

# Sentenza del 11/04/2025 n. 339 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche Sezione/Collegio 1

## Intitolazione:

Nessuna intitolazione presente

## Massima:

Nessuna massima presente

## Testo:

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 779/2019 pronunciata in data 07/09/2018 e depositata in data 22/10/2018 la Commissione Tributaria Provinciale di Ancona accoglieva il ricorso presentato da "A. per I. s.p.a.", quale società concessionaria della costruzione e gestione di tratto autostradale della A14 ricadente nel territorio del Comune di Camerano avverso avviso di accertamento n. 22/2015 relativo alla TOSAP anno 2015 emesso dalla società "A. T." s.r.l., società concessionaria per l'accertamento e la riscossione della Tosap per il Comune di Camerano, con il quale veniva richiesto il pagamento di euro 31.294,00 a titolo di tassa per l'occupazione di suolo pubblico per la suddetta annualità, in relazione alla realizzazione di tre cavalcavia e un sottopasso.

Per la precisione, la società appellata, in corrispondenza dell'attraversamento dell'autostrada A/14, con tali manufatti, occupava n.3 spazi sottostanti il suolo pubblico e uno spazio sovrastante il suolo pubblico presso il territorio del Comune di Camerano. Queste occupazioni erano così distinte: 1-occupazione spazio sottostante il suolo pubblico in Via della Sbrozzola per mq.288 (cavalcavia) 2-occupazione spazio sovrastante il suolo pubblico in Via Farfisa per mq.665 (sottopasso) 3-occupazione spazio sottostante il suolo pubblico in Via Faustina per mq.264, (cavalcavia) 4-occupazione spazio sottostante il suolo pubblico in Via Osimana per mq.558 (cavalcavia). Queste occupazioni risultano dalla copia del rilievo in atti.

Per tali occupazioni di suolo pubblico la società A. per I. SpA, non aveva corrisposto la Tosap sicché l'A. T. Srl, per conto del Comune di Camerano, provvedeva ad emettere l'avviso di accertamento onde richiedere il pagamento del tributo.

Nel ricorso introduttivo del giudizio detta società aveva contestato la sussistenza del presupposto applicativo della tassa di cui all'art. 38 D.Lgs. n. 507/1993, sostenendo che "nel caso di specie, non vi è alcun atto di concessione e/o autorizzazione rilasciato dal Comune, e dunque il titolo di cui ai citati artt. 38 e 39, non sussiste, mancando un formale atto per l'occupazione dello spazio pubblico da parte dell'Appellato, né sussiste la sottrazione di uno spazio pubblico nell'interesse del privato. Quest'ultima, infatti, è sì una Società concessionaria, ma solo in relazione al rapporto di concessione intercorrente con lo Stato per la costruzione e gestione del tratto autostradale in questione. Come è evidente, quindi, la concessione de qua ha caratteri tutt'affatto peculiari e quindi assolutamente diversi rispetto a quelli relativi alla concessione TOSAP". Aveva altresì contestato l'entità del tributo e delle sanzioni irrogate.

Come innanzi precisato a Commissione Tributaria Provinciale di Ancona con la sentenza di cui sopra ha accolto il ricorso.

Il Giudice di primo grado ha sottolineato la natura demaniale del bene autostradale affermando tra l'altro che "la società autostrade si limita a gestire l'autostrada che fa parimenti parte del demanio pubblico, ex art. 822 del Codice Civile; è altresì incontrovertibile che la concessione assegnata dallo Stato alla Società, al fine della costruzione e della gestione dell'autostrada, non possa incidere sulla natura del bene che rimane demaniale e, quindi, necessariamente escluso dal tributo[...]" e non riconoscendo la sussistenza del presupposto soggettivo ed oggettivo di applicazione della Tassa in quanto "lo spazio sovrastante o sottostante il suolo comunale non è stato sottratto alla disponibilità generalizzata per volontà della società autostrade, ma è lo stesso Stato ad aver stabilito e deciso la costruzione delle autostrade". .....

