

Presidente Dr. Gennaro L'Abbate - Relatore dr. Michele Gurrado

Intitolazione

Imposta sulla Pubblicità e sui diritti di affissione. Sanzioni sono dovute anche in caso ravvedimento.

Massima

L'assorbimento della la sanzione per omesso versamento da quella per omessa dichiarazione (art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, come sostituito dal D. Lgs. n. 203 del 5.6.998) in caso di *ravvedimento*, non ricomprende l'imposta sulla pubblicità e sui diritti delle pubbliche affissioni

Fatto

- Con avviso di accertamento/rettifica d'ufficio, il Comune di B. accertava a carico della l'imposta di pubblicità per impianti su suolo pubblico e messaggi pubblicitari per complessive £.8.547.088 (€.4.414,20), compresi sanzioni ed interessi, al netto dell'acconto di £.4.758.000 (€. 2.457,52)

- La..... proponeva ricorso, assumendo di aver prodotto la dichiarazione per l'anno 1998 e di aver effettuato i relativi versamenti dei tributi dovuti, deduceva quindi l'illegittimità e l'infondatezza della pretesa fiscale per:
 - a) difetto di motivazione in violazione dell'art. 10, commi 1 e 2, del D.Lgs. n.507/1993;
 - b) erronea determinazione della tassa in violazione dell'art. 42, comma 4, D.Lgs. n. 507/93;
 - c) erronea irrogazione delle sanzioni in violazione degli artt. 3, 16 e 17, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997 e dell'art. 12, comma 1, lettere A) e C) del D. Lgs. n. 473/1997.Chiedeva l'annullamento dell'accertamento, con rifusione delle spese di giudizio.
A sostegno dei motivi del gravame produceva fotocopia della dichiarazione del 30.3.1998 per l'esposizione pubblicitaria anno 1998 e dei bollettini di c/c postale per il versamento dell'imposta in quattro rate per complessive £. 5.950.000.

- Il Comune di B. il 20.3.2000 controdeduceva ed il 18.4.2000 depositava note difensive confermando la legittimità del proprio operato; allegava:
 - ◆ verbali di illecito amministrativo n. 67/97 del 17.3.1997 e n. 143/97 del 5.12.1997,
 - ◆ tabulati riepilogativi delle somme dovute a titolo di tassa, canone, interessi e sanzioni.

➤ La C.T.P. il 30.10.2003 rigettava il ricorso; compensava comunque le spese.

In motivazione osservava che non sussisteva:

- ◆ Il lamentato difetto della motivazione in quanto dall'avviso di accertamento / rettifica d'ufficio, dalle controdeduzioni e dall'allegato elenco su tabulato, risultavano chiaramente indicati gli elementi che concorrevano ad individuare il presupposto soggettivo ed oggettivo del rapporto tributario ai sensi dell'art.10, comma 2, del D.Lgs. n.507/1993, per cui la ricorrente aveva avuto piena acquisizione dell'iter logico giuridico seguito dal Comune di Bari;
- ◆ la violazione dell' art. 42. comma 4, del D.Lgs. n. 507/93 per l'erroneo criterio di applicazione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche su cartelloni o su cartelli pubblicitari in quanto il Comune affermava che nell'avviso di accertamento l'importo dovuto non era a titolo di TOSAP, ma a titolo di canone di locazione per l'installazione dell'impianto, in aggiunta all'imposta di pubblicità e né era stato dimostrato il contrario;
- ◆ la necessità di una motivazione distinta dell'atto di contestazione della sanzione e di quello dell'accertamento del tributo, e di una conseguente distinta sottoscrizione, in quanto l'art. 17, comma 1, del D.Lgs. n.472/97, in deroga alle previsioni dell'art. 16 stesso decreto che prevede il procedimento di irrogazione delle sanzioni con l'emissione di un atto di contestazione, dispone che le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, nel senso dell'unicità e dell'unitarietà del provvedimento amministrativo che comprende il contestuale addebito del tributo e della sanzione;
- ◆ l'illegittima applicazione delle sanzioni perché:
 - ✓ non motivate in quanto l'addebito della sanzione era nel titolo stesso del provvedimento adottato secondo le disposizioni vigenti di cui all'art. 13 del D.Lgs. n.471/1997, che, con previsione di carattere generale, disciplina unitariamente le infrazioni degli obblighi di versamento dei tributi e la sanzione del 30% che si applica in ogni ipotesi, di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto (cfr. Circolare ministeriale n.23/E del 25 gennaio 1999 esplicativa del D.Lgs. n. 471/1997);
 - ✓ perché il mancato o tardivo pagamento dell'imposta e della tassa, a norma dell'art. 12, comma 1, del D. Lgs. n.473/1997, non più sanzionato, in quanto la sanzione per omesso versamento l'assorbimento sarebbe assorbita da quella per omessa dichiarazione ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, come sostituito dal D. Lgs. n. 203 del 5 giugno 1998, in caso di *ravvedimento*, non rifletteva il caso in esame.

