



34574<sup>co</sup>19

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

*SANZIONI
AMMINISTRATIVE
IN MATERIA
FINANZIARIA
E TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 3447/2013

- Dott. ORONZO DE MASI - Presidente - Cron. 34574
- Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Consigliere - Rep.
- Dott. MILENA BALSAMO - Consigliere - G. 07/2019
- Dott. RITA RUSSO - Consigliere - PU
- Dott. PAOLA D'OVIDIO - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 3447-2013 proposto da:

ROMA CAPITALE, in persona del Sindaco pro tempore,  
 elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEL TEMPIO DI  
 GIOVE 21, presso lo studio dell'avvocato ENRICO  
 MAGGIORE, che la rappresenta e difende, giusta procura  
 a margine;

4

- ricorrente -

2019

contro

1647

SMCL PUBBLICITA' SRL;

- intimata -

avverso la sentenza n. 7/2012 della COMM.TRIB.REG. di  
 ROMA, depositata il 11/01/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 02/07/2019 dal Consigliere Dott. PAOLA  
D'OVIDIO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per  
l'accoglimento del ricorso.

A large, stylized handwritten signature or mark, possibly a cursive name, is written in black ink. It starts with a long, sweeping curve from the bottom left, rises to a peak, and then descends with another curve towards the right. A small, separate mark resembling a checkmark or a stylized 'L' is located below the main signature.

## FATTI DI CAUSA

1. S.M.C.L. Pubblicità s.r.l. proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Roma impugnando n. 42 avvisi di accertamento, tutti emessi dal Comune di Roma (ora Roma Capitale) nel 1997 per il recupero della tassa di occupazione del suolo (TOSAP) relativa all'anno 1994.

Deduceva la ricorrente l'illegittimità dei suddetti avvisi, oltre che per carenza di motivazione, per violazione delle norme di cui al d.lgs. n. 507/93 e della Deliberazione del Consiglio comunale n. 254/1995, nonché per contrasto con le delibere della Giunta municipale n. 9287 del 23/12/1991 e n. 1016 del 25/5/1994 e quella n. 49 del 13/1/1988 e, ancora, per illegittima applicazione delle tariffe previste dalla Deliberazione del Consiglio comunale n. 289 del 19/12/1994 e per violazione dell'art. 19, comma 1 e comma 2, della Delibera del Consiglio comunale n. 220 del 17/10/1994 nella determinazione della Tosap.

2. La Commissione Tributaria provinciale di Roma, con sentenza n. 252/29/2008, accoglieva il ricorso ritenendo la specialità dell'imposta di pubblicità rispetto alla Tosap, con la conseguente non debenza di quest'ultima per gli impianti soggetti ad imposta di pubblicità.

3. Avverso tale sentenza proponeva appello il Comune di Roma eccependo la novità della questione inerente alla pretesa applicabilità della sola imposta pubblicitaria, con esclusione della TOSAP e, nel merito, ribadendo l'infondatezza della interpretazione resa dalla sentenza di primo grado perché contrastante con il chiaro dettato dell'art. 9, comma 7, del d.lgs. n. 507/1993, a norma del quale *“qualora la pubblicità sia effettuata su impianti installati su beni appartenenti o dati in godimento al Comune, l'applicazione dell'imposta non esclude quella della tassa per l'occupazione di spazi e di aree pubbliche ...”*.

Resisteva la società appellata riproponendo le medesime eccezioni già formulate in primo grado e concludendo per il rigetto dell'appello.

4. La Commissione tributaria regionale di Roma, con sentenza n. 7/21/2012, depositata l'11/1/2012, rigettava l'appello e compensava le spese di lite, ritenendo illegittima la richiesta della TOSAP in quanto le varie delibere comunali applicabili nella

fattispecie dichiaravano le società tenute a pagare solo un'imposta sugli impianti, con esclusione della TOSAP.

5. Avvero tale sentenza Roma Capitale ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.

La società intimata non ha presentato difese.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con l'unico motivo di ricorso si prospetta la *“insufficienza, contraddittorietà e illogicità della sentenza impugnata - Violazione e falsa applicazione dell'art. 9, comma 7, del d.lgs n. 507/1993”*.

Il motivo si articola in un duplice profilo, in quanto prospetta sia un vizio motivazionale che una violazione di legge per avere la CTR - a fronte dell'eccezione della società ricorrente circa la pretesa applicabilità agli impianti oggetto degli accertamenti impugnati della sola imposta di pubblicità - escluso *“con motivazione scarna e lacunosa”* che la società fosse tenuta al pagamento anche della TOSAP, senza tener conto tuttavia che, a norma dell'art. 9, comma VII del d.lgs. n. 507/1993, *“l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità non esclude quella della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, nonché il pagamento di canoni di locazione o di concessione”*.

Precisa altresì il Comune ricorrente che il carattere abusivo degli impianti pubblicitari oggetto di causa non consentiva l'applicazione dell'esonero dalla TOSAP, previsto dalla Deliberazione C.C. n. 86/99 per i soli impianti autorizzati.

1.1. Il motivo è fondato sia con riferimento al primo profilo (da ricondurre all'ipotesi prevista dall'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., nel testo previgente alla riformulazione disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, applicabile alle sentenze pubblicate in data antecedente all'11/9/2012, e dunque alla sentenza impugnata con il presente ricorso, pubblicata l'11/1/2012), che con riferimento al secondo profilo.

Preliminarmente, deve rilevarsi che "è ammissibile il ricorso per cassazione il quale cumuli in un unico motivo le censure di cui all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 5, cod. proc. civ., allorché esso comunque evidenzi specificamente la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla

fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto"(Cass., sez. 5, 05/10/2018, n. 24493, Rv. 650743 – 01; Cass. sez. 5, 11/04/2018, n. 8915, Rv. 647708 – 01; Cass., sez. 2, 23/04/2013, n. 9793, Rv. 626154 - 01).

Nel caso di specie le diverse censure conservano la propria autonomia espositiva, risultano formulate in maniera completa e sono ammissibili.

La sentenza impugnata, invero, ha escluso la debenza della TOSAP così motivando:

*“Dai documenti proposti dalle parti si evince che trattasi di imposta sulla pubblicità anno di riferimento 1994, e non anche alla TOSAP relativa agli stessi impianti di pubblicità i quali dovrebbero pagare due volte sullo stesso impianto. Le varie Delibere Comunali del Consiglio Comunale di Roma dichiarano che le società devono pagare solo un'imposta sugli impianti, con esclusione della TOAP, con efficacia retroattiva a decorrere dalla data di entrata in vigore del D.G. Com. 1016/94 previa delibera del Consiglio Comunale n. 86 del 3076/1999, pertanto nel caso di specie la società non sarà tenuta al pagamento della TOSAP in quanto illegittima. L'occupazione di suolo pubblico è compresa nell'imposta sulla pubblicità, con riscossione diretta delle imposte pretese. La Commissione rigetta l'appello del Comune di Roma”.*

Orbene - ricordato che il vizio di omessa ed insufficiente motivazione ricorre allorché dal compendio giustificativo sviluppato a supporto della decisione emerge la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa soluzione o sia evincibile un'obiettiva carenza nell'iter logico-argomentativo che ha condotto il giudice a regolare la vicenda al suo esame in base alla regola concretamente applicata, mentre, a sua volta, il vizio di contraddittorietà si rende ravvisabile solo in presenza di argomentazioni contrastanti e tali da non permettere di comprendere la *"ratio decidendi"* che sorregge il *"decisum"* adottato (Cass., sez. 1, 24/05/2018, n. 12967, Rv. 649032 - 01) – va rilevato che nella specie la motivazione dell'impugnata decisione risulta sia insufficiente che contraddittoria.

Infatti, il ragionamento decisorio sviluppato dalla CTR a corredo del proprio convincimento segue un itinerario argomentativo gravemente incompleto, atteso che si fonda esclusivamente su *“varie Delibere Comunali”*, senza indicarle specificamente e senza

neppure richiamare e valutare il loro esatto tenore, omettendo altresì di dare conto della ricorrenza dei presupposti di fatto per la loro applicabilità alla fattispecie concreta.

Inoltre, la motivazione è anche palesemente contraddittoria, in quanto, da un lato, afferma che nella specie si tratterebbe di *“imposta sulla pubblicità... e non anche alla TOSAP”*, e, dall'altro, afferma che in virtù delle *“varie Delibere”* dovrebbe essere pagata solo un'imposta sugli impianti, con esclusione proprio della TOSAP (ossia di quella tassa di cui *non* si tratterebbe nel presente giudizio, come sembrerebbe doversi desumere dal primo enunciato).

Infine, afferma apoditticamente (ed erroneamente, per quanto si dirà più avanti) che l'occupazione di suolo pubblico è compresa nell'imposta di pubblicità, senza peraltro specificare se tale interpretazione sia stata desunta dalle *“varie Delibere Communi”* richiamate ovvero da qualche norma di legge.

**1.2.** La sentenza impugnata incorre anche nella denunciata violazione e falsa applicazione di legge nella parte in cui afferma che *“l'occupazione di suolo pubblico è compresa nell'imposta sulla pubblicità, con riscossione diretta delle imposte pretese”*

Invero, contrariamente alla tesi sostenuta dalla società ricorrente e recepita dalla CTR (per quanto sembra di potersi desumere dalla non lineare motivazione), la TOSAP (della cui imposizione si tratta nel presente giudizio) non costituisce una duplicazione né del canone di concessione né della imposta pubblicitaria, e neppure si pone in rapporto di alternatività rispetto a quest'ultima.

In entrambi i casi, infatti, trova applicazione il principio enunciato da questa Corte, cui il Collegio intende dare continuità, a mente del quale, in caso di pubblicità effettuata su impianti installati su beni appartenenti al comune o da questo dati in godimento, l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità non esclude quella della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, nonché il pagamento di canoni di locazione o di concessione, atteso il chiaro tenore letterale dell'art. 9, comma 7, del d.lgs. n. 507 del 1993, ed essendo esclusa l'alternatività tra i due tributi per violazione del divieto di doppia imposizione, in quanto l'imposta comunale sulla pubblicità ha presupposti diversi dalla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, come emerge dal confronto fra

gli artt. 5 e 38 del d.lgs. citato, che individuano il presupposto impositivo, rispettivamente, nel mezzo pubblicitario disponibile e nella sottrazione dell'area o dello spazio pubblico al sistema della viabilità e, quindi, all'uso generalizzato (Cass., sez. 5, 11/05/2017, n. 11673, Rv. 644125 - 01).

Resta da precisare che, come sottolineato dalla ricorrente Roma Capitale, l'obbligo di pagare la TOSAP non può essere escluso *a priori* in forza della delibera del Consiglio Comunale n. 86 del 30/6/1999, la quale ha stabilito che *“come previsto dall'art. 17 – comma 63 – della legge 127/97 e dall'art. 31 – comma 27 – della legge 448/98, di esonerare dalla TOSAP gli operatori con decorrenza dall'entrata in vigore della deliberazione G.C. 1016/94 all'entrata in vigore della COSAP”*.

Tale Delibera, infatti, richiama l'art. 31, comma 7 della legge n. 448 del 1998, il quale a sua volta limita la facoltà di disporre agevolazioni con effetto retroattivo ai soli rapporti non conclusi (*“per i rapporti non conclusi, inerenti alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche di cui al capo II del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, i comuni e le province, con propria deliberazione, possono disporre le agevolazioni di cui all'articolo 17, comma 63, della legge 15 maggio 1997, n. 127, anche con effetto retroattivo, nonchè determinare criteri e modalità di definizione agevolata”*).

Ne deriva che, per ritenere applicabile tale agevolazione, è necessario accertare l'esistenza o meno di un rapporto concessorio in corso (la cui esistenza nella specie è contestata dal Comune: v. pag. 10 del ricorso), quale presupposto dell'esonero dal pagamento della TOSAP previsto dalla citata delibera del Consiglio comunale (trattandosi, appunto, di esonero temporaneo, ossia di una agevolazione concessa per i soli impianti autorizzati e non di una esclusione in via generale della TOSAP quale duplicazione della imposta di pubblicità, come invece erroneamente ritenuto dalla CTR).

**1.3.** Conclusivamente, la sentenza impugnata deve essere cassata.

Tenuto conto che nel ricorso introduttivo del presente giudizio erano state proposte ulteriori questioni sulle quali la sentenza impugnata non si è pronunciata in quanto rimaste assorbite, considerato che l'esame di tali questioni, nei limiti in cui risultano riproposte dalla società appellata in sede di gravame (v. Cass., sez. 3, 31/05/2018, n.

13768, Rv. 648713 – 01), non è precluso in sede di rinvio dalla mancata costituzione della resistente nel presente giudizio di legittimità (v. Cass., sez. L, 30/03/2018, n. 7988, Rv. 648262 - 01), la causa va rinviata ad altra sezione della Commissione tributaria regionale di Roma per un nuovo esame della controversia applicando i principi sopra enunciati, la quale provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio.

### P.Q.M.

La Corte,

- accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa dinanzi ad altra sezione della Commissione tributaria regionale di Roma, che provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, dalla 5° sezione civile della Corte di cassazione, il 2 luglio 2019.

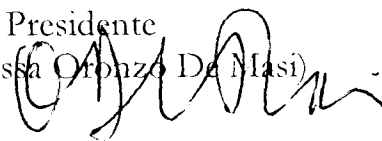
Il consigliere estensore

(Paola D'Ovidio)



Il Presidente

(dott.ssa Ortonzo De Masi)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. 30 DIC. 2019

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dott.ssa Isabella Panacchia