Avverso la predetta decisione ha proposto appello A. T. Srl (P.I. 01412920439), in qualità di concessionaria per l'accertamento e la riscossione della Tosap del Comune di Camerano (AN), corrente in Macerata in Via Cluentina 33/d, in persona del Presidente del Consiglio di Amministrazione e legale rappresentante p.t. Sig. N. A., rappresentato e difeso dall'avv. Alberto Tasso (c.f. c.f. -----) ed elettivamente domiciliato presso il suo studio in Macerata in Via Emanuele Filiberto, 4, giusta delega a margine dell'atto di appello.

Parte appellante nell'atto di gravame ha criticato la decisione assunta dai primi giudici ribadendo, con dovizia di riferimenti normativi e giurisprudenziali, la sussistenza della pretesa impositiva. In particolare ha sostenuto che era del tutto irrilevante ai fini della tassazione ai fini Tosap la natura giuridica del bene oggetto della concessione e il tipo di rapporto giuridico che legava la ricorrente allo Stato. Inoltre, la circostanza che l'oggetto del rapporto della concessione e cioè le aree autostradali risultassero a livello catastale appartenenti al demanio (e non alla società Autostrade) non faceva venir meno il presupposto impositivo dell'occupazione ai fini Tosap.

Parte appellante ha rassegnato le conclusioni così come trascritte in atti.

A. per I. S.p.A. (di seguito anche "ASPI"), nella persona del suo legale rappresentante, Ing. R. T., C.F.: -----, con sede legale in Roma, Via A. Bergamini n. 50, C.F. -----, rappresentata e difesa dal Dott. B. C., giusta procura speciale allegata (all. 1) e con elezione di domicilio, ai fini del presente atto, presso la sede legale di Via A. Bergamini, n. 50 - 00159 Roma si è costituita nel giudizio de-quo, laddove ha sostenuto la "legittimità della sentenza impugnata:

assenza dei presupposti di legge per l'applicabilità della TOSAP", la "Corretta individuazione del contesto giuridico - economico in cui opera la Società in qualità di concessionaria dello Stato", la "corretta qualificazione dei proventi derivanti dai beni posti al servizio della rete autostradale. Il pagamento del pedaggio come strumento necessario per la copertura degli investimenti effettuati dalla Società ai fini dell'erogazione del servizio di pubblico interesse", il "Ruolo dello Stato e carenza di autonomia in capo ad ASPI", contestando infine il metodo di calcolo delle sanzioni nonché riportando giurisprudenza alla medesima favorevole. Ha rassegnato le conclusioni così come trascritte in atti.

Con atto depositato in data 18/03/2025 La società A. per I. SpA ha nominato, quale nuovo difensore l'avv. F. G., dipendente di A. per I. S.p.A., giusta procura speciale allegata, eleggendo domicilio presso la sede legale di Via A. Bergamini n. 50 - 00159 Roma.

In data 25/03/2025 parte appellante ha altresì depositato memoria illustrativa.

All'udienza del giorno 7 aprile 2025 la causa è stata trattenuta a sentenza.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte premette, in punto di decisione:

In primis, osserva il Collegio che, per consolidata giurisprudenza della Suprema Corte, il giudice, nel motivare la sentenza secondo i dettami di cui all'art. 118 disp. att. cpc, applicabile anche al processo tributario, non è tenuto ad esaminare specificamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, ben potendosi limitare alla trattazione delle sole questioni, di fatto e di diritto, considerate rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata. Ne consegue che le questioni residue, non trattate in modo esplicito, non devono necessariamente essere ritenute come "omesse", per effetto di "error in procedendo", ben potendo esse risultare semplicemente assorbite (ovvero superate) per incompatibilità logico-giuridica con quanto concretamente ritenuto provato da questo giudice.

Alla luce di quanto appena ricordato, si deve quindi precisare che la trattazione sarà in questa sede focalizzata in ordine all'approfondimento delle sole questioni rilevanti e dirimenti ai fini del decidere; ritenendosi quindi assorbite tutte le altre eccezioni e questioni. E ciò in applicazione del principio della cosiddetta 'ragione più liquida' desumibile dagli [artt. 24](#) e [111 Cost.](#), ulteriormente valorizzato e confermato dalla Suprema Corte (Cass. Civ., ord. n. 26214/2022; Cass. Civ., ord. n. 9309/2020; Cass. Civ., ord. n. 363/2019; Cass. Civ., ord. n. 11458/2018; Cass. Civ. SS.UU. sentenza n. 24883/2008; Cass. Civ. n. 26242/2014 e Cass. Civ. n. 9936/2014).

Passando al "merito" della questione osserva questo Collegio di seconda istanza che l'interpretazione e l'applicazione della normativa rilevante per la decisione effettuata dal primo giudice in sentenza risulta non condivisibile.

L'orientamento giurisprudenziale, che qui si condivide in toto, risulta oramai granitico nel ritenere la sussistenza nella fattispecie in esame del presupposto impositivo ai fini della TOSAP.

La Corte di Cassazione (cfr. Ord. Sez. 5 Num. 15162 Anno 2024) ha chiaramente fissato alcuni principi basilari in materia. I Giudici di legittimità hanno affermato quanto appresso: "[l'art. 38 d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507](#), razione temporis applicabile in tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, stabiliva che «1. 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. 2. Sono, parimenti, soggette alla tassa le occupazioni di spazi sovrastanti il suolo pubblico, di cui al comma 1, con esclusione dei balconi, verande, bow-windows e simili infissi di carattere stabile, nonché le occupazioni sottostanti il suolo medesimo, comprese quelle poste in essere con condutture ed impianti di servizi pubblici gestiti in regime di concessione amministrativa». L'art. 39 del medesimo d.lgs. prevedeva, poi, che «1. La tassa è dovuta al comune o alla provincia dal titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, dall'occupante di fatto, anche abusivo, in proporzione alla superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico nell'ambito del rispettivo territorio»; 9. i temi sottoposti all'esame dai motivi di impugnazione sono stati più volte scrutinati da questa Corte, anche in controversie in cui è stata parte A. per I., per cui vanno in questa sede ribaditi i principi già espressi dalle sottoindicate pronunce, non contraddette in modo convincente dalle argomentazioni svolte dalla contribuente, nemmeno sulla scorta della giurisprudenza (amministrativa e di merito) citata nell'ultima difesa scritta; 10. va innanzitutto ricordato che le Sezioni Unite di questa Corte hanno chiarito che il presupposto oggettivo dell'imposizione è rappresentato dalla superficie occupata e che oggetto della tassa sono tutti i tipi di occupazione, anche quelle sine titolo, di aree pubbliche di comuni e province, la cui esistenza determina l'insorgenza dell'obbligo di versare il tributo, giacché tale obbligo sorge, nel suo presupposto oggettivo, quando vi sia stata limitazione o sottrazione all'uso normale e collettivo di suolo (o spazio sovrastante), nell'interesse proprio del singolo; sul versante soggettivo, invece, il citato art. 39 individua il soggetto passivo nel titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, nell'occupante di fatto, anche abusivo, nella suddetta proporzione (cfr. [Cass., Sez. Un., 7 maggio 2020, n. 8628](#)); 11. nell'analogia

