Documento firmato digitalmente
Il Presidente e Relatore
ERSILIO SECCHI

Sentenza n. 1743/2024
Depositata il 17/06/2024
Il Segretario
ANNA CREMISINI

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 15, riunita in udienza il 18/04/2024 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:
SECCHI ERSILIO, Presidente e Relatore
CRESPI MONICA GIOVANNA MICA, Giudice
DE DOMENICO FRANCESCO, Giudice

in data 18/04/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2541/2023 depositato il 28/09/2023

proposto da

San Marco S.p.a. - 04142440728

Difeso da
Luca Arigo' - RGALCU67H26F257J

ed elettivamente domiciliato presso avvlucaarigo@cnfpec.it

contro

Avip Italia S.r.l. - 10419630016

Difeso da
Federico Alessandro Frignani - FRGFRC73H22Z112F
Francesco Fusco - FSCFNC68L01E506S

ed elettivamente domiciliato presso federicoalessandrofrignani@pec.ordineavvocatitorino.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:
- pronuncia sentenza n. 421/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado MILANO sez. 19 e pubblicata il 08/02/2023

Atti impositivi:
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 947340 CANONE PUBBL. 2021
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 947341 CANONE PUBBL. 2021

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)
Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto ritualmente notificato alla controparte SAN MARCO S.P.A. , nella veste di concessionaria per il COMUNE DI GORGONZOLA dei servizi di gestione ordinaria, recupero evasione e riscossione coattiva del canone di esposizione pubblicitaria di cui ai comma 816 e segg. della L. 27/12/2019, n. 160, ha interposto appello averso la sentenza n. 421/19/2023 del 3-8/2/2023, con la quale la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Milano, statuendo sul ricorso di AVIP ITALIA S.R.L. avverso due avvisi di accertamento per il Canone Unico diffusione messaggi pubblicitari per l'anno 2021, lo aveva accolto, con le consequenziali statuizioni e la compensazione delle spese del grado.

Riproposti gli antefatti dell'odierno contenzioso (con il parziale accoglimento del reclamo della società appellata relativamente alla parte della pretesa di uno dei tre mezzi pubblicitari all'origine dell'imposizione e la conseguente cessazione della materia del contendere) e sintetizzato lo svolgimento del primo grado del giudizio, l'appellante, nel lamentare che il Collegio di prima istanza avesse travisato il quadro normativo di riferimento giungendo a considerare dirimente una circostanza ritenuta invece ininfluente ai fini del decidere, articola un unico motivo di gravame avverso la decisione di cui chiede l'integrale riforma.

A sostegno della assunta violazione e falsa applicazione dei comma 816 e segg. dell'art. 1 della L. n. 160/2019, dell'art. 21 del Regolamento della Città Metropolitana di Milano nonchè della parimenti assunta erronea individuazione del soggetto attivo del tributo, sulla premessa che oggetto della controversia è il canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria istituito dai comuni, dalle province e dalle città metropolitane in sostituzione dell'imposta comunale di pubblicità (ICP) di cui al D. Lgs. n. 507/1993, l'appellante deduce:

a) che la nuova entrata ha conservato - quantomeno per la componente avente quale presupposto la diffusione di messaggi pubblicitari - natura tributaria, con conseguente devoluzione a questo Giudice delle relative controversie;

b)che, secondo il comma 819 art. 1 della Legge citata "due sono gli autonomi e distinti presupposti del nuovo canone di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria", segnatamente:

-1)l'occupazione delle aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti e degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico di cui alla lett.a);

-2)la diffusione di messaggi pubblicitari con le modalità di cui alla lett. b) del citato comma 819;

c)che é dunque erronea la "concezione monistica" del canone *ex adverso* sostenuta, essendo la fattispecie impositiva di cui alla lett. b) del tutto autonoma da quella di cui alla lett. a) dello stesso comma 819 e prescindente dal'esistenza di un'occupazione di suolo pubblico;

d) che con l'istituzione del nuovo canone oggetto del contendere nulla é mutato quanto all'individuazione del soggetto attivo, cosicché, con riferimento al nuovo prelievo, la provincia (o la città metropolitana) può pretendere, per le occupazioni su strade provinciali, soltanto la componente del canone collegata all'occupazione del suolo pubblico e non anche quella collegata alla diffusione di messaggi pubblicitari, la quale é restata di esclusiva competenza comunale;

e) che tale principio è condiviso dall'Unione Province d'Italia ((UPI) di cui cfr. la circ. 18/2/2021) e dalla Città Metropolitana di Milano (di cui cfr. il Regolamento, art. 21 comma 1);

f)che, in conseguenza di quanto premesso, le occupazioni di suolo pubblico effettuate con impianti pubblicitari su strade provinciali situate sia al di fuori dei centri abitati sia all'interno degli stessi con popolazione inferiore a 10.000 abitanti, sono soggette sia al canone per l'occupazione del suolo pubblico, dovuto alla provincia/ città metropolitana, sia al canone per la diffusione dei messaggi pubblicitari, dovuto solo al comune, mentre la regola dell'assorbimento dettata dal comma 820 art. 1 della L. n. 160/2019 opererà soltanto nell'ipotesi di occupazioni con impianti pubblicitari installati su suolo pubblico appartenente al comune, nel qual caso sarà dovuto il solo canone per la diffusione dei messaggi pubblicitari;

g) che sarebbe del tutto irrilevante l'autorizzazione rilasciata dalla Città Metropolitana di Milano (ai sensi dell'art. 23 comma 4 del Codice della Strada) sul presupposto dell'occupazione di suolo pubblico di proprietà della stessa Città Metropolitana mediante cartelloni pubblicitari;

h) che ulteriore, seppure, indiretta, conferma della perdurante legittimazione, da parte dei comuni, di pretendere il canone per la diffusione di messaggi pubblicitari con riferimento alla presente fattispecie sarebbe rinvenibile nel comma 817 dell'art. 1 della L. n. 160/2019, contenente il riferimento al *canone (..) disciplinato dagli enti in modo da assicurare un gettito pari a quello conseguito dai canoni e dai tributi che sono sostituiti dal canone (...)*;

i) che la sottrazione all'erario comunale del gettito derivante dai mezzi pubblicitari installati su strade della provincia "impedirebbe di fatto la realizzazione dell'obiettivo imposto dal Legislatore con il predetto comma 817;

j) che in ogni caso - anche volendosi accedere alla tesi *ex adverso* sostenuta dell'unicità del canone in conseguenza della nuova normativa vigente - la regola dell'assorbimento di cui al citato comma 820 art. 1 L. cit. opererebbe a favore del Comune di Gorgonzola così da uscire confermata la legittimità dell'accertamento emesso dalla concessionaria appellante per conto del detto Comune.

In via tuzioristica l'appellante ha riproposto le proprie difese avverso i residui motivi dedotti da AVIP ITALIA nel ricorso introduttivo sulle quali il primo Giudice non si é espresso (avendo comunque accolto il ricorso) rendendo applicazione del criterio giurisprudenziale della "ragione più liquida"), motivi relativi

aa) alla violazione del divieto di doppia imposizione, tutelato dall'art. 53 Cost., nel caso, quale quello di specie, di applicazione del canone per la diffusione dei messaggi pubblicitari;

bb) al *vulnus* dell'identico principio in ipotesi di interpretazione delle norme di legge in discussione così da consentire l'applicazione del canone sia da parte della provincia sia da parte del comune.

Infine l'appellante, riconosciuta la mancanza di orientamenti giurisprudenziali consolidati e univoci, richiama diverse pronunce, della giurisprudenza tributaria e ordinaria, che ne hanno condiviso gli assunti difensivi.

AVIP ITALIA S.P.A. si é costituita contestando il fondamento dell'avverso gravame di cui ha chiesto in principalità il rigetto, in una con la conferma integrale della decisione impugnata.

In ordine al contenuto dell'art. 1 comma 819 della L. n. 160/2019, ne ha confutato l'interpretazione resa dalla controparte siccome non sorretta dal dettato normativo che, secondo l'appellata, non offrirebbe criteri di individuazione in ordine al soggetto al quale il canone dovrebbe essere pagato, limitandosi a "indica(re) solo l'attività economica rilevante ai fini dell'entrata".

A sostegno della correttezza delle conclusioni cui sarebbe pervenuto il primo Giudice, l'appellata ha

richiamato il quarto comma dell'art. 23 C.d.S. che attribuirebbe la competenza per il rilascio dell'autorizzazione pubblicitaria all'Ente proprietario della strada.

Richiamato l'art. 1 del D.lgs. n. 507/1993 - che assoggettava il posizionamento di impianti pubblicitari all'Imposta Comunale sulla Pubblicità (ICP) prevedendo dunque un diritto a favore del comune nel cui territorio erano effettuate la pubblicità esterna e le pubbliche affissioni, a prescindere dal soggetto proprietario della strada e titolato a rilasciare l'autorizzazione - e ritenuto così tutelato il principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.,la Difesa dell'appellata asserisce la natura innovativa della disciplina attualmente in vigore.

Essa avrebbe introdotto una entrata patrimoniale nuova che supererebbe, sostituendole, tutte le precedenti forme di imposizione.

In particolare:

k) il comma 816 art. 1 Legge cit. individuerebbe il soggetto titolato a istituire l'entrata individuandolo nei comuni e nelle province avendo riguardo alle strade di rispettiva "pertinenza";

l) il successivo comma 817 introdurrebbe "un principio di invarianza dal momento che, pur riducendo gli < impianti> al Comune , ne vuole garantire una parità di gettito";

m) il comma 819 disciplinerebbe i presupposti impositivi;

n) la correttezza della conclusione alla quale é pervenuta la Corte di giustizia tributaria di prima istanza si fonderebbe in conclusione sulle seguenti circostanze:

na) l'impianto di cui si discute è sito su strada provinciale fuori dal centro abitato;

nb) l'autorizzazione è stata rilasciata dalla Provincia;

nc) la strada non è di competenza (pertinenza) del Comune;

nd) il canone unico spetta all'autorità che rilascia l'autorizzazione ai sensi del comma 835 art. 1 della L. n. 160/2019.

Nel caso di condivisione da parte del Giudicante della prospettazione dell'appellante, Avip Italia formula domanda subordinata di rimessione del giudizio alla Corte Costituzionale per la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma da 816 a 828 della L. n. 160/2019 in relazione all'art. 53 Cost..

Entrambe le parti hanno depositato memorie ai sensi dell'art. 32 D.lgs. n. 546/1992.

All'udenza odierna - celebratasi con modalità "da remoto" con ricorso all'applicativo *Skype for business* - si sono collegati i Difensori di entrambe le parti che hanno dedotto come da verbale.

Indi il Collegio, riunito in camera di consiglio, é pervenuto alla seguente decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente il Collegio ritiene di dovere confermare la giurisdizione di questa Corte nonostante il contrario assunto della Difesa dell'appellata.

Invero, la natura non esclusiva di corrispettivo del canone introdotto dall'art. 1 comma 816 della L. n. 160/2019 sembra indubbia - al di là della non dirimente terminologia usata dal legislatore - per la componente di esso che riguarda l'esposizione pubblicitaria, di cui qui si discute. Ai sensi della lett. b) del comma 819 dell'art. 1 L. cit., il canone é dovuto anche a fronte della diffusione di messaggi pubblicitari provenienti da impianti installati su beni privati, se visibili in luogo pubblico. In tal caso non é individuabile alcuna utilità che l'ente impositore trasferisce al privato, tale da consentire di attribuire al canone la funzione di corrispettivo di una prestazione resa. Residua dunque la sola natura tributaria dell'imposizione, giustificata dal beneficio ritratto dall'obbligato in conseguenza della esposizione pubblicitaria.

Nel merito l'appello é fondato.

Pur dovendosi riconoscere l'elevata opinabilità che connota l'adesione all'una o all'altra delle tesi che qui si contrappongono - e che costituisce la diretta conseguenza di un dettato normativo tutt'altro che univoco e perspicuo sino a rendere auspicabile un intervento legislativo in sede di interpretazione autentica - il Collegio ritiene di dovere conferire continuità al precedente di questa Corte, sezione undicesima, di cui alla sentenza n. 2199/2023 resa *inter partes* sull'identico oggetto e passata in giudicato.

Nella opzione interpretativa a favore del mantenimento del precedente assetto normativo - con riguardo alla soggettività tributaria del Comune, unico attivamente legittimato a pretendere e riscuotere l'imposta per i messaggi pubblicitari diffusi sul territorio comunale (l'ex Imposta Comunale sulla Pubblicità, *breviter* ICP) - assume primario rilievo la formulazione del comma 819 dell'art. 1 L. cit. (alla quale si farà di seguito sempre riferimento tutte le volte in cui si citeranno i comma dell'art. 1 della stessa).

Detta formulazione mantiene infatti nettamente distinti i presupposti impositivi del canone che rinviene :

a) nell'occupazione delle aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti e degli spazi soprastanti e sottostanti il suolo pubblico (art. 819, lett.a));

b) nella diffusione di messaggi pubblicitari, mediante impianti installati su aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti, su beni privati laddove essi 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 (art. 819, lett.b)).

La scelta legislativa di riproporre inalterati, nella loro ontologica diversità, i presupposti impositivi del canone,

così come esistenti nella vigenza dei due diversi tributi della TOSAP (la Tassa per l'Occupazione di Spazi e Aree Pubbliche) e dell'ICP (Imposta Comunale sulla Pubblicità) non pare priva di conseguenze in ordine alla conferma dei soggetti legittimati attivi all'imposizione.

Ciò è tanto più sostenibile ove si consideri che con il comma 820 il legislatore ha inteso impedire la duplicazione d'imposta disponendo che, allorquando sia prevista l'applicazione del canone per l'installazione di messaggi pubblicitari non si faccia luogo anche all'applicazione del canone per l'occupazione del suolo pubblico su cui insistono gli impianti.

Trattasi di ipotesi che - ricorrendo solo quando la legittimazione a imporre entrambi i tributi, per l'occupazione del suolo e per i messaggi pubblicitari dovesse concentrarsi in capo a un unico ente - consente di confermare la duplicità dei presupposti impositivi che la L. n. 160/2019 ha inteso mantenere.

Un ulteriore - a giudizio del Collegio assai significativo - argomento a sostegno della tesi della conferma della legittimazione attiva dei soli Comuni a riscuotere il canone per i messaggi pubblicitari promananti da impianti collocati all'interno del territorio comunale è rappresentato dal comma 817.

Con esso il Legislatore ha inteso *assicurare un gettito pari a quello conseguito dai canoni e dai tributi che sono sostituiti dal canone, fatta salva, in ogni caso, la possibilità di variare il gettito attraverso la modifica delle tariffe.*

E' condivisibile quanto sostenuto dall'appellante in ordine alla sostanziale impossibilità per i Comuni di conseguire l'obiettivo dell'invarianza del gettito se questi fossero privati *tout court* dell'entrata tributaria loro assicurata dalla precedente vigenza dell'ICP. Conseguenza negativa sui bilanci degli enti del tutto unilaterale, se é vero che per le Province nulla cambia in forza della sostituzione della TOSAP con il "nuovo" canone. Esse infatti continuano a imporre per gli impianti pubblicitari collocati su strade provinciali il canone per l'occupazione del suolo pubblico.

Non sembra risolutiva nel contrastare questa conclusione l'osservazione della Difesa dell'appellata relativa all'incremento delle tariffe del canone unico inrodotto dal comma 826.

Trattasi di incremento che opera a beneficio anche delle Province e che non pare idoneo comunque a compensare i Comuni privati del gettito costituito dalla precedente vigenza dell'ICP, anche alla luce di quanto osservato a pag. 11, punto 4.3. della memoria illustrativa di San Marco, rimasto senza replica con specifico riferimento ai punti a) e b)..

In ogni caso la previsione della modifica tariffaria di cui al secondo inciso del comma 817 ha funzione residuale in quanto precipuamente mirata alla conservazione del potere d'acquisto monetario, come reso evidente dalla formulazione della norma.

