per l'alta velocità e cantierizzate dalla Italstrade, che legittimava l'imposizione della TOSAP, era stata autorizzata dal Comune di Supino.

Il titolare di questa autorizzazione era ben conosciuto all'organo impositore, che l'aveva rilasciata nei confronti della Tav. A quest'ultima, pertanto, doveva chiederne il pagamento. Il Consorzio-General Contractor - e la società, da esso incaricata di eseguire le opere per la tratta di competenza, i quali non parteciparono alla Conferenza dei Servizi, non furono destinatari dell'autorizzazione ad occupare le aree, nè in via diretta nè in via mediata, e, per l'effetto, restarono estranei anche rispetto al rapporto tributario controverso.

Sotto altro profilo, neppure è percorribile la tesi della concessionaria che reputa obbligata la società Italstrade in qualità di occupante abusivo, veste questa che legittimerebbe la richiesta del tributo a mente del citato art. 39.

Questo criterio di tassazione rappresenta chiaramente un'ipotesi residuale, che ricorre nel solo caso in cui vi sia "mancanza" di un provvedimento concessorio o autorizzatorio. La sua previsione deve, infatti, leggersi in combinato disposto con quella contenuta nel precedente art 38 comma 1, che sancisce che "sono soggette alla tassale occupazioni di qualsiasi natura, effettuate anche senza titolo...", nel senso che la tassa è dovuta in ogni caso, vale a dire sia se l'occupante sia legittimato da titolo valido, quali appunto l'autorizzazione o la concessione, sia se l'occupante sia abusivo, ma non già in via alternativa, indifferentemente dall'uno o dall'altro, bensì secondo un ordine di graduazione prestabilito, per il quale la tassa grava, innanzitutto, sul soggetto legittimato, e quindi e in linea subordinata, "in mancanza" del titolo di legittimazione espressamente previsto, sul soggetto che di fatto occupa gli spazi pubblici. Ne consegue che la presenza del primo tipo d'occupazione esclude la rilevanza dell'altra, con la conseguenza che se esiste un soggetto legittimato, il tributo non può essere imposto all'occupante di fatto.

In conclusione, quindi, il soggetto passivo della tassa, come correttamente ha sostenuto la Commissione regionale laziale con motivazione esauriente, deve individuarsi nella Tav che, agendo in forza di rapporto di concessione, seppur nella forma privatistica acquisita dal rapporto con le Ferrovie dello Stato dopo la loro privatizzazione, ha svolto la funzione delegata di tale ente, divenendo l'unico titolare degli atti e dei rapporti in attuazione della delega anche nei confronti del Comune (v. Cass. n. 7511/2003).

L'indagine sul terzo motivo appare superflua nell'economia della presente decisione.

Restano assorbiti anche i ricorsi incidentali.

Tanto premesso, il ricorso principale deve essere rigettato.

Quanto al governo delle spese, data la complessità delle questioni trattate, appare opportuno disporre la compensazione integrale.

P.Q.M.

Riunisce i ricorsi; rigetta il ricorso principale; dichiara assorbiti ricorsi incidentali; compensa le spese di giudizio.

Così deciso in Roma, il 25 gennaio 2005.
Depositato in Cancelleria il 7 marzo 2005