Sentenza del 05/12/2018 n. 31414 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il Comune di Barletta proponeva ricorso avverso gli avvisi di liquidazione con i quali la locale Agenzia delle Entrate aveva accertato il mancato pagamento della tassa di concessione governativa per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazione, per gli anni 2004, 2005 e 2006, dovuta ai sensi dell'art. 21 della tariffa approvata con D.M. 28 dicembre 1995 allegata al D.P.R. n. 641 del 1972.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Bari accoglieva il ricorso, annullando gli atti impugnati.

3. L'Agenzia delle Entrate di Barletta proponeva appello, sostenendo che, contrariamente a quanto affermato dei giudici di primo grado, l'eliminazione della licenza di esercizio per l'utilizzo del servizio radiomobile disposta dal D.Lgs. n. 259 del 2003, art. 218, non escludeva l'obbligo del pagamento della tassa di concessione governativa sugli abbonamenti relativi ai telefoni mobili, previsto dall'art. 21 della tariffa allegata al D.P.R. n. 642 del 1972.

L'Ufficio appellante sosteneva, inoltre, che i Comuni non potevano essere equiparati alle amministrazioni dello Stato e conseguentemente non potevano essere esclusi dal pagamento della tassa di concessione governativa.

4. La Commissione Tributaria Regionale della Puglia accoglieva l'appello, ritenendo errata l'affermazione dei giudici di primo grado secondo la quale, con il venir meno del carattere concessorio, per effetto della abrogazione del D.P.R. n. 156 del 1973, art. 318, era venuto a mancare il presupposto stesso della tassazione del contratto di abbonamento, rispetto al quale non era pubblicabile la fattispecie impositiva di cui all'art. 21 della tariffa di concessione governativa.

5. Secondo i giudici dell'appello tale abrogazione non aveva in alcun modo inciso sulla vigenza ed efficacia del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 21. La licenza di esercizio originariamente prevista dal cit. art. 318 era stata sostituita, sin dal 1990, dall'abbonamento sottoscritto dall'utente con la società telefonica e la legge tributaria, ai fini dell'applicazione della tassa, dava rilievo al contratto.

La tassa di concessione governativa sui servizi radiomobili era stata introdotta del D.L. n. 151 del 1991, art. 3, che rinviava esplicitamente al decreto del ministero delle Poste e Telecomunicazioni n. 33 del 13 febbraio 1990. Dunque, mentre l'art. 218 era stato abrogato, non altrettanto il

decreto del ministero delle Poste e Telecomunicazioni e il Comune di Barletta non aveva fornito alcuna prova della sua abrogazione.

Secondo la CTR i Comuni non potevano essere assimilati o equiparati allo stato, ai fini del loro esonero dal pagamento della tassa di concessione governativa sui telefoni mobili dagli stessi posseduti per lo svolgimento dell'attività istituzionale, in quanto la ratto dell'esonero dalla tassa di concessione governativa risiedeva nell'identità del soggetto mentre era necessario un rapporto bilaterale come quello tra Stato e Comuni, enti pubblici dotati di distinta personalità giuridica.

Infine, la CTR rigettava anche l'eccezione di decadenza dall'accertamento delle violazioni per il periodo gennaio-agosto 2004 perchè ai fini del termine decadenziale D.P.R. n. 641 del 1972, ex art. 13, si doveva considerare l'anno e non il periodo infrannuale.

6. Il Comune di Barletta ha proposto ricorso per cassazione avverso la citata sentenza sulla base di 5 motivi.

7. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

8. In prossimità dell'udienza il Comune di Barletta ha depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo di ricorso è così rubricato: violazione e falsa applicazione del D.M. 19 dicembre 1995, art. 21, relativo alla tariffa allegata al D.P.R. n. 641 del 26 ottobre 1972 e dell'art. 23 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il Comune ricorrente ritiene che la CTR abbia errato nel ritenere sussistente il fatto generatore dell'imposta. In particolare, nel ricorso si sostiene che, a seguito della abrogazione del D.P.R. n. 156 del 1973, art. 318, che prevedeva il rilascio della licenza di esercizio per le stazioni radiomobili, sarebbe venuto meno il fatto generatore dell'imposizione. La sentenza impugnata in modo erroneo equipara il contratto al provvedimento autorizzativo.

Il Comune ritiene anche che l'imposizione tributaria non possa fondarsi su un atto di normazione secondaria in mancanza di una espressa previsione di legge, come richiesto dall'art. 23 Cost., infatti, nella sentenza si cita il decreto ministeriale che, tuttavia, dovrebbe trovare necessariamente corrispondenza nella legge.

