



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Giacomo Maria Stalla

Presidente

Angelo Matteo Socci

Consigliere

Fabio Di Pisa

Consigliere

Gianmarco Calienno

Consigliere

Valeria Chirico

Consigliere Rel.

Oggetto:

*PUBBLICITA'
TRIBUTI
Ud.27/11/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 24393/2022 R.G. proposto da:

■ ■ Spa in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'avvocato ■

-ricorrente-

contro

Societa' ■ Srl in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'avvocato ■ ■ unitamente
all'avvocato ■

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano n.
798/2022 depositata il 04/03/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27/11/2025 dal
Consigliere Valeria Chirico.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 798/2022, depositata il 4/3/2022, la Commissione
Tributaria Regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto dalla ■



██████ S.p.a., in qualità di concessionaria del servizio di accertamento, liquidazione e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità per il comune di ██████ avverso la sentenza n. 41/2020 della CTP di Sondrio, che aveva accolto il ricorso proposto dalla ██████ S.r.l. per l'annullamento dell'avviso di accertamento n. ██████ relativo all'omessa dichiarazione e all'omesso pagamento dell'imposta comunale sulla pubblicità per l'anno 2019, richiesta per l'esposizione pubblicitaria del marchio "██████" su silos contenenti prodotti per l'edilizia collocati in cantieri ubicati nel territorio del suddetto Comune.

2. La CTR ribadiva - richiamando le note del MEF prot. n. ██████ del 6/3/2013 e prot. n. ██████ del 30/7/2013 - l'applicabilità ai silos in questione del D.Mef del 26/7/2012, in quanto assimilabili ad attrezzature di cantiere itineranti e dotati di tutte le caratteristiche richieste dalla Direttiva 2006/42/CE per essere classificati macchine. Pertanto, avendo la ██████ S.r.l. stipulato una convenzione con il comune di ██████ (dove aveva sede la società) per la riscossione dell'imposta sulla pubblicità relativa all'esposizione del marchio apposto sui silos, tale comune, a cui peraltro era stata regolarmente versata l'imposta per l'anno 2019, era da ritenersi l'unico titolare della potestà impositiva.

3. Avverso la sentenza della CTR della Lombardia la ██████ S.p.a. proponeva ricorso per cassazione, depositando, inoltre, memoria illustrativa.

4. La ██████ S.r.l. si difendeva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va preliminarmente rigettata l'eccezione di "*nullità o comunque improcedibilità del ricorso*", sollevata dalla controricorrente ex "*artt. 366, 163 e 164 c.p.c.*," per asserito difetto di rappresentanza processuale del sottoscrittore della procura della ██████ S.p.a., rilasciata da ██████ nella qualità di direttore generale e legale rappresentante della società.



Invero, *“in tema di rappresentanza processuale, la persona fisica che riveste la qualità di organo della persona giuridica non ha l'onere di dimostrare tale veste, spettando invece alla parte che ne contesta la sussistenza l'onere di formulare tempestiva eccezione e fornire la relativa prova negativa; principio applicabile anche nel caso in cui la persona giuridica si sia costituita in giudizio per mezzo di persona diversa dal legale rappresentante, se tale potestà deriva dall'atto costitutivo o dallo statuto (Cass. 13 settembre 2007, n. 19.162; e Cass. 13 giugno 2006, n. 13669). Aggiungasi che il direttore generale di una società di capitali può assumere la rappresentanza, anche processuale, della società medesima, in forza di disposizione statutaria o per delega (che sia ammessa dallo statuto sociale) da parte degli amministratori; pertanto, qualora a seguito di proposizione di ricorso per cassazione, la controparte si limiti a rilevare che non risulta la fonte del potere esercitato dal direttore generale conferente la procura speciale ad litem, deducendo al riguardo una carenza di prova, deve escludersi che l'ammissibilità dell'impugnazione esiga la specificazione od allegazione della fonte del relativo potere, spettando alla controparte medesima, che sostenga l'apposizione di limiti al potere stesso nell'atto di delega, di fornire la relativa dimostrazione (Cass. 18 maggio 2006, n. 11661)”* (Cass. n. 23033/11; nonché Cass. n. 19162/07; in motivazione Cass. n. 29244/21).

Nel caso di specie, peraltro, l'eccezione, oltre a fondarsi sull'assunto, del tutto generico ed inidoneo a contestare efficacemente il potere di rappresentanza processuale in capo al sottoscrittore della procura, che la società sarebbe governata da un CdA, è stata già disattesa da questa Corte (v. ordinanze n. 26398/2019, n. 26104/2019, n. 16793/2021, che, sebbene relative a procure rilasciate da [REDACTED] in altri giudizi di cassazione tra le medesime parti, fanno riferimento ad una visura camerale documentante la sussistenza in capo al medesimo dei



poteri per conferire il mandato ad litem, poteri che non si ha motivo di ritenere che siano venuti meno, non sussistendone la prova).

2. Non v'è, inoltre, prova idonea che sulle questioni controverse (e segnatamente sulla non assoggettabilità all'imposta sulla pubblicità dei silos in questione), secondo quanto dedotto dalla controricorrente, si sia formato il giudicato, per la preliminare assorbente ragione che, in difetto di attestazione di irrevocabilità, non è dimostrato che le sentenze di merito menzionate ed allegate al controricorso siano divenute irrevocabili e tantomeno che lo siano diventate successivamente al giudizio d'appello, condizione per eccepire il giudicato nel giudizio di cassazione, attesa la non deducibilità, in tale sede, di questioni nuove (Cass. n. 5370/2024).

3. Va altresì esclusa l'insussistenza dell'autosufficienza del ricorso eccepita dalla controricorrente, stante l'assoluta genericità della prospettazione, laddove si censura il rinvio, da parte della concessionaria, *"ad atti di primo e secondo grado ed ai documenti di causa senza indicare alcun allegato e, in ogni caso, omettendo di specificare in quale fascicolo dei precedenti gradi si trovi il singolo documento invocato"*, nonché si attribuiscono alla ricorrente *"specifiche deduzioni in merito a fatti contenuti in documenti che non si allegano e rispetto ai quali non si indica neppure con quale atto e in quale giudizio di merito siano stati dimessi né da parte di chi tale allegazione sarebbe avvenuta"*, senza individuare i documenti a cui sarebbe stato fatto irritualmente rinvio ed i fatti dedotti senza riscontro.

4. Quanto alla ulteriore preliminare eccezione della controricorrente di inammissibilità e di improcedibilità genericamente riferite all'intero ricorso, in quanto investirebbe *"profili che attengono ad apprezzamento di merito, peraltro relativi a fatti non contestati:..."*, va invece rilevato che il ricorso non è volto a sollecitare questa Corte ad una mera rivalutazione fattuale di profili involgenti apprezzamenti di merito.



I vizi di violazione e di falsa applicazione di legge, cui vengono ricondotte le censure contenute nel primo e nel terzo motivo di ricorso, in astratto implicano, quanto alla violazione di legge, un problema interpretativo, ossia l'erronea ricognizione ovvero il fraintendimento, da parte del provvedimento impugnato, del significato di una previsione normativa e, quanto alla falsa applicazione, la erronea sussunzione della fattispecie concreta in una qualificazione giuridica non idonea a regolarla o l'attribuzione alla norma di conseguenze giuridiche errate (v., tra le tante, Cass., S.U., n. 5/2001; Cass., n. 13747/2018; Cass., n. 21772/2019; Cass., n. 26307/2014). Nel caso di specie, le censure mosse dalla ricorrente nel primo e nel terzo motivo di ricorso, come sotto esposte, attenendo alla correttezza della riconducibilità della fattispecie concreta alle norme ivi indicate, denunciano, ammissibilmente, un vizio di sussunzione.

Quanto, invece, alla nullità della sentenza, dedotta nel secondo e nel quarto motivo di ricorso, trattasi di censure che, per come sotto esposte, non implicano rivalutazioni di fatto già operate dal giudice di merito (ferma l'inammissibilità del quarto motivo di ricorso, sotto rilevata, con riferimento ad altro profilo).

Va pertanto disattesa la eccezione di inammissibilità/improcedibilità, prospettata dalla controricorrente con riferimento all'intero ricorso.

5. Tanto premesso, con il primo motivo si deducono, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., *"falsa e/o erronea applicazione al caso di specie dell'art. 3, comma 16-sexies del D.L. 2 marzo 2012 n. 16 e degli artt. 1 e 2 del D.M. 26 luglio 2012 in violazione delle norme di cui dall'art. 1 all'art. 8 del D.lgs. n. 507/1993 ed in violazione all'art. 2, lett. a) della Direttiva 2006/42/CE, c.d. "direttiva macchine".*

La ricorrente lamenta la errata applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 1 e 2 del D.M. Mef del 26 luglio 2012, che dettano una regolamentazione specifica (derogatoria della disciplina generale di cui al



d.lgs. n. 507/1993) dell'imposta comunale sulla pubblicità soltanto per il marchio di fabbrica apposto sulle gru mobili, sulle gru a torre adoperate nei cantieri edili e sulle macchine da cantiere. Tale disciplina derogatoria può, quindi, trovare applicazione solo per il marchio esposto dall'impresa che fabbrica le suddette macchine e non, quindi, nel caso di specie, in cui il logo societario è esposto su un bene non prodotto né commercializzato dall'impresa titolare del marchio esposto, la quale esercita esclusivamente l'attività di commercializzazione di prodotti per l'edilizia (quali malte, intonaci, calce ecc.), con conseguente applicabilità al predetto marchio della disciplina generale dell'imposta sulla pubblicità, dovuta al comune nel cui territorio essa viene effettuata (nel caso di specie Castiglione Andevenno, titolare della potestà impositiva). I silos in questione, inoltre, secondo la ricorrente e diversamente da quanto affermato dal giudice dell'appello, non costituiscono macchine da cantiere ai fini dell'applicabilità del citato D.M., non ritenendo condivisibile la linea interpretativa fornita dal Ministero con le note prot. n. [REDACTED] e prot. n. [REDACTED] comunque non vincolanti in materia tributaria, le quali hanno invece riconosciuto ai silos in questione la qualifica di macchine da cantiere in quanto assimilabili alle attrezzature da cantiere itineranti ed aventi le caratteristiche richieste dalla "Direttiva macchine", che ha però un ambito di applicazione e un fine diversi, non individua le macchine da cantiere e non è suscettibile di applicazione analogica in ambito tributario.

6. Con il terzo motivo, si censura, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c., l'omesso esame di un fatto decisivo, oggetto di discussione tra le parti, ossia che i silos utilizzati dalla [REDACTED] S.r.l. sono prodotti dalla [REDACTED] S.p.a., valutazione imprescindibile per stabilire l'applicabilità della disciplina derogatoria di cui al D.M. del 26 luglio 2012. Rispetto a tale motivo non è ravvisabile il profilo di inammissibilità conseguente al divieto di cd "doppia conforme" di cui all'art. 360, comma 4 c.p.c., atteso che



nessuna delle due pronunce di merito, favorevoli al comune, ha affrontato la suddetta questione.

I motivi, strettamente connessi e perciò da esaminarsi congiuntamente, sono fondati nei limiti sotto esposti.

Il giudice dell'appello, senza effettuare alcun accertamento sulla natura del marchio apposto sui silos in questione e stabilire se si tratti o meno del marchio di fabbrica dell'impresa produttrice dei silos, ha sussunto la fattispecie concreta sotto la disciplina del D.Mef del 26/7/2012, che però regola, ai fini della deroga ivi prevista alla disciplina generale sulla pubblicità, l'apposizione del solo marchio di fabbrica sulle gru mobili, sulle gru a torre adoperate nei cantieri edili e sulle macchine da cantiere, senza perciò escludere dall'applicazione dell'imposta comunale sulla pubblicità tali mezzi, i quali, pertanto, ove vi sia apposta una raffigurazione diversa dal marchio di fabbrica del produttore degli stessi, rimangono sottoposti alla disciplina generale di cui al d.lgs. n. 507/1993, con le conseguenziali ricadute in punto di legittimazione attiva all'imposizione fiscale. Il suddetto accertamento in ordine alla coincidenza tra l'impresa titolare del marchio apposto sui silos e l'impresa fabbricante gli stessi è stato completamente pretermesso dalla CTR, così fraintendendo il significato degli artt. 1 e 2 del citato D.M., ritenuti erroneamente applicabili in ragione della sola apposizione del marchio "██████" sui silos della società, a prescindere da ogni valutazione sull'impresa produttrice degli stessi, che è invece dirimente al fine dell'applicazione della disciplina speciale e dell'individuazione del comune legittimato attivo all'imposizione fiscale. Infatti, ove il fabbricante dei silos non fosse effettivamente la ██████ S.r.l., il comune legittimato all'esazione della tassa non sarebbe ██████ sede della società (ai sensi dell'art. 2, comma 2, del citato D.M. Mef, secondo cui *"l'imposta e' dovuta, in base alla superficie complessiva dei marchi installati su ciascun bene mobile individuato all'art. 1, per anno solare al comune ove ha sede l'impresa"*



produttrice dei beni o qualsiasi altra sua dipendenza, nella misura e con le modalita' previste dall'art. 12, comma 1, del decreto legislativo n. 507 del 1993.”), ma il comune di [REDACTED] ove sono installati i silos e la pubblicità viene eseguita, ex art. 1 d.lgs. n. 507/1993 (cfr. anche Cass. 16793/2021), ai sensi della disciplina generale di cui all’art. 1, d.lgs. n. 507/1993.

7. Con il secondo motivo, si denuncia la nullità della sentenza, ex art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., *“per violazione dell’art. 36, comma 2, n. 4 del D.Lgs. n. 546/1992”*, essendosi il giudice di secondo grado limitato a riportare letteralmente parte dell’atto di costituzione in giudizio della [REDACTED] S.r.l., omettendo di illustrare l’iter logico-motivazionale seguito per pervenire alla decisione assunta, limitandosi a citare le sentenze di merito conformi ed ignorando tre recentissime ordinanze emesse da questa Corte tra le stesse parti.

Il motivo è infondato.

Le Sezioni Unite della Corte hanno statuito che la riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54, d.l. 22 giugno 2012 n. 83, conv. in l. 7 agosto 2012 n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in Cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass. Sez. U., 19881/2014; Cass. Sez. U.,



n. 8053/2014, Cass., n. 7090/2022; Cass., n. 23580/2025) e della pretermissione di talune circostanze della fattispecie dedotta in giudizio (Cass. 22748/2025, che richiama Cass. n. 13366/2016).

Nel caso in esame, il giudice d'appello, ritenute assorbite le ulteriori questioni, ha, invece, giustificato il difetto di legittimazione impositiva in capo al comune di [REDACTED] e per esso della società concessionaria, sulla scorta della ritenuta applicabilità alla fattispecie concreta della disciplina derogatoria di cui al D.M. Mef del 26/7/2012 e dei chiarimenti resi dal Mef con le due note prot. n. [REDACTED] e prot. n. [REDACTED] del 2013 in merito alla qualifica di macchine da cantiere conseguentemente riconosciuta ai silos in questione, nonché della convenzione per regolamentare la riscossione della imposta sulla pubblicità intercorsa tra la [REDACTED] S.r.l. ed il comune di [REDACTED] ove ha sede legale la società, così individuato come unico titolare della potestà impositiva.

Né, alla luce di quanto appena evidenziato, la dedotta nullità della sentenza si giustifica in ragione del parziale richiamo dell'atto di costituzione in giudizio della [REDACTED] S.r.l., atteso che l'orientamento di questa Corte è consolidato nel senso che *"nel processo civile ed in quello tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (o di altri atti processuali o provvedimenti giudiziari), senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sé, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità né dei contenuti né delle modalità espositive"* (v. Cass., S.U., n. 642/2015, nonché Cass., n. 22562/2016; Cass., n. 29028/2022).

8. Con il quarto motivo si denuncia la nullità della sentenza, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c., per omessa pronuncia da



parte della CTR sul secondo motivo d'appello, relativo all'infondatezza dei motivi di ricorso della contribuente, rimasti assorbiti dalla decisione del giudice di primo grado, concernenti le dimensioni della superficie da tassare, la correttezza delle tariffe, gli interessi e le sanzioni, nonché il difetto di motivazione degli avvisi di accertamento impugnati.

Il motivo è inammissibile.

La CTR ha espressamente chiarito di limitare il *thema decidendum* alle sole questioni dirimenti, dovendosi ritenere assorbite, ossia superate, tutte le altre eccezioni e questioni, in applicazione del principio della "ragione più liquida".

A tal proposito, va rilevato che l'assorbimento in senso improprio - configurabile quando la decisione di una questione esclude la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre - impedisce di ritenere sussistente il vizio di omessa pronuncia, il quale è invece ravvisabile solo quando una questione non sia stata, espressamente o implicitamente, ritenuta assorbita da altre statuizioni della sentenza (Cass., n. 18832/2021; Cass., n. 2334/2020).

Pertanto, il ricorso va accolto limitatamente al primo e al terzo motivo e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia in diversa composizione, che provvederà a decidere anche sulle questioni rimaste assorbite e a regolare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo ed il terzo motivo di ricorso, dichiara inammissibile il quarto e rigetta il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia in diversa composizione, che provvederà anche a regolare le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio in data 27 novembre 2025 .



Il Presidente
GIACOMO MARIA STALLA

