Sentenza del 10/05/2022 n. 14783 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate di Roma notificò alla Provincia di Roma, ora Città metropolitana di Roma Capitale, un avviso d'accertamento per violazione ed irrogazione di sanzioni, per ritardato versamento della tassa di concessione governativa, in materia di servizi telefonici cellulari e radiomobili, anno 2005, di cui al D.P.R. n. 641 del 1972, Tariffa allegata, art. 21.

La contribuente impugnò l'atto impositivo con ricorso che fu accolto in primo grado, limitatamente all'importo della sanzione irrogabile, con sentenza n. 185/19/2009 della CTP di Roma, appellata dalla Provincia di Roma e dall'Agenzia delle Entrate.

La CTR del Lazio, in accoglimento dell'appello principale, annullò integralmente l'avviso di accertamento.

Avverso la decisione l'Agenzia delle Entrate propose ricorso per cassazione e l'Amministrazione provinciale si difese con controricorso e ricorso incidentale condizionato.

La Corte, con la sentenza n. 20794/2014, accolse il ricorso principale e rigettò quello incidentale, cassò la sentenza impugnata e rinviò la causa alla CTR Lazio affinchè, in diversa composizione, provvedesse all'esame delle questioni residue, implicitamente assorbite, attinenti ai presupposti dell'obbligazione, avendo la contribuente sostenuto che nell'accertamento non risultavano indicati "nè il presupposto dell'accertamento, nè il termine di scadenza nè tutti gli elementi necessari per la legittimità dell'accertamento".

La CTR del Lazio, pronunciando in sede di rinvio, ha respinto il ricorso di Città Metropolitana di Roma e ritenuto fondata la pretesa impositiva dell'Agenzia delle Entrate, con ogni conseguenza anche in ordine alle spese processuali.

Avverso la decisione, la contribuente propone ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate che ha depositato controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di impugnazione deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 7, nonchè dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR ritenuto sufficiente, per soddisfare l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo, la mera indicazione della scadenza commerciale delle fatture OMNITEL, senza considerare la mancanza di chiarezza circa i presupposti della sanzione applicata, delle norme precettive ad essa connesse e dell'avvertimento delle conseguenze sanzionatorie.

Con il secondo motivo deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR aderito pedissequamente alle argomentazioni dell'Agenzia delle Entrate e ritenuto non intervento il pagamento della somma di Euro 94.157,83 di cui alla fattura n. 70433271148, importo viceversa pacificamente pagato, così travisando l'oggetto del giudizio, afferente il tardivo pagamento del tributo.

La prima censura è infondata.

Giova premettere che i limiti e l'oggetto del giudizio di rinvio sono fissati esclusivamente dalla sentenza di cassazione e, nel caso in esame, la Corte, con la richiamata sentenza n. 20794/2014, aveva ribadito il principio per cui, anche nel nuovo quadro normativo delineato dal Codice delle comunicazioni elettroniche, caratterizzato da una maggiore libertà rispetto alla normativa precedente, l'attività di fornitura di servizi di comunicazione elettronica resta assoggettata ad un regime autorizzatorio da parte della P.A., da quale consegue 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 del D.P.R. n. 641 del 1972, tariffa allegata, art. 21, la "licenza o documento sostitutivo" per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione".

La Corte, altresì, ha affermato che la tassa di concessione governativa sui telefonini (TCG), che non è stata abrogata (il che è confermato dalla norma di interpretazione autentica dettata dal D.L. n. 4 del 2014, art. 2, comma 4, conv. in L. n. 50 del 2014), "è dovuta anche dagli enti locali, non potendo ad essi estendersi l'esenzione spettante all'Amministrazione dello Stato" e quindi ha demandato alla CTR del Lazio, quale giudice di rinvio, quanto dedotto dalla contribuente nel ricorso incidentale (dichiarato inammissibile) e già nell'atto di appello, circa la mancata indicazione, nell'avviso impugnato, del presupposto dell'accertamento, del termine di scadenza e di tutti gli elementi necessari per la legittimità dell'accertamento medesimo.

La CTR del Lazio, rimanendo nei limiti del thema decidendum in tal modo delineato, ha ritenuto che "l'ex Provincia di Roma, oggi Città Metropolitana, è tenuta al pagamento della tassa di concessione governativa per cui è causa", che l'atto impositivo, contrariamente a quanto dedotto dalla contribuente, "risulta motivato con particolare riferimento (...) alle indicazioni dei termini di scadenza delle fatture in questione (17.09.2005 con riferimento alla fattura n. (---) del 19.07.2005 e 19.11.2005 con riferimento alla fattura n. (---) del 20.09.2005)" e che "(d)i tali fatture la contribuente non ha fornito prova dell'avvenuto pagamento" con conseguente debenza "del complessivo importo di Euro 94.157,83, oltre sanzioni".

