

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SACCUCCI Bruno - Presidente

Dott. D'ALONZO Michele - Consigliere

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - rel. Consigliere

Dott. RUGGIERO Francesco - Consigliere

Dott. FITTIPALDI Onofrio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

Comune di Roma, in persona del Sindaco p.t., elettivamente domiciliato in Roma, via del Tempio di Giove, n. 21, presso l'Avv. Avenati Fabrizio, che lo rappresenta e difende per procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

COSMO Pubblicità di Giorgio Genova e C. s.a.s., in persona del legale rappresentante p.t., elettiv, domic. in Roma, via Germanico, n. 24, presso l'Avv. Scavuzzo Giuseppe, che la rappresenta e difende per procura speciale a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 69/14/01, depositata il 25.6.2001;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 29.5.2007 dal relatore Cons. Dr. Giuseppe Vito Antonio Magno;

Udito, per la controricorrente, l'Avvocato Giuseppe Scavuzzo;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Fuzio Riccardo, che ha concluso per l'accoglimento del primo motivo ed il rigetto del secondo motivo del ricorso.

---

Fatto Diritto P.Q.M.

### Svolgimento del processo

1.- Con ricorso alla commissione tributaria provinciale di Roma, la ditta COSMO Pubblicità di Giorgio Genova e C. s.a.s., impugnò due avvisi di accertamento notificati dal comune di Roma nei giorni 13 e 16.12.1996, con cui era chiesto il pagamento della somma complessiva di Euro 3.719,88 a titolo d'imposta di pubblicità effettuata su impianti fissi nell'anno 1995, deducendo l'illegittimità della pretesa relativamente ai periodi di tempo in cui gl'impianti non erano stati utilizzati ed alle parti di essi (cornici) non occupate dal messaggio pubblicitario.

2.- La sentenza n. 354 del 1999, con cui la commissione adita aveva respinto il ricorso, avendo giudicato corretto il calcolo dell'imposta, impugnata dalla contribuente, fu riformata dalla commissione tributaria regionale del Lazio con la sentenza indicata in epigrafe, pronunciata nel contraddittorio delle parti, che accolse l'appello avendo giudicato applicabile anche alle affissioni dirette - in base ad un'interpretazione sistematica delle norme ed allo studio dei lavori parlamentari - il criterio di commisurazione dell'imposta alla durata temporale di esposizione del messaggio pubblicitario; e dovuta la stessa imposta solo in relazione alla superficie degli impianti effettivamente utilizzabile per l'esposizione del messaggio, quindi con esclusione della cornice, di superficie pari ad un metro quadro.

3.- Per la cassazione di tale sentenza ricorre il comune di Roma, con due motivi, cui resiste l'intimata contribuente mediante controricorso, illustrato da memoria.

### Motivi della decisione

4.- Col primo motivo il comune di Roma censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del [D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507](#), art. 12; contraddittorietà e carenza di contenuto decisorio;

rileva inoltre inammissibilità dell'appello della contribuente per indeterminatezza del petitum.

4.1.- Il ricorrente critica la conclusione cui è pervenuta la commissione regionale - secondo cui l'imposta potrebbe essere applicata in misura frazionata (cioè per periodi inferiori all'anno solare) anche quando si ' riferisce alle affissioni dirette, considerate dal [D.Lgs. n. 507 del 1993](#), art. 12, comma 3 - osservando:

4.1.1.- che lo stesso giudicante a quo, pur riconoscendo il diverso tenore letterale della norma (quale vigeva nel 1995, epoca del rapporto tributario in esame), giunge ad un'interpretazione opposta, facendo uso di criteri ermeneutici (sistematico, teleologico o fondato sull'esame dei lavori parlamentari) inammissibili, a fronte del contenuto chiaro ed univoco della disposizione;

4.1.2.- che il calcolo dell'imposta sulla pubblicità effettuata mediante affissioni dirette, anche per conto altrui, su impianti fissi, dovrebbe farsi in base ad anno, giacchè il terzo comma del citato art. 12, disciplinante tale forma di pubblicità, richiamato dal precedente art. 9, comma 1, faceva esclusivo richiamo - prima della modifica introdotta dalla novella legislativa costituita dalla [L. 23 dicembre 2000, n. 388](#), art. 145, comma 56, - al cit. art. 12, comma 1 non anche al secondo, contenente le disposizioni relative al calcolo della tassa per altre fattispecie pubblicitarie, aventi durata non superiore a tre mesi;

4.1.3.- che la soluzione contraria a quella accolta dal giudice a quo sarebbe giustificata da considerazioni di ordine economico (maggiore sfruttamento degli impianti fissi, e conseguente manifestazione di maggior capacità contributiva) e pratico (difficoltà per il comune di controllare l'effettiva durata di ogni esposizione), oltre che confermata sia dallo stesso D.Lgs., art. 9, comma 1, indicante il criterio annuale di pagamento dell'imposta sulle affissioni dirette, sia dalla stessa novella legislativa sopra richiamata, la cui ragion d'essere sarebbe consistita nella volontà di estendere alla pubblicità diretta un sistema di calcolo dell'imposta, per periodi anche inferiori all'anno solare, prima evidentemente non applicabile, e quindi non invocabile dalla contribuente per un rapporto fiscale sorto nel 1995;

4.1.4.- che la decisione impugnata sarebbe "meramente teorica" e priva di effettivo contenuto decisorio, per non avere stabilito il periodo (inferiore all'anno) cui commisurare concretamente l'imposta:

periodo neppure indicato e tanto meno provato dalla contribuente, il cui appello, perciò, doveva essere dichiarato inammissibile.

4.2.- Il motivo di censura è fondato, nei limiti di ragione di seguito espressi.

4.2.1.- Il profilo di censura contemplato al par. 4.1.4 deve essere esaminato per primo, per ragioni di priorità giuridica e logica, e deve essere disatteso per infondatezza.

In effetti, il carattere impugnatorio del processo tributario (Cass. n. 7766/2006), introdotto dal ricorso del contribuente avverso uno degli atti elencati nel [D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19](#), se comporta l'inammissibilità di azioni di mero accertamento (Cass. n. 2272/2004, S.U. n. 10999/1993), sperimentate in via preventiva e non ricollegabili ad un atto impositivo dell'amministrazione finanziaria, non esclude affatto che simile atto possa essere impugnato per una ragione puramente di diritto e che il giudice tributario - se ritiene fondata l'azione, ma non posseda gli elementi per ricondurre il tributo alla corretta misura, entro i limiti delle contrapposte domande (Cass. nn. 3309/2004, 4280/2001, 16171/2000), difettando ormai del potere di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari a tal fine (essendo stato abrogato il [D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 3](#) dal [D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 3 bis, comma 5](#), convertito con modificazioni nella [L. 2 dicembre 2005, n. 248](#)) - accolga la domanda di annullamento, proposta dal contribuente, lasciando all'amministrazione, come nel caso concreto, di rideterminare l'imposta "in misura frazionaria" (ossia per periodo inferiore all'anno), "ove ne ricorrano le condizioni". 4.2.2.- Quanto agli altri profili di censura contenuti nel primo motivo, si osserva che il criterio generale di calcolo dell'imposta pubblicitaria, con riferimento al tempo di esposizione, è dettato - anche per l'ipotesi di affissioni dirette ([D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 12, comma 3](#), testo di Legge cui si riferiscono anche gli articoli successivamente citati) - dall'articolo 9; il quale dispone, al comma 1, che "L'imposta è dovuta ... per anno solare" e che, per altre fattispecie pubblicitarie (qui non interessanti) il periodo d'imposta può essere diverso (ed anche inferiore all'anno), se così è specificato nelle relative disposizioni.

4.2.3.- Ora, la norma riguardante specificamente il caso concreto - e cioè l'art. 12, comma 3: pubblicità effettuata mediante affissioni dirette - non contemplava all'epoca (1995) alcuna eccezione alla disposizione generale suddetta (par. 4.2.2), in quanto prescriveva che l'imposta fosse calcolata "nella misura e con le modalità previste dal comma 1", recante le tariffe differenziate per le diverse classi in cui sono rag-gruppati i comuni, rapportate a metro quadro di superficie occupata, ma sempre indistintamente riferite, quoad tempus, all'anno solare, quale che fosse l'effettiva, ed eventualmente minore, durata dell'esposizione. Il richiamo positivamente limitato al comma 1, prima della modifica legislativa indicata al par. 4.1.2, impediva, pertanto, all'interprete di estendere alle affissioni dirette, in contrasto con la lettera della legge, la norma del comma 2, non applicabile perchè non richiamata, recante agevolazioni d'imposta per altre forme di pubblicità.

Il chiaro ed esaustivo dettato legislativo escludeva, d'altra parte, la possibilità di una diversa interpretazione delle suddette norme, sia mediante riferimenti

analogici alla disciplina di altri casi sia mediante ricorso a criteri ermeneutici succedanei.

4.2.4.- Di nessun sostegno alla tesi opposta sarebbe, in particolare, il riferimento, operato dal giudice a quo, al comma 4 dell'articolo 9, che non disciplina affatto le modalità di calcolo, bensì quelle di corresponsione del tributo (in unica soluzione, se la durata dell'esposizione sia inferiore all'anno; anche in rate trimestrali anticipate, se la pubblicità sia annuale e l'imposta superi un certo importo).

Nel contemplare fattispecie pubblicitarie aventi durata anche inferiore all'anno, detta norma, e quella del precedente art. 8, comma 4, relativo alla decorrenza presunta dell'obbligazione tributaria, in caso di omessa dichiarazione, chiaramente si riferiscono a quei casi particolari, specificamente disciplinati (ad es., dagli artt. 14 e 16, richiamati dalla controricorrente, la cui regolamentazione, stante la specificità, non è estensibile ad ipotesi normative diverse), cui fa riferimento anche l'art. 9, comma 1. La Legge invero contempla diverse fattispecie pubblicitarie, per le quali è consentita una durata inferiore all'anno ed il tributo è calcolato tenendo conto del minor periodo di esposizione; fra tali fattispecie, però, non era compresa - fino alla modifica legislativa indicata al par. 4.1.2 - la pubblicità effettuata mediante affissioni dirette che, per le suesposte ragioni, doveva essere calcolata forfetariamente ad anno solare; come, d'altra parte ed espressamente, la legge dispone per altre forme di pubblicità (ad es., per la pubblicità dell'impresa su veicoli propri o adibiti a suo servizio: art. 13, comma 3).

4.2.5.- La modifica legislativa del suddetto comma 3 (v. par. 4.1.2), in virtù della quale esso fa ora riferimento anche al comma 2 (esposizioni pubblicitarie di durata non superiore a tre mesi), non è applicabile al caso di specie *ratione temporis*, trattandosi di norma innovativa, non avente efficacia retroattiva, in quanto modifica positivamente il precedente sistema di calcolo dell'imposta in questione, sganciandolo dal vincolo forfetario annuale.

Anzi, l'introduzione con apposita norma di tale modifica conferma la convinzione che, fino all'entrata in vigore della disposizione novellatrice, il calcolo dell'imposta doveva essere eseguito, nel caso di affissioni dirette, in base al criterio temporale dell'anno solare, a prescindere dalla durata dell'effettiva esposizione pubblicitaria. In tal senso, Cass. nn. 1915/ 2007, 552/2007. 4.2.6.- E' manifestamente infondata, peraltro, la paventata incostituzionalità di tale criterio di calcolo, per preteso contrasto con gli [artt. 3 e 53 Cost.](#), giacchè 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" (caratterizzazione comunque riscontrabile anche quando il periodo di riferimento sia inferiore all'anno) - non appare, di per se, lesiva di alcun parametro costituzionale, essendo in ciò non dissimile da altri tributi, gravanti appunto sul possesso di determinati beni contemplati dal legislatore, e dovendosi ravvisare l'oggetto dell'imposta comunale sulla pubblicità nella mera disponibilità del mezzo pubblicitario e

della relativa potenzialità di uso (in tal senso, Cass. nn. 552/2007, 6446/2004).

4.2.7.- Neppure possono trarsi argomenti contrari dall'avvenuto adeguamento del comune di Roma - con Delib. Consiliare 27 gennaio 2001, n. 42, e Delib. Giunta Comunale 16 maggio 2002, n. 263 - alla disposizione novellatrice (par. 4.1.2), posto che si tratta, esattamente, di doveroso adeguamento della norma regolamentare alla norma statale, a fronte della quale l'illazione, secondo cui il comune avrebbe "palesamente riconosciuto l'illegittimità dei propri atti", costituisce un'evidente forzatura.

5.- Il secondo mezzo concerne "violazione e falsa applicazione dell'art. 7 del Regolamento Comunale e del [D.Lgs. n. 507 del 1993](#), art. 12", avendo errato, asseritamente, la commissione regionale "laddove ha escluso dalla imposizione la cornice dell'impianto perchè non utilizzata per l'affissione", allorchè l'art. 7 di detto regolamento attuativo non escluderebbe dal calcolo della tassa "le strutture portanti dell'impianto pubblicitario", fra cui la cornice.

Si afferma, inoltre, che il citato D.Lgs., art. 12, comma 3, commisurerebbe il tributo alla superficie "complessiva" degli impianti.

5.1.- Si deve osservare, innanzitutto, che la sentenza impugnata non fa riferimento all'art. 7 di un "regolamento comunale", di cui il ricorrente non indica peraltro gli esatti estremi; bensì allo stesso [D.Lgs. n. 507 del 1993](#), art. 7 a mente del quale "L'imposta sulla pubblicità si determina in base alla superficie della minima figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario"; per desumerne l'esenzione dall'imposta delle superfici "tecniche", come la cornice, non utilizzate direttamente per l'affissione.

5.2.- La censura in esame, inquadrata in questi esatti termini, è infondata.

5.2.1.- Se è vero, infatti, che legittimamente il comune liquida il tributo in base alle dimensioni dell'impianto indicate nella dichiarazione (iniziale o di variazione) presentata dal contribuente a norma dell'art. 8, senza necessità di procedere, per ogni dichiarazione, ad un'attività istruttoria di accertamento (Cass. n. 6446/2004, già cit.), è pur vero che l'esistenza, negli impianti di cui si discute, di una cornice pari ad un metro quadro, non utilizzabile per l'affissione, è circostanza non contestata in punto di fatto dal comune; e che "la superficie complessiva degli impianti", cui fa riferimento il menzionato art. 12, comma 3, è necessariamente quella tassabile, definita dal precedente articolo 7 (in tal senso, Cass. n. 4908/2005).

6.- Per le ragioni fin qui esposte, il primo motivo del ricorso deve essere accolto per quanto di ragione, ed il secondo motivo deve essere rigettato.

6.1.- Per conseguenza, la sentenza impugnata deve essere cassata, in relazione al motivo accolto, e la causa deve essere rinviata ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Lazio, che giudicherà uniformandosi ai principi di diritto fissati al par.

4.2.3 e vorrà anche regolare fra le parti l'onere delle spese di questo giudizio di cassazione.

6.2.- L'eccezione concernente la richiesta di non applicazione delle sanzioni, ai sensi del [D.Lgs. n. 546 del 1992](#), art. 8, non esaminata dal giudice di merito e richiamata dalla contribuente, pienamente vittoriosa in secondo grado, nel controricorso e nella memoria illustrativa, è passibile di riesame davanti al giudice del rinvio, se ne sussistano i presupposti processuali (S.U. n. 14382/2002; Cass. nn. 1691/2006, 17201/2004, 12680/2003).

[P.O.M.](#)

La Corte di Cassazione Accoglie per quanto di ragione il primo motivo di ricorso, rigetta il secondo motivo. Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese di questo giudizio di cassazione, ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Lazio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della sezione tributaria, il 29 maggio 2007.

Depositato in Cancelleria il 31 luglio 2007