

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 23240 Anno 2019**

**Presidente: CHINDEMI DOMENICO**

**Relatore: BILLI STEFANIA**

**Data pubblicazione: 18/09/2019**

**ORDINANZA**

sul ricorso 8535-2015 proposto da:

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

**- ricorrente -**

**contro**

**2019**

ANDRE' MEDIA ITALIA SRL, elettivamente domiciliato in  
ROMA VIA DEI DARDANELLI 46, presso lo studio  
dell'avvocato MAURIZIO SPINELLA, che lo rappresenta e  
difende unitamente all'avvocato CINZIA CAPRIOTTI;

**3401**

**- controricorrente -**

avverso la sentenza n. 342/2014 della COMM.TRIB.REG.

di ANCONA, depositata il 22/10/2014;


udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19/06/2019 dal Consigliere Dott. STEFANIA BILLI;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. STANISLAO DE MATTEIS che ha rigettato il 1° motivo, accolto il 2° e 3° motivo, assorbito il 4° motivo di ricorso.

## **RITENUTO CHE**

- la controversia ha ad oggetto un avviso di accertamento riguardante l'imposta sulla pubblicità del comune di Porto San Giorgio per l'anno 2011; in particolare, trattandosi di cartelli mobili bifacciali posti fronte retro in ogni carrello della spesa presso supermercati o centri commerciali, l'ente impositore ha ritenuto applicabile l'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, attribuendo autonoma rilevanza ad ogni cartello esposto;
- la contribuente ha impugnato il provvedimento, ritenendo, viceversa, che dovesse trovare applicazione il comma 5 dell'articolo sopra citato, in quanto si trattava di mezzi pubblicitari *"riferibili al medesimo soggetto passivo, collocati in connessione tra loro"*;
- la C.T.R. di Ancona, con sentenza depositata il 22 ottobre 2014, riformando la commissione tributaria provinciale, ha accolto il ricorso della contribuente;
- avverso la sentenza ricorre l'ICA, cui resiste la contribuente con controricorso; entrambe le parti depositano memoria.

## **CONSIDERATO CHE**



1. L'ente impositore ha proposto quattro motivi di ricorso. Con il primo lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 31 del d.lgs. n. 546 del 1992, come richiamato dall'art. 61 del medesimo d.lgs., nonché dell'art. 24 Cost; a suo parere la commissione tributaria non avrebbe provveduto alla comunicazione dell'avviso della trattazione dell'udienza del 23.9.2014.

1.1. Il motivo è infondato, in quanto dal fascicolo d'ufficio risulta che la comunicazione dell'udienza è stata fatta ad entrambe le parti del giudizio, come emerge dall'indice redatto dalla segreteria della CTR agli atti.

2. Deve essere, inoltre, preliminarmente esaminata l'eccezione sollevata in controricorso dalla parte contribuente sulla tardività della costituzione dell'ICA nel giudizio d'appello.

2.1. Tale eccezione è infondata. Ritiene, infatti, il collegio che nel processo tributario, la tardiva costituzione in giudizio della parte resistente non comporta alcuna nullità, stante il principio di tassatività delle relative cause. Detta tardività determina soltanto la decadenza dalla facoltà di chiedere e svolgere attività processuali eventualmente precluse, con la conseguenza che essa non fa venire meno il diritto del resistente a ricevere la comunicazione dell'udienza di trattazione, a meno che non si sia costituito in un momento successivo a quello in cui l'avviso sia già stato inoltrato (Cass. n. 14638 del 2019).

La parte contribuente, nella specie, non ha indicato esattamente quando si sia costituito l'ICA in rapporto alla data di inoltro della comunicazione d'udienza e neppure ha censurato lo svolgimento di attività processuali da parte dell'ente riscossore, precluse in relazione alla sua costituzione tardiva.

3. Con il secondo motivo lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, nonché, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. dell'art. 115 c.p.c.; censura la sentenza impugnata laddove ha ritenuto la sussistenza del presupposto per l'applicazione dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. sopra citato, anche se i cartelli pubblicizzavano soggetti diversi; ritiene, diversamente che la riduzione dell'imposta prevista dal richiamato art. 7, comma 5, possa applicarsi solo in caso di "*mezzi di identico contenuto*" o "*referibili al medesimo soggetto passivo*"; la riproduzione fotografica dei carrelli acquisita agli atti non era mai stata contestata dalla contribuente e il giudice, non tenendo conto delle risultanze documentali, aveva errato nel ritenere la

sussistenza del presupposto per la riduzione dell'imposta in assenza requisiti richiesti dalla norma sopra enunciati; di conseguenza avrebbe falsamente interpretato e dato applicazione alla norma di cui al comma 5 dell'art. 7 del citato d. lgs.

4. Con il terzo lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, nonché ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. in relazione all'art. 115 c.p.c.; le doglianze, analoghe a quelle svolte in relazione al secondo motivo, sono incentrate sull'interpretazione fornita nella sentenza impugnata del concetto di "*identico contenuto*" utilizzato dall'art. 7 sopra indicato; il giudice non avrebbe tenuto conto delle risultanze documentali, oggetto di discussione tra le parti, da cui emergeva che i messaggi pubblicitari erano diversi l'uno dall'altro e di conseguenza avrebbe falsamente interpretato e dato applicazione alla norma di cui al comma 5 dell'art. 7 del citato d. lgs.
5. Con riguardo secondo e terzo motivo di ricorso, la questione del giudizio è se la pubblicità realizzata attraverso cartelli mobili bifacciali posti fronte retro in ogni carrello della spesa presso supermercati o centri commerciali sia da considerarsi quale diffusione di messaggi collocati in connessione tra loro e se, agli effetti del calcolo della superficie pubblicitaria, i cartelli apposti sui carrelli della spesa debbano o meno intendersi come un unico mezzo pubblicitario.
6. Essi sono fondati nei termini di seguito esposti e possono essere trattati congiuntamente, in quanto strettamente connessi tra loro, postulando un chiarimento interpretativo della medesima norma.
- 6.1. L'art. 7 del d.lgs. n.507 del 1993 al comma 5 prevede che: "*I festoni di bandierine e simili nonché i mezzi di identico contenuto, ovvero riferibili al medesimo soggetto*

*passivo, collocati in connessione tra loro si considerano, agli effetti del calcolo della superficie imponibile, come un unico mezzo pubblicitario". Occorre premettere che il collegio aderisce al consolidato orientamento della S.C. , secondo cui: "In tema di imposta sulla pubblicità, l'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993, che riproduce sostanzialmente il contenuto dell'ultimo comma dell'art. 17 del d.P.R. n. 639 del 1972, considera come un unico mezzo pubblicitario, agli effetti del calcolo della superficie imponibile, una pluralità di messaggi che presentino un collegamento strumentale inscindibile fra loro ed abbiano identico contenuto, anche se non siano tutti collocati in un unico spazio o in un'unica sequenza". (Cass. n. 23567/2009, n. 16315/2013, n. 22322/2014, n. 9492 del 2018). E' stato preliminarmente chiarito che l'intento del legislatore è quello di: "evitare che l'imposta colpisca singolarmente pluralità di messaggi che ne integrano funzionalmente uno solo". (Cass. n. 23250 del 2004). Il collegio condivide, dunque, il principio secondo cui il requisito del collegamento funzionale non postula necessariamente la contiguità fisica dei mezzi pubblicitari. Il precedente da ultimo citato chiarisce bene, inoltre, che il citato comma 5 "fa chiaro riferimento ad un collegamento funzionale tra i vari messaggi, che la contiguità fisica può solo testimoniare ma non necessariamente condizionare, occorrendo piuttosto una verifica che deve essere condotta caso per caso, in mancanza di una casistica tipizzata".*

La funzione unitaria richiesta per l'applicazione dell'imposta in forma ridotta, deve essere apprezzata anche, ma non necessariamente, in considerazione della allocazione dei mezzi utilizzati. Nel caso in esame si tratta di cartelli mobili bifacciali posti fronte retro in ogni carrello della spesa presso supermercati o centri commerciali che riguardano, tuttavia, differenti soggetti passivi. Tale ultimo rilievo è del tutto

incontestato tra le parti ed, inoltre, la documentazione fotografica prodotta nei gradi di merito è stata allegata al ricorso introduttivo.

Alla luce di quanto ora esposto e dell'interpretazione della norma fornita dalla S.C., del tutto condivisa da questo collegio, si ritiene che il requisito richiesto per la sua applicazione è, in primo luogo, che i mezzi pubblicitari siano di identico contenuto o riferiti ad un medesimo soggetto ed, in secondo luogo, che siano in collegamento funzionale tra loro. Il primo requisito è da escludersi nel caso di specie. I cartelli pubblicitari, infatti, recano messaggi pubblicitari differenti tra loro, pubblicizzando soggetti differenti.

Occorre precisare, tuttavia, che nel caso di specie uno stesso soggetto pubblicizzato risulta, comunque, riprodotto su una pluralità di carrelli. In tale passaggio viene in evidenza il secondo requisito richiesto dalla norma, ovvero il collegamento funzionale. Sotto tale profilo si ritiene che l'apposizione di un messaggio pubblicitario riferito al medesimo soggetto o alla medesima ditta, su differenti carrelli allocati nei pressi di un supermercato o di un centro commerciale integri il requisito del collegamento funzionale, come inteso dalla S.C. e sopra riportato. In particolare, ai fini dell'applicazione del citato art. 7, comma 5, è irrilevante la loro apposizione su differenti carrelli, ove questi siano nei pressi di un medesimo supermercato o centro commerciale e riguardino il medesimo soggetto o la stessa ditta commerciale, in quanto in tal caso possono considerarsi un unico messaggio pubblicitario. Essi assolvono, infatti, ad un'unitaria funzione pubblicitaria di quel determinato soggetto a nulla rilevando che i carrelli siano posti all'interno o all'esterno del supermercato. In tal senso la sentenza impugnata non ha interpretato in modo conforme all'orientamento consolidato della S.C. e sopra riportato.

7. Non può, in merito, nemmeno trovare accoglimento l'eccezione di giudicato esterno sollevata dalla contribuente.

7.1. Ritiene il collegio, infatti, di aderire ai principi espressi dalla S.C., secondo cui: *"In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata, sicché è esclusa l'efficacia espansiva del giudicato per le fattispecie "tendenzialmente permanenti" in quanto suscettibili di variazione annuale."* (Cass. n. 21824 del 2018, n. 17760 del 2018, n. 1300 del 2018, n. 15690 del 2017, n. 18875 del 2016). In tal senso è stato chiarito, infatti che *"L'efficacia preclusiva di nuovi accertamenti, propria del giudicato esterno tra le stesse parti, presuppone che si tratti dei medesimi accertamenti di fatto posti in essere nello stesso quadro normativo di riferimento."* (Cass. n. 20257 del 2015). Nel caso di specie, non vi è dubbio che la natura dei mezzi di pubblicità utilizzati ed il tipo di pubblicità adottata dai soggetti che si avvalgono di essa, destinato quest'ultimo a frequenti variazioni nel tempo, precludono la possibilità di un'efficacia espansiva del giudicato, in quanto impongono un necessario accertamento in concreto della loro attuazione.

8. Con il quarto motivo l'ente riscossore lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo del giudizio in violazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., nella sua vecchia formulazione.

8.1. L'accoglimento secondo e del terzo motivo del ricorso determina l'assorbimento del quarto e la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale delle Marche, in diversa composizione, la quale



dovrà attenersi al seguente principio di diritto: *“La pubblicità realizzata attraverso i cartelli mobili bifacciali posti fronte retro, posizionati in ogni carrello della spesa presso supermercati o centri commerciali, ove riguardino il medesimo soggetto o la stessa ditta commerciale ed abbiano identico contenuto, possono considerarsi un unico messaggio pubblicitario, ai sensi dell’art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 507 di 1993, in quanto assolvono ad un’unitaria funzione pubblicitaria”* (nello stesso senso Cass. n. 951 del 2019). Il giudice del rinvio provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo del ricorso principale; rigetta il primo ed assorbito il quarto; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Marche, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 19 giugno 2019.