Una volta verificata l'insussistenza del vizio di forma lamentato dal ricorrente ed affermata l'adeguatezza della motivazione dell'atto impositivo (L. n. 212 del 2000, art. 7), la CTR ha statuito sull'assetto del rapporto controverso, ritenendo dovuta la TCG in relazione all'utenza già facente capo alla Provincia di Roma perchè non provato, da parte della contribuente, il relativo versamento, donde la fondatezza della pretesa impositiva.

Deduce l'odierna ricorrente che la tassa oggetto di causa "viene riscossa, in modo anticipato e per il bimestre successivo, dal gestore del servizio di telefonia mobile scelto per conto dell'erario, mediante rivalsa con addebito diretto nella bolletta telefonica dell'utente, con ciò configurando un rapporto tributario di sostituzione d'imposta" e che secondo le modalità di riscossione previste dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, Tariffa allegata, art. 21, "il sostituito non dovrebbe avere alcun rapporto con l'erario", per cui l'Agenzia delle Entrate illegittimamente ha richiesto il pagamento direttamente all'utente, "senza coinvolgerlo" preventivamente e senza che il gestore telefonico, quale sostituto d'imposta, abbia "dato alcun avvertimento in sede di fatturazione circa le conseguenze di eventuale pagamento oltre il termine", donde la responsabilità delle sanzioni solo in capo al sostituto d'imposta.

Deduce, altresì, l'erroneità del calcolo operato dall'Agenzia delle Entrate che le somme indicate a titolo di tassa di concessione nelle fatture è pari ad Euro 56,76 nella fattura n. (---) ed Euro 40.452,21 in quella n. (---).

Orbene, l'avviso di accertamento impugnato (allegato al ricorso per cassazione) reca il numero di ciascuna fattura e la causale del recupero (tardivo pagamento) e poichè il documento reca anche la data di scadenza entro il quale va effettuato il pagamento, circostanza puntualmente sottolineata dal giudice di rinvio, il primo profilo d'impugnazione risulta infondato, ed anche se la motivazione in diritto della sentenza impugnata necessita di integrazione, nei termini di seguito precisati, cosa consentita alla Corte, in applicazione dell'art. 384 c.p.c., comma 4, essendo il dispositivo comunque conforme a diritto, la sentenza della CTR non merita d'essere cassata (tra le altre, Cass. n. 19567/2017, n. 23328/2011, n. 28663/2013).

Va richiamato l'orientamento espresso da questa secondo cui "In tema di radiofonia mobile, il termine per il pagamento, da parte dell'utente, della tassa di concessione governativa coincide con quello pattuito per il pagamento del canone contrattuale, in virtù del collegamento operato dalla "nota 1" al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, Tariffa allegata, art. 21, tra il tributo ed il numero di mesi considerati in ciascuna bolletta, atteso che l'avverbio "congiuntamente", utilizzato in tale nota, non si riferisce solo alle modalità di versamento del tributo, ma anche al termine di pagamento, determinato per relationem in rapporto a quello previsto per le singole bollette emesse dal gestore" (Cass. n. 21777/2014, n. 1713/2016).

Nel caso di specie, non v'è contestazione sul fatto che il pagamento delle bollette sia stato effettuato oltre il termine di scadenza ed il D.P.R. n. 641 del 1972, Tariffa allegata, nota n. 1, art. 21, specifica che "la tassa è dovuta con riferimento al numero di mesi di utenza considerati in ciascuna bolletta, congiuntamente al canone di abbonamento", mentre le sanzioni sono state richieste ai sensi del D.L. n. 471 del 1997, art. 13, comma 2, nella misura del 30% del tributo versato in ritardo, per cui di fronte a dati agevolmente ricavabili dal quadro normativo di riferimento neppure assume concreto rilievo la prospettazione di una responsabilità per le sanzioni del sostituto cui spetta di provvedere alla riscossione della TCG con l'emissione della bolletta.

Va, infatti, considerata la condotta omissiva, certamente non incolpevole, della contribuente, che non ha provveduto al tempestivo pagamento delle fatture emesse dal gestore telefonico, contemplanti distintamente canoni di abbonamento e tributi, calcolati secondo il ciclo di

fatturazione della TCG previsto dal D.P.R. n. 641 del 1972, Tariffa allegata, più volte cit. nota n. 1, art. 21.

Come già chiarito dalla Corte, la disposizione individua, quale fatto generatore e presupposto applicativo dell'imposizione, proprio "la scadenza periodica del pagamento dei corrispettivi per le prestazioni del servizio di telefonia mobile" con l'ulteriore conseguenza "che il "dies a quo" dal quale decorre il termine triennale di decadenza per l'accertamento dell'omesso pagamento della tassa, fissato dal D.R. n. 641 del 1972, art. 13, si individua con riferimento alle singole scadenze di adempimento dell'obbligazione avente ad oggetto il pagamento del corrispettivo-canone di servizio, e, quindi, con riferimento alla scadenza del termine previsto per il pagamento delle singole bollette" (Cass. n. 8825/2012, n. 20522/2016).

Il versamento all'erario delle tasse riscosse dal concessionario del servizio ha trovato la sua disciplina di dettaglio nel decreto del 24 settembre 1991 del Ministero delle Finanze ("Termini e modalità di versamento all'erario, da parte della SIP, delle tasse di concessione governativa sulle licenze per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazione". In GU Serie Generale n. 227 del 27-09-1991).

Recita, tra l'altro, il decreto che "Si considerano tempestivi i pagamenti della tassa di concessione governativa eseguiti nel corso del bimestre fatturato, per il quale il canone di abbonamento viene corrisposto in via anticipata. Entro il 31 gennaio di ogni anno la SIP, ai fini del recupero delle tasse evase e dell'applicazione delle sanzioni di legge, deve comunicare al centro informativo della Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette, mediante supporto magnetico, l'elenco dei contribuenti, con l'indicazione delle generalità, della residenza e del numero di codice fiscale, che nei bimestri di abbonamento compresi nel primo semestre solare dell'anno precedente hanno omesso il pagamento delle tasse dovute o hanno effettuato il versamento delle stesse oltre il termine utile innanzi stabilito, specificando il bimestre di abbonamento al quale l'irregolarità si riferisce e, in caso di ritardato pagamento, la data in cui il pagamento stesso è stato eseguito. Uguale comunicazione deve essere effettuata entro il 31 luglio di ogni anno, relativamente ai bimestri di abbonamento del secondo semestre solare dell'anno precedente. La prima delle anzidette comunicazioni deve essere effettuata entro il 31 luglio 1992 e deve riguardare il periodo giugno-dicembre 1991. Entro il 31 luglio di ogni anno, la SIP deve pure trasmettere all'ispettorato compartimentale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari di Torino ed alla Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari un prospetto dal quale risultino l'importo delle tasse da riscuotere in ciascun bimestre di abbonamento dell'anno solare precedente, sulla base delle bollette emesse nonchè, per gli stessi bimestri, l'ammontare delle tasse riscosse, di quelle versate all'erario e di quelle evase per le quali è stata data comunicazione all'Amministrazione finanziaria agli effetti dei recuperi da parte della stessa Amministrazione.

Del resto, la Corte si è già espressa nel senso che "soggetto passivo è unicamente l'utente del servizio, senza che il gestore del servizio possa essere considerato sostituto di imposta, essendo a costui attribuito il ruolo di mero incaricato della riscossione e del versamento della tassa e non essendovi nella normativa pertinente alcun riferimento al gestore quale sostituto d'imposta." (Cass. n. 14245/2021) e che "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 del D.P.R. n. 641 del 1972, tariffa allegata, art. 21". (Cass. n. 21168/2017).

Va, invece, accolto il secondo profilo di censura poichè la violazione contestata alla contribuente, coincidente con la mancata riscossione della tassa e non con il suo versamento all'erario, comporta l'applicazione all'utente del servizio di telefonia delle sanzioni previste dal D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13, in ragione dell'importo complessivo (Euro 94.150,02) del tributo versato in ritardo, che ammontavano ad Euro 28.245,00, come pure riferito nel controricorso dall'Agenzia delle Entrate che individua così la materia del contendere, "mentre nelle fatture la tassa di concessione è pari ad Euro 56,76 nella fattura (---) e di Euro 40452,21 nella fattura (---) Codice 189 Sanzioni Tributi" (pag. 2 del ricorso per cassazione).

Ne discende la palese erroneità della sentenza della CTR che ha respinto il ricorso della contribuente - "ritenendo fondata la pretesa dell'Ufficio" - e dichiarato la stessa "tenuta al pagamento del complessivo importo di Euro 94.157,83, oltre sanzioni", senza considerare che il thema decidendum e quindi la pronuncia richiesta avevano quale oggetto la debenza delle sanzioni per effetto del contestato pagamento del tributo oltre il previsto termine di scadenza.

La sentenza impugnata va cassata e non essendo necessari ulteriori accertamenti, la causa può essere decisa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente limitatamente alle sanzioni, che sono dovute nella misura di Euro 28.245,00.

La liquidazione delle spese processuali possono essere compensate in ragione del progressivo consolidarsi dei principi di diritto applicati e e dell'esito complessivo della controversia.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e decidendo nel merito accoglie l'originario ricorso della contribuente limitatamente alle sanzioni, che dichiara dovute nella misura di Euro 28.245,00. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 12 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza