



“I RAPPORTI TRA LE GIURISDIZIONI”

**Evento formativo per i Giudici tributari organizzato in convenzione
fra il CPGT e l'Università degli Studi GUGLIELMO MARCONI**

Sessione II

Mercoledì 21 gennaio 2026 ore 14:30

Il riparto di giurisdizione tra la giustizia tributaria, civile e contabile

Il riparto di giurisdizione in materia di canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria e pubbliche affissioni (CUP)

Materiale a corredo della relazione orale

dott. Roberto De Matteis -Presidente Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Vicenza

SOMMARIO: 1. Premessa: la vicenda processuale ed il rinvio pregiudiziale. 2. La disciplina del CUP. 3. Quale giurisdizione? 4. Una possibile soluzione. 5. Conclusioni

1. Premessa: la vicenda processuale ed il rinvio pregiudiziale

La scelta dell'argomento è stata sollecitata dall'ordinanza del 7.4.2025, con la quale la Corte di giustizia di primo grado di Vicenza ha disposto, ai sensi dell'art. 363-bis c.p.c., il rinvio pregiudiziale avente ad oggetto la risoluzione della seguente questione di diritto: *“se la giurisdizione sulla controversia avente ad oggetto l’impugnazione dell’avviso di accertamento esecutivo concernente il canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria e pubbliche affissioni, di cui all’art. 1, commi 816 – 847, L. 160/2019, spetti sempre al giudice tributario, ovvero al giudice ordinario, ovvero ancora all’uno o all’altro in base al contenuto concreto della pretesa”*.

La Prima Presidente della Corte di Cassazione, con decreto del 5.6.2025, ha dichiarato ammissibile il rinvio pregiudiziale e lo ha assegnato alle Sezioni Unite, innanzi alle quali è stato discusso in pubblica udienza il 16 dicembre 2025.

Il giudizio tributario *a quo* aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento esecutivo a titolo di canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria e pubbliche affissioni (cd. CUP), notificato dalla concessionaria del servizio di liquidazione, accertamento e riscossione delle entrate di un ente comunale vicentino relativamente ad esposizioni nel territorio comunale ritenute imponibili in quanto dotate di valenza pubblicitaria.

Nell'impugnare l'atto, la contribuente aveva ritenuto la sussistenza della giurisdizione tributaria, andando di diverso avviso rispetto all'indicazione contenuta nell'atto impugnato, che indicava nel giudice ordinario l'autorità munita di giurisdizione.

La Corte di giustizia ha correttamente evidenziato come il tema del riparto di giurisdizione in materia di CUP sia controverso, avendo formato oggetto di pronunce contrastanti nella giurisprudenza di merito tributaria, ordinaria ed amministrativa, così da ritenere sussistere i presupposti richiesti dall'art. 363-bis c.p.c., trattandosi di una questione:

- rilevabile d'ufficio e sulla quale è necessario pronunziarsi ai fini della definizione del giudizio;

- non risolta dalla Corte di Cassazione;
- che presenta gravi difficoltà interpretative, come attestato dalla diversificazione delle soluzioni adottate;
- suscettibile di porsi in numerosi giudizi.

Da un punto di vista prettamente processuale, come è noto, la Suprema Corte ritiene applicabile l'istituto del rinvio pregiudiziale anche al giudizio tributario di merito, in virtù del generale rinvio alle norme del cpc contenuto nell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 e dell'unicità della disciplina del giudizio di legittimità anche nel processo tributario. Osservando che la funzione nomofilattico-deflattiva giustifica l'utilità di tale strumento anche in materia tributaria, nel cui ambito si sente particolarmente l'esigenza di assicurare l'uniforme interpretazione del diritto, al fine di contenere la proliferazione del contenzioso, spesso connotato da caratteri di serialità, nonché di consentire una più rapida definizione delle controversie (cfr. Cass. S.U. n. 34851/2023).

2. La disciplina del CUP

Il canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria e pubbliche affissioni (cd. CUP) è stato introdotto dall'art. 1, commi 816 – 847, della legge n. 160/2019 (*legge di bilancio anno 2020*)¹, in sostituzione di precedenti tributi ed entrate patrimoniali quali:

- ICP, Imposta comunale sulla pubblicità;
- DPA, Diritto sulle pubbliche affissioni;
- CIMP, Canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari;
- COSAP, Canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche;

¹ Cfr. l'art. 1, comma 816, l. cit., secondo cui “A decorrere dal 2021 il canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria ... è istituito dai comuni, dalle province e dalle città metropolitane ... e sostituisce: la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni, il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari e il canone di cui all'articolo 27, commi 7 e 8, del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, limitatamente alle strade di pertinenza dei comuni e delle province. Il canone 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”.

- TOSAP, Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche;
- Canone di autorizzazione di cui all'art. 127 c.d.s.

Come chiarito dal comma 819, i suoi presupposti sono:

A. *“l’occupazione, anche abusiva, delle aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti e degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico;*

B. *la diffusione di messaggi pubblicitari, anche abusiva, mediante impianti installati su aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti, su beni privati laddove siano visibili da luogo pubblico o aperto al pubblico del territorio comunale, ovvero all’esterno di veicoli adibiti a uso pubblico o a uso privato”*

Trattasi di presupposti alternativi tanto che, qualora sussistano entrambi, è espressamente prevista l'applicazione del canone dovuto per la diffusione dei messaggi pubblicitari (cfr. l'art. 1, comma 820).

3. Quale giurisdizione?

Non avendo il Legislatore precisato alcunché in punto di giurisdizione, va osservato come la Suprema Corte, pur essendosi reiteratamente pronunciata sulla natura dei singoli tributi ed entrate patrimoniali confluiti nel CUP, non si sia espressa sulla natura giuridica di quest'ultimo.

In via generale, ai fini del riparto, per giurisprudenza granitica² rileva il criterio del *petitum* sostanziale, secondo cui la giurisdizione si determina sulla base della domanda, dovendosi avere riguardo non alla prospettazione delle parti, bensì al *petitum* sostanziale identificato, non solo e non tanto in funzione della concreta pronuncia richiesta, quanto, soprattutto, in funzione della *causa petendi*, ossia della intrinseca natura della posizione dedotta in giudizio.

Ovviamente, tale criterio, nella giurisdizione tributaria, risulta mediato dal provvedimento dell'amministrazione impugnato.

Nei giudizi tributari, la *causa petendi* non consiste nella verifica della legittimità dell'esercizio di poteri discrezionali per la determinazione astratta del CUP, ma è finalizzata a contestare la debenza richiesta dall'amministrazione per l'occupazione di suolo o per l'esposizione pubblicitaria.

Il che fa certamente escludere la giurisdizione del giudice amministrativo.

² *Ex multis*, in tal senso cfr. Cass. SS.UU. n. 21925/2018.

Residuando la problematica del rapporto tra giurisdizione ordinaria e tributaria, l'ordinanza di rinvio pregiudiziale ha dato conto della formazione di tre differenti orientamenti di merito.

1. Secondo un primo indirizzo (*ex multis*, CGT di II grado del Friuli Venezia-Giulia, sent. n. 38/2024; CGT di primo grado di Pordenone, sent. n. 65/2022; CGT di I grado di Reggio Emilia, sent. n. 178/2022), la giurisdizione sul CUP spetta al giudice tributario, in quanto, al di là del *nomen iuris* attribuito, al canone va riconosciuta la natura di tributo. A questo indirizzo, aderisce anche la CGT di II grado della Lombardia, sent. n. 2654/2024, richiamata nel decreto della Prima Presidente.

2. Un secondo orientamento (*ex multis*, Trib. Macerata, sent. n. 902/2023, Trib. Modena, sent. n. 41/2025) ritiene che la giurisdizione debba radicarsi in capo al giudice ordinario, *“in quanto trattasi di atti contenenti la quantificazione di mere pretese patrimoniali della Pubblica Amministrazione, privi di qualsiasi valenza provvedimentoale”* (Trib. Macerata 902/2023). La tesi si fonda sul dato testuale e sulla considerazione che il CUP costituirebbe un riflesso della volontà del legislatore di creare un'entrata di natura patrimoniale, avente natura corrispettiva. A questo indirizzo, aderiscono anche il Trib. Padova, sent. n. 1381/2024, e CTP Udine, sent. n. 198/2022, richiamati nel decreto della Prima Presidente. Elemento a conferma della giurisdizione ordinaria sarebbe il richiamo compiuto dall'art. 1, comma 792, della legge n. 160/2019, all'art. 32 d.lgs n. 150/2011, che disciplina l'opposizione da espletarsi dinanzi al giudice ordinario, all'ingiunzione di pagamento delle entrate patrimoniali degli enti pubblici (cfr. CGT II grado del Molise n. 28/2025); in realtà, il comma 792 lett. A distingue le due ipotesi di avviso relativo a tributi e quello in caso di entrate patrimoniali, per cui il riferimento è irrilevante.

3. Un orientamento intermedio ritiene si debba indagare caso per caso, dovendosi distinguere, con riguardo al contenuto concreto della pretesa, fra il canone richiesto per la pubblicità e quello per la concessione di spazi ed aree. In questo senso, la CGT di secondo grado della Liguria (sent. n. 799/2024) afferma che *“L'intenzione legislativa non pare quella di istituire ex novo un tributo (o prestazione patrimoniale) quanto, piuttosto, di mutare denominazione fermi i precedenti presupposti, di fatto ripresi nel nuovo tessuto normativo”*, per cui il CUP *“in tema pubblicità si pone in netta continuità con la normativa che precedentemente disciplinava l'imposta in questione e la cui natura senza alcun dubbio era ed è tributaria. Tale assunto porta con sé l'affermazione della piena giurisdizione del giudice tributario dei ricorsi avverso i provvedimenti impositivi degli enti locali interessati, mentre alla giurisdizione del*

giudice ordinario spettano le controversie relative al canone per la concessione di spazi ed aree. Infatti, la formula utilizzata dal legislatore (canone “patrimoniale”), non ha alcun rilievo, al riguardo, occorrendo riscontrare in concreto e caso per caso se si sia o non in presenza di un tributo”.

Ovviamente, i precedenti di merito che attribuiscono la giurisdizione al Giudice tributario, muovono dalla giurisprudenza costituzionale elaborata sull' art. 2 del d.lgs. n. 546/1992 (oggi, art. 46 del TU della Giustizia tributaria), secondo cui *“Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati....Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni”.*

Si consideri, ad esempio, la sentenza Corte costituzionale n. 64/2008, che ha dichiarato illegittimo l'art. 2, comma 2, secondo periodo, del d.lgs. n. 546/1992, nella parte in cui assegnava alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), cui è negata la natura di tributo.

Per le stesse ragioni, ma a conclusioni opposte, con sentenza della Corte costituzionale n. 141/2009 è stata ritenuta non fondata analoga questione di legittimità con riferimento alle controversie attinenti al canone comunale per l'installazione di mezzi pubblicitari (CIMP), al quale è stata riconosciuta natura tributaria.

Allora, per stabilire se il CUP costituisca un tributo o una *“prestazione patrimoniale imposta”* ai sensi dell'art. 23 Cost., indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato, occorre interpretarne la disciplina sostanziale alla luce dei criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per qualificare come tributarie le entrate erariali, nel rispetto di una nozione unitaria di tributo.

In base a questi criteri, per poter ravvisare la natura di tributo, *“la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una (definitiva) decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese”* (cfr. Corte cost n. 304 del 2013).

Detto altrimenti, i criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale consistono:

- nella doverosità della prestazione;

- nella mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti;
- nel collegamento della prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante.

Tra le sentenze richiamate, particolarmente motivata è quella della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Pordenone n. 65/2022, che il giudice rimettente ha fatto – forse erroneamente - confluire nel primo dei tre orientamenti.

A ben vedere, nella fattispecie sottoposta all'esame della Corte Friulana, come di quella Vicentina, il presupposto per l'applicazione del canone era costituito, ai sensi dell'art. 1, comma 819, lett. B, l. 160/2019, dalla diffusione di messaggi pubblicitari; e tale prelievo sostituisce la ICP ed il CIMP, che hanno storicamente avuto natura tributaria.

In questa ipotesi, il regolamento comunale previsto dall'art. 1, comma 821, l. 160/2019, lett. A deve disciplinare le autorizzazioni all'installazione di impianti pubblicitari, confermando il regime da cui la Corte costituzionale (nella sentenza 141/2009) ha tratto argomento per escludere, proprio in tema di CIMP, alcun rapporto sinallagmatico fra l'esercizio della potestà comunale e lo svolgimento delle iniziative pubblicitarie da parte dei privati.

Questi sono questi titolari del relativo diritto, il cui esercizio è assoggettato al controllo preventivo dell'Amministrazione locale, che non costituisce una controprestazione rispetto al pagamento del canone, e che non costituisce nemmeno remunerazione dell'uso di beni collettivi o di servizi necessari per la gestione o funzionalità dell'impianto.

La ulteriore circostanza che il comma 819 sottopone a prelievo anche la diffusione di messaggi pubblicitari effettuata su beni privati laddove essi siano visibili da luogo pubblico o aperto al pubblico del territorio comunale esclude in radice qualsiasi corrispettività rispetto all'esercizio di una potestà amministrativa che comporti l'ampliamento della sfera giuridica del privato.

Oltre al requisito dell'assenza di corrispettività, in caso di diffusione pubblicitaria, sono agevolmente individuabili gli ulteriori requisiti elaborati dalla Corte costituzionale per potersi parlare di tributo.

La divulgazione di contenuti pubblicitari è diretta a promuovere la domanda di beni o servizi nell'ambito dello svolgimento di un'attività imprenditoriale, della quale costituisce un indispensabile fattore propulsivo; ragion per cui l'esercizio della potestà impositiva si correla alla manifestazione di una capacità contributiva derivante dai potenziali vantaggi economici

dell'iniziativa promozionale, sia per coloro che la svolgono, sia per coloro che ne beneficiano sotto il profilo della promozione dell'immagine, trovando copertura costituzionale nell'art. 53.

Per questo motivo, l'ente locale ha la facoltà (comma 835) di modulare il canone in relazione alla superficie complessiva del mezzo pubblicitario.

E sussiste anche l'ultimo requisito, vale a dire il collegamento dell'entrata alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante, tant'è che la diretta connessione fra il CUP e la politica di bilancio emerge dall'art. 1, comma 817, l. 160/2019, in forza del quale il canone è disciplinato dagli enti in modo da assicurare un gettito pari a quello conseguito dai canoni e dai tributi sostituiti.

In altre parole, il canone con presupposto di diffusione pubblicitaria - esattamente come i tributi sulla pubblicità 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.

Pertanto, sembra piuttosto agevole, ribadire la natura di tributo ed attribuire la giurisdizione al Giudice tributario.

Diversamente, al canone dovuto per le occupazioni di aree demaniali od appartenenti al patrimonio indisponibile (ora disciplinato dalla lettera A), tradizionalmente viene negata la natura di tributo, in quanto riconducibile ad un regime concessorio implicante il nesso di corrispettività fra uso (occupazione) del suolo pubblico ed assolvimento di una prestazione pecuniaria posta a carico dell'utilizzatore.

La sentenza TAR Lombardia-Brescia n. 576/2023 (inserita dall'ordinanza di rinvio nel primo dei descritti orientamenti), sembra aderire al secondo degli orientamenti nella parte in cui osserva che, nel caso di occupazione di beni pubblici materiali (suolo o sottosuolo) con una maggiore consumazione della loro utilità rispetto alla collettività, l'individuazione di un rapporto sinallagmatico è immediata.

In caso di diffusione di messaggi pubblicitari, il bene pubblico di cui viene autorizzato un uso particolare è meno facilmente individuabile, in quanto ha carattere immateriale, ma (secondo il giudice amministrativo) può essere fatto coincidere con il paesaggio urbano; bene comune nella disponibilità dell'ente pubblico, dotato di potenzialità commerciali, che verrebbe concesso in uso dietro corrispettivo.

Non venendo coinvolta la capacità di produrre reddito e non venendo introdotte presunzioni sul volume d'affari (neppure per la pubblicità effettuata all'esterno di veicoli o per le fattispecie residuali) si tratterebbe di corrispettivi e non di tributi.

La sentenza TAR Lazio n. 3248/2022, inserita dall'ordinanza di rinvio nel secondo degli orientamenti descritti, non prende espressamente posizione ma, evocando l'introduzione di una prestazione patrimoniale imposta che sostituisce tutte le precedenti forme di imposizione, pare doversi ascrivere al primo degli orientamenti.

In diverse pronunce riguardanti il CUP, il Giudice ordinario è entrato nel merito senza interrogarsi sulla giurisdizione, implicitamente riconoscendola (v., ad esempio, Trib. Bari, sent. n. 198/2022).

Ed il Consiglio di Stato, con sent. n. 5632/2024, intervenendo sulla questione relativa alla astratta qualificazione del CUP, non ha preso espressamente posizione, poiché l'appello è stata ritenuto infondato sia attribuendovi natura patrimoniale, sia natura tributaria.

4. Una possibile soluzione

Dall'accennata ricostruzione, si evince come sia particolarmente difficoltoso sinanche solo incasellare correttamente le pronunce nell'uno o nell'altro dei tre orientamenti.

In attesa della decisione della Suprema Corte, al fine di fornire una possibile risposta alla questione occorre muovere dalla normativa istitutiva del Canone Unico Patrimoniale.

A mio avviso, non è condivisibile l'orientamento che dichiara la natura patrimoniale e corrispettiva del CUP, valorizzando il *nomen iuris* utilizzato, attribuendo al Giudice ordinario la giurisdizione e dirimere le relative controversie.

Ciò in quanto esso contrasta in maniera insuperabile con le osservazioni sopra riportate, che dimostrano come quantomeno con riferimento al canone patrimoniale dovuto in caso di diffusione di messaggi pubblicitari non possa essere negata la giurisdizione del G.T.

In realtà, non sembra condivisibile nemmeno l'orientamento allo stato più diffuso nella giurisprudenza tributaria di merito (ossia, quello intermedio), che riconosce natura tributaria alla componente relativa alla diffusione di messaggi pubblicitari e natura patrimoniale-corrispettiva a quella concernente la concessione o occupazione di spazi ed aree pubbliche.

Effettivamente, questa ricostruzione è, da un lato, ben argomentata; dall'altro, suggestiva, in quanto offre una soluzione soddisfacente e coerente con gli istituti sostituiti dal nuovo canone patrimoniale.

Tuttavia, l'orientamento intermedio confligge con la volontà legislativa che, in una prospettiva di semplificazione, ha voluto unificare in via generalizzata in un unico canone (di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria) i vari canoni, imposte e tasse vigenti, sebbene aventi presupposti distinti e facenti capo a diversi enti.

La sostituzione, come disciplinata dal Legislatore, non implica una vera e propria innovazione della natura giuridica dell'entrata, ma solo una unificazione della sua disciplina.

Il che emerge dal dato testuale (*"A decorrere dal 2021 il CUP ...sostituisce...."*) e dalla Relazione illustrativa della l. n. 160/2019, ove è precisata la finalità di *"...riunire in una sola forma di prelievo le entrate relative all'occupazione di aree pubbliche e la diffusione di messaggi pubblicitari"*.

Nella stessa direzione ci porta il dato sostanziale, visto che, ex art. 1, comma 820, in caso di occupazione delle aree pubbliche a scopo di diffusione pubblicitaria, viene esclusa l'applicazione del canone per l'occupazione di aree pubbliche di cui alla lettera A.

In altri termini, il nuovo canone patrimoniale deve ritenersi unico visto che i due presupposti *sub* lett. A e lett. B sono alternativi, riferendosi a due fattispecie differenti, ma quando concorrono entrambi prevale l'applicazione del canone dovuto per la diffusione dei messaggi pubblicitari.

Calando questi principi al caso sottoposto innanzi alla Corte Vicentina, come anche a buona parte delle sentenze delle Corti di giustizia tributarie richiamate, va sottolineato come l'atto impugnato (avviso di accertamento esecutivo) aveva ad oggetto esposizioni rilevate nel territorio comunale imponibili in quanto dotate di valenza pubblicitaria.

Trattasi, quindi, del "canone patrimoniale" dovuto per la diffusione dei messaggi pubblicitari che ha sostituito l'imposta comunale sulla pubblicità, mantenendone i presupposti imponibili, i soggetti passivi d'imposta e l'Ente, titolare del potere impositivo.

E poiché la l. n. 160/2019 non ha creato un nuovo tipo di entrata, per la parte pubblicitaria, permane certamente la natura di tributo.

Presupposti di recente ribaditi dalle Sezioni Unite proprio con riferimento ad una controversia relativa al canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (ord. n. 34495 del 2024), nonché dalla Corte costituzionale (da ultimo, v. sent. n. 124 del 2025).

A questo punto, però, occorre estendere l'indagine al fine di verificare se anche nelle controversie sul CUP dovuto per l'occupazione di suolo pubblico sussista la giurisdizione del giudice tributario, al fine di confutare il cd orientamento intermedio.

Il problema si pone perché, effettivamente, la tassa per l'occupazione di aree pubbliche (TOSAP) ed il canone di concessione per il suolo oggetto di occupazione (COSAP) avevano natura e presupposti impositivi differenti: la prima era un tributo che trovava giustificazione nell'espressione di capacità contributiva rappresentata dal godimento di tipo esclusivo o speciale di spazi ed aree altrimenti compresi nel sistema di viabilità pubblica; mentre il secondo costituiva corrispettivo di una concessione, reale o presunta, dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici per l'occupazione di suolo pubblico.

Del resto, l'art. 63 d.lgs. n. 446/1997 attribuiva ai Comuni la facoltà di istituire un canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP) in sostituzione della TOSAP. Quindi, mentre il COSAP era una facoltà discrezionale dell'ente, il CUP è una prestazione patrimoniale imposta dalla legge.

Nel rispondere all'interrogativo, occorre però valorizzare la considerazione che, per effetto della l. n. 160/2019, non esistono più due regimi paralleli (tributario/patrimoniale), ma una disciplina unica e obbligatoria per tutti gli enti locali.

Il mutamento normativo ha determinato la scomparsa del sistema duale TOSAP/COSAP e l'istituzione di un'unica entrata a carattere 'impositivo', sottraendo rilevanza al precedente orientamento giurisprudenziale.

Pertanto, il CUP per l'occupazione del suolo pubblico si pone in continuità sostanziale con la TOSAP, che era pacificamente un tributo locale.

Di conseguenza, la giurisprudenza che qualificava il COSAP come corrispettivo patrimoniale è destinata a perdere rilievo.

La struttura "bifasica" (*ramo suolo e ramo pubblicità*) del CUP è incompatibile con la lettera della legge istitutiva e con la *ratio* unificatrice che ne costituisce il fondamento.

Il carattere unitario del CUP emerge anche dalla struttura del gettito: il comma 817 impone agli enti locali di assicurare *“un gettito pari a quello conseguito dai canoni e dai tributi che sono sostituiti”*;

Il che presuppone un meccanismo impositivo unico e coordinato, non un insieme di entrate eterogenee.

Laddove il Legislatore avesse voluto mantenere la distinzione concettuale tra canoni e imposte, non avrebbe previsto un vincolo di gettito complessivo, bensì l'autonoma determinazione dei singoli introiti.

Va, quindi, osservato che la giurisprudenza in materia di COSAP non può essere utilizzata per qualificare il CUP, la cui disciplina è, peraltro, inserita nella legge di bilancio (L. 160/2019), all'interno di una parte dedicata ai tributi locali.

Pertanto, essendo il CUP un istituto unitario, non può avere due nature giuridiche differenti a seconda del suo presupposto concreto, con la conseguenza che se la componente pubblicitaria (che deriva direttamente da un'imposta) è tributaria, anche quella per l'occupazione dovrà esserlo.

Da un punto di vista di mera opportunità, va poi osservato come la tesi intermedia conduca a un sistema imprevedibile, in cui la stessa prestazione economica potrebbe mutare natura a seconda della finalità specifica dell'atto amministrativo o del bene coinvolto.

5. Conclusioni

Tirando le fila del discorso, sebbene meno diffuso, appare preferibile l'orientamento secondo cui la giurisdizione tributaria vada sempre riconosciuta, anche nelle controversie aventi ad oggetto la debenza del CUP per l'occupazione del suolo pubblico, poiché:

- l'unitarietà del sistema introdotto dalla l. 160/2019 esclude una diversa qualificazione a seconda del presupposto;
- il canone costituisce una prestazione patrimoniale imposta e non un corrispettivo contrattuale;
- è sostitutivo della TOSAP, con cui condivide la natura di tributo locale;
- l'art. 2 d.lgs. n. 546/1992 attribuisce al giudice tributario la cognizione di tutte le controversie concernenti i tributi comunali, tra i quali il CUP deve rientrare.

Ne consegue che, pur in ipotesi di occupazione di suolo pubblico priva di profili pubblicitari, il CUP mantiene natura tributaria e le relative controversie appartengono alla giurisdizione delle Corti di giustizia tributaria, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992, in quanto aventi ad oggetto una prestazione patrimoniale imposta, riconducibile alla potestà impositiva dell'ente locale.

Con l'auspicio che possano emergere ulteriori spunti nel confronto odierno e ringraziandovi per l'attenzione, non ci resta che attendere il verdetto delle Sezioni Unite ³.

dott. Roberto De Matteis

³ Si rappresenta che nelle more del deposito della presente relazione, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ha depositato la sentenza n. 12225 del 01.5.2026 in cui è stato enunciato il seguente principio di diritto: *“Il canone unico patrimoniale di cui all'art. 1, commi 816-847, della legge n. 160 del 2019, ha, in ogni caso, natura tributaria”*.