

Civile Ord. Sez. 5 Num. 7785 Anno 2019

Presidente: DE MASI ORONZO

Relatore: D'OVIDIO PAOLA

Data pubblicazione: 20/03/2019

ORDINANZA

sul ricorso 16044-2013 proposto da:

DEDEM AUTOMATICA SRL, elettivamente domiciliato in
ROMA VIA LAVINIO 15, presso lo studio dell'avvocato
GIOVANNI BIZZARRI, che lo rappresenta e difende
unitamente all'avvocato ROBERTO FOLGORI;

- ricorrente -

contro

ICA SRL, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE
TIZIANO 110, presso lo studio dell'avvocato SIMONE
TABLO', rappresentato e difeso dall'avvocato
ALESSANDRO CARDOSI;

- controricorrente -

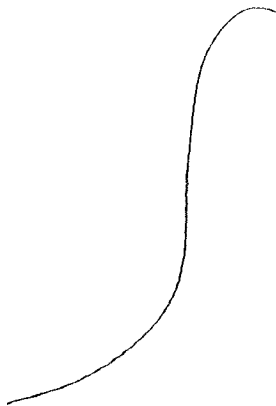
avverso la sentenza n. 126/2012 della COMM.TRIB.REG.
di FIRENZE, depositata il 14/12/2012;

2018

4685

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 03/12/2018 dal Consigliere Dott. PAOLA
D'OVIDIO.



Rilevato che:

1. La società DEDEM AUTOMATICA a r.l. proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze avverso un avviso di accertamento notificato dalla I.C.A. s.r.l, quale concessionaria del Comune di Empoli per il servizio di accertamento e riscossione delle imposte sulla pubblicità e le affissioni pubbliche, relativo al mancato pagamento dell'imposta di pubblicità per l'anno 2009, con riferimento ad impianti pubblicitari apposti su cabine destinate alla riproduzione fotografica.

Deduceva la ricorrente che i mezzi pubblicitari contestati erano di dimensioni inferiori a 5 mq e dovevano considerarsi "insegne", in quanto avevano lo scopo di indicare il luogo di esercizio dell'attività.

2. L'adita Commissione, con sentenza n. 153/1/10, respingeva il ricorso ritenendo che l'esenzione invocata dalla ricorrente non potesse essere applicata nel caso in esame essendo i mezzi oggetto di causa non configurabili come "insegne", bensì come messaggi pubblicitari.

Avverso tale sentenza proponeva appello la DEDEM AUTOMATICA s.r.l. ribadendo le tesi già svolte in primo grado.

Con sentenza n. 126/31/12, depositata in data 14/12/2012, la Commissione Tributaria Regionale di Firenze respingeva l'appello condannando l'appellante alle spese del grado.

3. Avverso tale sentenza la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

Resiste con controricorso la I.C.A. s.r.l.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso è prospettata la *"violazione e falsa applicazione dell'art. 17, comma 1-bis, del d.lgs. 15.11.1993 n. 507, dell'art. 10, comma 1, lettera b-bis, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, dell'art. 2-bis della legge n. 75 del 2002 e dell'art. 2, capo 3, del decreto 7 gennaio 2003 (modalità operative per la determinazione dei trasferimenti erariali compensativi ai comuni del Ministero dell'economia e delle finanze), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 4 aprile*

2003, n. 79. *Erroneità manifesta*". Nell'illustrazione del motivo si censura altresì la sentenza impugnata per "*manifesta contrarietà a prove documentali in atti. Vizio di motivazione*".

La ricorrente, premesso di essere un'azienda che opera attraverso postazioni, site in spazi privati e pubblici, di strutture destinate alla riproduzione fotografica (foto tessera, stampa digitale, biglietti da visita) e di ristoro, sostiene che i cartelli e le scritte ivi apposte costituiscono l'insegna delle stesse, in quanto destinate alla comunicazione al pubblico dello specifico servizio offerto da ciascuna postazione.

