

M

09696.22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Domenico Chindemi	Presidente
Dott. Oronzo De Masi	Consigliere
Dott. Liberato Paolitto	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere relatore
Dott.ssa Antonella Dell'Orfano	Consigliere

ha pronunciato la seguente

Oggetto

PUBBLICITÀ
TRIBUTI

Ud. 3/2/2022 CC

R.G.N. 12118/2017

Rep.

non 9696

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12118/2017 R.G., proposto

DA

la " (omissis) S.p.A.", con sede in (omissis), in persona del direttore generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis), con studio in (omissis), ove elettivamente domiciliata, giusta procura in calce al ricorso introduttivo del presente procedimento;

RICORRENTE

CONTRO

la "(omissis) S.r.l.", con sede in (omissis), in persona del presidente del consiglio di amministrazione *pro tempore*, nella qualità di concessionaria per l'accertamento e la riscossione dell'imposta sulla pubblicità e sulle pubbliche affissioni per il Comune di (omissis), rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) (omissis), con studio in (omissis), elettivamente domiciliata presso l'Avv. (omissis), con studio in (omissis), giusta procura in margine al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

CONTRORICORRENTE

NONCHÉ NEI CONFRONTI DI

479
2022

il Comune di (omissis), in persona del Sindaco *pro tempore*;

INTIMATO

AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Perugia il 9 novembre 2016 n. 546/01/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata (mediante collegamento da remoto, ai sensi dell'art. 27, comma 1, del D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla Legge 18 dicembre 2020 n. 176, in virtù della proroga disposta dall'art. 16, comma 3, del D.L. 30 dicembre 2021 n. 228, in corso di conversione in legge, con le modalità stabilite dal decreto reso dal Direttore Generale dei Servizi Informativi ed Automatizzati del Ministero della Giustizia il 2 novembre 2020) del 3 febbraio 2022 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

La " (omissis) S.p.A." ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Perugia il 9 novembre 2016 n. 546/01/2016, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di accertamento dell'imposta comunale sulla pubblicità per l'anno 2014, in dipendenza dell'esposizione di uno striscione pubblicitario all'interno del Palazzetto dello Sport di (omissis), ha accolto l'appello proposto dalla " (omissis) S.r.l.", nella qualità predetta, nei confronti della medesima e del Comune di (omissis) avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia il 28 settembre 2015 n. 438/02/2015, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di prime cure sul presupposto che la venditrice dei beni reclamizzati - a

prescindere dall'ausilio della rete distributiva dei concessionari - fosse obbligata al pagamento dell'imposta comunale sulla pubblicità per i mezzi pubblicitari relativi alle autovetture vendute all'ingrosso. Il ricorso è affidato a due motivi. La "(omissis) S.r.l.", nella qualità predetta, si è costituita con controricorso, mentre il Comune di (omissis) è rimasto intimato.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per aver deciso l'appello con motivazione apparente in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione sui presupposti di fatto e sulle ragioni di diritto della pretesa impositiva per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1, comma 162, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296, 7, comma 3, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 e 3, comma 1, della Legge 7 agosto 1990 n. 241.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 6 del D.L.vo 15 novembre 1993 n. 507, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per non aver rilevato la carenza di legittimazione passiva della ricorrente rispetto alla pretesa impositiva.

RITENUTO CHE:

1. Preliminarmente, ragioni di priorità logica inducono ad invertire l'ordine di prospettazione dei motivi di ricorso, esaminando, dapprima, il secondo e, poi, il primo.

1.1 Ciò posto, il secondo motivo è fondato, derivandone l'assorbimento del primo motivo.

1.2 La censura deduce l'assoluta estraneità della "(omissis) (omissis) S.p.A." ai presupposti soggettivi dell'imposta comunale sulla pubblicità in relazione all'esposizione di uno striscione pubblicitario di mq. 257 con la dicitura "(omissis)" ed il logo "(omissis)" durante l'anno 2014 all'interno del Palazzetto dello Sport di (omissis).

Secondo l'accertamento fattone dal giudice di prime cure, che non è stato contraddetto in sede di appello, peraltro, «*lo striscione era chiaramente attribuibile alla concessionaria (omissis), il cui nome campeggiava a lettere cubitali sullo striscione*» medesimo (vedasi la premessa "in fatto" della sentenza impugnata).

A dire della ricorrente, essa non sarebbe soggetto passivo d'imposta né in via principale, non avendo la disponibilità dell'impianto pubblicitario, né in via solidale, non vendendo autovetture con marchio "(omissis)" ai consumatori destinatari del messaggio pubblicitario; di contro, unici soggetti all'obbligazione tributaria sarebbero, da un lato, la "(omissis) a r.l.", in qualità di concedente gli spazi pubblicitari ed organizzatrice del servizio pubblicitario, e la "(omissis) S.r.l.", in qualità di concessionaria dello spazio pubblicitario e venditrice con esclusiva di autovetture con marchio "(omissis)" ai consumatori destinatari del messaggio pubblicitario.

1.3 Ai sensi dell'art. 6 del D.L.vo 15 novembre 1993 n. 507: «1. *Soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicità, tenuto al pagamento in via principale, è colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso. 2. È solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità*».

Secondo questa Corte, in tema di soggetto passivo dell'imposta comunale sulla pubblicità, ai sensi del citato art. 6 del D.L.vo 15 novembre 1993, n. 507- norma di tenore analogo al previgente art. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 639 -, accanto a chi dispone del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso, «*tenuto al pagamento in via principale*», «*è solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta*» colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità: una siffatta obbligazione solidale non è condizionata all'esistenza di un effettivo rapporto giuridico-economico fra i due soggetti, né alla preventiva escussione dell'obbligato principale. La disciplina non è in contrasto con l'art. 53 Cost., giacché il principio della capacità contributiva non esclude che la legge possa stabilire prestazioni tributarie a carico, oltreché del debitore principale, anche di altri soggetti, purché non estranei al presupposto d'imposta - costituito dalla diffusione del messaggio pubblicitario -, come sono coloro che, svolgendo l'attività economica oggetto della pubblicità, da questa traggono immediato e diretto vantaggio; né è in contrasto con l'art. 3 Cost., in quanto il *beneficium excussionis* riveste, nelle obbligazioni solidali, carattere eccezionale (Corte Cost., 20 dicembre 2000, n. 557) (Cass., Sez. 5[^], 7 aprile 2005, n. 7314; Cass., Sez. 5[^], 23 luglio 2010, n. 17385; Cass., Sez. 5[^], 11 maggio 2012, nn. 7346 e 7348; Cass., Sez. 5[^], 13 giugno 2012, n. 9627; Cass., Sez. 5[^], 21 novembre 2018, nn. 30046, 30047 e 30050).

Mentre è appena il caso di aggiungere che alla solidarietà passiva nel senso sopra precisato si ricollegano quali necessari corollari il diritto di rivalsa dell'obbligato solidale nei confronti del debitore principale e il diritto al risarcimento del danno nel caso in cui la diffusione del messaggio pubblicitario avvenga in

difformità o, come di fatto possibile, in difetto di un sottostante rapporto giuridico (Cass., Sez. 5[^], 23 luglio 2010, n. 17385; Cass., Sez. 5[^], 21 novembre 2018, nn. 30046, 30047 e 30050).

1.4 Nella specie, a fronte della eccezione opposta dalla "*(omissis) S.p.A.*" *«di non poter essere considerata produttore perché il produttore è, notoriamente, la casa madre francese; e di non poter essere considerata venditore perché non ha locali destinati alla vendita al dettaglio»*, la sentenza impugnata ha rilevato che, *«nella nozione di "vendita", specie quando si tratta di beni immessi nel mercato al consumo attraverso catene distributive, rientra anche la cessione a un soggetto intermedio della catena (nella specie il concessionario)»* e che *«la "*(omissis) S.p.A.*", pur protestando la propria estraneità alla vendita al dettaglio, non ha precisato in giudizio quale attività diversa dalla vendita delle autovetture a marchio "*(omissis)*" sia (o possa essere) il concreto oggetto della sua attività»*.

1.5 Ora, nel definire il "*presupposto dell'imposta*", l'art. 5 del D.L.vo 15 novembre 1993, n. 507 dispone che: *«1. La diffusione di messaggi pubblicitari effettuati 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. 2. 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»*. Secondo l'interpretazione di questa Corte, l'art. 5 del D.L.vo 15 novembre 1993, n. 507 intende assoggettare ad imposizione il

messaggio pubblicitario attuato «*attraverso forme di comunicazione visive o acustiche*», in quanto espressivo di capacità contributiva, tutte le volte in cui l'uso del segno distintivo dell'impresa o del prodotto (ditta, ragione sociale, marchio) travalica la mera finalità distintiva, che è quella di consentire al consumatore di riconoscere i prodotti o servizi offerti sul mercato dagli altri operatori del settore, orientandone le scelte, per il luogo (pubblico, aperto o esposto al pubblico) ove esso è situato, per le sue caratteristiche strutturali, o per le modalità di utilizzo, in quanto oggettivamente idoneo a far conoscere ad un numero indeterminato di possibili acquirenti o utenti il nome, l'attività o il prodotto dell'impresa (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 29 aprile 2015, n. 8658; Cass., Sez. 5[^], 11 maggio 2018, n. 11530; Cass., Sez. 5[^], 21 novembre 2018, nn. 30046).

In ogni caso, la responsabilità solidale di colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità, è collegata alla spesa pubblicitaria da questi sostenuta e sorge soltanto se il messaggio pubblicitario, finalizzato al richiamo dell'attenzione del pubblico sul prodotto o sul servizio, con conseguente potenzialità ad incrementare il risultato positivo di attività commerciali, è effettivamente diffuso, così divenendone l'utilizzatore finale (Cass., Sez. 5[^], 7 aprile 2005, n. 7314; Cass., Sez. 5[^], 5 ottobre 2007, n. 20877; Cass., Sez. 5[^], 30 ottobre 2009, n. 23007; Cass., Sez. 5[^], 23 luglio 2010, n. 17385)

1.6 Su tali premesse, è convinzione del collegio che la pretesa impositiva deve essere strettamente correlata al vantaggio immediato e diretto dell'imprenditore beneficiario rispetto alla risonanza del messaggio pubblicitario nella platea dei consumatori destinatari, che sono potenziali acquirenti o utenti

dei beni o dei servizi reclamizzati, venendo in rilievo anche la dimensione territoriale dell'offerta imprenditoriale e della diffusione pubblicitaria.

In tale prospettiva, quindi, il distributore su scala nazionale che fornisce autovetture prodotte all'estero ai soli rivenditori al dettaglio, nel caso di insussistenza di un rapporto contrattuale con terzi per la fruizione degli spazi pubblicitari, non può ritrarre alcuna utilità (almeno diretta ed immediata) sul piano commerciale - e, quindi, non può subire alcun onere di natura fiscale - dalla pubblicità commissionata dal rivenditore di tali autovetture in ambito locale.

Né rileva che il mezzo pubblicitario (striscione) richiami il marchio del concedente ("(omissis)"), considerando che - come risulta dall'accertamento fattone dal giudice di primo grado e non disatteso dal giudice di secondo grado - tale elemento era strumentalmente collegato, nella rappresentazione grafica del messaggio promozionale, anche in considerazione dell'esposizione all'interno di un impianto sportivo accessibile ai membri di una comunità locale (il Palazzetto dello Sport di (omissis)), alla denominazione sociale del concessionario ("(omissis) S.r.l."), che era l'unico a poter beneficiare, anche sul piano dell'immagine commerciale, oltre che sul piano dell'incremento patrimoniale, della risonanza di tale propaganda nella rivendita ai consumatori finali dei beni reclamizzati (autovetture).

1.6 È evidente, quindi, che, in difformità da tale principio, il giudice di appello ha ritenuto sufficiente per la soggezione all'imposta sulla pubblicità comunale che *«la mancata precisazione in giudizio di quale specifica attività diversa dalla vendita sia in concreto compiuta dalla società consente di affermare con ragionevole certezza che* ", (omissis)

S.p.A. "vende autoveicoli a marchio "(omissis)" attraverso la rete dei concessionari italiani della marca, o cedendo loro le autovetture oppure coordinandone le attività, il che la includerebbe comunque nel ciclo economico della vendita al dettaglio». Là dove, invece, l'esercizio della vendita all'ingrosso, attraverso la distribuzione su scala nazionale delle autovetture prodotte all'estero alla capillare rete dei rivenditori al dettaglio, pone la ricorrente in una posizione di assoluta estraneità rispetto ai presupposti stessi dell'imposizione.

2. In conclusione, valutandosi la fondatezza del secondo motivo e l'assorbimento del primo motivo, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, comma 1, ultima parte, cod. proc. civ., con pronuncia di accoglimento del ricorso originario della contribuente.

3. Le spese dell'intero giudizio possono essere compensate in considerazione dell'assoluta novità della questione esaminata.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso; dichiara l'assorbimento del primo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 3 febbraio 2022.

UFFICIO PRESIDENZA

25/03/2022

IL CANCELLIERE ESPERTO

Dott.ssa Elisabetta Maranci

Elisabetta Maranci

IL PRESIDENTE

Dott. Domenico Chindemi

