

Corte di CASSAZIONE (Civile) Sentenza del 24/11/99 n.13046

TOSAP - Occupazioni collegate con la raccolta firme referendaria - Tutela dei principi costituzionali sulla libertà di espressione - Esclusione da tassa - Non sussiste - Questione di legittimità costituzionale - Manifesta infondatezza

Anche l'occupazione di suolo pubblico con il banchetto per la raccolta firme per i referendum è assoggettabile a Tosap, in assenza di una esplicita previsione di esonero, a nulla rilevando i principi costituzionali sulla libertà di espressione del pensiero. La norma di cui all'art. 3, comma 67, legge 549/95, che ha disposto l'esenzione da Tosap per le occupazioni di estensione non superiore a 10 metri quadrati, realizzate in occasione di manifestazioni politiche, in virtù del principio del favor rei, impedisce l'irrogazione delle sanzioni connesse a occupazioni analoghe poste in essere prima della sua entrata in vigore.

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1.1. Il 4 dicembre 1993, un agente del reparto di polizia amministrativa del Comune di .... accertò che ..... - nella sua qualità di legale rappresentante del Club ..... benché autorizzato con provvedimento del sindaco di quella città, occupava, con un tavolo adibito alla raccolta delle firme per richiesta di referendum abrogativo, un metro quadrato di suolo pubblico senza aver corrisposto la

tassa relativa; e ciò, in violazione degli artt. 1 ss. del regolamento comunale disciplinante l'occupazione di spazi ed aree pubbliche. Con ordinanza-ingiunzione n. 143 del 4 marzo 1997, il sindaco del Comune di .... determinò in L. 250.000 la sanzione pecuniaria amministrativa dovuta dal ... per la predetta violazione.

1.2. Avverso tale provvedimento il ....., nella indicata qualità, propose opposizione dinanzi al pretore circondariale di ....., deducendo, tra l'altro, che - siccome l'occupazione di suolo pubblico era preordinata alla raccolta di firme per la richiesta di referendum abrogativo - essa doveva ritenersi esente dalla corrispondente tassa, ai sensi del combinato disposto degli artt. 53 della legge n.

352 del 1970 e 75 del d.P.R. n. 361 del 1957, con conseguente illegittimità dell'ordinanza-ingiunzione opposta; in via subordinata, eccepi l'illegittimità costituzionale dell'art. 49, d.lgs. n. 507 del 1993, in relazione all'art. 3, comma 67 della legge n. 549 del 1995, nella parte in cui non prevede che non è dovuto alcun tributo per l'occupazione di suolo pubblico finalizzata alla raccolta di firme per la richiesta di referendum abrogativo; ed infine, eccepi la propria buona fede (errore incolpevole sul fatto) ai sensi dell'art. 3, comma 2 della legge n. 689 del 1981.

Costituitosi, il Comune di ....., nel chiedere la reiezione del ricorso, sottolineò che la fattispecie era regolata, *ratione temporis*, dall'art. 200 del r.d. n. 1175 del 1931 e, quindi, erano inapplicabili le disposizioni legislative richiamate da controparte, con conseguente irrilevanza della eccezione di illegittimità costituzionale sollevata.

Il pretore adito, con sentenza n. 174 del 6 febbraio 1998, rigettò l'opposizione.

In particolare, il pretore - dopo avere rilevato che «ricorre... la fattispecie tipica di occupazione di spazi ed aree pubbliche soggetta alla relativa tassa di concessione (r.d. 14.9.1931, n. 1175) l'omissione della quale comporta la irrogazione della sanzione amministrativa sancita dall'art. 296 del citato testo unico» - ha, così, testualmente replicato alle argomentazioni dell'opponente: A) - «Non vale opporre che, a tenore della legge costituzionale 25 maggio 1970, n. 352 e della legge applicativa d.P.R. 30 marzo 1957, n. 361 (art. 75), le operazioni referendarie sono a carico dello Stato e dei comuni. Si osserva al riguardo che le norme citate

disciplinano lo svolgimento delle operazioni elettorali e non anche la fase antecedente, sì come costituita dalla raccolta delle firme»;

B) - «A ciò si aggiunga che, a norma dell'art. 200 r.d. 14.9.1931, n. 1175 (testo legislativo vigente all'epoca dei fatti) non rientra fra le cause di esenzione dalla tassa l'occupazione per ragioni referendarie o politiche. Non ritiene al riguardo il pretore di ravvisare censure di legittimità costituzionale in ordine alla citata disciplina. Vero è che, a tenore dell'art. 3, comma 67, l. 28 dicembre 1995, n. 549, sono esonerate dalla tassa Tosap le occupazioni di spazi ed aree pubbliche finalizzate a manifestazioni od iniziative a carattere politico. Tale disciplina tuttavia è entrata in vigore in data successiva ai fatti dedotti in giudizio e comunque giustifica una valutazione legittimante discrezionale del legislatore in ordine alla scelta di qualificare o meno l'atto di iniziativa referendaria (rectius: la raccolta delle firme) come manifestazione di interesse pubblico prevalente sull'interesse tributario»;

C) - «La violazione amministrativa accertata va infine imputata all'opponente per essere colpevolmente incorso in errore circa la sussistenza della situazione di fatto legittimante l'erogazione del tributo».

1.3. Avverso tale sentenza ... ha proposto ricorso per Cassazione, deducendo tre motivi di censura.

Resiste, con controricorso, il Comune di ... .

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

2.1. Con il primo motivo (con cui deduce: «Violazione dell'art. 53, l. 25 maggio 1970, n. 352, Norme in materia referendaria; art. 17, della l. 23 aprile 1976, n. 136, recante norme per l'elezione della Camera dei deputati, dell'art. 3, comma 67, l. 28 dicembre 1995, n. 549, nonché degli artt. 190 e ss. del r.d. 14 settembre 1931, n. 1175, Norme in materia di finanza pubblica locale, in relazione all'art. 360, commi 3 e 5 del c.p.c.»), il ricorrente censura la sentenza impugnata, sostenendo che, «sebbene l'art. 200 del r.d. 1175/31 non rechi espressamente menzione d'una specifica esenzione dal pagamento della Tosap, per le operazioni di raccolta di firme allo scopo di promuovere una consultazione referendaria, l'entrata in vigore della Costituzione e delle leggi attuative dei relativi principi fornisce gli strumenti per un'interpretazione sistematica, in ragione della quale tali operazioni risultano non assoggettabili a detto tributo e comunque coperte da specifica esenzione» (cfr., Ricorso, pag. 3); e ciò, sulla base dei seguenti argomenti: a) - l'attività di raccolta delle firme, come atto essenziale del procedimento referendario, sarebbe direttamente ed immediatamente garantito dagli artt. 1 e 75 Cost.; e - dal momento che siffatta attività è organizzata e gestita dal comitato promotore del referendum, quale organo dello Stato legittimato a sollevare conflitto di attribuzione tra i poteri dello Stato ai sensi dell'art. 134 Cost. - «il comitato promotore ... è chiamato a svolgere attività di rango costituzionale e comunque espressione di potestà statuali, al pari di altri organi», sicché, «l'attività di raccolta delle firme necessaria alla promozione del referendum popolare risulta addirittura coperta da guarentigie costituzionali che la pongono al di fuori dell'ambito di applicazione di una legge, il r.d. 1175/31, che attiene specificamente alle occupazioni di suolo pubblico effettuate da soggetti "privati"» (cfr., Ricorso, pag. 4); b) - «Ulteriore riscontro del carattere pubblicistico, o comunque della necessaria gratuità o immunità da tributi dell'attività di raccolta delle firme per la proposizione di referendum è dato dall'applicabilità in materia dell'art. 17 della l. 23 aprile 1976, n. 136, ad integrazione dell'art. 75 del d.P.R. n. 361 del 1957, cui rinvia l'art. 53 della l. 352/70 attuativa dell'art. 75 Cost., che pone a carico dello Stato le spese "per l'organizzazione tecnica e l'attuazione ... dei referendum previsti dai titoli I e II della legge 25 maggio 1970, n. 352"»; c) - in piena

coerenza con quest'ultimo assunto appaiono, sia l'art. 1 tab. A del d.P.R. n. 131 del 1986 sull'imposta di registro (laddove prevede che non v'è obbligo di chiedere la registrazione degli «atti relativi a referendum»), sia l'art. 20 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, il quale esenta dall'imposta sulle pubbliche affissioni gli atti relativi alla «propaganda elettorale in qualunque forma effettuata in periodi di elezioni in conformità alla legge 4 aprile 1956, n. 212 e successive modifiche», applicabile per relationem alla materia referendaria, sia la legge 8 giugno 1962, n. 604 che considera», anch'essa applicabile alla materia referendaria; d) - d'altro canto, dal momento che anche la vigente disciplina sulla Tosap, introdotta dal d.lgs. n. 507 del 1993 esenta dalla tassa «le occupazioni effettuate dallo Stato, da regioni, province e da enti pubblici... per finalità specifiche di assistenza, previdenza, cultura», nella qual categoria andrebbe ricompresa anche l'attività di raccolta delle firme per la richiesta di referendum, tale disciplina; anche se inapplicabile alla fattispecie, conterrebbe «principi» per interpretare quella previgente.

