

Cass. civ. Sez. V 4 gennaio 2005, n. 110

Alla società A.P. ITALIA srl veniva notificato avviso di accertamento nn. 1377-5817-2640 dell'anno 1996 per l'imposta di pubblicità 1995 per l'impianto di m. 6x3 sito in via Settebagni, di cui all'autorizzazione n. 3927/87; avverso detto atto la società proponeva ricorso innanzi alla C.T.P. di Roma per assoluto difetto di motivazione; nonchè violazione e falsa applicazione del D. LGS. n. 507/1993 e della delibera consiliare comunale di Roma n. 284/1994 perchè nell'anno 1995, sull'impianto pubblicitario in questione non erano state effettuate esposizioni pubblicitarie che costituiscono il presupposto dell'imposta.

La C.T. di primo grado respingeva il ricorso, ritenendo che, trattandosi di impianto pubblicitario costituito da una stabile struttura era applicabile l'art. 12, comma terzo, D. LGS. n. 507/1993 come pubblicità annuale ed, in assenza di denuncia di cessazione entro il 31.12.1995 dell'autorizzazione n. 3927/87, sussisteva l'obbligo del pagamento dell'imposta, imposta commisurata alla superficie su base annuale.

Su gravame della società, la C.T.R. del Lazio confermava la sentenza di primo grado, ritenendo che "l'atto impugnato conteneva tutte le indicazioni necessarie per dar conto della pretesa fiscale" e senza tener in alcun conto dei motivi d'impugnazione con i quali si deduceva il difetto assoluto di motivazione del provvedimento impugnato e dei fatti che era stato provato che mancava il presupposto dell'imposta per non essere stato mai installato l'impianto pubblicitario, non avendo raggiunto un accordo con il proprietario del terreno, come da dichiarazione resa dallo stesso, tant'è che la società aveva inoltrato domanda del 2.3.1993 di spostamento dell'impianto pubblicitario su area pubblica, domanda rimasta senza risposta da parte del Comune e che la società, inoltre, con raccomandata n. 4630 del 28.10.1994 aveva chiesto il rimborso di quanto pagato per gli anni 1993 e 1994 per l'occupazione del suolo pubblico.

Avverso detta decisione la società A.P. ITALIA srl propone ricorso per cassazione sulla base di tre motivi, integrati da memoria.

Resiste con controricorso il comune di Roma.

Motivi della decisione

Con il primo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 3 [l. n. 241/1990](#) e del D. LGS. n. 507/1993, nonchè insufficiente e contraddittoria motivazione. Con la presente doglianza la società sostiene che l'avviso di accertamento è privo di motivazione la cui precipua funzione è quella di consentire al contribuente di sindacarne la legittimità e la congruità delle ragioni che giustificano l'emanazione dello stesso atto; lamenta, inoltre, che la sentenza impugnata abbia disatteso completamente tale motivo, ritenendo erroneamente che la sola esistenza dell'impianto pubblicitario costituirebbe presupposto dell'imposta.

Con la seconda censura si lamenta la violazione e l'erronea applicazione degli artt. 5, 8 e 12 D. LGS. n. 507/1993 e dell'art. 5 della delibera consiliare del comune di Roma in relazione [all'art. 5 Cost.](#); nonchè contraddittorietà e illogicità della motivazione per non avere la sentenza impugnata tenuto in alcun conto il fatto che il presupposto per l'applicazione dell'imposta non si era realizzato, in primo luogo, per non essere più esistente l'impianto pubblicitario nell'anno 1995, inesistenza documentalmente provata e mai contestata, ed, in secondo luogo, per non essere stato nemmeno diffuso alcun messaggio pubblicitario, per cui anche per tale ulteriore ragione non si era realizzato il presupposto per l'applicazione dell'imposta previsto dagli articoli sopracitati.

Con l'ultimo motivo si denuncia, in via subordinata, l'illegittimità costituzionale dell'art. 12 D. LGS. n. 507/1993 in riferimento [all'artt. 3, 41 e 53 Cost.](#) nel caso in cui detta norma sia interpretata nel senso che l'imposta di pubblicità annuale sia comunque dovuta, pur in assenza di una effettiva esposizione pubblicitaria e, quindi, senza che si sia realizzato il presupposto per l'applicazione dell'imposta.

Il primo motivo, oltre che infondato, è anche inammissibile per genericità; la sentenza infatti nella sua sinteticità afferma comunque che l'avviso di accertamento " contiene tutte le indicazioni necessarie per dar conto della pretesa fiscale". Il ricorrente, pertanto, avrebbe dovuto, rivolgersi contro la motivazione della sentenza impugnata, con argomentazioni idonee a conferire autosufficienza al ricorso per cassazione , mentre le doglianze sono dirette nei riguardi della motivazione dell'avviso di accertamento.

Orbene, il ricorrente che avesse voluto censurare in modo non generico la sentenza d'appello con riguardo all'insufficienza della sua motivazione, avrebbe dovuto specificare quali sono gli elementi dell'imposta che siano stati effettivamente indicati nell'avviso di accertamento, se e quali altri elementi avrebbero dovuto essere accertati dal Comune ed in che cosa abbia errato la C.T.R. nel ritenere che gli elementi desumibili dagli avvisi fossero sufficienti per la determinazione dell'imposta da parte del Comune.

Il secondo motivo, articolato in due doglianze, è anch'esso infondato.

Con la seconda censura, che si ritiene di dover esaminare in via prioritaria per ragioni logico sistematiche, la società sostiene che l'oggetto dell'imposta di pubblicità sarebbe costituito, ex art. 5 D. LGS. 15 novembre 1993, n. 507, dalla diffusione di messaggi pubblicitari e non dalla disponibilità di impianti pubblicitari.

La tesi è infondata, perchè è basata esclusivamente sulla lettera dell'art. 5, ed, in particolare, del suo primo comma, nel quale, dopo che il titolo preannuncia la disciplina del "Presupposto dell'imposta", cioè dell'oggetto del tributo, si afferma che "La diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazioni visive o acustiche, diverse da quelle assoggettate al diritto sulle pubbliche affissioni, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibili è soggetta all'imposta sulla pubblicità prevista nel presente decreto".

Certamente la lettura di sola tale norma può indurre in errore perchè se l'art. 5 [D.LGS. 15 novembre 1993, n. 507](#), è intitolato "Presupposto dell'imposta", il destinatario della norma potrebbe esser indotto a pensare che il regime dell'oggetto del tributo sia esaurito da quella disposizione. Tuttavia, al fine di individuare compiutamente la struttura del tributo con particolare riguardo al suo oggetto, non si possono ignorare le altre disposizioni dello stesso atto normativo.

Invero, se si tiene conto, anzitutto, dell'art. 1 D. LGS. 15 novembre 1993, n. 507, intitolato "Ambito di applicazione", si rileva che "La pubblicità esterna e le pubbliche affissioni sono soggette,

secondo le disposizioni degli articoli seguenti, rispettivamente ad una imposta ovvero ad un diritto a favore del comune nel cui territorio sono effettuate". Inoltre, l'espressione "ambito di applicazione" è soltanto uno dei modi (base imponibile, presupposto dell'imposta, oggetto dell'imposta) con i quali il legislatore usa designare l'oggetto del rapporto giuridico tributario, il quale, dunque, è dato, per quel che interessa la controversia in esame, anche dalle pubbliche affissioni. Se ne trae conferma sia dall'art. 3, terzo comma, in cui si demanda all'esercizio del potere regolamentare comunale di "determinare la tipologia e la quantità degli impianti pubblicitari" e "i criteri per la realizzazione del piano generale degli impianti", sia dall'art. 4., secondo comma, che si riferisce ancora agli impianti per pubbliche affissioni.

Dopo che i primi articoli del decreto legislativo in esame sono stati dedicati - tutti, tranne l'art. 2 che regola le specie del soggetto attivo del tributo attraverso la classificazione dei comuni - alla definizione dell'oggetto dell'imposta sulla pubblicità, l'art. 5 sopravviene per aggiungervi i messaggi acustici e visivi diversi da quelli realizzati per affissione, integrando così le specie dell'oggetto di imposta.

In sostanza dalle disposizioni normative contenute negli art. 1, 3, 4 e 5 D. LGS. cit., si deduce che l'oggetto del tributo è costituito dai comportamenti pubblicitari, visivi o acustici, realizzati per il tramite di affissione su appositi impianti o di altri mezzi, senza che il titolo di due di tali articoli - l'art. 1 e l'art. 5 -, che parlano rispettivamente di "ambito di applicazione" o di "presupposto dell'imposta", operino l'uno ad esclusione dell'altro (cfr. Cass. civ. sent. n. 6446 del 2004).

Nè può esser condivisa l'interpretazione data da parte ricorrente, secondo la quale, indipendentemente dal mezzo pubblicitario disponibile - impianto fisso, cui essa è interessata, o altro mezzo -, oggetto dell'imposta sarebbe non il "mezzo disponibile", ma il "mezzo effettivamente utilizzato", con la conseguenza che l'amministrazione comunale dovrebbe accertare se il mezzo da essa autorizzato sia stato realmente impiegato per la "diffusione dei messaggi pubblicitari".

Tale impostazione non può essere condivisa, perchè è ben vero che l'art. 5, primo comma, D. LGS. 15 novembre 1993, n. 507, afferma che "La diffusione di messaggi pubblicitari... è soggetta all'imposta ..." sulla pubblicità, ma si deve tener conto anche del fatto:

- che l'art. 5 è solo una norma integrativa dell'oggetto del tributo rispetto a quello della pubblicità tramite impianti di affissione, cui è interessata la ricorrente;

- che, quando l'art. 7, regola la quantità del contenuto dell'imposta, assume come parametro per la sua determinazione la "superficie minima della figura geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario indipendentemente dal numero dei messaggi in esso contenuti", e tra i numeri figura anche lo zero, che corrisponde alla mancata utilizzazione dell'impianto;

- che l'art. 8 D. LGS. 15 novembre 1993, n. 507, prescrive che nella dichiarazione del contribuente è riservato un ruolo rilevante alla superficie esposta del mezzo pubblicitario che si intende utilizzare (comma 2);

- che l'art. 6, primo comma, D. LGS. 15 novembre 1993, n. 507, prevede che "Soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicità ... è colui che dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso";

- che, infine, l'art. 12 si limita a disciplinare l'applicazione delle tariffe in relazione alle diverse fattispecie.

Se si tiene conto di tutte queste disposizioni normative, si deve ritenere che, nonostante la formula letteraria adottata dall'art. 5, primo comma, D. LGS. 15 novembre 1993, n. 507, oggetto del tributo è "il mezzo disponibile" e non "il mezzo disponibile effettivamente utilizzato per la diffusione di messaggi pubblicitari", e, tanto meno, perciò, che oggetto del tributo sia l'attività di diffusione di tali messaggi (cfr. sent. n. 6446 del 2004 citata).

Anche la censura concernente l'omessa pronuncia sul fatto che la società ricorrente aveva in grado di appello denunciato e prodotto documentazione in relazione alla inesistenza, per dismissione, dell'impianto fisso fin dal 1992 non può essere accolta. Ed, infatti come è dato rilevare dalla parte narrativa del ricorso detta doglianza è stata introdotta per la prima volta in grado di appello, pertanto, giustamente il giudice del gravame non l'ha presa in considerazione e ove lo avesse fatto, avrebbe dovuto dichiararla inammissibile, ai sensi degli [artt. 345 c.p.c.](#) e 57 D. LGS. n. 546/1992.

Comunque, trattasi di questione concernente un accertamento di fatto insindacabile in sede di legittimità. Peraltro, come è principio consolidato di questa Corte e questo Collegio non ravvisa motivi per discostarsene, "Il ricorso per cassazione, proposto sulla base della denuncia di un errore in cui sarebbe incorso il giudice del gravame di merito per avere ignorato il contenuto di un documento acquisito agli atti del processo e menzionato dalle parti, è inammissibile, non corrispondendo un errore di tal genere ad alcuno dei motivi per i quali [l'art. 360 cod. proc. civ.](#) consenta tale tipo d'impugnazione;

peraltro, detto errore può essere eventualmente dedotto a fondamento del diverso rimedio previsto [dall'art. 395 cod. proc. civ.](#)" (v., ex multis, Cass. civ. sent. n. 6758 del 2001).

Infine, la questione di illegittimità costituzionale, proposta con il terzo motivo, deve essere dichiarata infondata.

Non sussiste infatti alcuna violazione delle norme costituzionali invocate non essendo la disposizione prevista dall'art. 12 D. LGS. n. 507/1993 affetta da irragionevolezza ([art. 3 Cost.](#)), nè è contraria alla libera iniziativa economica ([art. 41 Cost.](#)), incentivando anzi il permanente utilizzo del mezzo soggetto ad imposizione, mentre ridurre l'oggetto d'imposta all'utilizzazione effettiva significherebbe incentivare la corsa all'accaparramento degli stessi con pregiudizio della libera concorrenza e del paesaggio; nè, infine la previsione dell'imposta legata alla semplice disponibilità del mezzo incide sulla capacità contributiva del contribuente ([art. 53 Cost.](#)), essendo espressamente prevista la possibilità annuale di recesso.

Tutto ciò premesso, dichiarata assorbita ogni altra censura, il ricorso deve essere respinto, si ritiene tuttavia che sussistono motivi di equità per la compensazione delle spese della presente fase di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 26 novembre 2004.

Depositato in Cancelleria il 4 gennaio 2005