Sentenza del 04/04/2018 n. 8276 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI RILEVANTI E RAGIONI DELLA DECISIONE

p. 1. Rovagnati spa propone quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 50/53/11 del 29 aprile 2011 con la quale la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento per imposta di pubblicità 2006 notificatole dall'agente per la riscossione del Comune di Biassono (MB), Tributi Italia spa (già San Giorgio spa); ciò con riguardo alla pubblicità risultante dagli autoveicoli da essa direttamente utilizzati per il trasporto dei propri prodotti con indicazione, sulle fiancate, di ditta ed indirizzo.

La Commissione Tributaria Regionale, in particolare, ha ritenuto che la fattispecie in esame non rientrasse nell'esenzione di cui al D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 13, comma 4 bis; concernendo quest'ultima unicamente gli autoveicoli degli autotrasportatori professionali, e per la ditta e l'indirizzo ad essi soltanto riferibili.

Nessuna attività difensiva è stata posta in essere dall'agente per la riscossione comunale, nè dalle altre parti intimate.

La società ricorrente ha depositato memoria.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, - nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il deciso ex art. 112 c.p.c.. Per non avere la commissione tributaria regionale pronunciato sul motivo di appello concernente la mancata pronuncia, da parte della CTP, sul dedotto difetto di motivazione dell'avviso di accertamento opposto.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce analoga doglianza, ma con riguardo alla omessa pronuncia, direttamente da parte della commissione tributaria regionale, sul dedotto difetto di motivazione di tale avviso.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa motivazione circa un fatto decisivo e controverso. Ciò per avere la commissione tributaria regionale (nell'ipotesi in cui si ritenesse che quest'ultima avesse implicitamente deciso la questione) respinto l'eccezione di carenza di motivazione dell'avviso di accertamento, senza indicarne le ragioni.

p. 2.2 Questi tre motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle questioni giuridiche dedotte - sono infondati.

La società ricorrente non si fa carico - in primo luogo - del principio, più volte affermato, secondo cui, per integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia, non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto. Il che non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi, in proposito, una specifica argomentazione; dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (tra le molte: Cass. nn. 452/15, 16254/12, 20311/11). Nel caso di specie, appare evidente che la commissione tributaria regionale - addivenendo ad una statuizione sul merito della controversia - abbia, per ciò solo, ritenuto di dover implicitamente disattendere la (preliminare) eccezione di invalidità dell'avviso di accertamento per carente motivazione; e ciò, se necessario, anche a titolo sostitutivo o suppletivo della decisione che, sul punto, sarebbe spettata al primo giudice.

Va poi considerato - in secondo luogo - che la decisione così implicitamente assunta dal giudice di merito non si pone affatto in contrasto con i dettami legislativi di riferimento. Si desume infatti dal tenore dell'avviso di accertamento (testualmente riportato, per autosufficienza, nel ricorso per cassazione: nota 1), che esso faceva riferimento: a. sul piano normativo, ai presupposti impositivi di cui al D.Lgs. n. 507 del 1993, ed alle tariffe per l'imposta di pubblicità ed affissioni, di per sè costituenti emanazione di atti pubblici (delibere comunali di recepimento) di legale conoscenza e generale conoscibilità; b. sul piano fattuale, ai "mezzi pubblicitari indicati nella tabella a tergo", con conseguente allegazione all'avviso stesso degli elementi necessari a conoscere la base imponibile concretamente individuata dall'amministrazione e, per tale via, a valutare la correttezza del quantum su di essa addebitato; del resto, non contestato ex se dalla società contribuente, la quale ha incentrato la propria difesa su un aspetto tutt'affatto diverso e prettamente normativo, costituito dall'asserita erronea applicazione, da parte dell'agente per la riscossione, della disciplina esonerativa di cui al D.Lgs. n. 507 del 1993 cit., art. 13, comma 4 bis.

Va inoltre osservato come la decisione di sostanziale adeguatezza motivazionale dell'avviso di accertamento muova, nella concretezza della fattispecie, dalla circostanza che, come riferito dalla stessa società ricorrente nella ricostruzione dei fatti rilevanti di causa, tale avviso venne preceduto da avvisi di scadenza, del gennaio 2006, "relativi all'imposta di pubblicità riguardo ai veicoli utilizzati per il trasporto dei propri prodotti per l'anno 2006 e per gli anni precedenti". Avvisi di scadenza in occasione dei quali la società ebbe a cogliere appieno i termini dell'imposizione pretesa a suo carico; al punto da sostenerne di fronte al concessionario, nell'esercizio di una difesa preventiva ed in autotutela, la non debenza; e ciò per la medesima ragione di una diversa applicazione normativa dell'art. 13 cit., così come desumibile venne sostenuto già in quella sede - dalla Circolare MEF 2/DPF. Sicchè, del tutto congrua deve ritenersi la decisione con la quale il giudice di merito ha ritenuto sebbene in via implicita - che la società risultasse adeguatamente edotta, con l'avviso di accertamento ed ancor prima di questo, di tutti gli elementi essenziali (in fatto e diritto) dell'imposizione; con conseguente rispetto dei principi

generali desumibili dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, (oltre che dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 10, vigente ratione temporis).

p. 3.1 Con il quarto motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - violazione o falsa applicazione D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 13. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente interpretato il comma 4 bis della disposizione citata (introdotto con D.L. n. 452 del 2001 conv. in L. n. 16 del 2002), nel senso di riconoscere l'esenzione dall'imposta di pubblicità esclusivamente a favore della categoria degli autotrasportatori professionali, invece che "anche" a coloro che svolgano attività di autotrasporto, non per conto terzi, ma per conto proprio e con riguardo alle merci direttamente prodotte. Nel caso di specie, inoltre, l'agente per la riscossione non aveva contestato che gli autoveicoli Rovagnati recassero, sulle fiancate, unicamente la ditta e l'indirizzo dell'impresa, secondo quanto prescritto dalla normativa di esenzione (non recante, diversamente dall'art. 13 cit., comma 4, alcun limite dimensionale della scritta).

p. 3.2 Il motivo è infondato.

Per quanto qui rileva, il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 13 (Pubblicità effettuata con veicoli) stabilisce che: "1. Per la pubblicità visiva effettuata per conto proprio o altrui all'interno e all'esterno di veicoli in genere, di vetture autofilotranviarie, battelli, barche e simili, di uso pubblico o privato, è dovuta l'imposta sulla pubblicità in base alla superficie complessiva dei mezzi pubblicitari installati su ciascun veicolo nella misura e con le modalità previste dall'art. 12, comma 1; per la pubblicità effettuata all'esterno dei veicoli suddetti sono dovute le maggiorazioni di cui all'art. 12, comma 4. 2. (...) 3. Per la pubblicità effettuata per conto proprio su veicoli di proprietà dell'impresa o adibiti ai trasporti per suo conto, l'imposta è dovuta (...); 4. Per i veicoli di cui al comma 3 non è dovuta l'imposta per l'indicazione del marchio, della ragione sociale e dell'indirizzo dell'impresa, purchè sia apposta non più di due volte e ciascuna iscrizione non sia di superficie superiore a mezzo metro quadrato; 4-bis. L'imposta non è dovuta altresì per l'indicazione, sui veicoli utilizzati per il trasporto, della ditta e dell'indirizzo dell'impresa che effettua l'attività di trasporto, anche per conto terzi, limitatamente alla sola superficie utile occupata da tali indicazioni".

La corretta interpretazione di quest'ultima disposizione (comma 4 bis) è già stata stabilita, esattamente in termini con la presente fattispecie, da Cass. 24310/09, secondo cui essa: "nel prevedere che l'imposta non è dovuta per l'indicazione, sui veicoli utilizzati per il trasporto, della ditta e dell'indirizzo dell'impresa che effettua l'attività di trasporto, anche per conto terzi, limitatamente alla sola superficie utile occupata da tali indicazioni, si riferisce esclusivamente al vettore nell'espletamento di un contratto di trasporto o per conto proprio, oppure per conto terzi (in tal caso come sub vettore in esecuzione di un contratto di sub trasporto stipulato con il primo vettore), e non riguarda l'impresa di produzione che effettui, come attività strumentale, il trasporto per conto proprio della merce prodotta, poichè, altrimenti, sarebbe di fatto vanificato il limite di esenzione previsto per tale ipotesi dal comma 4, rimasto in vigore anche a seguito dell'introduzione del comma 4-bis".

In motivazione, questa corte di legittimità ebbe ad osservare che: - l'intera materia della pubblicità effettuata con veicoli trova disciplina nell'art. 13 in esame, il cui comma 1 afferma il principio generale di sottoposizione ad imposta della pubblicità effettuata, sia per conto proprio

sia per conto altrui, all'interno e all'esterno di veicoli in genere, in base alla superficie complessiva dei mezzi pubblicitari installati su ciascun veicolo; - il comma 3 considera, in particolare, la pubblicità effettuata da un'impresa "per conto proprio", pubblicità che peraltro può essere compiuta, secondo l'espressa previsione letterale della norma, sia su veicoli di proprietà della stessa impresa, sia su veicoli adibiti ai trasporti per suo conto; - nel comma 4 si stabilisce che per i veicoli di cui al comma 3, vale a dire i veicoli di proprietà dell'impresa ovvero quelli adibiti ai trasporti per suo conto, non è dovuta l'imposta per l'indicazione del marchio, della ragione sociale e dell'indirizzo dell'impresa, purchè tale indicazione sia apposta non più di due volte, e ciascuna iscrizione non sia di superficie superiore a mezzo metro quadrato; - è da ritenere (secondo l'insindacabile valutazione del legislatore) che l'indicazione del marchio, della ragione sociale e dell'indirizzo dell'impresa, apposte sui veicoli adibiti al trasporto della merce prodotta, in tanto svolgano una funzione meramente informativa e non pubblicitaria riguardo ai beni prodotti dall'impresa (con conseguente irrilevanza impositiva), in quanto le dimensioni delle iscrizioni, ovvero la reiterazione delle stesse, non eccedano i precisi limiti fissati dalla legge; - "Ora, posto che il comma 4 in commento è volto a disciplinare la pubblicità effettuata da un'impresa per conto proprio, pubblicità effettuata sia su veicoli di proprietà dell'impresa stessa sia su veicoli adibiti ai trasporti per suo conto (fissando il limite di cui sopra come discrimine tra funzione informativa e funzione di propaganda), appare evidente che il successivo comma 4 bis (...) nel prevedere che l'imposta non è altresì dovuta per l'indicazione - sui veicoli utilizzati per il trasporto - della ditta e dell'indirizzo dell'impresa che effettua l'attività di trasporto, limitatamente alla sola superficie occupata da tali indicazioni, non si rivolge alla stessa impresa di produzione di cui al comma precedente, bensì alla diversa impresa che si limiti ad effettuare la sola attività di trasporto; giacchè, altrimenti, avrebbe di fatto vanificato il limite di esenzione previsto dal comma 4 pur rimasto in vigore, consentendo ad ogni impresa di produzione di poter superare i limiti fissati dalla legge, effettuando come attività strumentale il trasporto della merce prodotta sia su veicoli propri sia su veicoli adibiti ai trasporti per suo conto; come risulta già dal semplice dato letterale, la norma è quindi diretta al vettore che, in quanto tale, nell'espletamento di un contratto di trasporto, svolga la sua attività per conto proprio o "anche" per conto di terzi (ma, in tale ultima ipotesi, come subvettore in esecuzione di un contratto di subtrasporto stipulato con il primo vettore); e non si rivolge pure all'impresa di produzione che effettui, come attività strumentale, il trasporto della merce prodotta; - ulteriore elemento di riscontro deve essere individuato nella finalità della Legge modificativa n. 16 del 2002, "volta ad introdurre una serie di agevolazioni fiscali in favore degli autotrasportatori, come risulta dalla rubrica della legge in cui si fa espresso riferimento a "disposizioni urgenti in tema di accise, di gasolio per autotrazione, di smaltimento di oli usati, di giochi e scommesse nonchè sulla pubblicità con veicolo....".

Gli argomenti addotti dalla società ricorrente nel presente ricorso (nella dichiarata consapevolezza del su riportato contrario orientamento) non sono in grado di sovvertire quanto così già stabilito.

Rileva anzi come l'indirizzo interpretativo in questione abbia trovato ulteriore e più recente conferma in Cass. 2631/15, la quale ha a sua volta stabilito che: "In tema d'imposta sulla pubblicità, sono esenti, il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, ex art. 13, comma 4 bis, solo i veicoli di proprietà di un'impresa di autotrasporto realmente impiegati in tale attività, anche per conto

terzi, e non anche quelli di proprietà di un'impresa di produzione di beni e servizi che effettui, come attività strumentale, il trasporto per conto proprio della merce prodotta, atteso che solo così ristretta l'esenzione è coerente con le altre disposizioni che assoggettano all'imposta i "veicoli in genere", su cui è esposta pubblicità, purchè il marchio, la ragione sociale o l'indirizzo dell'impresa siano apposti più di due volte e ciascuna iscrizione sia di superficie superiore a mezzo metro quadrato".

Si è tra l'altro osservato, con tale decisione, che "l'esenzione presuppone che i veicoli siano propri di un' impresa di trasporti, e che gli stessi siano inoltre realmente impiegati nell'attività di trasporto. Del resto, solo così ristretta l'esenzione appare coerente con le altre norme contenute nel D.Lgs. n. 507 cit., art. 13, le quali assoggettano all'imposta i "veicoli in genere". Mentre invece la contribuente, che prende automezzi a noleggio per la distribuzione dei propri prodotti, realizza, attraverso l'esposizione del logo, una pubblicità che il legislatore non intende scriminare perchè, se lo facesse, scriminerebbe in realtà tutte le imprese che producono beni e servizi; mentre invece sono appunto assoggettati all'imposta i "veicoli in genere" (Cass. sez. trib. n. 24311 del 2009; Cass. sez. trib. n. 24310 del 2009)".

Ne segue il rigetto del ricorso; nulla si provvede sulle spese, stante la mancata partecipazione al giudizio delle altre parti intimate.

P.Q.M.

La Corte - rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della quinta sezione civile, il 7 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 4 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza