

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Settembre-Ottobre
2016

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

CORTE DI CASSAZIONE, sez. trib., 24 giugno 2015, n. 13023

Pres. Sambito – Rel. Meloni

Fast Service Italia s.r.l. c. Abaco s.p.a.

È dovuta l'imposta sulla pubblicità in relazione alle insegne apposte sui distributori automatici di cibi e bevande ubicati nelle stazioni ferroviarie.

(Omissis). – *Svolgimento del processo.* – La società (...) in qualità di concessionario per il servizio di accertamento, liquidazione e riscossione dell'imposta sulla pubblicità per il Comune di Castelfranco Veneto notificò a (...) un avviso di accertamento relativo ad imposta comunale sulla pubblicità dovuta per l'anno 2006 in riferimento alla pubblicità esposta sui pannelli degli apparecchi automatici di distribuzione di alimenti e bevande localizzati all'interno della stazione ferroviaria.

La (...) impugnò la cartella di pagamento davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Treviso la quale respinse il ricorso con sentenza confermata in appello dalla Commissione Tributaria regionale del Veneto.

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale del Veneto ha proposto ricorso per cassazione (...) con sei motivi, e la (...) ha resistito con controricorso e memoria.

Motivi della decisione. – Con il primo motivo di ricorso la ricorrente (...) lamenta violazione e falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, art. 3 ed L. n. 212 del 2000, art. 7 nonché d.lgs. n. 507 del 1993, art. 10 in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 perché la Commissione Tributaria regionale del Veneto ha ritenuto adeguatamente motivato l'avviso di accertamento mentre, al contrario, non risultano spiegati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa impositiva.

Il motivo è infondato e deve essere respinto.

Infatti i giudici di appello hanno diffusamente motivato in ordine alla censura sollevata dalla ricorrente e respinto con argomentazioni esaurienti e condivisibili il motivo in quanto nell'avviso di accertamento “emergeva con chiarezza la presenza di tre distributori automatici di cibo e bevande all'interno della stazione ferroviaria di Castelfranco Veneto, la superficie pubblicitaria di ciascuno in mq, i nomi dei prodotti pubblicizzati nonché la tariffa per ciascun mq”.

In ogni caso il motivo è inammissibile perché carente in ordine al requisito di autosufficienza del ricorso, essendo le caratteristiche proprie dell'avviso di accertamento solo sommariamente descritte e non contenendo la riproduzione testuale degli elementi essenziali della motivazione dell'atto, come invece necessario, essendo l'avviso di accertamento atto non processuale, ma amministrativo (cfr. Cass. civ. sez. 5 19 aprile 2013, n. 9536; Cass. civ. sez. 5 13 agosto 2004, n. 15867).

Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente (...) lamenta violazione e falsa applicazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, art. 5 (comma 1) che prevede che “la diffusione dei 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” di cui al citato decreto perché i giudici in appello non avrebbero colto la differenza tra stazione ferroviaria generalmente intesa ed area di accesso ai binari cui potrebbero accedere, secondo regolamento di Trenitalia, i soli possessori di biglietto ferroviario.

Il secondo motivo è anch'esso infondato.

In realtà, come già osservato da questa Corte (cfr. Cass. civ. sez. 5 15 febbraio 2012, n. 2167, resa in controversia similare tra le stesse parti), ai fini specifici dell'imposta si deve considerare comunque aperto al pubblico lo spazio interno alla stazione ferroviaria il cui accesso sia consentito ai soggetti muniti di biglietto di viaggio; ciò in quanto, dalla richiamata disposizione normativa, si evince che il presupposto impositivo debba essere individuato nella astratta possibilità del messaggio, in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, che divengono tali solo perché vengono a trovarsi in quel luogo determinato (cfr. Cass. civ. sez. 5 2 ottobre 2009, n. 21161 e Cass. civ. sez. 5 8 settembre 2008, n. 22572).

Con il terzo e quinto motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del d.lgs. n. 507 del 1993, art. 17, comma 1-*bis*, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere escluso che alla fattispecie in esame potesse applicarsi l'ipotesi di esenzione prevista dal citato decreto, relativa alle 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 inferiore a 5 mq.

Il terzo motivo è del pari privo di fondamento. Infatti l'art. 17, comma 1-*bis* recita: "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 5 metri quadrati. I comuni con regolamento adottato ai sensi del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 52 possono prevedere l'esenzione dal pagamento dell'imposta per le insegne di esercizio anche di superficie complessiva superiore al limite di cui al periodo precedente".

Nella fattispecie deve essere esclusa l'applicabilità della norma in esame in quanto la macchina distributrice di alimenti e bevande sulla quale erano posti i pannelli pubblicitari non può essere identificata come sede dell'impresa, essendo la ricorrente una società di capitali e pertanto secondo la giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. civ. sez. lav. 12 marzo 2009, n. 60121; Cass. civ. sez. lav. 13 aprile 2004, n. 7037) per sede effettiva deve intendersi 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. Pertanto il distributore automatico non è la sede dello svolgimento dell'attività – unità commerciale.

Sul punto si è recentemente pronunciata questa Corte con sentenza 27503/2014 secondo la quale: "l'esenzione fiscale, come tale da ritenersi di stretta interpretazione, di cui al d.lgs. n. 507 del 1993, art. 17, comma 1-*bis* non può essere applicata ai distributori automatici di cibi o bevande ai quali non può ricondursi il concetto tanto di sede legale quanto di quella 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. Pertanto appare decisivo nell'escludere che al punto automatico di esercizio possa attribuirsi la qualificazione di sede di rilievo che tale concetto viene a costituire nella fattispecie in esame il presupposto dell'applicazione di norma".

Con il quarto motivo di ricorso la ricorrente (...) lamenta violazione e falsa applicazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, art. 17, comma 1, lett. e) perché la Commissione Tributaria regionale del Veneto ha escluso che alla fattispecie in esame potesse applicarsi l'ipotesi di esenzione di cui all'art. 17, comma 1, lett. e) del citato decreto, non trattandosi "di messaggi che pubblicizzano l'attività esercitata dall'impresa di trasporto o informano sulle modalità di effettuazione del servizio di trasporto"

mentre, al contrario, secondo la ricorrente, il servizio di distribuzione automatica di cibi e bevande sarebbe comunque inerente al servizio dei viaggiatori, in quanto atto a rendere il viaggio più confortevole ed a migliorare la qualità del servizio reso e pertanto esente da imposta.

Il motivo è infondato e deve essere respinto.