1.2 Il motivo è infondato.

La giurisprudenza di legittimità ha già ripetutamente affermato il seguente principio di diritto: "In tema di tassa di concessione governativa sugli abbonamenti telefonici cellulari, dal quadro normativo delineato dal Codice delle comunicazioni elettroniche emerge che l'attività di fornitura di servizi di comunicazione elettronica, pur caratterizzata da una maggiore libertà rispetto alla normativa precedente, resta comunque assoggettata ad un regime autorizzatorio da parte della P.A., con la particolarità che il contratto di abbonamento con il gestore del servizio radiomobile si sostituisce alla licenza di stazione radio, e che tale permanente regime

autorizzatorio, pur contrassegnato da maggiori spazi di libertà rispetto al passato, giustifica il mantenimento della tassa di concessione governativa prevista per l'utilizzo degli apparecchi di telefonia mobile, costituendo oggetto di tassazione, ai sensi dell'art. 21 della tariffa allegata al D.P.R. n. 641 del 1972, la "Licenza o documento sostitutivo per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione"(Sez. 5, Sent. n. 23052 del 2012).

Tale interpretazione è stata fatta propria anche dalle Sezioni Unite di Questa Corte secondo cui: "In tema di radiofonia mobile, l'abrogazione del D.P.R. 28 marzo 1973, n. 156, art. 318, ad opera del D.Lgs. 1 agosto 2003, n. 259, art. 218, non ha fatto venire meno l'assoggettabilità dell'uso del "telefono cellulare" alla tassa governativa di cui all'art. 21 della tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, in quanto la relativa previsioneè riprodotta nel cit. D.Lgs. n. 259, art. 160. Va, infatti, esclusa - come anche desumibile dalla norma interpretativa introdotta con il D.L. 24 gennaio 2014, n. 4, art. 2, comma 4, conv. con modif. in L. 28 marzo 2014, n. 50, che ha inteso la nozione di stazioni radioelettriche come inclusiva del servizio radiomobile terrestre di comunicazione una differenziazione di regolamentazione tra "telefoni cellulari" e "radiotrasmittenti", risultando entrambi soggetti, quanto alle condizioni di accesso, al D.Lgs. n. 259 cit. (attuativo, in particolare, della direttiva 2002/20/CE, cosiddetta direttiva autorizzazioni), e, quanto ai requisiti tecnici per la messa in commercio, al D.Lgs. 5 settembre 2001, n. 269. (attuativo della direttiva 1999/5/CE), sicchè il rinvio, di carattere non recettizio, operato dalla regola tariffaria deve intendersi riferito attualmente all'art. 160 della nuova normativa, tanto pii che, ai sensi dell'art. 219 del medesimo D.Lgs., dalla liberalizzazione del sistema delle comunicazioni non possono derivare "nuovi o maggiori oneri per lo Stato", e, dunque, neppure una riduzione degli introiti anteriormente percepiti. Nè, in ogni caso, l'applicabililà di siffatta tassa si pone in contrasto con la disciplina comunitaria attesa l'esplicita esclusione di ogni incompatibilità affermata dalla Corte di giustizia - CGCE, 12 dicembre 2013 in C-335/2013" (Sez. U, Sent. n. 9560 del 2014).

Nella pronuncia citata si è anche detto che: 1) il riferimento contenuto nell'art. 21 della tariffa allegata al D.P.R. n. 641 del 1972, all'art. 318 del "codice postale" deve intendersi attualmente riferito al D.Lgs. n. 259 del 2003, art. 160, stante il carattere 'formale" e non "recettizio" del rinvio operato dalla regola tariffaria (par. 8.1.1.); 2) attraverso un continuum normativo - D.P.R. 29 marzo 1973, n. 156, D.M. 3 agosto 1985, art. 318, D.M. 13 febbraio 1990, n. 33, D.L. 13 maggio 1991, n. 151, art. 3 - "la disciplina dei telefoni cellulari con riferimento all'applicabilità della tassa di concessione governativa emerge come necessitato sviluppo della disciplina delle stazioni radioelettriche" (p. 8.3); 3) "una interpretazione delle norme del D.Lgs. n. 259 del 2003 da cui si facesse discendere un'attuale inapplicabilità della tassa di concessione governativa sui telefonini sarebbe incompatibile con la disposizione di cui all'art. 219 del codice delle comunicazioni" (par. 8.5); 4) avuto riguardo alla disciplina comunitaria (Direttive 5/1999 e 21/2002), "tra radio e telefoni non c'è una distinzione in relazione alla fonte regolatrice, bensì solo in relazione all'attività: nel senso che la Dir. del 1999, n. 5 ed il D.Lgs. n. 269 del 2001 si occupano delle specifiche tecniche sia delle radio che dei telefoni; mentre la Dir. n. 22 del 2002 ed il D. n. 259 del 2003 si occupano delle reti e delle relative autorizzazioni di esercizio sia per le radio, sia per i telefoni" (par. 8.4.1); 5) il D.L. n. 4 del 2014, art. 2, comma 4, non ha portata innovativa ma solo interpretativa, essendosi il legislatore, in effetti, limitato a rendere vincolante una delle opzioni ermeneutiche emerse nella giurisprudenza (par. 10).

