

# Cass. civ. Sez. V, Sent., 11-05-2012, n. 7348

Svolgimento del processo

La società I.C.A. – Imposte Comunali Affini – srl ricorre nei confronti della società Benazzato Gru spa, con ricorso notificato anche al Comune di Busca, per la cassazione della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, confermando la sentenza di primo grado, ha annullato l'avviso di accertamento n. 90 del 23.11.09 emesso dall'I.C.A. – nella qualità di concessionario del Comune di Busca per il servizio di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni – per imposta sulla pubblicità 2009.

Con detto avviso di accertamento l'I.C.A. aveva ritenuto soggetto all'imposta sulla pubblicità uno striscione di 8 metri quadri, riportante la scritta "Benazzato", collocato su una gru, fabbricata dalla contribuente, che era stata montata in un cantiere edile nel territorio comunale. La decisione della Commissione Tributaria Regionale si fonda su una duplice ratio decidendi:

da un lato, si afferma che la nullità discenderebbe dal fatto che il soggetto passivo principale dell'imposta, ossia colui che disponeva della gru, non aveva ricevuto alcun avviso di accertamento e non era nemmeno stato identificato.

– d'altro lato, si nega la sussistenza del presupposti di imposta, affermando che lo "striscione di mq 8 posto su una gru con il titolo "Benazzato" senza alcuna altra indicazione inerente il servizio svolto o il bene venduto" sarebbe "assimilabile ad una insegna con l'indicazione del nome dell'impresa presente (coinvolta a qualsiasi titolo) nel cantiere (dove si trovava la struttura) e come tale non può essere considerato il presupposto per il tributo". Il ricorso dell'I.C.A. si fonda su tre motivi. La contribuente si è costituita depositando controricorso.

La causa è stata discussa alla pubblica udienza del 28.2.12, in cui il P.G. ha concluso come in epigrafe.

Motivi della decisione

Il primo motivo del ricorso, relativo alla prima ratio decidendi della sentenza gravata, è rubricato: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 507 del 1993, art. 6 (art. 360 c.p.c., n. 3)".

Con tale motivo la ricorrente deduce che la sentenza gravata avrebbe violato il principio, fissato nella norma richiamata, della solidarietà passiva del soggetto pubblicizzato con il soggetto che dispone del mezzo pubblicitario, annullando l'avviso alla Benazzato Gru (soggetto pubblicizzato) per il fatto che colui che disponeva della gru (soggetto passivo principale dell'imposta) non aveva ricevuto alcun avviso di accertamento e non era nemmeno stato identificato.

Il motivo è ammissibile ed è fondato.

Preliminarmente è opportuno, per comodità di lettura, trascrivere il testo del D.P.R. n. 507 del 1993, art. 6: "1. Soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicità, tenuto al pagamento in via principale, è colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso. 2. E' solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità".

La contro ricorrente contesta l'ammissibilità del motivo in esame (con riferimento al principio di specificità dei motivi di ricorso per cassazione stabilito dall'art. 366 c.p.c., n. 4), affermando che esso sarebbe non pertinente alla ratio decidendi della sentenza gravata, perchè questa si fonderebbe non sulla negazione del principio che il soggetto pubblicizzato e il soggetto che dispone del mezzo pubblicitario rispondono in solido dell'imposta sulla pubblicità (principio, anzi, espressamente ribadito dal giudice territoriale), bensì sull'affermazione, non censurata dalla ricorrente, che l'obbligato solidale non può essere chiamato a rispondere dell'imposta sulla pubblicità se l'obbligato principale non sia stato identificato e se l'imposta non sia stata anche a lui richiesta. L'eccezione di inammissibilità del motivo di ricorso va disattesa, perchè, se è vero che la Commissione Tributaria Regionale non ha negato la solidarietà passiva tra il soggetto pubblicizzato e il soggetto che dispone del mezzo pubblicitario, è pur vero che essa ha offerto una ricostruzione della disciplina di tale solidarietà – secondo la quale il pagamento dell'imposta sulla pubblicità non potrebbe essere richiesto all'obbligato solidale se di tale pretesa non venga reso edotto l'obbligato principale (e quindi, a monte, se quest'ultimo non sia stato identificato) – che sorregge il decisum e costituisce, per l'appunto, l'oggetto della doglianza di violazione di legge dedotta come mezzo di ricorso.

Tanto premesso in punto di ammissibilità del motivo, si rileva, quanto alla sua fondatezza, che questa Corte ha già espresso, nella sentenza n. 7314/05, i seguenti principi, ai quali il Collegio intende dare continuità:

L'obbligazione tributaria, quale sottospecie delle obbligazioni pubbliche, non si differenzia nella sua struttura, una volta venuta ad esistenza, dalle obbligazioni di diritto privato: la solidarietà deve essere ricondotta integralmente alle regole concernenti la solidarietà di diritto comune, sia sotto l'aspetto sostanziale che per quanto concerne la disciplina processuale (Cass. Sez. Un. 2580/1973).

Le obbligazioni solidali pongono i debitori in un piano di parità nei confronti del creditore e la solidarietà non è esclusa dal fatto che i singoli debitori siano tenuti ciascuno con modalità diverse (art. 1293 c.c.).

Il vincolo di solidarietà di cui al D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 6 connota storicamente la disciplina dell'imposta sulla pubblicità, essendo previsto già nella previgente normativa di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, art. 7, che espressamente recitava: "l'imposta è dovuta in solido da chiunque effettua la pubblicità e da chi produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità stessa", in relazione a detta normativa, questa Corte aveva già avuto modo di precisare che – ai sensi del D.P.R. n. 639 del 1972, art. 6 – il soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicità era tanto chi effettuava la pubblicità quanto chi produceva o vendeva la merce o forniva i servizi oggetto della pubblicità stessa (Cass. 8220/1993).

All'esito della sentenza 557/2000 della Corte Costituzionale, possono escludersi profili illegittimità costituzionale del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 6, comma 2 con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., nella parte in cui non dispone la preventiva escussione dell'obbligato principale e non condiziona il sorgere dell'obbligazione solidale all'esistenza di un effettivo rapporto giuridico-economico tra i due soggetti.

La disciplina non prevede a favore del soggetto pubblicizzato alcuna forma di beneficium excussionis e comunque, in relazione alla solidarietà passiva, la particolarità di assegnare ad uno dei condebitori un determinato vantaggio – sia che si risolva nell'onere per il creditore di chiedere in primo luogo l'adempimento ad un altro debitore (c.d., beneficio d'ordine), sia che consista nel più gravoso onere per il creditore di escutere preventivamente il patrimonio di un altro debitore (c.d. beneficium excussionis) – concerne solamente la fase di esercizio del credito, senza tuttavia che, in considerazione di tale vantaggio, si possa ritenere che l'obbligazione del debitore solidale non possa coesistere con le altre secondo lo schema della solidarietà passiva.

Sulla scorta di detti principi, deve escludersi che, in materia di imposta sulla pubblicità, la legittimità dell'avviso di accertamento al soggetto pubblicizzato dipenda dalla previa o contestuale emissione di altro avviso nei confronti del soggetto che dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso. Tale conclusione non ha – al contrario di quanto paventato dalla difesa della contro ricorrente – portata abrogatrice dell'espressione "in via principale" con cui il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 6, comma 1 descrive la modalità con la quale è tenuto al pagamento dell'imposta chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso, giacché tale espressione vale a fondare a favore del soggetto che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità (non un, inesistente, "beneficio d'ordine", ma) il diritto di rivalsa nei confronti di chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso (vedi C. Cost. 557/2000: "alla solidarietà passiva nel senso sopra precisato si ricollegano quali necessari corollari il diritto di rivalsa dell'obbligato solidale nei confronti del debitore principale e il diritto al risarcimento del danno nel caso in cui la diffusione del messaggio pubblicitario avvenga in difformità o, come di fatto possibile, in difetto di un sottostante rapporto giuridico").

Manifestamente infondato, infine, appare il dubbio della contro ricorrente che la normativa in esame, intesa nei termini sopra precisati, contrasti con il parametro dell'art. 24 Cost., in quanto la solidarietà passiva nell'obbligazione tributaria – dalla quale discende la legittimità dell'emissione di un avviso di accertamento nei confronti di uno soltanto dei coobbligati – pertiene ai profili sostanziali, e non processuali, del rapporto tributario.

In definitiva quindi la Commissione Tributaria Regionale, ritenendo che la pretesa di pagamento dell'imposta sulla pubblicità non possa essere rivolta all'obbligato solidale senza essere avanzata anche nei confronti dell'obbligato principale, ha erroneamente ipotizzato sussistente un "beneficio d'ordine" che il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 6 non prevede e, pertanto, il motivo va accolto.

Il secondo motivo del ricorso, relativo alla seconda ratio decidendi della sentenza gravata, è rubricato: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 507 del 1993, artt. 5, 12 e art. 17, comma 1 bis, (art. 360 c.p.c., n. 3). Con tale motivo la ricorrente deduce che l'affermazione della sentenza gravata secondo cui lo striscione non potrebbe essere considerato il

presupposto per il tributo in quanto "assimilabile ad una insegna con l'indicazione del nome dell'impresa presente (coinvolta a qualsiasi titolo) nel cantiere (dove si trovava la struttura) " – violerebbe le suddette disposizioni e, in particolare, l'art. 12, che prevede la tassabilità delle insegne con le sole esenzioni di cui all'art. 17, e l'art. 17, il cui comma 1 bis esenta solo "le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, di superficie complessiva fino a 5 metri quadrati".

Il motivo è fondato; la ratio decidendi della sentenza gravata ("si ritiene assimilabile ad un insegna...e come tale non può essere considerato presupposto per il tributo") consiste in un apprezzamento di fatto (la ritenuta assimilabilità dello striscione ad un'insegna) e in un'affermazione di diritto (la non assoggettabilità delle insegne alla tassa sulla pubblicità). L'affermazione di diritto è errata e viola il D.P.R. n. 507 del 1993, artt. 12 e 17, perchè l'art. 12 prevede che le insegne sono soggette all'imposta sulla pubblicità, con le sole esenzioni di cui all'art. 17, e l'art. 17, per quanto qui interessa, esenta (al comma 1 bis) solo "le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, di superficie complessiva fino a 5 metri quadrati".

Poichè dalla ricostruzione del fatto operata nella stessa sentenza gravata emerge pacificamente che lo striscione de quo non è stato rinvenuto presso la sede in cui la società Benazzato esercita la propria attività commerciale e di produzione, bensì in un cantiere edile, e che le dimensioni di detto striscione erano di mq. 8 (e dunque superiori a quelle, di mq. 5, indicate nel D.P.R. n. 507 del 1993, art. 17, comma 1 bis) risulta palese l'errore di diritto in cui è incorsa la Commissione Tributaria Regionale ritenendo non tassabile lo striscione del quo in quanto "assimilabile ad un insegna".

Il terzo motivo del ricorso, pur esso relativo alla seconda ratio decidendi della sentenza gravata, è rubricato: "Omessa o insufficiente valutazione su un fatto decisivo per la decisione (art. 360 c.p.c., n. 5)". Con tale motivo la ricorrente afferma che la statuizione della sentenza gravata secondo cui lo striscione de quo sarebbe privo di rilevanza pubblicitaria per non essere il nome Benazzato accompagnato da alcuna indicazione del bene venduto sarebbe contraddittoria, perchè la finalità del messaggio pubblicitario è di per se stessa divulgativa, nonchè apodittica, perchè postula immotivatamente che l'associazione tra il marchio Benazzato e il prodotto "gru" sia ignorata dal pubblico. Il motivo deve ritenersi assorbito dall'accoglimento del secondo motivo di ricorso. Dal rilievo che lo striscione non conteneva "alcuna indicazione inerente il servizio svolto o il bene venduto" la Commissione Tributaria Regionale ha infatti tratto la conclusione della assimilabilità di detto striscione ad una insegna e da tale conclusione ha ulteriormente fatto discendere la statuizione della relativa non tassabilità. La cassazione di quest'ultima statuizione, in accoglimento del secondo motivo di ricorso, elimina l'interesse del ricorrente al terzo motivo di ricorso, ora in esame, determinandone, come detto, l'assorbimento.

In definitiva la sentenza gravata va cassata con rinvio, in accoglimento dei primi due motivi di ricorso, assorbito il terzo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte in altra composizione, che si atterrà ai principi di diritto enunciati e regolerà anche le spese del giudizio di legittimità.