



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI UDINE

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>PANELLA</b>	<b>BRUNO</b>	<b>Presidente e Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>DEL FORNO</b>	<b>GIOVANNI</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>	<b>MARINIG</b>	<b>DANILO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 398/14  
spedito il 05/06/2014

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° A1400403 POS. 701-19515 PUBBLICITA' 2014  
contro: DUOMO GPA S.R.L.

**proposto dai ricorrenti:**

FASSA S.P.A.  
VIA LAZZARIS 3 31027 SPRESIANO TV

**difeso da:**

CAVAZZONI PAOLO  
C/O DUOMO GPA SRL  
VIALE SARCA 195 20126 MILANO MI

**difeso da:**

CODEMO ANDREA  
VIALE VERDI 23 31100 TREVISO TV

**difeso da:**

CORRADO DANIELE  
VIALE VERDI 23 31100 TREVISO TV

**difeso da:**

DONADI GINO GIOVANNI  
VIALE VERDI 23 31100 TREVISO TV

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 398/14

UDIENZA DEL

09/12/2014

ore 09:00

SENTENZA

N°

**2/1/15**

PRONUNCIATA IL:

09 dicembre 2014

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

**07 gennaio 2015**

Il Segretario

Aldo Pagano



## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. La società "FASSA S.p.A.", con sede in Comune di Spresiano (TV), ricorre contro la società "DUOMO GPA S.r.l.", Concessionaria del Comune di Codroipo per l'accertamento e la riscossione dell'Imposta Comunale sulla Pubblicità, chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento n. A1400403 anno 2014, con cui si accerta l'omessa dichiarazione del tributo relativamente ai mezzi ubicati in Comune di Codroipo e si chiede il pagamento dell'importo di Euro 2.232,30, per imposta, interessi e sanzioni, eccependo che:
  - a) alla vicenda è applicabile il D.M. 26 luglio 2012, emanato in attuazione dell'art. 3, comma 16 sexies, del D.L. 16/2012, convertito dalla legge 44/2012; l'art. 2 del citato D.M. dispone che per l'apposizione del marchio "FASSA BORTOLO" sulle macchine da cantiere, purché con superficie superiore a quella prevista da tale disposizione, l'imposta sulla pubblicità è dovuta per anno solare al comune ove ha sede l'impresa produttrice dei beni; anche i sili sono definibili "macchine da cantiere", così come riconosciuto dal MEF con nota prot. 4286 del 6 marzo 2013, indirizzata alla ricorrente, e con nota prot. 15795 del 30 luglio 2013 indirizzata al Comune di Spresiano; in particolare con la prima nota il Ministero giunge alla citata conclusione sulla base della direttiva c.d. macchine 2006/CE/42;
  - b) trattandosi, nel caso qui in esame, di sili, prodotti dalla società ricorrente, "FASSA S.p.A.", che ha sede nel Comune di Spresiano (TV), il Comune di Codroipo è privo di legittimazione attiva;
  - c) la carenza di legittimazione attiva è anche comprovata dalla convenzione 23 dicembre 2013 stipulata dalla società ricorrente con il Comune di Spresiano;
  - d) comunque, sui sili in questione non sono superati i limiti dimensionali, che, secondo il D.M. 26 luglio 2012, sono di mq. 2, mentre il marchio "FASSA BORTOLO" ha una superficie di mq. 1,16;
  - e) l'impugnato avviso è, quindi, illegittimo, anche per erronea indicazione della superficie;
  - f) è errata anche l'applicazione della tariffa;
  - g) la pretesa è illegittima anche sotto vari profili: mancata indicazione del periodo di esibizione (rectius: esposizione); mancata indicazione del luogo di esibizione (rectius: esposizione); indeterminatezza dei conteggi e dei dati indicati;
  - h) l'avviso è illegittimo, per inesistenza della notifica, perché privo dell'indicazione dell'ufficio postale, della relata di notifica e del nome del notificatore; né tale vizio può essere sanato ai sensi dell'art. 156 c.p.c., che riguarda solo gli atti del processo (e tale non è l'avviso impugnato) e che, comunque, non può sanare l'inesistenza;
  - i) l'avviso è illegittimo per difetto di motivazione;
  - j) la pretesa è illegittima, quanto alla commisurazione degli interessi;
  - k) l'irrogazione delle sanzioni è illegittima.
2. Si costituisce ritualmente la società concessionaria, "DUOMO GPA S.r.l.", controdeducendo:



- a) il D.M. 26 luglio 2012 non si applica ai sili, non potendo gli stessi essere qualificati come macchine da cantiere;
  - b) la direttiva 2006/CE/42 non ha lo scopo di dare la definizione di macchine da cantiere e comunque non menziona i sili; vi è un *"fondato dubbio di costituzionalità dell'art. 2 del D.L. 26 luglio 2012, che meriterebbe l'invio della documentazione alla Corte Costituzionale per un pronunciamento <rectius: pronuncia> di costituzionalità della norma"*;
  - c) la nota del MEF prot. 4286 del 6 marzo 2013 è priva di valore, poiché, nella fattispecie, esclusivamente competente a rispondere all'interpello è l'ente locale e non il Ministero; inoltre pure priva di valore è la convenzione con il Comune di Spresiano;
  - d) l'avviso di accertamento è stato correttamente notificato e, comunque, la notifica ha raggiunto il suo scopo;
  - e) l'avviso è adeguatamente motivato e la pretesa non è indeterminata; è irrilevante l'eccezione relativa alla mancata indicazione del periodo di esposizione, in quanto la legge espressamente statuisce che, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, la pubblicità si presume effettuata il primo giorno dell'anno in cui è stata accertata;
  - f) la superficie è stata correttamente rilevata e la tariffa applicata è legittima;
  - g) gli interessi sono stati correttamente commisurati;
  - h) le sanzioni sono state legittimamente irrogate.
3. La difesa della società ricorrente, infine, ha depositato una memoria, con cui produce una sentenza di altra Commissione Tributaria Provinciale, che ha accolto le sue argomentazioni, un provvedimento di autotutela di altro Comune e altri avvisi di accertamento, per far rilevare l'indeterminatezza ed erroneità della quantificazione della pretesa formulata da certa San Marco S.p.A. Comune (che non è parte del presente processo tributario).

4. Le parti hanno così concluso:

la società ricorrente, "FASSA S.p.A.":

*- in via preliminare: acclarare l'illegittimità totale dell'avviso di accertamento impugnato per difetto di legittimazione attiva dell'Ente impositore;*

*- in via principale: dichiarare l'illegittimità, totale o parziale e, per l'effetto, annullare, in tutto o in parte, l'avviso di accertamento impugnato, in accoglimento di tutti i motivi di doglianza esposti nel ricorso e ciò sia con riferimento all'imposta asseritamente dovuta, sia alle sanzioni irrogate che agli interessi;*

*- in ogni caso: condannare il Concessionario e l'Amministrazione Comunale a restituire le somme eventualmente percepite nelle more del presente giudizio, con vittoria di spese, diritti e onorari.*

la società resistente, "DUOMO GPA S.r.l.":

*- in via principale: promuovere un sindacato di legittimità costituzionale delle disposizioni di cui all'art. 2 del D.M. 26 luglio 2012 con riferimento al fondamentale principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione;*

- *in via subordinata: respingere il ricorso proposto da FASSA S.p.A. per infondatezza dei motivi dedotti;*
- *dichiarare la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato per il comune di Codroipo;*
- *dichiarare la correttezza della imposizione operata;*
- *condannare la controparte al pagamento delle spese derivanti dal presente giudizio.*

### MOTIVI IN FATTO E IN DIRITTO

5. Pregiudizialmente si deve esaminare l'eccezione d'invalidità della notifica dell'impugnato avviso di accertamento, di cui al precedente paragrafo 1 lettera h).

L'eccezione non è fondata, perché l'art. 14 della legge 890/1982, modificato dall'art. 20 della legge 146/1998, espressamente dispone che *"La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari ..."*.

La notifica dell'impugnato avviso è avvenuta con tale modalità, che è stata estesa dall'art. 1, comma 161, della legge 296/2006, agli enti locali per i tributi di propria competenza (e, ovviamente, ai loro Concessionari, come deciso dalla Cassazione con sentenza 6395/2014, per citare solamente una delle più recenti); modalità che è definita *"notifica diretta"*, in cui mancano sia l'agente notificatore, sia la relata di notifica.

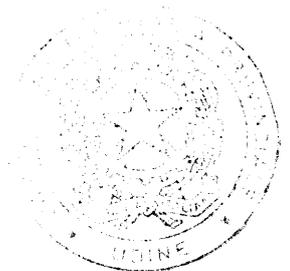
Peraltro, salva l'ipotesi di inesistenza, che qui non ricorre, ogni diverso vizio risulterebbe sanato, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., perché la natura sostanziale dell'avviso di accertamento (che è un atto amministrativo autoritativo) non costituisce un ostacolo insormontabile all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando, come nella specie, vi sia un espresso richiamo a tali istituti nella disciplina tributaria (art. 60 del D.P.R. 600/1973). In tal senso si sono espresse le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza 19854/2004, che ha risolto il conflitto esistente tra le sezioni semplici, cui è riferibile, tra l'altro, la sentenza 3513/2002, citata dalla difesa della società ricorrente.

6. In via preliminare di merito, poi, deve essere anche respinta l'eccezione di carenza di motivazione dell'impugnato avviso, avanzata in più punti del ricorso.

Infatti, è ormai consolidato il principio secondo cui non può essere dichiarata la nullità dell'atto tributario per difetto di motivazione, quando il contribuente abbia dimostrato di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, puntualmente contestandoli, e non abbia allegato e specificamente provato quale sia stato in concreto il pregiudizio che il vizio dell'atto abbia determinato al suo diritto di difesa (Cass. SS.UU. 11722/2010; Cass. 2373/2013).

7. Sempre in via preliminare di merito deve essere anche esaminato l'eccepito difetto di legittimazione attiva del Comune di Codroipo.

Asserisce la difesa della società ricorrente che, essendo i sili, di produzione della società ricorrente stessa, riconducibili alle "macchine da



cantiere", come riconosciuto dalle note del MEF, prot. 4286 del 6 marzo 2013 e prot. 15795 del 30 luglio 2013, deve applicarsi l'art. 2, secondo comma, del D.M. 26 luglio 2012, secondo cui l'imposta deve pagarsi per anno solare al comune ove ha sede l'impresa produttrice, per cui legittimato attivamente è il Comune di Spresiano (TV) e non il Comune di Codroipo (UD).

Sul punto si deve, innanzitutto, rilevare che le note del MEF, prot. 4286 del 6 marzo 2013 e prot. 15795 del 30 luglio 2013, non vincolano minimamente il giudice tributario, e ciò a prescindere dalla competenza o no del MEF stesso, contenendo le citate note, al più, delle semplici opinioni, che il Collegio non condivide. Inoltre, è anche irrilevante la convenzione 23 dicembre 2013 stipulata dalla società ricorrente con il Comune di Spresiano, trattandosi, con tutta evidenza, di *res inter alios acta*, priva di qualunque valore normativo.

Tuttavia, si deve convenire con il MEF che utili suggerimenti interpretativi si possono trarre dalla direttiva c.d. macchine 2006/CE/42 e, ovviamente, dalla normativa interna di recepimento, contenuta nel D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 17. Ciò comporta che, in ossequio al principio di unicità dell'ordinamento giuridico, se un oggetto è una macchina da cantiere per la citata normativa comunitaria e nazionale, deve anche esserlo ai fini del D.M. 26 luglio 2012.

L'art. 2 della direttiva definisce la macchina come *"insieme equipaggiato o destinato ad essere equipaggiato di un sistema di azionamento diverso dalla forza umana o animale diretta, composto di parti o di componenti, di cui almeno uno mobile, collegati tra loro solidamente per un'applicazione ben determinata"*. Identica definizione è ripetuta nell'art. 2 del D.Lgs. 17/2010.

Ora, poiché i sili della società ricorrente nella foto agli atti, prodotta dalla società resistente, appaiono come grandi ma semplici recipienti, ci si chiede quale sia il *sistema di azionamento diverso dalla forza umana o animale diretta*, che costituirebbe la discriminante tra la "macchina" e la "non macchina".

Inoltre, se i sili sono macchine, in base alle norme sopra ricordate, la società ricorrente avrebbe potuto facilmente produrre la dichiarazione di conformità CE, il Fascicolo Tecnico o la Documentazione Tecnica. La società ricorrente, però, pur avendone l'onere, non ha comprovato le circostanze di cui sopra, né ha esibito la citata documentazione, tenendo così un comportamento processuale non coerente con la tesi da lei stessa avanzata, secondo cui i sili sono macchine ai fini della su citata normativa comunitaria e nazionale.

I sili in questione, invece, non sono macchine o, quanto meno, non è provato che siano macchine. Di conseguenza, la legittimazione attiva alla riscossione dell'imposta sulla pubblicità spetta non al Comune di Spresiano (TV), ma al Comune di Codroipo (UD).

8. Si deve osservare che l'eccezione di legittimità costituzionale del D.M. 26 luglio 2012, sollevata dalla difesa della società resistente, non solo non è rilevante nel presente giudizio, ma è anche inammissibile, essendo noto che la Corte Costituzionale, ai sensi dell'art. 134 della Costituzione, giudica sulle controversie relative alla legittimità costituzionale delle leggi

e degli atti aventi forza di legge e non già sulla legittimità dei decreti ministeriali, che il giudice tributario, ricorrendone le condizioni, può, invece, disapplicare, ai sensi dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992.

9. Nel merito sono tutte infondate le eccezioni della società ricorrente relative al mancato superamento dei limiti dimensionali, all'erronea indicazione della superficie, all'erronea applicazione della tariffa, alla mancata indicazione del periodo di esposizione, alla mancata indicazione del luogo di esposizione e all'indeterminatezza dei conteggi e dei dati indicati; alla commisurazione degli interessi e all'irrogazione delle sanzioni.

Come controdedotto dalla difesa della società resistente:

– le superfici rilevate sono maggiori di quelle indicate nel ricorso, poiché la pubblicità apposta sui silo è bifacciale e non si limita alla singola scritta "FASSA BORTOLO", ma comprende altre e numerose scritte pure bifacciali (INTONACI + COLORE, La calce negli intonaci, scritta relativa alla tipologia del silo e il disegno dell'arcobaleno), per cui anche le tariffe cambiano in funzione della superficie;

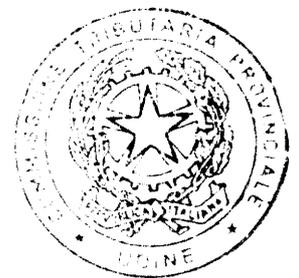
– l'indicazione del periodo di esposizione non è un elemento essenziale, quando non è stata presentata la dichiarazione (come nel caso in esame), operando, in tale ipotesi, la presunzione temporale stabilita dall'art. 8, terzo e quarto comma, del D.Lgs. 507/1993;

– gli interessi sono calcolati in conformità dell'art. 1, comma 165, della legge 296/2006, né può essere invocato l'art. unico della legge 147/1962, che presuppone la non imputabilità al contribuente della mancanza o dell'insufficienza degli elementi occorrenti per la liquidazione del tributo, mentre nel caso in esame il ricorrente non ha presentato l'obbligatoria e preventiva dichiarazione.

Inoltre, quanto all'omessa indicazione del luogo di esposizione, si deve ritenere che il relativo obbligo sia stato soddisfatto dall'indicazione del Comune di Codroipo, che, notoriamente, non ha un'estensione territoriale pari alle grandi città metropolitane; circostanza questa che non ha impedito alla società resistente di spiegare un'adeguata difesa.

Infine, quanto alle sanzioni, le stesse sono state irrogate nel minimo edittale (art. 23, primo comma, D.Lgs. 507/1993, modificato dal D.Lgs. 473/1997, e art. 13 D.Lgs. 471/1997), come risulta dall'impugnato avviso, per cui infondatamente si duole la società ricorrente di una mancata valutazione di circostanze, oggettive e soggettive, che, comunque, non avrebbero potuto consentire la determinazione di minori sanzioni.

Non pare applicabile alla fattispecie il cumulo giuridico di cui all'art. 12 del D.Lgs. 471/1997, perché non ricorre né il concorso formale omogeneo (con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione) o eterogeneo (con una sola azione od omissione sono violate disposizioni diverse anche relative a tributi diversi), né il concorso materiale (con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della stessa disposizione): infatti, nella fattispecie, si ravvisano almeno due omissioni, una relativa alla dichiarazione e l'altra relativa al versamento.



Peraltro, l'esiguità, in termini assoluti, delle sanzioni irrogate, consente di escludere che concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo, cui le violazioni si riferiscono, e la sanzione, che, perciò, non può essere ridotta fino alla metà del minimo.

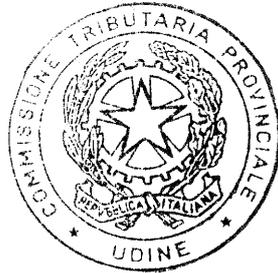
10. Il ricorso, pertanto, deve essere respinto. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate, in via equitativa, come in dispositivo, non avendo la società resistente prodotto la relativa nota.

### PER QUESTI MOTIVI

La Commissione Tributaria Provinciale di Udine, Sez. I:

- respinge il ricorso;
- condanna la società ricorrente, "FASSA S.p.A.", a rimborsare alla società resistente, "DUOMO GPA S.r.l." le spese del presente giudizio, che, in via equitativa, liquida in Euro 1.000,00.

Udine, 9 dicembre 2014



IL PRESIDENTE ESTENSORE  
Bruno Panella