

20 OTTOBRE 2021

La controversa natura del c.d. canone
unico patrimoniale e assetto
costituzionale dell'autonomia
regolamentare e finanziaria degli Enti
locali

di Cecilia Pannacciulli
Ricercatrice di Diritto costituzionale
Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"



La controversa natura del c.d. canone unico patrimoniale e assetto costituzionale dell'autonomia regolamentare e finanziaria degli Enti locali*

di Cecilia Pannacciulli

Ricercatrice di Diritto costituzionale
Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"

Abstract [It]: Il saggio tratta dell'istituzione del c.d. "canone unico patrimoniale" che, nel suo presupposto attinente alla diffusione di messaggi pubblicitari, presenta alcuni rilevanti profili di incostituzionalità sia in ordine alla sua natura patrimoniale o tributaria, da cui dipende la identificazione del "giudice naturale" competente a dirimere le controversie in materia; sia riguardo ai limiti alla potestà regolamentare degli Enti locali nell'esercizio della propria autonomia finanziaria.

Abstract [En]: The essay analyses the introduction of the 'canone unico patrimoniale' local tax. The legislative premise as to the dissemination of advertising messages presents some constitutional incompatibility aspects. The unconstitutional profiles primarily concern its patrimonial or fiscal nature upon which the appointment of a competent natural judge to settle disputes depends and the regulatory powers of local authorities within the exercise of their financial autonomy.

Parole chiave: canone unico, natura tributaria o patrimoniale, giudice naturale, autonomia regolamentare e finanziaria EE.LL., intermediazione legislativa

Keywords: local tax, patrimonial or fiscal nature, natural judge, regulatory powers of local authorities, local financial autonomy

Sommario: 1. Rilievi introduttivi. 2. La giurisprudenza costituzionale sulla natura tributaria o patrimoniale delle entrate locali. 3. Natura tributaria del canone di esposizione pubblicitaria. 3.1. Rilevanza della diversità dei titoli che legittimano l'applicazione del canone. 3.2. Primi profili di incostituzionalità del canone unico. 4. Limiti costituzionali alla potestà regolamentare locale. 5. Autonomia finanziaria degli Enti locali e competenza regolamentare. 6. Effetti della portata costituzionale dell'autonomia regolamentare locale sulla disciplina del canone unico. 7. Considerazioni conclusive.

1. Rilievi introduttivi

La materia fiscale riguarda "uno degli aspetti più conflittuali del rapporto tra individuo e autorità"¹, laddove l'alto tasso tecnico e l'iperproduzione normativa hanno spesso impedito di fondare su basi più razionali (e meno arbitrarie) il sistema delle entrate pubbliche.

* Articolo sottoposto a referaggio.

¹ L. ANTONINI, *Vicende del diritto tributario tra inflazione e "crepuscolo" della legge*, in *Jus*, 1993, 131 s., con rifer. a L. ELIA, *Prefazione* a E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984.

Ne è testimonianza l'entrata in vigore, il 1° gennaio 2021, di un nuovo regime impositivo locale che ha accorpato in un'unica entrata tutti i precedenti prelievi locali in materia di occupazione del suolo pubblico e diffusione di messaggi pubblicitari, introducendo una, sia pure circoscritta, riforma fiscale che presenta molteplici aspetti degni di riflessione sotto il profilo della sua (dubbia) conformità a Costituzione.

In particolare, l'art. 1, commi da 816 a 847, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (*legge di bilancio 2020*) ha previsto l'istituzione e la disciplina generale del “canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria” che riunisce in una sola forma di prelievo (c.d. *canone unico* o anche *local tax*) quattro prelievi tributari (Tosap, Icp, Dpa, Cimp)² e una prestazione patrimoniale (Cosap)³, nonché il canone di cui all'art. 27, co. 7 e 8, del d. lgs. n. 285/1992 (*Codice della strada*), limitatamente alle strade di pertinenza dei Comuni e delle Province⁴.

Il legislatore ha qualificato la nuova entrata come “canone patrimoniale”, con la conseguenza che - almeno in base al tenore letterale della disposizione - ad esso non dovrebbe riconoscersi *natura tributaria* bensì, appunto, *patrimoniale*. Il comma 847, infatti, abroga i Capi I e II del decreto legislativo n. 507 del 1993 (disciplina dell'imposta di pubblicità e di gestione delle pubbliche affissioni), gli articoli 62 e 63 del d. lgs. n. 446 del 1997 (disciplina di Tosap e Cosap) e ogni altra disposizione in contrasto con le norme vigenti, eliminando la maggior parte delle entrate locali di natura tributaria e sostituendole con il canone unico.

L'istituzione di tale nuova entrata è attribuita (art. 1, co. 816) ai Comuni, Province e Città Metropolitane che, a tal fine, devono adottare un regolamento *ex* art. 52, d.lgs. n. 446/1997, i cui contenuti minimi sono specificati alle lettere da *a*) ad *b*) dell'art. 1, comma 821, l. n. 160/2019. Tali Enti devono disciplinare il canone sulla base di tariffe *standard* - annuale (co. 826) o giornaliera (co. 827) - in modo da assicurare un gettito pari a quello conseguito dai prelievi fiscali da esso sostituiti. D'altra parte, è prevista la facoltà per gli stessi Enti di variare il gettito (co. 817) mediante la modifica delle tariffe: tale variazione discende, evidentemente, dalla natura patrimoniale del canone che, non comportando un'indicazione legislativa del relativo tetto massimo (come invece prescritto per le entrate tributarie), è da quelli *liberamente* determinabile in base alla loro potestà regolamentare.

Nonostante la definizione unitaria del canone, esso si fonda, ai sensi dell'art. 1, co. 819, legge cit., su due distinti (e alternativi) presupposti: *a*) l'occupazione, anche abusiva, delle aree appartenenti al demanio o

² Tosap (tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche), Icp e Dpa (imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni), Cimp (canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari)

³ Cosap (canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche). Deve, altresì, precisarsi che la nuova disciplina ha previsto (art. 1, co. 837, legge di bilancio 2019 cit.) anche l'istituzione del canone patrimoniale di concessione per l'occupazione dei mercati (c.d. *canone mercatale*).

⁴ Il canone unico è comunque comprensivo 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.

al patrimonio indisponibile degli enti e degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico; oppure *b*) la diffusione di messaggi pubblicitari, anche abusiva, mediante impianti installati sia su aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti, sia su beni privati. In ogni caso, l'applicazione del canone dovuto per la diffusione dei messaggi pubblicitari di cui alla lettera *b*) esclude l'applicazione del canone dovuto per le occupazioni di cui alla lettera *a*).

Problematico è risultato l'avvio del nuovo sistema impositivo.

Non può, innanzitutto, ritenersi opportuna⁵ la scelta legislativa di introdurre un importante riordino della fiscalità locale mediante una serie di commi facenti parte di un unico articolo di una legge di bilancio: il legislatore, non optando per una più organica riforma del sistema, ha invece preferito la (apparentemente) semplice sostituzione delle pregresse entrate locali (Cosap e altri canoni), anche tributarie (Tosap, Cimp, Icp e Dpa), mediante un'unica forma di prelievo patrimoniale. Data l'esiguità, ormai abituale, dei tempi di discussione parlamentare in sede di approvazione del bilancio, appare particolarmente inappropriato "sfuggire agli ordinari processi decisionali che accompagnano – o dovrebbero accompagnare – ogni riordino istituzionale"⁶, ritenendo sufficiente qualche espediente di tecnica fiscale per semplificare e dare coerenza ad un sistema invece caratterizzato da severe disfunzionalità.

In secondo luogo, si è reso necessario un intervento legislativo *ad hoc* per ovviare ad una grave incertezza applicativa: mentre, infatti, l'istituzione del canone era fissata (art. 1, co. 816) a decorrere dal 1° gennaio 2021, l'abrogazione del precedente regime fiscale risultava invece immediata (1° gennaio 2020), essendo stata disposta (art. 1, co. 847) in virtù della legge di bilancio 2020. Per colmare il vuoto normativo che si sarebbe determinato a seguito di tale discrepanza, è intervenuto l'articolo 4, comma 3-*quater*, del d. l. 30 dicembre 2019 n. 162 (c.d. *Milleproroghe*), convertito, con modificazioni dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8, il quale ha "congelato" le abrogazioni disposte dal citato comma 847, privandole di efficacia limitatamente

⁵A fronte di una modesta tecnica legislativa nella redazione delle fonti statali e regionali, gli studi sulle tecniche di *drafting* sono sempre più accurati: v., *ex multis*, R. PAGANO, *Introduzione alla legistica: l'arte di preparare le leggi*, II ed. riv. e agg., Milano, 2001, 69 s.; ID., *Il miglioramento della legislazione in Italia ovvero una fatica di Sisifo*, in *Rass. Parlam.*, 2/2008, 495-498; P. COSTANZO, *La lingua delle aule parlamentari, la lingua della Costituzione e la lingua della legge*, in *Osservatorio sulle fonti*, 3/2015, 1 s.; ID. (a cura di), *La qualità della normazione nella dialettica Governo-Parlamento: strumenti e tecniche nella XVI Legislatura*, Napoli, 2011; R. ZACCARIA (a cura di), *La buona scrittura delle leggi*, Roma, Camera dei deputati, 2012; E. ALBANESI, *Teoria e tecnica legislativa nel sistema costituzionale*, Napoli, 2013; M. CAVINO, L. CONTE (a cura di), *La tecnica normativa tra legislatore e giudici*, Napoli, 2014; F. DAL CANTO, *I controlli sulla qualità della legge, ovvero della montagna che partorì un topolino*, Pisa, 2018, 125 s.; ID., *Governo vs Parlamento? Evoluzioni del potere di normazione al tempo della crisi economica: atti normativi del Governo e qualità della normazione*, in *Osservatorio sulle fonti*, 3/2016, 1-21; M. PIETRANGELO, *Gli usi linguistici del legislatore statale nella produzione normativa recente: prime considerazioni*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 2/2020, 815 s.

⁶Così L. VANDELLI, *Crisi economica e trasformazioni del governo locale*, in AA. VV., *Libro dell'anno del diritto*, Istituto della Enciclopedia italiana, Roma, 2012, 313, a proposito della prassi disdicevole dell'uso del decreto-legge per l'approvazione di importanti riforme in materia di Enti locali. Nel caso della *local tax*, il legislatore ha rinviato ancora una volta l'approvazione di una legge di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario o, quanto meno, di un decreto attuativo della l. n. 42/2009, che da tempo sono vanamente invocati per una più compiuta realizzazione del c.d. federalismo fiscale. Si tornerà, più specificamente sul punto *infra*, par. n. 5.

all'anno 2020 e, pertanto, facendole coincidere con la prevista istituzione del canone unico da parte degli Enti locali dall'anno 2021.

L'incompletezza e la contraddittorietà della nuova disciplina è stata, poi, oggetto di severe critiche sia da parte degli Enti locali sia da parte dei settori imprenditoriali interessati: i primi, stante la complessità richiesta da una regolamentazione che, vieppiù con l'aggravarsi dell'emergenza sanitaria, non avrebbe potuto essere adeguatamente implementata in tempi ristretti, hanno posto in evidenza la necessità di una proroga dell'obbligo di istituzione del nuovo canone al 2022; i secondi, appartenenti alle categorie imprenditoriali e commerciali tra le più colpite dalle conseguenze economiche della pandemia, hanno invece sottolineato le gravi imperfezioni del testo legislativo e la necessità di urgenti modifiche, mai intervenute e, purtroppo, sottovalutate sia in sede tecnica che politica.

La nuova disciplina legislativa è, dunque, entrata in vigore il 1° gennaio 2021 con il concreto rischio di pesanti ripercussioni sulla stabilità dell'intero sistema. E invero, il nuovo dettato normativo, lungi dal soddisfare l'esigenza degli Enti di liberarsi dai vincoli di un sistema fiscale vetusto, appare – come di seguito si metterà in rilievo - fonte di numerose criticità sia su un piano di mera operatività⁷, sia su un piano di legittimità costituzionale.

Dalla disamina di alcuni regolamenti comunali adottati negli ultimi mesi, già si rileva l'introduzione di molteplici disposizioni sostanzialmente ripristinatorie del previgente regime tributario in materia di pubblicità, ora abrogato dal citato art. 1, co. 847, l. n. 160/2019, nonché molteplici profili di illegittimità, anche costituzionale, conseguenti a gravi incoerenze, contraddizioni e incertezze applicative certamente suscettibili di produrre contenziosi in svariate sedi.

Più specificamente, sul piano costituzionale emergono due prevalenti criticità. Sotto un primo profilo, rileva la determinazione della natura patrimoniale o tributaria del canone unico in ordine al suo presupposto di diffusione pubblicitaria, dal cui accertamento dipende: *a)* l'attribuzione della risoluzione delle controversie alla competenza, rispettivamente, dell'Autorità giudiziaria ordinaria o del giudice tributario e *b)* la coerenza e non arbitrarietà nell'uso del potere discrezionale da parte del legislatore. Sotto un secondo profilo, occorre invece approfondire se la disciplina della nuova entrata locale – una volta individuata la portata costituzionale della potestà regolamentare degli Enti locali - ne ammetta

⁷ Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alla mancanza nella nuova disciplina legislativa di indicazioni per la tassazione della pubblicità effettuata attraverso veicoli (art. 13, D. lgs. n. 507/1993) e attraverso le altre casistiche previste dall'art. 15 del d.lgs. n. 507/1993, tra le quali figura anche la pubblicità effettuata mediante volantinaggio o pubblicità sonora. Inoltre, non è menzionata la possibilità di applicare la maggiorazione Icp per un periodo massimo di 4 mesi in relazione a rilevanti flussi turistici (art. 3, comma 6, d.lgs. n. 507/1993), né la suddivisione del territorio comunale in zone d'importanza (c.d. categoria speciale) su cui applicare una maggiorazione fino al 150% della tariffa normalmente applicata (art. 4, d.lgs. n. 507/1993). Si pensi, infine, all'indeterminatezza legislativa circa l'individuazione dell'Ente a cui spetta il gettito del canone nel caso in cui vi sia un impianto pubblicitario sito su un tratto di strada di competenza provinciale.

un'interpretazione introduttiva di una piena "riserva costituzionale di regolamento locale", con la conseguente "incrinatura" del principio di legalità.

2. La giurisprudenza costituzionale sulla natura tributaria o patrimoniale delle entrate locali

Deve preliminarmente sottolinearsi che un primo tentativo di unificazione dei prelievi relativi all'occupazione del suolo pubblico e alla pubblicità era stato definito già dall'art. 11 del d.lgs. n. 23/2011, il quale aveva introdotto la cd. "*Imposta municipale secondaria – Imus*", destinata a sostituire Tosap, Cosap, Icp, Dpa e Cimp, e contraddistinta da inequivocabile natura tributaria. Tale imposta doveva inizialmente entrare in vigore a partire dall'anno 2012, termine prorogato prima al 2015 e poi al 2016, ma l'art. 1, comma 25, della l. n. 208/2015 (legge di stabilità 2016) ne ha determinato la definitiva abrogazione.

Invero, con la disciplina legislativa attualmente in vigore si è abbandonata l'iniziale impostazione tributaria del prelievo, cosicché il nuovo canone è ora configurato come un'entrata di natura patrimoniale, sostitutiva sia di canoni e tributi inerenti a occupazione di suolo pubblico ed esposizione pubblicitaria, sia di qualunque altro canone concessorio, ad eccezione di quelli relativi alla prestazione di servizi.

D'altra parte, come reiteratamente affermato dalla giurisprudenza costituzionale⁸ in materia, non ha alcun rilievo la formulazione linguistica usata dal legislatore per denominare un prelievo fiscale, occorrendo riscontrare in concreto, e caso per caso, se si sia o meno in presenza di un tributo⁹. Il *nomen iuris* di "canone patrimoniale", formalmente attribuito alla nuova fattispecie di prelievo locale, non può dunque ritenersi sufficiente a qualificare la relativa natura come effettivamente patrimoniale. Da molteplici punti di vista, infatti, il canone è unico, ma intrinsecamente bicefalo: pur essendo stato previsto dalla legge a fini di "defiscalizzazione" e di ampliamento del potere regolamentare e tariffario degli Enti locali, la diversità ontologica dei suoi presupposti applicativi non sembra superata.

Quid iuris rispetto alle inequivocabili pronunce della giurisprudenza costituzionale in merito al Cosap (al quale è attribuita natura patrimoniale dalla sentenza n. 64/2008) e al Cimp (qualificato dalla sentenza n. 141/2009 - alla stregua di Tosap e Icp - come entrata tributaria)?

In particolare, la sentenza n. 64 del 2008¹⁰, nel sottolineare "il nesso di inscindibilità tra giurisdizione tributaria e materia tributaria", ha indicato il limite costituzionale posto agli interventi legislativi volti ad ampliare l'oggetto della giurisdizione tributaria: assicurare il "non snaturamento" della materia

⁸ Cfr., *ex multis*, Corte cost., sentt. nn. 334/2006 e 73/2005.

⁹ Cfr. Corte cost., sent. n. 141 /2009, *Cons. dir.* 2.3.1 (con riguardo alla natura tributaria del Cimp) e Corte cost., sent. n. 64/2008, *Cons. dir.* 2.2 (in ordine alla natura patrimoniale del Cosap e tributaria della Tosap). V. anche Corte cost., sent. n. 215/1998.

¹⁰ Il giudice rimettente dubitava della legittimità costituzionale di una disposizione legislativa che attribuiva alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del Cosap, cui era pacificamente riconosciuta natura non tributaria.

originariamente attribuita alla cognizione di tale giudice speciale. Richiamandosi, poi, ai criteri elaborati dalla propria giurisprudenza in materia, la Corte ha puntualizzato la definizione di tributo ribadendone gli elementi caratterizzanti: la doverosità della prestazione in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti e il collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante¹¹. Non riscontrando tale natura nel Cosap e aderendo alla sua qualificazione di entrata non tributaria (e dunque patrimoniale) attribuita da una ormai consolidata giurisprudenza di legittimità¹², il giudice costituzionale ha concluso che l'attribuzione alla giurisdizione tributaria delle controversie relative a tale canone "snatura" la materia originariamente assegnata alla cognizione del giudice tributario, traducendosi nell'istituzione di un "nuovo" giudice speciale, espressamente vietata dall'art. 102, co. 2, Cost. Sulla base di tale impostazione, quindi, la competenza della risoluzione delle controversie inerenti al Cosap e a tutte le entrate "non tributarie" spetta all'Autorità giudiziaria ordinaria. Con la sentenza n. 141 del 2009, concernente il Cimp, la Corte costituzionale ha affinato maggiormente - nel confermarli - i passaggi argomentativi articolati nella citata pronuncia n. 64/2008. In mancanza, infatti, di una giurisprudenza di legittimità sulla natura del Cimp, la Corte ha dovuto necessariamente procedere ad un autonomo esame delle caratteristiche del prelievo, al fine di individuarne la natura. Sottolineati i forti tratti di continuità tra la disciplina del Cimp e quella dell'imposta sulla pubblicità, ha evidenziato che il canone costituisce - a prescindere dal *nomen iuris* - un prelievo della stessa natura e presenta, perciò, tutte le caratteristiche del tributo quali delineate nella sent. n. 64/2008. E infatti, la disciplina degli elementi strutturali del Cimp trova la sua fonte nella legge e nel regolamento comunale, senza che sia dato alcun rilievo all'autonomia negoziale delle parti¹³. Né può attribuirsi al Cimp, nel caso di mezzo pubblicitario installato su beni pubblici, natura di corrispettivo contrattuale che conseguirebbe "dalla differenziata disciplina legislativa dell'ipotesi di concorso della Tosap e del Cosap, da un lato, con il Cimp e l'imposta sulla pubblicità, dall'altro. Al contrario, proprio l'interpretazione sistematica della disciplina di tali prelievi conferma l'insussistenza di un rapporto sinallagmatico¹⁴... tra il soggetto tenuto al pagamento del canone per la pubblicità e il Comune".¹⁵ Le caratteristiche "strutturali e funzionali del Cimp, desumibili dalla sua complessiva disciplina, rendono evidente, dunque, che tale prelievo non è inquadrabile tra le entrate non tributarie, siano esse di diritto privato comune o speciale, ma costituisce

¹¹ V., *ex multis*, Corte cost., sentt. nn. 335/2008, 334/2006, 73/2005. Cfr. v. Corte cost., sent. n. 280 del 2011.

¹² Nella sentenza n. 64/2008 si qualifica espressamente detta giurisprudenza come "diritto vivente" in virtù del "numero elevato (di decisioni, *ndr*), la sostanziale identità di contenuto e la funzione nomofilattica dell'organo decidente" (*ex multis*, Cass., Sezioni Unite Civili, nn. 25551, 13902, 1611 del 2007 e, da ultimo, Cass., Sezioni Unite Civili, nn. 21950 del 2015 e 61 del 2016, nonché Cass., Sez. I, n. 1435/2018, Sez. II, n. 10733 del 2018; Cass., ord. 7.9.2020, n. 18607).

¹³ Cfr. Corte cost., sent. n. 141/2009, *Cons. dir.* n. 2.3.4.

¹⁴ Il requisito della non sinallagmaticità dei tributi viene esplicitato anche dalla successiva sentenza della Corte cost. n. 238/2009.

¹⁵ Cfr. Corte cost., sent. n. 141/2009, *Cons. dir.* n. 2.3.5.

una mera variante dell'imposta comunale sulla pubblicità e conserva la qualifica di tributo propria di quest'ultima"¹⁶. Dal che consegue l'attribuzione delle controversie riguardanti il Cimp alla competenza del giudice tributario.

3. Natura tributaria del canone di esposizione pubblicitaria

Tanto premesso, nel passare ora all'esame della disciplina legislativa del nuovo canone locale, si pone innanzitutto il problema di verificare se esso abbia effettivamente natura patrimoniale o tributaria. Occorre constatare, in proposito, l'evidente "costruzione" del prelievo come mera sommatoria delle entrate che esso sostituisce. Con particolare riguardo ai tributi sostituiti relativi alla pubblicità (Icp, Cimp e Dpa)¹⁷, primi elementi di sicura analogia tra questi ultimi e il canone di esposizione pubblicitaria attengono sia al presupposto oggettivo delle due diverse forme di entrata, costituito dalla «diffusione di messaggi pubblicitari», sia all'obbligo di pagare il canone unico agli Enti locali in forza della legge e del regolamento locale (commi 816, 819, lett. a), 821 e 823), sia infine alla rilevanza economica del ridotto presupposto. Sotto quest'ultimo profilo, infatti, il canone per la diffusione di pubblicità non è collegato ad un corrispettivo dovuto per l'occupazione di suolo pubblico al fine di utilizzarlo in via esclusiva, bensì ad una prestazione imposta dalla legge in quanto collegata all'esercizio di un'attività (la diffusione del messaggio pubblicitario) produttiva di ricchezza (ovvero economicamente rilevante) sia per coloro che la svolgono, sia per coloro che ne beneficiano sotto il profilo della promozione dell'immagine.

Da ciò discendono due prime considerazioni: innanzitutto, il canone con presupposto di diffusione pubblicitaria - esattamente come i tributi sulla pubblicità da esso sostituiti - non ha come oggetto la controprestazione dell'uso di aree pubbliche; uso che, invece, costituisce la giustificazione del Cosap o, in alternativa, il presupposto della Tosap. In secondo luogo, l'importo del nuovo canone, analogamente a quello delle imposte sostituite, non è determinato in funzione di un eventuale corrispettivo contrattuale tra il Comune e il soggetto che installa il mezzo pubblicitario, ma in base ad un provvedimento

¹⁶ Cfr. Corte cost., sent. n. 141/2009, *Cons. dir.* n. 2.4.

¹⁷ Merita qualche considerazione più approfondita la legittimità della sostituzione della Tosap da parte del canone unico. Vi è da sottolineare, innanzitutto, che la giurisprudenza (cfr. v. le pronunce citate *supra*, nota n. 10) è concorde nel ritenere che, mentre il presupposto applicativo del Cosap è *l'occupazione di uno spazio pubblico per conseguirne un vantaggio particolare*, per cui il canone si configura come il corrispettivo di una concessione reale o presunta (in ipotesi di occupazione abusiva) dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici; presupposto applicativo della Tosap è, invece, *il fatto materiale dell'occupazione del suolo pubblico sottratto al sistema di viabilità* di un'area o spazio pubblico. Pertanto, è pur vero che secondo il previgente sistema al primo è riconosciuta natura patrimoniale e alla seconda natura tributaria, con la conseguenza che le eventuali controversie saranno devolute, nel primo caso, alla cognizione del giudice ordinario, nel secondo caso, alla giurisdizione tributaria, ma l'oggettiva differenza fra Cosap e Tosap deriva dalla diversità del titolo che ne legittima l'applicazione. Dunque, se l'attuale previsione legislativa rende omogenea la categoria delle occupazioni di suolo rimuovendo la diversità ontologica del profilo strettamente giuridico tra i due prelievi, deve ritenersi che in questo caso il nuovo canone abbia legittimamente sostituito entrambi i prelievi uniformandone la natura (patrimoniale) e attribuendo la competenza a dirimere le rispettive controversie al giudice ordinario.

autoritativo dell'amministrazione locale avente ad oggetto la diffusione del messaggio e la durata della sua esposizione. Ciò conferma l'impossibilità di configurare un rapporto sinallagmatico tra il soggetto passivo del prelievo e il Comune, in quanto – come affermato dalla Corte costituzionale in occasione della sentenza sul Cimp – “al pagamento del canone non corrisponde... alcuna controprestazione da parte del Comune... né il rilascio di autorizzazioni alle iniziative pubblicitarie possono qualificarsi come corrispettivi contrattuali a carico del Comune”¹⁸.

Quanto, poi, alla previsione di cui al comma 820 secondo la quale l'applicazione del canone dovuto per la diffusione dei messaggi pubblicitari esclude l'applicazione del canone dovuto per le occupazioni di suolo pubblico, quasi che l'alternatività tra canoni fondati su due differenti presupposti applicativi ne giustifichi, e anzi rafforzi, la comune matrice patrimoniale, è sufficiente osservare “in contrario che nulla osta a che un prelievo tributario sia sostituito da un prelievo della stessa natura”¹⁹. Dunque, se come statuito dalla Corte costituzionale, le prestazioni in materia di pubblicità hanno tutte natura tributaria e il canone di cui alla lett. *b*) del comma 819 le sostituisce senza modificare nella sua disciplina sostanziale i loro caratteri di tributo, può ben sostenersi che il ridetto nuovo canone abbia anch'esso natura tributaria malgrado la espressa, differente *voluntas legis*²⁰.

La ravvisata natura tributaria del canone di cui al comma 819, lett. *b*), è ancor più evidente nel caso in cui l'installazione del mezzo pubblicitario sia posta su aree private. In tale caso, infatti, “la stessa natura privata del bene sul quale avviene l'installazione esclude in radice la possibilità di configurare un nesso di corrispettività”²¹ tra il canone dovuto a fini pubblicitari e l'uso del bene stesso²². Diversa è la questione interpretativa correlata al messaggio diffuso mediante installazione su beni privati, ma visibile da luogo aperto al pubblico: dal tenore letterale del comma 819, lett. *b*), infatti, si evince che il canone sia da corrispondere, non certamente per remunerare l'uso di un bene che non è pubblico, bensì proprio come prelievo imposto dall'assetto “coattivo” all'interno del quale la prestazione si inserisce.

¹⁸ Cfr. Corte cost., sent. n. 141/2009, *Cons. dir.* n. 2.3.5.2.

¹⁹ Cfr. Corte cost., sent. n. 141/2009, *Cons. dir.* n. 2.3.3.

²⁰ Da ciò consegue, in concreto, che debba applicarsi il canone per le occupazioni fino a quando il titolare dell'impianto non avrà esposto il messaggio pubblicitario. Al contrario, nel caso in cui il messaggio resti in vista su suolo pubblico solo per alcuni mesi, il soggetto titolare dell'autorizzazione dovrebbe corrispondere il canone di diffusione per i mesi di esposizione del messaggio e quello di occupazione per i mesi di non esposizione della pubblicità, esattamente come avveniva in vigenza della precedente normativa.

²¹ Cfr. Corte cost., sent. n. 141/2009, *Cons. dir.* n. 2.3.4.

²² A tal stregua, e tenendo sempre presente che il prelievo discende dalla diffusione dei messaggi pubblicitari e non già dalla occupazione di suolo, possono verificarsi differenti scenari. Nei casi di impianto privo di messaggio pubblicitario installato su proprietà privata oppure di impianto installato in area privata, ma con messaggio non visibile da strada pubblica, il canone unico deve ritenersi non dovuto: in primo luogo, perché il Comune non è titolare di diritti propri sull'ambiente urbano nel suo complesso, ma può vantare diritti solo sui singoli beni che lo compongono, in quanto tali beni appartengano al demanio o al patrimonio (indisponibile o disponibile) del Comune stesso; in secondo luogo, in quanto verrebbero a mancare entrambi i presupposti applicativi del canone (sia l'occupazione di suolo pubblico, sia la visibilità di messaggi pubblicitari da luogo pubblico).

Vi è, poi, da considerare un argomento particolarmente pregnante ai fini del tema che ci occupa. Nella sentenza n. 141 del 2009 la Corte costituzionale osserva che, in base alla pregressa normativa (oggi abrogata dalla legge di bilancio 2020), anche se nell'ipotesi di occupazione di beni pubblici a fini pubblicitari non si esclude che la tariffa del Cimp sia “comprensiva” della Tosap o del Cosap, non può altresì ritenersi che la “comprensione” di un prelievo di natura privatistica (come il Cosap) in un prelievo di natura tributaria (quale il Cimp) muti la natura del tributo “comprendente” o che, comunque, faccia venir meno la distinzione concettuale tra il fatto dell'installazione di mezzi pubblicitari ed il fatto dell'occupazione di spazi ed aree pubbliche²³. *Mutatis mutandis*, deve concludersi che, se pure il nuovo canone patrimoniale risulta “comprendente” il prelievo di natura tributaria avente ad oggetto la diffusione di pubblicità, tale “comprensione” non può considerarsi determinante a modificare la natura del prelievo “compreso”, permanendo comunque inalterata la diversità di natura dei rispettivi oggetti.

3.1. Rilevanza della diversità dei titoli che legittimano l'applicazione del canone

Non privo di conseguenze appare, poi, l'indistinto accorpamento del regime concessorio, cui sono connessi il Cosap e gli altri canoni concessori, con il regime autorizzatorio²⁴ che contraddistingue gli altri prelievi tributari sostituiti (*in primis*, l'Icp e il Cimp), posto che l'autore delle iniziative pubblicitarie è già titolare del diritto a esercitarle e che la previa autorizzazione, avendo la funzione di realizzare un controllo preventivo, non costituisce una controprestazione del Comune rispetto al pagamento del canone. Né quest'ultimo costituisce remunerazione dell'uso di beni collettivi o di servizi necessari per la gestione o funzionalità dell'impianto fornito dal Comune. D'altronde, con le concessioni amministrative di beni pubblici, la P.A. attribuisce al privato concessionario diritti, poteri e facoltà di spettanza pubblica: esse sono espressione di un potere ampliativo della sfera giuridica del privato che, in tal modo, sopperisce a *deficit* organizzativi e garantisce un più efficiente sfruttamento del bene pubblico senza distoglierlo dalla sua destinazione. Così delineato il carattere peculiare della funzione concessoria, è evidente che essa risulta diretta applicazione dell'art. 97 Cost., garantendo l'efficiente utilizzo di beni e di risorse pubbliche attraverso la stretta interrelazione tra l'intervento del privato ed il perseguimento del pubblico interesse.

²³ Cfr. Corte cost., sent. n. 141/2009, *Cons. dir.*, n. 2.3.5.3.

²⁴ Sulla differenza tra concessioni e autorizzazioni v., *ex multis*, A. M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1956; R. VILLATA, *Autorizzazioni amministrative ed iniziativa economica privata*, Milano, 1974; M. D'ALBERTI, *Le concessioni amministrative: aspetti della contrattualità delle pubbliche amministrazioni*, Napoli, 1981; O. RANELLETTI, *Teoria generale delle autorizzazioni e concessioni amministrative, I - Concetto e natura delle autorizzazioni e concessioni amministrative*, in *Giur. it.*, XLVI, 1984, IV; ID., *Capacità e volontà nelle autorizzazioni e concessioni amministrative*, in *Riv. it. sc. giur.*, XVII, 1984, 3 s.; ID., *Facoltà create dalle autorizzazioni e concessioni amministrative*, in *Riv. it. sc. giur.*, XIX, 1985; M. D'ALBERTI, *Concessioni amministrative*, in *Enc. giur.* Treccani, VII, Roma, 1988, *ad vocem*; E. CASETTA, *Diritto Amministrativo*, Milano, 1999; V. CERULLI IRELLI, *Principii del diritto amministrativo*, Vol. I, Torino, 2005; F. BASSI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 2008; A. ALTIERI, *Le concessioni amministrative*, in *Amm.e contab. Stato e enti pubbl.*, 22.06.2020; C. VIVANI, *Introduzione allo studio delle autorizzazioni amministrative. Tutela dell'ambiente e attività economiche private*, Torino, 2020.



La funzione autorizzatoria corrisponde, invece, a una diversa *ratio* dell'esercizio del potere amministrativo. Sebbene, con riguardo agli effetti, le autorizzazioni e le concessioni abbiano tratti comuni poiché realizzano entrambe un effetto ampliativo della sfera giuridica del privato, la *ratio* sottesa al provvedimento autorizzativo è differente. In tale ultimo caso, infatti, la P.A. interviene eliminando un ostacolo all'esercizio di un'attività, non direttamente finalizzata al soddisfacimento di un interesse pubblico, ma all'interesse che il privato intende soddisfare e dettando le regole necessarie affinché quell'attività non sia lesiva di interessi pubblici confliggenti. Nel caso delle autorizzazioni, quindi, a differenza delle concessioni, manca il legame strumentale tra attività privata e funzione pubblica, dovendosi rintracciare il fondamento costituzionale del potere autorizzatorio non tanto nell'art. 97 Cost. quanto nell'art. 41 Cost. D'altra parte, uno degli effetti dell'influenza del diritto eurounitario e della concorrenza in tale ambito, è stato proprio quello, da un lato, di restringere il novero dei casi in cui si può utilizzare una concessione come strumento di regolazione di un settore economico; dall'altro, di ridurre l'ambito di discrezionalità del potere amministrativo autorizzante, per cui il soggetto pubblico che rilascia l'autorizzazione incide solo sull'accesso e l'esercizio dell'attività, e non sulla titolarità del diritto ad esercitare l'attività medesima²⁵.

Ridefinite in tal modo le due nozioni di concessione e autorizzazione, le differenze tra i due atti – contrariamente a quanto si ricava dai presupposti legislativi del canone unico *ex co.* 819 - tendono ad accentuarsi, non certo a ridursi. Pertanto, può affermarsi che mentre l'obbligo di corrispondere un canone per l'utilizzazione di suolo pubblico non abbia natura tributaria in quanto esula dalla doverosità della prestazione e dal collegamento di questa alla pubblica spesa, il pagamento di un canone di esposizione pubblicitaria ha certamente natura tributaria in quanto la determinazione della prestazione è unilateralmente imposta con un formale atto autoritativo che incide sulla sfera dell'autonomia privata.

3.2. Primi profili di incostituzionalità del canone unico

Invero, la riformulazione degli aboliti prelievi in un unico canone patrimoniale non risulta solo inidonea ad escludere la radicale diversità della natura delle entrate locali, in evidente contrasto con la sopra richiamata giurisprudenza costituzionale, ma produce significativi elementi di attrito anche con l'art. 53 Cost. Innanzitutto, la rilevata natura ambigua del canone viola il principio di ragionevolezza (art. 3, co. 1, Cost.) correlato a quello di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., in quanto da tale ambiguità deriva l'incoerenza interna della struttura "unica" del canone rispetto ai differenti oggetti del suo presupposto economico, evidenziando da parte del legislatore un uso irragionevole dei suoi poteri discrezionali in

²⁵ Sul punto v. E. CASSESE, *Le trasformazioni dell'autorizzazione amministrativa: autorizzazioni e concorrenza*, Luiss, Roma, 2004.

materia tributaria²⁶. In particolare, il parametro di coerenza riferito alla disciplina di un tributo comporta che, assunto un presupposto quale indice di capacità contributiva, ogni fattispecie imponibile debba essere espressione di quella specifica ipotesi di capacità contributiva²⁷. Dunque, deve coesistere in tale ambito sia la razionalità formale (intesa come principio di non contraddizione, di coerenza interna, appunto), sia la ragionevolezza nell'esercizio del potere legislativo, sotto il profilo della non arbitrarietà dello stesso²⁸. Particolarmente significativa è, inoltre, la previsione legislativa dell'obbligo della solidarietà della debenza del canone unico posto a carico del soggetto pubblicizzato (co. 823). Tale obbligo poteva ritenersi logicamente connesso alla disciplina dei prelievi tributari sulla pubblicità sotto la vigenza del d.lgs. n. 507/1993, in quanto attuativa dei principi di progressività e solidarietà fiscale di cui all'art. 53 Cost.; non altrettanto può sostenersi in ordine all'attuale canone patrimoniale, per il quale non dovrebbe ammettersi la sussistenza di un vincolo di solidarietà, tenuto conto della sua "formale" natura di corrispettivo della prestazione. La circostanza che invece, ex co. 823, il legislatore medesimo lo abbia espressamente previsto, conferma, da un lato, l'illogicità di tale previsione in relazione a quanto disposto dai commi 816 e 819, che delineano il canone come entrata di natura (patrimoniale) omogenea; dall'altro, la funzione distributiva implicitamente assegnata dal legislatore al canone di esposizione pubblicitaria e, conseguentemente, l'assimilazione di quest'ultimo ad un tributo.

È, infine, dirimente sottolineare che il comma 847 della l. n. 160 del 2019, utilizzando lo strumento dell'abrogazione tacita, estende gli effetti abrogativi ad "ogni altra disposizione in contrasto con le presenti norme"²⁹. Tenuto conto che il legislatore ha voluto trasformare (senza riuscirvi), la natura del canone di diffusione pubblicitaria da tributaria in patrimoniale, non può che constatarsi la volontà abrogativa tacita, tra gli eventuali altri, dell'art. 2, co. 1, d. lgs. n. 546 del 1992 (c.d. *Codice del processo*

²⁶Cfr., *ex multis*, Corte cost., sent. n. 116/2013, punto 7.3 *Cons. dir.*

²⁷ Cfr. Corte cost., sent. n. 13 del 1986.

²⁸Sulle diverse declinazioni del principio di ragionevolezza, anche con riguardo alla distinzione tra razionalità e ragionevolezza v., almeno, L. PALADIN, *Ragionevolezza (principio di)*, in *Enc. Dir., Aggiornamento*, I, Milano, 1997, 899 s.; A. MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, Giuffrè, 2001; R. BIN, *Ragionevolezza e divisione dei poteri*, in *La ragionevolezza nel diritto*, in M. LA TORRE e A. SPADARO (a cura di), Torino, Giappichelli, 2002, 59 s. L. D'ANDREA, *Ragionevolezza e legittimazione del sistema*, Milano, Giuffrè, 2005; G. SCACCIA, *Controllo di ragionevolezza delle leggi e applicazione della Costituzione*, in *Nova juris interpretatio*, Roma, 2007, 286 s.; ID., *Gli strumenti della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000; M. CARTABIA, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Intervento svolto durante la Conferenza trilaterale delle Corti costituzionali italiana, portoghese e spagnola, Roma, Palazzo della Consulta, 24-26 ottobre 2013, in *cortecostituzionale.it*, 16 s.

²⁹ Anche in questo caso deve segnalarsi il ricorso ad una tecnica normativa discutibile, specie in considerazione della provenienza (governativa) della fonte (legge di bilancio) per la quale è da tempo stabilito un obbligo di chiarezza. Infatti, secondo l'art. 13-bis (*Chiarezza dei testi normativi*) della l. n. 400 del 1988 (*Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri*), introdotto dalla l. n. 69 del 2009: «1. Il Governo, nell'ambito delle proprie competenze, provvede a che: a) ogni norma che sia diretta a sostituire, modificare o abrogare norme vigenti ovvero a stabilire deroghe indichi espressamente le norme sostituite, modificate, abrogate o derogate; b) ogni rinvio ad altre norme contenuto in disposizioni legislative, nonché in regolamenti, decreti o circolari emanati dalla pubblica amministrazione, contestualmente indichi, in forma integrale o in forma sintetica e di chiara comprensione, il testo ovvero la materia alla quale le disposizioni fanno riferimento o il principio, contenuto nelle norme cui si rinvia, che esse intendono richiamare».

tributario), che attribuisce i giudizi concernenti “i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali” alla giurisdizione tributaria, alla quale, significativamente, il comma 2 dello stesso articolo precisa che appartengono “anche le controversie attinenti all’imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni” (tutti prelievi in materia pubblicitaria sostituiti dal canone unico). Tale abrogazione non fa che rafforzare l’illegittimità costituzionale del nuovo canone, che “snaturando” la materia originariamente attribuita al giudice tributario, ne affida la competenza a risolvere le controversie al giudice ordinario, comportando la violazione del principio del giudice naturale precostituito per legge (art. 25, primo comma, Cost.).

D’altra parte, se la natura del canone unico è connotata dalla rilevata irriducibile ambivalenza dei suoi presupposti - patrimoniale, con riguardo al comma 819, lett. *a*), tributario, con riferimento al comma 819, lett. *b*) - l’impropria estensione della natura patrimoniale al presupposto del canone intrinsecamente tributario produce la devoluzione alla giurisdizione ordinaria anche delle controversie connesse alla diffusione di messaggi pubblicitari.

Da ciò consegue una palese violazione dell’art. 25, co. 1, Cost., da parte dei commi 816, 819 e 847 della l. n. 160 del 2019: i commi 816 e 819, per aver impropriamente attribuito natura patrimoniale a entrate locali con oggetti radicalmente diversi, in difformità dai consolidati criteri elaborati dalla Corte costituzionale per qualificare i prelievi fiscali come tributari o non tributari; il comma 847, per la parte della disposizione con effetto abrogativo tacito (“Sono abrogati...e ogni altra disposizione in contrasto con le presenti norme”), in quanto, attribuendosi natura patrimoniale al canone di esposizione pubblicitaria, deve ritenersi abrogato, tra gli altri, l’art. 2, commi 1 e 2, d.lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui assegna alla giurisdizione tributaria “tutte le controversie aventi ad oggetto *i tributi* di ogni genere e specie *comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali*”, nonché specificamente “le controversie attinenti *l’imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni*”.

Malgrado la denominazione legislativa, pertanto, il combinato disposto dei predetti commi della legge di bilancio 2020 viola l’evocato parametro costituzionale (art. 25, co. 1, Cost.) in quanto, non determinando il mutamento della natura del canone di esposizione pubblicitaria da tributaria a patrimoniale, distoglie le controversie ad esso connesse dal proprio “giudice naturale”, e cioè quello tributario.

4. Limiti costituzionali alla potestà regolamentare locale

Dalle considerazioni sin qui svolte circa la natura tributaria del canone, deriva un ulteriore rilevante effetto che non può essere colto senza un preventivo approfondimento della portata costituzionale della potestà regolamentare degli Enti locali, e con particolare riguardo alla materia impositiva. Tanto più che - perfino nella denegata ipotesi che al canone di esposizione pubblicitaria non sia attribuita natura tributaria - si

pone in ogni caso il problema interpretativo se il regolamento locale possa introdurre *ex novo* fattispecie non espressamente previste dal legislatore³⁰.

Con la riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione è stata per la prima volta “costituzionalizzata”, accanto alla potestà regolamentare dello Stato e delle Regioni, anche quella degli Enti locali. In particolare, l’art. 117, co. 6, III periodo, Cost., nel disporre che “I Comuni, le Province e le Città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell’organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite”, pone innanzitutto il problema se il conferimento di potere normativo ivi previsto realizzi un’autentica riserva di regolamento locale o se quest’ultimo debba concorrere con altre fonti nella *disciplina dell’organizzazione e dello svolgimento delle funzioni* attribuite agli Enti locali³¹.

³⁰ Si pensi, ad es., alle maggiorazioni applicabili in relazione a rilevanti flussi turistici o alla suddivisione del territorio comunale in zone d’importanza (c.d. categoria speciale) che, pur previste dalla previgente legislazione, non sono oggi contemplate dal nuovo quadro legislativo, neppure nelle disposizioni generali concernenti il *contenuto necessario* del regolamento locale (comma 821). Cfr. v. nota n. 6.

³¹ Invero, già prima delle cc.dd. “leggi Bassanini” e della revisione del Titolo V Cost., autorevole dottrina si era espressa in favore di una natura dei regolamenti locali indipendente o, comunque, derogatoria rispetto alla legge: cfr. T. GROPPI, *Autonomia costituzionale e potestà regolamentare degli enti locali*, Milano, 1994, 102; V. ANGIOLINI, *Regolamenti degli enti locali*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1995, 9-10. Successivamente alla riforma costituzionale del Titolo V, tra le opinioni favorevoli a considerare i regolamenti locali fonti primarie o, comunque, la disposizione di cui al nuovo art. 117, co. 6, Cost. sostanzialmente introduttiva di un’autentica riserva di regolamento locale, v. *ex multis*: A. PIRAINO, *Introduzione*, in A. PIRAINO (a cura di), *La funzione normativa di comuni, province e città nel nuovo sistema delle autonomie*, Atti al Convegno di Trapani 3-4 maggio 2002, Palermo, 2002, 14 s.; S. MANGIAMELI, *La funzione statutaria e regolamentare della istituzioni locali*, in A. PIRAINO (a cura di), *La funzione normativa di comuni*, cit., 151 s.; G. C. DE MARTIN, *Intervento (La funzione statutaria e regolamentare delle Istituzioni locali)*, in A. PIRAINO (a cura di), *La funzione normativa*, cit., 143 e 145 e ID., *Il riassetto costituzionale delle potestà regolamentari ed il nuovo ruolo normativo degli enti locali*, in R. TARCHI (a cura di), *Le competenze normative statali e regionali tra riforme della Costituzione e giurisprudenza costituzionale. Un primo bilancio*, Torino, 2006; A. CORPACI, *Gli organi e l’autonomia organizzativa degli enti locali. Il rilievo della fonte statutaria*, in *Le Regioni*, 2002, 1015 s.; N. LUPO, *La potestà regolamentare regionale (art. 117, 6° comma)*, in T. GROPPI, M. OLIVETTI (a cura di), *La Repubblica delle autonomie*, Torino, 2001, 104 nonché ID., *Dalla legge al regolamento*, Bologna, 2003, p. 450, il quale ha sottolineato che i regolamenti locali, anche se non possono considerarsi fonti primarie, non si pongono in automatica subordinazione, tipica delle fonti secondarie, rispetto alla legge; C. CALVIERI, *Gli statuti ed i regolamenti degli enti locali tra riforma del Titolo V e prossima revisione costituzionale*, in *Pol. dir.*, 2004, n. 4, 543 e 545, il quale ammette il primato del regolamento locale solo nelle materie non riservate alla legge. Svariate sono poi le argomentazioni a sostegno di una interpretazione del rapporto tra fonti locali e atti legislativi a seconda che si considerino contenuti legislativi di “principio” (che risolverebbero tale rapporto in via gerarchica), o di “dettaglio”, (che invece comporterebbero la cedevolezza delle disposizioni legislative rispetto ai regolamenti locali). Sul punto v. M. ALÌ, *Regolamenti degli enti territoriali*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, VI, 2002, Milano, 942; P. CARETTI, *Fonti statali e fonti locali dopo la riforma del titolo V della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2002, p. 954; L. VANDELLI, *Il sistema delle autonomie locali*, Bologna, 2004, 94; V. ITALIA, *Gli enti locali nell’ottica del nuovo Titolo V della Costituzione. Nuovi problemi sulla potestà statutaria e regolamentare*, in A. VIGNUDELLI (a cura di), *Istituzioni e dinamiche del diritto*, Torino, 2005, 358 s.; G. DI COSIMO, *I regolamenti nel sistema delle fonti. Vecchi nodi teorici e nuovo assetto costituzionale*, Milano, 2005, 75 s. In generale, sul rafforzamento delle fonti normative secondarie rispetto al primato della legge e degli atti ad essa equiparati prodotto dalla novella costituzionale, v. A. RUGGERI, *La potestà regolamentare*, in *Foro it.*, 2001, 207 s.; ID., *La ricomposizione delle fonti in sistema, nella Repubblica delle autonomie, e le nuove frontiere della normazione*, in *Le Regioni*, 2002, 717, per il quale “che la disciplina legislativa...debba naturalmente, costantemente tendere a valorizzare l’autonomia...è fuori discussione”; nonché B. CARAVITA DI TORITTO (a cura di), *La potestà regolamentare di Comuni e Province. L’attuazione dell’art. 117, comma 6, della Costituzione*, Napoli, 2011. Più articolate risultano le tesi favorevoli a una ricostruzione della potestà regolamentare locale in linea con l’assetto classico del sistema delle fonti, valorizzando l’art. 117, co. 6, Cost. quale norma di riconoscimento della potestà regolamentare, ma non considerandola introduttiva di una espansione del ruolo delle fonti secondarie a scapito del primato delle fonti legislative. V., *ex multis*, G. GUZZETTA,

Secondo l'orientamento prevalente³² i regolamenti locali, pur essendo espressione di autonomia costituzionalmente riconosciuta che li garantisce da indebite compressioni da parte di atti legislativi, non possono altresì prescindere dall'intermediazione di questi ultimi: l'art. 117, co. 6, infatti, precisa che la potestà regolamentare degli Enti locali va esercitata nelle funzioni ad essi "attribuite" da disposizioni, evidentemente, legislative. Lo si ricava dalla persistenza, anche dopo la revisione del Titolo V, dei riflessi del generale principio di legalità sia nella pubblica amministrazione, sia nei rapporti "intersoggettivi". Non possono ignorarsi, infatti, in tali ambiti, gli espliciti riferimenti costituzionali alla riserva di legge di cui agli artt. 97, commi 2 e 3, Cost., che richiede la predeterminazione normativa dell'organizzazione amministrativa e delle sfere di competenza; 117, co. 2, lett. p), che prevede l'intervento legislativo statale per disciplinare le "funzioni fondamentali" di Comuni, Province e Città metropolitane; 118, commi 1 e 2, Cost. che, pur sancendo una "preferenza" per il livello comunale nell'esercizio delle funzioni amministrative, ne rimette l'allocazione alle scelte del legislatore: statale, per esigenze di esercizio unitario (co.1); statale o regionale, per il conferimento delle ridette funzioni alle Province e alle Città metropolitane (co.2), in base al principio di sussidiarietà e secondo le rispettive competenze. Né può sottacersi l'implicito riconoscimento, ex art. 114 Cost.³³, di una diversa posizione dello Stato rispetto agli altri Enti che compongono la Repubblica³⁴ nonché della Regione nei rapporti con gli altri Enti locali³⁵, tale per cui

Problemi ricostruttivi e profili problematici della potestà regolamentare dopo la riforma del Titolo V, in *Le Istituzioni del Federalismo*, 2001, 1129 s.; A. BARBERA, *Un "ribaltone" nel sistema delle fonti?*, in *Quaderni costituzionali*, 2002, 803 s.; T.F. GIUPPONI, *Le fonti dell'autonomia locale tra legge statale e legge regionale*, in P. CARETTI (a cura di) *Osservatorio sulle fonti*, Torino, 2002, 216 e 221 s.; L. PEGORARO, *Art. 6, Statuti comunali e provinciali*, in M. BERTOLISSI (a cura di), *L'ordinamento degli enti locali*, Bologna, 2003; A. MORRONE, *Regolamenti locali in materia tributaria e sistema delle fonti*, in *Quaderni costituzionali*, 2005, 443 s.; A. D'ATENA, *Diritto regionale*, Torino, 2017, 174 e 175; R. DI MARIA, C. NAPOLI, A. PERTICI, *Diritto delle autonomie locali*, 2019, 111 s.; Per una ricostruzione completa delle posizioni dottrinali sul tema in oggetto, v. E. C. RAFFIOTTA, *Problemi in tema di potestà normativa degli Enti locali*, in *Le Istituzioni del Federalismo*, n.2/2007, 245 s.; A. POGGI, *La potestà regolamentare tra Stato e Regioni ed altri enti territoriali*, *Relazione* al Convegno "Il regionalismo italiano in cerca di riforme" (Centro studi sul Federalismo, Moncalieri, 9-10 marzo 2007), pubbl. su *issirfa.cnr.it*, aprile 2007; A. ALBERTI, *La parabola della potestà regolamentare degli enti locali dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 alla riforma Renzi-Boschi*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2/2016, 1s.

³² Oltre agli Autori citati nella nota precedente in ordine alla tesi della permanenza del primato della legge rispetto alla fonte regolamentare, deve sottolinearsi l'adesione a tale interpretazione della stessa giurisprudenza della Corte costituzionale (Cfr. sentt. nn. 37/2004 e 246/2006).

³³ Sull'ambiguità dell'art. 114 Cost. v. M. OLIVETTI, *Lo Stato policentrico delle autonomie (art. 114, 1° comma)*, in T. GROPPI – M. OLIVETTI (a cura di), *La repubblica delle autonomie, Regioni ed enti locali nel nuovo titolo V*, Torino 2003, 39 s.

³⁴ Cfr. v., A. D'ATENA, *Diritto regionale*, cit. 75 s. nonché Corte cost., sent. n. 274 del 2003 in cui si sottolinea che "nel nuovo assetto costituzionale scaturito dalla riforma, allo Stato (è) pur sempre riservata ...una posizione peculiare desumibile non solo dalla proclamazione di principio di cui all'art. 5 Cost., ma anche di una ripetuta evocazione di un'istanza unitaria. E tale istanza postula necessariamente che nel sistema esista un soggetto, lo Stato appunto, avente il compito di assicurarne il pieno soddisfacimento". In senso critico, sul punto, v. I.M. MARINO, *La funzione statutaria e regolamentare delle Istituzioni locali*, in A. PIRAINO (a cura di), *La funzione normativa*, cit., 177 s.; C. CALVIERI, *Gli statuti ed i regolamenti degli enti locali*, cit., 535 e B. CARAVITA di TORITTO, *La Costituzione dopo la riforma del Titolo V*, Torino, 2002, 29 s. nonché ID., *Autonomie e sovranità popolare nell'ordinamento costituzionale italiano*, in *federalismi.it*, n. 4/2006.

³⁵ Cfr. Corte cost., sent. n. 208 del 2010, richiamata da Corte cost., sent. n. 33 del 2011.

l'indubbio rafforzamento del ruolo di questi ultimi non si traduce in "equiparazione" degli stessi con gli enti dotati di potestà legislativa (Stato, Regioni, Province autonome).

Da un altro punto di vista, l'espreso riferimento dell'art. 117, co. 6, Cost. alle *funzioni attribuite* è significativo del parallelismo costituzionalmente sancito tra fonti regolamentari e funzioni amministrative³⁶. Quando, allora, l'art. 118, co.1, affida alla legge statale "la decisione in sussidiarietà... quale strumento di unificazione del sistema"³⁷, deve ritenersi che "l'ambito in cui la potestà regolamentare dell'Ente locale è chiamata ad intervenire non preesiste all'intervento del legislatore, ma *si fonda su esso*".³⁸ Dunque, anche successivamente alla revisione del Titolo V, risulta "estranea alla nostra Costituzione l'ipotesi di un regolamento locale in deroga al principio di gerarchia delle fonti"³⁹.

D'altra parte, mentre i rapporti tra atti legislativi e regolamenti locali risultano ordinati in termini di gerarchia, non altrettanto può sostenersi in ordine ai rapporti tra questi ultimi e le altre fonti regolamentari, informati invece alla logica della competenza. Vi è sul punto una sostanziale convergenza di opinioni, pur nelle oscillazioni tra tesi che riconoscono il requisito della "cedevolezza" dei regolamenti regionali e statali in favore di quelli locali e tesi più "rigorose" che interpretano l'art. 117, co. 6 come introduttivo di una riserva costituzionalmente garantita di regolamento locale, talmente intensa da impedire l'intervento di altre fonti regolamentari. Tale ultima ricostruzione è stata fatta propria anche dalla Corte costituzionale allorché, nella sentenza n. 246 del 2006⁴⁰, ha sancito l'illegittimità costituzionale dei regolamenti regionali "cedevoli" in materie di competenza del regolamento locale.

³⁶ Sul punto v. R. BIN, *La funzione amministrativa nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2-3/2002, 368, per il quale se lo Stato, nelle materie di competenza esclusiva, ha avocato a sé la funzione amministrativa, rimarrà titolare della potestà regolamentare; se, invece, ha scelto di allocare le funzioni amministrative a un ente di livello sub-statale, a quest'ultimo spetterà anche la potestà regolamentare.

³⁷ Così A. MORRONE, *Regolamenti locali in materia tributaria e sistema delle fonti*, cit., 461, il quale richiama espressamente la nota sentenza della Corte costituzionale n. 303 del 2003. Cfr. Corte cost. n. 6 del 2004, le cui motivazioni possono considerarsi come lo sviluppo del principio di procedimentalizzazione delle istanze unitarie enunciato nella sent. n. 303/2003, precisando che la disciplina statale deve risultare limitata a quanto strettamente indispensabile ai fini unitari. V., sul punto, il commento alla sentenza n. 6/2004 di O. CHESSA, *Sussidiarietà ed esigenze unitarie: modelli giurisprudenziali e modelli teorici a confronto*, in *Le Regioni*, 4/2004.

³⁸ A. D'ATENA, *Diritto regionale*, cit., 175.

³⁹ A. MORRONE, *op. cit.*, 462.

⁴⁰ La sentenza della Corte costituzionale n. 246 del 2006 è stata oggetto di dibattito in dottrina. V., in proposito, A. RUGGERI, *La Corte, i regolamenti di autonomia locale e le oscillazioni della "logica" sistemica (a "prima lettura" di Corte cost. n. 246 del 2006)*, in *Le Regioni*, 2006, il quale rileva "la pratica e teorica impossibilità di distinguere le vicende della normazione che si hanno all'un piano della scala gerarchica da quelle dei piani restanti, la (supposta) riserva di competenza riscontrata al livello inferiore immediatamente riflettendosi e convertendosi in una riserva al livello superiore". Pertanto l'A., sulla base dell'assunto che "i rapporti inter-normativi si intrattengono non tanto tra gli atti *individui* quanto tra i *microsistemi*", conclude con il rilievo critico del mancato utilizzo, da parte della Corte costituzionale, del *principio di continuità*, a testimonianza di "una parziale e, a conti fatti, incoerente applicazione della logica dei microsistemi". Sul limite della sent. n. 246/2006 di non porsi "il problema dell'inerzia ... degli enti locali" che avrebbe potuto risolvere i problemi di ammissibilità delle norme cedevoli sulla base del principio di sussidiarietà v. G. DI COSIMO, *Norme cedevoli: un genere, due specie*, in *Le Regioni*, 6/2006. Infine, per una opinione adesiva rispetto a quella articolata nella sent. n. 246 del 2006, v. G. DI GENIO, *La riserva costituzionale di competenza dei regolamenti di autonomia locale*, in *forumcostituzionale.it*, 31.10.2006.

Ciò significa che, pur non introducendo una riserva costituzionale generale di regolamento locale (in rapporto, quindi, agli atti legislativi), l'art. 117, co. 6, Cost. prevede una riserva specifica di regolamento locale che, in rapporto alle fonti di pari grado, “esclude dal proprio ambito atti regolamentari di enti diversi”⁴¹. Tale peculiare posizione nell'ordinamento delle fonti conferisce al regolamento locale una duplice prerogativa: da un lato, limita il potere regolamentare statale e regionale al quale è impedito di occupare l'ambito di competenza costituzionalmente assegnato ai regolamenti locali⁴²; dall'altro, richiede l'intervento del legislatore (statale o regionale), al quale è però impedito di dettare una disciplina così intrusiva “da svuotare l'ambito costituzionalmente riconosciuto alla potestà regolamentare degli enti locali”⁴³.

A sostegno di tale impostazione può rilevarsi che, proprio in sede di attuazione della l. cost. n. 3/2001, il legislatore statale ha espressamente stabilito che “La disciplina dell'organizzazione, dello svolgimento e della gestione delle funzioni dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane è riservata alla potestà regolamentare dell'ente locale, nell'ambito della legislazione dello Stato o della Regione, che ne assicura i requisiti minimi di uniformità, secondo le rispettive competenze, conformemente a quanto previsto dagli articoli 114, 117, sesto comma, e 118 della Costituzione” (art. 4, co. 4, l. n. 131 del 2003). Si noti, innanzitutto, che dal tenore letterale della disposizione può cogliersi un certo ridimensionamento rispetto a quanto disposto dagli artt. 7 e 149 del TUEL⁴⁴. Questi ultimi, infatti, attribuiscono alle Istituzioni locali il potere di adottare regolamenti nelle materie di propria competenza e *nel rispetto dei principi fissati dalla legge* (e dallo statuto), collocando la relativa potestà regolamentare, vieppiù se avente ad oggetto la finanza locale, sul piano della logica “principio-dettaglio”, non del tutto escludente la possibile cedevolezza della disciplina legislativa di dettaglio in favore della fonte regolamentare locale⁴⁵. Il citato

⁴¹ A. D'ATENA, *op. cit.*, 174. Nello stesso senso v. A. BARBERA, *Un “ribaltone” nel sistema delle fonti?*, cit., il quale, nel ribadire anche in quest'ambito “il primato della legge rispetto alla fonte regolamentare” (805), ammette una riserva di regolamento, o meglio una “preferenza” di regolamento locale nei rapporti con fonti regolamentari statali o regionali che, solo se relative a funzioni attribuite agli enti locali, risulteranno effettivamente “cedevoli” (803).

⁴² Cfr., sul punto, G. GUZZETTA, *Problemi ricostruttivi e profili problematici della potestà regolamentare*, cit., 1129 s., il quale efficacemente conclude che l'art. 117, co.6, Cost., ferme restando le riserve di legge per gli atti di indirizzo ad efficacia intersoggettiva, sia in ogni caso da interpretare come disposizione di garanzia costituzionale in favore degli Enti locali di “uno spazio di determinazione sufficiente a sviluppare un autonomo indirizzo normativo” (1132). Si sofferma sulla portata non più meramente “esecutiva”, ma innovativa dei regolamenti locali, in quanto “espressione di autonomia ... degli enti da cui promanano” A. BARBERA, *Un “ribaltone” nel sistema delle fonti?*, cit., 803.

⁴³ A. D'ATENA, *op. cit.*, ivi. Cfr., ad. es., il decreto-legge 20 febbraio 2017, n. 14, conv. dalla legge 18 aprile 2017, n. 48, che valorizza la potestà regolamentare dei Comuni in materia di “sicurezza delle città”, “quale forma “naturale” ed ordinaria di regolazione dei fenomeni riconducibili alla sicurezza urbana” (così V. ANTONELLI, *La nuova “potestà” regolamentare del comune per la tutela della sicurezza delle città*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 1/2018, 24).

⁴⁴ Cfr. Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali, adottato con d.lgs. n. 267 del 2000 (a norma dell'art. 31 della l. n. 265 del 1999) e successivamente modificato dal d.lgs. n. 118 del 2011 e dal d.lgs. n. 126 del 2014. L'art. 7 è norma generale sulla potestà regolamentare locale, mentre l'art. 149 si occupa più specificamente dei principi in materia di finanza locale, tra l'altro riproducendo quasi pedissequamente, al comma 3, il testo dell'art. 52, co. 1, d.lgs. n. 446/1997.

⁴⁵ In tal senso v. A. MORRONE, *Regolamenti locali in materia tributaria*, cit., 454 e, in particolare, 461 e 462.

art. 4, co. 4, invece, facendo riferimento a *requisiti minimi di uniformità* da garantirsi con disciplina di rango legislativo, definisce in modo più assertivo la necessità della fonte primaria di circoscrivere l'ambito di esplicazione della potestà regolamentare locale, indicando al contempo il limite (invero, un po' troppo indeterminato) oltre il quale il legislatore, statale o regionale, non possa spingersi a meno di vanificare la competenza regolamentare che l'art. 117, co. 6 assegna agli Enti locali⁴⁶.

5. Autonomia finanziaria degli Enti locali e competenza regolamentare

Tali coordinate generali sono maggiormente rafforzate dall'assetto normativo in ordine all'autonomia d'entrata locale. Punti di riferimento in materia sono gli artt. 23, 53, 119 Cost. e l'art. 52, co. 1, d. lgs. n. 446 del 1997⁴⁷.

Quest'ultimo, ancora attualmente in vigore, può ritenersi “norma sulla produzione giuridica di carattere generale e permanente”⁴⁸. Essa attribuisce alle Province e ai Comuni il potere di “disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti...”. Dunque, gli Enti locali esercitano la potestà normativa in materia d'entrata mediante lo strumento regolamentare ma, quando si tratta di entrate tributarie, è al legislatore che spetta il potere di disciplinare gli elementi strutturali del tributo⁴⁹. Rimane dubbio se tale disposizione attribuisca ai regolamenti locali, sul piano della autonomia finanziaria locale non tributaria, una funzione di “delegificazione”⁵⁰. Invero, non sembra potersi sostenere una tale tesi se solo si consideri che il principio della riserva di legge in materia di prestazioni imposte (art. 23 Cost.) nonché quello di progressività del sistema tributario (art. 53 Cost.) obbligano il legislatore, da un lato, alla preventiva e sufficiente determinazione dei “criteri direttivi di base e linee generali di disciplina dell'attività amministrativa”⁵¹, dall'altro, a svolgere “una fondamentale funzione di unificazione del sistema tributario pur nella pluralità degli ordinamenti che lo compongono”⁵².

⁴⁶ Così D'ATENA, *op cit.*, 175.

⁴⁷ Tale articolo è stato adottato in attuazione della delega contenuta nell'art. 3, commi 143 e 149 della l. n. 662 del 1996 (c. d. “riforma Visco”).

⁴⁸ Così A. MORRONE, *op. cit.*, 447. Cfr. E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002, 104.

⁴⁹ Sul punto, criticamente, v. A. MORRONE, *op cit.*, 448, il quale ponendosi il dubbio se dalla disposizione *de qua* possa ricavarsi “una competenza enumerata per la legge e, per il regolamento, una competenza residuale-generale”, opta per la tesi della “preferenza” di regolamento “solo se espressamente autorizzata dalla legge”.

⁵⁰ Questo è un orientamento che ha trovato non pochi sostenitori anche nella dottrina tributaria che individua nella riserva di regolamento lo strumento normativo più idoneo a garantire l'autonomia impositiva degli Enti locali. V., tra gli altri, G. MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, 30-32 e A. DI PIETRO, *Regolamenti tributari*, in *Enc. Giur.*, vol. XXVI, Roma, 1998, 8-9.

⁵¹ Corte cost., sent. n. 111 del 1997, punto n. 13, *Cons. Dir.*, in cui inequivocabilmente il giudice costituzionale esclude una “proiezione del vincolo di cui all'art. 23 anche sugli atti di competenza dell'ente locale, ipotizzando, in sostanza, in aggiunta alla riserva di legge, e quasi ad ulteriore sviluppo di essa, anche una sorta di riserva di regolamento”.

⁵² Così A. MORRONE, *op. cit.*, 453. Cfr. F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1989, 1s. e G.

Né la riforma costituzionale del Titolo V ha mutato l'assetto normativo fondamentale. Anzi, la nuova formulazione dell'art. 119 Cost.⁵³ – derivante non soltanto dalla l. cost. n. 3 del 2001, ma anche dalla successiva legge costituzionale n. 1 del 2012 – rafforza la imprescindibilità in tale ambito dell'intermediazione di atti legislativi che fissino la base legale dei regolamenti adottabili in materia di autonomia finanziaria. In particolare, il 2° comma dell'art. 119 Cost., esclude che Regioni ed Enti locali possano introdurre autonomamente tributi ed entrate “propri”: è loro consentito di istituirli⁵⁴ e applicarli solo a seguito dell'intervento del legislatore statale, reso necessario, almeno per la determinazione dei principi fondamentali, dall'espresso richiamo al *coordinamento della finanza pubblica*⁵⁵ e del *sistema tributario*, materia rientrante nella legislazione concorrente di cui all'art. 117, co. 3, Cost. A tal stregua, la connessione tra le varie fonti di entrata e il coordinamento finanziario complessivo individua l'art. 119 Cost. come fonte sulla produzione giuridica⁵⁶: esso prevede un *procedimento* attraverso il quale gli enti autonomi possono, non già creare, ma contribuire a comporre una pluralità di politiche finanziarie e fiscali che pongono, però, l'esigenza ultima di essere ricondotte a sistema a fini di unità dell'ordinamento⁵⁷. Si consideri, poi, che il 1° comma dell'art. 119 Cost. come modificato dalla l. cost. n. 1/2012, ha disposto

FRANSONI - G. DELLA CANANEA, *Art. 119*, in R. BIFULCO - A. CELOTTO - M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Utet Giuridica, Torino, 2006, 2360, i quali acutamente rinviengono nell'espressione *sistema tributario* di cui all'art. 53 Cost. un'anticipazione della “configurazione dell'assetto istituzionale in termini di poliarchia”.

⁵³ Sull'art. 119 Cost. come cardine della c. d. Costituzione finanziaria, v. A. MORRONE, *Il sistema finanziario e tributario della Repubblica. I principi costituzionali*, Bologna, 2004, 190 s. Molto variegate sono, in dottrina, le opinioni sulla formulazione più o meno innovativa, rispetto al precedente, del nuovo testo dell'art. 119 Cost.: *ex multis* v. M. BERTOLISSI, *Autonomia finanziaria e distribuzione delle risorse*, in G. C. DE MARTIN (a cura di), *Le autonomie territoriali dalla riforma amministrativa alla riforma costituzionale*, Milano, 2001, 117; D. DE GRAZIA, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Le Istituzioni del federalismo*, 2002, 278; L. ANTONINI, *La vicenda e la prospettiva dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, n. 1/2003, 11; S. MANGIAMELI, *Autonomia finanziaria*, in *Dizionari sistematici-Diritto costituzionale*, a cura di S. Mangiameli, Milano, 2008; G. COLOMBINI, *La potestà finanziaria degli enti autonomi* e F. NUGNES, *Le relazioni finanziarie tra lo Stato e gli enti autonomi*, entrambe in G. VOLPE (a cura di), *Alla ricerca dell'Italia federale*, Pisa, 2003, rispettivamente 257 e 245 s.; F. GALLO, *Il nuovo art. 119 della Costituzione e la sua attuazione*, in F. BASSANINI e G. MACCIOTTA (a cura di), *L'attuazione del federalismo fiscale*, Bologna, 2003, 158 s.; ID., *La nuova disciplina costituzionale della finanza. Problemi e prospettive*, Relazione al Convegno ISSIRFA-CNR su *Regionalismo in bilico tra attuazione e riforma della riforma*, Roma, 30.06.2004, in *issirfa.cnr.it*, febbraio 2005; G. FRANSONI - G. DELLA CANANEA, *Art. 119*, cit., 2361; R. PEREZ, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. Trib.*, n.1/2007; D'ATENA, *A proposito di “taxation” e “representation”. Finanza regionale e “federalismo fiscale” nel nuovo art. 119*, in *Studi in onore di Franco Modugno*, II, Napoli, 2011; P. CARETTI, G. TARLI BARBIERI, *Diritto Regionale*, Torino, 2016, Cap. VI, 323 s.

⁵⁴ Molto efficacemente A. MORRONE, *Regolamenti locali in materia tributaria*, cit., 463 rileva, infatti, che l'utilizzazione, da parte del 2° comma dell'art. 119 Cost., del predicato verbale *stabiliscono* “non è tecnicamente idoneo a fondare una potestà normativa in materia tributaria in capo a regioni e enti locali, ma più semplicemente a individuare una generica potestà impositiva, la cui definizione formale non viene affatto chiarita in sede costituzionale”. Cfr. A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, n.1/2003, 48 s. e R. DI MARIA, *Autonomia finanziaria e decentramento istituzionale*, Torino, 2013.

⁵⁵ Già l'art. 3, co. 4, del TUEL, del resto, faceva riferimento all'autonomia impositiva e finanziaria di Comuni e Province “nell'ambito dei propri statuti e regolamenti e delle leggi di coordinamento della finanza pubblica”.

⁵⁶ In particolare, A. MORRONE, *op. cit.*, 464, la definisce espressamente come *norma sulla produzione giuridica*.

⁵⁷ V., in tal senso, A. MORRONE, *Ibid.*, ivi e ID., *La nuova “costituzione finanziaria”. La Corte costituzionale indica la via per attuare l'art. 119 Cost.*, in *Giur. Cost.*, 2003, 4079 s.

che tutti gli enti territoriali concorrono ad assicurare *l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea*, alla cui garanzia è evidentemente preordinata anche *l'armonizzazione dei bilanci pubblici*, materia divenuta ora di competenza esclusiva dello Stato *ex art. 117, co. 2, lett. e) Cost.*⁵⁸: conseguentemente l'art. 119 Cost., fermi restando la dinamica plurale degli ordinamenti finanziari ivi delineata e il combinato disposto con gli artt. 23 e 117, commi 2, lett. e) e 3, Cost., prefigura esigenze di unità del sistema economico-finanziario tali da rendere imprescindibili “spazi di decisione politica che non possono non competere allo Stato”⁵⁹.

In tal senso, d'altronde, si è nettamente orientata la Corte costituzionale con la sentenza n. 37 del 2004 che, proprio in materia di imposte pubblicitarie, alla censura delle Regioni ricorrenti in ordine a previsioni legislative statali estremamente analitiche, tali da potersi considerare a tutti gli effetti “norme di dettaglio”, rispondeva che il disegno costituzionale di cui all'art. 119 Cost. richiede come “necessaria premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali”⁶⁰. E, con specifico riferimento ai tributi locali, precisava “che, stante la riserva di legge che copre tutto l'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte (art. 23 della Costituzione), e che comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti fondamentali dell'imposizione, e data l'assenza di poteri legislativi in capo agli enti sub-regionali, dovrà altresì essere definito, da un lato, l'ambito (sempre necessariamente delimitato in forza appunto della riserva di legge) in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli enti medesimi; dall'altro lato, il rapporto fra legislazione statale e legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario

⁵⁸ È noto, infatti, che l'art. 3, l. cost. n. 1 del 2012, ha soppresso “l'armonizzazione dei bilanci pubblici” dal III comma dell'art. 117 (potestà legislativa concorrente), inserendola tra le competenze esclusive statali di cui al II comma, lett. e). Opportunamente ricorda, in proposito, C. EQUIZI (*Vincoli di bilancio, finanza regionale e attrattività territoriale. Il caso della regione Abruzzo*), paper presentato alla XLII Conferenza italiana di Scienze regionali, in *aisre.it*, 2021, 3 che: “Il rapporto tra autonomia finanziaria e armonizzazione era stato travisato dalla riforma del 2001 che, assegnando quest'ultima materia alla competenza concorrente e limitando ai soli principi fondamentali il ruolo uniformatore dello Stato, aveva comportato il dilagare dei cd. “*dialetti contabili*”, generando un anomalo federalismo contabile che impediva quella confrontabilità delle politiche che costituisce, invece, la ragione stessa del federalismo fiscale. In questo contesto il sistema di contabilità pubblica non era in grado di svolgere correttamente la funzione conoscitiva sua propria, in quanto consentiva l'adozione di sistemi contabili diversi, di schemi di bilancio differenti, di principi contabili non uniformi”.

⁵⁹ V. sul punto A. D'ATENA, *Diritto regionale*, cit., 227 e 229 s. Cfr. sent. n. 184 del 2016. Sul delicato nesso che intercorre tra armonizzazione dei bilanci pubblici e autonomia finanziaria v. L. ANTONINI, *Armonizzazione contabile e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rivista AIC*, n. 1/2017, 1 s. Sui riflessi dell'armonizzazione dei bilanci sulla c.d. democrazia di bilancio v. M. BONI, *Armonizzazione e democraticità dei bilanci regionali. La Corte costituzionale alla ricerca di un difficile equilibrio (a proposito della sent. n. 184/2016)*, in *federalismi.it*, n. 6/2017, 7 s.). Per un *focus* sull'armonizzazione dei principi di contabilità pubblica nazionale a fronte della evoluzione delle regole contabili europee e del recente PNRR v. F. CONTE, *L'evoluzione dei principi contabili nazionali nella prospettiva di riforma del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza – PNRR*, in *federalismi.it*, n. 20/2021, 20 s.

⁶⁰ Corte cost., sent. n. 37/2004, punto 5, *Cons. dir.* A commento della sentenza v. M. BARBERO, *Dalla Corte costituzionale un “vademecum” per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *federalismi.it*, 5/2004.

dei tributi locali: potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale)”⁶¹.

L'autonomia finanziaria di cui all'art. 119 Cost., dunque, necessita di una lettura evolutiva tale per cui “l'ordinamento finanziario degli enti a base territoriale non si presenta come un sistema autogenerato ed irrelato, ma si collega, secondo coerenza e congruità, con l'ordinamento generale della finanza pubblica”⁶².

La stessa legge n. 42 del 2009 (*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 Cost.*), con specifico riguardo ai principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali, ha previsto che il legislatore statale “individua i tributi propri dei Comuni e delle Province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti...; ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili; stabilisce, garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale” (art. 12, lett. *a*). Inoltre, il medesimo art. 12, alla lettera *d*), affida ai decreti legislativi attuativi del disegno tracciato dalla legge delega anche la “disciplina di uno o più tributi propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali...il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali *flussi turistici e mobilità urbana*”.

Nonostante l'attuazione della legge delega sul federalismo fiscale non possa certamente definirsi coronata da successo⁶³, può, comunque, evincersene la necessità di fissare principi uniformi per l'intero territorio nazionale e la correlata scelta dell'autorità delegante in favore della fonte di tipo *primario*. D'altra parte, le norme costituzionali in materia sebbene impongano soluzioni di semplificazione e valorizzazione dei

⁶¹ Corte cost., sent. n. 37/2004, *ivi*.

⁶² Così G. BERNABEI, *Tributi propri e autonomie locali: un percorso incompiuto*, in *Le Istituzioni del federalismo*, 1/2016, 208.

⁶³ L'unico decreto attuativo del federalismo fiscale degno di nota ai fini del tema che ci occupa è rappresentato dal d. lgs. n. 118 del 2011 e successive modificazioni, che ha introdotto un'organica riforma di contabilità degli enti locali finalizzata ad armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio degli enti territoriali, ed i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. Sui problemi di attuazione dell'art. 119 Cost. e, in particolare, della l. n. 42 del 2009 v., *ex multis*, A. F. URICCHIO, *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma Calderoli*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2009, pp. 277 s.; F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1, 2012, 3 s.; P. CARROZZA, *La legge sul federalismo fiscale. Alcuni spunti di riflessione*, in B. CAMPANELLI (a cura di), *Quali prospettive per il federalismo fiscale. L'attuazione della legge delega tra analisi del procedimento e valutazione dei contenuti*, Torino, 2012; E. BUGLIONE, *Autonomia finanziaria e federalismo fiscale: il caso delle Regioni a Statuto ordinario*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *Il regionalismo italiano dall'Unità alla Costituzione e alla sua riforma*, I, Milano, 2012; L. ANTONINI, *Il cosiddetto federalismo fiscale. Un giudizio di insieme su una riforma complessa*, in *Le Regioni*, 1-2/2014, 43 s.; S. MANGIAMELI, *L'autonomia finanziaria delle regioni tra attuazione e inattuazione*, in *www.issirfa.cnr.it*, luglio 2015; L. ANTONINI, *Un requiem per il federalismo fiscale*, in *federalismi.it*, n. 16/2016, 1 s. e ID, *Federalismo fiscale (dir. cost.)*, in *Enc. Dir., Annali*, Milano, 2017, 409 s.; G. BELLOMO, *Il difficile cammino del federalismo fiscale in Italia: tra vincoli europei e standardizzazione della spesa per gli Enti territoriali*, in *federalismi.it*, 7/2018; G. MENEGATTO, *Per un recupero dei principi del federalismo fiscale in tema di finanza degli enti locali*, in *federalismi.it*, 7/2021. Per un focus sulle problematiche di attuazione del federalismo fiscale nella prospettiva dell'autonomia differenziata v. A. SAITTA, *Audizione resa il 13 giugno 2019 innanzi alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale sull'attuazione e le prospettive del federalismo fiscale e sulle procedure in atto per la definizione delle intese ai sensi dell'articolo 116, terzo comma, della Costituzione*, in *Oss. Cost. AIC*, 4/2019.

principi di responsabilità e di sussidiarietà, presuppongono altresì un'esigenza di unità e stabilità che solo un intervento organico e puntuale dello Stato può garantire in modo adeguato.

Il sostanziale fallimento del c.d. federalismo fiscale è dovuto, infatti, più a continui interventi parziali⁶⁴ e privi della necessaria determinatezza⁶⁵ che a inadeguatezze degli Enti locali. E le ripetute e gravissime crisi economico-finanziarie degli ultimi anni se, da un lato, hanno certamente amplificato l'alterazione degli equilibri centro-periferia mediante trasferimenti di risorse erariali sempre più esigue, dall'altro hanno inciso su un assetto già ampiamente compromesso dalla “perpetrata omissione di un serio esercizio centrale del ruolo di coordinamento della finanza pubblica”⁶⁶ e da “una caotica legislazione anticrisi”⁶⁷

La fiscalità locale si è trovata a subire le conseguenze più gravose di tale inattuazione, essendo spesso colpita da disposizioni particolarmente punitive e confuse⁶⁸. Le modalità di implementazione del canone unico patrimoniale riflettono in un certo senso le rilevate criticità, specie a fronte di un disegno costituzionale che, anche grazie agli interventi chiarificatori della giurisprudenza costituzionale, appare molto più coerente di quanto superficialmente non possa ritenersi.

⁶⁴ I numerosi decreti attuativi della legge delega non sono risultati, infatti, idonei a dare razionalità al sistema, permanendo una sorta di transizione a oltranza “che ha mantenuto il carattere di finanza di trasferimento da parte dello Stato” (così la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, *Relazione semestrale sull'attuazione della legge delega 5 maggio 2009, n. 42, sul federalismo fiscale*, XVIII Legislatura, Stabilimenti tipografici Carlo Colombo, 24 ottobre 2019, 10).

⁶⁵ Agli stessi Costituenti era ben presente che “in realtà un soddisfacente assetto della finanza locale non può raggiungersi per via di semplici espedienti di tecnica tributaria” (così il Ministero per la Costituente, Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente. V. Finanza. I. *Relazione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1946, 131).

⁶⁶ Così, efficacemente, L. ANTONINI, *Un requiem per il federalismo fiscale*, cit., 2. Sul punto v. anche A. BRANCASI, *Il coordinamento della finanza pubblica nel federalismo fiscale*, in *Dir. Pubblico*, 2011, 452; G. RIVOSECCHI, *Il coordinamento della finanza pubblica: dall'attuazione del Titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *Il regionalismo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, 2014, 147. Sul coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario come disarticolazione dell'originario riparto costituzionale di competenze nella giurisprudenza costituzionale v. S. CALZOLAIO, *Il cammino delle materie nello Stato regionale. Definizione delle competenze legislative dell'ordinamento*, Torino, 2012, 255; V. ONIDA, *Il giudice costituzionale e i conflitti fra i legislatori locali e centrali*, in *Le Regioni*, 2007, 20; F. BENELLI, *La “smaterializzazione delle materie. Problemi teorici ed applicativi del nuovo Titolo V della Costituzione*, Milano, 2006, 122.

⁶⁷ Così, ancora, L. ANTONINI, *La Corte costituzionale a difesa dell'autonomia finanziaria: il bilancio è un bene pubblico e l'equilibrio di bilancio non si persegue con tecnicismi contabili espropriativi*, in *Rivista AIC*, 1/2018, 2.

⁶⁸ V. sul punto le acute osservazioni di S. MANGIAMELI, *La nuova parabola del regionalismo italiano: tra crisi istituzionale e necessità di riforme*, in *issirfa.it*, ottobre 2012, in cui si sottolinea la miope visione legislativa delle Regioni e degli Enti locali quali “problema della politica fiscale e di bilancio, da ridurre al minimo, se non è proprio possibile azzerarle” (p. 8) e di S. STAIANO, *Le autonomie locali in tempi di recessione: emergenza e lacerazione del sistema*, in *federalismi.it*, 17/2012, 1 s., il quale stigmatizza la valutazione dell'autonomia locale da parte dello Stato al pari di una “diseconomia da eliminare”. Cfr., sul punto, anche G.M. SALERNO, *Le mitologie dell'autonomia tra equilibri di bilancio e principio di responsabilità degli enti territoriali*, in *Istituzioni del federalismo*, n. 1/2014, 81 s., che rimarca la considerazione riduttiva, da parte del legislatore statale, delle autonomie territoriali quali centri di spesa in deficit su cui agire con misure di stretta razionalizzazione (p. 82) e auspica il rafforzamento degli “strumenti di coordinamento europeo della finanza pubblica, coinvolgendo tutti gli enti che rivendicano autonomia finanziaria” (p. 93). Sul riassetto anche della disciplina delle Province “in base a logiche meramente finanziarie” v. A. DEFFENU, *Il ridimensionamento delle Province nell'epoca dell'emergenza finanziaria tra riduzione delle funzioni, soppressione dell'elezione diretta e accorpamento*, in *Osservatorio sulle fonti*, 3/2012.

6. Effetti della portata costituzionale dell'autonomia regolamentare locale sulla disciplina del canone unico

La disamina innanzi compiuta offre solidi spunti per l'articolazione di alcune considerazioni conclusive in ordine al punto che ci occupa.

Come ricordato nella *Premessa*, il comma 817, art. 1, l. n. 160/2019 prevede che il canone unico sia disciplinato dagli Enti locali in modo da assicurare un gettito pari a quello conseguito dalla riscossione dei canoni e dei tributi sostituiti (c.d. clausola della invarianza di gettito), *fatta salva, in ogni caso, la possibilità di variare il gettito attraverso la modifica delle tariffe*⁶⁹. Ciò significa consentire agli Enti medesimi di stabilire autonomamente l'aliquota del canone mediante la elaborazione di un nuovo sistema tariffario che si ponga non solo l'obiettivo di garantire il gettito fiscale precedente, ma anche di consentirne l'eventuale variazione in aumento senza alcun vincolo di tetto massimo. Tale impostazione è, altresì, confermata dai commi 826 e 827, i quali – con la medesima tecnica legislativa censurata – conglobano in un'unica fattispecie tariffaria le tariffe *standard* (annuale e giornaliera) del canone di occupazione e di diffusione di messaggi pubblicitari senza precisare, per queste ultime, l'aliquota oltre la quale non sono ammissibili aumenti⁷⁰.

Se però, come in precedenza rilevato, al di là della definizione legislativa, il canone unico avente ad oggetto la diffusione di messaggi pubblicitari ha effettiva natura tributaria, il combinato disposto dei commi 817, 826 e 827 - nella parte correlata alle tariffe del canone di esposizione pubblicitaria - si pone in contrasto sia con l'art. 52, co. 1, d.lgs. n. 446/1997 sia con l'art. 149, co. 3, TUEL, i quali escludono espressamente che la fonte regolamentare locale possa individuare e definire l'aliquota massima delle entrate tributarie degli enti territoriali, attribuendola invece alla competenza del legislatore. Poiché, d'altronde, la disciplina introduttiva del canone unico è di rango legislativo, i commi suindicati, nel porsi in antinomia con i citati artt. 52, co. 1, d.lgs. n. 446/1997 e 149, co. 3, TUEL, li abrogano tacitamente, in quanto fonti posteriori di pari grado. Tale abrogazione, espungendo dall'ordinamento la preventiva determinazione legislativa dell'aliquota massima del tributo locale – quale deve intendersi il canone di esposizione pubblicitaria alla luce della ricostruzione normativa precedentemente articolata – viola il principio della riserva di legge in materia di autonomia finanziaria locale, come sopra delineata. La determinazione esclusivamente legislativa dell'aliquota massima delle entrate locali, infatti, costituendo uno degli elementi essenziali delle

⁶⁹ Si noti che la nuova normativa introduce la nozione di tariffa *standard* che non rappresenta una tariffa base, né una tariffa minima e neppure una tariffa massima, bensì una tariffa *media* di riferimento definita dal legislatore per la determinazione delle diverse fattispecie del canone (cfr. commi 826, 827, 831, 842 e 843).

⁷⁰ E ciò, nonostante che la nuova disciplina legislativa abbia cura di vincolare la tariffa dovuta dai gestori di rete (comma 831) e di prevedere un tetto massimo (del 25%) per l'aumento del canone di concessione per l'occupazione delle aree e degli spazi pubblici destinati a mercati (comma 843, c. d. canone mercatale), questo sì di natura patrimoniale.

prestazioni impositive degli Enti territoriali⁷¹, deve ritenersi imprescindibile al fine di garantire il rispetto della riserva di legge in materia tributaria nonché dei *requisiti minimi di uniformità* (cfr. art. 4, co. 4, l. n. 131/2003) che, in materia impositiva, si identificano proprio negli elementi strutturali dei tributi, ovvero “individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima”.

Da questo punto di vista, inoltre, i commi 817, 826 e 827 si pongono in contrasto con l'art. 53 Cost., in relazione all' art. 3, co. 1, Cost., sotto il profilo della arbitrarietà dell'entità dell'imposizione e dell'indeterminatezza nel delimitare la discrezionalità degli Enti locali nell'esercizio della potestà regolamentare in materia tributaria⁷². La libera determinazione del tetto massimo del canone di esposizione pubblicitaria da parte degli Enti locali è, infatti, indicativa di una irragionevole potestà, attribuita dal legislatore statale a questi ultimi, di fissare aliquote svincolate da una soglia-limite, con il conseguente pregiudizio non solo dell'obiettivo dei requisiti minimi di uniformità richiesti dalla Costituzione e dalla legge attuativa del nuovo Titolo V Cost., ma proprio dell'uso razionale ed equilibrato, da parte del legislatore, del proprio potere discrezionale in materia tributaria. La capacità contributiva e il principio di progressività di cui all'art. 53 Cost., infatti, costituiscono allo stesso tempo - per un ormai consolidato e unanime orientamento della giurisprudenza costituzionale e di legittimità - sia un parametro per l'imposizione, sia una soglia massima per la stessa; dunque, impongono una qualche misura di “prevedibilità” delle entrate tributarie quale principio fondamentale di regolazione dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e il cittadino⁷³.

Con riguardo, poi, alla possibilità che il regolamento istitutivo del canone unico introduca fattispecie concrete eccedenti i limiti entro cui il legislatore ha inteso ricondurre le scelte organizzative degli Enti locali ai predetti fini di uniformità, occorre necessariamente fare riferimento alle disposizioni del comma 821, art. 1, l. n. 160/2019 che, indicando il *contenuto necessario* del regolamento locale, determinano l'ambito entro cui gli Enti possono esplicare la propria competenza regolamentare in materia.

In particolare, considerando gli esempi precedentemente formulati⁷⁴ in ordine a maggiorazioni del canone correlate a rilevanti flussi turistici o alla c.d. categoria speciale, deve escludersi che la quantificazione del canone di esposizione possa essere commisurata alle predette fattispecie, sia perché esse non sono espressamente previste dal citato comma 821⁷⁵, sia in quanto quest'ultimo non ha fissato un criterio che

⁷¹ Elementi essenziali reiteratamente considerati tali anche dalla giurisprudenza costituzionale.

⁷² Cfr., *ex multis*, Corte cost., sent. n. 116/2013, punto 7.3 *Cons. dir.*

⁷³ V., sul punto, E. DE MITA, *Diritto tributario e Corte costituzionale: una giurisprudenza “necessitata”*, in *Jus*, 2008, 33 s. che opportunamente sottolinea che per la Corte costituzionale non occorre che il limite massimo della prestazione sia specificamente indicato dalla legge, ma richiede soltanto che non sia lasciata all'arbitrio dell'ente la determinazione della prestazione; basta che siano previsti criteri idonei a delimitare la discrezionalità.

⁷⁴ Cfr. v. *supra* nota n. 8.

⁷⁵ Né paiono contrastare tale assunto le lett. c) ed e) del comma 821. Per ciò che attiene alla prima deve, infatti, rilevarsi che “i criteri per la predisposizione del piano generale degli impianti pubblicitari...” attengono agli aspetti architettonici o al contesto urbanistico-ambientale dei Comuni superiori ai 20.000 abitanti, al fine di pianificare la collocazione degli



faccia riferimento al differente valore economico che la diffusione del messaggio può generare in relazione al periodo dell'anno in cui è effettuata la esposizione o alla rilevanza economica della zona in cui l'impianto è installato. In assenza di un'esplicita previsione legislativa che ne affidi la disciplina alla potestà normativa locale, tali fattispecie non possono, dunque, formare oggetto di un'autonoma regolamentazione da parte degli Enti locali: ne sarebbero compromessi il rispetto della riserva di intermediazione legislativa e i richiesti requisiti minimi di uniformità. Da tale punto di vista, i regolamenti locali che interpretassero la portata della propria competenza regolamentare nel senso sopra non ammesso, dovrebbero essere ritenuti illegittimi dal giudice amministrativo competente, in quanto istitutivi di nuove fattispecie in assenza di una volontà espressa del legislatore.

E comunque, ove anche vi fosse un intervento legislativo *ad hoc* che sanasse la mancata previsione dei criteri sopra considerati (limite individuazione della zona rientrante nella c.d. categoria speciale e maggiorazione connessa a rilevanti indici di ricettività turistica) affidandone la disciplina dettagliata al regolamento locale, ciò comporterebbe un ulteriore elemento a sostegno della natura tributaria del canone di esposizione, inerendo ad aspetti tipicamente impositivi e incidendo, in assenza di un rapporto sinallagmatico, direttamente nella sfera di autonomia privata degli imprenditori del settore.

7. Considerazioni conclusive

La rilevata complessità dei profili di illegittimità della normativa sul canone di esposizione pubblicitaria esclude la possibilità di trovarne esaustiva soluzione sul piano della interpretazione costituzionalmente orientata che, in questo caso, sarebbe insufficiente a garantire uniformità di applicazione e, pertanto, inidonea ad evitare il permanere in concreto di interpretazioni gravemente incostituzionali⁷⁶. Risulta indispensabile – a fronte delle sue precedenti, chiare pronunce sul punto – un ulteriore intervento della Corte costituzionale che dirimi il dubbio circa la legittimità della mutata natura delle entrate locali in materia pubblicitaria, in quanto è solo dalla esatta definizione di tale “natura” che può valutarsi sia la giurisdizione competente, sia il rispetto delle riserve di legge costituzionalmente previste per circoscrivere l'esercizio della potestà regolamentare locale.

Possono, a questo punto, formularsi alcune considerazioni di sintesi.

impianti in modo armonico sulla base delle suddette caratteristiche. Con riferimento alla lettera e), invece, risulta chiaro che “la disciplina delle modalità di dichiarazione *per particolari fattispecie*” non può che riferirsi alle modalità di diffusione del messaggio (ad es., impianto a led che diffonde il messaggio pubblicitario ogni 5 minuti). Entrambe le prescrizioni, insomma, attengono al profilo amministrativo di criteri e fattispecie, non certamente all'impatto economico dei flussi turistici ovvero dell'importanza della zona o della strada del territorio comunale che sono normalmente oggetto di prestazioni di natura tributaria.

⁷⁶ V., sul punto, A. BONOMI, *Il dovere del giudice di ricercare l'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione impugnata vanifica i requisiti della rilevanza e della non manifesta infondatezza?*, in Osservatorio AIC, ottobre 2013.

La natura ancipite del canone, al di là della denominazione usata dal legislatore, si desume in modo inequivoco dalla sua disciplina sostanziale. A tal stregua, dovendosi attribuire natura patrimoniale al canone di occupazione di suolo e natura tributaria a quello di diffusione del messaggio pubblicitario, risulta evidente che - per le motivazioni di cui ai punti 2 e 3 del presente contributo e, più sinteticamente, per sottrazione alla giurisdizione tributaria delle controversie aventi ad oggetto il canone di esposizione pubblicitaria - il combinato disposto dei commi 816, 819 e 847 dell'art. 1, l. n.160/2019 viola l'art. 25, co. 1, Cost. Sul piano della ragionevolezza e coerenza dell'uso della discrezionalità legislativa (art. 3, co. 1, Cost.), dalla rilevata natura tributaria del canone di diffusione pubblicitaria deriva, altresì, il contrasto dei commi 816, 819 e 823 con l'art. 53 Cost., in quanto dal loro combinato disposto risulta evidente sia l'incoerenza interna della struttura unica del canone rispetto alla disomogeneità del suo presupposto, sia la funzione distributiva implicitamente (e involontariamente) assegnata dal legislatore al canone di esposizione pubblicitaria, giuridicamente e logicamente incompatibile con una natura unica "patrimoniale".

Da un altro punto di vista, la natura tributaria di tale canone comporta che la possibilità per gli Enti locali di variare il gettito liberamente integri gli estremi di incostituzionalità della disposizione legislativa che consente tale variazione senza indicare un tetto massimo (commi 817, 826 e 827). L'illegittimità costituzionale scaturisce indirettamente dall'antinomia tra il combinato disposto dei suddetti commi e gli artt. 52, co. 1, d.lgs. n. 446/1997 e 149, co. 3, TUEL. Essendo fonti di pari grado, i loro rapporti operano sul piano della *lex posterior*, dunque secondo il criterio cronologico: pertanto, se il canone di esposizione pubblicitaria ha natura intrinsecamente impositiva e i citati artt. 52, co. 1 e 149, co. 3 attribuiscono al solo legislatore la disciplina degli elementi strutturali dei tributi locali (fattispecie imponibile, soggetti passivi e aliquota massima), appare ovvio che i commi 817, 826 e 827, riconoscendo genericamente agli Enti locali di poter modificare le tariffe del canone senza indicazione di un limite massimo in ordine alla diffusione di messaggi pubblicitari, abrogano tacitamente le suindicate disposizioni legislative nella parte riguardante l'aliquota massima e violano contestualmente, e limitatamente a tale elemento essenziale del tributo, le disposizioni costituzionali che prevedono la previa intermediazione legislativa in ordine all'esercizio della potestà regolamentare locale (117, co. 6, 118, commi 1 e 2, 97, commi 2 e 3, Cost.), in generale, e in materia tributaria (artt. 23 e 119 Cost.), in particolare.

Anche in questo caso, si ritiene auspicabile, dunque, un intervento della Corte costituzionale, che previo accertamento della natura tributaria del canone unico di esposizione pubblicitaria, dovrà pronunciarsi sulla incostituzionalità del combinato disposto dei commi 817, 826 e 827, l. n. 160 del 2019 per la violazione degli artt. 23, 53 (in relazione all' art. 3, co. 1, Cost.), 97, commi 2 e 3, 117, co. 6, 118, commi 1 e 2 e 119, Cost.

Infine, qualche considerazione in ordine alla retroattività degli effetti dei regolamenti comunali - approvati entro il 31 maggio 2021 – al 1° gennaio dell'anno medesimo.

Il comma 821, l. n. 160/2019 dispone che il regolamento locale istitutivo del canone unico debba essere adottato ai sensi dell'art. 52, d. lgs. n. 446/1997. Invero, il comma 2 del citato art. 52 – il quale fissava il termine ultimo per l'approvazione dei regolamenti locali alla data di approvazione del bilancio di previsione e con effetti a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo – è stato abrogato dalla l. n. 58 del 2019, di conversione con modificazioni del d. l. n. 34 del 2019. Poiché le delibere regolamentari e tariffarie degli Enti locali devono essere approvate entro la data di approvazione del bilancio di previsione, di proroga in proroga tale termine risulta ad oggi differito, dall' art. 3, d. l. n. 56 del 2021, al 31 maggio 2021.

Orbene, poiché in virtù del comma 816 la nuova disciplina legislativa è entrata in vigore dal 1° gennaio 2021, si pone il problema che l'implicita retroattività a tale ultima data degli effetti dei regolamenti approvati fino al 31 maggio 2021⁷⁷, avendo ad oggetto il pagamento di un canone (solo nominalmente) patrimoniale e che, per questo, lascia liberi gli enti locali di fissare tetti tariffari non preventivamente determinabili nella loro aliquota massima, incide sia sui principi di affidamento⁷⁸ e di certezza del diritto, sia sull'esercizio della libertà d'impresa (art. 41, co. 1, Cost.) degli operatori economici del settore pubblicitario, i quali si vedono negato il diritto di conoscere, prima di operare, quali siano gli eventuali maggiori oneri connessi all'esercizio d'impresa. Una retroattività di tal genere – finalizzata a colmare, in favore degli EE. LL., il vuoto normativo costituito dal lasso di tempo intercorrente tra la data di entrata in vigore del canone unico e la data di effettiva adozione dei regolamenti istitutivi e relative tariffe - non pare legittima sul piano costituzionale in quanto viziata da irragionevolezza, sia sotto il profilo della equità e proporzionalità tra l'incertezza gravante sull'esercizio dell'attività d'impresa e il beneficio che da tale

⁷⁷ Cfr. art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)», che ha stabilito, con riferimento a tutti i tributi locali, che «[g]li 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».

⁷⁸ P. CARNEVALE, *La tutela del legittimo affidamento... cerca casa*, in *Giur. cost.*, 2011, 21; ID., «[...] *Al fuggir di giovinezza [...] nel domani s'ha più certezza*» (*Brevi riflessioni sul processo di valorizzazione del principio di affidamento nella giurisprudenza costituzionale*), in *Giur. cost.*, 1999, 3643; F. MERUSI, *L'affidamento del cittadino*, Milano 1970, ora in *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "trenta" all'alternanza*, Milano 2001, 22 s. D. U. GALLETTA, *La tutela dell'affidamento nella prospettiva del diritto amministrativo italiano, tedesco e comunitario: un'analisi comparata*, in *Dir. amm.*, 4/2008, 761; F. F. PAGANO, *Legittimo affidamento e attività legislativa nella giurisprudenza della Corte costituzionale e delle Corti sovranazionali*, in *Dir. Pubblico*, 2014, 583 s.; ID., *Prescrizione anticipata del diritto di conversione delle lire in euro e salvaguardia del principio del legittimo affidamento*, in *Giur. cost.*, 6/2015, 2010; ID., *Disposizioni di natura incentivante e meritevolezza dell'affidamento ingenerato dal legislatore (osservazioni a margine di Corte costituzionale n. 108 del 2016)*, in *Rivista AIC*, 2/2017; F. FERRARI, *Variazioni sul parametro del legittimo affidamento (in tempi di crisi economica): spunti ricostruttivi a partire da Corte cost. 108/2016*, in *forumcostituzionale.it*, 21.09.2016; A. TRAVI, *La tutela dell'affidamento del cittadino nei confronti della Pubblica Amministrazione*, in *Dir. Pubblico*, 1/2018, 121 s.

retroattività deriva ad esclusivo vantaggio dei bilanci locali, sia in ordine alla indeterminatezza degli oneri economici gravanti sull'attività degli imprenditori del settore a seguito della mancanza dell'indicazione di un tetto massimo del canone, lasciato alla libera determinazione degli Enti locali, sia infine sotto il profilo della violazione del principio di tutela dell'affidamento legittimamente posto, da tali operatori, sulla certezza dell'ordinamento giuridico (artt. 3, co. 1, 41, co. 1, 53, 97, co. 2, Cost.).

Ove, poi, si dovesse ritenere – come qui sostenuto – che il canone di diffusione pubblicitaria abbia natura tributaria, risulterebbero violate, oltre a quelle di rango costituzionale, anche altre fonti normative poste dall'ordinamento a tutela dagli effetti distorsivi della retroattività. Si pensi, soprattutto, al c. d. Statuto del contribuente (L. n. 212/2000, artt. 3, co. 1 e 1, co. 2)⁷⁹, alla stregua del quale non è ammessa la retroattività delle disposizioni tributarie, con l'unica eccezione delle norme di interpretazione autentica, se qualificate come tali da una legge ordinaria e adottate soltanto in casi eccezionali.

Non è certo questo il caso di specie, dato che la retroattività non è esplicitata, ma risulta – a fronte dell'entrata in vigore della disciplina del nuovo canone dal 1° gennaio 2021 – come l'automatica conseguenza della proroga del termine per l'approvazione del bilancio di previsione alla quale è, appunto, collegato il termine di approvazione delle delibere regolamentari e tariffarie dei tributi locali.

Nonostante l'enfasi di molti commentatori in ordine alla portata para-costituzionale dello Statuto, in quanto legge generale posta a presidio dei principi di logica e certezza giuridica del sistema tributario nonché come argine ad aree di eccessiva discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, in realtà la sua attuazione sul piano concreto ha spesso consentito di ritenere legittime numerose norme retroattive non pienamente conformi ai criteri ivi indicati.

In generale, poiché questa scadente tecnica legislativa è, purtroppo, divenuta prassi inveterata⁸⁰ e spesso tollerata dalla giurisprudenza costituzionale in virtù del rispetto della discrezionalità del legislatore, si dubita che, pur sussistendo nella specie non trascurabili aspetti di illegittimità costituzionale, il punto in ultimo sollevato possa divenire oggetto di una pronuncia di incostituzionalità. Probabilmente, come autorevolmente sottolineato⁸¹, “in tema di giustizia tributaria, in un Paese dove il fisco non funziona per la disorganizzazione dell'amministrazione” e per la pervicace inadeguatezza del legislatore, la giurisprudenza costituzionale in materia fiscale e tributaria ha preferito mantenere un profilo “empirico” a prevalente “tutela dell'erario o più in generale della politica economica”.

⁷⁹ In materia di efficacia della norma tributaria nel tempo, infatti, il comma 1 dell'art. 3 dello Statuto del contribuente prevede che le norme tributarie non hanno effetto retroattivo e pertanto debbono valere solo per il futuro. Tale principio trova una deroga espressa proprio nell'art. 1, co. 2, nel caso delle *norme di interpretazione autentica*, alle quali lo Statuto stesso riconosce ontologicamente efficacia retroattiva, ma con due limiti: le consente solo *in casi eccezionali* e con *legge ordinaria* che *espressamente* debba essere *rubricata come interpretativa*.

⁸⁰ Si consideri, in proposito, l'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, *supra* nota n.79.

⁸¹ E. DE MITA, *Diritto tributario e Corte costituzionale: una giurisprudenza “necessitata”*, cit., 55-57.