

Sent. n. 109 del 4 gennaio 2005 (ud. del 26 novembre 2004)

della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Favara, Rel. Marigliano  
Imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni -  
Imposta sulla pubblicità - In genere - Presupposto dell'imposta -  
Disponibilità di impianti di affissione o di altri mezzi pubblicitari -  
Sufficienza - Effettiva utilizzazione dell'impianto con diffusione di  
messaggi pubblicitari - Necessità - Esclusione - [Artt. 1, 3, 5, 6, 7, 8](#) e  
[12](#) del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507

Massima - L'imposta comunale sulla pubblicità colpisce, in base alla  
disciplina dettata dagli [artt. 1](#) e seguenti del D.Lgs. 15 novembre 1993,  
n. 507, la mera disponibilità del mezzo pubblicitario (impianto di  
affissione, o altro) e non già l'attività di diffusione di messaggi  
pubblicitari attraverso l'effettiva utilizzazione del mezzo stesso, che non  
deve quindi formare oggetto di accertamento da parte del comune. [\(1\)](#)

---

---

Fatto - Alla società A. S.r.l. veniva notificato avviso di accertamento  
per l'imposta di pubblicità 1995 per l'impianto di m. 6x3 sito in ..., di  
cui all'autorizzazione n. 544/87; avverso detto atto la società proponeva  
ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma per  
insussistenza del debito per essere stato l'impianto inutilizzato nell'anno  
di riferimento, per violazione dell'[art. 3](#) della L. n. 241/1990, per  
assoluto difetto di motivazione; nonché violazione e falsa applicazione del  
D.Lgs. [n. 507/1993](#) e della delibera consiliare comunale di Roma  
n. 284/1994.

La Commissione tributaria di I grado respingeva il ricorso, ritenendo  
che, trattandosi di impianto pubblicitario costituito da una stabile  
struttura era applicabile l'[art. 12](#), comma 3, del D.Lgs. n. 507/1993 come  
pubblicità annuale ed, in assenza di denuncia di cessazione entro il 31  
dicembre 1995 dell'autorizzazione n. 544/87, sussisteva l'obbligo del  
pagamento dell'imposta sulla mera esistenza dell'impianto, imposta  
commisurata alla superficie su base annuale. Su gravame della società, la  
Commissione tributaria regionale del Lazio confermava la sentenza di primo  
grado, ritenendo che "l'atto impugnato conteneva tutte le indicazioni  
necessarie per dar conto della pretesa fiscale" e senza tenere in alcun  
conto del motivo di impugnazione con il quale si deduceva e veniva provato  
che mancava il presupposto dell'imposta per essere stato rimosso l'impianto  
pubblicitario sin dal 1992 e che la società con raccomandata n. 9636 del 22  
giugno 1996 aveva chiesto il rimborso di quanto pagato per gli anni 1994 e  
1995 per l'occupazione del suolo ritenuto erroneamente pubblico.

Avverso detta decisione la società A. S.r.l. propone ricorso per  
cassazione sulla base di tre motivi, integrati da memoria.

Resiste con controricorso il Comune di Roma.

Diritto - Con il primo motivo si denuncia la violazione e falsa  
applicazione dell'[art. 3](#) della L. n. 241/1990 e del D.Lgs. n. 507/1993,  
nonché insufficiente e contraddittoria motivazione. Con la presente  
doglianza la società sostiene che l'avviso di accertamento è privo di  
motivazione la cui precipua funzione è quella di consentire al contribuente  
di sindacarne la legittimità e la congruità delle ragioni che giustifichino  
l'emanazione dello stesso atto; lamenta, inoltre, che la sentenza impugnata  
abbia disatteso completamente tale motivo, ritenendo erroneamente che la  
sola esistenza dell'impianto pubblicitario costituirebbe presupposto  
dell'imposta.

Con la seconda censura si lamenta la violazione e l'erronea  
applicazione degli [artt. 5, 8](#) e [12](#) del D.Lgs. n. 507/1993 e dell'[art. 5](#)  
della delibera consiliare del comune di Roma in relazione all'[art. 5](#) della  
Costituzione; nonché contraddittorietà e illogicità della motivazione per  
non avere la sentenza impugnata tenuto in alcun conto il fatto che il  
presupposto per l'applicazione dell'imposta non si era realizzato, in primo

luogo, per non essere più esistente l'impianto pubblicitario nell'anno 1995, inesistenza documentalmente provata e mai contestata, e, in secondo luogo, per non essere stato nemmeno diffuso alcun messaggio pubblicitario, per cui anche per tale ulteriore ragione non si era realizzato il presupposto per l'applicazione dell'imposta previsto dagli articoli sopracitati.

Con l'ultimo motivo si denuncia, in via subordinata, l'illegittimità costituzionale dell'[art. 12](#) del D.Lgs. n. 507/1993 in riferimento agli [artt. 3, 41 e 53](#) della Costituzione nel caso in cui detta norma sia interpretata nel senso che l'imposta di pubblicità annuale sia comunque dovuta, pur in assenza di una effettiva esposizione pubblicitaria e, quindi, senza che si sia realizzato il presupposto per l'applicazione dell'imposta.

Il primo motivo, oltre che infondato, è anche inammissibile per genericità; la sentenza, infatti, nel suo sintetico afferma comunque che l'avviso di accertamento "contiene tutte le indicazioni necessarie per dar conto della pretesa fiscale". Il ricorrente, pertanto, avrebbe dovuto rivolgersi contro la motivazione della sentenza impugnata, con argomentazioni idonee a conferire autosufficienza al ricorso per cassazione, mentre le doglianze sono dirette nei riguardi della motivazione dell'avviso di accertamento. Orbene, il ricorrente che avesse voluto censurare in modo non generico la sentenza d'appello con riguardo all'insufficienza della sua motivazione, avrebbe dovuto specificare quali sono gli elementi dell'imposta che siano stati effettivamente indicati nell'avviso di accertamento, se e quali altri elementi avrebbero dovuto essere accertati dal Comune ed in che cosa abbia errato la Commissione tributaria regionale nel ritenere che gli elementi desumibili dagli avvisi fossero sufficienti per la determinazione dell'imposta da parte del Comune.

Il secondo motivo, articolato in due doglianze, è anch'esso infondato.

Con la seconda censura, che si ritiene di dover esaminare in via prioritaria per ragioni logico-sistematiche, la società sostiene che l'oggetto dell'imposta di pubblicità sarebbe costituito, ex [art. 5](#) del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, dalla diffusione di messaggi pubblicitari e non dalla disponibilità di impianti pubblicitari.

La tesi è infondata, perché è basata esclusivamente sulla lettera dell'[art. 5](#), ed, in particolare, del suo comma 1, nel quale, dopo che il titolo preannuncia la disciplina del "Presupposto dell'imposta", cioè dell'oggetto del tributo, si afferma che "La diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazioni 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".

Certamente la lettura di sola tale norma può indurre in errore perché se l'[art. 5](#) del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, è intitolato "Presupposto dell'imposta", il destinatario della norma potrebbe essere indotto a pensare che il regime dell'oggetto del tributo sia esaurito da quella disposizione. Tuttavia, al fine di individuare compiutamente la struttura del tributo con particolare riguardo al suo oggetto, non si possono ignorare le altre disposizioni dello stesso atto normativo.

Invero, se si tiene conto, anzitutto, dell'[art. 1](#) D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, intitolato "Ambito di applicazione", si rileva che "La pubblicità esterna e le pubbliche affissioni sono soggette, secondo le disposizioni degli articoli seguenti, rispettivamente ad una imposta ovvero ad un diritto a favore del comune nel cui territorio sono effettuate". Inoltre, l'espressione "ambito di applicazione" è soltanto uno dei modi (base imponibile, presupposto dell'imposta, oggetto dell'imposta) con i quali il legislatore usa designare l'oggetto del rapporto giuridico tributario, il quale, dunque, è dato, per quel che interessa la controversia in esame, anche dalle pubbliche affissioni. Se ne trae conferma sia dall'[art. 3](#), comma 3, in cui si demanda all'esercizio del potere regolamentare comunale di "determinare la tipologia e la quantità degli impianti pubblicitari" e "i criteri per la realizzazione del piano generale degli impianti ...", sia dall'[art. 4](#), comma 2, che si riferisce ancora agli impianti per pubbliche affissioni.

Dopo che i primi articoli del decreto legislativo in esame sono stati dedicati - tutti, tranne l'[art. 2](#) che regola le specie del soggetto attivo del tributo attraverso la classificazione dei comuni - alla definizione dell'oggetto dell'imposta sulla pubblicità, l'[art. 5](#) sopravviene per aggiungervi i messaggi acustici e visivi diversi da quelli realizzati per affissione, integrando così le specie dell'oggetto di imposta.

In sostanza dalle disposizioni normative contenute negli [artt. 1, 3, 4 e 5](#) del decreto legislativo citato, si deduce che l'oggetto del tributo è costituito dai comportamenti pubblicitari, visivi o acustici, realizzati per il tramite di affissione su appositi impianti o di altri mezzi, senza che il titolo di due di tali articoli - l'[art. 1](#) e l'[art. 5](#) -, che parlano rispettivamente di "Ambito di applicazione" o di "Presupposto

dell'imposta", operino l'uno ad esclusione dell'altro [cfr. Cass. civ., sent. [n. 6446](#) del 2004 (in banca dati "fisconline, n.d.r.)].

Né può esser condivisa l'interpretazione data da parte ricorrente, secondo la quale, indipendentemente dal mezzo pubblicitario disponibile - impianto fisso, cui essa è interessata, o altro mezzo -, oggetto dell'imposta sarebbe non il "mezzo disponibile", ma il "mezzo effettivamente utilizzato", con la conseguenza che l'amministrazione comunale dovrebbe accertare se il mezzo da essa autorizzato sia stato realmente impiegato per la "diffusione dei messaggi pubblicitari".

Tale impostazione non può essere condivisa, perché è ben vero che l'[art. 5](#), comma 1, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, afferma che "La diffusione di messaggi pubblicitari ... è soggetta all'imposta sulla pubblicità ...", ma si deve tener conto anche del fatto:

- che l'[art. 5](#) è solo una norma integrativa dell'oggetto del tributo rispetto a quello della pubblicità tramite impianti di affissione, cui è interessata la ricorrente;

- che, quando l'[art. 7](#) regola la quantità del contenuto dell'imposta, assume come parametro per la sua determinazione la "superficie minima della figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario indipendentemente dal numero dei messaggi in esso contenuti", e tra i numeri figura anche lo zero che corrisponde alla mancata utilizzazione dell'impianto;

- che l'[art. 8](#) del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, prescrive che nella dichiarazione del contribuente è riservato un ruolo rilevante alla superficie esposta del mezzo pubblicitario che si intende utilizzare (comma 2)';

- che l'[art. 6](#), comma 1, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, prevede che "Soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicità ... è colui che dispone ... del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso";

- che, infine, l'[art. 12](#) si limita a disciplinare l'applicazione delle tariffe in relazione alle diverse fattispecie.

Se si tiene conto di tutte queste disposizioni normative, si deve ritenere che, nonostante la formula letteraria adottata dall'[art. 5](#), comma 1, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, oggetto del tributo è "il mezzo disponibile" e non "il mezzo disponibile effettivamente utilizzato per la diffusione di messaggi pubblicitari", e, tanto meno, perciò, che oggetto del tributo sia l'attività di diffusione di tali messaggi (cfr. sent. [n. 6446](#) del 2004 citata).

Anche la censura concernente l'omessa pronuncia sul fatto che la società ricorrente aveva in grado di appello denunciato e prodotto documentazione in relazione all'inesistenza, per dismissione, dell'impianto fisso fin dal 1992 non può essere accolta. Ed, infatti, come è dato rilevare dalla parte narrativa del ricorso detta doglianza è stata introdotta per la prima volta in grado di appello e, pertanto, giustamente il giudice del gravame non l'ha presa in considerazione e ove lo avesse fatto, avrebbe dovuto dichiararla inammissibile, ai sensi degli artt. 345 del codice di procedura civile e [57](#) del D.Lgs. n. 546/1992

Comunque, trattasi di questione concernente un accertamento di fatto insindacabile in sede di legittimità. Peraltro, come è principio consolidato di questa Corte e questo Collegio non ravvisa motivi per discostarsene, "Il ricorso per cassazione, proposto sulla base della denuncia di un errore in cui sarebbe incorso il giudice del gravame di merito per avere ignorato il contenuto di un documento acquisito agli atti del processo e menzionato dalle parti, è inammissibile, non corrispondendo un errore di tal genere ad alcuno dei motivi per i quali l'[art. 360](#) del codice di procedura civile consenta tale tipo di impugnazione; peraltro, detto errore può essere eventualmente dedotto a fondamento del diverso rimedio previsto dall'[art. 95](#) del codice di procedura civile" (v., ex multis, Cass. civ., sent. n. 6758 del 2001).

Infine, la questione di illegittimità costituzionale, proposta con il terzo motivo, deve essere dichiarata infondata.

Non sussiste infatti alcuna violazione delle norme costituzionali invocate non essendo la disposizione prevista dall'[art. 12](#) del D.Lgs. n. 507/1993 affetta da irragionevolezza ([art. 3](#) della Costituzione), né è contraria alla libera iniziativa economica ([art. 41](#) della Costituzione), incentivando anzi il permanente utilizzo del mezzo soggetto ad imposizione, mentre ridurre l'oggetto d'imposta all'utilizzazione effettiva significherebbe incentivare la corsa all'accaparramento degli stessi con pregiudizio della libera concorrenza e del paesaggio; né, infine la previsione dell'imposta legata alla semplice disponibilità del mezzo incide sulla capacità contributiva del contribuente ([art. 53](#) della Costituzione), essendo espressamente prevista la possibilità annuale di recesso.

Tutto ciò premesso, dichiarata assorbita ogni altra censura, il ricorso deve essere respinto, si ritiene tuttavia che sussistano motivi di equità per la compensazione delle spese della presente fase di legittimità.

P.Q.M. - la Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.