

Civile Ord. Sez. 5 Num. 17623 Anno 2021

Presidente: STALLA GIACOMO MARIA

Relatore: REGGIANI ELEONORA

Data pubblicazione: 21/06/2021

### ORDINANZA

sul ricorso n. 21270/2018

promosso da

**Kuwait Petroleum Italia s.p.a.** in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via Giuseppe Cuboni 12, presso lo studio legale Macchi di Cellere Gangemi, rappresentata e difesa dagli avvocati Francesco Capitta e Arianna Valenza, in virtù di procura speciale in calce al ricorso;

- *ricorrente* -

contro

<sup>271</sup>  
<sup>2021</sup> **I.R.T.E.L. s.r.l.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*,

- *intimata* -

avverso la sentenza n. 128/6/18 della CTR del Piemonte, depositata il 18/01/2018; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 15/01/2021 dal Consigliere ELEONORA REGGIANI;

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 128/6/18, depositata il 18/01/2018, la CTR del Piemonte ha confermato la decisione che aveva accolto parzialmente due ricorsi proposti dalla contribuente contro due avvisi di accertamento, dopo aver riunito i relativi giudizi, riguardanti la maggiore imposta sulla pubblicità e le correlate sanzioni, riferite agli anni 2011 e 2012, relative a un distributore di carburante "Q8", sito in Agliano Terme.



In particolare, l'adita Commissione, rigettando il ricorso principale della I.R.T.E.L. s.r.l. e quello incidentale della Kuwait Petroleum Italia s.p.a. ha ritenuto corretta la riduzione della sanzione operata dal giudice di primo grado, confermando la maggiore imposta indicata negli avvisi di accertamento.

Avverso la decisione della CTR, la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi di impugnazione.

L'intimata non si è difesa con controricorso.

La ricorrente ha depositato memoria illustrativa delle proprie difese.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

**1.** Con il primo motivo di ricorso, è dedotta la violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4), d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c., per avere la CTR ritenuto infondato l'appello incidentale riferito alla pretesa impositiva computata sull'intera superficie delle fasce laterali della pensilina e del chiosco, e non solo sui marchi ivi apposti, adottando una motivazione apparente, che impediva l'individuazione del criterio logico-giuridico fattuale, posto a fondamento della decisione.

Con il secondo motivo di ricorso, è dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, d.lgs. n. 507 del 1993, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per avere la CTR erroneamente ritenuto corretta la pretesa impositiva estesa all'intera superficie dei fascioni della pensilina e del chiosco sul lato in cui era posto il marchio "Q8", per il solo fatto che non vi era separazione grafica tra quest'ultimo e il resto dei fascioni.

Con il terzo motivo di ricorso, è dedotta la violazione dell'art. 112 c.p.c., per mancata corrispondenza tra chiesto e pronunciato, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c., per avere la CTR omesso di pronunciarsi in ordine al motivo di appello incidentale con il quale la contribuente aveva censurato l'assoggettamento ad imposta sulla pubblicità anche delle superfici poste sopra gli erogatori di carburante recanti le scritte "senza piombo" e "diesel" e di quelle su cui era indicato il servizio "Q8 self" unitamente al listino prezzi, ritenuti non assoggettabili ad imposta, perché non contenenti alcun messaggio pubblicitario, ma solo informazioni rivolte ai clienti che accedevano all'area di servizio.

**2.** Con riferimento ai primi due motivi di ricorso, nella memoria ex art. 380 *bis*.1 c.p.c., parte ricorrente ha dedotto che, in pendenza di questo giudizio, è intervenuta una pronuncia definitiva ad essa favorevole, riferita all'imposta sulla pubblicità relativa all'anno 2013 (successiva, dunque, alle annualità oggetto di questo giudizio), proprio con riferimento alla stazione di servizio di Agliano Terme, ove si è affermato che la superficie



tassabile è limitata alla parte dei fascioni che recano la rappresentazione del logo (v. sentenza n. 1211/6/2019, depositata il 13/11/2019, della CTR del Piemonte, depositata unitamente alla memoria).

Tale pronuncia non ha tuttavia efficacia di giudicato nel presente giudizio.

Si deve infatti tenere conto che, come affermato da questa Corte con orientamento oramai consolidato, nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno in relazione alle imposte periodiche concerne i fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di annualità, abbiano carattere stabile o tendenzialmente permanente, mentre non riguarda gli elementi variabili, suscettibili di modificarsi nel tempo (v. da ultimo, Sez. 5, n. 25516 del 10/10/2019). E, nel caso di specie parte ricorrente non ha specificato che la situazione di fatto, e cioè lo stato dei luoghi, sia rimasto immutato anche nel 2013, anno d'imposta successivo a quelli oggetto di giudizio, desumendosi, anzi, il contrario dall'esame della pronuncia allegata, che si fonda sull'esistenza di un elemento grafico di distinzione tra il logo e il resto del fascione, che in questa sede non è menzionato ed anzi è espressamente prospettato dalla contribuente come non necessario (v. l'illustrazione del secondo motivo di impugnazione e in particolare p. 22 del ricorso per cassazione).

**3.** Il primo motivo è infondato.

**3.1.** Com'è noto, in virtù della nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., non è più consentita l'impugnazione ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c. *«per omessa insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio»*, ma soltanto *«per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti»*.

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno subito precisato che tali nuove disposizioni si applicano anche alle impugnazioni promosse contro le sentenze delle Commissioni tributarie regionali, atteso che il giudizio di legittimità, nei processi tributari, non ha connotazioni di specialità (Cass., Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014).

Le stesse Sezioni Unite hanno rilevato che la modifica normativa appena richiamata ha avuto l'effetto di limitare il vizio di motivazione, quale oggetto del sindacato di legittimità, alle fattispecie nelle quali esso si converte in violazione di legge.

La riformulazione deve, infatti, essere interpretata alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 prel., come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è divenuta denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuti in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti



dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

In altre parole, a seguito della riforma del 2012 è scomparso il controllo sulla motivazione con riferimento al parametro della sufficienza, ma resta il controllo sull'esistenza (sotto il profilo dell'assoluta omissione o della mera apparenza) e sulla coerenza (sotto il profilo della irriducibile contraddittorietà e dell'illogicità manifesta) della motivazione, ossia il controllo riferito a quei parametri che determinano la conversione del vizio di motivazione in vizio di violazione di legge, sempre che emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata (v. ancora Cass., Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014 e, da ultimo, Cass., Sez. 1, n. 13248 del 30/06/2020).

La S.C. ha, in particolare, ritenuto che ricorre la motivazione apparente, quando quest'ultima, benché graficamente esistente, non renda percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento (cfr. Cass., Sez. 6-5, n. 13977 del 23/05/2019 e Cass., Sez. L, n. 3819 del 14/02/2020).

**3.2.** Nel caso di specie, La CTR, nella parte della statuizione riservata all'appello incidentale della contribuente, ha affermato che *«Le fotografie agli atti testimoniano come non vi sia alcuna differenza grafica tra il logo Q8 e il resto del fascione che corre su tutta la pensilina. L'art. 7 del Dlgs 507/93 già indicato dal primo Giudicante è esplicito al riguardo, di facile interpretazione e quindi esaustivo. L'imposta va comminata sulla base delle dimensioni dell'intera superficie pubblicitaria anche per la parte non coperta dal marchio, se questa parte non si discosta per "mancanza di separazione grafica" Orbene questa separazione grafica non viene ravvisata nelle immagini e quindi l'intero fascione della pensilina viene correttamente soggetto a tassazione».*

Il ragionamento seguito dalla CTR è esternato in modo chiaro, avendo ritenuto *«intera superficie pubblicitaria»* tutto il fascione laterale in cui era stato inserito il marchio, perché non era possibile operare una separazione grafica tra il marchio e il resto del fascione.

**4.** Anche il secondo motivo è infondato.

Com'è noto, l'art. 5 d.lgs. n. 507 del 1993 individua, come presupposto per l'applicazione del tributo in questione, la diffusione di messaggi pubblicitari operata, tra l'altro, per il tramite di forme di comunicazione visive.

In questa sede non è contestata la debenza dell'imposta sulla pubblicità, ma solo l'estensione della superficie imponibile. La norma che rileva è, pertanto, il disposto



dell'art. 7, comma 1, d.lgs. cit., ove, con riferimento alla pubblicità su strutture piane, è stabilito che l'imposta deve essere determinata «in base alla superficie della minima figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario indipendentemente dal numero dei messaggi in esso contenuti».

Questa Corte ha ritenuto, in via generale, che, se l'impianto pubblicitario si compone di uno spazio destinato alla pubblicità e di una cornice da esso distinta, e oggettivamente inidonea ad essere utilizzata per la diffusione del messaggio, l'imposta dovrà essere commisurata soltanto in relazione al predetto spazio, mentre se l'impianto è strutturato in modo tale che l'intera sua superficie è utilizzata per la pubblicità, l'imposta andrà ragguagliata alla totalità della superficie (così Cass., Sez. 5, n. 4908 del 07/03/2005; conf. Cass., Sez. 5, n. 1632 del 25/01/2008; Cass., Sez. 5, n. 4399 del 21/02/2008; Cass., Sez. 5, n. 23023 del 30/10/2009; v. da ultimo Cass., Sez. 5, n. 26727 del 22/12/2016).

Con riferimento, poi, ai casi in cui il messaggio pubblicitario è operato mediante l'impiego del marchio commerciale, questa stessa corte ha affermato che la misura dell'imposta relativa alla pubblicità deve essere calcolata, ai sensi dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, sulla base delle dimensioni dell'intera superficie dell'installazione pubblicitaria, comprensiva anche della parte non coperta dal marchio, solo se quest'ultima ha, per dimensioni, forma, colore, ovvero per mancanza di separazione grafica rispetto all'altra, le caratteristiche proprie o della componente pubblicitaria aggiuntiva vera e propria ovvero quelle di una superficie estensiva del messaggio pubblicitario (così Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 8427 del 31/03/2017 e Cass., Sez. 5, n. 15201 del 06/08/2004, con riguardo ad una fattispecie ipotesi in cui tale estensione è stata esclusa; v. di recente Cass., Sez. 6-5, n. 5931 del 03/03/2020, riguardante una diversa fattispecie, in cui è stata, invece, confermata l'estensione della superficie imponibile).

Nel caso di specie, come sopra evidenziato, la CTR ha ritenuto che l'intero fascione integrasse la superficie pubblicitaria, dando rilievo al fatto che non vi era separazione grafica tra il marchio e il resto della superficie.

La ricorrente ha dedotto che il giudice non avrebbe dovuto fermarsi a tale constatazione, ma avrebbe dovuto valutare se il fascione avesse potuto assumere la consistenza di una componente aggiuntiva ed amplificativa del messaggio pubblicitario recato dal marchio.

È, tuttavia, evidente che tale considerazione è proprio quella che ha effettuato la CTR, laddove, in ragione della continuità grafica tra il segno distintivo e il resto del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



fascione ha ritenuto tassabile l'intera superficie, proprio in qualità di «*intera superficie pubblicitaria*».

La ricorrente ha dedotto che la CTR avrebbe dovuto valutare altri elementi – quali la posizione eccentrica del marchio sul fascione, l'estraneità del colore blu scuro del fascione rispetto i colori propri marchio – ma è evidente che si tratta di censure relative a valutazioni di fatto, in questa sede inammissibili.

**5.** Il terzo motivo è invece fondato.

La ricorrente ha dedotto di avere prospettato in primo grado che le scritte apposte sugli erogatori di carburante (recanti l'indicazione "diesel" o "benzina"), come pure quelle rinvenute nel pannello su cui era indicato il servizio "Q8 self" e il listino prezzi non dovessero essere assoggettate ad imposta sulla pubblicità, come invece effettuato con gli atti impugnati, perché non assolvevano ad alcuna funzione pubblicitaria (p. 4 del ricorso per cassazione).

Risulta dagli atti che, in primo grado, il ricorso sia stato rigettato anche con riguardo a tale doglianza (p. 6 del ricorso per cassazione e decisione impugnata).

La ricorrente ha poi precisato di avere proposto appello incidentale, deducendo, quale motivo di impugnazione, la carenza di motivazione della sentenza di primo grado proprio su tale questione (p. 7 e 24 del ricorso per cassazione). Ha poi aggiunto di avere precisato, nell'atto di controdeduzioni e appello incidentale, che le menzionate scritte non svolgevano alcuna funzione pubblicitaria, illustrando gli argomenti a supporto di tale tesi (p. 24 del ricorso per cassazione).

Nessun argomento si legge nella sentenza di appello con riferimento a tale motivo di impugnazione, sebbene l'appello incidentale risulti rigettato *in toto*.

La CTR ha quindi omesso di valutare la menzionata censura e di statuire sul punto.

**6.** In conclusione, rigettato il primo e il secondo motivo, deve essere accolto il terzo motivo di ricorso e la sentenza impugnata deve essere cassata nei limiti del motivo accolto.

Non è possibile decidere nel merito, perché devono essere effettuate valutazioni in fatto, riguardanti le scritte e il pannello in questione, prima di procedere a quelle in diritto.

La sentenza impugnata deve pertanto essere cassata nei limiti del motivo accolto, con rinvio della causa, anche per quanto riguarda le spese del presente grado di giudizio, alla CTR del Piemonte in diversa composizione.

**P.Q.M.**

La Corte

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



accoglie il terzo motivo di ricorso e, rigettato il primo e il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, rinviando la causa, anche per le spese del presente grado, alla CTR del Piemonte in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 15 gennaio 2021, mediante collegamento "da remoto".

**Il Presidente**  
**Giuseppe Stalla**