della fattispecie, va allora ribadito quanto già precisato da questa Corte, secondo cui: - «L'attraversamento da parte di un viadotto autostradale del suolo comunale, sebbene sia previsto dalla legge, è assoggettato a TOSAP in virtù dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, impedendo una diversa forma di utilizzazione di detto spazio (Sez. 5, Sentenza n. 28341 del 05/11/2019)» (così Cass., Sez. VI/T, 1° dicembre 2022, n. 35408); - come chiarito da questa Corte (cfr. Cass., Sez. 5, 11 maggio 2017, n. 11688; Cass., Sez. 5, n. 11689/17 e Cass., Sez. 5, 12 maggio 2017, n. 11886) «In tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), l'esenzione prevista per lo Stato e gli altri enti dall'art. 49, comma 1, lett. a), del d. lgs. n. 507 del 1993, postula che l'occupazione, quale presupposto del tributo, sia ascrivibile al soggetto esente, sicché, nel caso di spazi rientranti nel demanio o nel patrimonio indisponibile dello Stato da parte di una società concessionaria per la realizzazione e la gestione di un'opera pubblica (nella specie, un tratto di rete autostradale inclusiva di un viadotto sopraelevato), 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»; - non rileva la riconducibilità dell'occupazione allo Stato, dovendo tale argomento ritenersi inconciliabile «[...] con la natura di stretta interpretazione delle norme tributarie che prevedano esenzioni o agevolazioni (cfr., tra le molte, più di recente, Cass. Sez. 5, 4 maggio 2016, n. 8869; Cass. Sez. 5, 26 marzo 2014, n. 7037, presupposto interpretativo condiviso da ultimo anche da Corte cost. 20 novembre 2017, n. 242) e, segnatamente, con specifico riferimento alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, con l'interpretazione di questa Corte dell'art. 49, comma 1 lett. a) del d. lgs. n. 507/1993, secondo cui l'esenzione per lo Stato e gli altri enti, di cui alla citata norma, postula che l'occupazione, quale presupposto del tributo, sia posta in essere direttamente dal soggetto esente (cfr., più in generale, Cass., Sez. 5, 6 agosto 2009, n. 18041) [...]»; - «Non può, peraltro, condividersi la configurazione della Società Autostrade unicamente come longa manus dell'ente concedente [...], inteso dalla ricorrente come ente riconducibile allo Stato soprattutto in relazione alla sua natura giuridica di Amministrazione autonoma al tempo dell'affidamento delle opere in concessione, non potendo invero non condividersi quanto specificamente evidenziato nelle succitate pronunce del 2017 di questa Corte riguardo al fatto che la Società Autostrade, titolare di concessione per la progettazione e realizzazione dell'opera pubblica, ne ricava dalla gestione il diritto di sfruttare economicamente tutti i lavori realizzati per la durata prevista dalla concessione»; - «Le finalità pubblicistiche [...], cui certamente è finalizzata la gestione e la 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 d'impresa svolta da società per azioni, quale indubbiamente è la Società Autostrade; ciò che rende irrilevante la natura demaniale dell'autostrada ed il ritorno della stessa allo Stato al tempo della concessione»; - «Non può, al riguardo, in particolare, 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". Ciò è senz'altro vero nelle sue premesse, ma la portata degli effetti va commisurata alla volontà, altrettanto statale, nella predisposizione con la successiva normativa di finanza derivata per gli enti locali di cui al d. lgs. n. 507/1993, per quanto qui interessa nella parte in cui regola l'istituzione della TOSAP ed il relativo regime di esenzione, con norme, come si è detto, di stretta interpretazione [...]»; - «Deve, infatti, ritenersi che a fronte del chiaro disposto dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 507/1993, secondo cui, per quanto qui rileva, «Sono, parimenti, soggette alla tassa di occupazione di spazi soprastanti il suolo pubblico, di cui al comma 1», cioè 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», debba essere assoggettata a TOSAP l'occupazione del soprassuolo comunale realizzata per mezzo del viadotto autostradale, che ne preclude talune specifiche possibilità di utilizzazione [...]» (così Cass., Sez. VI/T., 25 luglio 2018, n. 19693 e, nello stesso senso, Cass., Sez. VI/T, 1° dicembre 2022, n. 35408); - non può, quindi, «[...] configurarsi l'ipotesi di esenzione di cui all'art. 49 d.lgs. 507/1993 giacché l'occupazione medesima deve considerarsi propria dell'ente concessionario e va, dunque, assoggettata alla tassa ai sensi dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. n.507 del 1993: la società concessionaria è infatti l'esecutrice della progettazione e della realizzazione dell'opera pubblica a fronte del corrispettivo costituito dal diritto di gestire funzionalmente e di sfruttare economicamente tutti i lavori realizzati per la durata prevista. A nulla peraltro rileva il fatto 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 un ente che agisce in piena autonomia e non quale mero sostituto dello Stato nello sfruttamento dei beni (Cfr. Cass., V, n. 11886/2017; VI, n. 20974/2020)» (così Cass., Sez. VI/T, 10 febbraio 2023, n. 4116 e, nello stesso senso, Cass. Sez. T, 10 gennaio 2022, n. 385 e, in tema di Cosap, tra le tante, Cass. Sez. I, 25 luglio 2023, n. 22219; Cass. Sez. I, 24 luglio 2023, n. 22183; Cass. Sez. I, 29 maggio 2023, n. 15010, Cass. Sez. I, 18 aprile 2023, nn. 13051 e 10345); - «Ne deriva che l'esenzione prevista dall'art. 49, lett. a), del citato decreto non spetta in quanto non si configura l'occupazione da parte dello Stato» (così Cass. Sez. T, 10 gennaio 2022, n. 385, che richiama sui temi trattati Cass. nn. 20974/2020; 1838572019; Cass. n. 19693/2018, 11886/2017, 11689/2018); 12. come ribadito da questa Corte in medesimi contenziosi tra le stesse parti (cfr. Cass., Sez. T, 22 gennaio 2024, n. 2164, Cass., Sez. T, 23 gennaio 2024, n. 2255, Cass. Sez. T. 26 gennaio 2024, nn., 2486, 2498, 2512), va, dunque, riepilogativamente ripetuto che: - il presupposto impositivo della Tosap è costituito, ai sensi degli artt. 38 e 39 d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, dall'occupazione, di qualsiasi natura, di spazi ed aree, anche soprastanti o sottostanti il suolo, appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni o delle Province, che comporti un'effettiva sottrazione della superficie all'uso pubblico, con ciò rilevando il fatto oggettivo della predetta occupazione, indipendentemente dall'esistenza o meno di una concessione od autorizzazione, salvo che sussista una delle ipotesi di esenzione previste dall'art. 49 d.lgs. cit.; - l'art. 38 d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 va interpretato nel senso che l'occupazione mediante impianti di servizi pubblici (tale

essendo il viadotto autostradale, che costituisce un impianto costituito da una costruzione completata da strutture - impianti segnaletici e di illuminazione - che ne aumentano l'utilità) è soggetta alla tassa, sia che si tratti di spazi sottostanti, che sovrastanti lo spazio pubblico; la tassa compete al concessionario che occupa lo spazio, a nulla rilevando il fatto 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 un ente che agisce in piena autonomia e non quale mero sostituto dello Stato nello sfruttamento dei beni, con la conseguenza che l'esenzione prevista dall'art. 49, lett. a), del citato decreto non spetta in quanto non si configura l'occupazione da parte dello Stato;...".

Orbene, tali principi sono stati ulteriormente e recentemente ribaditi dalla Suprema Corte (cfr. fra i tanti arresti che per ragioni di economia di scrittura ci si esime dal riportare, da ultimo, Cass. 2136/2025).

Anche la giurisprudenza di merito si è allineata a siffatto insegnamento del Giudice di legittimità.

La Corte di Giustizia Tributaria di II° grado della Liguria, trattando un caso speculare rispetto a quello che qui ci occupa, con sentenza n. 122/2024 ha così deliberato: "L'orientamento giurisprudenziale, via via consolidatosi nel tempo, qui condiviso, ha precisato che nel caso di specie il presupposto impositivo è costituito, ai sensi degli artt. 38 e 39 del d. lgs. n. 507 del 1993, dall'occupazione dello spazio pubblico, indipendentemente dall'esistenza o meno di una concessione od autorizzazione (Cass. 12 maggio 2017, n. 11886). Ha osservato, inoltre, che nel caso della sottrazione o limitazione dell'uso del suolo pubblico da parte della società autostradale a mezzo del viadotto autostradale sopraelevato in assenza della concessione od autorizzazione comunale prevista dal citato art. 39 del d. lgs. n. 507 del 1993 si realizza una occupazione di fatto che è comunque tassabile, salvo che sussista una delle ipotesi di esenzione. La Corte di cassazione ha sottolineato "che non può esservi dubbio alcuno sul fatto che il viadotto impedisce l'utilizzazione edificatoria del fondo sottostante e finanche l'utilizzo agricolo riferito a determinate colture" (Cass. civ. n. 11886 del 2017, cit.). Peraltro, la Corte di Cassazione ha esaminato anche la questione riferita all'art. 38, c. 2, del d. lgs. n. 507 del 1993, mettendo in luce che tale norma non può che essere interpretata nel senso che l'occupazione a mezzo di impianti di servizi pubblici è soggetta alla tassa sia che si tratti di spazi sottostanti che sovrastanti lo spazio pubblico, ben potendo esistere impianti che si sviluppano sopra il suolo per i quali non si giustificerebbe un diverso trattamento normativo. Infine non può revocarsi in dubbio che il viadotto autostradale costituisca un impianto ai fini della norma di che trattasi in quanto esso è costituito da una costruzione completata da strutture, quali gli impianti segnaletici e di illuminazione, che ne aumentano l'utilità. Sempre la Corte di Cassazione ha escluso anche l'applicabilità dell'esenzione prevista dall'art. 49, lett. a) del d. lgs. n. 507 del 1993 in base alla considerazione che nel bilanciamento tra l'interesse al prelievo fiscale per la sottrazione di un bene pubblico al godimento della comunità (comunale o provinciale), e quello alla realizzazione degli scopi istituzionali dello Stato e degli altri enti pubblici territoriali, ovvero di fini sociali ritenuti meritevoli di particolare tutela - danno la prevalenza al secondo. Il problema dibattuto in questa sede concerne l'eventuale esenzione riguardo all'occupazione effettuata dall'impresa che ha provveduto, in forza di concessione conferita dallo Stato, all'esecuzione del lavoro pubblico costituito dalla rete autostradale di cui fa parte il viadotto in questione. Questa Corte ritiene che l'occupazione medesima debba considerarsi propria dell'ente concessionario e vada, dunque, assoggettata alla tassa ai sensi del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 38 comma 2, in quanto la società concessionaria è l'esecutrice della progettazione e della realizzazione dell'opera pubblica (D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, art. 143 comma 1) a fronte del corrispettivo costituito dal diritto di gestire funzionalmente e di sfruttare economicamente tutti i lavori realizzati (art. 143, comma 2) per la durata, di regola, non superiore a trenta anni (art. 143, comma 6). A nulla rileva il fatto 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 un ente che agisce, in piena autonomia e non quale mero sostituto dello Stato nello sfruttamento dei beni. Ne deriva che l'esenzione prevista dall'art. 49 lett. a, del citato decreto non spetta in quanto non si configura l'occupazione da parte dello Stato (Cass. civ. n. 11886 del 2017; id, 25 luglio 2018, n. 19693) Non essendovi ragioni per discostarsi dall'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, in assenza di argomentazioni di segno differente idonee a superare le incisive argomentazioni del giudice di legittimità, l'appello della ricorrente" (A. per I. S.p.A.) "deve essere respinto.". (Conforme: Sent. 217/25 CGT di II° grado delle Marche).

In definitiva, la decisione del primo Giudice appare non conforme alla luce dei molteplici e più recenti orientamenti della Suprema Corte e delle consequenziali pronunce delle Corti di merito tributarie, così come innanzi si è riportato.

Infine, questo Collegio ritiene che le sanzioni siano state correttamente applicate.

Si condivide il richiamo operato da parte appellante ad una ordinanza della Suprema Corte (n. 1334/2013) che, seppure in tema di Tarsu, detta un principio che si ritiene applicabile anche in caso di Tosap. Ivi si legge che "l'obbligo di denuncia va anche osservato con riguardo a ciascun autonomo periodo impositivo, sicché - in caso di omissione - la sanzione deve essere applicata per ogni singola annualità in cui la violazione si è rinnovata, senza che possa considerarsi sostitutivo della denuncia omessa l'accertamento operato per il primo degli anni di omissione".

In sostanza, ad ogni anno solare corrisponde una obbligazione tributaria e qualora la denuncia sia stata incompleta, infedele oppure omessa, l'obbligo di formularla si rinnova di anno in anno, con la conseguenza che l'inottemperanza a tale obbligo comporta l'applicazione della sanzione anche per gli anni successivi al primo.

Tale indirizzo è stato reiterato in tempi più prossimi dalla Corte di Cassazione, con l'ordinanza 28250/2019, ove, in tema di altra imposta, ha chiarito che «qualora la denuncia sia stata incompleta, infedele oppure omessa, l'obbligo di formularla si rinnova di anno in anno». Ne consegue che la violazione di questo obbligo, comporta «l'applicazione della sanzione anche per gli anni successivi al primo», sia nel caso in cui la dichiarazione sia stata omessa sia nel caso in cui sia stata presentata, ma sia infedele. Secondo la Cassazione, è «reiterabile la sanzione per infedele dichiarazione anche per gli anni successivi a quello in cui è stata accertata la violazione». Principio già affermato con l'ordinanza 23854/2019.

Ne consegue che le ragioni innanzi esposte dalla difesa di A. per I. SpA non risultano condivisibili: le decisioni di merito segnalate a sostegno della posizione processuale assunta da detta difesa, oltre che risalenti, non sono suscettibili di scalfire i principi oramai consolidati nella subjecta materia.

In particolare e riassuntivamente, non rileva la circostanza che l'utilizzo del suolo demaniale sul quale insiste il tracciato autostradale gravato da imposta sia stato concesso alla società A. per I. s.p.a. dallo Stato e non dal Comune; non rileva la ulteriore circostanza che il tratto autostradale, ancorché parte del territorio comunale, sia oggetto di concessione da parte dello Stato sicché esso perde il suo carattere di "pura demanialità"; non risulta applicabile l'ipotesi di esenzione dal pagamento dell'imposta di cui all'art. 49 - comma 1<sup>a</sup> lett. a) - D.Lvo 15/11/1993 n. 507 in quanto A. per I. s.p.a. non può considerarsi, per il solo fatto di essere titolare di una concessione, un ente "assimilabile" ad un "ente statale" sottratto all'imposta.

Pertanto, per le motivazioni innanzi esplicitate l'appello proposto dalla A. T. Srl, nella qualità innanzi spiegata, merita di essere accolto.

Restano assorbite le altre questioni, argomentazioni ed eccezioni, le quali vengono ritenute non rilevanti ai fini della decisione e, comunque, inidonee a sostenere una conclusione di tipo diverso.

Le significative oscillazioni giurisprudenziali pregresse e la univocità delle decisioni che si è manifestata soltanto di tempi recenti giustificano la compensazione delle spese processuali anche di questo grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado delle Marche accoglie l'appello proposto dalla A. T. S.r.l. e per l'effetto, in riforma della impugnata sentenza, dichiara legittimo l'avviso di accertamento impugnato.

Compensa tra le parti le spese di questo grado di giudizio.

Così deciso in Ancona nella Camera di Consiglio del giorno 7 aprile 2025.