Sentenza del 21/11/2018 n. 30047 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

B. G. s.p.a. ricorre, nei confronti di XXXXX - s.r.l., e del Comune di Busca, per la cassazione della sentenza, meglio indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte ha accolto l'appello del Concessionario, respinto l'appello incidentale della contribuente, e riformato la sentenza di primo grado, che aveva annullato l'avviso di accertamento emesso in relazione ad un impianto pubblicitario ("gru con striscione bif."), sito nel territorio del predetto Comune, in (XXXXX), per imposta sulla pubblicità, anno 2010.

La Commissione Tributaria Regionale, per quanto ancora d'interesse, ha ritenuto implicitamente ammessa la qualità di Concessionario abilitato dal competente ministero, in capo alla società XXXX nonchè sussistente la valenza pubblicitaria dello striscione apposto sul braccio della gru prodotta dalla società B.G., recante i segni distintivi della impresa costruttrice, in quanto "di enormi dimensioni e di grande visibilità anche a distanza, del tutto simile per il carattere grafico e per l'originale composizione al logo che compare sui furgoni di assistenza della SpA B.G.", dunque, ricorrendo "tutte le caratteristiche di un messaggio pubblicitario destinato a far conoscere al grande pubblico (abitanti della zona, passanti, addetti ai lavori, soggetti comunque interessati) " quel " prodotto e " quel " produttore.

L'intimata società XXXX resiste con controricorso, mentre il Comune di Busca non ha svolto attività difensiva.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di doglianza la ricorrente deduce, sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n.3, in relazione all'art. 2697 c.c., violazione e falsa applicazione di norme di diritto, per avere il giudice di appello posto a carico della contribuente l'onere della prova in ordine alla qualità, in capo alla società XXXX, di concessionaria del servizio di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi locali, che aveva emesso, per conto del Comune di Busca, l'impugnato avviso di accertamento, nonostante nel ricorso introduttivo del giudizio fosse stata specificamente contestata la legittimazione attiva della predetta società.

Con il secondo motivo deduce, sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa fatti decisivi per il giudizio, giacchè il giudice di appello non ha chiarito come si possa ritenere superata la contestazione in ordine alla legittimazione attiva della società XXXX, fatto controverso, essendo rimasta oggetto di mera allegazione l'iscrizione all'Albo

dei soggetti abilitati dal competente Ministero a compiere l'attività di Concessionario, non essendo risolutiva la circostanza della mancata consultazione, da parte della contribuente, dell'Albo Pretorio.

Con il terzo motivo deduce, sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione alla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 162, u.p., ed alla L. n. 549 del 1995, art. 1, comma 87, violazione e falsa applicazione di norme di diritto, giacchè il giudice di appello ha ritenuto legittima l'apposizione della sottoscrizione a stampa sull'avviso di accertamento, come previsto per gli atti prodotti da sistemi informatici, senza considerare che il soggetto titolare della firma a stampa deve essere designato con apposito provvedimento dirigenziale, che l'adozione, nel caso di specie, di tale provvedimento non è stata dimostrata, e che si tratta di una garanzia per i diritti del contribuente che non può affievolirsi soltanto perchè l'atto impositivo proviene da un privato (la società XXXX), anzichè da un ente pubblico (il Comune di Busca).

Con il quarto motivo deduce, sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ed in relazione all'art. 112 c.p.c., error in procedendo del giudice di appello, in quanto la sentenza impugnata ha omesso di pronunciarsi sul rilievo, oggetto di gravame incidentale, concernente la mancata l'allegazione degli atti richiamati nell'avviso di accertamento, quali il verbale di accertamento della violazione, ed il Regolamento Comunale sull'imposta di pubblicità, con i criteri e tariffe adottati, donde la lamentata carenza informativa della contribuente, destinataria dell'atto impositivo.

Con il quinto motivo deduce, sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione alla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 162, u.p., alla L. n. 212 del 2000, art. 7 ed alla L. n. 549 del 1995, art. 1, comma 87, violazione e falsa applicazione di norme di diritto, giacchè il giudice di appello ha erroneamente ritenuto sufficiente la mera conoscibilità degli atti richiamati nell'avviso di accertamento, che, peraltro, non fornisce gli estremi di pubblicazione dell'atto con cui era stata conferita alla società XXXX la qualità di Concessionario del sevizio di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni.

Con il sesto motivo deduce, sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.P.R. n. 507 del 1993, art. 6, violazione e falsa applicazione di norme di diritto, giacchè il giudice di appello, nell'individuare la società B.G. come soggetto passivo dell'imposta, non ha operato alcuna distinzione tra il produttore della gru, ed il reale utilizzatore dell'impianto pubblicitario, obbligato in via principale verso l'ente impositore.

Con il settimo motivo deduce, sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.P.R. n. 507 del 1993, art. 6, violazione e falsa applicazione di norme di diritto, giacchè il giudice di appello non ha considerato necessaria la preventiva, o quantomeno contemporanea, notifica dell'avviso di accertamento all'utilizzatore dell'impianto pubblicitario, agevolmente individuabile mediante ispezione del cantiere edile ove la gru era stata installata.

Con l'ottavo motivo deduce, sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ed in relazione all'art. 112 c.p.c., error in procedendo del giudice di appello, in quanto, sulla questione, oggetto di gravame incidentale, concernente la necessaria individuazione dell'utilizzatore dell'impianto pubblicitario, la sentenza impugnata non si è pronunciata.

Va, preliminarmente, osservato che sull'inammissibilità dei cosiddetti ricorsi "farciti" o "sandwich", avuto riguardo al requisito di cui all'art. 366 c.p.c., n. 3, si è pronunciata più volte questa Corte (Cass. n. 784/2014, n. 22792/2013, n. 10244/2013; n. 17447/2012, S.U. n. 5698/2012, n. 1380/2011, n. 15180/2010).

Nel caso in esame, la materiale integrazione del ricorso per cassazione con atti processuali delle fasi di merito non determina il paventato vizio, in quanto i documenti integralmente riprodotti, risultano facilmente individuabili ed isolabili, il che consente di enucleare, con sufficiente chiarezza, i fatti salienti della vicenda processuale, e le ragioni dell'impugnazione (Cass. 20112/2018, n. 18363/2015, n. 1957/2004).

La prima e la seconda censura, scrutinabili congiuntamente in quanto logicamente connesse, non sono fondate e vanno disattese.

Giova premettere che le attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e di altre entrate di Province e Comuni, sono gestite da soggetti privati abilitati, in possesso dei requisiti previsti per l'iscrizione all'Albo appositamente istituito (D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 53, comma 1), consultabile on line, ed un'apposita commissione ministeriale effettua l'esame delle domande di iscrizione, la revisione periodica, la cancellazione e la sospensione dall'Albo dei gestori, la revoca e la decadenza dalla gestione (D.Lgs. cit., art. 53, comma 2).

L'avviso di accertamento impugnato, allegato al ricorso per cassazione, venne emesso dalla società I.C.A., nella qualità di Concessionario, in relazione ad impianto pubblicitario, sito nel territorio del Comune di Busca, in (XXXXX), per l'imposta sulla pubblicità (anno 2010), interessi e sanzioni, ed a riprova della contestata legittimazione attiva della predetta società, il giudice di appello ha osservato che l'affidamento in convenzione del relativo servizio deve ritenersi legalmente conosciuto per effetto della intervenuta pubblicazione all'Albo Pretorio del predetto Comune, circostanza quest'ultima dedotta dal Concessionario, in forza del principio che è esclusa l'allegazione necessaria di atti giuridicamente noti per effetto dell'espletamento delle formalità di pubblicazione.

Si tratta, infatti, di adempimento previsto ai fini della pubblicità legale degli atti, e della trasparenza amministrativa, attraverso il quale vengono validamente portati a conoscenza dei contribuenti i provvedimenti dell'amministrazione comunale, per cui l'odierna ricorrente avrebbe dovuto contestare tale specifico profilo, trovandosi nella condizione, come si legge nella impugnata sentenza, di "verificare l'eventuale diverso soggetto abilitato (...) a svolgere quella stessa attività (in caso contrario avrebbe eccepito che il soggetto abilitato era un altro)".

La terza censura non è fondata.

Il richiamato L. n. 549 del 1995, art. 1, comma 87, stabilisce che "la firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e accertamento è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel caso in cui gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati. ", e questa Corte ha chiarito che si tratta di norma speciale, non abrogata, e che conserva, pertanto, intatta la sua efficacia (Cass. n. 9079/2015, Cass. n. 6738/2015, Cass. n. 20362/2017), e che, a garanzia del contribuente

e della trasparenza della azione amministrativa, il nominativo del funzionario responsabile va designato con apposito provvedimento di livello dirigenziale (Cass. n. 20628/2017, n. 15447/2010).

Siffatta garanzia, sostiene la contribuente, deve valere non solo nel caso di gestione diretta, ma anche nel caso di gestione in concessione della potestà impositiva, e la tesi, fatta propria dal giudice di appello, troverebbe riscontro nella sentenza n. 9627/2012 di questa Corte, secondo cui il "provvedimento di livello dirigenziale" rimanda inequivocabilmente ad un atto della pubblica amministrazione, ipotesi rispetto alla quale la formulazione letterale della norma appare calibrata, ma ciò non di meno, qualora l'imposta sia gestita da un concessionario, "sugli atti di liquidazione e di accertamento prodotti da sistemi informativi automatizzati la firma autografa è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, purchè tale nominativo, nonchè la fonte dei dati, risultino indicati in un apposito atto sottoscritto dal concessionario (o da altro soggetto che da questi abbia ricevuto il relativo potere), destinato ad assolvere alla stessa funzione assolta, nell'ipotesi di gestione diretta dell'imposta da parte dell'ente pubblico impositore, dal "provvedimento di livello dirigenziale" di cui alla L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 87, secondo alinea.".

La necessità, ritenuta nella sopra richiamata sentenza, di una "scrittura privata di data certa anteriore alla emissione dell'atto impositivo", contenente la indicazione del "responsabile dell'emanazione degli atti di liquidazione ed accertamento del tributo", anche nella ipotesi - che qui si esamina - in cui il legale rappresentante della società concessionaria abbia "mantenuto la responsabilità direttamente su di sè" della relativa procedura automatizzata, non può farsi discendere dalla "interpretazione teleologica" del citato L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 87, stante la sostanziale diversità delle situazioni considerate.

In un caso, infatti, c'è delega di poteri attribuiti - per legge - al dirigente dell'ente pubblico, ad un funzionario responsabile, che per esercitarli legittimamente deve essere preventivamente individuato all'interno della propria organizzazione, appunto, mediante un provvedimento di livello dirigenziale, nell'altro caso, c'è esercizio diretto di poteri che discendono dalla carica ricoperta nell'ambito dell'organigramma della società, nella specie, quella di Amministratore Unico, la cui verifica non richiede provvedimenti di sorta, ma è agevolmente effettuabile tramite il Registro delle Imprese, previsto dall'art. 2188 c.c., e tenuto da apposito ufficio istituito presso le Camere di Commercio.

Del resto, anche il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 11, tiene distinto il caso della gestione diretta (comma 1), prevedendo che "il comune designa un funzionario cui sono attribuiti la funzione ed i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi, i provvedimenti relativi e dispone i rimborsi.", dal caso della gestione in concessione (comma 3), prevedendo che "le attribuzioni di cui al comma 1 spettano al concessionario." Nella fattispecie in esame, è incontroversa la circostanza che il soggetto responsabile del procedimento, legittimato a sottoscrivere gli atti di accertamento secondo le modalità di cui al citato art. 1, comma 87, coincide con l'Amministratore Unico della società XXXX, Rag. O.G., e tanto basta a i

fini qui considerati, per cui deve conseguentemente escludersi la concludenza delle argomentazioni esposte nel motivo di ricorso.

Va da sè che il potere del Concessionario dipende dal rapporto di convenzione "a monte" con l'ente impositore, e che l'emissione del singolo atto è "sempre riferibile nei confronti dei terzi all'ente che lo emette, a prescindere dal funzionario che materialmente lo esegue" (Cass. n. 26176/2011, in fattispecie concernente avviso di mora emesso dal concessionario del servizio di riscossione).

La quarta e la quinta censura, parimenti, non sono fondate e vanno disattese.

La sentenza impugnata ha positivamente escluso la lamentata insufficienza delle informazioni fornite con l'avviso di accertamento, in quanto quest'ultimo reca "tutte le informazioni normative riguardanti la natura e le ragioni dell'atto" impositivo, ponendo così il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi aspetti essenziali e, quindi, di contestare l'an ed il quantum dell'imposta richiesta, profili, peraltro, dibattuti nella successiva fase contenziosa, per cui l'obbligo previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, volto ad assicurare al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa nel giudizio di impugnazione, contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa della ricorrente, non può essere dilatato sino a ricomprendere l'allegazione, o la riproduzione di atti, il cui contenuto si intende conosciuto, o comunque conoscibile, dal contribuente, come appunto gli atti normativi, sebbene non di rango primario, come i regolamenti, e, per quanto sopra esposto, l'atto di conferimento del servizio di concessione del servizio di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi locali, anch'esso noto per effetto dell'espletamento delle formalità di pubblicazione.

E' appena il caso di ricordare, per compiutezza d'indagine, che la valutazione di congruità operata dal giudice di secondo grado non è censurabile, in sede di legittimità, involgendo un giudizio di merito, e la deduzione di un vizio motivazionale della sentenza impugnata per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo controllo, bensì la sola facoltà di controllare, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, le argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta in via esclusiva il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza.

La sesta, la settima e l'ottava censura non sono fondate.

La sentenza impugnata ha ritenuto valido l'avviso di accertamento notificato esclusivamente alla società B., in quanto soggetto pubblicizzato, e non anche al soggetto che disponeva della gru su cui insisteva lo striscione, ossia l'impianto pubblicitario tassato, ancorchè non fosse affatto difficile, accedendo nel cantiere edile ove il macchinario era stato montato, reperire l'utilizzatore dello stesso.

La decisione è in linea con principi reiteratamente affermati da questa Corte (Cass. Cass. n. 7348/2012, Cass. n. 7314/2005), ai quali il Collegio intende dare continuità, secondo cui "In materia di imposta sulla pubblicità, ove vi è solidarietà nell'obbligazione tributaria tra il soggetto pubblicizzato ed il soggetto che dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario

viene diffuso, la responsabilità di quest'ultimo "in via principale" - prevista dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 6 - non indica un beneficio d'ordine, bensì si limita a fondare il diritto di rivalsa nei confronti di chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio viene diffuso. Ne consegue che la legittimità dell'avviso di accertamento al soggetto pubblicizzato non dipende dalla previa o contestuale emissione di altro avviso nei confronti del coobbligato solidale.". Giova ricordare, inoltre, che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 557/2000, ha escluso i prospettati profili di illegittimità costituzionale del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 6, comma 2, con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., nella parte in cui non dispone la preventiva escussione dell'obbligato principale e non condiziona il sorgere dell'obbligazione solidale all'esistenza di un effettivo rapporto giuridico-economico tra i due soggetti, osservando, tra l'altro, che "Nella fattispecie in esame non può certo considerarsi estraneo al presupposto di imposta, rappresentato dalla diffusione del messaggio pubblicitario, colui che, svolgendo l'attività economica oggetto della pubblicità, dalla pubblicità stessa trae immediato e diretto vantaggio. E ciò (...) vale ad escludere che la solidarietà passiva a carico di tale soggetto possa risultare lesiva del principio di capacità contributiva garantito dall'art. 53 Cost. Mentre è appena il caso di aggiungere che alla solidarietà passiva nel senso sopra precisato si ricollegano quali necessari corollari il diritto di rivalsa dell'obbligato solidale nei confronti del debitore principale e il diritto al risarcimento del danno nel caso in cui la diffusione del messaggio pubblicitario avvenga in difformità o, come di fatto possibile, in difetto di un sottostante rapporto giuridico. (...) La mancata previsione del beneficio di escussione non si pone, poi, in contrasto con l'art. 3 Cost., in quanto tale beneficio riveste, nella disciplina delle obbligazioni solidali, un carattere eccezionale.".

Il ricorso, in conclusione, va respinto e la ricorrente condannata al pagamento delle spese di lite, in favore dell'intimata società XXXX, determinate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite, che liquida in Euro 510,00 per compensi, oltre rimborso spese forfettarie nella misura del 15 per cento, e accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 10 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza