

Sentenza n. 1392 del 29 giugno 2020
REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI LOMBARDIA
VENTIDUESIMA SEZIONE

ha emesso la seguente

SENTENZA

-sull'appello n. 780/2019 depositato il 19/02/2019
-avverso la pronuncia sentenza n. 2815/2018 Sez:16 emessa dalla
Commissione Tributaria Provinciale di MILANO contro:

I. SRL - I.C. RAGGRUPPAMENTO DI VARESE VIA B. 21100 V.
proposto dagli appellanti:
H.I. S.R.L. VIA Atti impugnati: AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) PUBBLICITA' 2017

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con avviso d'accertamento n. 9/2017, emesso nei confronti della contribuente H.I. srl, la società I. srl, concessionaria del servizio di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, richiedeva il pagamento della maggiore imposta per il 2017 connessa all'utilizzo, presso il punto vendita Auchan di Rescaldina, di una serie di mezzi pubblicitari, nella specie posizionati sui carrelli della spesa del suddetto supermercato, per i quali si asseriva non essere stata fatta alcuna dichiarazione di inizio di esposizione pubblicitaria e, quindi, alcun pagamento della relativa imposta.

Avverso tale atto presentava ricorso la H. sostenendo che nessuna imposta andava versata, dal momento che si trattava di un tipo di pubblicità, quella delle targhette apposte sui carrelli del supermercato, esente da imposizione fiscale, in quanto di fatto realizzata esclusivamente all'interno dei locali adibiti alla vendita di beni e servizi rientranti ed attinenti alla medesima attività commerciale esercitata. In altre parole, nel caso di specie sarebbe applicabile l'art.17, lettera a) del D.Lgs. n. 507 del 1993, secondo cui non è tassabile qualsiasi attività pubblicitaria realizzata all'interno dei locali adibiti alla vendita di beni quando si riferisca all'attività negli stessi esercitata.

La ricorrente, inoltre, lamentava anche il difetto di legittimazione passiva della H.I. (la dichiarazione circa l'uso a scopo pubblicitario dei carrelli andava fatta dal responsabile del centro commerciale) ed il difetto di motivazione dell'atto impositivo (in quanto limitato alla sola esposizione di una tabella indicativa di alcuni dati, quali ubicazione, quantità e mezzi pubblicitari, età, senza particolari argomentazioni a sostegno).

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sez. 16, con sentenza n. 2815/16/18 del 9/4/15 depositata il 20/6/18, respingeva il ricorso con spese compensate.

I motivi della decisione erano i seguenti.

La Commissione ritiene infondata la domanda della ricorrente. Infatti, quanto ai profili di legittimità, va innanzitutto ribadita la legittimazione passiva dell'I. e ciò ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 507 del 1993 che introduce nel sistema il principio della solidarietà tra colui che produce, vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità e colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo pubblicitario. In secondo luogo, non sussiste alcun difetto di motivazione, in quanto proprio la tabella contestata dalla ricorrente contiene, invece, una serie di dati ed informazioni che hanno chiaramente consentito alla parte di individuare bene di quali mezzi pubblicitari si trattasse e di quale fosse il tema in contestazione. Infine, quanto al merito, sono condivisibili le argomentazioni della I. allorché afferma che proprio la peculiare caratteristica dei mezzi pubblicitari in questione, i carrelli della spesa, consente l'affermazione che si tratta di mezzi di chiara diffusione del messaggio pubblicitario anche all'esterno dell'area strettamente deputata alla vendita dei prodotti, potendo gli stessi essere spostati

sia all'interno delle altre aree del Centro commerciale, sia all'esterno della struttura, ad esempio, nelle aree di parcheggio delle autovetture, con conseguente ampliamento della visibilità da parte di tutti. Avverso tale sentenza propone appello H.I. per i seguenti motivi: per i seguenti motivi:

1. Nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 36, D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132, comma 2, n. 4 del c.p.c., in relazione alla nullità dell'avviso di accertamento per difetto di legittimazione passiva in violazione dell'art. 6, D.Lgs. n. 507 del 1993
2. Nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 36, D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132, comma 2, n. 4 del c.p.c., in relazione alla nullità dell'avviso di accertamento per mancanza assoluta di motivazione in violazione dell'art. 3 della L. n. 241 del 1990 e dell'art. 7 della L. n. 212 del 2000.
3. Nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione delle norme di legge in relazione all'eccepita illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 5 del D.Lgs. n. 507 del 1993.
4. Nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'infondatezza dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 12, D.Lgs. n. 507 del 1993,
5. Nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'illegittimità dell'avviso di accertamento per assenza dei presupposti normativi di responsabilità in relazione alle sanzioni nei confronti dell'odierna appellante.
6. Nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'illegittimità della sanzione del 30% per omesso versamento ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 471 del 1997, in quanto noncumulabile con la sanzione per omessa denuncia ex art. 12, D.Lgs. n. 473 del 1997.

I. si costituisce in giudizio con proprie controdeduzioni.

L'appellante produce memoria illustrativa.

L'appello è discusso in pubblica udienza.

MOTIVAZIONE

Succinta esposizione delle ragioni di fatto e dei motivi di diritto della decisione ex art. 36, c.2, n.4, D.Lgs. n. 546 del 1992.

Con il primo motivo l'appellante eccepisce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 36, D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132, comma 2, n. 4 del c.p.c., in relazione alla nullità dell'avviso di accertamento per difetto di legittimazione passiva in violazione dell'art. 6, D.Lgs. n. 507 del 1993, essendo solidamente obbligata soltanto al pagamento dell'imposta con la società S., che ha realizzato la campagna pubblicitaria, curandone i relativi adempimenti, e che risulta quindi essere responsabile in via principale dell'imposta ed esclusiva responsabile per l'irrogazione delle sanzioni connesse all'infedele/omessa dichiarazione.

Il motivo è infondato.

Questa Commissione osserva che i Giudici di primo grado hanno statuito sul punto con motivazione, per quanto succinta, in modo chiaro ed inequivocabile.

Infatti, l'art. 6 D.Lgs. n. 507 del 1993, comma 2, afferma: " 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. È solidamente obbligato al pagamento dell'imposta colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità."

Infatti, la Corte Costituzionale, con sentenza n. 557 del 13-20 dicembre 2000, ha rigettato la questione di legittimità costituzionale laddove, all'art. 6 del D.Lgs. n. 507 del 1993, non veniva prevista la preventiva escussione dell'obbligato principale, principio poi ribadito dalla Corte Costituzionale con ordinanza n. 211 pubblicata il 18.06.2008.

La Suprema Corte, con sentenza n. 7348 del 11.05.2012, ha statuito, in via definitiva che: "...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."

Nella fattispecie, I. S.r.l. ha correttamente individuato il soggetto passivo dell'imposta ex art. 6, comma 2 D.Lgs. n. 507 del 1993 ed ha emesso l'avviso di accertamento n. (...) per l'anno 2017 nei confronti della appellante, quale soggetto che vende la merce oggetto della pubblicità.

Con il secondo motivo si eccepisce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 36, D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132, comma 2, n. 4 del c.p.c., in relazione alla nullità dell'avviso di accertamento per mancanza assoluta di motivazione in violazione dell'art. 3 della L. n. 241 del 1990 e dell'art. 7 della L. n. 212 del 2000.

Il motivo è infondato.

Questa Commissione osserva che la motivazione dell'avviso di accertamento, e pur anche della sentenza impugnata, sia adeguata e tale da rendere disponibili tutti i riferimenti relativi all'imposizione, senza in alcun modo ridurre o limitare il diritto di difesa.

L'appellante, in particolare, lamenta il difetto di motivazione per: l'individuazione del periodo è priva di qualsivoglia reale connessione rispetto all'effettivo periodo di svolgimento della campagna pubblicitaria; la quantità dei carrelli utilizzati ai fini pubblicitari è riportata in n. "333" unità, senza tuttavia che risulti desumibile in alcun modo la fonte di tale informazione, né vi è alcuna indicazione che permetta di confutare il numero arbitrariamente indicato da I.; I. non fornisce alcuna prova in merito al calcolo effettuato al fine di individuare la superficie del mezzo pubblicitario da assoggettare a tassazione, che viene arbitrariamente e genericamente stabilito in mq "666,00".

Osserva questa Commissione che, per quanto al periodo di esposizione, è necessaria la lettura dell'art. 8, comma 4, D.Lgs. n. 507 del 1993: "Qualora venga omessa la presentazione della dichiarazione, la pubblicità di cui agli artt. 72, 73, 74, commi 7, 2 e 3, si presume effettuata in ogni caso con decorrenza dal primo gennaio dell'anno in cui è stata accertata; per le altre fattispecie la presunzione opera dal primo giorno del mese in cui è stato effettuato l'accertamento". Nella fattispecie, la società appellante non ha fatto denuncia di esposizione, per cui si applica il citato comma 4 dell'articolo 8. Tale principio è confermato dalla Suprema Corte, ex multis, la sentenza n. 13467 del 2012, secondo cui "...qualora venga omessa la presentazione della dichiarazione, la pubblicità, di cui agli artt. 12 e 73, art. 74, commi 7, 2, 3 si presume ex lege effettuata in ogni caso con decorrenza dal primo gennaio dell'anno in cui è stata accertata...".

Per quanto al numero dei cartelli indicati nell'atto, esso discende dalla rilevazione eseguita da I. nella normale attività di censimento sul territorio del Comune di Rescaldina, come si evince da scheda e da fotografie prodotte.

Per quanto al calcolo effettuato per individuare la superficie tassabile la stessa è stata calcolata da I. ai sensi dell'art. 7 D.Lgs. n. 507 del 1993: "Le superfici inferiori ad un metro quadrato si arrotondano per eccesso al metro quadrato e le frazioni di esso, oltre il primo, a mezzo metro quadrato; non si fa luogo ad applicazione di imposta per superfici inferiori a trecento centimetri quadrati". I mezzi tassati, per stessa ammissione dell'appellante misurano più di 300 cmq (32,5 x 31), pertanto si è arrotondato al metro quadrato, per ogni facciata espositiva. Ne derivano i 660 mq complessivi di superficie.

Con il terzo motivo si eccepisce la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione delle norme di legge in relazione all'eccepita illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 5 del D.Lgs. n. 507 del 1993.

Il motivo è infondato.

Questa Commissione osserva che la pubblicità effettuata su carrelli di un supermercato non rientra tra le ipotesi di esenzione ex art. 17, c. 1, lett a) D.Lgs. n. 507 del 1993 non trattandosi di pubblicità esposta in vetrina o a porte d'ingresso, essendo, nel caso di specie, i carrelli posizionati nel parcheggio interno al centro commerciale che è un luogo aperto al pubblico.

È stato più volte affermato dalla Corte di legittimità il principio secondo il quale, in tema di imposta sulla pubblicità, luogo aperto al pubblico deve essere considerato quello comunque accessibile, sia pure nel rispetto di determinate condizioni, a chiunque si adegui al regolamento che disciplina l'ingresso. Ciò in quanto il presupposto impositivo deve essere individuato nell'astratta possibilità del messaggio, in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, che diventano tali solo perché vengono a trovarsi in quel luogo determinato.

I carrelli della spesa sono obiettivamente idonei a fare conoscere alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività e il prodotto di un'azienda e sono soggetti, quindi, all'imposta di pubblicità.

Si richiama Cassazione che, con sentenza 951 del 2019, afferma: "Alla luce di quanto ora esposto e dell'interpretazione della norma fornita dalla S.C., del tutto condivisa da questo collegio, si ritiene che il requisito richiesto per la sua applicazione è, in primo luogo, che i mezzi pubblicitari siano di identico contenuto o riferiti ad un medesimo soggetto ed, in secondo luogo, che siano in collegamento funzionale tra loro... omissis... Occorre precisare, tuttavia, che nel caso di specie uno stesso soggetto pubblicizzato risulta, comunque, riprodotto su una pluralità di carrelli. In tale passaggio viene in evidenza il secondo requisito richiesto dalla norma, ovvero il collegamento funzionale.

Sotto tale profilo si ritiene che l'apposizione di un messaggio pubblicitario riferito al medesimo soggetto o alla medesima ditta, su differenti carrelli allocati nei pressi di un supermercato o di un centro commerciale integri il requisito del collegamento funzionale, come inteso dalla S.C. e sopra riportato. In particolare, ai fini dell'applicazione del citato art. 7, comma 5, è irrilevante la loro apposizione su differenti carrelli, ove questi siano nei pressi di un medesimo supermercato o centro commerciale e riguardino il medesimo soggetto o la stessa ditta commerciale, in quanto in tal caso possono considerarsi un unico messaggio pubblicitario. Essi assolvono, infatti, ad un'unitaria funzione pubblicitaria di quel determinato soggetto a nulla rilevando che i carrelli siano posti all'interno o all'esterno del supermercato. Omissis...

Con riguardo secondo e terzo motivo di ricorso, la questione del giudizio è se la pubblicità realizzata attraverso cartelli mobili bifacciali posti fronte retro in ogni carrello della spesa presso supermercati o centri commerciali sia da considerarsi quale diffusione di messaggi collocati in connessione tra loro e se, agli effetti del calcolo della superficie pubblicitaria, i cartelli apposti sui carrelli della spesa debbano o meno intendersi come un unico mezzo pubblicitario. 6. Essi sono fondati nei termini di seguito esposti e possono essere trattati congiuntamente, in quanto strettamente connessi tra loro, postulando un chiarimento interpretativo.

L'art. 7 del D.Lgs. n. 507 del 1993 al comma 5 prevede che: "I festoni di bandierine e simili nonché i mezzi di identico contenuto, ovvero riferibili al medesimo soggetto passivo, collocati in connessione tra loro si considerano, agli effetti del calcolo della superficie imponibile, come un unico mezzo pubblicitario". Occorre premettere che il collegio aderisce al consolidato orientamento della S.C., secondo cui: "In tema di imposta sulla pubblicità, l'art. 7, comma 5, del D.Lgs. n. 507 del 1993, che riproduce sostanzialmente il contenuto dell'ultimo comma dell'art. 17

del D.P.R. n. 639 del 1972, considera come un unico mezzo pubblicitario, agli effetti del calcolo della superficie imponibile, una pluralità di messaggi che presentino un collegamento strumentale inscindibile fra loro ed abbiano identico contenuto, anche se non siano tutti collocati in un unico spazio o in un'unica sequenza". (Cass. n. 23567/2009, n. 16315/2013, n. 22322/2014, n. 9492 del 2018).

Con il quarto motivo, l'appellante eccepisce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'infondatezza dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 12, D.Lgs. n. 507 del 1993.

Il motivo è infondato.

Questa Commissione, sul punto rinvia alle osservazioni già esplicitate nel precedente secondo motivo, ricordando e ribadendo l'applicazione, nel caso di specie, dell'art. 8 del D.Lgs. n. 507 del 1993.

Con il quinto motivo, si eccepisce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'illegittimità dell'avviso di accertamento per assenza dei presupposti normativi di responsabilità in relazione alle sanzioni nei confronti dell'odierna appellante, non avendo i giudici di prime cure considerato, né valutato le precise e dettagliate argomentazioni dedotte dalla Società nel primo grado di giudizio sul punto.

Deduce che, in base al combinato disposto dell'art. 8, comma 1 ed art. 6 comma 1, del D.Lgs. n. 507 del 1993, il soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione relativamente alla pubblicità da svolgere è colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso. Nel caso di specie, chi dispone del mezzo pubblicitario non è la Società odierna appellante che produce e commercializza il prodotto "bioPresto", bensì la società S. S.r.l. che gestisce la pubblicità all'interno del citato centro commerciale di Rescaldina. Conseguentemente, I. avrebbe dovuto richiedere le conseguenti sanzioni irrogabili esclusivamente alla società S. (unico soggetto eventualmente responsabile), essendo H. per legge (ex art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 503 del 1997) solo responsabile in via solidale (con S.) relativamente al pagamento dell'imposta.

Il motivo è infondato.

Osserva questa Commissione che è la stessa appellante a richiamare il principio di solidarietà.

In effetti, si tratta di coobbligati in solido su un piano prioritario.

Questa Commissione non può che richiamare quanto già osservato in relazione al primo motivo di appello.

Con il sesto motivo si eccepisce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'illegittimità della sanzione del 30% per omesso versamento ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 471 del 1997, in quanto non cumulabile con la sanzione per omessa denuncia ex art. 12, D.Lgs. n. 473 del 1997.

Il motivo è infondato.

Questa Commissione osserva che la violazione per l'omessa presentazione della dichiarazione della pubblicità, durata ed ubicazione dei mezzi pubblicitari utilizzati, è prevista dal primo comma dell'art. 23 del D.Lgs. n. 507 del 1993, con l'applicazione della sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'importo dovuta, con un minimo di Euro 51,65.

La violazione per omesso versamento dell'imposta è prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, con l'applicazione della sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta dovuta e non versata.

Il mancato versamento totale o parziale di un tributo locale costituisce una violazione di carattere sostanziale in quanto l'obbligo di versamento del tributo è considerato dal legislatore come fattispecie autonoma e distinta, la cui mancanza determina l'attuazione di una sanzione specifica per la quale non è ammessa definizione agevolata.

È opportuno porre in evidenza che nel concorso di violazioni tributarie rientrano esclusivamente le violazioni di carattere formale e non quelle di carattere sostanziale.

Le sanzioni collegate al tributo sui si riferiscono, sebbene siano indicate nell'avviso di accertamento, mantengono un'autonomia normativa e concettuale rispetto all'imposta, ben potendo essere contenute in un autonomo e diverso provvedimento adottato dalla Pubblica Amministrazione.

Prova di tale assunto deriva sia dall'autonoma impugnabilità, ex art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, del provvedimento che irroga le sanzioni, sia dall'art. 16

del D.Lgs. n. 472 del 1997, recante la disciplina in materia di "provvedimento di irrogazione delle sanzioni", il quale dispone che "la sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate d'ufficio dall'ente competente all'accertamento del tributo cui si riferiscono". Il successivo art. 17 prevede l'ipotesi in cui, "in deroga alle previsioni dell'art. 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto

compatibili delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità".

Il provvedimento di irrogazione, anche se contestuale, è connotabile, dal punto di vista strutturale, come atto autonomo.

Tale autonomia del provvedimento di irrogazione delle sanzioni è stata, peraltro, ancora ribadita dalla L. n. 296 del 2006 (Legge Finanziaria 2007) a conferma della valenza di quanto sopra esposto.

Al riguardo, lo stesso Ministero, chiamato a pronunciarsi sulla problematica inerente la coesistenza di due atti di natura diversa chiamati a mantenere una propria autonomia, con circolare n. 98/E del 23 aprile 1996 e con la Risoluzione n. 10/E del 27 gennaio 1997, a commento dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, nell'affrontare il problema dell'impugnazione dell'atto con cui vengono richieste somme a titolo di sanzione tributaria, ha ritenuto che "anche quando le predette sanzioni siano comminate con lo stesso provvedimento di accertamento o di liquidazione, detto provvedimento mantiene una autonomia concettuale e una specifica rilevanza ai fini dell'impugnazione dell'atto, per cui l'impugnazione dell'accertamento non può comprendere di per sé anche quella del provvedimento de quo se il ricorrente non lo abbia specificamente contestato". Lo stesso Ministero ha evidenziato, inoltre, come sia facoltà del Comune procedere alla riforma o annullamento parziale dell'accertamento limitatamente all'illegittima irrogazione della pena pecuniaria, provvedimento, quest'ultimo, che può essere posto in essere in due momenti diversi, a seconda che l'utente interessato abbia o meno proposto ricorso alla competente Commissione Tributaria provinciale.

In conclusione, l'appello va respinto, in conferma della sentenza impugnata. Le spese del presente grado di giudizio sono compensate tra le parti, considerato che le questioni trattate hanno avuto contrastanti orientamenti giurisprudenziali.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello.

Spese compensate.

Milano, il 11 febbraio 2020.