Con il secondo motivo (con cui deduce «violazione degli artt. 1, 2, 3 e 75 Costituzione e dell'art. 200 del r.d. 1175/31»), il .... eccipisce l'illegittimità costituzionale dell'art. 200 del r.d. n. 1175 del 1931, nella parte in cui non prevede l'esenzione dalla tassa di occupazione di spazi ed aree pubbliche delle attività connesse al procedimento referendario e, in primo luogo, di quella di raccolta delle firme, per violazione degli artt. 1, 2, 3 - in relazione all'art. 3, comma 67 della legge n. 549 del 1995 - e 75 Cost..

Infine, con il terzo motivo (con cui deduce: «Violazione della l. 689/81, art. 1, 3 e 4, nonché dell'art. 3, d.lgs. 472/97, recante "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie" in relazione agli artt. 360, commi 3 e 4 c.p.c.; dell'art. 3, l. 689/81 e art. 6, d.lgs. 472/97 in relazione all'art. 360, n. 5 c.p.c.») il ricorrente invoca l'applicazione del principio dell'applicazione retroattiva della norma più favorevole - introdotto dall'art. 3, d.lgs. n. 472 del 1997 - rappresentata o dall'art. 49, d.lgs. n. 507 del 1993, ovvero dall'art. 3, comma 67 della legge n. 549 del 1995; in subordine, lamenta il vizio di insufficiente e/o contraddittoria motivazione in punto imputabilità della violazione, tenuto conto che, nella specie, sarebbe ravvisabile l'error iuris incolpevole o ai sensi dell'art. 3 della legge n. 689 del 1981, ovvero ai sensi dell'art. 6, d.lgs. n. 472 del 1997, tenuto conto che, per costante prassi amministrativa dell'amministrazione tributaria, non risulterebbe essere mai stata perseguita alcuna occupazione di suolo pubblico effettuata a fini politici.

2.2. I primi due motivi di ricorso - che possono essere esaminati congiuntamente, avuto riguardo alla loro stretta connessione - non meritano accoglimento.

Deve premettersi che, come esattamente (ma sinteticamente) affermato dal giudice a quo, la fattispecie è disciplinata dal combinato disposto degli artt. 10 commi 1, n. 3, 192 ss. (e, in particolare, art. 200) e 296 r.d. 14 settembre 1931, n. 1175 (Testo unico per la finanza locale): e ciò, razione temporis, in quanto - posto che l'accertamento della violazione risale al 4 dicembre 1993 (cfr., supra, n. 1.1) - l'abrogazione degli artt. 192-200 del r.d. n. 1175 del 1931, disposta dall'art. 55 del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 (Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché, della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza territoriale), ha effetto dal 1° gennaio 1994 (art. 81).

L'art. 10, comma 1, n. 3, del r.d. n. 1175 del 1931, tra l'altro, autorizza i comuni ad imporre la tassa per l'occupazione degli spazi

ed aree pubbliche di pertinenza comunale: imposizione, la quale si concretizza soltanto con il provvedimento dell'ente che - adottato nella forma di deliberazione consiliare, avente natura regolamentare - nei limiti dell'autorizzazione legislativa, istituisce il tributo e costituisce, quindi, la fonte immediata dell'obbligazione tributaria. L'art. 200 del t.u. contiene l'elencazione delle occupazioni esenti dalla tassa. Infine, l'art. 296, comma 1, statuisce, tra l'altro, che «le violazioni alle norme del ..... testo unico riguardanti l'applicazione dei tributi e quelle dei relativi regolamenti sono punite ..... con la sanzione amministrativa da lire 10.000 a lire 500.000» (l'art. 296 è stato abrogato, con effetto dal 1° aprile 1998, dall'art. 11, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473: cfr. art. 21). Stabilito, così, il fondamento legale (dell'ordinanza-ingiunzione opposta e) della sentenza impugnata, la critica formulata dal ricorrente si sostanzia nella tesi, secondo cui l'occupazione di suolo pubblico, finalizzata alla raccolta delle firme necessarie per la richiesta di referendum abrogativo, previsto dall'art. 75 Cost., dovrebbe ritenersi esente dalla relativa tassa, con la conseguenza che, nella specie, verrebbe a mancare l'elemento oggettivo-violazione del regolamento comunale istitutivo del tributo, appunto - dell'illecito contestato e sanzionato amministrativamente. E siffatta esenzione - ancorché non espressamente prevista dall'art. 200 del r.d. n. 1175 del 1931 - dovrebbe o dedursi, sul piano ermeneutico-sistematico, da un «principio di gratuità» di tutte le operazioni referendarie - desumibile da una serie di disposizioni specifiche o dettate in materie analoghe (cfr., supra, n. 2.1.) - ovvero scaturire da una dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'omissione del legislatore, in ragione del rilievo, secondo cui l'attività di raccolta delle firme, necessarie per la richiesta di referendum abrogativo, quale espressione dell'esercizio di diritto garantito direttamente dalla Costituzione («È indetto referendum popolare per deliberare l'abrogazione totale o parziale, di una legge o di un atto avente forza di legge, quando lo richiedano cinquecentomila elettori...»: art. 75, comma 1), sarebbe impedita o, quantomeno, ostacolata dall'imposizione del tributo de quo; e ciò, tenuto soprattutto conto - quale riferimento legislativo di comparazione - dell'art. 3, comma 67 della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), dove è stato stabilito che «sono esonerati dall'obbligo del pagamento della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche coloro i quali promuovono manifestazioni od iniziative a carattere politico, purché l'area occupata non ecceda i 10 metri quadrati». Tanto premesso, per escludere che l'art. 200 del r.d. n. 1175 del 1931, pacificamente applicabile alla specie, possa essere «integrato», in via ermeneutica, con una specifica norma di esenzione relativa all'occupazione di suolo od area pubblica, finalizzata alla raccolta di firme per la richiesta di referendum abrogativo, è sufficiente osservare quanto segue. In primo luogo, la pretesa norma di esenzione, introdotta dall'art. 3, comma 67, della legge n. 549 del 1995 - anche a voler ammettere, in prima approssimazione (cfr., infra, n. 2, 3), che sia veramente tale con riferimento alla fattispecie della raccolta delle firme per promuovere referendum abrogativi - è entrata in vigore il 1° gennaio 1996 (cfr. art. 3, comma 244), sicché, soltanto da tale data e soltanto per il futuro (art. 11, disp. prel. cod. civ.), la stessa esplica effetti nell'ordinamento. In secondo luogo, la predetta integrazione in via di interpretazione analogica è preclusa dalla natura eccezionale e derogatoria - rispetto alla norma impositrice - delle norme di esenzione e di agevolazione tributarie. Infine, l'art. 17, comma 1, della legge 23 aprile 1976, n. 136 (Riduzione dei termini e semplificazione del procedimento elettorale) - secondo cui «tutte le spese per l'organizzazione tecnica e l'attuazione delle elezioni

politiche e dei referendum previsti dai titoli I e II della legge 22 maggio 1970, n. 352, sono a carico dello Stato» - attiene, con ogni evidenza, in parte qua, alla fase di svolgimento della consultazione referendaria successiva al decreto presidenziale di indizione del referendum abrogativo (cfr. art. 34, comma 1 della legge n. 352 del 1970), e non anche a quella di «iniziativa» della richiesta promossa dai cittadini elettori, la cui attività di raccolta delle firme, ancorché costituzionalmente garantita, non è certamente, né per diritto né per prassi, al pari di quanto accade in occasione di ogni altra consultazione elettorale, gratuita: come è dimostrato sia dal fatto che i costi di numerose operazioni inerenti a tale fase gravano sul comitato promotore (si pensi, ad es., alla stampa dei «fogli» per la raccolta delle firme ovvero ai compensi per le prestazioni dei pubblici ufficiali abilitati all'autenticazione delle sottoscrizioni dei richiedenti: cfr. artt. 7, commi 3 ed 8, comma 5, della legge n. 352 del 1970, richiamati dai successivi artt. 27, comma 1, e 40), sia, e conseguentemente, dal fatto che la recente legge 3 giugno 1999, n. 157 (Nuove norme in materia di rimborso delle spese per consultazioni elettorali e referendarie e abrogazione delle disposizioni concernenti la contribuzione volontaria ai movimenti e partiti politici) attribuisce sì anche ai comitati promotori della richiesta di referendum abrogativo il diritto al rimborso delle spese sostenute in occasione della promozione e della celebrazione della consultazione referendaria, ma alla «condizione che la consultazione referendaria abbia raggiunto il quorum di validità di partecipazione al voto» (art. 1, comma 4; cfr. art. 75, comma 4, Cost.).