➤ Lail 4.1.2005 proponeva appello.

Nel precisare che l'avviso di accertamento in questione non provava, né tanto meno giustificava, le ragioni della pretesa differenza d'imposta per l'anno 1998 nonostante la regolare dichiarazione prodotta della Società ricorrente per l'anno in questione, ed i relativi versamenti eseguiti ed allegati al ricorso introduttivo, lamentava che i Giudici di prime Cure non avevano tenuto in debito conto il principio secondo il quale all'Ente incombeva provare le ragioni delle proprie pretese, tanto sia ai sensi dell'art. 10, comma

2, del D. Lgs. n. 507/93, che della più generale normativa di cui all'art. 7 del L. n. 212/2000, nonché dell'art. 3 della L. 7.8.1990 n. 241.

Rammentava che la Cassazione, aveva affermato l'esclusione della presunzione di legittimità degli atti amministrativi, in quanto priva di razionale giustificazione la posizione di privilegio dell'Autorità amministrativa innanzi al giudice, in relazione alla soggezione delle parti agli oneri probatori dei rispettivi assunti, con esonero della Pubblica autorità dalla dimostrazione della fondatezza del proprio credito, a prescindere dalla verifica giudiziale delle sue pretese (Cass. 4.8.2000 n. 10277 e) 2990/1979) ed aveva precisato che qualora l'Amministrazione vantasse un credito nei confronti di un contribuente, deve dimostrare e, quindi, fornire la prova dei fatti costitutivi la propria pretesa (Cass., 18.4.2000 n. 4955).

Nel caso in esame invece l'Amministrazione si era limitata a dedurre che l'accertamento era stato compiuto in conformità ai criteri di legge ed indicati nell'atto di accertamento senza provare l'esistenza degli elementi valutativi sostenuti.

Per la **illegittimità delle sanzioni irrogate**, ribadiva la obbligatorietà di una distinta e autonoma motivazione per l'atto di irrogazione delle sanzioni, rispetto all'avviso di accertamento, specie in presenza di irrogazione di sanzione nella misura massima del 200% a e che tanto era espressamente richiesto dalla Legge (art. 16, comma 2 e art. 17, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997) che faceva discendere dalla carenza od insufficienza della motivazione la nullità dell'atto (in riferimento all'aspetto sanzionatorio) e richiamato dallo stesso Ministero delle Finanze (C.M. n. 180/E del 10 7.1998).

➤ Il Comune controdeduceva il 28.1.2005 ed il 3.4.2006

Preliminarmente rileva che l'atto di appello riproduceva pedissequamente i motivi di doglianza proposti nel ricorso di primo grado senza la previsione di specifici motivi di doglianza contro la sentenza del giudice di primo grado ed avverso l'iter logico-giuridico per addivenire alla impugnata decisione.

Nel merito osserva che l'avviso di accertamento era sufficientemente anche se sinteticamente, motivato e per ogni voce relativa a ciascun impianto indicava:

- ◆ la ragione della diversa pretesa fiscale, ovverosia il mancato versamento (per quanto concerne il canone);
- ◆ il tardivo versamento (con riferimento alla dichiarazione effettuata);
- ◆ la mancata dichiarazione di due impianti che erano stati oggetto di verbalizzazione amministrativa, ed in particolare:
 - a) l'impianto contrassegnato con il sottoruolo 07, sanzionato con il verbale n. 67/97 del 17.3.1997 e successivamente dichiarato con la dichiarazione fiscale del 30.3. 1998;
 - b) l'impianto contrassegnato con il sottoruolo 09, sanzionato con il verbale n. 143/97, non ricompreso nella dichiarazione fiscale già citata in precedenza.

Circa la sanzione per omesso o tardivo versamento di cui al disposto dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997; richiamava la circolare n.6/99, che escludeva dal novero dei tributi assoggettati alla norma citata quelli per i quali era prevista in via ordinaria la riscossione mediante iscrizione a ruolo (T.A.R.S.U., IRPEF per i redditi soggetti a tassazione separata), ma non ricomprendeva l'imposta sulla pubblicità e sui diritti delle pubbliche affissioni.

In ordine poi distinta motivazione dell'atto sanzionatorio e di quello d'accertamento del tributo, ricordava la contestualità dei due atti: quello concernente il tributo e quello avente ad oggetto la sanzione e la non previsione della obbligatorietà di una doppia sottoscrizione.

Nel chiedere il rigetto dell' appello con ogni conseguenza di legge, segnalava che, per analoga controversia riferita all'anno d'imposizione 1997, la C.T.R. di Bari Sezione n. 10 aveva rigettato uguale appello.(4 dell'11.2. 2005).

Motivazione ed osservazioni

Questa C.T.R. preliminarmente osserva che l' appello non è una riproduzione letterale e pedissequa del ricorso, la oltre a criticare la sentenza, limita le doglianze a solo due dei tre motivi dello stesso, ampliandoli con la citazione di giurisprudenza e dottrina (CTR per la Liguria sez. IV 23.1.1997 n. 70; per la Toscana sez. XXX 19.11.1997 n. 143, per la Sicilia, sez. XIII 12.6.1997 n. 1).

Dall'esame del fascicolo processuale rileva poi che:

1. l'atto impugnato è legittimo in quanto non è carente nella motivazione;

I giudici di prime cure hanno menzionato in sentenza l'eccezione della ricorrente sulla carenza di motivazione dell'atto impugnato e quindi non l'hanno ignorata, ma l'hanno ritenuta infondata.

Anche questa commissione, in merito alla mancanza di motivazione rileva non vi è stata alcuna carenza di motivazione, poiché l'atto riporta tutti gli elementi materiali e giuridici cui la pretesa fiscale è correlata onde consentire la predisposizione di una valida difesa. (Cass. n. 5117/90 e C.T.C. n.269/90).

Infatti “ l'obbligo di motivare gli atti tributari deve ritenersi soddisfatto quando l'atto consente di verificare quali criteri siano stati seguiti nella valutazione ed altresì di conoscere in modo sommario, gli elementi all'uopo utilizzati” (Cass. sez. unite n 4853 del 3.6.87) e quindi di contestare l'an ed il *quantum debeatur*.(tra le altre Cass. SS.UU. 12141 del 21.12.1990; Cass. n. 1209 del 4.2.200; n. 3226 del 28.3.1998; n. 6958 del 25.7.1997; n. 7759 del 22.8.1996 n. 14427 del 22.12.1993; n. 4749 del 24.7.1986; e Cass. Sez. trib. N. 2780 del 26.2.2001).

Sulla scia di tali sentenze si è formata tutta una cospicua giurisprudenza (vedi fra l'altro n. 43 del 04.03.01 della C.T.P.di Mantova, III Sez.) che ha statuito la insufficiente motivazione

di un avviso di accertamento non comporta mai la nullità dell'atto, non essendo una sanzione così grave prevista da alcuna norma e che una motivazione eventualmente insufficiente potrebbe avere come unica conseguenza l'onere da parte dell'Amministrazione di esplicitare ed integrare per quanto occorre il contenuto dell'atto impugnato e comunque nella specie trattandosi di mero accertamento di fatto (della esistenza del locali e dell'attività) non si comprende quale altro elemento utile o quale altra ragione di fatto o giuridica il Comune avrebbe potuto indicare.

Anche la Cassazione sez. V civile in relazione alle motivazioni degli atti tributari, ha sancito con sentenza n. 11700 del 21.11.2000 che il “ requisito della motivazione dell'accertamento oltre alle puntualizzazioni degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizioni dedotte, viene osservato anche se la sola indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa consenta di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale fase contenziosa, restando poi affidate al giudizio d'impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostanza alle questioni positive “.

Al riguardo, questa Commissione rammenta che su questa linea si è pure posizionato ultimamente il Consiglio di Stato sez. V che, con sentenza n. 2281 del 29.4.2002, che rafforza quanto già deciso dal Tar del Lazio sez. I il 16.1.2002 con sentenza n. 328, ha chiarito che “la garanzia di tutela delle proprie ragioni non viene meno per il fatto che nel provvedimento finale della P.A. non risultino chiaramente e compiutamente esplicate le ragioni sottese alle scelte allorché le stesse possono essere agevolmente colte dagli atti afferenti alle varie fasi in cui si articola il provvedimento”; **il che comporta che continuare ad eccepire il difetto di motivazione in materia di ricorsi tributari appare ora sterile dilatorio e defaticante** (C.T.R. per Puglia sez. 24 n. 41 del 23.1.2003, n. 4 del 13.1.2003, n. 242 del 21.11.2002 e n. 1 del 28.6.2001, e sez. XV n.29 del 29.4.2004 e n.90 del 10.6.2005).

Fra l'altro, nel caso specifico tali elementi sono stati portati tutti a conoscenza del contribuente in modo chiaro ed analitico.

Infatti l'atto riporta specificatamente ed analiticamente l'indicazione:

- ◆ dell'oggetto della richiesta e/o tassazione (*Imposta sul suolo pubblico* l'indicazione “ *Avviso di accertamento/ rettifica d'ufficio* per mancato versamento derivante da una omessa presentazione della denuncia e tardivo versamento derivante da una ritardata dichiarazione;
- ◆ dell'anno di riferimento(*dal 1.1.al 31.12.1998*);
- ◆ la descrizione e ubicazione degli impianti non denunciati o denunciati in ritardo;
- ◆ la motivazione (*Mancato versamento; Tardivo versamento;, tardiva dichiarazione, mancata dichiarazione*);
- ◆ la superficie dell'impianto in (*mq.*);
- ◆ la tariffa;
- ◆ *l'imposta accertata, quella versata e quella dovuta;*

Nonché;

- ◆ la sanzione al 200% *per omessa o ritardata presentazione della denuncia* (art. 23.D.Lgs.507/93);
- ◆ la sanzione al 30% *per omessa o ritardato versamento dell'imposta* (ar. 13. Del D.Lgs. 471 /97);
- ◆ gli interessi semestrali al 7% (art. 23.D.Lgs.507/93- comma 4,2.50%sem. dal 1999 art 17 L146/98 comma 1)
- ◆ *Corrispettivo uso abusivo suolo pubblico o canone su impianto*
- ◆ Interesse su corrispettivo o canone;
- ◆ l'importo complessivo da pagare e quello da pagare se effettuato entro 60 giorni dalla notifica.

E' indicato anche che le sanzioni sono state applicate in ossequio a quanto disposto dall'art. 3 comma 3 del D.Lgs. n. 472/97

Elementi questi che hanno consentito al ricorrente di produrre ricorso nei termini, motivandolo nel merito, e perfino di contestare, anche se solo in sede di ricorso, la quantità del suolo occupato, dimostrando perfetta conoscenza dei fatti addebitategli e dei criteri adottati a base degli addebiti.

Inoltre l'atto indica l'organo (*C.T.P.*) al quale è ammesso il ricorso ed i termini di presentazione dello stesso (*entro 60 giorni dalla data di notifica dell'atto*).

Indica, pure, che il ricorso deve essere notificato anche al Comune (*ex art. 16 del D.lg. 546/92*) e che successivamente entro 30 il ricorrente deve costituirsi in giudizio presso la C.T.P. secondo le disposizioni *ex art.22. del D.Lgs 546/92*.

Vi è la firma del direttore di ripartizione f.f. preceduto dall'indicazione a stampa del suo nome e cognome.

Questa Commissione – si ripete - non intravede cosa l'atto avrebbe dovuto ancora indicare.

2. La legittimità delle sanzioni irrogate

Così come hanno sentenziato i primi giudici l'addebito della sanzione risulta motivato nel titolo stesso del provvedimento adottato secondo le disposizioni vigenti di cui all'art. 13 del D.Lgs. n.471/1997, che, con previsione di carattere generale, disciplina unitariamente le infrazioni degli obblighi di versamento dei tributi e la sanzione del 30% che si applica in ogni ipotesi, di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto (cfr. Circolare ministeriale n.23/E del 25 gennaio 1999 esplicativa del D.Lgs. n. 471/1997).

In ordine poi distinta motivazione dell'atto sanzionatorio e di quello d'accertamento del tributo, nel ricordare la contestualità dell'atto concernente il tributo con quello avente ad oggetto la sanzione, precisa che nessuna disposizione legislativa prevede l'obbligatorietà di una distinta ed autonoma contestazione da farsi con un doppia contestazione di atti nell'atto, a pena di nullità devono essere contestati le norme applicate, i criteri eseguiti per la determinazione delle sanzioni e della loro entità, nonché i minimi edittali previsti dalla legge e se previsti.

Anche questi elementi sono stati tutti inseriti nell'atto oggetto del ricorso.

Precisa che l'assorbimento della sanzione per omesso versamento da quella per omessa dichiarazione (art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, come sostituito dal D. Lgs. n. 203 del 5.6.998,) in caso di *ravvedimento*, non ricomprende l'imposta sulla pubblicità e sui diritti delle pubbliche affissioni.

P.Q.M.

La Commissione, definitivamente pronunciando, rigetta l'appello come proposto. Spese compensate.

Bari, 5 maggio 2006

Il Relatore
(dr. Michele Gurrado)

Il Presidente
(dr. Gennaro L'Abbate)