

## Brevi riflessioni sull'imposta di pubblicità

di *Adriana Salvati*

Ricercatore di Diritto tributario

Dipartimento di Giurisprudenza

Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli"

### ABSTRACT

*The work examines the most remarkable aspects of the tax of publicity, with particular respect to the field of application of the tax, according to case law and administrative guidelines.*

### SINTESI

*Il lavoro esamina gli aspetti più rilevanti dell'imposta di pubblicità, con particolare riguardo all'ambito applicativo dell'imposta, alla luce degli orientamenti giurisprudenziali e amministrativi.*

SOMMARIO: 1. Territorialità dell'imposta e connessioni con il presupposto – 2. Individuazione della base imponibile e dell'ambito applicativo dell'imposta – 3. Ricostruzione unitaria della *ratio* delle riduzioni e delle esenzioni: nesso con il presupposto e la natura dell'imposta – 4. Conclusioni

### 1. Territorialità dell'imposta e connessioni con il presupposto

Come noto, l'imposta comunale di pubblicità, disciplinata agli articoli da 1 a 37 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n.507, è un **tributo locale**, tradizionalmente connotato dalla territorialità, ovvero dalla necessaria localizzazione sul territorio comunale del mezzo pubblicitario<sup>1</sup>. Tanto esclude dal relativo ambito applicativo la pubblicità effettuata mediante forme di comunicazione di massa su tutto il territorio nazionale, perché priva del criterio di collegamento territoriale con il comune, e forme di pubblicità *ad personam* per mancanza di diffusione esterna del messaggio sul medesimo territorio.

Il collegamento con il territorio comporta anche che, per essere soggetto all'imposta, il messaggio pubblicitario deve essere apposto in "luoghi pubblici" o "aperti al pubblico" come conseguenza della indubbia visibilità del mezzo-messaggio da parte di un numero indeterminato e indiscriminato di destinatari, i quali diventano tali solo perché vengono a trovarsi in un luogo afferente il Comune

<sup>1</sup> Si veda PORCARO, *L'imposta comunale sulle pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni*, in Trattato di diritto tributario, Amatucci (a cura di), Padova, 1994, 458.

nel cui ambito è collocabile l'estrinsecazione della comunicazione pubblicitaria<sup>2</sup>. In quest'ottica può dirsi "luogo pubblico", quello in cui può accedere chiunque senza alcuna particolare formalità, essendo quello il suo scopo e utilizzo normale e prevalente, e "luogo aperto al pubblico" quello spazio in cui "chiunque" può accedere con l'osservanza di alcune regole stabilite dal legittimo proprietario, che può essere un soggetto diverso da un ente pubblico<sup>3</sup>.

Se ne deduce che, per aversi realizzazione del presupposto dell'imposta, non deve necessariamente sussistere un rapporto di causalità diretta tra l'ubicazione del mezzo pubblicitario e i destinatari del messaggio, essendo sufficiente, invece, la intrinseca potenzialità del messaggio pubblicitario ad essere diffuso nei confronti di più destinatari in maniera autonoma<sup>4</sup>.

Tanto premesso, il presupposto di imposta va analizzato non solo in base alla natura locale del tributo, che induce a valorizzare i luoghi e i destinatari potenziali del messaggio pubblicitario, ma alla **stessa natura di imposta** di tale forma di prelievo che non può essere collegato al mero sfruttamento di spazi pubblici per fini privati, ma si fonda sul fatto che chi effettua la pubblicità manifesti una **specifico forza economica**<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Ex art. 5 del D.Lgs. n.507/1993, il presupposto dell'imposta è rappresentato dalla "diffusione di 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" (comma 1) "allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato" (comma 2).

<sup>3</sup> Cfr., Cass. civ., sez. V, 17 marzo 2017, ordinanza n.6915; con riguardo allo spazio interno della stazione ferroviaria il cui accesso sia consentito ai soggetti muniti di biglietto di viaggio, Cass. civ., sez. V, 30 dicembre 2014, Sentenza n.27497; con riguardo alla targa indicativa di uno studio di un avvocato esposta in un cortile che, pur privato, era aperto al pubblico, si veda Cass. civ., sez. V., 8 settembre 2008, sentenza n.22572.

<sup>4</sup> Cfr. Cass. civ., sez. V., 15 febbraio 2012, sentenza n.2167, secondo cui è integrato il presupposto d'imposta sulla pubblicità in tutti casi 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. Nello stesso senso, cfr. Cass. civ., sez. V., 16 ottobre 2014, n.21966. Sul tema si rinvia a TROPEA, *È dovuta l'imposta comunale sulla pubblicità per i messaggi posizionati sui distributori automatici*, in Dir. e Prat. Trib., 2016, 5, 2154.

<sup>5</sup> Così FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2014, p. 1118. Diversamente nell'art. 6 del precedente DPR 26 ottobre 1972, n.639 sulla pubblicità, 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, per cui il fatto rilevatore del tributo era quel particolare comportamento idoneo a conferire all'azione dell'imprenditore l'autonomo carattere di promozione pubblicitaria dei beni venduti o dei servizi erogati.

L'imposta grava, infatti, sulla divulgazione di messaggi pubblicitari ed è dovuta da una platea potenzialmente aperta di soggetti passivi che, esercitando un'attività economica, promuovono la domanda di beni e servizi o migliorano la loro immagine tramite un'ampia gamma di comunicazioni visive o acustiche diversa da quella assoggettate al diritto sulle pubbliche affissioni<sup>6</sup>.

**Soggetti passivi** dell'imposta sono dunque coloro che dispongono a qualsiasi titolo del mezzo di diffusione del messaggio pubblicitario ed è obbligato in solido chi produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto di pubblicità<sup>7</sup>.

L'art. 5 individua, infatti, il presupposto nell'astratta possibilità, propria del messaggio, di pubblicizzare, verso i terzi, i beni oggetto del messaggio stesso, sicché rientrano nella fattispecie impositiva solo quei messaggi il cui scopo è di **incrementare l'appetibilità** del bene o del servizio reso, escludendosi i messaggi resi da soggetti che non svolgono attività economica o rivolti ad una platea di destinatari limitata<sup>8</sup>.

La **nozione di pubblicità** assunta dal legislatore è chiaramente elastica, ricomprendendo ogni forma di presentazione di idee, beni e servizi, attuata mediante supporti specifici, al fine di orientare l'interesse del pubblico verso un prodotto, una persona o un'organizzazione<sup>9</sup>. Rileva, dunque, la ragione e la **finalità**

---

<sup>6</sup> Quest'ultimo è un diritto dovuto per l'utilizzo del relativo servizio comunale ed è collegato all'uso di spazi riservati alle affissioni, all'eventuale carattere pubblicitario e alla fruizione di un pubblico servizio, essendo connesso alla diffusione di comunicazioni aventi finalità istituzionali, sociali o prive di rilevanza economica per mezzo di manifesti affissi dal Comune negli appositi impianti. È intervenuta di recente sul rapporto tra le due imposte, la Cassazione che ne ha affermato, con sentenza del 27 luglio 2012 n.13476, la cumulabilità sulla base dell'art. 9, comma 7, del D.Lgs. n.507/1993, così come modificato dall'art. 145, comma 55, della L. 23 dicembre 2000, n.388, in vigore dal 1° gennaio 2001: tale norma, infatti, afferma testualmente: *"Qualora la pubblicità sia effettuata su impianti installati su beni appartenenti o dati in godimento al comune, l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità non esclude quella della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, nonché il pagamento di canoni di locazione o di concessione commisurati, questi ultimi, alla effettiva occupazione del suolo pubblico del mezzo pubblicitario"*.

<sup>7</sup> La Cassazione ha sottolineato l'irrilevanza del titolo con sentenza n.5039 del 13 marzo 2015, ove ha affermato che non fa differenze in ordine al titolo da cui dipende tale disponibilità che, quindi, può derivare sia dall'esercizio del diritto di proprietà od altro diritto reale, sia dall'esecuzione di un contratto obbligatorio stipulato con chi disponga giuridicamente dell'impianto pubblicitario, ferma restando la responsabilità solidale.

<sup>8</sup> Cfr. Circolare 3 maggio 2002, n.3, in cui 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.

<sup>9</sup> Secondo la Cassazione anche i segnali di industria – contemplati dal codice della strada per

dell'adozione della pubblicità da parte dell'esercente l'attività d'impresa<sup>10</sup>. La pubblicità, infatti, oltre a rispondere alla funzione informativa, rendendo edotto il consumatore 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<sup>11</sup>.

## 2. Individuazione della base imponibile e dell'ambito applicativo dell'imposta

Il tributo è applicato in base alla dichiarazione del soggetto passivo, da presentare prima dell'inizio della pubblicità stessa in qualsiasi forma, distinguendosi in base alla sua durata permanente o temporanea (artt. 8 e 9). Naturalmente il comune può rettificare la dichiarazione del contribuente o può procedere ad accertamento d'ufficio secondo la disciplina generale, come modificata dall'art. 1, comma 172, lett. b), L. 27 dicembre 2006, n.296.

La commisurazione dell'imposta non è connessa all'efficacia del messaggio pubblicitario, che costituirebbe un parametro di dubbia verificabilità, ma alle dimensioni del mezzo, nonché al tipo di mezzo impiegato e alla durata dell'esposizione, alla classe del comune e all'importanza della località, essendo l'imposta parametrata in base alla idoneità a raggiungere una più o meno ampia platea di destinatari.

L'art. 7 stabilisce, al comma 1, che il calcolo dell'imposta "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"; mentre, al comma 2, chiarisce che "le superfici inferiori ad un metro quadrato si arrotondano per eccesso al metro quadrato e le frazioni di esso, oltre il primo, a

---

assolvere l'esclusiva funzione di fornire agli utenti della strada informazioni necessarie o utili per la guida e per la individuazione di località, itinerari, servizi e impianti – non escludono la idoneità pubblicitaria degli stessi cartelli, perché sono segni distintivi del luogo ove dette attività vengono svolte e si rivolgono ad una massa indeterminata di possibili acquirenti e utenti svolgendo pertanto, per la loro natura, una funzione pubblicitaria, la quale non deve necessariamente accompagnarsi a una vera e propria operazione propagandistico-reclamistica (Cass. civ., sez. V, 3 dicembre 2004, sentenza n.17852 e 4 novembre 2009, n.23383).

<sup>10</sup> Cfr. GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in Dig. disc. priv., Torino, 1999, 184; URICCHIO, *Pubblicità e pubbliche affissioni (imposte sulle)*, in Dig. disc. priv., Torino, 1995, 507.

<sup>11</sup> Così TROPEA, *È dovuta l'imposta comunale sulla pubblicità*, cit., 2158.

mezzo metro quadrato; non si fa luogo ad applicazione di imposta per superfici inferiori a 300 centimetri quadrati”<sup>12</sup>.

Per quel che concerne gli importi, sono stabiliti dall'art. 12 che, al comma 1, li individua per ogni metro quadrato di superficie e per l'anno solare, quando si tratti di pubblicità effettuata mediante insegne, cartelli, locandine, targhe, standardi o qualsiasi altro mezzo non previsto dagli altri articoli. Lo stesso art. 12, però, al comma 2, aggiunge che “Per le fattispecie pubblicitarie di cui al comma 1 che abbiano durata non superiore a tre mesi si applica per ogni mese o frazione una tariffa pari ad un decimo di quella ivi prevista” e infine, al comma 3, stabilisce che, per la pubblicità effettuata mediante affissioni dirette, anche per conto altrui, di manifesti e simili su apposite strutture adibite alla esposizione di tali mezzi si applica l'imposta in base alla superficie complessiva degli impianti nella misura e con le modalità previste dai commi 1 e 2<sup>13</sup>.

L'imposta si applica anche alla pubblicità effettuata per conto altrui con insegne, pannelli o altre analoghe strutture caratterizzate dall'impiego di diodi luminosi, lampadine e simili e alla pubblicità visiva effettuata con i veicoli, all'interno e all'esterno degli stessi, per conto proprio o altrui: in questo caso, in ragione della possibilità di raggiungere un'ampia gamma di destinatari tramite il veicolo in movimento, il comma 3 dell'art. 13 chiarisce il soggetto attivo dell'imposta e lo individua in modo puntuale nel comune dove ha sede l'impresa stessa o qualsiasi altra sua dipendenza, ovvero nel comune dove sono domiciliati i suoi agenti o mandatari che hanno in dotazione i suddetti veicoli. Sempre allo stesso comma è prevista anche la tariffa annuale applicabile agli autoveicoli, distinti per portata massima. Fanno eccezione i casi individuati dai commi 4 e 4-bis. Il primo esenta,

---

<sup>12</sup> La cornice, se rappresenta un elemento distinto dal piano di appoggio, non può determinare un incremento della superficie espositiva e, dunque, non è assoggettabile all'imposta sulla pubblicità. Le cornici di regola sono destinate a garantire la coesione del pannello espositivo con l'intelaiatura portante del manifesto sicché, per la loro stessa conformazione, non sono utilizzabili per sviluppare la superficie utile all'apposizione di materiale pubblicitario da assoggettare all'imposta.

<sup>13</sup> L'Amministrazione finanziaria, con risoluzione n.152/E del 3 luglio 1997, poi ribadita dalla circolare n. 1/FL del 5 febbraio 2001, ha dichiarato che, ai sensi dell'art. 12, comma 3, del D.Lgs. n.507/1993 l'imposta sulla pubblicità effettuata mediante affissioni dirette “deve essere applicata in base alla superficie complessiva degli impianti adibiti all'esposizione dei manifesti” e che il pagamento del tributo deve avvenire per anno solare sulla base della tariffa ivi riportata.

per i veicoli di cui al comma 3, l'indicazione del marchio, della ragione sociale e dell'indirizzo dell'impresa, purché sia apposta non più di due volte (ovviamente per singolo automezzo) e ciascuna iscrizione non sia di superficie superiore a mezzo metro quadrato; il secondo esenta, in modo complementare al primo<sup>14</sup>, l'indicazione, sui veicoli utilizzati per il trasporto, della ditta e dell'indirizzo dell'impresa che effettua l'attività di trasporto, anche per conto terzi, limitatamente alla sola superficie utile occupata da tali indicazioni (comma 4-bis).

L'elasticità della nozione di pubblicità accolta dal legislatore, interpretata alla luce del presupposto di imposta connesso al potenziale incremento dell'attività economica derivante dalla pubblicità, consente di includere molteplici messaggi nell'ambito applicativo del tributo<sup>15</sup>.

In quest'ottica anche i segnali di industria, contemplati dal codice della strada per assolvere l'esclusiva funzione di fornire informazioni necessarie o utili per la guida e per la individuazione di località, itinerari, servizi e impianti, non escludono la idoneità pubblicitaria degli stessi cartelli, perché sono segni distintivi del luogo ove dette attività vengono svolte e si rivolgono ad una massa indeterminata di possibili acquirenti e utenti svolgendo pertanto, per la loro natura, una funzione pubblicitaria, la quale non deve necessariamente accompagnarsi a una vera e propria operazione propagandistico-reclamistica. Analoga ratio sostiene l'interpretazione di legittimità sulla inclusione nel novero dei messaggi tassati anche di quelli posizionati sui distributori automatici in luoghi pubblici o aperti al

---

<sup>14</sup> Nel senso di una lettura coordinata dei due commi, si veda la circolare n.2/DPF del 18 aprile 2002, secondo cui la specifica funzione agevolativa di questa norma aggiuntiva è proprio confermata "dal fatto che non contempla un tetto massimo di superficie utilizzabile per le menzionate indicazioni". La circolare indica in modo esplicito le fattispecie di esenzione rientranti nel comma 4-bis, ovvero l'indicazione della propria ditta e del proprio indirizzo, relativamente alle imprese di autotrasporto che effettuano trasporti per conto terzi utilizzando veicoli di loro proprietà; esente risulta anche l'indicazione della propria ditta e del proprio indirizzo relativamente alle imprese che effettuano trasporti per conto proprio utilizzando veicoli di loro proprietà, trattandosi in questo caso di imprese di produzione di beni e servizi, che tuttavia effettuano, come attività meramente strumentale, il trasporto dei beni e dei servizi prodotti. Sulle diverse interpretazioni relative alla fattispecie in esame, cfr. FIACCADORI, *La difesa del contribuente e la giurisprudenza in tema di imposta comunale di pubblicità effettuata tramite autoveicoli*, in "Il fisco", 2006, 2270.

<sup>15</sup> L'art. 15 ricomprende nell'ambito applicativo della norma anche la pubblicità effettuata con striscioni o altri mezzi simili, che attraversano strade o piazze e la pubblicità effettuata da aeromobili mediante scritte, striscioni, disegni fumogeni, lancio di oggetti o manifestini, ivi compresa quella eseguita su specchi d'acqua e fasce marittime limitrofi al territorio comunale.

pubblico.

Secondo la Suprema Corte, detti segnali rispondono perfettamente alla ratio dell'imposta, facilitando l'incontro tra i potenziali clienti e l'impresa distributrice e, quindi, promuovendo la domanda di beni e servizi erogati, e questo perché 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 e tanto vale anche per i distributori automatici posti all'interno delle stazioni ferroviarie, che non costituiscono un luogo ad accesso limitato<sup>16</sup>.

Ne consegue che vanno assoggettate ad imposta tutte le forme di pubblicità idonee al raggiungimento dello scopo, indipendentemente dal tipo di supporto utilizzato<sup>17</sup>.

### **3. Ricostruzione unitaria della ratio delle riduzioni e delle esenzioni: nesso con il presupposto e la natura dell'imposta**

La *ratio* del tributo e la delimitazione dell'ambito applicativo emergono con maggiore chiarezza dall'analisi delle fattispecie di esenzione da imposta.

In primo luogo, l'art. 16 prevede che la tariffa dell'imposta è ridotta alla metà in ragione della natura del soggetto passivo che effettua la pubblicità (comitati, associazioni, fondazioni ed ogni altro ente che non abbia scopo di lucro) o, indipendentemente dal soggetto che la effettua, ma in ragione della finalità della stessa, quando connessa a manifestazioni politiche, sindacali e di categoria, culturali, sportive, filantropiche e religiose, da chiunque realizzate, con il patrocinio o la partecipazione degli enti pubblici territoriali o ancora se relativa a festeggiamenti patriottici, religiosi, a spettacoli viaggianti e di beneficenza.

---

<sup>16</sup> Cass. civ., sez. V., 24 giugno 2015, sentenza n. 13023, in Dir. Prat. Trib., 2016, 2154 ss., con nota di TROPEA.

<sup>17</sup> Secondo Cass. civ., sez. V., 31 marzo 2017, ordinanza n.8427, anche le fasce o cassonetti di copertura e completamento degli impianti di distribuzione possono costituire la base per il computo dell'imposta "se le superfici ulteriori, rispetto alla parte coperta dal marchio..., abbiano, per dimensioni, forme, colori o altre caratteristiche, una rilevante consistenza pubblicitaria oppure se, per mancanza di separazione grafica, abbiano la valenza di componente aggiuntiva di un messaggio pubblicitario unitario". Sicché va incluso anche il messaggio pubblicitario riportato sul "fascione" della pensilina dell'impianto di distribuzione dei carburanti, rappresentato essenzialmente dal marchio "TOTAL", identificativo della società intimata e distinto da questo.

La previsione di queste forme di riduzione confermano la necessità che il soggetto passivo sia tassato nell'esercizio di un'attività economica e al fine di ampliare e/o sviluppare la propria attività, raggiungendo con un messaggio pubblicitario un pubblico più o meno vasto.

La riduzione dovuta alla tipologia di soggetto passivo è chiaramente connessa all'esercizio di un'attività che non ha scopo di lucro e, solo di conseguenza, alla mancanza di finalità tipicamente imprenditoriale; la riduzione dovuta alla specifica finalità del messaggio pubblicitario, politica, religiosa o sociale, è invece più strettamente collegata alla mancanza dell'elemento del fine di incremento del giro di affari tipica del messaggio pubblicitario tassato.

L'art. 17 individua i casi di esenzione da imposta che, in via di prima approssimazione, attengono alla pubblicità realizzata all'interno dei locali adibiti alla vendita di beni o alla prestazione di servizi o nelle vetrine e sulle porte di ingresso dei locali medesimi, con alcuni limiti dimensionali, o comunque effettuata all'interno, sulle facciate esterne o sulle recinzioni dei locali di pubblico spettacolo, qualora si riferisca alle rappresentazioni in programmazione, o se relativa ai giornali ed alle pubblicazioni periodiche<sup>18</sup>.

A tali ipotesi il legislatore aggiunge quelle relative alla pubblicità esposta all'interno delle stazioni dei servizi di trasporto pubblico, nonché le tabelle esposte all'esterno delle stazioni stesse o lungo l'itinerario di viaggio, per la parte in cui contengano informazioni relative alle modalità di effettuazione del servizio; la pubblicità esposta all'interno delle vetture ferroviarie, degli aerei e delle navi; la pubblicità comunque effettuata in via esclusiva dallo Stato e dagli enti pubblici territoriali; le insegne, le targhe e simili apposte per l'individuazione delle sedi di comitati, associazioni, fondazioni ed ogni altro ente che non persegua scopo di lucro; le insegne, le targhe e simili la cui esposizione sia obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento sempre che le dimensioni del mezzo usato,

---

<sup>18</sup> Con riguardo alle vetrofanie, che contengono scritte concernenti informazioni rivolte al pubblico relative ai sistemi di sicurezza operanti all'interno ed all'esterno delle filiali delle banche, la risoluzione n. 2/09 ha precisato che tali iscrizioni non posseggono alcun intento pubblicitario e conseguentemente si collocano al di fuori del campo di applicazione del tributo. Sicché dovrebbe valere la stessa regola per le segnalazioni poste in essere per la sicurezza, senz'altro esenti.



qualora non espressamente stabilite, non superino il mezzo metro quadrato di superficie; la pubblicità effettuata mediante proiezioni all'interno delle sale cinematografiche in quanto e laddove percepibile esclusivamente dai possessori dei titoli d'ingresso.

In questi casi, l'esenzione può essere collegata alla tipologia del messaggio pubblicitario, avente mero carattere informativo, eventualmente necessario anche per obblighi di legge, ma comunque non di promozione del prodotto o servizio; alla limitata diffusione dello stesso, in ragione del luogo e/o delle dimensioni del supporto del messaggio; alla natura pubblica del soggetto che la effettua.

Parzialmente diversa la fattispecie di cui al comma 1-bis, ove prevede l'esenzione 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<sup>19</sup>, rinviando ad un regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, le attività per le quali l'imposta è dovuta per la sola superficie eccedente i 5 metri quadrati e ferma la possibilità per i comuni di prevedere l'esenzione dal pagamento dell'imposta per le insegne di esercizio anche di superficie complessiva superiore al limite di cui al primo periodo del presente comma<sup>20</sup>.

In sostanza, 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<sup>21</sup>. In questo caso, quindi, il legislatore sembra connettere

<sup>19</sup> L'imposta 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. 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.

<sup>20</sup> La nota n.11159 del 19 marzo 2007 del Ministero dell'economia e finanze richiama la definizione di insegna di esercizio formulata dal legislatore con il comma 6, dell'articolo 2-bis, legge 24 aprile 2002, n. 75, di conversione del DI 22 febbraio 2002, n.13: per insegna di esercizio si intende il mezzo individuato dall'articolo 47 del Dpr 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"*.

<sup>21</sup> La dottrina, in maniera univoca, ha precisato che la sede dell'impresa consiste nel luogo fisico

l'esonazione al contenuto di tipo meramente informativo del messaggio riprodotto sull'insegna di esercizio, volto ad individuare solo il luogo di esercizio dell'attività, ma nel contempo valorizza anche l'efficacia del messaggio stesso che, se riportato su un supporto di dimensioni superiori ad una determinata soglia, potrebbe mutare natura e non avere più un contenuto meramente informativo ma contenere un vero e proprio messaggio pubblicitario<sup>22</sup>. Di qui la previsione di limiti di ampiezza del supporto, eventualmente derogabili dai comuni.

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 appetibile i beni in vendita, a meno che l'insegna non contenga solo l'indicazione del solo marchio o dei prodotti in vendita<sup>23</sup>: in questo caso, infatti, la scritta in esame è di per sé idonea a indicare al pubblico, sia pure indirettamente, il luogo di svolgimento dell'attività economica<sup>24</sup>.

---

ove l'organizzazione di persone e di mezzi si realizza (cfr. RESCIGNO, *Il nuovo diritto delle società di capitali e delle società cooperative*, Milano, 2004; MARASA, *Le società in generale*, in *Trattato*, G. Ludica – P. Zatti (a cura di) Milano, 2000, 191), mentre 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: occorre inoltre che la sede secondaria sia dotata di una rappresentanza stabile, cui siano devoluti i compiti di gestione ordinaria.

<sup>22</sup> L'esposizione sulla facciata di un esercizio commerciale di una pluralità di insegne di esercizio beneficia dell'esonazione dal pagamento del tributo, qualora la superficie complessiva delle insegne non superi i cinque metri quadrati; in caso contrario, l'imposta andrà corrisposta in relazione all'intera superficie.

<sup>23</sup> Sul punto cfr., Cass. civ., sez. V, 31 marzo 2017, ordinanza n.8427, secondo cui 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, solo se 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.

<sup>24</sup> Così la circolare n.3 del Ministero dell'economia e finanze del 3 maggio 2002, secondo cui rientrano nell'agevolazione in esame esclusivamente le insegne che contengono: la generica indicazione della tipologia dell'esercizio commerciale; la precisa individuazione dell'esercizio commerciale; la generica individuazione dell'esercizio commerciale, realizzata con l'indicazione del nominativo del titolare; l'indicazione, precisa o generica, della tipologia dell'esercizio commerciale accompagnata nel contesto dello stesso mezzo pubblicitario, da simboli o marchi relativi a prodotti in vendita. Sul tema, la Cassazione, con sentenza n.8658 del 29 aprile 2015, ha stabilito che l'uso del segno distintivo dell'impresa o del prodotto (ditta, ragione sociale, marchio) non è escluso dall'ambito delle forme pubblicitarie imponibili quando, per il luogo (pubblico, aperto o esposto al pubblico) ove è situato, per le sue caratteristiche strutturali o per le modalità con cui viene utilizzato, il segno risulti obiettivamente idoneo a far conoscere ad un numero indeterminato di possibili

Ne consegue che 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, ma non possono essere definite insegne di esercizio le scritte relative al marchio del prodotto venduto nel caso in cui siano contenute in un distinto mezzo pubblicitario, che viene, cioè, esposto in aggiunta ad un'insegna di esercizio, poiché questa circostanza manifesta chiaramente l'esclusivo intento di pubblicizzare i prodotti in vendita<sup>25</sup>. Sicché, nel caso in cui, in aggiunta alle insegne di esercizio, vengano esposti uno o più distinti mezzi pubblicitari raffiguranti unicamente il marchio del prodotto commercializzato, con l'esclusivo intento 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. In tale ipotesi, le insegne di esercizio con superficie complessiva non superiore ai cinque metri quadrati rimangono esenti dall'imposta, mentre vanno assoggettati a tassazione i distinti mezzi pubblicitari che espongono esclusivamente il marchio<sup>26</sup>.

Resta ferma l'esenzione di mezzi pubblicitari diversi dalle insegne di esercizio esposti nelle vetrine o sulle pareti di ingresso dell'esercizio commerciale<sup>27</sup>: tali

---

acquirenti o utenti il nome, l'attività o il prodotto dell'impresa, e non abbia soltanto una mera finalità distintiva. Ne consegue che, se di rilevanti dimensioni e collocate in zona esposta al pubblico, sono assoggettate ad imposta anche le scritte riproducenti il marchio dell'azienda produttrice, apposte su beni strumentali aziendali (nella specie, aereogeneratori), anche se installati in zona a traffico ridotto ed a forte vocazione eolica.

<sup>25</sup> In quest'ottica la Cassazione, con sentenza 1° aprile 2004 n.6446, aveva affermato che non può essere considerato quale messaggio pubblicitario la targa, di normali dimensioni, esposta dal professionista, contenente i dati essenziali per indicare ai clienti l'ubicazione dello studio professionale, qualora risulti mancante di alcun richiamo di carattere pubblicitario. L'orientamento in parola è tuttavia stato modificato e Cass. civ., Sez. V, 22 gennaio 2007, sentenza n.1307, ha precisato che la targa professionale ha funzione prettamente pubblicitaria in quanto rende manifesto lo svolgimento di una determinata attività in quel luogo e, pertanto, va assoggettata alla specifica imposta comunale salvo rientrare nelle caratteristiche dimensionali descritte dall'art. 7, comma 2, del D.Lgs n.507/1993, secondo cui "non si fa luogo ad applicazione di imposta per superfici inferiori a trecento centimetri quadrati. E tanto perché la targa professionale non si limita a contraddistinguere la sede, ma sarebbe un collettore di clientela.

<sup>26</sup> In tal senso ancora la circolare n.3/2002 citata sub nota 24.

<sup>27</sup> La risoluzione n.2/DF del 24 aprile 2009 afferma anche che le scritte "bancomat", "cambio", "cassa continua", "pagamento utenze", etc., esposte sulle vetrine o sulle porte di accesso dei locali, non possono essere considerate mezzi pubblicitari, poiché il fine delle iscrizioni in questione, infatti, è quello di comunicare alla clientela le diverse tipologie di attività esercitata ovvero i servizi prestati

mezzi 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. Ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera a), del Dlgs n. 507 del 1993, *"sono esenti dall'imposta la pubblicità realizzata all'interno dei locali adibiti alla vendita di beni o alla prestazione di servizi quando si riferisca all'attività negli stessi esercitata, nonché i mezzi pubblicitari, ad eccezione delle insegne, esposti nelle vetrine e sulle porte di ingresso dei locali medesimi purché siano attinenti all'attività in essi esercitata e non superino, nel loro insieme, la superficie complessiva di mezzo metro quadrato per ciascuna vetrina o ingresso"*.

Siffatta regola si applica anche nelle ipotesi di avvisi al pubblico esposti nelle vetrine o sulle porte di ingresso dei locali, o nelle immediate vicinanze; tali avvisi 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, confermando la ratio dell'art. 17 come individuata<sup>28</sup>.

#### **4. Conclusioni**

Da quanto esposto si evince che la soluzione dell'ampia casistica connessa all'applicazione dell'imposta dipende dalla corretta applicazione dei principi individuati e attinenti alla territorialità dell'imposta, all'ampiezza dei destinatari del messaggio da tassare da valutare alla luce del criterio di collegamento territoriale, alla natura del messaggio da tassare interpretato in base allo scopo dello stesso.

Trattandosi di un'imposta comunale è infatti necessario che vi sia una stretta connessione tra il mezzo di trasmissione del messaggio pubblicitario e il territorio del Comune in cui il mezzo è posto o si trova anche in movimento. In mancanza di tale elemento, ogni qual volta il supporto non è allocabile rispetto ad uno specifico

---

nei locali delle filiali bancarie e, dunque, di indirizzare gli interessati verso il locale o la sezione di esso in cui è possibile usufruire del servizio prescelto.

<sup>28</sup> Infatti, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera b), del D.lgs n.507/1993, sono esenti dall'imposta "gli avvisi al pubblico esposti nelle vetrine o sulle porte di ingresso dei locali, o in mancanza nelle immediate adiacenze del punto di vendita, relativi all'attività svolta, nonché quelli riguardanti la localizzazione e l'utilizzazione dei servizi di pubblica utilità, che non superino la superficie di mezzo metro quadrato...".

Comune, neanche in via temporanea, mancherà il criterio fondamentale per l'applicazione dell'imposta.

Considerato che oggetto dell'imposta è la pubblicità è necessario che il messaggio tassato sia idoneo al raggiungimento di un'ampia platea di destinatari, poiché messaggi a numero chiuso, in luoghi non aperti al pubblico o comunque non utilizzabili da chiunque se non in base a provvedimenti discrezionali, non sono idonei ad integrare lo scopo del messaggio da tassare vale a dire l'incremento dei potenziali acquirenti di beni o servizi resi da chi pubblica il messaggio.

Ragionando sullo scopo, è chiaro anche il contenuto del messaggio che deve avere ad oggetto il prodotto che si intende valorizzare, dovendosi quindi ritenere fuori dall'ambito applicativo dell'imposta tutti i messaggi diversi dalla pubblicità (segnaletica stradale di senso di marcia per accedere e uscire dai locali commerciali; di sicurezza; di servizi non connessi all'esercizio dell'attività e non idonei a migliorarne la fruibilità e/o appetibilità; decorazioni semplici non aventi attinenza con il prodotto oggetto dell'attività economica esercitata).

Le diverse ipotesi di esenzione o riduzione, connesse alla meritevolezza dell'attività esercitata, alla non economicità della stessa, trovano giustificazione proprio nella lettura indicata che valorizza contenuto, scopo e territorialità dell'imposta.