Sentenza del 07/12/2018 n. 31707 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI LOCALI (COMUNALI, PROVINCIALI, REGIONALI) - IMPOSTA COMUNALE SULLA PUBBLICITA' E DIRITTI SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI (TRIBUTI LOCALI POSTERIORI ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SULLA PUBBLICITA' - IN GENERE Imposta comunale sulla pubblicità - Delega dei poteri di accertamento e riscossione al concessionario - Sottoscrizione del provvedimento impositivo - Modalità.

Massima:
In tema di imposta comunale sulla pubblicità, in caso di delega da parte dell'ente pubblico dei poteri di accertamento e riscossione al concessionario, la sottoscrizione del provvedimento impositivo è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, purché risulti, unitamente alla fonte dei dati, in un apposito atto sottoscritto dal concessionario, che assolve alla medesima funzione garantita, nell'ipotesi di gestione diretta dell'imposta da parte dell'ente pubblico, dal "provvedimento di livello dirigenziale" di cui all'art. 1, comma 87, secondo alinea, della l. n. 549 del 1995.

Intitolazione:

TRIBUTI LOCALI (COMUNALI, PROVINCIALI, REGIONALI) - IMPOSTA COMUNALE SULLA PUBBLICITA' E DIRITTI SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI (TRIBUTI LOCALI POSTERIORI ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SULLA PUBBLICITA' - IN GENERE Imposta comunale sulla pubblicità - Presupposto impositivo - Fattispecie.

Massima:
In tema d'imposta comunale sulla pubblicità, il presupposto impositivo va individuato nell'astratta possibilità del messaggio pubblicitario (visivo od acustico) in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, divenuti tali per il solo fatto di trovarsi in quel luogo. (Fattispecie relativa a cartello, recante segni distintivi dell'impresa costruttrice, apposto su una gru collocata in luogo visibile al pubblico).

Testo:

B. Gru s.p.a. ricorre, nei confronti di I.C.A. - Imposte Comunali Affini - 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 impianto pubblicitario, costituito da due "cartelli", sito nel territorio del predetto Comune, in (---), per imposta sulla pubblicità, anno 2008.

La Commissione Tributaria Regionale, per quanto ancora d'interesse, ha ritenuto sussistente la valenza pubblicitaria del "cartello" apposto sulla gru prodotta dalla società B. Gru, recante segni distintivi della impresa costruttrice, ed 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", ed altresì, come assumano rilievo "sia la dimensione del mezzo di comunicazione utilizzato sia la sua ubicazione", ed ha concluso nel senso che, nella fattispecie in esame, vanno considerate "le modalità di esposizione del cartello pubblicitario", essendo "la gru collocata nel luogo visibile al pubblico", e non rilevando che ciò sia dipeso dal comportamento di un "soggetto diverso dal destinatario dell'atto impositivo".

L'intimata società I.C.A. resiste con controricorso e memoria, mentre il Comune di San Vincenzo non ha svolto attività difensiva.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di impugnazione 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 "(---)", nel territorio del Comune di San Vincenzo, è fatto controverso, sicchè l'onere della prova della veridicità di tale circostanza, a base dell'avviso di accertamento impugnato, incombeva sul Concessionario, il quale però non l'ha dimostrata.

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, ed in relazione all'art. 112 c.p.c., error in procedendo del giudice di appello, giacchè la sentenza impugnata è viziata da ultrapetizione, non avendo il gravame del Concessionario investito la statuizione del giudice di prime cure sul difetto di prova della natura pubblicitaria del messaggio, anche con riferimento alla mancata specificazione del periodo, e della allocazione del cartello recante la scritta "(---)".

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, violazione e falsa applicazione di norme di diritto, giacchè il giudice di appello ha omesso di pronunciarsi sulla questione, oggetto di gravame incidentale, afferente la legittimità della sostituzione della firma autografa del funzionario responsabile con la indicazione a stampa del relativo nominativo, essendo incontroverso che nessun provvedimento autorizzativo è stato adottato prima dell'emissione dell'impugnato avviso di accertamento.

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 e L. n. 495 del 1995, art. 1, comma 87, giacchè il giudice di appello, ove si ritenga che abbia inteso confermare - in parte qua - la statuizione di prime cure, respingendo implicitamente il motivo di appello incidentale, non ha comunque 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, talora riprodotti integralmente, risultano facilmente individuabili ed isolabili, i 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 sono infondate e non meritano accoglimento. 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 delle risultanze probatorie, attività regolata, invece, dagli artt. 115 e 116 c.p.c., può essere fatta valere ai sensi del medesimo art. 360 c.p.c., n. 5.

Ciò premesso, per quanto riferito dalla stessa parte contribuente nel ricorso introduttivo del giudizio, un volta completato il 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, con la scritta "(---)" e senz'altra indicazione, bensì la riconducibilità del predetto "cartello" alla nozione di impianto pubblicitario, fattispecie a cui il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 5, ricollega il pagamento della imposta, in presenza di determinate caratteristiche (dimensioni, ubicazione, etc.).

La censura della ricorrente, in merito alla ricostruzione in fatto della fattispecie concreta oggetto di causa, formulata anche nell'ottica del vizio di motivazione, involge la valutazione delle risultanze probatorie, attività tipicamente riservata al giudice di merito, e la sentenza impugnata, dopo aver puntualmente 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", indipendentemente dal perseguimento di "una funzione reclamistica e propagandistica", nella specie, ha ritenuto, per un verso, decisive "le modalità di esposizione del cartello pubblicitario" riconducibili "in tutto e per tutto nei criteri di imponibilità", previsti dalla legge, ed il fatto che "la gru sia stata collocata nel luogo visibile al pubblico", e, per altro verso, ininfluente la circostanza che il macchinario fosse nella materiale disponibilità di altro soggetto, non identificato, stante la solidarietà passiva nel pagamento dell'imposta sulla pubblicità prevista dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 6, comma 2, in capo a "colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità".

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, la doglianza di parte ricorrente appare oltremodo generica, in quanto 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 avrebbe potuto maturare un diverso convincimento.

La decisione del giudice di appello è 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 non 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 si appalesa incensurabile, in quanto si regge sull'affermazione, non adeguatamente contrastata dalla contribuente, che la scritta "(---)" costituisce mezzo pubblicitario, e giustifica la richiesta del tributo, essendo l'informazione percepita nell'immediatezza in associazione con la gru su cui è apposta, che, com'è pacifico, costituisce il prodotto dell'attività imprenditoriale esercitata dalla società contribuente, e ciò in ragione della dimensione ed ubicazione in "luogo visibile al pubblico"; questioni ricomprese tra quelle da decidere, in quanto devolute con l'appello principale del Concessionario, che indicava il mezzo pubblicitario in due "enormi" cartelli esposti in luogo (Comune di San Vincenzo, (---)), e tempo (anno 2008), precisati nell'impugnato avviso di accertamento, considerato che, quanto a tale ultimo profilo, "Qualora venga omessa la presentazione della dichiarazione, la pubblicità di cui all'art. 12, all'art. 13 e all'art. 14, commi 1, 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." (D.Lgs. citato, art. 8, comma 4).

Ne discende l'insussistenza anche del vizio di ultrapetizione, atteso che il dedotto errore di giudizio non si configura come error in procedendo, ma attiene piuttosto al momento logico dell'accertamento dei concreti presupposti dell'imposizione, verificabile attraverso la motivazione della sentenza.

Si tratta di tipica valutazione del giudice di merito, che nella specie non si discosta, come già detto, 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, in concreto, 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 quarta e la quinta censura, scrutinabili congiuntamente in quanto connesse, sono parimenti infondate.

Quanto alla sottoscrizione con firma a stampa del responsabile del procedimento, 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).

La ricorrente ripropone una questione oggetto di appello incidentale - sulla quale la sentenza impugnata, all'evidenza, ha omesso pronunciarsi - e deduce che siffatta garanzia per il contribuente deve valere non solo nel caso di gestione diretta, ma anche nel caso di gestione in concessione della potestà impositiva, ed all'uopo richiama la 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.".

Tuttavia, la necessità - ritenuta nella richiamata pronuncia di legittimità - 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" della citata L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 87, stante la 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, 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 esaminata fattispecie, è incontroverso (v. pagg. 92 e 93 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 I.C.A., 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. (---) del (---)" (v. sentenza della C.T.P. di Livorno, pagg. 31 ss.gg. del 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, infatti, 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 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 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).

In conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente condannata al pagamento delle spese di giudizio, 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.

Trovando applicazione il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, segue la condanna della ricorrente al versamento, in favore dell'Erario, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato.

Così deciso in Roma, il 10 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 7 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza