

Imposta Comunale sulla Pubblicità

Le delibere di aumento delle tariffe adottate dopo il 31 marzo

di Girolamo Ielo - Esperto di finanza territoriale e tributi locali

La sezione V della Corte di Cassazione, nell'ordinanza 16 gennaio 2019, n. 949 ha stabilito che, in un ricorso riguardante l'imposta sulla pubblicità comunale, anno 2006, le delibere adottate dopo il 31 marzo 2006 non si possono applicare nell'anno 2006 ma a decorrere dall'anno successivo, cioè, il 2007. Sulla questione è bene aprire una riflessione.

Le fonti normative sulle quali si basa l'ordinanza

L'art. 10, comma 1, lett. a), della Legge 28 dicembre 2001, n. 448 sostituisce il comma 5, dell'art. 3, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, con il seguente "In deroga all'art. 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, le tariffe dell'imposta sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni sono deliberate entro il 31 marzo di ogni anno e si applicano a decorrere dal 1° gennaio del medesimo anno. In caso di mancata adozione della deliberazione, si intendono prorogate di anno in anno".

Da evidenziare che l'art. 3, richiamato, è inserito nel Capo I del D.Lgs. n. 507/1993 che disciplina l'imposta sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni. Il comma 8, dell'art. 27 della stessa Legge n. 448/2001, stabilisce che il comma 16 dell'art. 53 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388, è sostituito dal seguente: "Il termine per deliberare le aliquote e le tariffe dei tributi locali, compresa l'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF di cui all'art. 1, comma 3, del D.Lgs. 28 settembre 1998, n. 360, recante istituzione di una addizionale comunale all'IRPEF, e successive modificazioni, e le tariffe dei servizi pubblici locali, nonché per approvare i regolamenti relativi alle entrate degli Enti locali, è stabilito entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. I regolamenti sulle entrate, anche se approvati successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine di cui sopra, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento".

Il legislatore, quindi, nella Legge n. 448/2001, in materia di deliberazioni degli Enti locali delle tariffe/aliquote dei tributi locali:

- fissa uno specifico termine per l'Imposta sulla Pubblicità e i Diritti sulle Pubbliche Affissioni e un termine di carattere generale, per i tributi locali;
- ancora il termine per deliberare i tributi locali al termine per deliberare il bilancio di previsione.

Fin qui i richiami normativi della Corte. Aggiungiamo, per completare i vari tasselli, che in base al comma 1, dell'art. 151 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 "Gli Enti locali ispirano la propria gestione al principio della programmazione. A tal fine presentano il Documento unico di programmazione entro il 31 luglio di ogni anno e deliberano il bilancio di previsione finanziario entro il 31 dicembre, riferiti ad un orizzonte temporale almeno triennale. Le previsioni del bilancio sono elaborate sulla base delle linee strategiche contenute nel documento unico di programmazione, osservando i principi contabili generali ed applicati allegati al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. I termini possono essere differiti con decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze."

I differimenti del termine di deliberazione dei bilanci di previsione

Il potere di differimento del termine di debilitare i bilanci di previsione è stato esercitato in più occasioni da parte del Ministro dell'interno. Inoltre, per alcuni anni, il differimento è avvenuto con appositi provvedimenti di legge. Questi differimenti hanno fatto slittare, alla medesima data, in automatico, il termine per deliberare le tariffe/aliquote dei tributi locali.

La controversia risolta dalla Corte

Vediamo i vari passaggi riguardanti la controversia.

Il differimento per deliberare il bilancio di previsione. Nel 2006 il Ministro dell'interno, richiamandosi al comma 1, dell'art. 151 del D.Lgs. n. 267 del 2000, con il decreto 27 marzo 2006 (G.U. 30 marzo 2006, n. 75) ha differito al 31 maggio 2006 il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno 2006 da parte degli Enti locali.

La delibera di differimento di aumento delle tariffe. Un comune, in forza del differimento ministeriale, in data 12 maggio 2006 ha deliberato, per l'anno 2006, l'aumento delle tariffe dell'imposta sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni.

L'avviso di accertamento. Ad un contribuente viene notificato un avviso di accertamento riguardante l'imposta sulla pubblicità dei diritti delle pubbliche affissioni a seguito dell'esposizione nell'anno 2006 di n. 14 cartelli pubblicitari con l'applicazione delle tariffe aumentate in forza della deliberazione del 12 maggio 2006.

Il contenzioso sull'avviso di accertamento. Avverso l'avviso di accertamento il contribuente presenta ricorso innanzi la Commissione tributaria provinciale. Avverso la sentenza di primo grado è presentato appello in Commissione tributaria regionale. Infine, dopo i giudizi di 1° e 2° grado viene proposto il ricorso in Cassazione.

L'ordinanza della Corte. La Corte di cassazione si pronuncia con l'ord. 16 gennaio 2019, n. 949. Nell'ordinanza la Corte sostiene che la delibera comunale del 12 maggio 2006 che ha aumentato le tariffe, non si può applicare nel 2006, ma può trovare applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2007.

Per la Corte, nella specie non può trovare applicazione il comma 16 dell'art. 53 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388, così come sostituito dal comma 8, dell'art. 27 della Legge 28 dicembre 2001, n. 448.

Tale disposizione, di carattere generale riguarda, continua la Corte, i termini per deliberare le aliquote e le tariffe dei tributi locali ad esclusione di quelle dell'imposta sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni.

Diversamente dovrebbe ritenersi un'incoerenza del legislatore che, in un unico testo legislativo (Legge n. 448/2001), prevede una norma di carattere generale sui termini per l'adozione delle delibere in materia di tributi locali che di fatto abroghi un'altra disposizione di carattere speciale, sugli stessi termini riguardante la sola imposta di pubblicità.

La Corte, aggiunge, a motivazione del suo assunto, che l'art. 15 delle disposizioni sulla legge in generale

disciplina l'abrogazione delle leggi presupponendo una successione di leggi nel tempo, non una successione numerica di disposizioni all'interno dello stesso testo legislativo. Ne consegue che, nel caso in esame, deve trovare applicazione il D.Lgs. n. 507/1993, art. 3, comma 5, come modificato dalla Legge n. 448/2001, art. 10, comma 1, lett. a).

Nella fattispecie, continua la Corte, la delibera è intervenuta dopo il 31 marzo 2006 e, dunque, poteva trovare applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2007. In conclusione, ad avviso della Corte, le deliberazioni di aumento delle tariffe dell'imposta sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni deliberate dopo il 31 marzo in forza di provvedimenti di differimento della deliberazione del bilancio di previsione (e di conseguenza di aumento delle tariffe/aliquote dei tributi locali), non si possono applicare a decorrere dall'anno corrente, ma a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo.

Alcune riflessioni

La Corte sostiene che il comma 8 dell'art. 27 della Legge n. 448/2001, che introduce il differimento di carattere generale per i tributi locali, non può abrogare la lettera a), del comma 1, dell'art. 10 della stessa Legge n. 448/2001, che introduce il differimento specifico al 31 marzo per l'Imposta Comunale sulla Pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni in quanto l'art. 15 delle disposizioni sulla legge in generale disciplina l'abrogazione delle leggi presupponendo una successione di leggi nel tempo, non una successione numerica di disposizioni all'interno dello stesso testo legislativo.

Unitarietà bilancio ed entrate

Vogliamo ricordare a questo proposito che in sede di approvazione della Legge n. 448/2001, e in particolare del comma 8, dell'art. 27, è stato sostenuto (A.S. n. 699-B) che "Il comma 8 è stato nuovamente modificato, ritornando alla formulazione approvata dalla Commissione bilancio del Senato, che ricomprende anche le deliberazioni sull'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF nella nuova disciplina sui termini per l'approvazione di aliquote e di tariffe di tributi e di altre entrate degli Enti locali, nonché sull'efficacia dei regolamenti sulle entrate approvati dopo il 1° gennaio. In sostanza, si è voluto confermare la necessità di collegare anche i termini relativi alla deliberazione dell'aliquota dell'addizionale in questione con quelli per l'approvazione del bilancio di previsione, onde consentire agli Enti locali una più approfondita valutazione dell'ammontare delle risorse disponibili, anche con riferimento alle risorse proprie".

Pare di capire che il legislatore, includendo anche l'Addizionale comunale IRPEF, abbia voluto preferire il principio secondo il quale in sede di deliberazione del bilancio l'Ente locale, nell'ambito delle politiche sulle entrate, possa intervenire su ogni risorsa di cui può disporre.

Una norma successiva

Il comma 169, dell'art. 1 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 stabilisce che "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".

Come si può constatare la nuova disposizione riprende, in parte, senza abrogarla, la disposizione, innanzi vista, contenuta nell'art. 53, comma 16, Legge n. 388/2000 (così come introdotta dal comma 8 dell'art. 27 della Legge n. 448 del 2001).

Questa nuova disposizione fa venire meno la tesi sostenuta dalla Corte? La Corte, ripetiamo, nell'ordinanza sostiene che il comma 8 dell'art. 27 della Legge n. 448/2011 (che contiene il differimento di carattere generale per i tributi locali), non poteva abrogare la lett. a), del comma 1, dell'art. 10 della stessa Legge n. 448/2001 (che contiene il differimento specifico al 31 marzo per l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni), in quanto non c'è alcuna successione di leggi nel tempo. Ebbene con il comma 169, dell'art. 1, della Legge n. 296/2006 c'è una successione di leggi nel tempo.

Le fonti normative dei differimenti

Nel corso degli anni i differimenti in questione sono stati introdotti con decreti ministeriali, oppure con appositi provvedimenti di legge. Prendiamo ad esempio il periodo che va dal 2014 al 2018 (vedi Tavola 1). In tutti i casi viene differito il termine per la deliberazione del bilancio annuale di previsione degli Enti locali di cui all'art. 151 del D.Lgs. n. 267 del 2000. Non c'è alcun riferimento ad interventi sulle aliquote/tariffe dei tributi locali. Il differimento del termine per deliberare il bilancio di previsione si estende, in modo automatico, alle deliberazioni dei tributi locali in forza del comma 169, dell'art. 1 della Legge n. 296/2006.

Tavola 1 - Differimento della deliberazione del bilancio di previsione (2014 a 2018)

Anno	differimento	Provvedimenti	
2014	28 febbraio 2014	D.M. 19 dicembre 2013	
	30 aprile 2014	D.M. 13 febbraio 2014	
	31 luglio 2014	D.M. 29 aprile 2014	
	31 luglio 2014	Art. 2-bis, D.L. 6 marzo 2014, n. 16	
	30 settembre 2014	D.M. 18 luglio 2014	
	2015	31 marzo 2015	D.M. 24 dicembre 2014
		31 maggio 2015	D.M. 16 marzo 2015
	30 luglio 2015	D.M. 13 maggio 2015	
	31 luglio 2015	Art. 1, comma 49, Legge 28 dicembre 2015, n. 208	
	30 settembre 2015	D.M. 30 luglio 2015	
2016	31 marzo 2016	D.M. 28 ottobre 2015	
	30 aprile 2016	D.M. 1° marzo 2016	
	31 luglio 2016	D.M. 1° marzo 2016	
2017	28 febbraio 2017	Art. 1, comma 454, Legge 11 dicembre 2016, n. 232	
	31 marzo 2017	Art. 5, comma 11, D.L. 30 dicembre 2016, n. 244	
	30 giugno 2017	D.M. 30 marzo 2017	
	30 settembre 2017	D.M. 7 luglio 2017	
2018	28 febbraio 2018	D.M. 29 novembre 2017	
	31 marzo 2018	D.M. 9 febbraio 2018	

Il rimborso della maggiorazione

I Comuni, in virtù del comma 10, dell'art. 11, Legge 27 dicembre 1997, n. 449, così come modificato dal comma 17, dell'art. 30, Legge 23 dicembre 1999, n. 488, potevano maggiorare le tariffe dell'Imposta Comunale sulla Pubblicità. Il comma 7 dell'art. 23 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, Legge 7 agosto 2012, n. 134, ha abrogato, a decorrere dal 26 giugno 2012, questa facoltà. Successivamente il comma 739 dell'art. 1 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha disposto che la norma si interpreta nel senso che l'abrogazione

non ha effetto per i Comuni che si erano già avvalsi di tale facoltà prima del 26 giugno 2012.

La Corte costituzionale con la sentenza n. 15 del 10-30 gennaio 2018 (G.U. 7 febbraio 2018, n. 6) ha dichiarato inammissibile e non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 739, Legge 28 dicembre 2015, n. 208. Pertanto, l'illegittimità delle deliberazioni adottate dopo il 26 giugno 2012 non si ha in forza della sentenza, ma del comma 7 dell'art. 23 del D.L. n. 83/2012. Lo spartiacque è il 26 giugno 2012.

In virtù di quanto sopra si possono presentare due situazioni:

- i Comuni che hanno deliberato gli aumenti entro il 26 giugno 2012 per l'anno 2012. In tal caso i pagamenti delle maggiorazioni per l'anno 2012 sono legittimi. Questi Comuni, però, non potevano deliberare, espressamente o tacitamente, gli aumenti per l'anno 2013. Le maggiorazioni d'imposta pagate per il 2013 sono illegittime;

- i Comuni che hanno deliberato gli aumenti dopo il 26 giugno 2012. Le maggiorazioni d'imposta pagate in forza di queste deliberazioni sono illegittime.

Da tutto ciò si evince chiaramente che sia il legislatore, sia la Corte costituzionale parlano di deliberazioni legittime se adottate entro il 26 giugno 2012. Queste affermazioni stanno a significare che in materia di imposta comunale sulla pubblicità sono ammesse (e quindi legittime) le deliberazioni di aumento delle tariffe di questa imposta dopo il 31 marzo.

Conclusioni

In conclusione, per quanto riguarda il termine di approvazione delle tariffe dei tributi locali abbiamo due disposizioni:

1) una di carattere generale, secondo la quale le tariffe devono essere deliberate entro la data fissata dalle norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione e, cioè, entro il 31 dicembre;

2) una di carattere particolare, riguardante l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni, secondo la quale le tariffe devono essere deliberate entro il 31 marzo di ogni anno e si applicano a decorrere dal 1° gennaio del medesimo anno.

Poi c'è la proroga del termine di approvazione del bilancio di previsione, che trascina con sé, come abbiamo visto, il termine entro cui devono essere deliberate le tariffe e le aliquote dei tributi locali.

La domanda da porsi è molto semplice. La proroga del termine per la deliberazione del bilancio e, quindi, delle tariffe e delle aliquote dei tributi locali, ha effetti sull'imposta comunale sulla pubblicità e sul diritto sulle pubbliche affissioni?

Possiamo dire, in virtù delle riflessioni innanzi viste, che i provvedimenti che prorogano il termine di deliberazione del bilancio di previsione (e automaticamente il termine per le tariffe e le aliquote dei tributi locali) entro la data 31 marzo non influenzano l'imposta e il diritto, in quanto la disposizione di carattere particolare ha lo stesso termine, del 31 marzo.

Diversamente, quando il termine di carattere generale viene prorogato oltre il 31 marzo, la disposizione di carattere generale si applica anche all'Imposta Comunale sulla Pubblicità e al Diritto sulle Pubbliche Affissioni.