

Ministero dell'Economia e delle Finanze

Nota 19 marzo 2007, prot. 11159/2006/DPF/UFF

OGGETTO: Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni. Problemi applicativi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507. Quesito.

In relazione alla nota in riferimento, riguardante alcune problematiche relative all'applicazione dell'imposta comunale sulla pubblicità, si individuano le linee di principio che devono essere seguite per la legittima applicazione del tributo.

L'esposizione sulla facciata di un esercizio commerciale di una pluralità di insegne di esercizio beneficia dell'esenzione dal pagamento del tributo, a norma dell'art. 17, comma 1-*bis*, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, qualora la superficie complessiva delle insegne non superi i cinque metri quadrati; in caso contrario, l'imposta andrà corrisposta in relazione all'intera superficie.

Va, poi, rammentato che l'insegna di esercizio, secondo la definizione formulata dallo stesso legislatore con il comma 6, dell'art. 2-*bis* della legge 24 aprile 2002, n. 75, di conversione del d.l. 22 febbraio 2002, n. 13, è il mezzo individuato dall'art. 47, del D.P.R. 16 dicembre 1992, n. 495, vale a dire *“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. Può essere luminosa sia per luce propria che per luce indiretta”*

In definitiva l'insegna, oltre all'indicazione del nome del soggetto o della denominazione dell'impresa che svolge l'attività, può evidenziare anche la tipologia e la descrizione dell'attività esercitata, nonché i marchi dei prodotti commercializzati o dei servizi offerti.

Nel caso in cui, però, in aggiunta ai suddetti mezzi pubblicitari, che posseggono le caratteristiche proprie delle insegne di esercizio, vengano esposti uno o più distinti mezzi pubblicitari raffiguranti unicamente il marchio del prodotto commercializzato, con l'esclusivo intento, quindi, di pubblicizzare i prodotti o i servizi offerti, tale mezzo non potrà godere dell'esenzione in discorso, in quanto non potrà essere considerato come insegna di esercizio, come chiarito anche nella circolare n. 3/DPF del 3 maggio 2002.

Nell'ipotesi delineata, quindi, risultano esenti dal pagamento del tributo le insegne di esercizio la cui superficie complessiva non supera il limite dimensionale di cinque metri quadrati, mentre vanno assoggettati a tassazione i distinti mezzi pubblicitari che espongono esclusivamente il marchio.

Una diversa fattispecie si verifica per l'esposizione nelle vetrine o sulle pareti di ingresso dell'esercizio commerciale di mezzi pubblicitari, diversi dalle insegne di esercizio. Va precisato, al riguardo, che ai sensi dell'art. 17, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 507 del 1993, tali messaggi pubblicitari sono esenti dall'imposta se attinenti all'attività esercitata e se la loro superficie non supera, nel loro insieme, il mezzo metro quadrato in relazione a ciascuna vetrina o ingresso singolarmente considerato.

Per quanto concerne, poi, gli avvisi al pubblico esposti nelle vetrine o sulle porte di ingresso dei locali, o nelle immediate vicinanze, si precisa che tali avvisi, ai sensi del comma 1, lettera b), del medesimo art. 17, godono dell'esenzione dal pagamento del tributo a condizione che la loro superficie complessiva non sia superiore a mezzo metro quadrato e sempre che siano relativi all'attività svolta.

Da quanto esposto risulta agevolmente che, ai fini del calcolo della superficie imponibile rilevante per le esenzioni in commento, la fattispecie dei mezzi pubblicitari esposti sulle vetrine e sulle pareti di ingresso dei locali di cui alla lettera a) della norma citata, va considerata distintamente da quella degli avvisi al pubblico di cui alla successiva lettera b), così come da quella relativa alle insegne di esercizio.

In pratica, ciascuna delle tre fattispecie innanzi delineate, per poter beneficiare delle esenzioni previste dall'art. 17, deve rispettare separatamente i requisiti contenuti nel comma 1, lettera a), ovvero lettera b), oppure nel comma 1-bis, dello stesso art. 17.

Riguardo, poi, all'individuazione della superficie imponibile dei mezzi pubblicitari, gioverà preliminarmente ricordare che l'art. 7, del D.Lgs. n. 507 del 1993, al comma 1 dispone 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”.

Nel caso in cui il mezzo pubblicitario fosse applicato su un pannello o su una struttura che abbia funzione di mero supporto strumentale ovvero direttamente sulla muratura, occorrerà considerarne gli eventuali effetti pubblicitari, al fine di comprenderli nella base imponibile su cui calcolare il tributo. Qualora, però, la muratura o il pannello su cui i messaggi sono applicati non hanno alcun fine pubblicitario, ma fungono da mero supporto strumentale, non possono essere calcolati come superficie imponibile, da determinarsi ai sensi del citato art. 7, come anche chiarito dalla risoluzione del 18 dicembre 1997, n. 231/E, nonché dalla risoluzione n. 2/DPF del 6 marzo 2003.

Anche la Corte di Cassazione, sezione tributaria, nella sentenza del 15 maggio 2002, n. 7031, ha statuito che la superficie imponibile da prendere a base per il calcolo dell'imposta deve essere quella relativa all'intera installazione pubblicitaria, comprensiva, quindi, anche della parte non coperta dal marchio o dalle scritte, solo nel caso in cui quest'ultima abbia, per dimensioni, forma, colore, ovvero per 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.

Fermo restando che ciascuna fattispecie deve essere valutata singolarmente, da quanto esposto si può comunque dedurre che, poiché l'art. 7, comma 1, del citato D.Lgs. n. 507 del 1993, prende in considerazione come superficie imponibile la minima figura piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario, appare contrario allo spirito della norma definire come superficie imponibile quella di strutture che hanno la funzione di mero supporto strumentale, e che essendo prive di qualsiasi finalità pubblicitaria si pongono al di fuori del campo di applicazione del tributo.

Va ricordato, infine, che qualora la superficie imponibile determinata con i criteri appena esposti risultasse non superiore a cinque metri quadrati, godrebbe dell'esenzione dal pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 17, comma 1-*bis* del D.Lgs. n. 507 del 1993.

Ulteriori chiarimenti, poi, vengono forniti in merito al rispetto dei termini decadenziali entro cui è necessario procedere alla notifica degli avvisi di accertamento a seguito della mancata presentazione della dichiarazione di inizio pubblicità di cui all'art. 8, del D.Lgs. n. 507 del 1993.

Occorre fare riferimento, in proposito, al combinato disposto dei commi 161 e 172, dell'art. 1, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, che stabiliscono un termine decadenziale di cinque anni per la notifica dell'avviso di accertamento decorrente dalla data in cui la dichiarazione di inizio della pubblicità è stata o avrebbe dovuto essere presentata. Per stabilire il momento in cui il predetto termine quinquennale inizia a decorrere è necessario, quindi, individuare la data in cui il contribuente avrebbe dovuto assolvere l'obbligo di presentare la dichiarazione che, ai sensi dell'art. 8, comma 1, è indubbiamente riferita al momento appena antecedente a quello di inizio della pubblicità.

Bisogna, inoltre, precisare che le innovazioni riguardanti il termine decadenziale appena citato, a norma del comma 171, dell'art. 1, della legge n. 296 del 2006, va applicato anche ai rapporti di imposta pendenti al momento di entrata in vigore della norma in discorso, vale a dire il 1° gennaio 2007, e cioè i rapporti per i quali non è ancora spirato il termine decadenziale entro il quale il comune deve notificare l'accertamento.

Non deve trarre in inganno, invece, il disposto del comma 4, del citato art. 8 del D.Lgs. n. 507 del 1993, che, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, dispone la presunzione dell'effettuazione della pubblicità a decorrere dal 1° gennaio dell'anno in cui è stata accertata. Tale presunzione, infatti, è valida esclusivamente ai fini del calcolo del tributo dovuto e non versato; in caso contrario, infatti, l'obbligo di presentazione della dichiarazione verrebbe ad essere immotivatamente collocato in un momento antecedente a quello dell'effettivo inizio della pubblicità, come peraltro precisato dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 14483 del 10 giugno 2003, depositata il 29 settembre 2003.

Né è legittimo, nel caso di specie, richiamare il disposto del comma 5, dell'art. 9, del D.Lgs. n. 507 del 1993, tanto più a seguito delle modifiche introdotte dal comma 172, dell'art. 1, della legge n. 296 del 2006, che ha abrogato la parte della citata norma relativa al termine per la formazione del ruolo, che in ogni caso deve avvenire in un momento successivo alla notifica dell'avviso di accertamento.

Si forniscono, infine, gli opportuni chiarimenti riguardo al caso in cui il contribuente ha assolto l'onere di presentazione della dichiarazione di inizio pubblicità per un'insegna di esercizio che, nel corso del tempo, non ha subito alcuna modificazione e che è stata ritenuta esente dal pagamento del tributo dalla stessa amministrazione locale, mentre a seguito di più accurati controlli tale mezzo pubblicitario è risultato assoggettabile al tributo. In tale ipotesi sarà possibile richiedere

il pagamento dell'imposta sempre nel rispetto del termine di cui al comma 161, dell'art. 1, della legge n. 296 del 2006, vale a dire non oltre i cinque anni precedenti alla data in cui il soggetto passivo del tributo avrebbe dovuto effettuare il versamento. Si deve tuttavia concludere che, poiché il mancato assolvimento del debito tributario è dipeso da un errore dell'amministrazione, non si rendono applicabili le sanzioni e gli interessi per il ritardato versamento, come dispone l'art. 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.