



# Corte di Cassazione

Sezione V  
SENTENZA CIVILE

Sentenza del 01/04/2004 n. 6446 - parte 1

## Intitolazione:

Imposta comunale sulla pubblicita' e diritti sulle pubbliche affissioni - Art. 5 DLG n. 507/1993 - Presupposto del tributo - Individuazione.

## Massima:

Ai sensi dell'art. 5 del DLG n. 507 del 1993, regolante l'imposta comunale sulla pubblicita', oggetto del tributo e' il mezzo da utilizzare per la diffusione dei messaggi pubblicitari e non la sua "effettiva" utilizzazione a tal fine.

## Testo:

Fatto

1.1. Il 26 luglio 2000 e il 27 luglio 2000, su istanza dell'avvocato ==, nell'interesse dell'=== S.p.a., e' notificato rispettivamente al Comune di Roma, in persona del sindaco in carica, e al Comune di Roma, in persona del Dirigente del servizio affissioni e pubblicita', un ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale di Roma 9 luglio 1999, n. 124, depositata il 2 novembre 1999, che ha rigettato l'appello della societa' contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma 7 luglio 1998, n. 502, che aveva rigettato i suoi ricorsi per la parte relativa agli avvisi di accertamento in tema di imposta comunale sulla pubblicita' del 1995.

1.2. I fatti di causa sono seguenti:

- la societa' ricorrente e' proprietaria di 105 impianti pubblicitari per affissione commerciale per conto terzi nel Comune di Roma, che li ha autorizzati ex art. 3, comma 3, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507;

- per il 1995 la societa' dichiara e corrisponde l'imposta di pubblicita' per l'affissione su 90 impianti per lire 97.920.000;

- il Comune di Roma adotta una serie di avvisi di accertamento in rettifica delle dichiarazioni della societa' per lire 66.485.700 e una serie di avvisi di accertamento d'ufficio per lire 53.292.400;

- la societa' presenta piu' ricorsi contro tali avvisi di accertamento. che, previa riunione, la Commissione tributaria provinciale di Roma con sentenza 3 novembre 1998, n. 502, accoglie parzialmente nel senso che annulla gli avvisi di accertamento relativi alla tassa di occupazione di spazi ed aree pubbliche per il 1995 e respinge i ricorsi relativi all'imposta comunale sulla pubblicita', con conseguente conferma degli avvisi di accertamento sia in rettifica sia d'ufficio;

- l'appello della societa' per la riforma parziale della sentenza di primo grado e' rigettato dalla Commissione tributaria regionale di Roma con la sentenza ora impugnata per cassazione.

1.3. La sentenza della Commissione tributaria regionale di Roma 9 luglio 1999, n. 124, oggetto del ricorso per cassazione, e' cosi' motivata:

- quanto alla censura di violazione degli art. 112 e 115 del codice di procedura civile, i primi giudici non sono incorsi nel vizio di ultrapetizione, perche' gli elementi su cui si sono basati per la decisione sono presenti nei documenti esaminati;

- quanto alla lamentata insufficienza della motivazione circa un punto decisivo della controversia, essa non sussiste, perche' negli avvisi di accertamento sono indicati tutti gli elementi dai quali l'imposta richiesta deriva legittimamente;

- quanto all'onere della prova dell'utilizzazione di mq 18, in luogo di mq 17, esso grava sulla societa', perche' l'imposta derivata da un contratto nel quale la superficie netta per effettuare la pubblicita' era concessa per mq 18, a parte restando la cornice, che non era oggetto di

imposizione; l'eventuale minore utilizzazione per 17 mq e' comunque, ininfluente, perche' l'imposta ha per oggetto l'impianto nella misura della superficie richiesta e disponibile da parte del richiedente.

2.1. La societa' sostiene il suo ricorso, che e' poi integrato con memoria, con due motivi di impugnazione.

2.2. La ricorrente conclude chiedendo la cassazione della sentenza impugnata e la condanna del Comune al pagamento delle spese processuali del giudizio di cassazione e dei precedenti gradi.

3.1. Il Comune di Roma resiste con controricorso notificato il 19 ottobre 2000.

3.2. Il controricorrente conclude chiedendo il rigetto del ricorso, con tutte le conseguenze di legge.

#### Diritto

4.1. Con il primo motivo di ricorso la societa' denuncia la violazione e la falsa applicazione degli artt. 5, 8, 9 e 10, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507.

