

**LA DETERMINAZIONE DELLE TARIFFE DELL'IMPOSTA COMUNALE  
SULLA PUBBLICITÀ E DIRITTO SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI.**

**Nota a Sentenza T.A.R. Veneto Sez. III, Sent., 05 maggio 2014, n. 570**

*Premessa*

Con la sentenza annotata, il Tribunale Amministrativo del Veneto ha affrontato la questione relativa alla facoltà, prevista per i Comuni, di aumentare le tariffe e i diritti relativi all'imposta comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni fino al massimo previsto dalla legge.

Per quanto consta, si tratta della prima pronuncia a livello nazionale in questa materia e costituisce un indubbio punto di riferimento per i Comuni della Regione Veneto che potranno fare affidamento su un precedente giurisprudenziale molto importante reso in merito ad una questione particolarmente controversa<sup>1</sup>.

La vicenda, che ha dato luogo al processo conclusosi con la pronuncia annotata, ha ad oggetto solamente questioni di diritto.

*Ricostruzione del giudizio.*

Il giudizio in esame è stato promosso da una Associazione di aziende pubblicitarie e da una società esercente l'attività di commercializzazione di spazi pubblicitari propri e di terzi soggetti.

Le ricorrenti hanno impugnato dinanzi al T.A.R. la deliberazione del Consiglio comunale del Comune di Treviso del 5 agosto 2013 n. 48, mediante la quale sono state approvate, tra le altre, le aliquote relative

---

<sup>1</sup> La questione ha assunto anche una rilevanza a livello nazionale. Si veda, per esempio, l'articolo *Imposta sulla pubblicità bloccata*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 agosto 2012, p. 19.

all'imposta sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni, per l'anno di imposta 2013. Le ricorrenti, inoltre, hanno chiesto la condanna del Comune resistente al risarcimento dei danni conseguenti all'inadempimento dell'Ente locale rispetto all'obbligo di legge di deliberare, a partire dall'anno 2013, le tariffe in questione.

A sostegno della propria domanda, le ricorrenti hanno affermato che l'art. 23, c. 7 in combinato disposto con l'all. 1, d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2012, n. 134, ha abrogato tutte le disposizioni contenute nell'art. 11, l. 27 dicembre 1997, n. 449, il quale conferiva ai comuni la possibilità di aumentare, nei limiti di quanto previsto dalla medesima disposizione, l'ammontare del tributo comunale sulla pubblicità e sulle pubbliche affissioni.

Più nel dettaglio, queste sono state le argomentazioni proposte:

- l'art. 11 c. 1, l. 27 dicembre 1997, n. 449 ha attribuito ai comuni la facoltà di aumentare la tariffa relativa all'imposta comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni. Il Comune di Treviso, avvalendosi di tale potere, ha deliberato, per l'anno di imposta 2004, un aumento del 20 per cento poi confermato per ciascuna delle successive annualità;

- l'art. 23 c. 7, d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2012, n. 134 ha abrogato il succitato art. 11. In tal modo è stata soppressa la facoltà degli enti locali di aumentare le tariffe;

- il comune di Treviso, pertanto, avrebbe dovuto solamente approvare le tariffe in parola escludendo il rinnovo degli aumenti per l'anno 2013.

Il Comune di Treviso, per conto suo, ha chiesto il rigetto del ricorso adducendo la legittimità del proprio operato atteso che l'art. 23, d.l. 83/2012 si sarebbe limitato ad abrogare il citato art. 11, l. 449/97 solamente *pro futuro*, mentre le deliberazioni delle tariffe contenenti l'aumento effettuato ai sensi del citato art. 11, c. 10, potrebbero

continuare a vivere secondo il principio del *tempus regit actum*.

