# Sentenza del 21/11/2018 n. 30049 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

B. G. s.p.a. ricorre, nei confronti di XXXX. - s.r.l., e del Comune di San Vincenzo, per la cassazione della sentenza, meglio indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Toscana ha accolto l'appello del Concessionario della riscossione, 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 sito nel territorio del predetto Comune, in (XXXXXX), per imposta sulla pubblicità, anno 2009.

La Commissione Tributaria Regionale, per quanto ancora d'interesse, ha ritenuto sussistente la natura pubblicitaria del "cartello" apposto sulla gru prodotta dalla società B. G., recante i segni distintivi della impresa costruttrice, ha osservato come "sia soggetto passivo d'imposta colui che appone a qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale risulti obbiettivamente idoneo a far conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività del prodotto di una impresa (...) mentre è irrilevante che detto mezzo di comunicazione non assolva pure una funzione reclamistica e propagandistica", come, altresì, assumano rilievo, "sia la dimensione del mezzo di comunicazione utilizzato sia la sua ubicazione", ed ha quindi concluso che, nella fattispecie in esame, vanno considerate "le modalità di esposizione del cartello pubblicitario", essendo "la gru collocata nel luogo visibile al pubblico", non rilevando che ciò sia dipeso dal comportamento di un "soggetto diverso dal destinatario dell'atto impositivo".

L'intimata società XXXX. resiste con controricorso, mentre il Comune di San Vincenzo 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, giacchè il giudice di appello non ha considerato che l'esposizione del "cartello" recante la scritta "(XXXXX)", nel territorio del Comune di San Vincenzo, costituisce fatto controverso, sicchè l'onere della prova della veridicità di tale circostanza, posta a base dell'avviso di accertamento impugnato, incombe sul Concessionario, il quale però non l'ha assolto.

Con il secondo motivo deduce, sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su un fatto decisivo per il giudizio, giacchè il giudice di appello non

ha chiarito da dove si ricava la prova dell'esposizione al pubblico del mezzo pubblicitario tassato.

Con il terzo motivo deduce, sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione all'art. 112 c.p.c., error in procedendo, giacchè la sentenza impugnata ha omesso di pronunciarsi sulla questione, oggetto di gravame incidentale, concernente la legittimità della sostituzione della firma autografa del funzionario responsabile con la indicazione a stampa del relativo nominativo.

Con il quarto 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, e L. n. 495 del 1995, art. 1, comma 87, violazione e falsa applicazione di norme di diritto, giacchè ove si ritenga che il giudice di appello abbia inteso confermare la statuizione di prime cure, e respingere, ancorchè implicitamente, il motivo di appello incidentale, comunque, va considerato che il ricorso alla firma a stampa, in calce agli atti prodotti dai sistemi informatici, non è da sola sufficiente per la validità dell'atto impositivo, essendo necessario che il soggetto titolare della firma a stampa sia designato come tale in apposito "provvedimento di livello dirigenziale", principio applicabile anche al caso in esame nel quale il legale rappresentante del Concessionario non risulta avesse indicato se stesso, e non altro soggetto, come responsabile della procedura di accertamento e liquidazione del tributo per cui è causa.

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) e, tuttavia, 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, ancorchè riprodotti integralmente, 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, la seconda e la terza censura, scrutinabili congiuntamente in quanto connesse, non sono fondate e vanno disattese.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 15107/2018, n. 13395/2018), la doglianza relativa alla violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c. è configurabile soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne risulta gravata secondo le regole dettate da quella norma, ipotesi che integra motivo di ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, mentre la censura che investe la valutazione (attività regolata, invece, dagli artt. 115 e 116 c.p.c.) può essere fatta valere ai sensi del medesimo art. 360, numero 5.

Nel ricorso introduttivo del giudizio, per quanto riferito dalla stessa difesa della contribuente, si dà per scontato che, al momento del completamento del montaggio della gru, "venivano collocati i segni distintivi dell'impresa (tenuto anche conto che per le gru è prescritta dalla legge l'indicazione dei dati del produttore", sicchè oggetto di contrasto tra le parti non è l'esistenza del "cartello" sulla gru prodotta dalla società ricorrente, bensì la riconducibilità del predetto "cartello", in quanto recante la mera scritta "(XXXXX)", alla nozione di impianto pubblicitario, cui

D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 5, ricollega il pagamento della imposta, in ragione delle sue caratteristiche (dimensioni, ubicazione, etc.).

La censura della ricorrente in merito alla ricostruzione fattuale della fattispecie concreta, formulata anche nell'ottica del vizio di motivazione, involge la valutazione delle risultanze probatorie, attività riservata al giudice di merito, e la sentenza impugnata, dopo aver indicato i presupposti dell'imposizione, avuto riguardo alla idoneità del mezzo pubblicitario, per "dimensione" ed "ubicazione", di comunicare con una "massa indiscriminata di possibili acquirenti o utenti", ha reputato decisive, indipendentemente dall'intento soggettivo di perseguire "una funzione reclamistica e propagandistica", in particolare, "le modalità di esposizione del cartello pubblicitario", ed il fatto che "la gru sia stata collocata nel luogo visibile al pubblico".

Secondo questa Corte (Cass. n. 1593/2017, n. 11058/2004), "A fronte di una sentenza che manchi di indicare le fonti probatorie di un determinato accertamento, il ricorrente per cassazione non può limitarsi a lamentare il vizio di omessa motivazione, giacchè altrimenti la censura postulerebbe la caducazione della decisione non per una concreta lesione sofferta dalla parte stessa, bensì solo per ragioni formali, ma ha l'onere di denunciare in maniera specifica che, contrariamente a quanto asserito dal giudice, nell'ambito degli elementi probatori non ne esistono di idonei a giustificare il convincimento espresso.".

Ebbene, sotto tale profilo, la doglianza di parte ricorrente appare oltremodo generica, non individua fra le risultanze acquisite agli atti di causa quali sarebbero favorevoli alle tesi della contribuente, e quali no, e neppure spiega, sulla scorta di quali elementi probatori il giudice sarebbe potuto giungere ad un diverso convincimento.

La decisione del giudice di appello si appalesa conforme al dato normativo richiamato, poichè il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 5, intende assoggettare ad imposizione il messaggio pubblicitario attuato "attraverso forme di comunicazione visive o acustiche", in quanto espressivo di capacità contributiva, tutte le volte in cui l'uso del segno distintivo dell'impresa o del prodotto (ditta, ragione sociale, marchio) travalica la mera finalità distintiva, che è quella di consentire al consumatore di riconoscere i prodotti o servizi offerti sul mercato dagli altri operatori del settore, orientandone le scelte, per il luogo (pubblico, aperto o esposto al pubblico) ove esso è situato, per le sue caratteristiche strutturali, o per le modalità di utilizzo, in quanto oggettivamente idoneo a far conoscere ad un numero indeterminato di possibili acquirenti o utenti il nome, l'attività o il prodotto dell'impresa (tra le altre, Cass. n. 11530/2018, n. 8658/2015, e n. 9580/1994, n. 8220/1993, n. 1930/1990, con riferimento al D.P.R. n. 639 del 1972, art. 6).

Nè vale richiamare la nozione d'insegna di esercizio, che assolve la funzione di indicare al pubblico il luogo di svolgimento dell'attività economica, ipotesi che qui non ricorre essendo pacificamente altrove la sede della società Benazzato Gru, per cui neppure può trovare applicazione l'esenzione dall'imposta sulla pubblicità prevista dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 17, comma 1 bis, primo periodo, (Cass. n. 27496/2014).

La decisione del giudice di appello non è censurabile in quanto si regge sull'affermazione che la scritta "(XXXXX)" costituisce mezzo pubblicitario, e giustifica la richiesta del tributo, essendo

l'informazione pubblicitaria del marchio percepita, nell'immediatezza, in associazione con la gru su cui è apposta, la quale costituisce il prodotto dell'attività imprenditoriale esercitata dalla società contribuente, ed in ragione della sua dimensione, ed ubicazione in "luogo visibile al pubblico", in grado raggiunge una pluralità di potenziali acquirenti.

Si tratta di tipica valutazione del giudice di merito che, nelle conclusioni, non si discosta dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui il presupposto normativo deve essere individuato nella astratta possibilità del messaggio, in rapporto alla ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, che diventano tali solo perchè vengono a trovarsi in quel luogo determinato (Cass. n. 6714/2017, n. 27497/2014, n. 21161/2009, n. 22572/2008, n. 1930/1990).

Appaiono, quindi, sufficientemente individuati i criteri a cui il giudicante si è attenuto per scriminare, sul piano della rilevanza tributaria, l'uso del segno distintivo in chiave semplicemente identificativa di prodotti e servizi dell'impresa, dall'uso del segno distintivo in chiave pubblicitaria, con la opportuna precisazione che quel che conta, ai fini della imposta comunale sulla pubblicità, al di là della intenzioni soggettive, è l'oggettivo risultato conseguito con il messaggio dal soggetto interessato alla pubblicità.

La terza e la quarta censura, scrutinabili congiuntamente in quanto connesse, sono parimenti infondate.

Quanto alla sottoscrizione del funzionario responsabile con firma a stampa, la 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, la quale, pertanto, conserva la sua efficacia (Cass. n. 9079/2015, Cass. n. 6736/2015, Cass. n. 20362/2017), e che il nominativo del funzionario responsabile va individuato, a garanzia del contribuente e della trasparenza della azione amministrativa, con apposito provvedimento di livello dirigenziale (Cass. n. 20628/2017, n. 15447/2010).

Riproponendo una questione oggetto di appello incidentale sulla quale la sentenza impugnata all'evidenza ha omesso pronunciarsi, la ricorrente deduce che siffatta garanzia deve valere, per il contribuente, non solo nel caso di gestione diretta della potestà impositiva, ma anche nel caso di gestione in concessione, e richiama la sentenza n. 9627/2012 di questa Corte, secondo cui il "provvedimento di livello dirigenziale" rimanda inequivocabilmente ad un atto della pubblica amministrazione per cui, 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 al secondo alinea della L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 87.".

La necessità - ritenuta dalla suindicata pronuncia - 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", nella ipotesi in cui il legale rappresentante della società concessionaria abbia "mantenuto la responsabilità direttamente su di sè" della relativa procedura automatizzata, non può farsi discendere sic et simpliciter dalla "interpretazione teleologica" della citata L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 87, considerato che anche il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 11, distingue 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, invece, che "le attribuzioni di cui al comma 1 spettano al concessionario." Nella fattispecie in esame, è incontroverso (v. pag. 61 del ricorso per cassazione) che l'avviso di accertamento è stato sottoscritto, con le modalità di cui al citato art. 1, comma 87, dall'Amministratore Unico della società XXXX, concessionaria del servizio di liquidazione, accertamento e riscossione del tributo afferente pubblicità ed affissioni, in forza del "vincolo contrattuale sottoscritto con il Comune di San Vincenzo di cui all'atto n. 123 del 30 dicembre 2004" (v. sentenza della C.T.P. di Livorno, pagg. 31 ss.gg. ricorso per cassazione), e tanto basta, ai fini qui considerati, per ritenere valido l'impugnato avviso di accertamento, pur se privo della sottoscrizione autografa del legale rappresentante della società concessionaria.

Il potere del Concessionario dipende dal rapporto di convenzione "a monte" con l'ente impositore, e 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).

Ed è appena il caso di ricordare che, "Alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (Cass. n. 16171/2017).

La ricorrente va condannata al pagamento delle spese di giudizio, in favore della intimata costituita, che sono determinate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, 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, nella Camera di consiglio, il 10 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza