Sentenza del 05/06/2023 n. 546 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto Sezione/Collegio 2

Testo

Intitolazione:
Nessuna intitolazione presente

Massima:
Nessuna massima presente

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. X s.r.l., già X s.p.a., ha impugnato innanzi alla Commissione Tributaria di Primo grado l'avviso di accertamento n. 23C del 28.10.2019 per l'anno 2018, emesso da Fraternità Sistemi Impresa Sociale, quale concessionaria del servizio di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni del Comune di Sona. Con tale provvedimento è stato accertato un debito di imposta comunale sulla pubblicità, comprensivo di interessi e sanzioni, pari a euro 2.379,00, conseguente alle scritte apposte su 6 silos della Società che in quell'anno erano presenti sul territorio comunale.
2. Con sentenza n. 123/2021, pubblicata il 24 maggio 2021, la Commissione Tributaria di Primo grado ha respinto tutti i dieci motivi d'impugnazione e quindi il ricorso. Le spese di lite sono state compensate tra le Parti.
3. Questa è la sentenza qui appellata da X s.r.l. che ha dedotto:
i - "*erroneità della pronuncia per non aver rilevato l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione del combinato disposto del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, dell'art. 3, comma 16 sexies, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, nonché della disciplina del d.m. 26 luglio 2012*", perché i silos sarebbero "*macchine da cantiere*" per le quali l'imposta non è dovuta entro dati limiti dimensionali e, comunque, se dovuta, l'imposta compete al comune ove ha sede l'impresa, ossia il Comune di Spresiano, col quale la Società ha stipulato una convenzione per la regolamentazione della riscossione dell'imposta sulla pubblicità avente ad oggetto il marchio "x" apposto sui silos di sua proprietà;
II - "*erroneità della pronuncia per non aver rilevato l'illegittimità della pretesa sotto il profilo della quantificazione della tariffa applicabile, nonché della corretta individuazione delle dimensioni del messaggio pubblicitario; violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992*", perché il Collegio di prime cure ha omesso di pronunciarsi sulle eccezioni avanzate dalla Società in ordine ai criteri di quantificazione della pretesa impositiva, sia con riferimento alla superficie oggetto di tassazione sia con riferimento alla tariffa applicabile;
III - "*erroneità della pronuncia per non aver rilevato l'illegittima e non corretta comminazione delle sanzioni per palese violazione del d.lgs. n. 472 del 1997 e del sistema sanzionatorio tributario in generale*", per la carenza di motivazione in ordine all'irrogazione delle sanzioni e perché nel caso *de quo* le sanzioni non sarebbero comunque irrogabili atteso che la Società si è uniformata a quanto stabilito nelle risposte a due "*interpelli*".
L'Appellante ha quindi ri-presentato i motivi di ricorso per i quali, a suo dire, il Collegio di prime cure non avrebbe argomentato in modo articolato:
IV - "*illegittimità del provvedimento impugnato per mancato superamento dei limiti dimensionali*", in quanto l'altezza di ciascun silo è di soli 6,717 metri mentre l'area del rettangolo in cui è circoscritta la scritta "*X*" è di soli 1,16 metri quadri;

V - "*illegittimità del provvedimento impugnato per erronea indicazione della superficie*";
VI - "*indeterminatezza della pretesa*", poiché non sarebbe stato indicato il messaggio pubblicitario soggetto a imposizione, e per l'"*indeterminatezza dei conteggi e dei dati indicati*" nell'avviso stante che non è stato effettuato alcun accesso ai luoghi ove erano situati i silos né è stato redatto un processo verbale;
VII - "*erronea indicazione della superficie indicata in mq. 12*";
VIII - "*inesistenza della notifica*";
IX - "*illegittimità dei provvedimenti impositivi per mancata allegazione della documentazione richiamata*", quale il regolamento comunale e la delibera di approvazione delle tariffe applicate, ma anche le rilevazioni effettuate col numero, data e sottoscrizione del personale addetto alle verifiche oltre che l'esito delle stesse;
X - "*difetto di motivazione sotto un ulteriore profilo*", stante che non sarebbero indicate le ragioni di fatto e di diritto che hanno indotto l'Ente impositore a emettere l'avviso di accertamento.
La Società conclude chiedendo l'integrale riforma della sentenza di Primo Grado appellata.
4. Fraternità Sistemi Impresa Sociale - Società Cooperativa Sociale Onlus, concessionaria della pubblicità, si è costituita in giudizio confutando tutte le tesi di Parte appellante e concludendo per la conferma della sentenza appellata.
5. Per l'udienza entrambe le Parti hanno versato in atti memorie:X ha depositato copiosa giurisprudenza di merito e Fraternità Sistemi ha ribadito che i silos "*per cui è causa non sono macchine da cantiere □ essi non sono altro che grandi contenitori destinati alla conservazione □ di cemento, nerofumo, intonaco, premiscelato etc.*".
6. Alla pubblica udienza del 22 maggio 2023, udita la relazione della Giudice relatrice e sentiti i procuratori delle Parti che hanno esposto le rispettive tesi e conclusioni, l'appello è stato trattenuto per la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. L'appello è infondato.
2. Parte appellante dopo aver premesso di essere "*società leader in Italia nella produzione e fornitura di materiali per l'edilizia che distribuisce, tra l'altro, mediante silos/serbatoi da installare presso i cantieri ove sono in corso interventi edilizi*", nonché di essere "*presente in quasi tutto il territorio nazionale con alcuni stabilimenti, depositi e sedi commerciali*", e che "*la distribuzione dei materiali prodotti avviene al dettaglio, ovvero mediante la propria flotta di automezzi*", ha dunque impugnato l'avviso di accertamento emesso dalla Società concessionaria per la pubblicità del Comune di Sona perché nel 2018 erano presenti nel territorio comunale 6 silos riportanti scritte con valenza pubblicitaria ma non era stata versata la relativa imposta.
3.1. Con il primo motivo Parte appellante denuncia la "*erroneità della pronuncia per non aver rilevato l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione del combinato disposto del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, dell'art. 3, comma 16 sexies, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, nonché della disciplina del d.m. 26 luglio 2012*", perché i silos in questione sarebbero "*macchine da cantiere*" per le quali l'imposta non è dovuta entro dati limiti dimensionali, nel caso rispettati, e, comunque, se dovuta, l'imposta competerebbe al comune ove ha sede l'impresa, ossia il Comune di Spresiano col quale la Società ha stipulato una convenzione per la regolamentazione della riscossione dell'imposta sulla pubblicità avente ad oggetto il marchio "X" apposto sui silos di sua proprietà.
3.2. Il Primo Giudice ha respinto queste argomentazioni affermando che "*il silo non è all'evidenza una macchina da cantiere, ma un grosso contenitore, pur se facilmente trasportabile*"; che "*il DM 26.7.12 si applica solo alle macchine da cantiere*"; che "*la convenzione col Comune di Spresiano per la riscossione dell'imposta in questione □ non può esser opposta a chi a essa non ha partecipato*".
3.3. Il Collegio condivide l'impostazione del Primo Giudice.
3.4. Deve essere innanzitutto disattesa la tesi fondante la posizione dell'Appellante, ossia che i silos che essa utilizza siano "*macchine da cantiere*" ai sensi dell'invocato d.m. 26 luglio 2012, concernente la "Modalità di applicazione dell'imposta comunale sulla pubblicità al marchio di fabbrica apposto sulle gru mobili, sulle gru a torre adoperate nei cantieri edili e sulle macchine da cantiere". Difatti, la speciale disciplina ivi contenuta è volta ad agevolare le "imprese produttrici □ delle macchine da cantiere" (come testualmente previsto dall'art. 2, comma 3) che appongono il loro "marchio di fabbrica", entro specificati limiti dimensionali, su dette "macchine da cantiere" (art. 1, comma 1). E trattandosi di una disciplina agevolativa essa è di stretta interpretazione, non estensibile ai casi non espressamente previsti, ai sensi dell'art. 14 delle preleggi.
Orbene, la stessa X non ha mai affermato di essere l'impresa produttrice dei silos, anzi ha chiaramente esposto che i silos le servono per "*distribuire*" materiali per l'edilizia (malte, intonaci, pitture, □). Più precisamente, l'interessata ha spiegato che "*produce e fornisce materiali per l'edilizia che distribuisce, tra l'altro, mediante silos/serbatoi da installare presso i cantieri ove sono in corso interventi edilizi*". Da ciò la dovuta conclusione che la scritta "*X*" presente sui silos in questione è non il marchio di fabbrica dell'impresa che ha costruito quei silos bensì il marchio dell'impresa che utilizza i silos come contenitori per distribuire i propri beni.

È ulteriore comprova di ciò il "manuale d'uso" dei silos, depositato in atti (doc. all. n. 8 in atti di Parte appellante), dal quale risulta che l'impresa che ha costruito i "silos per malte e intonaci premiscelati" è Y s.p.a. con sede a □.. (□.), la quale ha fornito le indicazioni necessarie per l'utilizzo, la sicurezza, la manutenzione e anche le disposizioni in materia di assistenza e di garanzia. E in detto "manuale d'uso" si legge che il silo "*è progettato per lo stoccaggio di massetti autolivellanti di intonaci, collanti, inerti, leganti, calci, □ con funzionamento a pressione*".
3.5. Questa impostazione, per il vero, è stata condivisa anche dalla Corte di cassazione che, proprio in una causa che vedeva come parte l'attuale appellante X s.r.l., ha affermato che "il d.m. 27 luglio 2012 regolamenta il solo marchio di fabbrica"; che "la deroga all'imposta pubblicitaria prevista dal citato d.m. è diretta esclusivamente alle 'imprese produttrici delle gru mobili, delle gru a torre adoperate nei cantieri edili e delle macchine da cantiere'"; che la società X "senza contestazioni sul punto" ha per oggetto "solo la distribuzione e la vendita di materiali per l'edilizia che possono essere miscelati o meramente contenuti in serbatoi, anche motorizzati, come quelli oggetto di accertamento"; che, di conseguenza, "qualora la raffigurazione esuli dall'individuare un segno distintivo rappresentato dal marchio di fabbrica, come nel caso in esame, troverà applicazione la norma sulla pubblicità di cui al d.lgs. n. 507 del 1993" (Cass. civ., sez. V, 15.6.2021, n. 16793).
Nella stessa pronuncia la Corte di cassazione ha poi specificato che "il richiamo effettuato alle note del MEF con le quali si assume che i silos possano essere considerati attrezzature di cantiere" (richiamo effettuato anche in questa sede alle note della Direzione legislazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 6 marzo e del 30 luglio 2013 - all. n. 4 e n. 5) "non modifica in alcun modo i termini della questione", essendo notorio che un'interpretazione ministeriale delle norme tributarie, sia essa contenuta in una nota o in una circolare, costituisce solamente un'attività interna alla Pubblica amministrazione ma è inidonea a incidere sul rapporto tributario e non è vincolante né per il contribuente, né per lo stesso Ufficio che l'ha adottata e, a maggior ragione, per il giudice tributario (cfr., *ex multis*, Cass. civ., sez. V, 29.11.2022, n. 35098).
La Corte di legittimità ha anche precisato che il richiamo alla direttiva 2006/42/CE - c.d. direttiva macchine, "finalizzato a dimostrare che X s.r.l. fosse il fabbricante dei silos, è inconferente perché essa è stata emanata al fine di procedere all'esecuzione di specifiche attività per aumentare il livello di sicurezza degli impianti, integrando la sicurezza nelle fasi di progettazione e di costruzione, fino a una corretta installazione e manutenzione. L'apposizione del marchio X sui silos - costruiti da altri - ha lo scopo di pubblicizzare il marchio della Società dedita, come detto, alla distribuzione e vendita di prodotti per l'edilizia e non dei serbatoi in cui gli stessi sono contenuti o miscelati".
3.6. Consegue a quanto sin qui esposto che la tesi dell'Appellante è giuridicamente infondata e che la legittimazione attiva all'imposizione fiscale pubblicitaria non spetta alla concessionaria del Comune di Spresiano ove ha sede legale la Società (ex d.m. 26 luglio 2012, art. 2, comma 2, secondo il quale l'imposta è dovuta, in base alla superficie complessiva dei marchi installati su ciascun bene mobile individuato all'art. 1, per anno solare al comune ove ha sede l'impresa produttrice dei beni o qualsiasi altra sua dipendenza, nella misura e con le modalità previste dal d.lgs. n. 507 del 1993, art. 12, comma 1"), bensì al Comune (in questo caso Sona) ove i silos della Società sono installati e la pubblicità esterna viene esibita, come da previsione generale di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 507 del 1993 (secondo cui "la pubblicità esterna □ [è] soggetta, secondo le disposizioni degli articoli seguenti, a una imposta □ a favore del comune nel cui territorio sono effettuate"). Irrilevante ai fini del presente giudizio rimane quindi il contenuto e la valenza della convenzione che l'Appellante ha stipulato con il Comune in cui è ubicata la sua sede legale.
E per le caratteristiche strutturali e per le modalità con cui sono state esposte le scritte in esame, le stesse presentano un'oggettiva idoneità a comunicare la presenza della nominata impresa, con tutto quello che ciò può comportare sul piano della pubblicità: in tal senso esse non hanno soltanto una finalità distintiva ma si traducono anche in segni obiettivamente idonei a far conoscere a un numero indeterminato di possibili acquirenti, o comunque di utenti interessati, l'attività dell'impresa che in quei luoghi operava (cfr., in termini, Cass. civ., sez. V, 29.4.2015, n. 8658).
3.7. Il primo motivo deve essere, pertanto, respinto.
4.1. Con il secondo motivo Parte appellante denuncia l'"*erroneità della pronuncia per non aver rilevato l'illegittimità della pretesa sotto il profilo della quantificazione della tariffa applicabile nonché della corretta individuazione delle dimensioni del messaggio pubblicitario; violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992*", per aver omesso di pronunciarsi sulle eccezioni avanzate dalla Società in ordine ai criteri di quantificazione della pretesa impositiva, sia con riferimento alla superficie oggetto di tassazione sia con riferimento alla tariffa applicabile. Più nel dettaglio, si afferma che essendo la scritta "'*Xriportata su due facce del silo (vale a dire mq. 2,32), è di palmare evidenza che la pretesa impositiva calcolata su 12 mq. siccome indicati nell'avviso di accertamento si appalesa illegittima*", e che "*la tariffa applicabile è di ?/mq. 13,43, e quindi la tariffa di ?/mq. 30,21 riportata nell'avviso di accertamento appare illegittima*".

4.2. Il motivo può essere esaminato congiuntamente ai motivi quarto ("*illegittimità del provvedimento impugnato per mancato superamento dei limiti dimensionali*"), quinto ("*illegittimità del provvedimento impugnato per erronea indicazione della superficie*"), sesto ("*indeterminatezza della pretesa*") e settimo ("*erronea indicazione della superficie, erroneamente indicata in mq. 12*"), per l'evidente connessione oggettiva.
4.3. Il Primo Giudice ha respinto queste argomentazioni affermando che i silos in questione "*non recano la sola scritta X, ma altre scritte, così superandosi i due metri quadri*"; che "*parte ricorrente, richiamando l'art. 12 co. I d.lgs. n. 507/1993, ha omesso di considerare il successivo IV comma, senza ulteriormente specificare l'importo eventualmente dovuto*"; che *"parte ricorrente ometteva pacificamente la dichiarazione, così applicandosi l'art. 8 co. IV d.lgs. n. 507/1993*".
4.4. Questo Collegio condivide le riportate affermazioni del Primo Giudice.
4.5. In punto di diritto si deve osservare che la disposizione di riferimento è l'art. 7 (rubricato "Modalità di applicazione dell'imposta") del d.lgs. n. 507 del 1993, ove è previsto che "l'imposta sulla pubblicità si determina in base alla superficie della minima figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario indipendentemente dal numero dei messaggi in esso contenuti" (comma 1), e che "per i mezzi pubblicitari aventi dimensioni volumetriche l'imposta è calcolata in base alla superficie complessiva risultante dallo sviluppo del minimo solido geometrico in cui può essere circoscritto il mezzo stesso" (comma 4).
Su tale disposizione ha avuto più volte occasione di intervenire la Corte di cassazione affermando che:
a) - oggetto del tributo, in termini generali, è "il mezzo disponibile" e "non il mezzo disponibile effettivamente utilizzato" per la diffusione di messaggi pubblicitari (Cass. civ., sez. V, 4.1.2005, n. 110);
b) - l'imposta va determinata con riferimento alla figura che delimita i simboli, le diciture o gli altri segni attraverso i quali vengono formulati uno o più messaggi pubblicitari;
c) - la superficie del mezzo circostante il messaggio pubblicitario resta esente dall'imposizione solo se è "costituita da una cornice oggettivamente distinta dallo spazio destinato alla pubblicità" e anche "strutturalmente inidonea ad essere utilizzata per la diffusione del messaggio"; sicché, se l'impianto è costituito in modo tale che l'intera sua superficie è utilizzabile per la pubblicità, senza separazioni, strutturali o grafiche, che distinguano (per forma, materiale o colore) lo spazio coperto dal messaggio dalla residua superficie dell'insegna che lo contiene, "è l'intera superficie dell'insegna che costituisce la minima figura □ in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario" (Cass. civ., sez. V, 1.4.2004, n. 6446; id., sez. V, 30.10.2009, n. 23023; id., sez. V, 22.12.2016, n. 26727);
d) - è oramai noto che la misura dell'imposta relativa alla pubblicità contenente la riproduzione del marchio commerciale va calcolata sulla base delle dimensioni dell'intera superficie dell'installazione pubblicitaria, "comprensiva anche della parte non coperta dal marchio" se quest'ultima parte ha "per dimensioni, forma, colore, mancanza di separazione grafica rispetto all'altra □ le caratteristiche proprie o della componente pubblicitaria aggiuntiva vera e propria ovvero quelle di una superficie estensiva del messaggio pubblicitario" (Cass. Civ., Sez. V, 20.7.2012, n. 12684).
Sicché, in sintesi, l'art. 7 in esame impone che l'imposta comunale sulla pubblicità debba essere pagata con riferimento alla complessiva superficie utilizzabile per il messaggio e, conseguentemente, che: - se la faccia dell'impianto si compone di uno spazio destinato alla pubblicità e di una cornice da esso distinta e oggettivamente inidonea a essere utilizzata per la diffusione dei messaggi, l'imposta deve essere commisurata soltanto in relazione al predetto spazio pubblicitario; - se l'impianto è strutturato in modo tale che l'intera sua faccia è utilizzata, o comunque è utilizzabile, per la pubblicità, l'imposta deve essere ragguagliata alla totalità della superficie idonea (Cass. civ., sez. V, 21.1.2008, n. 1161).
E da ultimo, proprio in vicende che vedevano come Parte convenuta l'odierna Appellante, la Cassazione ha soggiunto che "il presupposto dell'imposta sulla pubblicità va ricercato nell'astratta potenzialità del messaggio pubblicitario, in rapporto all'ubicazione del mezzo, di far conoscere indiscriminatamente alla massa di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività ed il prodotto di un'azienda" e che " la misura dell'imposta relativa alla pubblicità contenente la riproduzione del marchio commerciale va calcolata, ai sensi del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 7, comma 1, sulla base delle dimensioni dell'intera superficie dell'installazione pubblicitaria, comprensiva anche della parte non coperta dal marchio, se quest'ultima abbia - per dimensioni, forma, colore, mancanza di separazione grafica rispetto all'altra - le caratteristiche proprie o della componente pubblicitaria aggiuntiva vera e propria ovvero quelle di una superficie estensiva del messaggio pubblicitario" (Cass. civ., sez. VI - 5, 15.10.2019, n. 26104; id., sez. VI - 5, 17.10.2019, n. 26398).
4.6. Facendo ora applicazione dei predetti principi alla vicenda di causa, il Collegio osserva che dall'esame delle fotografie prodotte in atti emerge che i silos di causa - alti complessivamente da terra 6,717 metri, come ha precisato la stessa Società - non solo riportano sia la scritta "*X*", sia altre scritte quali, per esempio "*qualità*

per l'edilizia", "*malta per muratura*", "*massetto autolivellante cementizio, ...*" ma, soprattutto, dette scritte risultano apposte sulla scocca, ossia la superficie cilindrica del silo che presenta altezza di quasi metri 3 e un diametro di 2,5 metri (cfr. doc. n. 10 in atti di Parte appellante).
Ebbene, il tutto costituisce un *unicum* destinato ad attirare l'attenzione del pubblico. Di conseguenza, il tutto costituisce anche un *unicum* logico a fini impositivi.
4.7. Quanto, poi, alla tariffa, si rammenta che il comma 4 dell'art. 12 del d.lgs. n. 507 del 1993 stabilisce che "per la pubblicità di cui ai commi precedenti che abbia superficie compresa tra metri quadrati 5,5 e 8,5 la tariffa dell'imposta è maggiorata del 50 per cento; per quella di superficie superiore a metri quadrati 8,5 la maggiorazione è del 100 per cento". Con tale disposizione il Legislatore ha voluto "adeguare l'imposizione all'efficacia pubblicitaria del messaggio, nella convinzione che più esso è grande, più è capace di suggestionare o convincere" o, comunque, informare e accrescere la diffusione nel pubblico la conoscenza del prodotto e/o dell'attività svolta dall'impresa, per cui "le maggiorazioni devono, pertanto, necessariamente riferirsi al messaggio stesso nella sua interezza e, quindi, alla totalità della superficie" (Cass. civ., sez. V, 18.2.2020, n. 4083).
Di conseguenza, facendo applicazione del citato comma 4, essendo la metratura dei mezzi pubblicitari di causa in due casi pari a 6 metri quadri e, in altri quattro casi, a 12 metri quadri, la Concessionaria ha correttamente applicato la maggiorazione del 50 e, rispettivamente, del 100 per cento sulla tariffa dovuta per ogni metro quadro che, nel Comune di Sona, ammonta a euro 30,21.
4.8. Quanto, infine, al lamentato mancato "*accesso da parte di funzionari dell'Amministrazione comunale al luogo ove erano situati i silos finalizzato alla verifica del numero dei silos presenti con redazione di un processo verbale*", questa Corte osserva, in fatto, che non sono contestati in giudizio né il numero dei silos presenti (6), né le loro dimensioni (fornite peraltro dalla stessa Società appellante), e nemmeno le scritte presenti su di essi.
Inoltre, la normativa in materia di pubblicità non impone l'effettuazione di un previo sopralluogo ("*accesso*") all'emanazione di un avviso di accertamento, proprio perché trattasi di accertare la "diffusione di messaggi pubblicitari effettuati attraverso forme di comunicazione visive o acustiche, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile" (art. 5 del d.lgs. n. 507 del 1993). In senso conforme si è già espressa la Corte di legittimità sostenendo che "non esiste normativa ordinaria che a pena di nullità imponga di far partecipare il contribuente al sopralluogo per la misurazione delle scritte pubblicitarie, ai fini dell'accertamento dell'imposta sulla pubblicità. Anche se è indubbiamente vero che nel settore tributario la più moderna tendenza legislativa è nel senso di accrescere quantitativamente la regola del preventivo contraddittorio amministrativo deve essere rilevato che non esiste un generale obbligo positivamente sanzionato all'instaurazione del contraddittorio preventivo" (Cass. civ., sez. V, 25.5.2016, n. 10806 - in termini, da ultimo, Corte costituzionale n. 47 del 2023).
4.9. Anche i motivi secondo, quarto, quinto, sesto e settimo devono essere, pertanto, respinti.
5.1. Il Collegio anticipa qui la trattazione del nono motivo, in quanto connesso con le ultime argomentazioni esposte. Con esso Parte appellante denuncia la "*illegittimità dei provvedimenti impositivi per mancata allegazione della documentazione richiamata*" e, in particolare, "*un prospetto analitico delle rilevazioni e verifiche effettuate, recante il numero, la data, la sottoscrizione del personale addetto oltre che l'esito delle stesse - in modo da rendere conto della legittimità e fondatezza della pretesa sia nell'an che nel quantum*", né sarebbero stati "*menzionati e allegati il regolamento comunale e la delibera di approvazione delle tariffe presumibilmente applicati, nonchè ogni documento necessario alla comprensione della pretesa*".
5.2. Con il decimo motivo Parte appellante denuncia la "*mancanza di motivazione per l'assenza dei presupposti giuridici che giustificherebbero la pretesa e per le (scarne) indicazioni riportate nelle colonne che dovrebbero contenere la ragioni logico-giuridiche dell'asserita pretesa impositiva*".
5.3. I due motivi possono essere trattati congiuntamente. Entrambi sono infondati.
5.4. Quanto al prospetto delle rilevazioni eseguite in sede istruttoria, in termini generali vale quanto sopra specificato al punto 4.8. in tema di processo verbale di accesso. In termini più specifici, si osserva che il provvedimento *sub iudice* indica la normativa applicata, riporta la tabella con le tariffe a metro quadro relative all'imposta comunale sulla pubblicità vigenti nel Comune, specifica l'ubicazione (nome della via) ove era situato ciascun silo, la quantità, le caratteristiche di ciascun mezzo ("monofacciale", oppure "bifacciale", e "non luminoso"), i metri quadrati imponibili, la tariffa, l'importo dell'imposta, il calcolo dettagliato del totale dovuto comprensivo di interessi, sanzioni e spese di notifica.
Tanto è sufficiente per consentire al contribuente di avere la piena conoscenza di tutti i presupposti, giuridici e fattuali, dell'imposizione, che è la *ratio* dell'obbligo di motivazione che grava sull'Amministrazione.
Peraltro, osserva il Collegio, i dati indicati nel provvedimento non sono contestati dalla Società contribuente, che nulla ha contraddetto in ordine a eventuali divergenze nell'ubicazione dei silos, sul loro numero, sulle caratteristiche indicate come rilevate dal personale della Concessionaria e quanto era effettivamente presente

nei cantieri oggetto di verifica. Ne deriva che quanto esposto nel provvedimento è sufficiente per sostenere la pretesa tributaria e per consentire alla Contribuente e a questo Giudice di individuare e di comprendere con precisione la motivazione del provvedimento. Discende da ciò che alcun ulteriore dato poteva e doveva essere comunicato alla società X.
5.5. Quanto all'omessa allegazione di regolamento e delibere comunali, si rammenta che la giurisprudenza è granitica (tanto che ciò esime il Collegio dal citare precedenti testuali) nell'affermare, proprio in tema di imposta sulla pubblicità, che le delibere comunali relative all'applicazione del tributo e alla determinazione delle relative tariffe non rientrano tra i documenti che devono essere allegati agli avvisi di accertamento, in quanto detto obbligo è limitato agli atti richiamati nella motivazione che non siano conosciuti o altrimenti conoscibili dal contribuente, ma non anche gli atti generali come le delibere del consiglio comunale che, essendo soggette a pubblicità legale, si presumono conoscibili.
5.6. Pure i motivi nono e decimo devono essere, pertanto, respinti.
6.1. Con il terzo motivo Parte appellante denuncia l'"*erroneità della pronuncia per non aver rilevato l'illegittima e non corretta comminazione delle sanzioni per palese violazione dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 e del sistema sanzionatorio tributario in generale*", per la carenza di motivazione in ordine all'irrogazione delle sanzioni e perché nel caso *de quo* le sanzioni non sarebbero comunque irrogabili atteso che la Società "*si è uniformata a quanto stabilito nelle risposte di due interpelli*".
6.2. Il Primo Giudice ha respinto queste argomentazioni affermando che "*le sanzioni applicate nel caso di specie appaiono congrue, a fronte della pacificamente omessa dichiarazione*".
6.3. Anche questa parte della sentenza deve essere confermata.
6.4. Infatti, l'avviso ha irrogato la sanzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 che, per la fattispecie dell'omesso pagamento dell'imposta (fattispecie, questa, pacifica), stabilisce la sanzione pari al trenta per cento dell'importo non versato.
Quanto alla lamentata assenza di valutazione della "*personalità dell'autore, della pericolosità e della gravità del comportamento*", è sufficiente rilevare che l'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 ritiene sufficiente, ai fini della punibilità, l'elemento psicologico della colpa, peraltro presunta a carico di colui che ha consapevolmente e volontariamente omesso di versare l'imposta. Grava dunque sul contribuente l'onere di provare l'assenza assoluta di colpa (con conseguente esclusione della rilevabilità d'ufficio) dimostrando, per esempio, "di versare in stato di ignoranza incolpevole non superabile con l'uso dell'ordinaria diligenza" (Cass. civ., sez. V, 15.7.2022, n. 22422).
Non rientra in questa dimostrazione l'affermazione della Società di essersi adeguata alle indicazioni provenienti dall'Amministrazione finanziaria (le due citata note della Direzione legislazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, impropriamente definite "*interpelli*"), poiché quelle due lettere - come già affermato - hanno espresso solamente un parere non vincolante.
Per cui occorre concludere che il mancato pagamento dell'imposta comunale sulla pubblicità evidenza un comportamento, se non doloso, quantomeno negligente.
6.5. Il terzo motivo deve essere, pertanto, respinto.
7.1. Resta da esaminare l'ottavo motivo, sulla dedotta "*inesistenza della notifica*" del provvedimento impositivo in quanto "*la relata di notifica non risulta compilata correttamente, con palese violazione degli artt. 148 e 149 c.p.c. e della legge 11 novembre 1982, n. 890*".
7.2. Il motivo è inammissibile perché si tratta di nuovo motivo di gravame, presentato per la prima volta in questo Grado di giudizio, che amplia l'indagine giudiziaria e allarga la materia del contendere a fatti sino a ora non contestati, in violazione dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992.
7.3. In ogni caso il motivo è palesemente infondato. Il provvedimento impugnato è stato notificato in applicazione: - dell'art. 14 della l. n. 890 del 1992, a norma del quale "la notificazione degli avvisi deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari"; - del comma 161 dell'art. 1 della l. n. 296 del 2006, ove è previsto che "gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono ... all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato".
Per questa forma di notificazione la giurisprudenza della Corte di cassazione ritiene che debba seguirsi la disciplina del servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati, non anche quella della stessa l. n. 890 del 1982 attinente alla notificazione eseguita dall'ufficiale giudiziario. Pertanto, "nel caso di notifica a mezzo posta, le indicazioni che debbono risultare dall'avviso di ricevimento ai fini della validità della notificazione, sono quelle prescritte dal regolamento postale per la raccomandata ordinaria. La mancanza della relata di notificazione (come anche delle altre formalità menzionate dall'Appellante) non incide sulla validità del procedimento notificatorio. Né tanto meno (qui la palese infondatezza) la mancanza di tali formalità potrebbe comportarne l'inesistenza, essendo la fattispecie della inesistenza della notificazione

confinata a casi del tutto eccezionali, in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto come notificazione, come nei casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente" (Cass. civ., sez. V, 11.1.2023, n. 602).
7.4. Per cui anche quest'ultimo motivo deve essere respinto.
8. In conclusione, sulla base delle osservazioni sin qui svolte, l'appello deve essere respinto, con conseguente conferma della sentenza appellata integrata con la presente motivazione.
9. Le spese di causa possono rimanere compensate anche in questo grado di giudizio, e per la complessità della questione e per l'intervenuta posizione della Corte di legittimità (sopra citata) sulla (infondata) pretesa di X s.r.l. in punto di imposta di pubblicità per i silos installati in cantieri edili.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di II Grado di Venezia, Sezione di Verona, definitivamente pronunciando sull'appello come in epigrafe indicato, lo respinge e, per l'effetto, conferma la decisione di Primo Grado.
Spese compensate.

Documenti citati

Documenti collegati

Normativa
Prassi
Giurisprudenza