Il d.lgs. n. 507 del 1993, art. 17, comma 1, lett. e) esenta dall'imposta "la pubblicità esposta all'interno delle stazioni dei servizi di trasporto pubblico di ogni genere inerente l'attività esercitata dall'impresa di trasporto, nonché le tabelle esposte all'esterno delle stazioni stesse o lungo l'itinerario di viaggio, per la parte in cui contengono informazioni relative alle modalità di effettuazione del servizio".

La formulazione letterale della norma appare in modo significativo diversa rispetto alla previsione dell'abrogato d.p.r. n. 639 del 1972, art. 20 (punto 7) che prevedeva l'oggettiva esenzione dell'imposta di pubblicità di "tutte le scritte apposte all'interno o all'esterno delle stazioni ferroviarie che riguardano i servizi dei viaggiatori", nel cui vigore si era espresso il precedente di questa Corte richiamato dalla ricorrente (la citata Cass. n. 3674/1988), che aveva ritenuto esente dall'imposta l'insegna luminosa di un'edicola di giornali posta all'interno di una stazione ferroviaria, essendo la lettura dei giornali in treno volta ad assicurare "un viaggio più confortevole". Nel vigore della nuova normativa è venuto meno il riferimento più ampio alle scritte che riguardano i servizi dei viaggiatori, essendo la *ratio* dell'esenzione legata alla sussistenza del collegamento tra la pubblicità e l'attività esercitata dall'impresa di trasporto, sicché, in considerazione del fatto che le norme che prevedano esenzioni o agevolazioni fiscali sono norme di stretta interpretazione (cfr. tra le altre, più di recente, Cass. civ. sez. 5 7 febbraio 2013, n. 2915) non può in alcun modo ritenersi l'attività di commercializzazione di alimenti e bevande ad opera di distributori automatici connessa al servizio di trasporto ferroviario (vedi recentemente sez. 5 nr. 27503 del 21/10/2004).

Con il sesto motivo di ricorso la ricorrente (...) lamenta omessa motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, perché la Commissione Tributaria Regionale non si è pronunciata al motivo di appello concernente la violazione del d.lgs. n. 507 del 1993, artt. 8, 10 e 12.

Il motivo è inammissibile perché carente in ordine al requisito di autosufficienza del ricorso, in quanto la ricorrente nel censurare l'omessa motivazione avrebbe dovuto trascrivere i motivi di appello sui quali la CTR non si è pronunciata.

(*Omissis*).

P.Q.M. – Respinge il ricorso proposto e condanna (...) al pagamento delle spese di giudizio di legittimità che si liquidano in Euro (...) complessive oltre spese accessorie e forfetarie. (*Omissis*).

È dovuta l'imposta comunale sulla pubblicità per i messaggi posizionati sui distributori automatici

SOMMARIO: 1. Il caso sottoposto al vaglio della Corte di Cassazione. – 2. Il presupposto dell'imposta comunale sulla pubblicità: la sua genesi. – 3. La rilevanza del messaggio rivolto al pubblico (indiscriminatamente). – 4. Identificazione della nozione di sede dell'impresa ai fini dell'imposta comunale sulla pubblicità. – 5. Conclusioni.

1. – *Il caso sottoposto al vaglio della Corte di Cassazione*

La controversia sottoposta al giudizio della Corte di Cassazione riguarda la debenza dell'imposta comunale sulla pubblicità da parte di un'impresa esercente l'attività di distribuzione di alimenti e bevande mediante apparecchi automatici, comunemente detti «distributori».

Il concessionario del servizio di accertamento, liquidazione e riscossione dell'imposta sulla pubblicità per il Comune di Castelfranco Veneto aveva notificato alla contribuente una cartella di pagamento contenente l'intimazione di versamento del tributo in ordine all'anno d'imposta 2006, atteso che, secondo il concessionario, l'impresa avrebbe integrato il presupposto dell'imposta comunale in riferimento alla pubblicità esposta sui distributori automatici localizzati all'interno della stazione ferroviaria del Comune.

La società, asserita debitrice del tributo, aveva impugnato la cartella di pagamento innanzi la Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, la quale aveva rigettato il ricorso. Con le medesime motivazioni, il Giudice di seconde cure aveva nuovamente rigettato l'appello della contribuente, ritenendo, nel merito, che fosse stato integrato il presupposto dell'imposta comunale⁽¹⁾ e, nello stesso tempo, aveva statuito che tale presupposto non avrebbe potuto essere ricondotto nel campo esentativo del tributo⁽²⁾.

La contribuente ha, dunque, investito il giudice di legittimità delle seguenti questioni.

⁽¹⁾ Ai sensi dell'art. 5, d.lgs. n. 507 del 1993, l'imposta sulla pubblicità ha per presupposto la diffusione dei messaggi pubblicitari tramite forme di comunicazione visive o acustiche, diverse da quelle assoggettate al diritto sulle pubbliche affissioni, effettuate in luoghi pubblici o aperti al pubblico, purché ciò sia fatto nell'esercizio di un'attività economica, volta a promuovere la domanda di beni o servizi o, ancora, migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato. Il prelievo si fonda, dunque, sul presupposto che chi effettua la pubblicità, oltre a sfruttare, di regola, spazi pubblicitari per fini privati, manifesta una specifica forza economica, che il tributo in parola tende a colpire. Per ulteriori approfondimenti, cfr. G. Falsitta, *I tributi locali*, in *Manuale di Diritto Tributario*, G. Falsitta (a cura di), Padova, 2014, 1117; A. Cepparulo, *I tributi comunali. L'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni*, in *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, F. Amatucci (a cura di), Torino, 2010, 135; A. Uricchio, *Manuale dei tributi locali. L'imposta sulla pubblicità. Le manifestazioni pubblicitarie soggette all'imposta sulla pubblicità*, Rimini, 2007, 169; F. Tesaurò, *In tema di imposta sulla pubblicità realizzata mediante affissioni dirette*, in *La finanza locale*, 2007, 9; G. Porcaro, *L'imposta comunale sulle pubblicità ed i diritti sulle pubbliche affissioni*, in *Trattato di diritto tributario*, F. Amatucci (a cura di), Padova, 2001, 387; F. Tundo, *I tributi comunali. Profili ricostruttivi*, Milano, 1999, 24.

⁽²⁾ Il Legislatore ha previsto una tipologia di esenzione relativa alle dimensioni del mezzo pubblicitario (art. 7, 2° comma) e una tipologia di esenzione collegata alla natura e al contenuto della pubblicità (art. 17).

In primo luogo, ad avviso della ricorrente, non sussisterebbe alcun presupposto d'imposta perché il messaggio pubblicitario non si è estrinsecato in nessun luogo pubblico o aperto al pubblico, sibbene all'interno di una stazione ferroviaria, per definizione, luogo entro il quale possono accedere solo soggetti muniti di apposito biglietto di viaggio.

Precisamente, la tesi della contribuente muove dal fatto che l'art. 5, 1° comma, d.lgs. n. 507 del 1993, prevede l'assoggettabilità ad imposta comunale dei soli messaggi pubblicitari che insistono in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che siano percepibili come luogo pubblico dai soggetti destinatari del messaggio. Nel caso di specie, infatti, la diffusione del messaggio pubblicitario, promanato dai distributori automatici, è circoscrivibile solamente all'interno della stazione ferroviaria, come detto, luogo ad accesso riservato al solo pubblico autorizzato.

Con diverso motivo di ricorso, la contribuente ha eccepito inoltre l'insussistenza dell'obbligazione tributaria, atteso che la diffusione del messaggio pubblicitario rappresenterebbe un presupposto che ricade nel campo esentativo del tributo. Ovvero, ai sensi dell'art. 17, comma 1-*bis*, del decreto in parola, le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi, volte a contraddistinguere la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, sono esenti dall'imposta comunale sulla pubblicità se la superficie complessiva è inferiore a cinque metri quadrati⁽³⁾. Difatti, le proiezioni pubblicitarie ritratte dai distributori automatici sarebbero, come dimostrato dalla contribuente, messaggi aventi una misura complessiva inferiore al limite sancito dalla legge.

La Corte di Cassazione, dopo una prima disamina della norma in oggetto, ha accolto e fatto proprie le deduzioni cui è giunto il concessionario.

⁽³⁾ L'art. 2-*bis*, legge 24 aprile 2002, n. 75, ha stabilito che, analogamente a quanto previsto dall'art. 10, l. n. 448 del 2001, l'imposta comunale sulla pubblicità non è dovuta per le insegne di esercizio delle attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, per la superficie complessiva fino a cinque metri quadrati. Attraverso detto intervento legislativo, dunque, è stata garantita l'esenzione delle insegne di esercizio che contraddistinguono i luoghi ove si svolge l'attività commerciale o di produzione di beni e servizi. A mente della circolare 3 maggio 2002, resa dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, è stato spiegato che detta norma statuisce l'esenzione dall'imposta, oltre che per le insegne che contraddistinguono l'impresa, anche per le insegne delle eventuali sedi secondarie, nonché i segni distintivi di ogni luogo riconducibile all'oggetto operativo dell'impresa. Sul punto cfr. M. Sanguineti, *L'imposta comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni*, retro, 2006, II, 1013; Id., *L'imposta comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni*, retro, 2013, II, 416; R. Succio, *Non è soggetta ad imposta la pubblicità su veicoli di proprietà dell'impresa*, in *Corr. trib.*, 2002, 2285.

In relazione alla eccezione riguardante il presupposto del tributo, i giudici di legittimità hanno statuito che l'obbligazione dell'imposta sorge tutte le volte in cui un generico messaggio pubblicitario abbia l'astratta possibilità di avere un numero indeterminato di destinatari. In altri termini, secondo l'indirizzo dei giudici, non deve necessariamente sussistere alcun rapporto di causalità diretta tra l'ubicazione del mezzo pubblicitario e i destinatari del messaggio; per aversi realizzazione del presupposto dell'imposta è sufficiente, invece, la intrinseca potenzialità del messaggio pubblicitario ad essere diffuso nei confronti di più destinatari in maniera autonoma⁽⁴⁾.

In riferimento alla seconda eccezione, riguardante l'esenzione della fattispecie impositiva per comprovata dimensione del messaggio pubblicitario al di sotto del limite di cinque metri quadrati, la Corte di Cassazione ha statuito che la *ratio* dell'art. 17, comma 1-*bis*, cit., è quella di esentare dal tributo esclusivamente le insegne di esercizio che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività commerciale o di produzione di beni o servizi. Sicché, i distributori automatici di alimenti e bevande, secondo i giudizi di legittimità, non possono essere identificati come sede dell'impresa, atteso che gli apparecchi elettronici non sono connotati da alcuna attività amministrativa, non sono governati da alcuna direzione gestionale, non sono il luogo ove operano i dipendenti dell'impresa⁽⁵⁾.

La Suprema Corte ha concluso, dunque, per il rigetto del ricorso proposto dalla Società, statuendo la legittimità dell'atto impugnato per effettiva debenza dell'imposta comunale sulla pubblicità.

⁽⁴⁾ In questo senso cfr. Cass., sez. trib., 15 febbraio 2012, n. 2167. La Corte ha affermato che risulta integrato il presupposto d'imposta sulla pubblicità in tutte quelle fattispecie in cui le esposizioni di cartelli, ubicati a corredo dei distributori automatici, sono idonei a far conoscere a tutti i passanti, che li vedono e li leggono, il servizio offerto dal distributore. Dunque, ciò che viene rappresentato nel messaggio pubblicitario è il bene offerto in vendita, bene oggetto di promozione, appunto. Nello stesso senso, cfr. Cass., sez. trib., 16 ottobre 2014, n. 21966; Cass., sez. I civ., 28 novembre 1995, n. 12319; Cass., sez. I civ., 25 agosto 1997, n. 7944; Cass., sez. I civ., 12 gennaio 1995, n. 335.

⁽⁵⁾ È stato già detto che le considerazioni cui è giunta la Corte di Cassazione, rinvenibili nella sentenza in rassegna, sono la base argomentativa di altri pronunciamenti di legittimità, i quali però hanno affrontato fattispecie giuridiche disciplinate da altri rami del diritto, in particolare il diritto del lavoro. Nel caso in esame, infatti, la Cassazione ha richiamato esplicitamente la sentenza della sezione lavoro del 12 marzo 2009, n. 60121 e la sentenza, sempre della sezione lavoro, del 13 aprile 2004, n. 7037, afferenti i profili applicativi di identificazione della sede dell'impresa.

2. – *Il presupposto dell'imposta comunale sulla pubblicità: la sua genesi*

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi della questione relativa all'assoggettabilità all'imposta sulla pubblicità dei messaggi visivi diffusi per mezzo di scritte poste sui distributori automatici⁽⁶⁾.

Ciò che caratterizza l'imposta comunale sulla pubblicità è l'elemento oggettivo della fattispecie, il presupposto, inteso come quel fatto che manifesta una specifica forza economica, che il tributo tende a colpire. Si tratta, in questo caso, del presupposto inteso come esercizio della pubblicità, volto a promuovere la domanda di beni o servizi o migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato.

Per comprendere meglio il perimetro entro cui deve essere applicata l'imposta comunale sulla pubblicità è opportuno mettere in relazione il disposto di cui all'attuale art. 5, d.lgs. n. 507 del 1993, con il previgente art. 6, d.p.r. n. 639 del 1972.

A mente dell'art. 6 del precedente decreto sulla pubblicità⁽⁷⁾, l'oggetto impositivo era rappresentato da tutte le forme pubblicitarie visive o acustiche, esposte o effettuate nell'ambito del territorio comunale, in luoghi pubblici o aperti al pubblico⁽⁸⁾. Per cui, il fatto rilevatore del tributo

⁽⁶⁾ La questione è stata più volte affrontata dalla Suprema Corte di Cassazione; precisamente, cfr. Cass., sez. trib., 30 dicembre 2014, n. 27497; Cass., sez. trib., 30 dicembre 2014, n. 27503; Cass., sez. trib., 30 dicembre 2014, n. 27502; Cass., sez. trib., 30 dicembre 2014, n. 27501; Cass., sez. trib., 15 febbraio 2012, n. 2167. Al riguardo, si osservi, inoltre, P. Mirto, *Distributori automatici nelle stazioni soggetti all'imposta di pubblicità*, in *Enti Locali, Il Sole 24 Ore* del 13 luglio 2015; M. Busico, *Avvisi sui distributori automatici: insegne di esercizio o messaggi pubblicitari soggetti all'imposta?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, 797; P. Russo, *Imposta comunale di pubblicità sulle insegne direzionali nei centri commerciali*, in *Fisco*, 2015, 492. I predetti Autori osservano, con dovizia di particolari, la difficoltà tecnica di distinguere nettamente se gli avvisi presenti sui distributori automatici siano riconducibili alla definizione di insegna di esercizio o, per converso, alla definizione di messaggio pubblicitario; ciò comportando una diversa tassabilità del messaggio pubblicitario ritratto dagli apparecchi elettronici.

⁽⁷⁾ L'art. 37, d.lgs. n. 507 del 1993, ha abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 1994, il Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 639.

⁽⁸⁾ Cfr. V. Ficari, commento a Comm. centr., 1992, II, 548, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 570. L'Autore analizza il caso di un imprenditore che si limita al mero esercizio di contraddistinguere i prodotti da lui fabbricati e commercializzati. L'effetto pubblicitario, che direttamente o indirettamente ne è derivato, non integra il presupposto dell'imposta sulla pubblicità di cui all'art. 6, d.p.r. n. 639 del 1972, atteso che manca, nella fattispecie, quel fatto o comportamento ulteriore idoneo a conferire all'azione dell'imprenditore il carattere proprio dell'autonomo fenomeno pubblicitario. Nello stesso senso, cfr. Cass., sez. trib., 4 marzo 1985, n. 1801; Cass., sez. trib., 10 dicembre 1984, n. 6487; Cass., sez. I civ., 9 marzo 1990, n. 1930; Cass., sez. I civ., 28 novembre 1991, n. 12796.

era dunque quel particolare comportamento idoneo a conferire all'azione dell'imprenditore l'autonomo carattere di promozione pubblicitaria dei beni venduti o dei servizi erogati.

Di diverso tenore risulta essere l'attuale art. 5, d.lgs. n. 507 del 1993, in ordine al quale è rilevante, ai fini del tributo, il messaggio pubblicitario, comunque reso all'interno dello spazio comunale, in luoghi pubblici o aperti al pubblico, purché diffuso nell'esercizio di un'attività economica, il cui scopo è quello di promuovere o migliorare la capacità di vendita dei beni o dei servizi oggetto di pubblicizzazione⁽⁹⁾. Ne consegue che, per l'attuale sistema di imposta sulla pubblicità, qualsiasi mezzo di comunicazione rivolto al pubblico, idoneo a far conoscere indiscriminatamente ad una massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività ed il prodotto di una azienda, è soggetto ad imposta sulla pubblicità. Rileva, dunque, in quest'ultimo caso, la ragione e la finalità dell'adozione della pubblicità da parte dell'esercente l'attività d'impresa⁽¹⁰⁾.

Ciò posto, il raffronto fra i suddetti articoli di legge fa emergere che l'imposta comunale sulla pubblicità era e rimane un tributo tradizionalmente connotato dalla territorialità, ossia dalla imprescindibile localizzazione del presupposto realizzativo della pubblicità nel territorio comunale⁽¹¹⁾. Quello che invece distingue i due articoli è proprio il concetto di messaggio pubblicitario; difatti, se da una parte l'art. 6, d.p.r. n. 639 del

⁽⁹⁾ Per questo aspetto cfr. M. Sanguineti, *L'imposta comunale sulla pubblicità ed il diritto sulla pubblica affissione*, op. cit. Particolare rilevanza assume la sentenza della Corte Costituzionale, 19 luglio 2000, n. 301, la quale ha statuito che l'art. 5, cit., è formulato in modo tale da escludere dalla soggezione al tributo tutto ciò che non è operato da un soggetto economico e non è finalizzato alla promozione della domanda di acquisto. Fra i più recenti pronunciamenti di legittimità, cfr. Cass., sez. trib., 13 marzo 2015, n. 5039; Cass., sez. trib., 11 febbraio 2015, n. 2629; Cass., sez. trib., 30 dicembre 2014, n. 27497; Cass., sez. VI, 11 aprile 2014, n. 8616; Cass., sez. trib., 13 luglio 2012, n. 11981.

⁽¹⁰⁾ Cfr. A. Giovanardi, *Tributi comunali*, in *Dig. disc. priv.*, Torino, 1999, 184; A. Uricchio, *Pubblicità e pubbliche affissioni (imposte sulle)*, in *Dig. disc. priv.*, Torino, 1995, 507; P. Busico, *Scontano l'imposta sulla pubblicità i cartelli esposti nelle vetrine delle agenzie immobiliari*, in *Corr. trib.*, 2015, 302. Gli Autori rilevano che il secondo comma dell'art. 5 del decreto legislativo 507 del 1993 circoscrive la tassabilità a quei soli messaggi pubblicitari che, congiuntamente, soddisfano il requisito della indiscriminata diffusione verso il pubblico e quello di promuovere la vendita di beni o servizi erogati da un soggetto esercente attività economica. Sul punto, cfr. Cass., sez. trib., 13 aprile 2012, n. 5858, commento in *Fisco Quotidiano on line*, Ipsa, IV, 2012.

⁽¹¹⁾ Particolare rilevanza riveste il contributo di L. Castaldi, *I tributi locali*, in *Manuale di diritto tributario*, P. Russo (a cura di), Milano, 1996, 820. Ancora, sul punto, cfr. G. Porcaro, *L'imposta comunale sulle pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni*, in *Trattato di diritto tributario*, F. Amatucci (a cura di), Padova, 1994, 458; A. Di Pietro, *Tributi locali*, in *Enc. giur.*, 1 - 3.

1972 non definiva, neppure marginalmente, la nozione di insegna, iscrizione pubblicitaria o messaggio visivo o acustico, dall'altra parte l'art. 5 è espressione della volontà del legislatore di "oggettivizzare" la rilevanza del messaggio pubblicitario da sottoporre ad imposizione⁽¹²⁾.

Sicché, l'attuale disciplina fa rientrare nella fattispecie impositiva solo quei messaggi il cui scopo è quello di incrementare l'appetibilità del bene o del servizio compravenduto. Sono esclusi i messaggi resi da soggetti che non svolgono attività economica, oltre che i messaggi incapaci di rendere attraenti per il pubblico i prodotti compravenduti; infine, non integrano il presupposto impositivo quei messaggi rivolti ad una platea di destinatari limitata.

In definitiva, rispetto alla previgente disciplina, il citato art. 5 individua il presupposto non già nella connessione intercorrente tra messaggio pubblicitario e comportamento tenuto dall'imprenditore, bensì nell'astratta possibilità propria del messaggio di pubblicizzare, verso i terzi, i beni oggetto del messaggio stesso.

In ordine alla definizione di insegna di esercizio, rileva osservare quanto statuito dall'art. 2-bis, 6° comma, l. n. 75 del 2002, contenente disposizioni dirette ad integrare il contenuto dell'art. 10, l. n. 448 del 2001 (Legge finanziaria 2002)⁽¹³⁾.

Precisamente, il 6° comma dell'art. 2-bis, cit., statuisce che il messaggio pubblicitario deve avere "la funzione di indicare al pubblico il luogo di svolgimento dell'attività". Con tale disposizione, il legislatore ha inteso disporre che sono insegne di esercizio, e non messaggi pubblicitari soggetti al tributo comunale, solo quelle che contraddistinguono la sede ove si svolgono le attività commerciali o di produzione di beni o servizi.

⁽¹²⁾ Cass., sez. trib., 8 settembre 2008, n. 22572, ha statuito che la differenza intercorrente tra l'attuale normativa di cui al Decreto legislativo n. 507 del 1993 ed il previgente Decreto del Presidente della Repubblica n. 639 del 1972, sarebbe da intendersi nel seguente modo: "con la precedente disciplina, le targhe e le insegne sarebbero state di per sé stesse considerate dei mezzi pubblicitari e, pertanto, assoggettate al tributo, mentre, con la vigente normativa, a mente del comma 2, dell'art. 5, solo le targhe e le insegne che rechino messaggi pubblicitari tali da sollecitare la domanda di beni e servizi, sarebbero soggette all'imposta".

⁽¹³⁾ L'art. 10, l. n. 448 del 2001 ha statuito l'esenzione dell'imposta comunale sulla pubblicità per "le insegne di esercizio delle attività commerciali e di produzione di beni e servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, per la superficie complessiva fino a cinque metri quadrati". Sul tema delle esenzioni da ICP, cfr. A. Uricchio, *Sono soggette ad imposta di pubblicità anche le preinsegne e i segnali di industria pur avendo la funzione di localizzare un'attività economica*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 123; M. Sanguineti, *L'imposta comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni*, in *op. cit.*; G. Falsitta, *I tributi locali*, in *op. cit.*

Inoltre, sempre a corredo del 6° comma in parola, sono insegne di esercizio le scritte espressamente richiamate dall'art. 47 del Regolamento di esecuzione e di attuazione del nuovo codice della strada, approvato con d.p.r. 16 dicembre 1992, n. 495, a mente del quale, per insegna, si intende *“la scritta in caratteri alfanumerici, completata eventualmente da simboli o da marchi, realizzata e supportata con materiali di qualsiasi natura, installata nella sede dell'attività a cui si riferisce o nelle pertinenze accessorie alla stessa”*.

Ragionando *a contrario*, è chiaro che devono scontare l'imposta sulla pubblicità, perché non sono insegne di esercizio, le scritte relative alla identificazione del marchio del prodotto venduto, nonché qualsiasi elemento, contenuto nel mezzo pubblicitario, volto a rendere maggiormente invogliante i beni in vendita⁽¹⁴⁾.

Rapportando tutto ciò alla fattispecie esaminata dalla sentenza in rassegna, emerge che i giudici di Cassazione hanno ritenuto che i messaggi posizionati sui distributori automatici fossero da qualificare come pubblicità, dunque soggetti al tributo comunale, perché potenzialmente rivolti ad una indiscriminata platea di utenti. Inoltre, sempre in riferimento alla sentenza, è stato affermato che le insegne pubblicitarie presenti sugli apparecchi elettronici non contraddistinguono il luogo dell'attività commerciale propria dell'impresa distributrice.

Riassumendo, secondo l'indirizzo della Corte, da un lato, le stazioni ferroviarie, all'interno della quale è collocabile il presupposto del tributo, non costituiscono un luogo ad accesso limitato; sicché, il messaggio visivo ivi manifestato potrebbe essere rivolto ad un generico pubblico, non discriminabile sulla base del possesso del biglietto di viaggio.

Dall'altro lato, è stato detto che, pur in presenza di messaggi, aventi la esclusiva valenza di segnalare la presenza di distributori automatici all'interno della stazione, questi non potrebbero essere ricondotti nella definizione di insegne di esercizio, atteso che questi tipi di messaggi non sarebbero elementi identificativi della sede dell'impresa che svolge l'attività di distribuzione di cibi e bevande.

⁽¹⁴⁾ Cfr. M. Mantani, *Costituisce pubblicità la segnaletica stradale che guida verso l'azienda?*, in *Azienda e fisco*, 2011, 38; S. Giustini, *Le esenzioni dall'imposta sulla pubblicità effettuata con i veicoli*, in *Corr. trib.*, 2010, 1031; S. Fiaccadori, *La difesa del contribuente e la giurisprudenza in tema di imposta comunale di pubblicità effettuata tramite autoveicoli*, in *Fisco*, 2006, 2270; P. Murgia, *La Corte Costituzionale qualifica come entrata tributaria il canone comunale sulla pubblicità*, in *Fisco*, 2009, 3433; C. Lamberti, *Rilevanza delle scritte sui mezzi di trasporto per l'imposta sulla pubblicità*, in *Corr. trib.*, 2005, 2957.