#### *La decisione del Tribunale Amministrativo Regionale.*

Il Giudice amministrativo adito, dichiarando privo di fondamento il ricorso proposto, per prima cosa ha ritenuto necessario rievocare le disposizioni di legge rilevanti per il caso in esame e, offrendo una interpretazione sistematica e teleologica dell'art. 23, c. 7, d.l. 83/2012, è giunto a ritenere ancora in vigore (e dunque mai abrogato) il comma 10 dell'art. 11, l. 449/1997: con la conseguenza che, ovviamente, la deliberazione impugnata dalle ricorrenti sarebbe pienamente legittima.

#### *Il quadro normativo*

Trattandosi, come già anticipato, di questioni di puro diritto, appare necessario riportare – così come ha fatto anche il Tribunale Amministrativo nella sentenza annotata – il dato legislativo di riferimento, per poi procedere alla ricostruzione della tesi a favore dell'abrogazione e di quella a favore della permanenza in vita della disposizione di cui all'art. 11, c. 10, l. 449/1997.

In primo luogo, dunque, si riporta il testo della disposizione oggetto di contesa. Art. 11, c. 10, l. 449/1997: *«Le tariffe e i diritti di cui al capo I del decreto legislativo 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*<sup>2</sup>.

Le tariffe e i diritti di cui all'articolo testé riportato, giova rammentarlo, sono quelli relativi all'imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni, la cui disciplina, in questa sede, è irrilevante.

Per non appesantire ulteriormente il testo, diversamente da quanto ritenuto opportuno dal Giudice che si è occupato di dirimere la controversia, non si riporterà l'intero art. 23, d.l. 83/2012, ma solamente le disposizioni di rilievo ai fini del presente lavoro. In particolare, il settimo comma della disposizione citata così recita: *«Dalla data di entrata in vigore del presente decreto-legge sono abrogate le disposizioni di legge indicate dall'allegato 1, fatto salvo quanto previsto dal comma 11 del presente articolo»*; l'allegato 1, che individua, appunto, le disposizioni da abrogare, al n. 30 così dispone: *«articoli 9 e 11 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Estensione della legge n. 488/1992 al settore del turismo; incentivi fiscali alle piccole e medie imprese dei settori del commercio e del turismo)»*; il comma, infine, prevede che: *«I procedimenti avviati in data anteriore a quella di entrata in vigore del presente decreto-legge sono disciplinati, ai fini della concessione e dell'erogazione delle agevolazioni e comunque fino alla loro definizione, dalle disposizioni delle leggi di cui all'Allegato 1 e dalle norme di semplificazione recate dal presente decreto-legge»*.

Ebbene, chiarito il quadro normativo, si può procedere a ricostruire i due orientamenti contrapposti.

*La tesi a favore dell'abrogazione dell'art. 11, c. 10, l. 449/1997.*

---

<sup>2</sup> La norma è stata così modificata dall'art. 30, c. 17, l. 23 dicembre 1999, n. 488. Il testo precedente era il seguente: *«Le tariffe e i diritti di cui al capo I del decreto legislativo 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»*.

A sostegno dell'intervenuta abrogazione dell'intera disposizione di cui all'art. 11, l. 449/97 si può agevolmente argomentare ricorrendo ad una interpretazione di tipo letterale dell'art. 23, c. 7, d.l. 83/2012.

Come noto, infatti, l'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale prevede che nell'applicare la legge si debba attribuire alla stessa il senso fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse.

Appare, dunque, abbastanza chiaro che il tenore dell'art. 23, c. 7 e dell'all. 1, n. 30 d.l. 83/2012, sia quello di abrogare l'intero articolo 11, l. 449/1997.

A conferma di ciò, si segnala come tra gli Enti locali è diffusa la consapevolezza dell'intervenuta abrogazione<sup>3</sup>, ivi compreso lo stesso Comune di Treviso il quale, però, come anticipato, ha optato per la legittimità delle proprie deliberazioni suffragata dall'irretroattività della norma abrogatrice.

Sempre a sostegno di questa tesi, si può osservare, poi, come non sia rilevante il fatto che il legislatore, nell'all. 1, n. 30, dopo aver indicato gli artt. 9 e 11, l. 449/1997, abbia posto la seguente specificazione tra parentesi tonde: «*Estensione della legge n. 488/1992 al settore del turismo; incentivi fiscali alle piccole e medie imprese dei settori del commercio e del turismo*». Infatti, si tratta di specificazioni aggiuntive che non possono essere intese come istruzioni per l'interprete volte ad indicare cosa ritenere abrogato e cosa no. Ciò a maggior ragione in materia tributaria dove la riserva di legge di cui all'art. 23 della

---

<sup>3</sup> Si veda, per esempio, la deliberazione della Giunta comunale del Comune di Montereale (BO), del 16 maggio 2013, n. 41, ove si prende atto dell'intervenuta abrogazione dell'art. 11, c. 10, l. 449/97 e, considerata l'irretroattività della norma, è precisato che gli aumenti tariffari deliberati nel 2012 mantengono validità anche nel 2013. Peraltro, il suddetto Comune ha lasciato invariate tali tariffe anche per l'anno 2014, nonostante dia atto dell'intervenuta abrogazione.

Costituzione impone che la disciplina del tributo abbia una base legislativa<sup>4</sup>.

Peraltro, pur consapevoli della non ufficialità di quanto ivi contenuto, si rileva come nel portale istituzionale Normattiva.it<sup>5</sup>, la ricerca dell'art. 11, l. 449/1997 conduce al seguente risultato: «articolo abrogato dal d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla l. 7 agosto 2012, n. 134».

*La tesi a favore della permanenza in vigore dell'art. 11, c. 10, l. 449/1997.*

L'orientamento contrario, a cui aderisce il Giudice veneziano, invece si fonda su una interpretazione dell'art. 23, c. 7 e dell'all. 1, d.l. 83/2012 che valorizza l'intenzione del legislatore, ossia la c.d. *ratio legis*.

Anche questa forma interpretativa trova la sua fonte nell'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale che, dopo aver disciplinato l'interpretazione letterale, prevede che il senso della legge possa desumersi «dall'intenzione del legislatore».

Nello specifico, secondo l'esegesi dell'art. 23 propugnata dai fautori di questo orientamento, tale disposizione persegue la finalità di incentivare la crescita sostenibile e la creazione di nuova occupazione, assicurando comunque il rispetto delle esigenze di rigore nella finanza pubblica e dell'equità sociale. La norma mira, altresì, a sviluppare nuove forme di imprenditorialità, cercando di incentivare la piccola e media impresa nonché il riequilibrio di genere, socio-economico e fra le diverse aree territoriali del Paese.

---

4 Art. Cost.: «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge».

5 Si tratta della banca dati dove vengono pubblicate, pur senza alcuna valenza legale – assicurata solamente dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale –, le leggi dello Stato Italiano. Il sito è il seguente: [www.normattiva.it](http://www.normattiva.it).

Queste finalità sarebbero perseguite dalla disciplina contenuta nei commi 2-6 della disposizione in parola i quali regolamentano i finanziamenti alle imprese e prevedono la revisione degli strumenti agevolativi in vigore.

In questo quadro, dunque, il comma 7 dell'art. 23, in combinato disposto con l'all. 1, d.l. 83/2012, si limiterebbe ad abrogare solamente le disposizioni dell'art. 11, l. 449/1997 che disciplinano – in maniera difforme rispetto agli intenti perseguiti dall'art. 23 medesimo – le agevolazioni fiscali per le imprese.

Se questo, dunque, è il quadro normativo, non appare corretto ipotizzare che il legislatore – nell'ottica di riformare il sistema delle agevolazioni fiscali per le imprese e perseguendo l'intento di rilanciare l'economia del Paese – abbia inteso anche abrogare una disposizione in materia di potestà deliberativa tributaria degli Enti locali che, evidentemente, nulla spartisce con le norme suddette.

Questa tesi, poi, troverebbe conferma nel fatto che l'allegato 1, n. 30), d.l. 83/2012, dopo aver indicato (quale norme da abrogare) l'art. 11, l. 449/1997, chiarifica la portata applicativa inserendo l'espressione: *«estensione della L. n. 488 del 1992 al settore del turismo; incentivi fiscali alle piccole e medie imprese dei settori del commercio e del turismo»*, con l'evidente espunzione del restante comma 10 dell'art. 11 citato, dal campo operativo dell'abrogazione.

Ad ulteriore riprova della bontà della tesi esposta, si adduce altresì che l'art. 23, c. 11, d.l. 83/2012 – fatto salvo dal precedente art. 7 – prevede che *«procedimenti avviati in data anteriore a quella di entrata in vigore del presente decreto legge sono disciplinati, ai fini della concessione e dell'erogazione delle agevolazioni e comunque fino alla loro definizione, dalle disposizioni delle leggi di cui all'Allegato 1 e dalle norme di semplificazione recate dal presente decreto legge»*.

I citati provvedimenti possono riferirsi solamente alla concessione di finanziamenti e agevolazioni. Infatti la delibera di approvazione delle tariffe non può essere qualificata come "procedimento avviato" poiché si tratta di un atto generale che non necessita del rispetto delle norme sulla partecipazione al procedimento amministrativo<sup>6</sup>.

*La c.d. strada della terza via: l'irretroattività della norma abrogatrice.*

Come anticipato, nel panorama degli Enti locali è diffusa l'interpretazione secondo la quale l'abrogazione dell'art. 11, c. 10, l. 449/1997 non abbia una portata retroattiva e, quindi, gli aumenti della tariffa sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni debbano considerarsi legittimi sulla base del principio *tempus regit actum*. L'irretroattività della norma sarebbe impedita tanto dall'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale quanto – per la precipua materia tributaria – dall'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>7</sup>. Le predette delibere, infatti, sarebbero state adottate quando la legge che conferiva il potere al Comune era in vigore e, pertanto, la conferma di tali aumenti non implicherebbe l'esercizio di un nuovo potere, ma si risolverebbe in un provvedimento di mera conferma.

In particolare, ripercorrendo anche le argomentazioni svolte dal Comune resistente in giudizio, il significato dell'art. 23, c. 7 d.l. 83/2012, così come integrato dal successivo comma 11 della medesima norma, induce a ritenere che non si sia verificata una abrogazione generalizzata dell'art. 11, c. 10 in parola.

---

<sup>6</sup> Conformemente a quanto previsto dall'art. 13, l. 7 agosto 1990, n. 241.

<sup>7</sup> Legge 27 luglio 2000, n. 212.



A sostegno di questa tesi si adduce che la clausola di salvezza contenuta nell'art. 23, c. 11, d.l. 83/2012, ripara dalla scure dell'abrogazione tutti gli atti posti in essere in ossequio a norme successivamente soppresse.

Secondo questa prospettiva, dunque, se è vero che dall'aprile 2012<sup>8</sup> non potevano più essere deliberati aumenti delle tariffe relative all'imposta comunale sulla pubblicità e/o ai diritti sulle pubbliche affissioni, è altrettanto vero che tali aumenti, se già deliberati in passato, continuano a poter essere applicati in forza della conferma delle precedenti deliberazioni.

I fautori della tesi qua esposta, ad ulteriore conforto di quanto da loro sostenuto, adducono altresì il principio di ultrattività delle tariffe previsto dall'art. 1, c. 169, l. 27 dicembre 2006, n. 296<sup>9</sup>. In particolare, questa disposizione prevede che i comuni deliberino tariffe e aliquote dei tributi di loro competenza entro il termine fissato per l'approvazione del bilancio e che comunque la deliberazione produca effetti a partire dal primo gennaio dell'anno di imposta. Tuttavia, qualora il termine non venisse rispettato, si applicano le aliquote previste per l'anno precedente.

### *Conclusioni*

La Sentenza annotata, come già anticipato, si caratterizza per essere uno

---

<sup>8</sup> Momento di entrata in vigore del d.l. 83/2012.

<sup>9</sup> Si tratta della c.d. Legge Finanziaria per l'anno 2007. La norma citata così dispone: «*Gli enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno.*».

dei primi (se non il primo in assoluto) provvedimenti giurisprudenziali che fanno applicazione delle norme contenute nel c.d. decreto sviluppo in merito all'abrogazione della possibilità, per i comuni, di aumentare la tariffa per l'imposta sulla pubblicità o i diritti sulle pubbliche affissioni.

Il Tribunale Amministrativo, inoltre, dà atto della difficoltà interpretativa che investe questa materia e, infatti, dispone la compensazione delle spese di giudizio tra le parti.

Prendere posizione su quale delle esegesi esposte sia da prediligere non appare cosa affatto semplice.

È vero, infatti, che una prima lettura superficiale della sentenza potrebbe indurre a ritenere che il Giudice veneziano si sia spinto ben oltre l'interpretazione della legge, arrivando a creare una nuova fisionomia di un dato legislativo piuttosto esplicito.

Tuttavia, leggendo attentamente le argomentazioni proposte, non si può certo negare la loro valenza persuasiva. Infatti, è incontrovertibile che la *ratio* dell'art. 23 sembri essere quella di intervenire solamente sulle questioni attinenti alle agevolazioni fiscali per le imprese e non sulla disciplina dei tributi locali.

Cionondimeno, il dato letterale dell'art. 23, c. 7 e dell'all. 1, n. 30), d.l. 83/2012 non consentono in alcun modo di condividere appieno le argomentazioni del Tribunale Amministrativo.

Infatti, l'abrogazione dell'art. 11, l. 449/1997 è totale e incondizionata e, secondo il noto brocardo *ubi lex dixit, ubi noluit tacuit*, è agevole affermare che laddove il legislatore avesse voluto lasciare in vita il solo comma 10 dell'art. 11 citato, lo avrebbe fatto. Ricorrere all'appiglio della specificazione contenuta a latere della norma di cui all'all. 1, n. 30) – che si rammenta essere «*Estensione della legge n. 488/1992 al settore del turismo; incentivi fiscali alle piccole e medie imprese dei settori del commercio e del turismo*») – appare una vera e propria forzatura del dato

letterale. In caso contrario, non solo per quanto concerne il n. 30), bensì per ciascuna delle norme abrogate dall'allegato 1, all'interprete sarebbe demandato il compito di stabilire, volta per volta, quali specifiche disposizioni siano abrogate e quali no e questo – pur con un legislatore sovente disattento – non è certamente ammissibile nel nostro Ordinamento.

Particolarmente persuasive, anche se non pienamente condivisibili, appaiono, invece, le argomentazioni della terza via.

L'idea di invocare l'irretroattività della legge per affermare la legittimità delle deliberazioni comunali emanate in precedenza pone in risalto un punto molto importante.

Non può certamente essere revocato in dubbio che in materia tributaria la legge non possa essere retroattiva se non nelle specifiche e tassative ipotesi previste dal legislatore.

Nemmeno può essere sostenuto che, una volta abrogata una norma, gli atti amministrativi adottati sulla base di tale disposizione debbano automaticamente perdere la loro valenza. Se così fosse, infatti, si produrrebbe l'effetto paradossale di consentire ai cittadini di presentare istanze di rimborso per il maggior tributo versato.

Tuttavia, a parere di chi scrive, non appare condivisibile qualificare come provvedimenti meramente confermativi le delibere che si limitano, appunto, a confermare il *quantum* dell'imposta dovuta dai cittadini così come determinata negli anni passati.

Infatti, così come oggi un comune non può più deliberare aumenti della tariffa sull'imposta pubblicitaria o sul diritto per le pubbliche affissioni poiché difetta la norma di legge che legittima tale potere, parimenti deve ritenersi assente il medesimo potere nel momento in cui il comune, pur con un atto di conferma, impone autoritativamente la determinazione di un'imposta che, secondo l'art. 23 della Costituzione, pretende l'esistenza

di una base legislativa oggi, evidentemente, non più presente all'interno dell'Ordinamento.