Neppure sembra determinante, a sostegno della prospettazione dell'appellata, il richiamo all'autorizzazione prevista dall'art. 23 C.d.S., di competenza dell'Ente prorietario della strada sulla quale sono posizionati i cartelli pubblicitari.

La stessa *sedes materiae* (il Codice della Strada) persuade che la finalità della norma attiene alla corretta gestione della viabilità, come osservato dall'appellante nelle proprie difese. D'altronde l'assunto della San Marco secondo cui l'autorizzazione al mantenimento di cartelli pubblicitari fuori dal centro abitato sarebbe stata rilasciata dalla Provincia quale proprietaria della strada per quanto attiene l'occupazione del suolo pubblico, gode di un significativo riscontro documentale (come osservato dall'appellante a pag. 6 nota 5 della propria memoria illustrativa) mentre lascia quantomeno impregiudicata la diversa questione della persistente legittimazione del Comune a richiedere il canone per la diffusione dei messaggi pubblicitari.

Il Collegio ritiene anche del tutto condivisibili gli ultimi due argomenti indicati nella decisione n. 2199/2023

di questa Corte (solo osservandosi che la sua *ratio decidendi* ha riscosso l'integrale condivisione da parte del Tribunale di Milano con la sentenza n. 8844/2023 pervenuta *in subiecta materia* alle identiche conclusioni del giudice tributario).

Quanto al comma 835, esso non risolve una questione di legittimazione attiva alla imposizione del canone, bensì chiarisce il profilo temporale del suo versamento che deve essere *effettuato, direttamente agli enti , contestualmente al rilascio della concessione o dell'autorizzazione all'occupazione o alla diffusione dei messaggi pubblicitari.*

E' l'avverbio "contestualmente" a legarsi a entrambi i presupposti impositivi (l'occupazione e la diffusione di messaggi pubblicitari), qui soltanto ribaditi.

D'altronde, l'esistenza della seconda disgiuntiva "o", idonea a indicare una cesura concettuale tra il "rilascio della concessione o dell'autorizzazione all'occupazione" da un lato e "la diffusione di messaggi pubblicitari " dall'altro, giustifica la lettura della norma proposta dall'appellante (di cui cfr. la "memoria illustrativa", pagg. 7 e 8) con il conforto dell'apparato argomentativo sopra sintetizzato.

In chiusura non può non rilevarsi il dissenso rispetto alla dedotta violazione dell'art. 12 delle Disposizioni sulla legge in generale lamentata dall'appellata.

Questo Collegio - così come, è pensabile, l'altro di questa stessa Corte da cui promana la sentenza n. 2199/2023 più volte citata - non ha inteso violare il fondamentale e primario canone ermeneutico che vincola l'interprete all'osservanza del tenore letterale della norma.

Dovendo risolvere la questione della portata innovativa della L. n. 160/2019 con riguardo al persistere o no di una legittimazione attiva dei Comuni in relazione alla istituzione del canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria (comma 816) - con specifico riguardo alla diffusione dei messaggi pubblicitari di cui al comma 819 lett. b) - la Corte ha dovuto prendere atto che se "non vi è più una norma espressa che attribuisce la legittimazione attiva esclusiva per la tassa pubblicitaria al comune, è altrettanto vero che non si rinviene alcuna norma che, prendendo le distanze dal regime previgente, la attribuisca anche alla provincia" (così la sentenza di questa Corte n. 2199/2023).

Di qui la necessità - ad evitare una pronuncia di *non liquet* non consentita all'organo giurisdizionale - di procedere alla stregua di una interpretazione di carattere logico-sistematico del testo di legge che ha condotto agli approdi decisori di cui sopra si é dato conto.

Accolto l'appello, disattesa anche la conclusione subordinata della parte appellata per il cui accoglimento non si ravvisano, nella specie, i presupposti, si statuisce come da dispositivo.

L'assenza di orientamenti giurisprudenziali minimamente consolidati giustifica anche per questo grado la compensazione tra le parti delle spese processuali.

P.Q.M.

la Corte accoglie l'appello e per l'effetto, in riforma della sentenza appellata, rigetta il ricorso di AVIP ITALIA S.R.L.

Compensa integralmente tra le parti le spese del grado