La sentenza impugnata, pertanto, avrebbe errato nell'escludere la natura di insegne ai mezzi esposti sulle attrezzature in questione, ponendosi peraltro in contrasto con il principio espresso da questa Corte (Cass., sez. 5, 30/10/2009, n. 23021 e Cass. 4/3/2013 n. 5337), secondo il quale il comma 1-*bis* dell'art. 17 del d.lgs. 15.11.1993, n. 507, aggiunto dall'art. 10, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, non consentirebbe di introdurre distinzioni in ordine all'eventuale presenza di un possibile "*concorso dello scopo pubblicitario con la funzione propria dell'insegna*".

La pronuncia della CTR, peraltro, si porrebbe in manifesta violazione del D.M. 7 gennaio 2003 del Ministero dell'economia e della finanze che, nel dettare le modalità operative per la determinazione dei trasferimenti compensativi ai comuni, all'art. 2, capo 3, precisa che "*rientrano nella fattispecie esenti anche le insegne di esercizio che contengono indicazioni relative ai simboli e ai marchi dei prodotti venduti, ad eccezione del caso in cui questi ultimi siano contenuti in un distinto mezzo pubblicitario esposto, cioè in aggiunta ad una insegna di esercizio...*".

Inoltre, anche il riferimento effettuato dalla sentenza impugnata alle caratteristiche dell'insegna di esercizio, come definita dall'art. 47 del d.P.R. n. 495/1992, sarebbe stato impropriamente applicato, posto che tale norma si riferisce alla "sede dell'attività" e non già alla "sede della società".

Infine, dallo stesso avviso di accertamento risulterebbe che tutte le "insegne" in questione non superavano il limite di mq 5, come fissato dalle norme invocate ai fini della operatività dell'esenzione, con la conseguenza che le stesse devono ritenersi esenti dall'imposta di pubblicità ai sensi delle norme richiamate nell'intitolazione del motivo.

1.1. Preliminarmente, va affermata l'ammissibilità del motivo, diversamente da quanto eccepito in controricorso, sotto il profilo dell'autosufficienza con riguardo alla previsione di cui all'art. 366, comma 1, n. 3, c.p.c.

In particolare, la contro ricorrente sostiene che la parte del ricorso dedicata alla descrizione delle fasi processuali di primo e secondo grado sarebbe affetta da incompletezza perché riporta solo il contenuto delle doglianze della ricorrente DEDEM, omettendo completamente di dare conto delle difese svolte dalla I.C.A. s.r.l. nei due gradi di giudizio.

Osserva il Collegio che il requisito imposto dall'articolo 366, comma 1, n. 3), c.p.c. deve consistere in una esposizione volta a garantire alla Corte di cassazione di avere una chiara e completa cognizione del fatto sostanziale che ha originato la controversia e del fatto processuale, senza dover ricorrere ad altre fonti o atti in suo possesso, compresa la stessa sentenza impugnata (Cass., SU, 18/05/2006, n. 11653, Rv. 588770 – 01). La prescrizione del requisito risponde non ad un'esigenza di mero formalismo, ma a quella di consentire una conoscenza chiara e completa dei fatti di causa, sostanziali e/o processuali, che permetta di bene intendere il significato e la portata delle censure rivolte al provvedimento impugnato (Cass., SU, 20/02/2003, n. 2602, Rv. 560622 - 01).

Ne deriva che la prescrizione posta dal citato art. 366, comma 1, n. 3, c.p.c. può ritenersi osservata quando dal ricorso, ancorchè non siano esplicitate le difese in diritto svolte dalla parte resistente nei diversi gradi di giudizio, queste risultino agevolmente desumibili in ragione della narrazione complessiva della vicenda processuale, tenuto anche conto della materia del contendere e delle ragioni di fatto e di diritto fatte valere dalla parte ricorrente.

Nella specie, la ricorrente ha precisato che la controversia ha avuto ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento per il pagamento di imposte comunali relative ad impianti pubblicitari apposti su cabine per riproduzioni fotografiche e che i motivi di impugnazione si fondavano sulla pretesa esenzione dall'imposta per non avere i mezzi in questione carattere pubblicitario, ricorrendo i requisiti di dimensione e di scopo propri dell'insegna di esercizio esente dall'imposta stessa; la ricorrente ha altresì

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

riportato, sia pure succintamente, le decisioni di primo e di secondo grado, con le relative ragioni, fondate sulla ritenuta natura di messaggi pubblicitari delle postazioni in discorso e sulla loro non equiparabilità a sedi secondarie: tale ricostruzione del fatto sostanziale e processuale appare sufficiente per comprendere i fatti di causa nonché la posizione difensiva della parte resistente, evidentemente ferma nel qualificare siccome pubblicitarie le strutture assoggettate all'imposta in contrapposizione alla avversa pretesa di accedere all'esenzione, e, soprattutto, risulta sufficiente per consentire alla Corte di operare un piena valutazione delle censure mosse alle sentenza impugnata.

1.2. Nel merito, il motivo è infondato.

La CTR, sul punto, ha confermato la sentenza di primo grado, ritenendo che i pannelli apposti sulle cabine in questione non hanno la caratteristica di insegna di esercizio, definita dall'art. 47 del d.P.R. n. 495/92 come *“scritta con caratteri alfanumerici installata nella sede della società”* e, pertanto, *“prescindono dal soggetto commerciale o imprenditoriale che operi in quella sede, da individuare nell'installatore dell'apparecchio automatico, con diversa sede dell'azienda, ed indicano soltanto il luogo di fornitura del servizio e la qualità del prodotto, assumendo esclusiva valenza pubblicitaria”*.

La ricorrente assume, invece, che il giudice tributario avrebbe dovuto riconoscere l'esenzione dal tributo, come prevista dall'art. 17 comma 1-*bis* del d.lgs. n. 507 del 1994, in ragione del fatto che le strutture in questione riportavano la descrizione del servizio offerto, come emergerebbe dallo stesso avviso di accertamento di cui è causa, e, pertanto, erano destinate alla comunicazione al pubblico dello specifico servizio offerto da ogni postazione, dovendo conseguentemente qualificarsi insegne di esercizio, e non pubblicità, potendo quest'ultima ravvisarsi solo in presenza di cartelli svincolati dal luogo di esercizio dell'attività.

Giova ricordare che, in linea generale, i presupposti applicativi dell'imposta di cui si discorre sono disciplinati dall'art. 5 del d.lgs n. 507 del 1993, a mente del quale *“la diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche, diverse da quelle assoggettate al diritto sulle pubbliche affissioni, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile è soggetta all'imposta sulla pubblicità prevista nel presente decreto. Ai*

fini dell'imposizione si considerano rilevanti i messaggi diffusi nell'esercizio di una attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato.

A sua volta, l'art. 17 del medesimo d.lgs. n. 507/1993 stabilisce i casi di esenzione dall'imposta, prevedendo al comma 1 *bis*, per quanto qui rileva, che *"l'imposta non è dovuta per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, di superficie complessiva fino a cinque metri quadrati".*

L'art. 2*bis*, comma 6, del d.l. 22/2/2002, n. 13, convertito in l. 14/4/2002 n. 75, ha poi chiarito che *"si definisce insegna di esercizio la scritta di cui all'articolo 47, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 16 dicembre 1992, n. 495, che abbia la funzione di indicare al pubblico il luogo di svolgimento dell'attività economica. In caso di pluralità di insegne l'esenzione è riconosciuta nei limiti di superficie di cui al comma 1".*

Di analogo tenore è il richiamato art. 47, comma 1, del d.P.R. n. 495 del 1992, che definisce "insegna" *"la scritta in caratteri alfanumerici, completata eventualmente da un simbolo o da un marchio realizzata e supportata con materiali di qualsiasi natura, installata nella sede dell'attività a cui si riferisce o nelle pertinenze accessorie alla stessa. Può essere luminosa sia per luce propria che per luce indiretta".*

Ne deriva che le insegne ubicate in luoghi diversi dalla sede sono soggetti all'imposta (Cass., sez. 5, 11/05/2012, n. 7348, Rv. 622894 - 01).

Ciò posto, nella fattispecie in esame, in cui pacificamente si discorre di pannelli apposti su distributori automatici (cabine per foto, foto per documenti, fototessera, ecc.), ai fini della applicazione dell'esenzione ai sensi della norma invocata dalla ricorrente, correttamente la sentenza impugnata ha in primo luogo valutato se le postazioni di distribuzione automatica possano essere configurate quali "sedi" di svolgimento dell'attività commerciale, giungendo correttamente ad escludere tale possibilità.

Invero, la sentenza impugnata impropriamente afferma che l'art. 47 del d.P.R. n. 495/1992 indichi la *"sede della società"*, posto che l'espressione effettivamente inserita nella norma citata è *"sede dell'attività"*, ma ciò non incide sulla necessità di individuare il

concetto di “sede” in senso giuridico e non, come sostenuto dalla ricorrente, in senso atecnico, ossia quale “luogo” genericamente inteso.

In proposito, va richiamato il precedente di questa Corte, cui il Collegio intende dare continuità, che, in un analogo caso, ha escluso la riconducibilità dei distributori automatici al concetto di “sede” (cfr. Cass., sez. 5, 30/12/2014, n. 27497, Rv. 634248 - 01).

A tale conclusione la citata sentenza è pervenuta osservando che non è rinvenibile altra nozione normativa, ai fini civilistici, di sede delle persone giuridiche (qual è l'odierna ricorrente, in quanto società di capitali avente, quindi, personalità giuridica), se non quella formale (c.d. sede legale) risultante dall'atto costitutivo e dallo statuto (cfr. artt. 46 e 16 c.c.), alla quale si aggiunge correntemente, per l'equiparazione a determinati effetti nei confronti dei terzi, la nozione di sede effettiva, tale intendendosi il luogo in cui hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti (cfr. Cass., sez. L, 12 marzo 2009, n. 6021, Rv. 607263 - 01 ; Cass., sez. L, 13 aprile 2004, n. 7037, Rv. 572032 - 01).

Tanto premesso, risulta di intuitiva evidenza che le cabine per fototessera e/o le postazione automatiche di distribuzione di cibi o bevande non possono essere ricondotte né al concetto di sede legale né a quello di sede effettiva di esercizio dell'attività sociale come sopra richiamati, e neppure può ipotizzarsi un rapporto pertinenziale con la sede della società, in ragione dell'ampia diffusione territoriale che impedisce a monte la stessa configurabilità di un rapporto durevole di servizio del singolo distributore alla sede sociale.

A tali considerazioni deve aggiungersi l'ulteriore rilievo, decisivo al fine di escludere che al punto automatico di esercizio dell'attività possa attribuirsi la qualificazione di “sede”, che tale concetto viene a costituire nella fattispecie in esame il presupposto per l'applicazione di una norma, quale il menzionato art. 17 comma 1 *bis* del d.lgs. n. 507/1993, che prevede un'esenzione fiscale, come tale da ritenersi di stretta interpretazione (cfr. Cass., sez. 5, 30/12/2014, n. 27497, in motivazione).

La sentenza impugnata, pertanto, ha correttamente affermato che le cabine automatiche non possono considerarsi “sede” della società, ed è conseguentemente pervenuta ad una corretta decisione di esclusione del diritto all'esenzione, atteso che tale circostanza osta all'applicabilità dell'art. 17, comma 1 *bis* del d.lgs. n. 507/1993, invocato dalla ricorrente.

Resta assorbito l'ulteriore argomento dedotto dalla società ricorrente in riferimento alla asserita irrilevanza, ai fini dell'applicabilità della esenzione, dell'eventuale concorso dello scopo pubblicitario con la funzione propria della insegna stessa, siccome desumibile dal precedente di questa Corte n. 23021 del 2009 e dall'art. 2, capo 3, del D.M. 7 gennaio 2003: tale questione, infatti, attiene al contenuto dell'insegna e presuppone che si tratti di “insegna” installata nella “sede” dell'attività cui si riferisce, requisito che, per quanto sopra evidenziato, non può ritenersi sussistente nel caso in esame.

Esclusa l'applicabilità dell'esenzione, la sentenza impugnata ha quindi correttamente confermato il rigetto del ricorso proposto in primo grado dalla DEDEM AUTOMATICA, ritenendo, con accertamento in fatto non censurato né censurabile in questa sede, che i mezzi esposti sulle cabine, riproducenti le modalità di utilizzazione ed i servizi resi, costituissero mezzi pubblicitari, in quanto “*obiettivamente idonei a far conoscere indiscriminatamente ad una massa di possibili acquirenti ed utenti l'attività ed il prodotto*”.

Quest'ultima affermazione è infatti coerente con il principio, già affermato da questa Corte e condiviso dal Collegio, secondo il quale, ai fini dell'imposta sulla pubblicità, costituisce fatto imponibile qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico che risulti - indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione - obiettivamente idoneo a far conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti cui si rivolge il nome, l'attività ed il prodotto di una azienda, non implicando la funzione pubblicitaria una vera e propria operazione reclamistica o propagandistica e non essendo, quindi, la stessa incompatibile con altre finalità (V. Cass., sez. 5, 30/06/2010, n. 15449, Rv. 613891 - 01).

Né la ricorrente ha mai prospettato nei gradi di merito (e tantomeno in questa sede) che la comunicazione così realizzata possa essere ricondotta ad altre ipotesi di esenzione, e specificamente a quelle previste dall'art. 17, comma 1, lettere a) e b), del d.lgs n.

507/1993 con riferimento alle insegne non riconducibili nella nozione di “insegna di esercizio”, contemplata dalla sola ipotesi di cui all'art. 17, comma 1 *bis* del medesimo decreto legislativo.

2. Con il secondo motivo di ricorso è prospettata la “*violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. in tema di onere della prova*”.

La ricorrente censura la sentenza impugnata per avere invertito l'onere probatorio gravante sulle parti ai sensi dell'art. 2697 c.c., erroneamente attribuendolo alla contribuente anziché al concessionario, nella parte in cui ha affermato che i presunti mezzi pubblicitari superano i cinque metri di superficie.

2.1. Il motivo deve dichiararsi inammissibile per carenza di interesse, stante l'esito del giudizio sul primo motivo.

Infatti, la necessità, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta comunale sulla pubblicità, che le insegne per le quali si invochi il beneficio siano installate su strutture definibili come “sede” dell'attività, requisito nella specie rimasto escluso, rende ininfluente accertare in concreto la superficie complessiva delle insegne oggetto di causa: il comma 1 *bis* dell'art. 17, d.lgs n. 507/1993, invero, prevede il necessario concorso di entrambi i presupposti ivi previsti ai fini dell'esenzione dall'imposta delle insegne di attività commerciali e di produzione di beni o servizi (i.e.: installazione nella sede dell'attività e dimensione non superiore a 5 mq), sicché in assenza anche di uno solo di tali requisiti la norma citata non può essere utilmente invocata.

Sotto diverso profilo, giova ricordare che questa Corte ha reiteratamente ribadito che la violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c. si configura se il giudice del merito abbia applicato la regola di giudizio fondata sull'onere della prova in modo erroneo (cioè attribuendo *l'onus probandi* a una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione della fattispecie basate sulla differenza fra fatti costitutivi ed eccezioni), non anche quando abbia valutato le prove proposte dalle parti attribuendo maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre (Cass. 05/09/2006, n. 19064; Cass. 17/06/2013, n. 15107; Cass. 21/02/2018, n. 4241).

Nel caso di specie, il giudice del merito non ha operato alcuna indebita inversione dell'onere probatorio, avendo superato le questioni attinenti al riparto di tale onere e ritenuta raggiunta la prova poiché *“dalle misurazioni effettuate dagli accertatori, non contraddette da precise risultanze documentali, le insegne oggetto di valutazione superano i cinque metri previsti dalla legge con conseguente esclusione della invocata esenzione”*.

3. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

La peculiarità della fattispecie e l'assenza di specifici precedenti di legittimità alla data di proposizione del ricorso rendono equo compensare interamente tra le parti le spese del presente grado.

Poiché il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 (notifica del 14 giugno 2013), ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto, ai sensi dell'art. 13, comma 1- *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1- *bis* dello stesso art. 13.

P.Q.M.

La Corte,

- rigetta il ricorso.
- compensa le spese del presente giudizio di legittimità;

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1- *bis* dello stesso art. 13.

Così deciso in Roma, dalla 5° sezione civile della Corte di cassazione, il 3 dicembre 2018.

Il Presidente
(dott. Oronzo De Masi)