4.2.1. Secondo la ricorrente la Commissione tributaria regionale avrebbe violato l'art. 5, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, quando ha affermato che l'imposta di pubblicita' e' dovuta per il solo fatto che gli impianti pubblicitari sono stati autorizzati dal Comune e sono nella disponibilita' della societa' richiedente l'autorizzazione. Infatti, la sola fonte dell'obbligazione sarebbe l'avvenuta diffusione di messaggi pubblicitari, ne' la mera disponibilita' degli impianti senza utilizzazione pubblicitaria sarebbe presupposto dell'imposta di pubblicita'. Inoltre, la dichiarazione di inizio pubblicita' avrebbe la sola funzione di portare a conoscenza dell'ente impositore gli elementi necessari all'accertamento del tributo.

4.2.2. La societa' contesta, poi, l'affermazione della Commissione tributaria regionale, secondo cui dagli avvisi di accertamento emerge con chiarezza l'esistenza del contratto da cui discende la tassabilita'. Infatti, poiche' gli impugnati avvisi di accertamento sarebbero scaturiti solo dalle autorizzazioni rilasciate dal Comune per l'installazione dei mezzi pubblicitari, e poiche' tali autorizzazioni non costituirebbero affatto il presupposto dell'imposta di pubblicita', il difetto assoluto di motivazione degli avvisi deriverebbe dalla constatazione che essi non consentirebbero al contribuente di conoscere le esatte ragioni della richiesta di differenza di imposta.

4.3.1. Con la prima subcensura, che s'e' sintetizzata al punto 4.2.1., la ricorrente sostiene che l'oggetto dell'imposta di pubblicita' sarebbe costituito, ex art. 5, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, dalla diffusione di messaggi pubblicitari e non dalla disponibilita' di impianti pubblicitari.

La tesi e' infondata, perche' e' basata esclusivamente sulla lettera dell'art. 5, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, e in particolare sulla lettera del suo primo comma, nel quale, dopo che il titolo preannuncia la disciplina del "Presupposto dell'imposta", cioe' 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 e' soggetta all'imposta sulla pubblicita' prevista nel presente decreto".

Non si ha difficolta' a riconoscere che la tecnica di redazione legislativa che e' stata adottata per la compilazione dell'atto normativo puo' indurre in errore, perche' se un articolo, come l'art. 5, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, e' 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 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 pubblicita' 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" e' 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, e' dato, per quel che interessa la controversia in esame, anche dalle pubbliche affissioni. Se ne trae conferma sia dall'art. 3, comma 3, n. 1, in cui, si demanda all'esercizio del potere regolamentare comunale di "determinare la tipologia e la quantita' degli impianti pubblicitari" e "i criteri per la realizzazione del piano generale degli impianti", sia dall'art. 4, comma 2, che si riferisce ancora agli impianti per pubbliche affissioni.

Dopo che i primi articoli del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, 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 pubblicita', l'art. 5 sopravviene per aggiungervi i messaggi acustici e visivi diversi da quelli realizzati per affissione, integrando cosi' le specie dell'oggetto di imposta.

In sostanza dalle disposizioni normative contenute negli artt. 1, 3, 4 e 5, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, si deduce che l'oggetto del tributo e' 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.

Ne' puo' esser condivisa l'interpretazione della ricorrente, secondo la quale, indipendentemente dal mezzo pubblicitario disponibile - impianto fisso, cui essa e' 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", che, ex art. 5, comma 1, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, sarebbe il vero e piu' limitato oggetto dell'imposta sulla pubblicita'.

Tale impostazione non puo' essere condivisa, perche' e' ben vero che l'art. 5, comma 1, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, afferma che "La diffusione di messaggi pubblicitari... e' soggetta all'imposta..." sulla pubblicita', ma si deve tener conto anche del fatto:

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

- che, quando l'art. 7, comma 1, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, regola la quantita' del contenuto dell'imposta, assume come parametro per la sua determinazione la "superficie minima della figura geometrica in cui e' 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 e' riservato un ruolo rilevante alla superficie esposta del mezzo pubblicitario che si intende utilizzare (comma 2); - che l'art. 6, comma 1, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, prevede che "Soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicita'... e' colui che dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso".

Se si tiene conto di tutte queste disposizioni normative, si deve ritenere che, nonostante la formula letteraria adottata dall'art. 5, comma 1, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, oggetto del tributo sia "il mezzo disponibile" e non "il mezzo disponibile effettivamente utilizzato per la diffusione di messaggi pubblicitari", e, tanto meno, percio', che oggetto del tributo sia l'attivita' di diffusione di tali messaggi.

Ad abundantiam e' da condividere, poi, il rilievo, formulato dalla difesa del Comune in sede di discussione nel corso dell'udienza pubblica di trattazione della causa, secondo il quale ridurre l'oggetto dell'imposta all'utilizzazione effettiva dell'impianto pubblicitario significherebbe incentivare la corsa all'accaparramento degli impianti, con grave pregiudizio sia della libera concorrenza sia del paesaggio.

Si consideri, inoltre, che la presunzione di utilizzazione e' analoga a tutte quelle presunzioni tributarie che svolgono anche la funzione di disincentivare la mancata utilizzazione di beni economici, il cui uso risponda anche ad esigenze di utilita' sociale.

4.3.2. La seconda subcensura, che s'e' sintetizzata al punto 4.2.2., e'

inammissibile per genericita', perche' essa e' sostenuta con argomentazioni che sono inidonee a conferire autosufficienza al ricorso per cassazione e che, anziche' rivolgersi contro la motivazione della sentenza impugnata, sono dirette nei riguardi della motivazione degli avvisi di accertamento. Invero, la sentenza impugnata afferma che negli avvisi "sono indicati tutti gli elementi dai quali l'imposta deriva legittimamente". 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 negli avvisi di accertamento, se e quali altri elementi avrebbero dovuto essere accertati dal Comune e in che cosa abbia errato la Commissione tributaria regionale nel ritenere che gli elementi desumibili dagli avvisi fossero sufficienti per la rideterminazione dell'imposta da parte del Comune.

5.1. Con il secondo motivo di impugnazione la societa' ricorrente denuncia la violazione dell'art. 2697 del codice civile e dell'art. 7, comma 1, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507.

5.2. La ricorrente sostiene, in proposito, di essersi attenuta all'interpretazione ministeriale dell'art. 7. D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, secondo cui l'imposta di pubblicita' si determinerebbe tenendo conto della sola superficie occupata dal pannello pubblicitario. Ne deriverebbe che sarebbe onere dell'ente impositore, al momento della verifica della presentata dichiarazione, motivare l'accertamento e dimostrare che la superficie netta e' di mq 18, anziche' di mq 17.

5.3. Il motivo e' infondato, perche' l'imposta sulla pubblicita' e' sottoposta al regime di sola dichiarazione iniziale, o dichiarazione ultrattiva. Infatti, dal momento che gli elementi strutturali del relativo rapporto giuridico tributario sono tendenzialmente stabili o, comunque, relativamente duraturi nel tempo, il legislatore ha scelto, nell'esercizio della sua discrezionalita', che e' insindacabile se non sotto il profilo dell'irragionevolezza, un regime di dichiarazione, per il quale essa non dev'essere riformulata quando, in assenza di variazione di uno degli elementi strutturali, soggettivo o oggettivo, del rapporto giuridico, sarebbe identica a quella precedente. Ne deriva che il regime accertativo ordinario dell'imposta sulla pubblicita' e' quello della liquidazione da parte del Comune sulla base della dichiarazione, salva la verifica d'ufficio e salve le variazioni successivamente dichiarate dal contribuente.

Ne deriva anche che la pretesa che su ogni dichiarazione del contribuente si debba effettuare un'attivita' istruttoria di accertamento non e' soltanto contraria al sistema adottato dal legislatore per conformare il regime dell'imposta di pubblicita', ma e' contrario anche sia al principio costituzionale di buon andamento dell'Amministrazione pubblica (art. 97 della Costituzione), che sarebbe costretta, sempre e comunque, ad effettuare accertamenti per fenomeni di massa, quali sono quelli degli impianti pubblicitari, sia al principio di collaborazione e di buona fede che, ai sensi dell'art. 10, comma 1, L. 27 luglio 2000, n. 212, regola i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, nel senso, tra l'altro, che la gestione del rapporto giuridico tributario si avvia intanto sul presupposto, che si da' per scontato in via di principio, che le dichiarazioni del contribuente sono vere, e che solo successivamente l'eventuale riconduzione a verita' e' operata cosi' dall'Ufficio tributario in sede di accertamento come dallo stesso contribuente in sede di rettifica della dichiarazione o di richiesta di rimborso.

6. Sulla base delle considerazioni sopra esposte il ricorso dev'essere rigettato.

7. Le spese processuali relative al giudizio di cassazione seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura indicata nel dispositivo.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna la societa' ricorrente al pagamento delle spese processuali relative al giudizio di cassazione per Euro 2150,00 (duemilacentocinquanta), di cui Euro 2000,00 (duemila) per onorari.