D'altro canto, anche l'eccezione di illegittimità costituzionale, sollevata dal ricorrente ed avente ad oggetto la pretesa violazione, da parte dell'art. 200 del r.d. n. 1175 del 1931 - laddove non prevede che è esente dalla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche l'occupazione finalizzata alla raccolta delle firme necessarie per la richiesta di referendum abrogativo - degli artt. 1, 2, 3, comma 1 e 75 Cost., deve essere respinta per manifesta irrilevanza, con riferimento all'art. 3, comma 1, Cost., in relazione al surrichiamato art. 3, comma 67, della legge n. 549 del 1995 (tertium comparationis), e per manifesta infondatezza, con riferimento agli artt. 1, 2 e 75 Cost..

La manifesta irrilevanza dell'eccezione consegue al modo stesso in cui essa è stata prospettata dal ricorrente: infatti - dando pure per ammesso che il suddetto tertium comparationis sia stato correttamente invocato - l'eventuale contrasto della disposizione investita dal dubbio di incostituzionalità con il parametro costituzionale invocato (art. 3, comma 1) si sarebbe determinato, secondo la stessa prospettazione del ricorrente, soltanto dal momento dell'entrata in vigore dell'art. 3, comma 67, della legge n. 549 del 1995 (e cioè, come dianzi precisato, dal 1° gennaio 1996), sicché, l'eventuale dichiarazione di illegittimità costituzionale della disposizione medesima, trattandosi di vizio di illegittimità costituzionale c.d. «sopravvenuta», non potrebbe spiegare effetti che per il periodo successivo alla data stessa (cfr., in tal senso, esplicitamente, Corte costituzionale, sent. n. 416 del 1992, soprattutto n.

7 del Considerato in diritto, nonché, precedentemente, sentt. nn. 266 e 501 del 1998 e 50 del 1989); effetti, quindi, irrilevanti nella fattispecie, perfezionatasi, come più volte ricordato, il 4 dicembre 1993.

Con riferimento agli altri parametri costituzionali invocati - art. 1, 2 e 75 - il dubbio di costituzionalità prospettato si sostanzia nel sospetto che l'omessa previsione dell'esenzione dalla tassa de qua ostacolerebbe l'esercizio del diritto di richiesta del referendum abrogativo, riconosciuto e garantito da tali disposizioni costituzionali. Ma tale dubbio è manifestamente infondato. In proposito, deve sottolinearsi, innanzitutto, che la ratio della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche - il cui presupposto va

individuato nell'uso particolare, consentito o meno, di un bene pubblico, appartenente all'ente impositore di uso generale - sta, appunto, nella sottrazione, temporanea o permanente, al godimento collettivo del bene stesso, con la conseguenza che il beneficio derivante dall'uso particolare giustifica l'imposizione del tributo. Non può dimenticarsi, poi - con specifico riferimento alla fattispecie - che alcuni dei beni pubblici, la cui occupazione è assoggettata alla tassa de qua, come ad es., le strade e le piazze, costituiscono i «mezzi tipici» attraverso i quali si realizza l'esercizio di diritti di libertà parimenti garantiti dalla Costituzione (ad es., libertà di circolazione e di riunione: artt. 16 e 17). Infine, deve tenersi conto, da un lato, che il «bilanciamento» di interessi costituzionalmente protetti è attività attribuita esclusivamente al ragionevole esercizio della discrezionalità legislativa (come è dimostrato dal fatto che la successiva norma di esenzione, introdotta dall'art. 3, comma 67, della legge n. 549 del 1995, prevede, per la sua applicazione, presupposti e condizioni particolari: v., infra, n. 2.3.), sicché la denunciata omissione del legislatore trova evidente giustificazione nelle «ragioni» ora esplicitate e, dall'altro, che la, generalmente modesta, entità della tassa non sembra proprio pregiudicare, in modo decisivo, l'esercizio dei diritti inerenti alla richiesta di referendum abrogativo.

2.3. Il terzo motivo di ricorso merita, invece, accoglimento per quanto di ragione.

Con esso (cfr., supra, n. 2.1) il ricorrente denuncia, in definitiva, la mancata applicazione degli artt. 3, comma 2, primo periodo e 6, comma 2, primo periodo del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'art. 3, comma 133 della legge 23 dicembre 1996, n. 662). La prima disposizione statuisce che «salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile»; la seconda dispone, tra l'altro, che «non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono».

Dal momento che tali disposizioni sono entrate in vigore il 1° aprile 1998 (cfr. art. 30) e cioè successivamente all'udienza di discussione dinanzi al pretore di Catania, tenuta il 6 febbraio 1998, ed alla contestuale pubblicazione della sentenza impugnata; che l'art. 25, comma 2, dello stesso decreto legislativo dispone, tra l'altro, che gli artt. 3 e 6 «si applicano ai procedimenti in corso» alla predetta data; che il fatto, contestato al ricorrente come illecito tributario (cfr., supra, n. 1.1.) è pacifico; e che il tenore delle argomentazioni - con le quali si invoca, in sostanza, l'applicazione delle disposizioni sopravvenute - involge soltanto questioni di diritto, non è necessario il rinvio della causa al giudice a quo in ragione e per l'eventuale applicazione del ius superveniens, che può essere decisa, direttamente e d'ufficio, da questa Corte.

Ed allora, per negare immediatamente l'applicabilità, alla fattispecie, dell'art. 6, comma 2, prima proposizione, d.lgs. n. 472 del 1997, è sufficiente sottolineare che, alla data dell'accertamento della violazione contestata al ricorrente - e cioè, 4 dicembre 1993 - non sussistevano «obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione» dell'art. 200 del r.d. n. 1175 del 1931, per il decisivo rilievo che, all'epoca, tale disposizione era l'unica applicabile alla specie e non prevedeva alcuna esenzione dal tributo de quo.

Appare, per contro, integrata l'ipotesi prefigurata dal surriportato art. 3, comma 2, primo periodo, in quanto il più volte richiamato art. 3, comma 67, della legge n. 549 del 1995 ha introdotto una vera e propria norma di esenzione dal tributo de quo, applicabile

nella fattispecie.

I lavori preparatori di tale disposizione rivelano chiaramente la sua ratio. Il disegno di legge («Misure di razionalizzazione della finanza pubblica» - cfr. Senato della Repubblica, XII legislatura, disegni di legge e relazioni, n. 2157) prevedeva, originariamente, soltanto una norma di agevolazione, e cioè che «per le occupazioni realizzate in occasioni di manifestazioni politiche, culturali o sportive, la tariffa ordinaria è ridotta del 50 per cento» (art. 23, comma 5). Respinti, in sede di esame in commissione, alcuni emendamenti, volti ad introdurre l'esenzione dal tributo per le manifestazioni politiche tout court, in sede di lavori d'aula (atti parlamentari - Senato della Repubblica, seduta pomeridiana del 17 novembre 1995) venne proposto dal senatore Stanzani Ghedini l'emendamento, secondo cui, tra l'altro, «sono esonerati dall'obbligo a pagamento della tassa sull'occupazione di spazi ed aree pubbliche coloro i quali promuovono manifestazioni od iniziative a carattere politico purché l'area occupata non ecceda i 10 metri quadrati». Invitato ad illustrare l'emendamento, il proponente sottolineò che esso «si illustra da sé». I problemi di copertura finanziaria, sollevati, in sede di espressione del parere sull'emendamento, dal governo e dal relatore, vennero superati da quest'ultimo, il quale rilevò, tra l'altro, che «..... la copertura è puramente figurativa (un miliardo)...» e che «...l'esenzione delle superfici al di sotto dei 10 metri quadrati per piccole manifestazioni politiche non dà luogo a gettito apprezzabile...». L'emendamento fu approvato senza ulteriori discussioni, restando immutato, anche nel corso dell'esame da parte della Camera dei deputati, nel testo vigente. Se si tiene conto, poi, che il legislatore successivo (cfr. art. 63, comma 2, lett. e) del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, recante anche disposizioni sul riordino della disciplina dei tributi locali, modificative ed integrative del d.lgs. n. 507 del 1993 cit.; cfr. anche l'art. 5, comma 5, della legge n. 157 del 1999, cit. supra al n. 2.2.) ha stabilito, per tutte le altre occupazioni di spazi ed aree pubbliche - eccedenti, ovviamente, i dieci metri quadrati e «ritenute di particolare interesse pubblico e, in particolare ... quelle aventi finalità politiche ed istituzionali» (art. 63, comma 2, lett. e) cit.), ovvero «effettuate da movimenti e partiti politici per lo svolgimento delle loro attività» (art. 5, comma 5, cit.) - che i regolamenti comunali e provinciali attuativi del tributo de quo, debbono prevedere, non già l'esenzione, ma «speciali agevolazioni», ne consegue che l'art. 3, comma 67 della legge n. 549 del 1995 pone una vera e propria norma di esenzione («sono esonerati dall'obbligo al pagamento della tassa...») in favore dei «promotori» di «manifestazioni od iniziative a carattere politico», all'unica condizione che «l'area occupata non ecceda i 10 metri quadrati» ricomprende, tra le fattispecie esenti astrattamente ipotizzabili, certamente quella dell'occupazione di spazi od aree pubbliche con piccoli mezzi (ad es., tavoli, panche, sedie), idonei a consentire la promozione della raccolta delle firme necessarie per la richiesta di referendum abrogativo: attività, questa, che non può definirsi altrimenti se non come «iniziativa a carattere politico», finalizzata, com'è, alla realizzazione di una delle «forme» di esercizio «diretto» della sovranità popolare (artt. 1, comma 2 e 75 Cost.). Una volta stabilito che l'art. 3, comma 67 della legge n. 549 del 1995 ha introdotto nell'ordinamento una norma di esenzione dal tributo de quo in presenza dei presupposti ed alle condizioni ivi previsti; che, quindi, non costituisce più violazione tributaria sanzionabile, ove prefigurata, l'omesso pagamento della tassa nelle fattispecie ivi considerate; che, conseguentemente, la disposizione medesima integra, in parte qua - rispetto al combinato disposto degli artt. 10, comma 1 n. 3, 192 ss. e 296, comma 1

del r.d. n. 1175 del 1931, nella parte in cui assoggettano (anche) a sanzione amministrativa pecuniaria l'omesso pagamento della tassa medesima (cfr., supra, n. 2.2.) - l'ipotesi di «legge posteriore», abolitrice di illecito tributario (c.d. abolitio criminis), di cui al surrichiamato art. 3, comma 2, primo periodo del d.lgs. n. 472 del 1997; e che, come già sottolineato, è pacifico che il fatto contestato al ricorrente e consistito nell'occupazione di un metro quadrato di suolo pubblico con un tavolo adibito alla raccolta di firme per la richiesta di referendum abrogativo senza previo pagamento del tributo in questione (cfr., supra, n. 1.1.); ne consegue che il fatto stesso non è (più) assoggettato a sanzione amministrativa in applicazione del principio del favor rei introdotto dal decreto del 1997.

2.4. Le considerazioni che precedono impongono, dunque, l'annullamento della sentenza impugnata e la decisione della causa nel merito - non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto - ai sensi dell'art. 384, comma 1, secondo periodo, c.p.c. con la conseguenza che, in accoglimento dell'opposizione, proposta da ... in data 18 aprile 1997 avverso l'ordinanza-ingiunzione del sindaco del Comune di ... n. 143 del 4 marzo 1997, notificata il 20 marzo 1997 tale provvedimento deve essere annullato per illegittimità sopravvenuta.

2.5. La novità delle questioni trattate integra giusto motivo per dichiarare compensate per intero, tra le parti, le spese di entrambi i gradi del giudizio.

P.Q.M.

Rigetta i primi due motivi del ricorso; accoglie il terzo per quanto di ragione; cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto e, decidendo la causa nel merito, annulla l'ordinanza-ingiunzione del sindaco del Comune di ... n. 143 del 4 marzo 1997, notificata a ... il 20 marzo 1997. Compensa le spese di entrambi i gradi del giudizio (\*).

(\*) Una pronuncia di grande attualità, vista dal lato della casistica affrontata, se si considera il profluvio di referendum che anima la scena politica, ma è anche una pronuncia che consente di svolgere alcune riflessioni su di un tema così controverso come la struttura della Tosap.

Il fatto: un esponente del club M.P. occupa nel 1993, dunque nel vigore del testo unico della finanza locale, uno spazio pubblico con un banchetto per la raccolta firme al fine di promuovere dei referendum. Il comune pretende il pagamento della Tosap, oltre sanzioni ed interessi, in ragione di tale occupazione; il cittadino si oppone alla richiesta, argomentando dai principi costituzionali che tutelano la libertà di espressione e desumendo da questi l'illegittimità di un'imposizione che si frapponesse all'attuazione di tale libertà.

La Corte rigetta tutte le eccezioni del ricorrente sulla scorta delle seguenti considerazioni:

- in materia tributaria, le previsioni agevolative sono di stretta applicazione, insuscettibili di interpretazione per analogia, di modo che in assenza di una norma di favore non sarebbe accoglibile l'istanza del contribuente;
- a conforto della prima proposizione, si rileva come in effetti il legislatore abbia sentito l'esigenza di disciplinare un'attenuazione dell'onere tributario sulle manifestazioni politiche ma lo abbia fatto solo successivamente, con l'art. 3, comma 67, legge 549/95, a decorrere dal primo gennaio 1996, con ciò confermando il precedente regime di imponibilità della fattispecie;
- sotto il profilo costituzionale, poi, viene osservato come il diritto di espressione della libertà di pensiero debba essere



contemperato con l'uguale diritto alla libertà di circolazione e riunione, contemperamento che è rimesso alla discrezionalità del legislatore tributario e che non appare, prima facie, censurabile stante anche la modesta entità del prelievo Tosap.

Fin qui lo svolgimento della dialettica processuale.

Ci sembra però che non tutte le questioni siano state ben centrate. In particolare:

1. la modesta entità dell'imposizione non ha impedito alla Corte costituzionale di dichiarare l'illegittimità dell'imposta sulla pubblicità, nella parte in cui assoggettava a tributo la cosiddetta pubblicità ideologica (sentenza 26 luglio 1979, n. 89);

2. la Tosap è stata di recente inquadrata dalla stessa Corte di Cassazione (si veda la sentenza 19 maggio 1998, n. 4976, in questa Rivista n. 5/99) tra le imposte, a dispetto della denominazione di tassa utilizzata dal legislatore è giustificata, in virtù del beneficio economico ritratto dal soggetto passivo nella occupazione di aree. Se non ci inganniamo dunque, nella interpretazione in esame, la ragione fondante del tributo risiede non nella semplice sottrazione alla pubblica disponibilità di aree del patrimonio indisponibile, ma nella contestuale manifestazione di capacità contributiva che una simile sottrazione realizza (il beneficio economico, per l'appunto).

Tale concetto appare ribadito e ancor più esaltato nei criteri direttivi contenuti nell'art. 4, comma 4, lett. b), punto 1) della legge delega 421/92, da cui ha tratto origine la revisione attuata con il d.lgs. 507/93, tra i quali spicca l'esigenza di avvicinare la misura della Tosap al beneficio economico ricavato dalla occupazione. Ora, ci sembra che nella situazione rappresentata nella controversia risolta dalla Corte quest'ultimo elemento fondamentale della fattispecie imponibile sia del tutto assente, di modo che vi sarebbe senz'altro stato spazio per riconoscere una causa di esclusione dal tributo, che non necessita, come noto, di una previsione esplicita. Riteniamo infine che una simile interpretazione non risulti incompatibile con la successiva previsione dell'art. 3, comma 67, della legge 549/95, che ha disposto come noto l'esonero da Tosap per le occupazioni non superiori a 10 metri quadrati poste in essere dai promotori di iniziative politiche. Le occupazioni interessate dalla norma, infatti, potrebbero essere rappresentate, ad esempio, da banchi di vendita di prodotti allestiti al fine di raccogliere denaro per una determinata associazione o partito: in questo caso il beneficio economico chiaramente sussiste.

È interessante da ultimo rimarcare l'applicazione del principio del favor rei che ha fatto la Corte nella sentenza in commento, poiché ha dichiarato l'esclusione da sanzioni in presenza di una norma posteriore che non ha eliminato un obbligo strumentale, come ad esempio la dichiarazione, ma ha disposto una esenzione dalla tassa. L'affermazione di principio, se confermata da altre pronunce, potrebbe estendere i suoi effetti alle ipotesi di tributi abrogati (Iciap e Ilor, innanzitutto), con conseguenze imprevedibili sull'intero settore della finanza pubblica.