Infine, con altra pronuncia si è ulteriormente precisato che in tema di radiofonia mobile, ai fini dell'applicazione della tassa di concessione governativa, il contratto di abbonamento, in cui sia precisato il tipo di apparato terminale di cui si tratta e la relativa omologazione, è equiparato ad un'autorizzazione generale o ad una licenza di stazione radioelettrica, per cui, non occorrendo alcun intervento dell'Amministrazione, non può ravvisarsi contrasto con la Dir. comunitaria n. 22 del 2002, art. 20 e della Dir. comunitaria n. 5 del 1999, art. 8, come chiarito dalla sentenza della Corte di Giustizia del 17 settembre 2015 in C-416/2014 (Sez. 6 5, Ord. n. 5668 del 2016).

La sentenza impugnata è conforme ai principi di diritto sopra riportati.

2. Il secondo motivo di ricorso è così rubricato: violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, art. 13, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il Comune ricorrente eccepisce che, per il periodo decorrente dal mese di gennaio 2004 al mese di agosto del medesimo anno, è decorso, ai sensi del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13, il termine di decadenza del diritto dell'amministrazione di procedere all'accertamento. Nella specie, infatti, l'avviso era stato notificato il 20 settembre del 2007 e, dunque, all'agosto dell'anno 2004 era decorso il suddetto termine triennale di decadenza.

La statuizione del giudice d'appello secondo cui il termine di decadenza è annuale e non per periodi infra-annuali sarebbe errata perchè, per espressa menzione di legge, in relazione alle imposte periodiche il termine deve essere valutato per mese.

2.1 Il motivo è fondato.

Questa Corte ha già affermato che: "In tema di tassa sulle concessioni governative relative alla stipula di contratti di abbonamento per la fornitura di servizi di telefonia mobile, deve essere applicata la disciplina speciale di cui al D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13 e non quella generale prevista dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, sicchè opera il termine di decadenza triennale, il cui "dies a quo" va identificato nel giorno in cui è stata commessa la violazione e, cioè, in quello entro cui deve essere pagata la bolletta poichè la tassa di concessione governativa va riscossa unitamente al canone di abbonamento, ai sensi della nota 1 all'art. 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641 del 1972" (Sez. 5, Sent. n. 20522 del 2016).

Si è anche precisato che "In tema di radiofonia mobile, in viro del collegamento operato dalla "nota 1" all'art. 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641 del 1972 tra il tributo ed il numero di mesi considerati in ciascuna bolletta, l'utente è tenuto al pagamento della tassa di concessione governativa nello stesso termine di quello pattuito per il pagamento del canone contrattuale, con la conseguenza che, in caso di tardivo od omesso adempimento, è passibile delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 471 del 1993, art. 13 " (Sez. 5, Ord. n. 1015 del 2017).

Dunque, con riferimento alla tassa di concessione governativa, fino al mese di luglio del 2004 l'Amministrazione era decaduta dal potere di effettuare l'accertamento, essendo stato, il relativo avviso notificato il il 20 settembre del 2007.

3. Il terzo motivo di ricorso è così rubricato: violazione e falsa applicazione del D.M. 28 dicembre 1995, art. 21 relativo alla tariffa allegata al D.P.R. n. 641 del 1972 in relazione all'art. 360 c.p.c.,

comma 1, n. 3.

Secondo il ricorrente, soggetto passivo della tassa è il concessionario e non l'utente finale, operandosi una scissione tra il soggetto che determina il presupposto dell'imposizione e colui che è soggetto all'imposizione medesima. Nella specie, il Comune è l'utente che realizza il fatto generatore del tributo ma lo stesso dovrebbe essere richiesto al concessionario del servizio di telefonia salva la possibilità di questi di agire nei confronti dell'ente locale sulla base di una normale relazione di indebito oggettivo con cognizione del giudice ordinario.

3.1 Il motivo è infondato.

La questione è stata già affrontata da questa Corte che ha affermato il seguente principio di diritto: "In tema di radiofonia mobile, in caso di ritardo nel pagamento della tassa relativa all'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione (cd. tassa sui telefonini), sussiste in capo all'utente - e non al concessionario del servizio - l'obbligo di pagare la sanzione, essendo egli l'unico soggetto passivo del tributo ai sensi dell'art. 21 della tariffa allegata al D.P.R. n. 641 del 1972". Sez. 6 - 5, Ordinanza 12 settembre 2017, n. 21168.

La sentenza è conforme ad altra precedente che aveva affermato la non applicabilità al concessionario gestore del servizio della disciplina sanzionatoria prevista dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, art. 9, comma 2, in caso di omessa riscossione da parte sua della tassa di concessione nei confronti di utenti erroneamente ritenuti esenti, in quanto, nell'attuale sistema di "controllo diffuso", non è più previsto alcun controllo specifico con rilascio di relativo "atto autorizzativo" al singolo utente, ma solo un'imposta che il concessionario è tenuto a riscuotere per conto dello Stato senza assumere la qualifica di pubblico ufficiale (Sez. 6-5, Sent. n. 20197 del 2014).

4. Il quarto motivo di ricorso è così rubricato: violazione degli artt. 3 e 53 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il ricorrente, premesso che la risoluzione dell'agenzia delle entrate n. 55 del 3 maggio 2005 ha una valenza solo interna all'amministrazione e non produce effetti per il contribuente, ritiene che le ragioni che escludono la tassazione nei confronti dello Stato sono riferibili anche alle altre amministrazioni territoriali tenuto conto dei rispettivi poteri in materia di telecomunicazioni come disciplinati dal D.Lgs. n. 259 del 2003. D'altro canto, l'esclusione dal tributo per le ONLUS e per i partiti politici, qualora non si dovesse ritenere estesa anche agli enti territoriali, implicherebbe la violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione, sussistendo la medesima ratio di tutela di pubblici interessi.

4.1 Il motivo è infondato.

La S.C. nella citata pronuncia delle sezioni unite n. 9560 del 2014 ha avuto modo di precisare anche che: "in tema di radiofonia mobile, gli enti locali sono tenuti al pagamento della tassa governativa sugli abbonamenti telefonici cellulari, non estendendosi ad essi l'esenzione riconosciuta dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, art. 13 bis, comma 1, a favore

dell'Amministrazione dello Stato, trattandosi di norma di agevolazione fiscale di stretta interpretazione, attesa, ai sensi del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 1, comma 2, l'inesistenza di una generalizzata assimilazione tra amministrazioni pubbliche, la cui configurabilità presuppone una specifica scelta legislativa, nella specie, non adottata".

Quanto alla questione di costituzionalità, la stessa è manifestamente infondata perctè la materia rientra nella discrezionalità del legislatore e, trattandosi di una norma di stretta interpretazione, non è possibile invocare una disparità di trattamento ex art. 3 Cost..

5. Il quinto motivo di ricorso è così rubricato: "violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in combinato disposto con la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, in relazione all'atto. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo il ricorrente, in base al D.Lgs. n. 212 del 2000, art. 10, non dovevano applicarsi le sanzioni. La sentenza d'appello ha omesso di pronunciarsi sul punto, pur a fronte di un'espressa richiesta in tal senso, in violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato. In ogni caso, nella specie si era ingenerato un affidamento tutelabile circa l'esenzione della tassazione anche per il Comune e, dunque, in applicazione del D.Lgs. n. 212 del 2000, art. 10, doveva escludersi la colpevolezza del Comune anche a causa dell'incertezza obiettiva della disciplina.

5.1 Il motivo è fondato.

La S.C. ha già dato risposta anche al quesito posto dal motivo in esame, allorchè ha affermato che: "Le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, sicchè, ove il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2. (Nella specie, alcune risoluzioni e circolari ministeriali avevano ingenerato l'erronea convinzione che l'INAIL fosse esente dalla tassa di concessione governativa per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni di cui all'art. 21 della tariffa allegata al D.P.R. n. 641 del 1972 - Sez. 5, Sent. n. 10195 del 2016).

6. In conclusione, la Corte, accoglie il secondo e il quinto motivo di ricorso, rigetta i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Puglia che provvederà anche sulle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il secondo e il quinto motivo di ricorso, rigetta i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Puglia che provvederà anche sulle spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Quinta Sezione civile, il 7 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 5 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza