

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ADAMO Mario - Presidente -  
Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere -  
Dott. VIRGILIO Biagio - rel. Consigliere -  
Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere -  
Dott. COSENTINO Antonello - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

PUBBLIVISION s.r.l., in liquidazione, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via Cola di Rienzo n. 271, presso l'avv. Tessarolo Costantino, che la rappresenta e difende unitamente all'avv. Foglia Giuseppe, giusta delega in atti;

- ricorrente -

contro

COMUNE di PARMA, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma, via Brofferio n. 6, presso l'avv. Rossi Adriano, che lo rappresenta e difende giusta delega in atti;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, sez. staccata di Parma, n. 122/21/06, depositata il 19 luglio 2006;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 18 ottobre 2011 dal Relatore Cons. Biagio Virgilio;

udito l'avv. Adriano Rossi per il controricorrente;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale dott.

DEL CORE Sergio, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. La Pubblivision s.r.l., in liquidazione, propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, sezione staccata di Parma, indicata in epigrafe, con la quale, rigettando l'appello della contribuente, è stata confermata la legittimità degli avvisi di accertamento dell'imposta di pubblicità ad essa notificati dal Comune di Parma, per il 1989, in relazione a pannelli luminosi a luci LED. In particolare, il giudice a quo, condividendo la sentenza di primo grado, ha ritenuto che il tipo di impianto pubblicitario in esame (poi espressamente disciplinato dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 14) rientrasse nella previsione dell'art. 10 - relativo alla pubblicità effettuata a mezzo di proiezioni luminose, anche intermittenti o successive - e non in quella del D.P.R. n. 639 del 1972, art. 8 - concernente in generale la pubblicità luminosa -, applicabile *ratione temporis*, in quanto, a suo avviso, la pubblicità era effettuata con sistemi ottici riconducibili alle "proiezioni luminose", poichè "altro è un pannello luminoso alimentato da tubi fluorescenti, altro è un giornale murale che trasmette messaggi intermittenti e successivi".

La CTR ha poi aggiunto che non sussisteva il presupposto della incertezza interpretativa ai fini dell'esonero dalle sanzioni.

2. Il Comune di Parma resiste con controricorso.

3. Entrambe le parti hanno depositato memoria.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 639 del 1972, art. 10, in relazione agli artt. 12-14 preleggi nonchè al D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 14, oltre che vizio di motivazione.

Premesso che in materia tributaria opera il divieto di interpretazione sia analogica che estensiva (in quanto le norme tributarie devono ritenersi, per loro natura, "a fattispecie esclusiva"), contesta l'assimilabilità dei pannelli luminosi LED alle proiezioni e, quindi, l'applicabilità ai primi del citato D.P.R. n. 639 del 1972, art. 10.

Il motivo è infondato.

Va preliminarmente osservato che, in materia tributaria, mentre l'interpretazione analogica, pur non essendo in astratto esclusa, in quanto le norme impositive non appartengono alle categorie contemplate dall'art. 14 preleggi (che concerne solo le norme penali e quelle eccezionali), trova, tuttavia, in concreto, difficile possibilità di applicazione in ragione della struttura solitamente rigida della loro formulazione, l'interpretazione estensiva - che tende, cioè, a comprendere nella portata concreta della norma tutti i casi da essa anche implicitamente considerati, quali risultanti non solo dalla lettera ma anche dalla ratio della disposizione - è stata sempre ritenuta ammissibile, sia con riguardo alle norme di imposizione (Cass. nn. 169 del 1975, 3031 del 1973), sia alle disposizioni - queste sì di natura derogatoria e quindi eccezionale - che accordano benefici fiscali (ex plurimis, Cass. nn. 1540 del 1969, 1302 del 1973, 8361 del 2002, e, più recentemente, Cass., Sez. un., n. 21493 del 2010). Analogamente deve ritenersi ammissibile l'interpretazione cd. evolutiva, la quale si limita ad adeguare la formula legislativa ai mutamenti (economico-sociali o tecnici) intervenuti nel tempo.

Ciò premesso, nella specie si tratta di stabilire il regime impositivo, per l'anno 1989 e quindi nella vigenza del D.P.R. n. 639 del 1972, della pubblicità effettuata (come è pacifico in causa) mediante pannelli luminosi a luci LED, idonei a trasmettere messaggi variabili ed intermittenti.

Dovendosi escludere, in ragione della sua evidente irragionevolezza, la tesi radicale della non assoggettabilità ad imposta di tale forma di pubblicità, il problema consiste nell'individuare in quale delle varie fattispecie tariffarie all'epoca previste la stessa dovesse essere ricondotta: cioè, in particolare, se in quella di cui all'art. 8, u.c., relativa, in generale, alla pubblicità ordinaria "luminosa o illuminata", ovvero in quella, prevista dall'art. 10, comma 1, concernente la pubblicità effettuata "a mezzo di proiezioni luminose, anche se intermittenti o successive".

Il Collegio ritiene più corretta la seconda soluzione, come ritenuto dal giudice di merito.

A tale conclusione induce la considerazione secondo cui la ratio della previsione di cui al citato art. 10 - che prevede una tariffa maggiorata - va individuata essenzialmente nella (potenziale) variabilità dei messaggi luminosi trasmessi, nel fatto, cioè, che l'impianto consente una molteplicità di messaggi intermittenti ed alternati, con conseguente possibilità di utilizzazione da parte di più utenti e con maggiore richiamo per il pubblico. Ciò che rileva, pertanto, ai fini dell'applicazione della norma, è questa peculiare caratteristica di tale modalità di pubblicità, rispetto alla quale non è importante il mezzo tecnico adoperato per ottenere l'effetto visivo anzidetto: ne consegue che non assume rilievo, in senso contrario, il fatto che la norma parli di "proiezioni", anzichè, come il vigente D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 14, di "impiego di diodi luminosi", trattandosi di variazioni collegate al diverso grado di evoluzione tecnologica raggiunto all'epoca di emanazione della norma.

In definitiva, gli impianti pubblicitari oggetto di contestazione devono ritenersi attratti nell'ambito applicativo del D.P.R. n. 639 del 1972, art. 10, piuttosto che in quello, generale e residuale, dell'art. 8.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente chiede, in subordine, l'applicazione della tariffa a base annuale (più favorevole) stabilita dal citato D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 14, anzichè di quella a base giornaliera prevista dal D.P.R. n. 639 del 1972, art. 10.

Il motivo è chiaramente infondato, poichè la fattispecie in esame, come già detto, è integralmente disciplinata *ratione temporis*, in assenza di previsioni contrarie contenute nel menzionato *ius superveniens*, dal D.P.R. n. 639 del 1972 (abrogato con decorrenza dall'1 gennaio 1994).

3. Con il terzo ed ultimo motivo, è denunciata la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 10 e D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, per avere il giudice a quo escluso l'inapplicabilità

delle sanzioni per obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria violata.

Il motivo è fondato.

La sussistenza, nella fattispecie, delle condizioni di obiettiva incertezza normativa necessarie per poter fruire dell'esonero dalle sanzioni (in virtù del potere attribuito al giudice tributario già dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8) si evince, infatti, sia dalle argomentazioni contenute nel par. 1, sia dal fatto che la stessa Amministrazione finanziaria solo nel 1991 (Ris. min. n. 706 dell'1/8/1991), rivedendo la propria precedente posizione, ha espresso l'orientamento qui adottato.

4. In conclusione, va accolto il terzo motivo di ricorso e vanno rigettati il primo e il secondo; la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, dichiarando non dovute dalla società contribuente le sanzioni irrogate.

5. Sussistono giusti motivi, in considerazione della novità della questione e di quanto già detto al par. 3, per disporre la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigetta il primo e il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, dichiara non dovute le sanzioni irrogate.

Così deciso in Roma, il 18 ottobre 2011.

Depositato in Cancelleria il 30 dicembre 2011