3. – *La rilevanza del messaggio rivolto al pubblico (indiscriminatamente)*

Il convincimento cui è giunta la Suprema Corte di Cassazione, in relazione al requisito di rilevanza del messaggio pubblicitario, appare essere in linea con quanto espresso dalle precedenti pronunce di legittimità⁽¹⁵⁾.

Con la sentenza in rassegna, i giudici hanno precisato che rileva ai fini dell'imposta comunale sulla pubblicità l'astratta possibilità del messaggio (visivo o acustico) di avere un numero indeterminato di destinatari, i quali diventano tali solo perché vengono a trovarsi in un luogo afferente al Comune (soggetto attivo dell'obbligazione tributaria)⁽¹⁶⁾, nel cui ambito è collocabile l'estrinsecazione della comunicazione pubblicitaria.

Deve trattarsi di un luogo connotato da una precisa caratteristica: deve essere un'area incapace di escludere i soggetti, potenziali acquirenti dei beni o dei servizi oggetto di pubblicità, ovvero, deve essere un'area ove sia impossibile tecnicamente operare alcuna discriminazione tra i potenziali soggetti cui il messaggio pubblicitario potrebbe essere loro rivolto.

L'astratta potenzialità del messaggio di essere direzionato verso più soggetti deve ricercarsi nel rapporto intercorrente tra l'ubicazione del mezzo ed il luogo in cui il messaggio (visivo o acustico) viene trasmesso⁽¹⁷⁾.

Il concetto suesposto è stato compiutamente sviluppato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, mediante la Circolare 3 maggio 2002, n. 3, in ordine alla quale è stata sancita l'imponibilità del tributo comunale per quei soli mezzi pubblicitari il cui raggio di azione (in termini di visibilità o udibilità) non sia limitato ad un ristretto gruppo di soggetti.

⁽¹⁵⁾ Cfr. Cass., sez. trib., 2 ottobre 2009, n. 21161; Cass., sez. trib., 8 settembre 2008, n. 22572; Cass., sez. trib., sez. I, 15 novembre 1994, n. 9580. La Corte ha da sempre statuito, con granitico convincimento, che in tema di imposta sulla pubblicità il presupposto dell'imponibilità "*va ricercato nell'astratta possibilità del messaggio, in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, che diventano tali solo perché vengono a trovarsi in quel luogo determinato*".

⁽¹⁶⁾ Cfr. S. Cianfrocca – C. Rotunno, *L'impatto della legge Finanziaria sull'imposta comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni*, in *Fisco*, 2005, 2092; Id., *Tributi locali. Le novità della finanziaria 2007*, Milano, 2008, 121; R. Succio, *L'imposta sulla pubblicità e la potestà regolamentare degli enti locali*, in *Corr. trib.*, 2002, 1183.

⁽¹⁷⁾ Il tema è stato oggetto di osservazione da parte della giurisprudenza di merito, precisamente, cfr. Comm. trib. reg. Perugia, sez. III, 23 febbraio 2015, n. 125; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. III, 17 luglio 2015, n. 330. In sintesi, l'intenzione del Legislatore è stata quella di individuare nel mezzo di diffusione del messaggio pubblicitario il «discriminante tecnico» per definire, di volta in volta, se la particolare fattispecie, oggetto di attenzione, potesse essere ricompresa nell'alveo esentativo del tributo sulla pubblicità, oppure, dovrebbe scontare il sacrificio impositivo.

4. – *Identificazione della nozione di sede dell'impresa ai fini dell'imposta comunale sulla pubblicità*

La sentenza che ci occupa non ha riconosciuto alla fattispecie impositiva l'esenzione sancita dall'art. 17, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 507 del 1993, in forza della quale 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, sono esenti dal tributo comunale se la superficie complessiva è inferiore a cinque metri quadrati⁽¹⁸⁾.

La Corte ha disposto che la norma suddetta non può essere estesa alle macchine elettroniche di distribuzione di alimenti e bevande, poiché non sono né sede dell'impresa né, tantomeno, sedi secondarie delle quali l'azienda si serve per operare.

Occorre rilevare che, a supporto di tale tesi, i giudici di legittimità hanno richiamato una giurisprudenza non attinente al diritto dei tributi. Precisamente, la Suprema Corte ha fatto proprio il concetto di sede dell'impresa riservato ad un diverso ramo del diritto, quello del lavoro, non illustrando compiutamente la delimitazione giuridica della nozione di sede dell'impresa o di sede secondaria della stessa ai fini dell'imposta comunale sulla pubblicità⁽¹⁹⁾.

⁽¹⁸⁾ La tipologia di esenzione in parola è stata istituita per mezzo dell'art. 2-*bis*, l. n. 75 del 2002, in ordine alla quale il Legislatore ha voluto circoscrivere le fattispecie impositive ai soli messaggi pubblicitari di più grandi dimensioni. Con regolamento adottato in base alle disposizioni sulla potestà regolamentare sancita dall'art. 52, d.lgs. n. 446 del 1997, i comuni possono prevedere l'esenzione dal pagamento dell'imposta per le insegne di esercizio anche di superficie complessiva superiore al limite dei cinque metri quadrati. Con specifico riguardo ai documenti di prassi, ai fini di una più analitica comprensione e determinazione delle fattispecie impositive esentate dal tributo comunale, si segnalano la Circ. 8 febbraio 2002, n. 1/DPF; Circ. 3 maggio 2002, n. 3/DPF; Ris. 29 gennaio 2002, n. 2/DPF; Ris. 6 marzo 2003, n. 2/DPF; Ris. 26 maggio 2004, n. 2/DPF; Ris. 24 aprile 2009, n. 2/DF; Decreto MEF, 26 luglio 2012, in *Gazz. uff.* n. 185 del 9 agosto 2012.

⁽¹⁹⁾ La sentenza in rassegna ha trasfuso la nozione di sede dell'impresa presente nella sentenza Cass., sez. lav., 12 marzo 2009, n. 60121 e nella sentenza Cass., sez. lav., 13 aprile 2004, n. 7037. Tali pronunce, concernenti il diritto del lavoro, fanno emergere una parziale inopportunità della decisione in commento, laddove, in tale ramo del diritto, la nozione giurisprudenziale di azienda assume un significato statico. Diversamente, nel diritto tributario, anche con riferimento ai tributi locali, pur non sussistendo una definizione autonoma di azienda, poiché non esistono confini nitidi della nozione, parrebbe possibile, in linea del tutto generale, sotto un profilo meramente dinamico, identificare la nozione di sede dell'impresa come quel luogo ove è possibile riscontrare l'attitudine dei fattori della produzione ad esprimere materia imponibile, dunque, forza economica da assoggettare ad imposizione tributaria. Per maggiori approfondimenti cfr. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, 5; F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2012, 3; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2014, 4; A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Roma, 2011, 84. Più in particolare, cfr. A. Fedele, *Riorganizzazione delle attività produttive e imposizione*

La Corte, semplicemente, ha basato il proprio convincimento riponendo particolare attenzione alla recente pronuncia della Corte di Cassazione, di cui alla sentenza n. 27503 del 2014, mediante la quale è stato ribadito che i distributori automatici non sono articolazione dell'impresa e, pertanto, ad essi non può essere estesa la nozione di esenzione dell'imposta comunale sulla pubblicità sancita dall'art. 17, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 507 del 1993.

Seguendo una ricostruzione sistematica della nozione di sede dell'impresa o di sede secondaria della stessa, occorre riporre l'attenzione ai principi sanciti dal codice civile. Paradossalmente, pur non sussistendo una nozione di sede dell'impresa, il codice civile presenta, in più articoli (a seconda della tipologia di società trattata), la definizione di sede secondaria.

Ebbene, la dottrina, in maniera univoca, ha precisato che la sede dell'impresa consiste nel luogo fisico ove l'organizzazione di persone e di mezzi si realizza⁽²⁰⁾.

Invece, per sede secondaria dell'impresa, come detto, il codice civile ha riservato una definizione puntuale per ogni singola tipologia di società⁽²¹⁾.

tributaria, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 485; R. Lupi, *La specificazione legislativa del concetto di reddito, i riferimenti civilistici e le operazioni straordinarie*, in *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa*, R. Lupi – D. Stevanato (a cura di), Milano, 2002, 64; G. Zizzo, *Le operazioni straordinarie tra realizzo e neutralità: spunti sistematici*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 515.

⁽²⁰⁾ Per consolidato orientamento dottrinale v. G. Visentini, *Argomenti di diritto commerciale*, Milano, 1997, 83; P. Spada, *La tipicità delle società*, Padova, 1974, 8; E. Rimini, *Il controllo contrattuale*, Milano, 1993; M. Rescigno, *Il nuovo diritto delle società di capitali e delle società cooperative*, Milano, 2004; G. Marasà, *Le società in generale*, in *Trattato*, G. Iudica – P. Zatti (a cura di), Milano, 2000, 191; P. Ferro Luzzi, *I contratti associativi*, Milano, 1971, 3. Gli Autori spiegano che l'attività delle società, come l'attività di ogni gruppo associativo, solleva problemi di disciplina nuovi e diversi rispetto all'attività della singola persona fisica e dell'imprenditore individuale. Trattasi di problemi di carattere squisitamente organizzativo che riguardano il procedimento di formazione delle regole interne alla società ed esterne ad essa. Per fare ciò risulta indispensabile, sotto il profilo spaziale, collocare l'attività della società all'interno di un luogo definito. L'individuazione della sede ove l'impresa estrinseca la propria attività è un'operazione che deve necessariamente precedere ad ogni altra futura attività svolta dall'impresa.

⁽²¹⁾ A titolo meramente esemplificativo, in tema di società in nome collettivo, l'art. 2197, c.c., richiede elementi puntuali affinché possa rinvenirsi la sede secondaria dell'impresa. Nello stesso senso, in materia di società per azioni, l'art. 2328, 2° comma, c.c., prevede che l'impresa può dotarsi di una sede secondaria funzionale allo svolgimento della propria attività. Per entrambe le tipologie societarie, il legislatore impone ai sensi dell'art. 2299, c.c., che la sede secondaria dell'impresa venga registrata ai fini di pubblicità notizia avanti il registro delle imprese del luogo in cui insiste l'articolazione dell'impresa. Per maggiori approfondimenti cfr. G. Cottino, *Le società. Diritto commerciale*, vol. 1, Padova, 1999, 67; F. Di Sabato, *Diritto delle società*, Milano, 2011, 141; Id., *Società in generale. Società di persone*, in *Trattato del Consiglio Nazionale del Notariato*, 2004; M. Ghidini, *Società personali*, Padova, 1972, 83.

Precisamente, la nozione di sede secondaria implica che l'attività in essa svolta deve ritenersi funzionale all'oggetto sociale che l'impresa principale si prefigge di conseguire. Più semplicemente, la sede secondaria è tale se è espressione della medesima iniziativa imprenditoriale, che ha fondato l'impresa principale; altrimenti, si tratterà di due diverse imprese⁽²²⁾. Occorrerà inoltre che la sede secondaria sia dotata di una rappresentanza stabile, cui siano devoluti i compiti di gestione ordinaria⁽²³⁾.

Una maggiore precisazione della nozione di sede dell'impresa è pervenuta per mezzo del decreto ministeriale 11 maggio 2001, n. 359, concernente la regolamentazione del diritto annuale riscosso dalle camere di commercio. Secondo tale documento, è definita unità locale dell'impresa l'impianto operativo o amministrativo gestionale, ubicato in luogo diverso da quello della sede principale, nel quale l'impresa esercita stabilmente una o più attività economiche, dotato di autonomia e di tutti gli strumenti necessari allo svolgimento di una finalità produttiva, o di una sua fase intermedia, cui sono imputabili costi e ricavi relativi alla produzione o alla distribuzione di beni oppure alla prestazione di servizi⁽²⁴⁾.

Pertanto, non costituirebbe sede dell'impresa, né tantomeno sede secondaria, un ufficio o un laboratorio, un magazzino o un deposito, neppure sono da intendersi unità locali, autonome rispetto all'impresa principale, i distributori automatici, atteso che non è rinvenibile, in capo a tali

(22) Per tutti v. A. Pavone La rosa, *Il registro delle imprese*, Milano, 1954, 237.

(23) Il legislatore, all'art. 2197, 2° comma, c.c., statuisce che la sede secondaria dell'impresa deve essere denunciata presso il registro delle imprese del luogo nel quale essa è istituita. In tale denuncia devono necessariamente essere indicate le informazioni riguardanti la sede dell'impresa principale, nonché i dati identificativi del rappresentante preposto alla gestione della sede secondaria. Per cui, è elemento essenziale e indefettibile la identificazione di un soggetto in capo al quale l'organo amministrativo dell'impresa principale attribuisce quel grado di responsabilità proprio di chi governa un complesso aziendale. In particolare, G. Ragusa Maggiore, *Il registro delle imprese*, in *Comm. Schlesinger*, Milano, 2002, 337, espone che la sede secondaria necessita di una rappresentanza stabile o di un istitore affinché sia possibile lo svolgimento di un'attività con terzi organizzativamente autonoma da quella della sede principale, ancorché nell'ambito delle direttive di quest'ultima.

(24) Il d.m. 11 maggio 2001, n. 359 assume il pregio di definire, in maniera compiuta, la nozione di unità locale ovvero di stabilire, mediante rigidi parametri, cosa deve definirsi struttura autonoma dell'impresa e cosa, invece, deve intendersi per struttura connessa all'impresa. In particolare, la struttura autonoma dell'impresa può essere elevata a soggetto giuridico in capo al quale possono essere imputate autonome situazioni giuridiche, distinte dall'impresa principale; a tal proposito si osservi il disposto di cui all'art. 2447-bis, c.c., in materia di patrimonio destinati ad uno specifico affare. Diversamente a ciò, la struttura connessa all'impresa, intesa come strumento funzionale alla realizzazione dell'unitario oggetto sociale dell'impresa principale, non assume alcun carattere autonomo e distinto dall'impresa principale; difatti, essa risulta essere la promanazione dell'espressione della medesima iniziativa imprenditoriale che ha costituito l'originaria impresa.

strutture, il carattere dell'autonomia funzionale nello svolgimento dell'attività cui esse sono preordinate rispetto all'impresa principale.

Sotto questo profilo, è di tutta evidenza la correttezza della decisione.

Ciò posto, si comprende la *ratio* cui è pervenuta la Corte di Cassazione, secondo la quale un apparecchio elettronico di distribuzione di bevande e di alimenti, la cui funzionalità non è subordinata a nessun intervento del personale dipendente dell'azienda, né tantomeno dalla continua attenzione da parte della dirigenza aziendale cui l'apparecchio appartiene, non possa essere considerato articolazione funzionale dell'impresa, indistinto dal complesso aziendale cui fa parte⁽²⁵⁾.

In definitiva, riconoscere l'esenzione del tributo comunale ai messaggi situati sui distributori automatici significherebbe equiparare detti messaggi alle insegne identificative della sede dell'impresa: il che non è possibile.

Le macchinette distributrici, comunque funzionali al raggiungimento dello scopo dell'impresa, non sono la sede ove si svolge l'attività della stessa né tantomeno può essere loro riscontrata la funzione di sede secondaria.

La *ratio* dell'esenzione sancita dall'art. 17, comma 1-*bis*, cit., è quella di non assoggettare ad imposizione le insegne di esercizio, di misura inferiore a cinque metri quadrati, relative ad attività commerciali o di produzione, che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività dell'impresa, a nulla rilevando i singoli strumenti funzionali all'esercizio dell'attività dell'impresa⁽²⁶⁾, quali sono, appunto, i distributori automatici.

5. – Conclusioni

Muovendo dalla distinzione intercorrente tra i mezzi di identificazione del prodotto o dell'azienda e i messaggi pubblicitari, è chiaro dunque che solo questi ultimi presentano un *quid pluris*, costituito dallo scopo di conseguire l'effetto pubblicitario, tale da giustificare l'imposta. La pubblicità, oltre a rispondere alla funzione informativa, rendendo edotto il con-

⁽²⁵⁾ Sul carattere della indistinzione dei beni, che compongono l'azienda, rispetto all'azienda cui insistono è il tema della nozione di *universitas facti*, cfr. P. Abbadessa, *Le disposizioni generali sulle società*, in *Trattato*, M. Rescigno (a cura di), 1985, 6. In giurisprudenza rilava osservare sul punto Cass., sez. I civ., 26 settembre 2007, n. 20191; Cass., sez. I civ., 15 gennaio 2003, n. 502.

⁽²⁶⁾ In questo senso cfr. A. Uricchio, *Sono soggette ad imposta di pubblicità anche le preinsegne e i segnali di industria pur avendo la funzione di localizzare un'attività economica*, cit. L'Autore afferma che, sul piano applicativo, devono ritenersi non tassabili quei segni distintivi strettamente incorporati nel prodotto o, più in generale, qualunque strumento di comunicazione, anche autonomo rispetto al prodotto, non diretto a produrre effetti promozionali.

sumatore dell'esistenza di un prodotto o di un servizio, assolve quella funzione persuasiva finalizzata ad accrescere la propensione al consumo del prodotto o del servizio oggetto di pubblicità.

La sentenza in rassegna, pur avendo avuto il pregio di ribadire che il presupposto impositivo si realizza solo e soltanto quando il messaggio pubblicitario è rivolto ad una platea indistinta di potenziali clienti, non ha spiegato con precisione perché la stazione ferroviaria non dovrebbe essere un impedimento alla diffusione del messaggio, tale da non creare alcuna discriminazione tra i destinatari, visto che il messaggio potrebbe essere rivolto al solo pubblico in possesso del biglietto di viaggio.

Ancora, la pronuncia in esame esprime tutta la sua debolezza per l'assenza di una compiuta motivazione circa la nozione di sede dell'impresa, le cui insegne, per volontà del legislatore, sono esentate dal tributo comunale sulla pubblicità.

Concludendo, appare opportuno che, nell'ottica della revisione dell'ordinamento fiscale municipale⁽²⁷⁾, di imminente realizzazione, si tenga conto delle imprecisioni presenti negli attuali testi di legge⁽²⁸⁾, auspicando un maggiore chiarimento del sistema esentativo dei tributi comunali.

dott. ALESSANDRO M. A. TROPEA
Dottorando di ricerca in Diritto tributario
Università degli Studi di Milano Bicocca

(27) In attuazione della legge n. 42 del 2009, l'imposta municipale secondaria, volta a sostituire la TOSAP, COSAP, Imposta di pubblicità e CIMP, doveva entrare in vigore il 1° gennaio 2014, ma con legge n. 147 del 2013, ne è stato disposto il rinvio al 1° gennaio 2015. Con Circolare 12 gennaio 2015, n. 1/DF, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, stante il mancato rinvio legislativo, ha ritenuto che l'imposta municipale secondaria non possa essere introdotta dai comuni in assenza dell'emanazione del regolamento governativo previsto dall'art. 11, 2° comma, d.lgs. n. 23 del 2011. Pertanto, ad avviso del Ministero, continueranno ad applicarsi le suddette imposte comunali fino all'intervento regolamentare del Governo che fissi i parametri essenziali.

(28) Cfr. F. Gallo, *Capisaldi del federalismo fiscale, retro*, 2009, I, 220; F. Tesauro, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, 9, 20; L. Tosi, *La fiscalità locale nel disegno di legge sul federalismo*, in *Riv. dir. ec.*, 2008, II, 51; Id., *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge federalista dell'ordinamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 947; P. Mirto, *Tributi e fiscalità*, in *Modulo enti locali*, Borghi – Criso – Farneti (a cura di), Milano, 2015, 3.