# Sentenza del 17/11/2023 n. 32047 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Con sentenza n. 4927/21, depositata il 9 giugno 2021, la Commissione tributaria regionale della Campania ha accolto l'appello proposto da Clear Channel Italia Spa avverso la decisione di prime cure che aveva disatteso l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso dal Comune di (Omissis) per il recupero a tassazione dell'imposta comunale sulla pubblicità (ICP), e del canone di occupazione, relativamente al periodo di imposta 2015.

1.1 - A fondamento del decisum, il giudice del gravame ha rilevato che:

- diversamente da quanto ritenuto dal primo giudice - che aveva disatteso il ricorso sul rilievo che con l'avviso di accertamento erano stati legittimamente recuperati a tassazione l'imposta sulla pubblicità, ed il canone per la locazione dei luoghi pubblici necessari all'installazione degli impianti (ai sensi del D.Lgs. n. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 1 e ss.), il Comune di (Omissis) - col Piano Generale degli Impianti approvato con delibere consiliari n. 296, del 24 settembre 1999, e n. 419, del 15 ottobre 1999 - aveva adottato il canone sostitutivo dell'imposta comunale sulla pubblicità di cui al D.Lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 62;

- non v'era evidenza probatoria - della quale era onerato (proprio) l'Ente impositore - di una difformità degli importi versati dalla contribuente rispetto a quelli dovuti "sulla base della legge", in particolare non essendo stata contestata "dal Comune la specifica determinazione secondo legge in autoliquidazione del canone" così come dedotto "dalla società contribuente in giudizio sub (ll) pag. 8 e 9 ricorso introduttivo e già a conoscenza del Comune, prima dell'emanazione dell'avviso qui impugnato, in ragione di raccomandata esplicativa ad esso pervenuta in data 27 ottobre 2015 (cfr. all. 10 produzione contribuente di primo grado)";

- l'avviso di accertamento, pertanto, andava annullato in quanto "il Comune -una volta stabilito che va applicato il regime ex D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 62 - non ha dato allegazione e prova della spettanza di un maggior importo rispetto a quello pagato in autoliquidazione dalla parte contribuente secondo la legge, in assenza anche di allegazione di ulteriori atti tariffari e regolamentari pertinenti il regime da applicare".

2. - Il Comune di (Omissis) ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di un solo articolato motivo.

Clear Channel Italia Spa resiste con controricorso.

Le parti hanno depositato memorie.

Motivi della decisione 1. - Ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il Comune di (Omissis) denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.Lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 62, ed alle norme di attuazione art. 5 del titolo VI e art. 2 del titolo VII del Piano Generale degli Impianti (PGI) di cui alle delibere di Consiglio comunale n. 296, del 24 settembre 1999, e n. 419, del 15 ottobre 1999, assumendo, in sintesi, che erroneamente il giudice del gravame ha ritenuto che fosse stato adottato, con le delibere di approvazione del Piano generale degli impianti, il canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (CIMP; D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 62 ) in sostituzione dell'imposta comunale sulla pubblicità (ICP; D.Lgs. n. 507 del 1993 , artt. 1 e ss.).

Deduce, nello specifico, il ricorrente che una siffatta sostituzione non poteva desumersi dalle stesse disposizioni esaminate dalla gravata sentenza che, oltretutto, aveva pretermesso la considerazione della disposizione di cui all'art. 5, cit., alla cui stregua si era previsto 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 ".

Difatti, ai sensi della (ivi) richiamata disposizione (art. 62, cit.) - e secondo l'obiettivo tenore di quest'ultima - alla scelta, di natura programmatica, di optare per un canone sostitutivo dell'imposta non aveva fatto seguito la sua concreta adozione, così come del resto reso esplicito dal difetto di una disciplina regolamentare istitutiva del detto canone.

2. - Il motivo di ricorso è fondato, e va senz'altro accolto.

3. - Secondo il percorso ricostruttivo seguito dalla gravata sentenza, sussisterebbe una "discrasia... apparente" tra le disposizioni del Piano generale degli impianti, discrasia enucleata dalla lettura delle seguenti disposizioni del Piano:

- "Il Comune di (Omissis) esclude l'applicazione sul proprio territorio dell'imposta pubblicitaria, di cui al capo I del d. lgs 507/93 dal 1 gennaio 2002." (art. 1, Canoni per l'installazione degli impianti, del Titolo VI, recante disciplina di "Canoni e Corrispettivi");

- "In sostituzione della tassa per l'occupazione di spazi su aree pubbliche abolita dal 1-1-99, con D.Lgs. n. 446 del 1997 e conseguentemente solo per coloro che occupano aree del demanio o del patrimonio indisponibile del Comune ovvero, parti di strada comunque situate all'interno del centro abitato viene determinato un canone espresso in metri quadri, non di proiezione ma di superficie pubblicitaria. Tale canone dal 1-1-2002 verrà accorpato al canone sostitutivo dell'imposta comunale sulla pubblicità." (art. 3, Canone per la locazione dei luoghi pubblici necessari all'installazione degli impianti, del Titolo VI, cit.);

- "Il Comune si riserva di approvare entro e non oltre l'1-1-2001 la normativa di attuazione prevista dal d. lgs 446 del 1997 , art. 62 " (art. 2, Modalità di soppressione dell'imposta sulla pubblicità, del Titolo VII recante Norme Transitorie);

- "I canoni di locazione da corrispondere per l'installazione di impianti pubblicitari in luoghi pubblici, si applicano nella misura del 30% nel 2000, del 60% nel 2001 e del 100% nel 2002; il

medesimo canone si applica nella misura del 100% dalla data di approvazione del presente Piano per quanto concerne la pubblicità temporanea su teli." (art. 3, Modalità di pagamento dei canoni di locazione, del Titolo VII, cit.).

3.1 - Detta discrasia è stata, poi, ritenuta apparente "perchè a fronte della perentoria disposizione di esclusione della imposta di pubblicità con decorrenza dal 1 gennaio 2002 e l'accorpamento in unico canone anche della tariffa per l'occupazione, la successiva norma transitoria, appunto per regolare le modalità di soppressione, non già per determinare in via programmatica la soppressione (in quanto già disposta), prevede solo il termine, per l'Amministrazione, per determinare le modalità, peraltro anticipato di un anno e cioè entro il 1 gennaio 2001".

Come, poi, anticipato, si è (oltretutto) rilevato che non v'era evidenza probatoria - della quale era onerato (proprio) l'Ente impositore - di una difformità degli importi versati dalla contribuente rispetto a quelli dovuti "sulla base della legge", in particolare non essendo stata contestata "dal Comune la specifica determinazione secondo legge in autoliquidazione del canone"; e si è soggiunto che, siccome non erano stati adottati dal Comune "atti e tariffe diverse di sua provenienza relative alla determinazione del canone del (nuovo) regime applicabile", il relativo importo andava determinato "sulla base della legge".

3.2 - Il fondamento della censura articolata dal ricorrente - che, per l'appunto, pone in evidenza (anche) la disposizione secondo la quale "L'imposta rimane dovuta nella misura e nei modi stabiliti dai D.Lgs. n. n. 507/93 e successive modificazioni e integrazioni, e verrà, successivamente, sostituita con un canone, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 62 ." (art. 5, Imposta di pubblicità, del titolo VI, cit.) - risulta, così, tutto interno agli stessi rilievi svolti dalla gravata pronuncia che, in termini di evidente contraddizione, da un canto legge le disposizioni esaminate in termini di soppressione dell'imposta comunale sulla pubblicità e, dall'altro, riconosce che il canone (in tesi) sostitutivo di quell'imposta non è mai stato regolato da "atti e tariffe" adottati dall'Ente locale, così evocando (insussistenti) importi di tariffa dovuti "sulla base della legge" e pretermettendo lo stesso (indeclinabile) rilievo che deve essere riconosciuto al regolamento comunale di istituzione di quel canone ( D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 62 , cit.).

E, come statuito dalla Corte, l'interpretazione di un atto amministrativo, risolvendosi nell'accertamento della volontà della P.A., è riservata al giudice di merito ed è incensurabile in sede di legittimità se sorretta da motivazione adeguata e immune dalla violazione delle norme sull'interpretazione dei contratti, applicabili anche agli atti amministrativi, tenendo conto dell'esigenza di certezza dei rapporti e del buon andamento della P.A, così che la denuncia di un'erronea interpretazione, in sede di merito, di un atto amministrativo, impone alla parte, a pena di inammissibilità del ricorso, di indicare quali canoni o criteri ermeneutici siano stati violati; in mancanza, l'individuazione della volontà dell'ente pubblico è censurabile non quando le ragioni addotte a sostegno della decisione siano diverse da quelle della parte, bensì allorchè esse si rivelino insufficienti o inficiate da contraddittorietà logica o giuridica ( Cass., 23 febbraio 2022, n. 5966 ; Cass. Sez. U., 25 luglio 2019, n. 20181 ; Cass., 23 luglio 2010, n. 17367 ; Cass., 24 gennaio 2007, n. 1602 ).

In disparte, allora, che non sussistono importi di tariffa predeterminati "sulla base della legge" - chè, difatti, l'art. 62, comma 2, lett. d), reca (solo) la predeterminazione dei relativi criteri di determinazione che, ad ogni modo, sono rimessi alla potestà regolamentare del Comune (v., altresì, la disposizione di cui alla lett. f), dello stesso art. 62) - è (del tutto) evidente che, in termini generali, alle previsioni del Piano generale degli impianti deve riconoscersi una valenza essenzialmente pianificatoria (in tali termini rilevante, peraltro, nella stessa disciplina dell'imposta comunale sulla pubblicità; v. Corte Cost., 17 luglio 2002, n. 355 ) e che l'istituzione del canone per l'installazione di mezzi pubblicitari avrebbe richiesto l'adozione di una conseguente disciplina regolamentare che - seppur prevista dalla legislazione nazionale secondo un contenuto regolatorio sostanzialmente omologo a quello della imposta comunale sulla pubblicità, "quanto agli elementi strutturali e procedimentali che li caratterizzano" (così Corte Cost., 8 maggio 2009, n. 141 ; v., altresì, Cass., 24 gennaio 2022, n. 1951 , in motivazione) - per come assume lo stesso giudice del gravame, nella fattispecie non è stata adottata; così che, in difetto del regolamento previsto dall'art. 62, cit., non potrebbe che trovare applicazione la disciplina sulla imposta comunale sulla pubblicità ( D.Lgs. n. 507 del 1993 ).

Nè, del resto, la gravata sentenza identifica la disciplina di regolamento che, nella fattispecie, avrebbe comportato la sostituzione dell'imposta comunale sulla pubblicità col canone previsto dal D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 62 , disciplina che, secondo l'ordito regolatorio delineato da detta disposizione, avrebbe implicato (anche) la fissazione delle relative tariffe.

4. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia attenendosi ai principi di diritto sopra esposti.

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

Conclusione

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza