Sentenza del 14/07/2023 n. 20218 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

l ricorso è affidato ad un unico motivo, con il quale si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1997, n. 446, art. 62, della L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 11, comma 10 , del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 9, comma 7 , e art. 12, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'ente impositore avesse disposto l'applicazione del CIMP, essendosi, invece, limitato ad adottare un canone di locazione degli spazi pubblici per l'installazione degli impianti pubblicitari, che era cumulabile con l'ICP, senza soggiacere alla limitazione del 25%.

1.1 Disattesa l'eccezione di inammissibilità per la rispondenza del ricorso al principio dell'autosufficienza, il motivo è fondato.

1.2 Le questioni insite nella introduzione del CIMP in luogo dell'ICP sono state esaminate e decise da questa Corte (in termini: Cass., Sez. 5, 17 novembre 2021, n. 35089; Cass., Sez. 5, 18 novembre 2021, n. 35336; Cass., Sez. 5, 24 gennaio 2022, n. 1951) con argomentazioni in punto di diritto che il collegio ritiene di confermare e ribadire - per quanto possa rilevare - anche in questa sede.

1.3 Va premesso che il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 62, commi 1 e 2 , ha stabilito che: "1. I Comuni possono, con regolamento adottato a norma dell'art. 52, escludere l'applicazione, nel proprio territorio, dell'imposta comunale sulla pubblicità di cui al capo I del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , sottoponendo le iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente ad un regime autorizzatorio e assoggettandole al pagamento di un canone in base a tariffa. 2. Il regolamento è informato ai seguenti criteri: (...) d) determinazione della tariffa con criteri di ragionevolezza e gradualità tenendo conto della popolazione residente, della rilevanza dei flussi turistici presenti nel Comune e delle caratteristiche urbanistiche delle diverse zone del territorio comunale e dell'impatto ambientale".

In seguito, della L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 10, comma 5, lett. b) , modificando del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 , predetto art. 62, comma 2, lett. d (nel senso di aggiungere le parole: ""in modo che detta tariffa, comprensiva dell'eventuale uso di aree comunali, non ecceda di oltre il 25 per cento le tariffe stabilite ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , per l'imposta comunale sulla pubblicità in relazione all'esposizione di cui alla lettera a) e deliberate dall'amministrazione comunale nell'anno solare antecedente l'adozione della Delib. di sostituzione dell'imposta comunale sulla pubblicità con il canone""), ha disposto che la determinazione della tariffa CIMP non possa eccedere di oltre il 25% le tariffe ICP deliberate dall'amministrazione comunale nell'anno solare antecedente l'adozione della Delib. di

sostituzione dell'ICP con il CIMP. 1.4 Passando all'esame della disciplina legislativa del CIMP, occorre constatare l'evidente continuità tra detta disciplina e quella dell'imposta che esso sostituisce quando il Comune opti per la sua istituzione ai sensi del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 62 , citato comma 1. Il presupposto dell'imposta è costituito dalla "diffusione di messaggi pubblicitari" (cioè, di messaggi diffusi nell'esercizio di un'attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero di messaggi finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato), effettuata "attraverso forme di comunicazione visive od acustiche, diverse da quelle assoggettate al diritto sulle pubbliche affissioni", in luoghi pubblici ovvero aperti o esposti al pubblico (D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 5). Analogamente, il canone è dovuto per "l'installazione di mezzi pubblicitari" (rubrica del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 62) o, più precisamente, per l'effettuazione di "iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente" (testo del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 , medesimo art. 62).

Al riguardo, non può porsi in dubbio che la mera "incidenza" dell'iniziativa pubblicitaria sull'arredo urbano o sull'ambiente, richiesta per l'applicazione del canone, è del tutto omologa alla diffusione di messaggi pubblicitari prevista per l'applicazione dell'ICP; con la significativa conseguenza che non sono ipotizzabili attività pubblicitarie che costituiscano presupposto solo di detta imposta e non anche del CIMP. Al pari di ciò che avviene per l'ICP, l'obbligo di pagare il CIMP nasce, dunque, direttamente in forza della legge, per il solo fatto dell'installazione dei mezzi pubblicitari, con l'unica differenza - rilevante ai soli fini procedimentali - che tale installazione, per essere considerata legittima, deve essere preceduta, per l'ICP, da un'apposita dichiarazione del contribuente e, per il CIMP, dall'autorizzazione del Comune.

