

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAOLINI Giovanni - Presidente

Dott. CICALA Mario - Consigliere

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere

Dott. MARIGLIANO Eugenia - rel. Consigliere

Dott. SCUFFI Massimo - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI ROMA, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEL TEMPIO DI GIOVE 21, rappresentato e difeso dall'avvocato AVENATI FABRIZIO, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

MVC PUBBLICITA' S.N.C., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA GERMANICO 24, presso lo studio dell'avvocato SCAVUZZO GIUSEPPE, che lo rappresenta e difende, giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 134/01 della Commissione Tributaria Regionale di ROMA, depositata il 06/12/01;

udita la relazione della causa svolta nella Pubblica udienza del 29/11/06 dal Consigliere Dott. Eugenia MARIGLIANO;

udito per il ricorrente l'Avvocato ONOFRI (per delega Avv. AVENATI), che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito per il resistente l'Avvocato SCAVUZZO, che ha chiesto il rigetto del ricorso;

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

[Fatto Diritto P.Q.M.](#)

Svolgimento del processo

Il Comune di Roma notificava alla società M.V.C, s.n.c. Pubblicità 34 avvisi di accertamento relativi all'imposta di pubblicità per l'anno 1996. Avverso detti avvisi la società proponeva ricorso innanzi alla C.T.P. di Roma, che lo respingeva, sostenendo, per quanto ancora rileva nel presente giudizio, che il legislatore, per le affissioni dirette, ha ritenuto di graduare l'imposta con una tariffa su base annuale, in quanto il [D.Lgs. n. 507 del 1993](#), art. [12, comma 3](#), relativo alla disciplina per le affissioni dirette, come nella specie, rinvia solo al comma 1, escludendo l'applicazione del comma 2 alla fattispecie in questione, rapportando quindi il pagamento dell'imposta su base annuale e sull'intera superficie dell'impianto pubblicitario.

La società impugnava detta decisione innanzi alla C.T.R. chiedendo la riforma della sentenza impugnata con il riconoscimento dell'applicazione della tariffa relativa alle pubblicità effettuate per periodi inferiori a tre mesi e dell'esclusione dalla superficie accertata della cornice degli impianti pubblicitari. Instava, inoltre, per la disapplicazione delle sanzioni ed interessi applicati.

La C.T.R. del Lazio accoglieva il gravame sostenendo che, le affissioni dirette previste dal [D.Lgs. n. 507 del 1993](#), art. [12, comma 3](#), sono soggette allo stesso regime cui sono sottoposti modi di pubblicità di cui al comma 1 che possono usufruire, quanto alla tariffa, della previsione riduttiva di cui al comma 2, avvalorando tale affermazione con il richiamo alla Delib. Consiliare 27 gennaio 2001, n. 42, che avrebbe dato attuazione ai commi 55 e 56 della L. P. n. 145 del 2001, art. (Ndr: testo originale non comprensibile).

Accoglieva, inoltre, anche la doglianza relativa all'esclusione dal calcolo della superficie pubblicitaria di quella relativa alla cornice in quanto destinata soltanto ad una funzione di sostegno.

Avverso detta decisione il Comune di Roma propone ricorso per Cassazione sulla base di due motivi. Resiste con controricorso la società, contrastando quanto ex adverso sostenuto e riproponendo la richiesta di disapplicazione delle sanzioni ed interessi di mora.

Motivi della decisione

Con il primo motivo il Comune deduce la violazione e falsa applicazione del [D.Lgs. n. 507 del 1993](#), artt. [12](#) e [9](#) ed art. 8 del regolamento comunale approvato con d.c.n. 289/1994, nonché della [L. n. 388 del 2000](#), art. [145](#), [comma 55](#) e 56, per avere la C.T.R. ritenuto che, sebbene la lettera del D.Lgs. cit., art. 12, comma 3, rinvii al disposto del comma 1 per la tassazione delle affissioni dirette su base annua, dall'interpretazione sistematica della materia la tassazione dovrebbe avvenire in relazione all'effettiva durata del messaggio pubblicitario e cioè in base alla previsione del comma 2.

Ritiene invece il ricorrente che tale interpretazione sia del tutto errata, dovendosi ancorare l'interpretazione al disposto della lettera della legge che al comma 3 relativo alle fattispecie come quella de qua rinvia esclusivamente per misura e modalità al comma 1, dato che in tali casi le esposizioni avvengono ad opera di ditte pubblicitarie operanti per conto terzi su apposite stabili strutture adibite allo scopo che si presume vengano sfruttate con messaggi pubblicitari a rotazione per l'intero anno solare, per cui la tariffa è ragguagliata su tale dato temporale e alla superficie complessiva dell'impianto.

Peraltro la successiva previsione introdotta con la [L. n. 388 del 2000](#), art. [145](#), [comma 56](#), che ha stabilito che al comma 3 dell'art. 12 le parole "dal comma 1" sono sostituite dalle seguenti" dai commi 1 e 2" deve ritenersi norma innovativa dato che, per costante giurisprudenza e per previsione della [L. n. 212 del 2000](#) (Statuto del contribuente), per attribuire carattere interpretativo e quindi valenza retroattiva ad una novella, occorre un'espressa dichiarazione della volontà del legislatore in tale senso, mancante nella specie.

Conseguentemente anche la previsione della Delib. comunale n. 42 di recepimento di tale normativa non poteva avere valenza retroattiva ed una diversa interpretazione della stessa sarebbe in conflitto con la normativa primaria.

Con il secondo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione del [D.Lgs. n. 507 del 1993](#), artt. [7](#) e [12](#) e Delib. comunale n. 289 del 1994, art. 7, nonché violazione dell'onere della prova ex [art. 2697 c.c.](#) ed insufficienza e contraddittorietà della motivazione per avere la C.T.R. escluso dalla tassazione la cornice degli impianti senza che la controparte abbia dimostrato che tali

parti siano prive di finalità pubblicitarie, dato che la norma non pone un'esclusione assoluta della computabilità degli accessori ma solo un'eccezione ove ne ricorrano i presupposti e ne sia fornita prova.

Il primo motivo è fondato.

Occorre preliminarmente stabilire quale sia effettivamente l'oggetto dell'imposta e per raggiungere detto obiettivo occorre aver presente le prime norme contenute nel [D.Lgs. n. 507 del 1993](#) e non soltanto quanto statuito dall'art. 5, il cui titolo preannuncia la disciplina del "Presupposto dell'imposta", cioè dell'oggetto del tributo. Detta disposizione, al comma 1, 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 è soggetta all'imposta sulla pubblicità prevista nel presente decreto".

Certamente la lettura di sola tale norma può indurre in errore perchè se il [D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507](#), art. [5](#) è 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, come già detto, le altre disposizioni dello stesso atto normativo.

Invero, se si tiene conto, anzitutto, del [D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507](#), art. [1](#), intitolato "Ambito di applicazione", si rileva che "La pubblicità 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" è 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, è dato, per quel che interessa la controversia in esame, anche dalle pubbliche affissioni. Se ne trae conferma sia dall'art. 3, comma 3, in cui si demanda all'esercizio del potere regolamentare comunale di "determinare la tipologia e la quantità 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 decreto legislativo in esame 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 pubblicità, l'art. 5 sopravviene per aggiungervi i messaggi acustici e visivi diversi da quelli realizzati per affissione, integrando così le specie dell'oggetto di imposta.

In sostanza dalle disposizioni normative contenute negli artt. 1, 3, 4 e 5 D.Lgs. cit., si deduce che l'oggetto del tributo è 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 (cfr, cass. civ. sent. n. 6446 del 2004).

Nè può esser condivisa l'interpretazione data da parte resistente, secondo la quale, indipendentemente dal mezzo pubblicitario disponibile - impianto fisso, cui essa è interessata, o altro mezzo -, oggetto dell'imposta sarebbe non il mezzo disponibile e la potenzialità dello stesso, ma il tempo durante il quale tale mezzo è stato effettivamente utilizzato. Tale interpretazione porterebbe come inevitabile conseguenza che l'Amministrazione comunale dovrebbe accertare se ogni singolo mezzo da essa autorizzato sia stato realmente impiegato e per quanto tempo per la "diffusione dei messaggi pubblicitari", non potendo certo prefigurarsi l'assoluta veridicità delle dichiarazioni presentate dal soggetto passivo del tributo e dovendo quindi accertare tutti quei casi di erronea e/o infedele dichiarazione. Tutto ciò in aggiunta all'ulteriore considerazione che in caso di società che effettuano la pubblicità per affissione diretta su impianti di proprietà e per conto terzi, come nella specie, commisurare l'imposta al solo periodo di effettivo utilizzo potrebbe indurre le stesse a moltiplicare gli impianti fissi in tutti gli spazi e punti più strategici della città per diffondere in modo capillare e a rotazione i messaggi pubblicitari onde poterli utilizzare anche solo per brevi periodi con prevedibili conseguenze di un complessivo grave inestetismo dell'arredo cittadino.

Tale impostazione, quindi, non può essere condivisa, perchè è ben vero che il [D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507](#), art. [5, comma 1](#), afferma che "La diffusione di messaggi pubblicitari ... è soggetta all'imposta ..." sulla pubblicità, ma si deve tener conto anche del fatto:

- che l'art. 5 è solo una norma integrativa dell'oggetto del tributo rispetto a quello della pubblicità tramite impianti di affissione, cui è interessata la resistente;
- che, quando l'art. 7 regola la quantità del contenuto dell'imposta, assume come parametro per la sua determinazione la "superficie minima della figura geometrica in cui è 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 il [D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507](#), art. [8](#), prescrive che nella dichiarazione del contribuente è riservato un ruolo rilevante alla superficie esposta del mezzo pubblicitario che si intende utilizzare (comma 2);
- che il [D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507](#), art. [6, comma 1](#), prevede che "Soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicità ... è colui che dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso";

- che, infine, l'art. 12 si limita a disciplinare l'applicazione delle tariffe in relazione alle diverse fattispecie.

Se si tiene conto di tutte queste disposizioni normative, si deve ritenere che, nonostante la formula letterale adottata dal [D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507](#), art. [5, comma 1](#), oggetto del tributo è "il mezzo disponibile" e non "il mezzo disponibile effettivamente utilizzato per la diffusione di messaggi pubblicitari", e, tanto meno, perciò, che oggetto del tributo sia l'attività di diffusione di tali messaggi (cfr. cass. civ. sent. n. 6446 del 2004 e 109 del 2005).

Fissati quindi i concetti relativi all'oggetto del tributo da legarsi alla potenzialità di uso degli impianti fissi, occorre stabilire la misura dell'imposta da corrispondere a norma del D.Lgs. citato art. 12.

L'interpretazione fornita da parte ricorrente è senza dubbio la più corretta ed aderente alla lettera della legge ed infatti non può addivenirsi a quanto sostenuto dalla C.T.R. e dalla società resistente che l'art. 12, comma 2 e 3, "sin dalla prima stesura vada interpretato nel senso del pieno riconoscimento della facoltà del pagamento dell'imposta in misura ridotta in tutti i casi in cui l'esposizione pubblicitaria non abbia superato i tre mesi, previo assolvimento delle incombenze del caso".

La lettera della norma, nella formula originaria (prima della modifica introdotta con la [L. n. 388 del 2000](#), art. [145, comma 56](#)) prevedeva che "per la pubblicità effettuata mediante affissioni dirette, anche per conto altrui, di manifesti e simili su apposite strutture adibite all'esposizione di tali mezzi si applica l'imposta in base alla superficie complessiva degli impianti nella misura e con le modalità previste dal comma 1".

Dalla lettura di tale chiara dizione non è assolutamente possibile ritenere che alla fattispecie contemplata della pubblicità latu sensu professionale (e cioè quella effettuata su impianti fissi anche per conto altrui) possa essere compresa anche la previsione della tariffa ridotta contemplata dal comma 2.

Nè alla successiva variazione introdotta con l'art. 145, comma 56, della L. Finanziaria del 2000 che ha modificato le ultime parole del comma 3 nel senso che "si applica l'imposta in base alla superficie complessiva degli impianti nella misura e con le modalità previste dal comma 2", estendendo così l'applicazione della tariffa ridotta anche alle fattispecie come quella in questione, può attribuirsi valenza retroattiva attribuendo a tale norma natura interpretativa in quanto dalla lettura della stessa non si evince in alcun modo che il legislatore abbia voluto attribuirle tale ulteriore effetto.

In tema di entrate tributarie, e con riguardo sia alle norme impositive che a quelle favorevoli al contribuente (così come in altra materia e con riguardo ad ogni altra norma giuridica), si applica il principio generale di irretroattività stabilito dall'art. 11 preleggi, secondo cui la norma, se non dispone diversamente, in maniera espressa o implicita, ovvero intervenendo in funzione

di interpretazione autentica, si applica solo ai fatti verificatisi dopo la sua entrata in vigore.

E' interpretativa la norma definita tale dal legislatore, o che contiene un espresso riferimento alla norma preesistente interpretata, il cui testo rimane intatto o inalterato.

Quando, invece, come nella specie, la nuova norma si limita ad integrare il testo di quella precedente, formulando diversamente il criterio di commisurazione dell'entrata, prima stabilito in unico modo in relazione alla situazione di fatto, senza, perciò, operare una scelta di uno dei possibili significati attribuibili a quel testo, quando, cioè, la norma introdotta ex novo risponde ad una valutazione discrezionale del legislatore, estranea al previgente quadro normativo, si è in presenza di una disposizione a carattere innovativo, che non ha natura di interpretazione autentica e non può, quindi, avere efficacia retroattiva.(cfr., ex multis e da ultimo, cass. civ. sent. n. 19063 del 2006).

Nè tale efficacia può trarsi dalla Delib. del Consiglio comunale n. 42 del 2001 con la quale il Comune si è conformato all'ultimo dettato legislativo, sia perchè trattasi di atto amministrativo coevo alla modifica legislativa e sia perchè una norma secondaria non può mai modificare una norma di fonte primaria.

Tale statuizione, peraltro, è anche conforme al dettato della [L. n. 212 del 2000](#), art. [3](#) (Statuto del contribuente), che sancisce l'irretroattività delle norme tributarie ed, infine, nella specie, soggetto passivo dell'imposta risulta essere una società proprietaria di numerosi impianti pubblicitari e che agisce per conto terzi per cui è da presumere con ragionevole certezza che le strutture nella sua disponibilità siano sempre state usate a rotazione per l'intero anno solare o per la maggior parte di esso.

Il secondo motivo deve essere invece rigettato.

Con tale censura il Comune si duole che la C.T.R. abbia escluso dal computo della superficie imponibile la cornice degli impianti senza che la controparte abbia dimostrato che tali parti siano prive di finalità pubblicitarie, dato che la norma non pone un'esclusione assoluta della computabilità degli accessori ma solo un'eccezione ove ne ricorrano i presupposti e ne sia fornita prova.

Dalla lettura della sentenza si evince che la C.T.R. con accertamento di fatto, incensurabile in sede di legittimità, se la motivazione risulta essere priva di incongruenze, illogicità e di errori di diritto, come nella specie, ha ritenuto che tali parti delle strutture, destinate a veicolare messaggi pubblicitari, avessero una funzione di sostegno delle stesse e che, quindi, fossero "superfici tecniche", espressamente esenti dall'imposta ai sensi del [D.Lgs. n. 507 del 1993](#), art. [7](#) prescrizione questa anche recepita dal regolamento comunale in materia, approvato con Delib. n. 289 del 1994 che all'art. 7, comma 4, dispone "Sono esclusi dal calcolo della superficie soggetta a tassazione i sostegni (piedi, pali, grappe, supporti, cornici) purchè strutturali al mezzo e privi di

finalità pubblicitaria." Tutto ciò premesso, dichiarata assorbita ogni altra censura, la Corte accoglie il primo motivo di ricorso, rigetta il secondo e, cassata la sentenza impugnata in relazione alla censura accolta, rinvia la causa ad altra sezione della C.T.R. del Lazio che provvederà anche al governo delle spese di questa fase di legittimità.

[P.Q.M.](#)

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, rigetta il secondo e, cassata la sentenza impugnata in relazione alla censura accolta, rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della C.T.R. del Lazio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di Cassazione Sezione Tributaria, il 29 novembre 2006.

Depositato in Cancelleria il 12 gennaio 2007