

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 - Consigliere -  
Dott. GRECO Antonio - Consigliere -  
Dott. OLIVIERI Stefano - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 28153-2006 proposto da:

PUBLI CITTA' SRL in persona del legale rappresentante pro tempore,  
elettivamente domiciliato in ROMA LUNGOTEVERE FLAMINIO N. 44, presso  
lo studio dell'avvocato LETTIERI MARA, rappresentato e difeso  
dall'avvocato BERTINI SABRINA, giusta delega a margine;  
- ricorrente -

contro

DOGRE SRL in persona del legale rappresentante pro tempore,  
elettivamente domiciliato in ROMA VIA TOLEMAIDE 28, presso lo studio  
dell'avvocato GRECO MARIA IMMACOLATA, rappresentato e difeso  
dall'avvocato BUONFRATE GIOVANNI, giusta delega a margine;  
- controricorrente -

avverso la sentenza n. 6/2006 della COMM. TRIB. REG. di PERUGIA,  
depositata il 30/05/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del  
30/09/2011 dal Consigliere Dott. STEFANO OLIVIERI;

udito per il ricorrente l'Avvocato BERTINI, che ha chiesto  
l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.  
BASILE Tommaso, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza 30.5.2006 n. 6 la Commissione tributaria della regione Umbria sez. 1 Perugia rigettava l'appello proposto da Publi Città s.r.l. e confermava la decisione di prime cure che aveva ritenuto legittimo l'avviso di accertamento, emesso da DOGRE s.r.l. n.q. di concessionaria del servizio di accertamento e riscossione della imposta sulla pubblicità per il Comune di Perugia, con il quale veniva contestata la omessa dichiarazione ed accertata l'imposta dovuta per l'anno 2003 in relazione ad una serie di frecce direzionali concernenti aziende diverse e collocate su un unico pannello.

Giudici territoriali sostenevano che il calcolo della imposta doveva essere effettuato in base a ciascuna delle pre-insegne corrispondenti alle diverse aziende pubblicizzate e non alla complessiva superficie della figura geometrica piana contenuta nel mezzo pubblicitario cumulativo.

Avverso la sentenza ha proposto ricorso per cassazione la contribuente deducendo con l'unico motivo, corredato del quesito di diritto prescritto dall'art. 366 bis c.p.c., il vizio di violazione di norme di diritto sostanziale.

Ha resistito la intimata con controricorso.

La ricorrente ha depositato memoria illustrativa ex art. 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. La sentenza di appello ha interpretato la disposizione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 7 - secondo la quale l'imposta deve essere determinata in base alla superficie della figura geometrica piana in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario "indipendentemente dal numero dei messaggi in esso contenuti - ritenendo alla stregua del criterio ermeneutico logico-sistematico, fondato sull'argomento desunto dalla norma dell'art. 6, comma 2 del medesimo decreto legislativo - che prevede la responsabilità solidale in ordine al pagamento della imposta del soggetto la cui attività è pubblicizzata -, che la indifferenza della pluralità di messaggi diffusi dal mezzo pubblicitario, ai fini della liquidazione della (unica) imposta, trovi applicazione esclusivamente alla sola ipotesi in cui i messaggi, contenuti nel medesimo pannello pubblicitario, siano riferibili alla stessa azienda. In caso contrario, la divulgazione tramite un unico mezzo pubblicitario di plurimi messaggi relativi ad aziende diverse, non consente di liquidare l'imposta in base alla complessiva superficie della figura geometrica rappresentata dal pannello, dovendosi invece essere liquidate tante imposte quanti sono i messaggi pubblicitari, in quanto altrimenti verrebbe illogicamente estesa ad ogni singola azienda pubblicizzata la obbligazione solidale per il pagamento di un importo non corrispondente alla imposta relativa alla pubblicità di cui la singola azienda beneficia.

2. La ricorrente denuncia violazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) rilevando che il disposto della norma non consente interpretazioni difformi dal significato desunto dalla lettera del testo che fa espresso riferimento al "mezzo pubblicitario", tale dovendo intendersi l'impianto o supporto materiale contenente uno o più messaggi pubblicitari. Analoga formulazione del testo si rinviene anche in altre disposizioni del decreto legislativo quali: l'art. 8 che impone al soggetto passivo di presentare la dichiarazione nella quale devono essere indicate anche le caratteristiche (tra cui la superficie espositiva) degli impianti, senza che tale dato subisca variazioni in relazione al numero dei messaggi pubblicitari supportati dall'impianto; l'art. 6, comma 1 che collega la soggettività passiva della imposta alla "disponibilità del mezzo" attraverso il quale il messaggio viene diffuso; l'art. 12 che conferma il calcolo della imposta con riferimento alla superficie dell'impianto e non al tipo o al numero dei messaggi pubblicitari. Inoltre secondo la ricorrente l'argomento logico sostenuto dalla CTR non può essere condiviso in quanto la solidarietà bene potrebbe essere estesa per l'intera imposta a tutte le aziende pubblicizzate nella superficie dell'unico impianto, fatta salva la diversa distribuzione delle quote della medesima obbligazione nei rapporti interni tra coobbligati ex artt. 1298 e 1299 c.c..

3. Resiste con controrricorso la società concessionaria del servizio di accertamento e riscossione della imposta di pubblicità per il Comune di Perugia, rilevando che nella specie l'impianto è composto da distinti messaggi pubblicitari (frecce direzionali) ciascuno dotato di propria autonomia espositiva in quanto "singolarmente rimuovibile". Inoltre a supporto della corretta soluzione adottata dal Giudice di appello appare dirimente la disposizione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 7, comma 5 che applica il calcolo unitario della imposta riferito alla "intera superficie" dell'impianto anche a distinti mezzi pubblicitari qualora gli stessi siano "collocati in connessione tra loro" ed abbiano "identico contenuto" ovvero siano riferibili al medesimo soggetto passivo.

4. Il motivo è infondato ed il ricorso deve essere, pertanto, rigettato.

La disciplina sulla imposta della pubblicità non detta una definizione di "mezzo pubblicitario", limitandosi soltanto ad individuare l'elemento funzionale-comunicativo assoluto del "mezzo", con generico riferimento alle modalità esterne-percettive attraverso le quali detta funzione trova attuazione realizzando il presupposto d'imposta normativamente identificato nella "diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche" (art. 5, comma 1).

Con la locuzione "mezzo pubblicitario" può, dunque, descriversi qualsiasi forma di comunicazione avente lo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi ovvero di migliorare la immagine aziendale.

A titolo meramente esemplificativo e senza alcuna pretesa di esaustività, le successive norme del decreto legislativo individuano - ai fini dell'applicazione di diversi criteri di calcolo per la determinazione della imposta - talune "forme di comunicazione" del messaggio pubblicitario, quali ad esempio "insegne, cartelli, locandine, targhe, stendardi o qualsiasi altro mezzo" (art. 12);

"insegne, pannelli od altre analoghe strutture ... mediante controllo elettronico o elettromeccanico o programmato" (art. 14 col);

"diapositive, proiezioni luminose o cinematografiche effettuate su schermi o pareti riflettenti (art. 14, comma 4); "striscioni o altri mezzi simili che attraversano strade o piazze" (art. 15, comma 1);

"distribuzione di manifestini ..., persone circolanti con cartelli o altri mezzi pubblicitari (art. 15, comma 4); messaggi sonori diffusi "a mezzo di apparecchi amplificatori e simili" (art. 15, comma 5).

Alla stregua delle norme indicate il fatto fiscalmente rilevante è da rinvenirsi, pertanto, nell'indissolubile legame tra il "messaggio pubblicitario" e la "forma utilizzata per la comunicazione" dello stesso, dovendo conseguentemente escludersi - diversamente da quanto sembra ipotizzare la ricorrente - che il mero "impianto" (supporto materiale o strumento meccanico: ad esempio una superficie espositiva poligonale collocata su di un palo infisso nel terreno), ove inutilizzato ovvero privo di messaggio pubblicitario, possa essere assoggettato alla imposta in questione (potrà, invece, essere eventualmente assoggettato, ricorrendone i presupposti, alla applicazione della tassa sulla occupazione di suolo pubblico).

Occorre rilevare in proposito che l'art. 8 della decreto legislativo - che prescrive l'obbligo del soggetto passivo di presentare all'ente locale, prima di iniziare la pubblicità, apposita dichiarazione annuale contenente le indicazioni delle caratteristiche del "mezzo pubblicitario" utilizzato - non prescinde affatto dal presupposto impositivo come sopra individuato, come peraltro è dato agevolmente dedurre dalla circostanza che tra le altre indicazioni fornite con la denuncia deve essere indicata anche "la durata della pubblicità", elemento che all'evidenza esclude l'ipotesi formulata dalla ricorrente con il quesito di diritto secondo cui la imposta verrebbe applicata e commisurata esclusivamente in base alla "superficie" espositiva dichiarata: è vero, invece, che l'imposta verrà applicata e commisurata alla superficie espositiva nei soli limiti in cui questa sia in concreto effettivamente utilizzata per la pubblicità.

Questione diversa dalla individuazione del presupposto impositivo è quella attinente al criterio di liquidazione della imposta, regolato in via generale dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 7, comma 1 e che trova ulteriori integrazioni e specificazioni nelle successive norme con riferimento alle diverse tipologie di mezzi pubblicitari: la norma intende affermare che, nel caso in cui la dimensione del messaggio pubblicitario non coincida con quella della superficie espositiva del supporto materiale che lo contiene (è l'ipotesi in cui il messaggio pubblicitario - costituito a esempio da un manifesto - non occupa l'intera superficie del poligono collocato sul palo infisso nel terreno - id est del mezzo pubblicitario), l'imposta si calcola egualmente sulla intera superficie espositiva anche se non integralmente utilizzata. Con la conseguenza che se la superficie espositiva reca plurimi messaggi pubblicitari, l'imposta non si calcola in riferimento alla complessiva area occupata dalla pubblicità, ma con riferimento alla intera superficie espositiva del supporto.

La norma invocata dalla ricorrente (D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 7, comma 1), al pari delle altre norme che contengono analoghe indicazioni (art. 14, commi 1 e 4), non fornisce alcuna indicazione in ordine alla facoltà del soggetto passivo di corrispondere una imposta unitaria

(calcolata sulla superficie dell'unico mezzo pubblicitario impiegato) anche in relazione a plurimi messaggi riferiti ad aziende diverse, diversamente dovendo ritenersi, stante la espressa previsione normativa, per l'ipotesi, assolutamente particolare (pubblicità mediante aeromobili e palloni frenati, ivi compresa quella su specchi d'acqua e fasce marittime), disciplinata dall'art. 15, commi 2 e 3 del medesimo D.Lgs. in cui l'imposta è liquidata in misura fissa, per ogni giorno o frazione "indipendentemente dai soggetti pubblicizzati".

Se, per un verso, l'esplicita previsione contenuta esclusivamente nella norma da ultimo indicata, conduce ad escludere una estensione generale del criterio sostenuto dalla ricorrente a tutti gli altri mezzi pubblicitari (ubi lex voluit dixit), dall'altro occorre ricercare all'interno del medesimo sistema normativo ulteriori conferme della eccezionalità dell'uso del mezzo pubblicitario per messaggi promozionali riferibili a soggetti diversi.

Dirimente al fine indicato è da ritenersi la previsione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 6, comma 2 che estende al soggetto nel cui interesse è diffuso il messaggio pubblicitario la solidarietà per l'obbligazione tributaria posta a carico del titolare o comunque di colui che ha la disponibilità del "mezzo pubblicitario". La previsione di una responsabilità in solido, trova infatti esclusiva giustificazione razionale nell'indissolubile legame tra "mezzo" e "messaggio" pubblicitario individuato come fondamento del presupposto d'imposta.

Ne consegue che, se detta solidarietà si giustifica in quanto il presupposto impositivo viene a realizzarsi nei confronti tanto del soggetto passivo quanto del coobbligato solidale, allora la pretesa fiscale che sorge da quel presupposto di fatto non può che riguardare la sola ditta a beneficio della quale è stata svolta la pubblicità. Correttamente, infatti, è stata riconosciuta dalla giurisprudenza di legittimità (in relazione al D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 7, comma 5) la unitarietà del presupposto impositivo anche nella ipotesi di pluralità di mezzi pubblicitari (nella specie forme comunicative visive) che veicolano un medesimo messaggio pubblicitario o più messaggi pubblicitari riconducibili però tutti ad una medesima ditta, considerando in tal caso come un unico mezzo pubblicitario agli effetti del calcolo della superficie imponibile (id est ai fini della liquidazione della imposta), anche una molteplicità di messaggi che presentino tuttavia un collegamento strumentale inscindibile fra loro ed abbiano identico contenuto, anche se non siano tutti collocati in un unico spazio o in un'unica sequenza (cfr. Corte cass. 5 sez. 6.11.2009 n. 23567; vedi 5 sez. 14.12.2004 n. 23250 citata anche dalla parte resistente, non massimata dal CED della Corte).

La relazione esclusiva che deve intercorrere tra mezzo-messaggio e ditta pubblicizzata consente, pertanto, di ritenere corretta la soluzione interpretativa adottata dai Giudici di merito in base al criterio ermeneutico sistematico imperniato sulla disciplina della solidarietà d'imposta prevista dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 6:

alla implicazione necessaria tra messaggio pubblicitario e mezzo di comunicazione - tale che, ai fini della verifica del presupposto impositivo, l'uno non può assumere rilevanza senza l'altro - intende, infatti, riferirsi la sentenza impugnata quando afferma, sia pure con forma lessicale non estremamente precisa, che "per mezzo pubblicitario debba intendersi la comunicazione di una ditta che produce o vende beni o servizi e non certo il supporto sul quale il messaggio è collocato". Su tale premessa poi i Giudici di merito forniscono una corretta ricostruzione del significato normativo da attribuire, alla stregua della disciplina della solidarietà tra titolare del mezzo e ditta beneficiaria della pubblicità, alla espressione dell'art. 7, comma 1 del Decreto Legislativo secondo cui la imposta si determina in base alla superficie del mezzo pubblicitario "indipendentemente dal numero di messaggio in esso contenuti".

5. In conclusione il ricorso deve essere rigettato e la società ricorrente condannata alla rifusione delle spese del presente giudizio che si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso e condanna la società ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio che si liquidano in Euro 500,00 (di cui Euro 100,00 per esborsi) oltre rimborso forfetario spese generali ed acceso di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 30 settembre 2011.

Depositato in Cancelleria il 12 gennaio 2012