

## **Chiarimenti in ordine alle disposizioni relative all'imposta comunale sulla pubblicità ed al canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari introdotte dalla legge 24 aprile 2002, n. 75, di conversione del d. l. 22 febbraio 2002, n. 13**

Circolare Ministero dell'economia e delle finanze 3/5/2002 n. 3/DPF prot.14725 /2002/DPF/UFF

Chiarimenti in ordine alle disposizioni relative all'imposta comunale sulla pubblicità ed al canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari introdotte dalla legge 24 aprile 2002, n. 75, di conversione del d. l. 22 febbraio 2002, n. 13

L'art. 2-bis della legge 24 aprile 2002, n. 75, di conversione del d. l. 22 febbraio 2002, n. 13, recante "Disposizioni urgenti per assicurare la funzionalità degli enti locali", ha introdotto alcune modificazioni nella disciplina del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari che i comuni, a norma dell'art. 62 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, possono istituire in sostituzione dell'imposta comunale sulla pubblicità, ed ha altresì precisato le modalità di applicazione dell'esenzione dal pagamento dell'imposta e del canone prevista per le insegne di esercizio.

### **1. LE NOVITÀ INTRODOTTE NELLA DISCIPLINA DEL CANONE PER L'INSTALLAZIONE DEI MEZZI PUBBLICITARI.**

Il comma 1 dell'art. 2-bis della legge n. 75 del 2002 ha esteso al canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari la stessa disciplina che l'art. 10 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria per l'anno 2002) ha dettato per le insegne di esercizio di superficie fino a cinque metri quadrati. La norma in esame stabilisce, infatti, che analogamente a quanto previsto dal citato art. 10 della legge n. 448 del 2001, il canone "non è dovuto per le insegne di esercizio delle attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, per la superficie complessiva fino a 5 metri quadrati".

Attraverso detto intervento legislativo è stata, in sostanza, garantita la necessaria uniformità di trattamento ad uno stesso mezzo pubblicitario; in caso contrario, infatti, un'insegna di esercizio di cinque metri quadrati di superficie risultava essere esente dal tributo se esposta nei comuni che hanno mantenuto l'imposta comunale e di pagare regolarmente il canone se installata, invece, nei comuni che hanno disapplicato l'imposta sulla pubblicità.

È opportuno sottolineare che anche ai minori introiti derivanti ai comuni dall'attuazione delle disposizioni del comma 1 dell'art. 2-bis in esame viene riservato lo stesso trattamento stabilito per gli enti locali che applicano invece l'imposta. Il comma 2 di detto articolo stabilisce, infatti, che le minori entrate derivanti dalla non applicazione del canone alle ipotesi in questione, ragguagliate per ogni comune all'entità riscossa nell'esercizio 2001 per le stesse fattispecie, sono integralmente rimborsate dallo Stato a ciascun comune, secondo le modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, emanato di concerto con il Ministro dell'interno. Anche in questo caso, come previsto nella legge finanziaria per l'anno 2002 per l'imposta sulla pubblicità, detti trasferimenti aggiuntivi non sono soggetti a riduzione per effetto di altre disposizioni di legge. Occorre inoltre aggiungere che, dalla lettura del comma 2 dell'art. 2-bis della legge n.75 del 2002 - in base al quale soltanto le minori entrate derivanti dall'applicazione del comma 1 sono integralmente rimborsate dallo Stato a ciascun comune - deve desumersi che, analogamente a quanto stabilito per l'imposta sulla pubblicità, non saranno rimborsati i minori introiti connessi alle eventuali deliberazioni con cui l'ente locale, nell'esercizio della potestà regolamentare, abbia innalzato il limite dimensionale di cinque metri quadrati delle insegne a cui accordare l'agevolazione in questione.

## 2. LE NOVITÀ IN MATERIA DI INSEGNE DI ESERCIZIO.

I successivi commi 5 e 6 dell'art. 2-bis della legge n. 75 del 2002 contengono alcune disposizioni che hanno il preciso scopo di integrare il contenuto dell'art. 10 della legge n. 448 del 2001.

Il comma 5 stabilisce, infatti, che "Per le insegne di esercizio di superficie complessiva superiore ai 5 metri quadrati l'imposta o il canone sono dovuti per l'intera superficie".

Detta disposizione comporta pertanto che se, ad esempio, l'unica insegna esposta per individuare la sede di svolgimento di attività economica ha una superficie di 9 metri quadrati, il titolare del mezzo pubblicitario deve pagare il tributo o il canone commisurandolo a detta superficie, e non a quella di 4 metri quadrati, vale a dire alla misura che risulta dalla differenza tra la superficie complessiva dell'insegna ed i 5 metri quadrati a cui si riferisce la norma. Quest'ultima misura, infatti, a seguito dell'intervento normativo in esame, non può più considerarsi rappresentativa di una franchigia da accordare in ogni caso, come era stato, invece, precisato nella circolare n. 1/DPF dell'8 febbraio 2002.

Il suddetto meccanismo di commisurazione della superficie assoggettabile a tributo o a canone trova applicazione anche nel caso in cui siano esposte una pluralità di insegne di esercizio.

Ciò si desume dal successivo comma 6 che stabilisce espressamente che "In caso di pluralità di insegne l'esenzione è riconosciuta nei limiti di superficie di cui al comma 1" e cioè per la superficie complessiva non superiore a cinque metri quadrati, come meglio precisato dal successivo comma 5. Da ciò consegue che se per individuare la sede di svolgimento di attività economica vengono esposte, ad esempio, due insegne, una di superficie di 3 metri quadrati, e l'altra di 1 metro quadrato, essendo la loro superficie complessiva pari 4 metri quadrati, per entrambe le insegne non sono dovuti né l'imposta sulla pubblicità, né il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari, in quanto non viene superato il limite di 5 metri quadrati.

Diverso è invece il caso in cui una delle due insegne abbia la superficie di 3 metri quadrati, e l'altra di 4 metri quadrati; in tale ipotesi, infatti, essendo la superficie complessiva delle due insegne pari a 7 metri quadrati - e quindi superiore ai 5 metri quadrati stabiliti dalla legge - non sarà accordabile nessuna esenzione.

## 3. LA DEFINIZIONE DI INSEGNA DI ESERCIZIO.

Il comma 6 dell'art. 2-bis in esame introduce la definizione di insegna di esercizio, allo scopo di precisare quanto espresso nell'art. 10 della legge n. 448 del 2001, il cui contenuto è stato riportato, in maniera pressoché identica, nel comma 1 dell'art. 2-bis, in cui viene disposto che le insegne di esercizio sono quelle che contraddistinguono la sede ove si svolgono attività commerciali e di produzione di beni o servizi.

In base al comma 6 dell'art. 2-bis, si definisce "insegna di esercizio" la scritta di cui all'art. 47 del Regolamento di esecuzione e di attuazione del nuovo codice della strada, approvato con del D.P.R. 16 dicembre 1992, n. 495, vale a dire "la scritta in caratteri alfanumerici, completata eventualmente da simboli o da marchi, realizzata e supportata con materiali di qualsiasi natura, installata nella sede dell'attività a cui si riferisce o nelle pertinenze accessorie alla stessa. Può essere luminosa sia per luce propria che per luce indiretta". Il comma 6 dell'art. 2-bis, precisa ulteriormente che detta scritta deve avere "la funzione di indicare al pubblico il luogo di svolgimento dell'attività economica".

È innanzitutto opportuno ribadire che il trattamento agevolato in questione si rende applicabile ai soli mezzi pubblicitari che possono definirsi "insegne di esercizio", vale a dire alle scritte contenenti l'indicazione: del nome del soggetto o della denominazione dell'impresa che svolge l'attività, della tipologia dell'attività esercitata e del marchio del prodotto commercializzato o del servizio offerto.

È chiaro che non possono essere definite insegne di esercizio le scritte relative al marchio del prodotto venduto nel caso in cui siano contenute in un distinto mezzo pubblicitario, che viene, cioè, esposto in aggiunta ad un'insegna di esercizio, poiché questa circostanza manifesta chiaramente l'esclusivo intento di pubblicizzare i prodotti in vendita.

Occorre però precisare che la presenza, nell'ambito dello stesso mezzo pubblicitario, delle indicazioni relative al marchio del prodotto venduto, non fa in alcun modo venire meno la natura di insegna di esercizio; ciò del resto trova espressa legittimazione nella stessa nozione contenuta nel citato art. 47 del DPR n. 495 del 1992, che stabilisce, appunto, che la scritta distintiva della sede di svolgimento dell'attività economica può essere "completata eventualmente da simboli o da marchi". Né detta circostanza deve dare luogo a distinte misurazioni di superficie, in quanto, a norma dell'art. 7, comma 1, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, l'imposta sulla pubblicità si determina in base alla superficie della minima figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario "indipendentemente dal numero dei messaggi in esso contenuti".

Al riguardo, considerate le numerose richieste di chiarimenti avanzate in ordine a specifiche fattispecie concrete, da comuni, contribuenti ed associazioni, si precisa che rientrano nell'agevolazione in esame esclusivamente le insegne che sono comunque finalizzate a contraddistinguere il luogo ove si svolge l'attività economica; ciò si realizza attraverso:

- la generica indicazione della tipologia dell'esercizio commerciale (ad esempio, con la semplice scritta "Bar" o "Alimentari");
- la precisa individuazione dell'esercizio commerciale (ad esempio: "Bar Bianchi " o "Alimentari Azzurri");
- la generica individuazione dell'esercizio commerciale realizzata con l'indicazione del nominativo del titolare (ad esempio, la semplice scritta "da Giovanni");
- l'indicazione, precisa o generica, della tipologia dell'esercizio commerciale accompagnata nel contesto dello stesso mezzo pubblicitario, da simboli o marchi relativi a prodotti in vendita (ad esempio: "Bar Alfa-Caffè Beta");
- l'indicazione del solo marchio o dei prodotti in vendita (ad esempio: "Caffè Gamma"); in questo caso, infatti, la scritta in esame è di per sé idonea ad indicare al pubblico, sia pure indirettamente, il luogo di svolgimento dell'attività economica.

È altresì opportuno sottolineare, a titolo meramente esemplificativo, che devono essere ricomprese tra le fattispecie che godono del beneficio in questione:

- le insegne di esercizi commerciali in franchising, in quanto l'insegna assolve alla sua funzione a prescindere dal rapporto contrattuale che lega il titolare del marchio ed il suo concessionario di uso; del resto lo stesso art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 507 del 1993, individua il soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicità in colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso, non operando alcun tipo di distinzione in ordine alla titolarità del marchio raffigurato nell'insegna;
- le insegne, recanti il logo delle società petrolifere, che contraddistinguono le stazioni di servizio dei distributori di carburanti;
- i mezzi pubblicitari esposti dai professionisti (medici, avvocati, commercialisti, architetti, ingegneri, ecc.), che possono rientrare nella definizione di cui al citato art. 47, del D.P.R. n. 495 del 1992, in quanto assolvono al compito di individuare la sede dove si svolge un'attività economica;
- i cartelli esposti all'esterno dei cantieri edili recanti l'indicazione della ditta che esegue i lavori, in quanto rappresentativi della sede di svolgimento dell'attività cui si riferiscono.

Occorre infine ribadire quanto precisato nella circolare n. 1/DPF dell'8 febbraio 2002, e cioè che le insegne di esercizio che rientrano nell'esenzione in esame sono quelle che contraddistinguono comunque i luoghi ove si svolge l'attività commerciale o di produzione di beni o servizi, quindi anche le eventuali sedi secondarie, in quanto la norma non limita l'esenzione ai mezzi che contraddistinguono la sede legale o principale; inoltre le insegne non necessariamente devono essere esposte sulle vetrine o sulle porte di ingresso della sede di svolgimento dell'attività economica, nè tanto meno occorre far riferimento al loro posizionamento in relazione a ciascuna vetrina o ingresso, in quanto la norma in esame non pone al riguardo alcun limite, quali quelli che si trovano invece espressamente stabiliti nel comma 1, lettera a), dello stesso art. 17 del D.Lgs. n. 507 del 1993.

Pertanto, se da un lato devono essere escluse dall'agevolazione le "preinsegne", che per loro stessa

natura sono finalizzate, come afferma il citato art. 47 del DPR n. 495 del 1992 "alla pubblicizzazione direzionale della sede dove si esercita una determinata attività" e pertanto possono essere installate "in modo da facilitare il reperimento della sede stessa e comunque nel raggio di 5 km", altrettanto non si può dire per quelle insegne che, per oggettive e comprovate esigenze, ad esempio, di carattere architettonico, non possono essere installate presso la sede di attività economica, ma in spazi adiacenti. In quest'ultimo caso, infatti, il mezzo in questione costituisce una vera e propria insegna di esercizio ed in quanto tale rientra pienamente nell'agevolazione in esame.

#### 4. IL CALCOLO DELLA SUPERFICIE ESENTE.

Ulteriori richieste di chiarimenti attengono, invece, alle modalità di calcolo da seguire ai fini del riconoscimento dell'esenzione in questione. In proposito occorre precisare che la superficie a cui fare riferimento è quella valida ai fini tributari, e pertanto, per la sua misurazione trovano applicazione le disposizioni dell'art. 7 del D.lgs. n. 507 del 1993, che stabilisce che l'imposta si applica in base alla superficie della minima figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario, nonché i criteri di arrotondamento.

Inoltre, è necessario sottolineare che dal computo dei 5 metri quadrati di superficie devono essere escluse sia le fattispecie pubblicitarie che, in base a specifiche disposizioni normative, sono di per sé esenti, e sia gli altri mezzi pubblicitari che non possono essere definiti come insegna di esercizio e, come tali, soggetti ad imposizione.

Vi è, poi, da aggiungere che l'esenzione trova applicazione indipendentemente dalla tipologia dell'insegna di esercizio esposta, che gode dell'esenzione dal pagamento dell'imposta o del canone anche se è luminosa, illuminata, se esposta in categoria speciale o comunque assoggettata a maggiorazioni, poichè la norma riconosce l'agevolazione all'insegna di esercizio in quanto tale, senza imporre alcuna limitazione riguardo alle caratteristiche che presenta.

Si deve, infine, precisare che per le insegne di esercizio esenti dall'imposta viene meno l'obbligo di presentare la dichiarazione di inizio della pubblicità, che costituisce un adempimento che l'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 507 del 1993 pone a carico del "soggetto passivo del tributo" che, "è tenuto, prima di iniziare la pubblicità, a presentare al comune apposita dichiarazione anche cumulativa, nella quale devono essere indicate le caratteristiche, la durata della pubblicità e l'ubicazione dei mezzi pubblicitari utilizzati". Nel caso di specie, infatti, il detentore del mezzo pubblicitario, non può considerarsi soggetto passivo del tributo, in quanto nessun tributo è dovuto, e conseguentemente, non sussiste alcun obbligo di presentazione della dichiarazione. Da quanto esposto consegue che in tale ipotesi non potrà essere in alcun modo comminata la sanzione per omessa presentazione della dichiarazione di cui all'art. 23, comma 1, del D.Lgs. n. 507 del 1993.

#### 5. EFFETTI SUI REGOLAMENTI COMUNALI.

Le disposizioni dell'art. 2-bis in esame, in base a quanto disposto dal comma 3 dello stesso articolo, trovano applicazione sin dall'anno di imposta 2002, indipendentemente, quindi, dalla circostanza che i comuni, nell'esercizio della loro potestà regolamentare, abbiano disciplinato diversamente il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari, ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Del resto la previsione contenuta in questa norma, pone come limite all'esercizio di detta potestà l'individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili e dei soggetti passivi, che devono essere espressamente determinati dalla legge statale. Pertanto, nel caso di specie, poichè è la legge che definisce le fattispecie da assoggettare al canone - vale a dire ad una prestazione patrimoniale imposta - e quindi i soggetti che sono esclusi dal pagamento dello stesso, dette disposizioni devono intendersi sostitutive di quelle deliberate dal comune con proprio regolamento entro il termine fissato al 31 marzo 2002.

Alle stesse conclusioni deve giungersi per quanto attiene ai comuni che nel regolamento relativo

all'imposta comunale sulla pubblicità abbiano considerato la superficie di 5 metri quadrati come franchigia, in quanto è la legge statale che, integrando la norma della legge finanziaria, ha dettato regole più precise in ordine all'esatta modalità di calcolo della superficie esente. In questo caso, invero, la norma regolamentare è sostituita di diritto da quella contenuta dall'art. 2-bis in esame, che indirettamente incide sia sull'individuazione e sulla definizione delle fattispecie imponibili e sia sulla soggettività passiva del tributo.

## 6. I TERMINI DI PAGAMENTO.

Relativamente ai termini di pagamento dell'imposta sulla pubblicità è opportuno sottolineare che le disposizioni in esame attengono ad una fattispecie di pubblicità annuale per la quale, a norma dell'art. 8, comma 3, del D.Lgs. n. 507 del 1993, il pagamento avrebbe dovuto essere effettuato entro il 31 gennaio dell'anno di riferimento. L'individuazione di detto termine operata dalla legge trova il suo fondamento nella considerazione che i comuni avrebbero dovuto deliberare le relative tariffe entro il 31 dicembre precedente, e quindi i contribuenti, a conoscenza dell'esatto ammontare del tributo dovuto, entro la suddetta data potevano effettuare il versamento degli importi dovuti. L'evoluzione normativa che ha interessato la disciplina tributaria delle insegne di esercizio ha fatto venir meno ogni certezza sulle modalità di calcolo della superficie esente, e conseguentemente, sull'obbligo di pagare o meno il tributo e sulla sua esatta entità. Ogni incertezza può dirsi invece superata con l'art. 2-bis della legge n. 75 del 2002, che può essere considerato come una disposizione integrativa dell'art. 10 della legge n. 448 del 2001, finalizzato cioè a specificare la volontà che il legislatore aveva espresso in quella sede. Da quanto esposto può quindi desumersi che, poiché la certezza degli importi da corrispondere si è avuta solo al momento dell'entrata in vigore dell'art. 2-bis in esame, è da questa data che decorre il termine di un mese stabilito dalla legge per poter regolarmente eseguire i versamenti, anche indipendentemente da precedenti eventuali diverse statuizioni dei comuni interessati.

Dette considerazioni, desumibili dai principi che regolano la materia, possono essere, naturalmente, estese anche al canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari.

È necessario precisare che ove il contribuente abbia versato il tributo seguendo le prescrizioni contenute nella circolare n. 1/DPF dell'8 febbraio 2002, considerando quindi la superficie di 5 metri quadrati come una franchigia, dovrà effettuare i necessari conguagli nei termini su esposti. Al riguardo, si rammenta che non potranno essere irrogate né sanzioni, né computati interessi moratori in quanto, in base all'art. 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, "Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima". Bisogna inoltre aggiungere che le sanzioni non devono essere comunque irrogate anche ai sensi del successivo comma 3 dell'art. 10 in esame, che impone tale comportamento "quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria".

Poiché le norme innanzi esposte costituiscono principi fondamentali dell'ordinamento, si deve ritenere che possono trovare applicazione anche quando le somme richieste dal comune non costituiscono un'entrata tributaria, ma di natura patrimoniale come il canone, che non deve pertanto essere maggiorato né di sanzioni, né di interessi.