Dal sopra individuato presupposto oggettivo dei due suddetti prelievi discende, altresì, che essi sono dovuti indipendentemente dal fatto dell'occupazione di beni pubblici e, quindi, dalla possibilità di instaurare una correlazione tra tali prelievi e l'uso dei beni stessi. In particolare, nè l'imposta nè il canone possono essere qualificati come controprestazione dell'uso di aree pubbliche; uso, questo, che costituisce, invece, la giustificazione del COSAP (canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche) o, in alternativa, il presupposto della TOSAP (tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche).

Inoltre, il Comune, al fine di applicare sia l'imposta che il canone per la pubblicità, deve adottare un apposito regolamento che ha sostanzialmente lo stesso contenuto per ambedue i prelievi, quanto agli elementi strutturali e procedimentali che li caratterizzano.

In particolare, ai fini dell'applicazione dell'imposta, detto regolamento deve precisare, ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 3 e 4 , tra l'altro: a) "le modalità di effettuazione della pubblicità" (dell'art. 3, comma 2); b) "le modalità per ottenere il provvedimento per l'installazione, nonchè i criteri per la realizzazione del piano generale degli impianti" (dello stesso art. 3, comma 3); c) la tariffa, da determinarsi, per le affissioni di carattere commerciale, in relazione alla facoltà per il Comune di suddividere il territorio in due categorie, a seconda della loro importanza (art. 4), ed in relazione alla presenza di "rilevanti flussi turistici desumibili da oggettivi indici di ricettività" (dell'art. 3, comma 6).

In modo analogo, il regolamento per l'applicazione del canone, ai sensi del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 62 , deve precisare, tra l'altro: a) la "tipologia dei mezzi di effettuazione della pubblicità esterna" (dell'art. 3, comma 2, lett. a) e "le modalità di impiego dei mezzi pubblicitari" (lett. c dello stesso comma); b) "le procedure per il rilascio e per il rinnovo dell'autorizzazione" alle iniziative pubblicitarie (lett. b dello stesso comma); c) la tariffa, da determinarsi "con criteri di ragionevolezza e gradualità tenendo conto della popolazione residente, della rilevanza dei flussi turistici presenti nel comune e delle caratteristiche delle diverse zone del territorio comunale e dell'impatto ambientale in modo che detta tariffa (...) non ecceda di oltre il 25 per cento le tariffe stabilite ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , per l'imposta comunale sulla pubblicità (...)" (lett. d dello stesso comma). Dal complesso di tali disposizioni, risulta evidente che il legislatore ha fissato, per la redazione dei regolamenti dei due prelievi, criteri affini, anche se non identici (Corte Cost., 6 maggio 2009, n. 141).

Significativa, al riguardo, è la circostanza che la tariffa del CIMP sia parametrata a quella dell'ICP, nel senso che la prima non può superare di più di un quarto la seconda. Ne deriva che l'importo del canone, analogamente a quello dell'imposta, non è determinato in funzione del criterio della copertura del costo di un eventuale servizio prestato dal Comune a favore di chi installi il mezzo pubblicitario. Assume, poi, rilevanza, ai fini della qualificazione del CIMP, il fatto che la legge - nell'ipotesi di occupazione di beni pubblici a fini pubblicitari - da un lato, non escluda che la TOSAP o il COSAP si cumulino con l'ICP (D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 9, comma 7 ; comma modificato della L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 145, comma 55) e, dall'altro, disponga che la tariffa del CIMP sia "comprensiva" della TOSAP o del COSAP (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 62, comma 2, lett. d ; lettera modificata della L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 10, comma 5, lett. b) , (Corte Cost., 6 maggio 2009, n. 141).

1.5 In ogni caso, ai fini dell'istituzione e della disciplina del CIMP, il regolamento previsto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 62 , non può essere surrogato dal piano generale degli impianti pubblicitari, avendo funzioni autonome e distinte.

Secondo la giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato, Sez. 5, 29 aprile 2009, n. 2723; Cons. Stato, Sez. 6, 19 gennaio 2017, nn. 235, 236, 238, 243 e 244; Cons. Stato, Sez. 5, 30 ottobre 2018, n. 6175), l'attività pubblicitaria si esercita nel rispetto delle indicazioni e dei vincoli contenuti in due importanti strumenti di pianificazione e programmazione generale: il regolamento comunale ed il piano generale degli impianti pubblicitari. Infatti, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 3 , ha previsto in capo ai Comuni l'obbligo di adottare un apposito regolamento per l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità e per l'effettuazione del servizio delle pubbliche affissioni. Attraverso tale strumento, i Comuni sono tenuti a disciplinare le modalità di effettuazione della pubblicità e possono stabilire limitazioni e divieti per particolari forme pubblicitarie in relazione a esigenze di pubblico interesse.

I contenuti essenziali del regolamento, indicati dalla legge, sono i seguenti: 1) determinare la tipologia e la quantità degli impianti pubblicitari; 2) stabilire le modalità per ottenere l'autorizzazione all'installazione; 3) indicare i criteri per la realizzazione del piano generale degli impianti pubblicitari; 4) fissare la ripartizione della superficie degli impianti pubblici da destinare alle affissioni di natura istituzionale, sociale o, comunque, prive di rilevanza economica e quella

da destinare alle affissioni di natura commerciale, nonchè la superficie degli impianti da attribuire a soggetti privati, per l'effettuazione di affissioni dirette.

Con l'adozione del piano generale degli impianti pubblicitari, il Comune provvede alla razionale distribuzione sul territorio degli impianti pubblicitari, indicando i siti ove è possibile collocare gli stessi.

Il piano generale degli impianti pubblicitari costituisce, dunque, l'indefettibile presupposto per il rilascio delle autorizzazioni per impianti pubblicitari, dal momento che, in assenza di precise scelte compiute a monte (in sede di pianificazione), non potrebbe orientarsi l'attività autorizzatoria in maniera coerente con l'esigenza di un'equilibrata protezione della variegata trama dei molteplici interessi - di natura urbanistica, edilizia, economica, culturale, viaria - tra loro interferenti e che in diversa misura vengono in rilievo nell'attività pubblicitaria.

1.6 In definitiva, riconducendo le fattispecie alle classificazioni introdotte dalla L. 7 agosto 1990, n. 241 , si può ritenere che il regolamento rientra nella categoria degli "atti normativi", mentre il piano generale degli impianti pubblicitari rientra nella categoria degli "atti generali" (Cons. Stato, Sez. 5, 21 giugno 2007, n. 3389).

Invero, l'atto generale si contrappone all'atto normativo in base a un criterio non formale o nominalistico, ma sostanziale. Non possono essere requisiti di carattere formale, quali il nomen iuris o il procedimento di formazione a stabilire la natura dell'atto. Il criterio formale vale a individuare la legge e a distinguere le fonti primarie da quelle secondarie. Lo stesso criterio non consente di distinguere tra fonti secondarie e atti amministrativi generali: in questo caso il discrimine è sostanziale.

Si ha un atto normativo quando la potestà affidata all'amministrazione comporta la produzione di norme generali e astratte, mediante le quali si disciplinano i rapporti giuridici, conformi alla previsione normativa, che possano sorgere nel corso del tempo. Si ha, invece, un atto generale quando la potestà esprime una scelta di carattere essenzialmente tecnico, con cui l'amministrazione persegue la cura degli interessi pubblici a essa affidati dalla legge.

In altri termini, l'atto generale, a differenza di quello normativo, non pone alcuna disciplina generale e astratta dei rapporti giuridici e non innova l'ordinamento giuridico. L'atto generale è espressione di una potestà amministrativa di natura gestionale ed è rivolto alla cura concreta d'interessi pubblici, seppure a destinatari indeterminati. Al contrario, l'atto normativo integra una fonte secondaria rispetto all'atto legislativo, che integra una fonte primaria, disciplina in astratto tipi di rapporti giuridici mediante una regolazione attuativa o integrativa della legge, ma ugualmente innovativa rispetto all'ordinamento giuridico esistente, e lo fa con precetti che presentano i caratteri della generalità e dell'astrattezza, intesi essenzialmente come ripetibilità nel tempo dell'applicazione delle norme e non determinabilità dei soggetti cui si riferiscono. Con i regolamenti l'amministrazione partecipa alla funzione legislativa, in senso materiale, disponendo di un potere che consiste nella possibilità di innovare (sia pure a un livello inferiore rispetto agli atti legislativi) l'ordinamento giuridico. Gli atti generali, in quanto atti amministrativi, hanno, invece, per scopo la cura di un interesse pubblico concreto e puntuale, che ne costituisce il motivo. Mentre nei regolamenti lo scopo non è la cura dell'interesse pubblico. Quest'ultima

può essere un'occasione; lo scopo, invece, è quello tipico di qualsiasi atto normativo: la regolazione astratta di rapporti giuridici al fine di costituire l'ordinamento giuridico.

I regolamenti svolgono una funzione costitutiva dell'ordinamento, dettando norme destinate a valere semper et ad semper finchè non si verifichi l'abrogazione. Gli atti generali, invece, esauriscono la loro efficacia con l'adozione degli atti applicativi.

Se gli atti normativi sono suscettibili di essere applicati infinite volte a fattispecie concrete, gli atti generali non disciplinano in astratto tipi di rapporti giuridici, ma curano in concreto una determinata fattispecie; mentre i destinatari degli atti generali non sono determinabili ex ante, ma lo diventano ex post, i destinatari degli atti normativi non sono determinati nè determinabili in nessun caso, sia ex ante sia ex post; sia gli atti normativi che gli atti generali non ledono interessi concreti se non attraverso la mediazione di un provvedimento applicativo, che renda attuale il pregiudizio sostanzialmente espresso dalla normativa astratta; di conseguenza, entrambi non sono impugnabili immediatamente, bensì unitamente all'atto applicativo, che rende attuale e concreta la lesione, radicando l'interesse alla reazione in sede giurisdizionale (Cons. stato, Sez. 4, 16 febbraio 2012, n. 812; Cons. stato, Sez. 4, 28 febbraio 2012, n. 1120; Cons. Stato, Ad. Plen., 4 maggio 2012, n. 9).

A tale proposito, la Corte Costituzionale (Corte Cost., 17 luglio 2002, n. 455) ha precisato che: "La tutela degli interessi pubblici presenti nella attività pubblicitaria effettuata mediante l'installazione di cartelloni si articola dunque, nel D.Lgs. n. 507 del 1993 , in un duplice livello di intervento: l'uno, di carattere generale e pianificatorio, mirante ad escludere che le autorizzazioni possano essere rilasciate dalle amministrazioni comunali in maniera causale, arbitraria e, comunque, senza una chiara visione dell'assetto del territorio e delle sue caratteristiche abitative, estetiche, ambientali e di viabilità; l'altro, a contenuto particolare e concreto, in sede di provvedimento autorizzatorio, con il quale le diverse istanze dei privati vengono ponderate alla luce delle previsioni di piano e solo se sono conformi a tali previsioni possono essere soddisfatte".

1.7 In linea di principio, il prelievo tributario ICP/CIMP è cumulabile con il canone concessorio non tributario, data la diversità del titolo di pagamento e considerato che lo stesso legislatore ha espressamente stabilito per l'ICP, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 9, comma 7 , che: "Qualora la pubblicità sia effettuata su impianti installati su beni appartenenti o dati in godimento al Comune, l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità non esclude quella della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, nonchè il pagamento di canoni di locazione o di concessione commisurati, questi ultimi, alla effettiva occupazione del suolo pubblico del mezzo pubblicitario" (in senso analogo, nella precedente disciplina dell'ICP, del D.P.R. 27 ottobre 1972, n. 639, art. 18, stabiliva che: "Qualora la pubblicità sia effettuata su beni di proprietà comunale o dati in godimento al Comune, ovvero su beni appartenenti al demanio comunale, la corresponsione della imposta non esclude il pagamento di eventuali canoni di affitto o di concessione, nè l'applicabilità della tassa per l'occupazione dello spazio ed aree pubbliche") (tra le tante: Cass., Sez. 5, 27 luglio 2012, n. 13476; Cass., Sez. 5, 11 maggio 2017, n. 11673; Cass., Sez. Un., 18 settembre 2017, n. 21545; Cass., Sez. 5, 24 gennaio 2022, n. 1951 - vedasi anche: Cons. Stato, Sez. 5, 22 ottobre 2015, n. 4857).

La diversità dei presupposti rende cumulabili anche i tributi alternativi ICP/CIMP, da un lato, e i prelievi TOSAP/COSAP, dall'altro: del resto, la disciplina legislativa - nell'ipotesi di occupazione di beni pubblici a fini pubblicitari - espressamente non esclude che la TOSAP o il COSAP si cumulino con l'ICP (D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 9, comma 7 ; comma modificato della L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 145, comma 55) e prevede, anzi, che la tariffa del CIMP sia "comprensiva" della TOSAP o del COSAP (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 62, comma 2, lett. d ; lettera modificata della L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 10, comma 5, lett. b) .

1.8 Ciò detto, nella vicenda in disamina, sulla scorta delle risultanze processuali, si evince che:

- con Delib. adottata dal Consiglio Comunale il 26 febbraio 1998, n. 80, il Comune di Napoli aveva deciso di applicare, per l'anno d'imposta 1998, alla tariffa ICP (fissata per i Comuni di classe I" nella misura di Lire 32.000/mq.) la maggiorazione del 20% ai sensi della L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 11, comma 10 (a tenore del quale: "10. Le tariffe e i diritti di cui al capo I del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , e successive modificazioni, possono essere aumentati dagli enti locali fino ad un massimo del 20 per cento a decorrere dal 1 gennaio 1998 e fino ad un massimo del 50 per cento a decorrere dal 1 gennaio 2000 per le superfici superiori al metro quadrato, e le frazioni di esso si arrotondano al mezzo metro quadrato"), determinandone l'importo nella misura di L. 38.400/mq., che è stato confermato fino al 31 dicembre 2001 con delibera adottata dal Consiglio Comunale l'11 maggio 2001, n. 5;

- con Delib. adottata dal Consiglio Comunale il 24 settembre 1999, n. 296, che è stata confermata con Delib. adottata dal Consiglio Comunale il 15 ottobre 1999, n. 419, ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 3, comma 3 , il Comune di Napoli ha approvato il Piano Generale degli Impianti (PGI), il quale disciplina l'individuazione della tipologia degli impianti pubblicitari pubblici e privati e la loro distribuzione sul territorio di competenza, tenuto conto: delle esigenze di carattere sociale; della concentrazione demografica ed economica; delle esigenze di tutela ambientale e paesaggistica, nonchè delle esigenze della circolazione; del traffico e dei principi contenuti nei vigenti strumenti urbanistici;

- sulla base del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 9, comma 7 , nel testo novellato dalla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 145, comma 55 (a tenore del quale: "7. Qualora la pubblicità sia effettuata su impianti installati su beni appartenenti o dati in godimento al comune, l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità non esclude quella della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, nonchè il pagamento di canoni di locazione o di concessione commisurati, questi ultimi, alla effettiva occupazione del suolo pubblico del mezzo pubblicitario"), le norme di attuazione del suddetto Piano hanno stabilito (art. 3 - Canone per la locazione dei luoghi pubblici necessari all'installazione degli impianti) che: "In sostituzione della tassa per l'occupazione di spazi su aree pubbliche abolita dal 1.1.1999, con D.Lgs. n. 446 del 1997 , e conseguentemente solo per coloro che occupano aree del demanio o del patrimonio indisponibile del Comune ovvero, per parti di strada comunque situate all'interno del centro abitato viene determinato un canone espresso in metri quadrati, non di proiezione, ma di superficie pubblicitaria. Tale canone dal 1.1.2002 verrà accorpato al canone sostitutivo dell'imposta comunale sulla pubblicità (...). I canoni per la locazione di luoghi pubblici sono dovuti solo sugli impianti costitutivi del presente piano disciplinati al Titolo IV e sono invariabili

per tutta la durata della singola autorizzazione", e (art. 5 - Imposta di pubblicità) che: "L'imposta rimane dovuta nella misura e nei modi stabiliti dai D.Lgs. n. n. 507 del 1993, e successive modificazioni e integrazioni, e verrà, successivamente, sostituita con un canone, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 62 (...) Il canone per la locazione dei luoghi pubblici è dovuto altresì, per la pubblicità temporanea su teli disciplinata dal Titolo V del presente Piano nella misura di 1/12 per ogni mese o frazione di mese del canone annuo";

- le norme transitorie del suddetto Piano hanno previsto (art. 2- Modalità di soppressione dell'imposta sulla pubblicità) che: "Il Comune si riserva di approvare entro e non oltre l'1.1.2001 la normativa di attuazione prevista dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 62 . Per tutti i mezzi pubblicitari individuati nel D.Lgs. n. 507 del 1993 , e nel Codice della Strada, non disciplinati nel presente Piano, resta ferma la corresponsione dell'imposta fino al 31.12.2001";

- con disposizione resa dal Dirigente del Servizio di Polizia Amministrativa presso il Dipartimento Attività Commerciali l'11 maggio 2001, n. 5, il Comune di Napoli ha confermato (punto 1) la tariffa di Lire 38.400/mq. fino al 31 dicembre 2001, "che, pur essendo il prodotto del deliberato aumento del 20%, è superiore al minimo tariffario stabilito con D.P.C.M. 16 febbraio 2001 , riservandosi di confermare l'aumento del 20% e di proporre all'Amministrazione l'aumento fino al 50% per l'anno 2002 ovviamente ponendo a base del calcolo le tariffe legislativamente stabilite (Lire 38.000)", ed ha disapplicato (punto 2) sino al 31 dicembre 2001 le tariffe commisurate alla superficie pubblicitaria, applicandole per la misura di 2 mq. per gli impianti "formato 6 x 3" e di 1 mq. per tutti gli altri, riservandosi di applicare le tariffe stabilite nel PGI a decorrere dal 1.1.2002 e chiarendo "la non assimilabilità del canone istituito dal Comune di Napoli al canone sostitutivo della TOSAP";

- con ordinanza adottata dal Sindaco il 31 dicembre 2001, n. 223, il Comune di Napoli ha "ordinato" l'approvazione delle tariffe in Euro dei canoni pubblicitari ed affissionali "in attuazione delle regole già sancite con decorrenza dal 1.1.2002 dal Piano Generale degli Impianti";

- indi, con sentenza depositata dal T.A.R. della Campania, Sez. 3, il 14 giugno 2004, n. 9438 (poi passata in giudicato), quest'ultima ordinanza è stata annullata sul rilievo che, "contrariamente alle allegazioni difensive dell'amministrazione resistente, non può ritenersi meramente esecutivo del piano generale degli impianti in quanto il raffronto dei canoni previsti dal PGI a regime per il 2002 con quelli determinati dall'atto impugnato non comporta una sicura rispondenza, immediatamente verificabile (...)".

1.9 Ora, è pacifico che l'annullamento del regolamento comunale (o, comunque, di una Delib. comunale che, pur indirizzandosi ad una pluralità di destinatari, abbia comunque contenuto inscindibile) da parte del giudice amministrativo ha efficacia caducatoria erga omnes, rimuovendone ex tunc la valenza normativa oltre i limiti soggettivi dell'art. 2909 c.c..

Per cui, ove l'atto annullato costituisca lo strumento con cui l'ente comunale, avvalendosi di una facoltà riservatagli dal legislatore, eserciti la scelta discrezionale di dettare il regime normativo o tariffario di un tributo locale di nuova istituzione (come, nel caso di specie, del CIMP), si ripristina la disciplina previgente del tributo locale destinato ad essere abrogato (come, nel caso di specie, dell'ICP).

Ne discende, quindi, che la carenza del regolamento istitutivo del CIMP e l'annullamento in sede giudiziale della tariffa CIMP impedivano l'operatività, dall'1 gennaio 2002, della relativa disciplina (secondo la previsione della Delib. approvativa del PGI), consentendo l'ultrattività della previgente disciplina dell'ICP. 1.10 Va, poi, osservato che la Delib. adottata dal Consiglio Comunale 26 febbraio 1998, n. 8, per il suo contenuto, non attiene: a) nè alla TOSAP di cui del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 38 e segg. , correlata al presupposto oggettivo delle "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" (art. 38, comma 1) e dovuta (non in funzione di controprestazione) 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 (...) territorio" (art. 39, comma 1); b) nè al prelievo di natura non tributaria (Corte Cost., 14 marzo 2008, n. 64; Corte Cost., 8 maggio 2009, n. 141) denominato COSAP (cioè, il canone per l'occupazione di suoli e aree pubbliche), introdotto dal legislatore in alternativa alla TOSAP al dichiarato fine di ricondurre nell'àmbito privatistico il rapporto con l'ente locale (D.Lgs. 15 novembre 1997, n. 446, art. 63) e dovuto quale controprestazione di una concessione dell'ente locale - effettiva o presunta per legge (nel caso di occupazione abusiva) - dell'uso esclusivo o speciale (permanente o temporaneo) di "strade, aree e relativi spazi soprastanti e sottostanti appartenenti al proprio demanio o patrimonio indisponibile, comprese le aree destinate a mercati anche attrezzati", ovvero anche "di aree private soggette a servitù di pubblico passaggio" (art. 63). La TOSAP ed il COSAP, infatti, non sono mai richiamati, neppure indirettamente, nella suddetta Delib., la quale si riferisce, invece, alle ipotesi di concessione per occupazione (di suoli e aree pubbliche, sia pure limitatamente all'occupazione mediante impianti pubblicitari) poste a base dei suddetti prelievi, ma che con essi non si identificano, come dimostrato dalla previsione legislativa della detraibilità dall'importo dovuto per TOSAP/COSAP dell'ammontare del canone concessorio "riscosso" (D.Lgs. 15 novembre 1997, n. 446, art. 63, comma 3: "Dalla misura complessiva del canone ovvero della tassa prevista al comma 1 va detratto l'importo di altri canoni previsti da disposizioni di legge, riscossi dal Comune e dalla Provincia per la medesima occupazione, fatti salvi quelli connessi a prestazioni di servizi") (Cass., Sez. Un., 18 settembre 2017, n. 21545).

1.9 A tal proposito, si pone l'ulteriore questione della compatibilità del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP) con altri canoni concessori.

Ora, seppure in tema di TOSAP, questa Corte ha più volte dato risposta favorevole al quesito, affermando che la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP) è compatibile (L. 15 maggio 1997, n. 127, art. 17, comma 63) con il pagamento di un canone concessorio, provento di natura e fondamento del tutto diversi dal primo, ed è, quindi, dovuta dal concessionario, a meno che il Comune non abbia esercitato il potere facoltativo di ridurla o annullarla (Cass., Sez. 5, 5 novembre 2004, n. 21215; Cass., Sez. 5, 27 ottobre 2006, n. 23244; Cass., Sez. 5, 15 settembre 2009, nn. 19841, 19842 e 19843; Cass., Sez. 5, 5 luglio 2017, nn. 16538, 16539 e 16540; Cass., Sez. 5, 18 febbraio 2020, n. 4078).

E' vero che la debenza o l'esclusione della TOSAP non dipendono essenzialmente dall'esistenza di un atto di concessione, dal momento che la tassa è dovuta, ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 38 , anche in caso di occupazione senza titolo o abusiva; in secondo luogo,

tassa e canone di concessione hanno natura e finalità diverse, quindi non sono fra loro incompatibili, come si ricava indirettamente dalla L. 15 maggio 1997, n. 127, art. 17, comma 63 , e poi dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 63 , che lasciano in facoltà dell'ente di escludere la tassa relativamente ai beni su cui grava un canone di concessione non ricognitorio (Cass., Sez. 5, 27 ottobre 2006, n. 23244; Cass., Sez. 5, 18 febbraio 2020, n. 4078).

Questo principio, di carattere generale, ben può valere anche con riferimento al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), istituito dal D.Lgs. 15 novembre 1997, n. 446, art. 63, nel testo novellato dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 31 (Cass., Sez. 2, 3 maggio 2018, n. 10499).

1.10 Ad ulteriore conferma di tale ricostruzione, è il caso di rammentare ad abundantiam che la L. 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, commi 816 - 847 ("Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022"), ha previsto l'istituzione da parte di Comuni, Province e Città Metropolitane (mediante regolamento da adottare dal Consiglio Comunale o Provinciale, ai sensi del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 52), con decorrenza dall'1 gennaio 2021, di un "canone unico patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria" in funzione sostitutiva della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari e del canone per l'uso o l'occupazione delle strade (con le relative pertinenze) di proprietà di Comuni e Province, e comprensiva di qualunque canone ricognitorio o concessorio previsto da norme di legge e dai regolamenti comunali e provinciali, fatti salvi quelli connessi a prestazioni di servizi, il cui presupposto è: "a) l'occupazione, anche abusiva, delle aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti e degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico; b) la diffusione di messaggi pubblicitari, anche abusiva, mediante impianti installati su aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti, su beni privati laddove siano visibili da luogo pubblico o aperto al pubblico del territorio comunale, ovvero all'esterno di veicoli adibiti a uso pubblico o a uso privato".

Come si evince dalla relazione illustrativa: "I commi 816-836 (della L. 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1) istituiscono dal 2021 il c.d. canone unico patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria, per riunire in una sola forma di prelievo le entrate relative all'occupazione di aree pubbliche e la diffusione di messaggi pubblicitari. Tale canone è destinato a sostituire la vigente disciplina della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni (ICPDPA), nonchè del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP) e del canone per l'occupazione delle strade". Dunque, è pacifico che: "Il provvedimento in esame, ai commi 816-836, istituisce il canone unico patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria, a partire dal 1 gennaio 2021, per riunire in una sola forma di prelievo le entrate relative all'occupazione di aree pubbliche e la diffusione di messaggi pubblicitari. Detto canone è destinato a sostituire la vigente disciplina della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), dell'imposta comunale sulla pubblicità e

del diritto sulle pubbliche affissioni (ICPDPA), nonchè del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP) e del canone per l'occupazione delle strade".

1.11 Nella specie, discostandosi da tali principi, il giudice di appello ha erroneamente ritenuto che il Comune di Napoli avesse disposto l'accorpamento del canone di locazione/occupazione con il CIMP. Difatti, secondo la sentenza impugnata: "Sino all'1 gennaio 2002 continuava ad applicarsi la vecchia imposta sulla pubblicità, da quel momento in poi entrava in vigore la nuova imposta di cui del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 62 , ovvero il CIMP canone per l'installazione di mezzi pubblicitari, nel quale si sarebbe accorpato il canone per l'occupazione di spazi pubblici".

Tuttavia, a ben vedere, la formulazione degli artt. 1 e 2 del regolamento comunale per l'applicazione dell'ICP appariva di diverso tenore, avendo previsto del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , ex art. 9, comma 7, un canone per la locazione degli impianti pubblici, espresso in mq. di proiezione pubblicitaria e determinato a seconda delle zone di installazione in aggiunta alla vecchia imposta sulla pubblicità, anche dopo l'1 gennaio 2002, non essendo stata approvata (con apposito regolamento) la normativa di attuazione del D.Lgs. 15 novembre 1997, n. 446, ex art. 62, per l'introduzione del CIMP, a prescindere dalla mera riserva del Comune di Napoli sulla sua adozione con decorrenza dall'1 gennaio 2002, che costituiva la manifestazione di un'intenzione meramente "programmatica" della relativa istituzione.

Pertanto, non essendo stato ancora adottato il CIMP e restando ancora in vigore l'ICP, dopo l'annullamento dell'ordinanza emanata dal Sindaco del Comune di Napoli il 31 dicembre 2001, n. 223, da parte del giudice amministrativo (con sentenza passata in giudicato), il limite fissato del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 62, comma 2, lett. d , nel testo novellato dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 10, comma 5, lett. b) , non poteva valere anche per la determinazione del canone per l'occupazione di spazi pubblici, di cui la contribuente era obbligata alla corresponsione in aggiunta all'ICP. 2. Stante la fondatezza del motivo dedotto, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa alla Commissione tributaria regionale della Campania (ora, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, ai sensi della L. 31 agosto 2022, n. 130, art. 1, comma 1, lett. a) , in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Il giudice del rinvio si atterrà al seguente principio di diritto: "La sostituzione dell'imposta comunale sulla pubblicità (ICP) di cui al capo I del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , con il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP) di cui del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 62 , postula l'imprescindibile emanazione di un apposito regolamento dal contenuto conforme ai criteri previsti del citato art. 62, comma 2, la cui carenza non può essere supplita dall'eventuale approvazione del piano generale degli impianti pubblicitari (atto generale non normativo, con funzione autonoma e distinta dal regolamento), nonostante la previsione in esso contenuta (quindi, con valore meramente programmatico della relativa istituzione) dell'entrata in vigore del canone sostitutivo (nella specie, con decorrenza dall'1 gennaio 2002); ne discende che, in difetto di regolamento adottato ai sensi del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 52 , l'imposta comunale sulla pubblicità (ICP) continua a trovare applicazione (nella specie, anche dopo l'1 gennaio 2002) secondo le tariffe vigenti ratione temporis ed è cumulabile, oltre che con la TOSAP o il COSAP, con il canone concessorio per l'occupazione di spazi pubblici, senza la

limitazione prevista dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 62, comma 2, lett. d) , (nel testo novellato dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 10, comma 5, lett. b))".

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza