

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAOLINI Giovanni - Presidente

Dott. CICALA Mario - rel. Consigliere

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - Consigliere

Dott. CHIARINI M. Margherita - Consigliere

Dott. MELONCELLI Achille - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI ROMA, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEL TEMPIO DI GIOVE 21, rappresentato e difeso dall'Avvocato ONOFRI LUIGI, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

ESOTAS S.R.L.;

- intimato -

e sul 2<sup>^</sup> ricorso n 14684/03 proposto da:

ESOTAS S.R.L., in persona dell'Amministratore Unico pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA CRESCENZIO 91, presso lo studio dell'Avvocato LAGOZINO NICOLA, che lo rappresenta, e difende unitamente all'Avvocato FRANCESCO TESAURO, giusta delega a margine;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

e contro

COMUNE DI ROMA, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEL TEMPIO DI GIOVE 21, rappresentato e difeso dall'Avvocato LUIGI ONOFRI, giusta delega a margine;

- controricorrente al ricorso incidentale -

avverso la sentenza n. 8/02 della Commissione Tributaria Regionale di ROMA, depositata il 15/03/02;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 02/07/07 dal Consigliere Dott. Mario CICALA;

udito per il ricorrente l'Avvocato CAPOTORTO (per delega Avv. MARTIS), che deposita procura speciale Notaio Dott. G. MAZZA all'Avv. Mauro MARTIS in ROMA IL 13.6.2007 in REP. 54066 e delega per la sostituzione in udienza e si riporta ai ricorsi ed ai precedenti;

udito per il resistente l'Avvocato TESAURO, che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. LECCISI Giampaolo, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e il rigetto del ricorso incidentale condizionato.

---

Fatto Diritto P.Q.M.

### Svolgimento del processo

Il Comune di Roma ricorre per cassazione deducendo un unico articolato motivo avverso la sentenza 8/01/02 depositata il 15 marzo 2002 con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio accoglieva l'appello della contribuente Esotas srl e per l'effetto dichiarava che l'imposta sulla pubblicità relativa ad impianti di proprietà della Esotas destinati ad affissione diretta doveva, per l'anno 1996, essere applicata con i criteri di cui al [D.Lgs. n. 507 del 1993](#), commi 1 e 2. Cioè che per i periodi di durata non superiore a tre mesi si applicava per ogni mese o frazione una tariffa pari ad un decimo di quella prevista nel comma 1 e rapportata ad anno.

La soc. Esotas resiste con controricorso e due motivi di ricorso incidentale (relativi alla motivazione dell'avviso di accertamento ed alle sanzioni), cui il Comune replica con controricorso al ricorso incidentale. La soc. Esotas ha depositato memoria ed ulteriore memoria integrativa.

## Motivi della decisione

Con l'unico motivo del ricorso principale il Comune di Roma censura la sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 12 e 9; dell'art. 8 del regolamento comunale approvato con Delib. consiliare n. 289 del 1994; della L. 23 dicembre 2008, n. 388, art. 145, comma 56,; delle Delib. comunali nn. 42 del 25 gennaio 2001 e Delib. 25 del 14 marzo 2001.

Sostiene che - tenuto conto della ratio legis riferibile alle particolari caratteristiche della pubblicità su impianti fissi, delle indicazioni ricavabili dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 9, comma 1 - la tassa sulla pubblicità effettuata, anche per conto altrui, mediante affissioni dirette debba calcolarsi in base ad anno, giacchè lo stesso D.Lgs., art. 12, comma 3, recante la disciplina di tale forma di pubblicità, faceva esclusivo richiamo, nella formulazione vigente all'epoca cui si riferisce il rapporto tributario in questione, al primo comma dello stesso articolo, non anche al secondo comma, contenente le disposizioni relative al calcolo della tassa per altre fattispecie pubblicitarie aventi durata non superiore a tre mesi.

D'altra parte, secondo il ricorrente principale, tale interpretazione sarebbe confermata proprio dalla modifica espressamente introdotta con la L. n. 388 del 2000, art. 145, comma 56, (che ha inserito il richiamo, prima mancante, al comma 2); a questa norma, non avente natura interpretativa, ma innovativa, non si potrebbe attribuire, peraltro, efficacia retroattiva.

La censura è fondata ed il ricorso deve essere accolto. L'imposta per le affissioni dirette, eseguite da privati su impianti a loro disposizione, si calcola in relazione alla superficie dell'impianto (D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 7: testo cui si riferiscono anche le norme di seguito citate), secondo il criterio "vuoto per pieno", ed alla classe di appartenenza del comune (art. 12, comma 1). La base temporale di calcolo, per le affissioni dirette, è l'anno solare (art. 9, comma 1); per altre particolari forme di pubblicità, sono previsti periodi unitari di calcolo dell'imposta inferiori all'anno (art. 9, comma 1, u.p., e art. 12, comma 2); presuntivamente (in caso di omessa dichiarazione), l'obbligo tributario decorre dal 1 gennaio;

dal primo giorno del mese, nei casi in cui l'unità temporale di calcolo dell'imposta è inferiore all'anno (art. 8, comma 4).

All'epoca cui si riferisce il rapporto d'imposta dedotto in lite, la pubblicità effettuata mediante "affissioni dirette" - distinta dalle altre forme, cui si riferiscono gli art. 12, comma 1 (pubblicità ordinaria), 13, 14, 15 (pubblicità

speciali) - scontava l'imposta calcolata per metro quadro di superficie dell'impianto pubblicitario (art. 12, commi 1, e 7, art. 1) e per anno solare, giacchè l'art. 12, comma 3, che la regolava, faceva riferimento solo al precedente comma 1.

In proposito, sono ingiustificate le perplessità suggerite al giudice a quo dall'art. 9, per cui l'imposta deve essere corrisposta in unica soluzione, se la pubblicità si riferisce a periodi inferiori all'anno solare. Infatti, tale norma - che non disciplina affatto le modalità di calcolo, bensì quelle di corresponsione del tributo - si riferisce alle diverse fattispecie pubblicitarie contemplate dal comma 1, per alcune delle quali (ma non, all'epoca, per le affissioni dirette) il periodo d'imposta è effettivamente inferiore all'anno solare (ad es., tipologie pubblicitarie previste dagli artt. 12, comma 1, e art. 14).

La modifica del citato art. 12, comma 3, introdotta dalla [L. 23 dicembre 2000, n. 388](#), art. 145, comma 56, in virtù della quale è fatto riferimento, per le affissioni dirette, anche al comma 2 - originariamente riferibile alle sole esposizioni pubblicitarie diverse dalle affissioni dirette, di durata non superiore a tre mesi - non è applicabile al caso di specie *ratione temporis*, trattandosi chiaramente di norma innovativa, non avente efficacia retroattiva in quanto modifica il precedente sistema di calcolo dell'imposta in questione, introducendo appunto il richiamo, prima inesistente, anche al dell'art. 12, comma 2.

In merito, il collegio condivide la precedente giurisprudenza (Cass. nn. 14637/2007, 1915/2007, 552/2007), osservando inoltre che la diversa conclusione, di retroattività della suddetta norma novellatrice, non è giuridicamente ammissibile, sia per mancanza di esplicite indicazioni testuali in tal senso sia perchè, dato il carattere eccezionale dell'efficacia retroattiva, essa non può essere supposta come implicita dall'interprete, se la lettera è compatibile con la normale attitudine della legge a disporre esclusivamente per il futuro; dovendo, in tal caso, l'interpretazione essere orientata al rispetto del principio generale della irretroattività, enunciato nell'articolo 11 delle disposizioni sulla legge in generale (Cass. n. 15652/2004) La censura in esame, secondo cui l'imposta doveva essere sempre calcolata - prima della suddetta modifica legislativa - in base a tariffa forfetaria annuale e mai su base mensile, ancorchè la durata effettiva dell'esposizione fosse stata inferiore al trimestre, è dunque fondata.

In merito si osserva, in primo luogo, che non può darsi ingresso a criteri ermeneutici succedanei - come quelli di carattere storico-sistematico utilizzati dalla Commissione Regionale, o desumibili dall'esame degli atti parlamentari ed amministrativi, o che fanno leva su presunte imperfezioni della formulazione normativa - dal momento che la *voluntas legis* emerge chiaramente dai primi tre commi dell'art. 12: l'ultimo dei quali si riferisce ad una forma di pubblicità, effettuata mediante affissioni dirette, evidentemente diversa, e sempre distinta nel testo, dalle altre forme, cui si riferiscono le precedenti disposizioni.

In secondo luogo, la caratterizzazione dell'imposta come tassa sul mero possesso dell'impianto (Cass. nn. 552/2007, 6446/2004) - desumibile agevolmente dalle disposizioni per cui l'imposta si determina in base alla superficie del contenitore del messaggio, non del messaggio stesso (artt. 7 e 12, comma 1, in conformità alla Legge Delega, 23 ottobre 1992, n. 421, art. 4, comma 4, lett. a, per cui l'imposta deve avere come parametro "il mezzo pubblicitario utilizzato, secondo la sua natura, le sue dimensioni e la sua ubicazione") è corroborata, innanzitutto, dall'individuazione del soggetto passivo dell'imposta che è, in via principale (art. 6), colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo pubblicitario (C. Così, sent. n. 557/ 2000; Cass. n. 1916/ 2007), non colui che produce o vende la merce ovvero offre i servizi pubblicizzati; e, inoltre, dal fatto che, in nessun caso, l'imposta è commisurata all'effettiva durata dell'esposizione pubblicitaria, ma sempre - anche nelle ipotesi diverse dall'affissione diretta - ad un periodo fisso di riferimento (mese, trimestre, anno o altro); sicchè nessuna inferenza esercita il dato ontologico del periodo di riferimento del tributo, sulla pretesa valenza discriminatoria della norma che indicava nell'anno solare il criterio impositivo temporale per l'affissione diretta; nè sulla pretesa inutilità di quella (art. 8) che impone anche al gestore d'impianti pubblicitari l'obbligo della dichiarazione preventiva, posto che una corretta lettura di essa (comma 3) esclude tale necessità per gli anni successivi, in mancanza di variazioni.

Nessun argomento contrario alla tesi accolta potrebbe trarsi, infine, dalla norma (art. 16) che prevede riduzione dell'imposta per determinate pubblicità - riduzione di cui, in teoria, il gestore d'impianto fisso, soggetto comunque a tributo annuo, non si avvantaggerebbe - dovendo ammettersi che la norma agevolativa non impone al gestore medesimo di ridurre le proprie tariffe - con diminuzione conseguente della capacità contributiva - a prò' dell'utente favorito. L'interpretazione accolta, del resto, è indirettamente confermata, per il periodo in esame, proprio dalla positiva modifica all'art. 12, comma 3, successivamente introdotta;

la quale, non avendo efficacia retroattiva, e quindi disponendo solo per il futuro, lascia impregiudicato il sistema di calcolo dell'imposta nel periodo che qui interessa, con riferimento all'anno solare.

Sullo stesso argomento, devesi dichiarare manifestamente infondata l'eccezione, sollevata in memoria dalla ricorrente incidentale, d'incostituzionalità dell'art. 12, comma 3, se interpretato nel senso sopra accolto, per preteso contrasto coi principi di uguaglianza e di capacità contributiva, fissati dagli [artt. 3 e 53 Cost.](#)

Invero il pagamento in ragione d'anno, a prescindere dall'effettiva utilizzazione dell'impianto - e quindi la caratterizzazione dell'imposta come tassa sul "mero possesso dell'impianto" - non appare, di per sè, lesiva del parametro costituzionale di uguaglianza:

sia perchè, incidendo l'imposta, nel caso delle affissioni dirette, sugli appositi impianti di cui il gestore ha la disponibilità, non si può istituire un paragone con

le altre forme di pubblicità, che da tali impianti prescindono; sia perchè non sembra affatto arbitraria la distinzione, quanto al periodo (annuale o infrannuale) di riferimento dell'imposta, fra mezzi pubblicitari (insegne, cartelli, locandine, ecc.), apposti su superfici non specificamente e non definitivamente destinate alla pubblicità, elencati nell'art. 12, comma 1, ed altri mezzi, consistenti in apposite strutture (impianti pubblicitari) predisposte per l'affissione diretta, esercitata in forma professionale, contemplati dal comma 3. Neppure il principio di capacità contributiva risulta minimamente leso dalla norma in questione, dovendosi ravvisare l'oggetto dell'imposta nella pura e semplice disponibilità del mezzo pubblicitario fisso e nella relativa potenzialità di uso, dal momento che l'imposizione fiscale è giustificata, in questo come in altri casi (cfr. C. Cosi, sent. n. 284/2002), dal possesso di determinati beni, attraverso i quali il legislatore ravvisa, nella sua discrezionalità, una manifestazione di capacità contributiva, anche a prescindere dal loro effettivo sfruttamento.

Col primo motivo del ricorso incidentale condizionato, la società contribuente censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 9 e 12 (e art. 10), [D.Lgs. n. 507 del 1993](#), e difetto di motivazione, in ordine all'illegittima emissione, da parte del comune di Roma, di avvisi di accertamento anzichè "in rettifica", non motivati e supponenti erroneamente l'omessa dichiarazione relativa all'imposta di pubblicità da parte di essa contribuente; in ordine, altresì, all'arbitraria suddivisione in rate del tributo, senza che tale modalità di pagamento fosse stata scelta e chiesta da essa obbligata.

Specifica la ricorrente di avere già lamentato in appello: il difetto di motivazione degli avvisi, emessi "sulla base dell'erroneo presupposto che l'esponente non avesse presentato le dichiarazioni";

l'illegittima suddivisione in rate del tributo, allorchè tale modalità di esecuzione dell'obbligazione tributaria, non richiesta nel caso di specie, è rimessa dalla Legge (art. 9, comma 4) alla scelta del contribuente.

Il motivo di censura in esame deve essere rigettato, per le ragioni seguenti. La Commissione Regionale ha ritenuto gli avvisi di accertamento "del tutto conformi al disposto legislativo" sotto il profilo della loro regolarità formale, non avendo ravvisato alcun elemento testuale favorevole alle suesposte tesi dell'appellante.

In effetti, a mente dell'art. 10, comma 1, "il comune ... procede a rettifica o ad accertamento d'ufficio", a seconda che una dichiarazione (ritenuta infedele) sia stata presentata ovvero che non sia stata presentata affatto.

Tanto premesso, si rileva sia la mancata esposizione di un apprezzabile interesse alla domanda - posto che la diversa intitolazione dell'avviso di accertamento, "in rettifica" di dichiarazione infedele, o "d'ufficio", in caso di mancanza della dichiarazione, normalmente non incide sul requisito della motivazione, soddisfatto dall'indicazione degli impianti e del periodo cui

l'accertamento si riferisce - sia il difetto di autosufficienza del ricorso, dal quale non si ricavano gli estremi ed il contenuto delle dichiarazioni che la contribuente afferma di avere presentato: circostanza contrastata dal comune nel controricorso al ricorso incidentale, ove si dichiara che "gli avvisi traggono origine da verbali dei Vigili Urbani che hanno accertato l'assenza di concessione per gli impianti pubblicitari di cui trattasi, come è specificato negli avvisi stessi, ove si richiamano i numeri dei predetti verbali".

Analogo rilievo di difetto d'interesse riguarda la suddivisione in rate del tributo accertato, predisposta dal comune senza richiesta di parte. Trattandosi, infatti, di termini (di scadenza delle rate) disposti a favore del debitore ([art. 1184 c.c.](#)), nulla vieterebbe il pagamento in unica soluzione.

Col secondo motivo la ricorrente incidentale chiede che, in applicazione del [D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, art. 12, comma 1, lett. a\)](#) - norma novellatrice del [D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 23, comma 2](#), che avrebbe abolito, a decorrere dal 10.4.1998, le sanzioni per omesso o tardivo pagamento e conservato solo quelle per omessa o infedele dichiarazione - sia riconosciuta, in omaggio al principio di legalità e di applicazione della norma più favorevole al contribuente ([D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3](#)), la non debenza della sanzione irrogata; o - in subordine, ed in funzione dello stesso principio di legalità - che la sanzione sia determinata nella misura inferiore risultante dalla continuazione o dal concorso delle violazioni, a termini del [D.Lgs. ult. cit., art. 12](#).

La sentenza impugnata da atto, in parte narrativa, che la società appellante aveva lamentato, fra l'altro, "violazione del [D.Lgs. n. 472 del 1987](#) nella determinazione delle sanzioni".

La questione relativa alle sanzioni - da esaminare alla luce del novellato [D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 23](#), o, comunque, dei criteri di legalità e di favore per il contribuente introdotti dal [D.Lgs. n. 472 del 1997](#), citato [art. 3](#), *jus superveniens* entrato in vigore il 1 aprile 1998 - non è tuttavia affrontata nella motivazione della sentenza stessa, il cui dispositivo si limita a dichiarare che l'imposta deve essere rideterminata in base al criterio temporale ritenuto valido dal giudicante a quo, "con le relative sanzioni".

La censura contenuta in questo motivo di ricorso è fondata, e la sentenza impugnata deve essere cassata sul punto, poichè le norme supervenientes citate, incidenti sull'an e sul quantum di una sanzione tributaria, sono applicabili anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, e quindi anche in sede di legittimità ([Cass. nn. 10599/2002, 12865/2001](#)), dal momento che il provvedimento irrogativo impugnato non può qualificarsi definitivo ([Cass. n. 4408/2001](#)), essendo sottintesa nella sentenza soggetta a sindacato di questo giudice di legittimità l'applicazione della norma sanzionatoria abrogata.

D'altra parte, sia il [D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 25, comma 2](#), per quanto riguarda le sanzioni, sia la [L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 171](#), per quanto concerne gli interessi, rendono espressamente applicabili le nuove

disposizioni - in particolare, per quanto interessa, quelle introduttive del principio di legalità e di favore per il contribuente - ai processi in corso.

In conclusione, e per tutte le ragioni esposte, il ricorso principale deve essere accolto; del ricorso incidentale condizionato, riunito al primo, deve essere rigettato il primo motivo ed accolto il secondo;

la sentenza impugnata deve essere quindi cassata in relazione all'accoglimento, e la causa deve essere rinviata ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che giudicherà uniformandosi ai principi di diritto formulati ut supra, e vorrà regolare fra le parti l'onere delle spese di questo giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte, riuniti i ricorsi, accoglie il ricorso principale, rigetta il primo motivo di ricorso incidentale, accoglie il secondo motivo di ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia la controversia ad altra sezione della Commissione Tributaria geo Regionale del Lazio che deciderà anche per le spese del presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della sezione tributaria, il 2 luglio 2007.

Depositato in Cancelleria il 5 ottobre 2007