



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI PERUGIA

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ABBRIITI	P'ETRO	Presidente
<input type="checkbox"/>	QUARCHIONI	PROF. ALFREDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	NARDINI	ALBERTO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 216/09
depositato il 31/03/2009
- avverso la sentenza n° 232/04/2007
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PERUGIA
proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI PERUGIA

controparte:

COMUNE DI [REDACTED]
PIAZZA GRANDE N.9 06024 [REDACTED]

difeso da:

[REDACTED] AVV. CLAUDIO
C/O SERVIZIO AVVOCATURA E CONTENZIOSO COMUNE DI [REDACTED]
PIAZZA GRANDE, 9 06024 GUBBIO PG

Atti impugnati:

AVVISO ACCERTAMENTO E LIQUIDAZIONE n° TM000005/2006 TASSE CC. GG. 2003

- sull' appello n° 248/09
depositato il 30/04/2009
- avverso la sentenza n° 232/04/2007
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PERUGIA
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI PERUGIA

proposto dal ricorrente:

[REDACTED] TELECOMUNICAZIONI S.P.A.
VIA CESARE GIULIO VIOLA, 48 00148 ROMA RM

difeso da:

[REDACTED] AVV. GIUSEPPE E TRIMARCHI AVV. LAURA

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 216/09 (riunito)

UDIENZA DEL

28/03/2011 ore 16:00

SENTENZA

N°

89/04/11

PRONUNCIATA IL:

28-03-2011

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

12-04-2011

Il Segretario

IL SEGRETARIO
[Signature]

[Signature]



(segue)

VIA DELLA SCROFA, 57 00100 ROMA RM

altre parti coinvolte:

COMUNE DI [REDACTED]

PIAZZA GRANDE, 9 06024 GUBBIO PG

difeso da:

[REDACTED] AVV. CLAUDIO

PIAZZA GRANDE, 9 06024 GUBBIO PG

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TM000005/2006 TASSE CC. GG. 2003

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TM000005/2006 TASSE CC. GG. 2004

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TM000005/2006 TASSE CC. GG. 2005

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 218/09 (riunificato)

UDIENZA DEL

28/03/2011

ore 16:00

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

FATTI.

L'Agenzia delle Entrate di [REDACTED], a seguito del p.v.c. redatto dalla Guardia di Finanza di Gubbio del 03/10/2006 nei confronti del Comune di [REDACTED], emetteva un atto di accertamento n. TM000005/2006 con relativi interessi e sanzioni per complessivi €. 17.374,55, per il recupero del tributo evaso dovuto al mancato pagamento della tassa di concessione governativa per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico, relativamente agli anni dal 2003 al 2006.

Il Comune di [REDACTED] presentava ricorso tributario in data 26/02/2007, avverso il suddetto atto di accertamento, argomentando in sintesi che:

- l'atto de quo avrebbe dovuto essere emesso nei confronti del gestore Wind Telecomunicazioni s.p.a., società di cui il Comune stesso si avvale per il servizio di telefonia mobile, in quanto sostituto d'imposta ai sensi dell'art. 64 D.P.R. 600/1973 e perciò diretta responsabile dell'ammanto nei confronti dell'erario;

- la non applicabilità alla fattispecie in esame dell'art. 21 della tariffa annessa al D.P.R. 641/1972 vista l'abrogazione esplicita dell'art. 318 DPR 156/1973 dallo stesso art. 21 richiamato,;

- il Comune di [REDACTED] in quanto Ente pubblico, non sarebbe soggetto alla tassa di cui al presente giudizio;

- le condizioni di obiettiva incertezza sulla portata e sull'applicazione delle disposizioni in esame legittimerebbero la non applicazione delle sanzioni irrogate.

I primi Giudici di Perugia, con ordinanza n. 57/04/2007 disponevano l'integrazione del contraddittorio, con la chiamata in causa della Compagnia [REDACTED] di Telecomunicazioni S.p.A e successivamente con sentenza del 07/12/2007, accoglievano parzialmente il ricorso dichiarando non applicabili le sanzioni irrogate e gli interessi e condannavano il gestore Wind Telecomunicazioni S.p.A in solido con il Comune di Gubbio al pagamento di quanto da questi dovuto all'Amministrazione Finanziaria e compensa totalmente fra le parti le spese.

Avverso la sentenza si appellava la [REDACTED] Telecomunicazioni, chiedendo in primis:

- il difetto di legittimazione passiva, quale gestore telefonico, con conseguente estromissione dal presente giudizio, facendo osservare che il gestore telefonico non è sostituto d'imposta.

Osserva infatti che la conclusione dei primi giudici sulla responsabilità in solido della tassa deriva da una errata ed illegittima lettura della normativa di riferimento, per essere il gestore telefonico del tutto estraneo al rapporto tributario de quo, che invece intercorre tra l'abbonato e l'amministrazione finanziaria.

In subordine, chiede di accertare l'obbligo del Comune di [REDACTED] di versare il tributo in qualità di obbligato principale ed il conseguente diritto di rivalsa di [REDACTED]

nei confronti dello stesso, per ogni e qualsiasi somma che la stessa Società possa nel frattempo pagare per tasse CC.GG.

Con appello incidentale, interviene anche il Comune di [REDACTED], chiedendo la pubblica udienza ed in via preliminare di ordinare la riunione del presente giudizio di appello R.G.A. n. 248/2009 con quello di cui al R.G.A. n. 216/2009 pendente dinanzi alla medesima Commissione Tributaria Regionale, altro collegio, così come disposto dagli artt. 29 e 61 del D.Lgs. n. 546/1992, nonché degli artt. 335 e 350 (3° comma) c.p.c.;

Nel merito, in riforma della impugnata sentenza chiede di disporre l'annullamento e/o la modifica degli atti avverso ai quali il Comune di [REDACTED] previo accertamento e dichiarazione che la Tassa di Concessione Governativa non è dovuta dal Comune di [REDACTED] per essere Amministrazione pubblica e quindi esonerata stessa e comunque privo della effettiva titolarità passiva della obbligazione tributaria, con conseguente condanna della [REDACTED] Telecomunicazioni S.p.A. al rimborso e quindi al pagamento nei confronti del Comune di [REDACTED], salvo eventuale e successiva rivalsa, della somma di € 8.494,78 e comunque degli importi da questo pagati.

In subordine di rigettare in ogni caso la domanda svolta dall'appellante [REDACTED] Telecomunicazioni S.p.A., nei termini più ampi della sua formulazione, in quanto infondata e per l'effetto confermare in parte la sentenza appellata, chiedendo il pagamento in favore del Comune di [REDACTED] delle spese, dei diritti e degli onorari di causa di entrambi i gradi del presente giudizio.

Si costituiva altresì nel giudizio di appello, l'Agenzia delle Entrate, chiedendo, contrariamente a quanto sostenuto dai primi giudici, di accertare l'inesistenza delle obiettive condizioni di incertezza così come richiesta dal comma 2 dell'art. 6 del D.Lgs. 472/1997 e condannare pertanto le parti al pagamento delle sanzioni.

Il Collegio in seduta del 14/02/2001, preso atto che avverso la medesima sentenza è stato proposto appello con il numero di Ruolo R.G.A. n° 216/09, assegnato ad altro collegio stessa Sezione quarta e che il medesimo con ordinanza del 21/02/11 soprassedeva alla decisione, trasmettendo gli atti al Presidente della sezione quarta per consentirgli di valutare la possibilità della riunione dei due appelli, il qui presente collegio rinvia la trattazione del presente giudizio all'udienza del 28/03/2011, per decidere la richiesta di riunione.

Sopraggiungevano nel frattempo nuove memorie di appello delle parti ai fini della decisione e per la riunione dei due ricorsi:

- Con memoria la [REDACTED] Telecomunicazione Spa, riferisce ed afferma che non è parte del giudizio di appello instaurato dall'Agenzia delle Entrate con il RGA 216/09 non avendo ricevuto la notifica dell'atto di impugnazione da parte dell'Ufficio Agenzia delle Entrate.

Osserva inoltre che i due procedimenti (RGA. 216/09 e RGA 248/09), non hanno le stesse parti, né lo stesso oggetto e quindi chiede la massima cautela per possibilità

di disporre la riunione dei due procedimenti, valutandone preliminarmente la ammissibilità e la procedibilità dell'appello preposto dalla Agenzia delle Entrate (RGA 216/09), in quanto proposto in violazione dell'art. 53, comma 2, D.lgs. n. 546/1992.

- Con memoria il Comune di [redacted] in via preliminare chiede di ordinare la integrazione del contraddittorio nei confronti della [redacted] Telecomunicazioni S.p.A nel giudizio di appello RGA 216/09 a cura e spese dell'appellante Agenzia delle Entrate.

Nel merito di accogliere l'appello incidentale, dichiarando non dovuta la tassa ed in subordine di rigettare la richiesta delle sanzioni da parte dell'ufficio ed in ogni caso condannare l'Agenzia alle spese di giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE - DIRITTO

Il Collegio, analizzata la documentazione agli atti prodotta dalle parti e ascoltate le medesime in udienza, ritiene *preliminarmente opportuno di disporre la riunione dei due giudizi*, RGA n°216/2009 e RGA n°248/2009 sia perché costituiscono appelli alla medesima sentenza ai sensi dell'art.273 c.p.c. con oggetto identico, sia per motivi di economia processuale e connessione.

Gli appelli proposti dalla [redacted] Telecomunicazioni e l'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate nonché l'appello autonomo del Comune di [redacted] di cui ai giudizi RGA 216/2009 e RGA 248/2009 hanno infatti per oggetto le medesime questioni che estrinsecano contestazioni di legittimità dell'accertamento TMO00005/2006; in particolare la legittimazione passiva del Comune di [redacted] e della Wind Telecomunicazioni al pagamento della Tassa di Concessione Governativa per gli anni 2003 al 2006; la sussistenza dell'obbligo quantomeno di solidarietà a carico della Wind per il pagamento della stessa Tassa; la legittimità dell'esonero dalle sanzioni concesso dal primo giudice e contestata dall'Agenzia delle Entrate.

Atteso che queste circostanze costituiscono infatti il presupposto per l'applicazione del combinato disposto degli artt.61 e 29 D.lgs 546/92 che impone la riunione delle impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza, onde evitare il conflitto di giudicato (vedi Cass. n.11809/2006), la Commissione ritiene dover disporre la riunione dei due giudizi n.216/2009 e n.248/2009 che questa Sezione trattiene ai fini del giudizio.

Prima di procedere alle risposte sulle varie domande ed eccezioni formulate dalle tre parti in causa, si ritiene necessario procedere preliminarmente all'approfondimento di alcuni concetti.

La Tassa di Concessione Governativa, conosciuta anche con l'acronimo TCG, è la tassa da corrispondere allo Stato Italiano da parte dei beneficiari di determinati provvedimenti amministrativi e altri atti, come ad esempio autorizzazioni, concessioni, licenze, emesse dallo Stato, ai sensi del DPR 26 ottobre 1972, n. 641 "Disciplina delle tasse sulle concessioni governative", che costituisce la norma base di riferimento, tutt'ora in vigore che ha subito negli anni alcuni ritocchi normativi.

Gli intestatari di un abbonamento di telefonia mobile devono corrispondere allo Stato € 12,91 mensili se per uso affari, mentre € 5,16 se per i privati.

Sulla tassa governativa di concessione ed in particolare quella inerente gli abbonamenti di telefonia mobile è tornata recentemente a crearsi una "querelle

interpretativa" che trova la giurisprudenza non sempre univoca su posizioni di merito diversificate, considerato sia la nebulosità della normativa in questione e sia l'assenza di pronunce di legittimità sulla questione che abbiano chiarito tutti i dubbi sulla materia.

La questione in generale, investe tre aspetti, che si ripresentano anche nel caso della controversia di cui trattasi.

Un aspetto è quello riguardante il fatto che nel corso degli anni, il testo base di riferimento che regola la materia delle telecomunicazioni rappresentato dal D.P.R. 641/72, ha subito qualche modifica con l'avvicendamento di numerose norme, quali il D.P.R. 156/73, il D.Lgs. D.M.n°33/1990, il D.Lgs. 256/2003, norme che hanno modificato alcuni termini ed espressioni quali la *"concessione"*, la *"licenza"* o il *documento sostitutivo* per l'impiego di apparecchiature per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione, creando confusione sul significato degli stessi termini, talchè la tassa governativa appare da parte di alcuni non più dovuta;

L'altro aspetto che essendo lo Stato e le Amministrazioni statali esonerate dalla tassa, da parte di alcuni si accampa la tesi secondo cui anche le Amministrazioni Comunali, Provinciali e Regionali, potendosi considerare facenti parte della *"governance"* dello Stato, possano anch'esse rientrare tra tali esoneri quali pubbliche amministrazioni.

Da ultimo, essendo il gestore telefonico colui che contrattualmente fornisce il servizio materialmente, facendo da tramite per la *concessione o licenza o documento sostitutivo* del servizio medesimo concesso dallo Stato, possa conseguentemente ritenersi soggetto passivo della tassa e funzionare come sostituto d'imposta.

Chiarito i termini delle questioni e passando all'analisi delle norme che disciplinano i presupposti della tassa, occorre rilevare innanzitutto che l'art. 1 (oggetto delle tasse), D.P.R. 26/10/1972, n. 641 statuisce che i provvedimenti amministrativi e gli altri atti elencati nell'annessa tariffa sono soggetti alle tasse sulle concessioni governative nella misura e nei modi indicati nella tariffa stessa:

- L'art. 13-bis D.P.R. 641/1972- (Esenzioni)- citato, dispone invece che né è esente " *gli atti e i provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (onlus) e le società e le associazioni sportive dilettantistiche sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative (comma 1) e che sono altresì esenti dalle tasse sulle concessioni governative gli atti costitutivi, gli statuti ed ogni altro atto necessario per l'adempimento di obblighi dei movimenti o partiti politici, derivanti da disposizioni legislative o regolamentari (comma 2);*
- L'art. 218, D.Lgs. n. 259/2003: *elimina la licenza d'esercizio «di cui all'articolo 318, D.P.R. 29/03/1973, n. 156 (Testo unico in materia postale di Bancoposta e di telecomunicazioni) per l'utilizzo del servizio radiomobile;*
- L'art. 3, D.L. 13/05/1991, n. 151, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 202/1991, nell'assoggettare alla tassa la *licenza d'esercizio o il documento sostitutivo* per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radioelettrico, contiene un riferimento, oltre all'art. 318- D.P.R. n. 156/1973, disciplinante la

licenza per l'esercizio di tale servizio, anche all'art. 3, comma 2, del DM 13/02/1990, n. 33, relativo al regolamento concernente il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione.

Quest'ultima disposizione prevede che *l'abbonamento telefonico* stipulato con la società concessionaria del servizio al momento dell'attivazione dell'utenza, *sostituisce*, a tutti gli effetti, *la licenza di stazione radio*.

L'abbonamento telefonico costituisce cioè il *"documento sostitutivo"* della licenza che l'art. 21 del Testo e tariffa base individua quale presupposto della tassa di concessione governativa, alternativo alla licenza medesima.

Tale ultimo Decreto Ministeriale n°33/1990, non essendo, a differenza dall'art. 318 del D.P.R. n. 156/1973, abrogato da successive disposizioni, costituisce il presupposto legislativo per l'applicazione, ai contratti di servizio radiomobile, della tassa di concessione governativa.

La norma tributaria del D.M. n. 33/1990, riconduce pertanto la debenza della tassa di concessione governativa a due presupposti tra loro alternativi: la licenza d'esercizio, ora abrogata, oppure il *"documento sostitutivo"*, che è costituito dall'abbonamento telefonico. La condizione di *"abbonato"* legittima *ex se* la pretesa tributaria.

Pertanto, a parere di questo Collegio e diversamente da come propugnato dalla difesa dell'Ente Comunale, l'intervento legislativo del D.Lgs. n. 259/2003, in sede di approvazione del nuovo Codice delle comunicazioni non ha, in alcun modo, inciso sull'applicabilità della tassa di concessione governativa:

Anche a voler ammettere, per ipotesi, che l'abrogazione del citato art.318 abbia comportato l'eliminazione delle licenze in relazione al mutamento di disciplina generale nella materia delle concessioni (con riferimento, peraltro, al rapporto tra Stato e gestori e non tra gestori e clienti, profilo, questo, idoneo ad indebolire ulteriormente la tesi interpretativa propugnata dal ricorrente), resta fermo il fondamento normativo della tassa di concessione governativa costituito dal combinato disposto di cui agli art. 3 del D.L. n. 151/91 e art.3, comma 2, del D.M. n. 33/1990.

Quindi, sintetizzando, il contratto di abbonamento telefonico continua a essere il presupposto per l'applicazione della tassa; il passaggio da una disciplina normativa fondata sulla *concessione* a una disciplina basata *sull'autorizzazione* non toglie valore, al fine che qui rileva, al contratto di abbonamento.

L'altro aspetto richiamato *dall'appellante incidentale*, è quello secondo cui Enti pubblici, quali i Comuni, Province e Regioni, facendo parte dell'Amministrazione dello Stato in quanto facenti parte della *"governance"* del medesimo, né sono ugualmente esonerati.

La tesi non trova consenziente questo Collegio sia perché l'impianto normativo art. 13-bis D.P.R. 641/72 *non prevede espressamente gli Enti Pubblici tra i soggetti esenti*, in quanto non qualificabili quali Amministrazioni dello Stato, in quanto dalla lettura costituzionalmente orientata dell'art. 114 della Costituzione,

emerge che dall'art. 1, comma 2, del T.U. n. 165/01, i Comuni sono Enti distinti ed autonomi rispetto alle Amministrazioni dello Stato.

In merito invece alla domanda principale dell'appellante, secondo cui non è individuabile una disposizione che attribuisca ai gestori telefonici della telefonia mobile, la qualità di sostituti d'imposta configurando una loro responsabilità solidale per l'omesso o parziale versamento, da parte dell'utente, della tassa sulle concessioni governative, suddetta tesi trova consenziente il Collegio.

Il soggetto passivo delle tasse di CC.GG. è unicamente l'intestatario, cioè l'utente della licenza o del documento sostitutivo e soltanto con tale soggetto intercorre il rapporto con lo Stato e conseguentemente il rapporto tributario con l'Amministrazione finanziaria. (art.30 D.M. Poste e Telecom. n°197/97-ogni spesa, imposta o tassa comunque inerente al contratto di abbonamento è a carico dell'abbonato, salvo che non sia diversamente disposto)

L'impianto normativo del settore, infatti non prevede da parte del gestore del servizio alcuna funzione di sostituto di imposta, come espressamente sancito dalle norme per altri tributi, limitandosi quest'ultimo a fare d'interfaccia, tra l'utente finale e colui, lo Stato, che essendo unico titolare di ogni diritto o facoltà, a differenza di altri soggetti che necessitano di apposite autorizzazioni o licenze per esercizio di determinate attività, ne è esentato insieme a tutte le Amministrazioni statali.

Per quanto sopra espresso, ogni altro motivo ed eccezione si ritiene assorbito.

Stante comunque la obbiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono le norme investite, il Collegio accoglie in subordine la richiesta dell'appellante incidentale-Comune di ~~XXXX~~-dichiarando non applicabile le sanzioni richieste dall'Agenzia delle Entrate nella memoria di costituzione in appello.

Per lo stesso motivo enunciato, appare equo e giusto compensare tra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione decidendo sui ricorsi come sopra riuniti, così provvede:
Accoglie l'appello della Compagnia ~~XXXX~~ di Telecomunicazione.

Rigetta l'appello del Comune di ~~XXXX~~ e l'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate.

Conferma nel resto la sentenza impugnata e dichiara compensate le spese di giudizio del Grado.

Perugia li, 28 Marzo 2011.

Il Giudice Relatore-Estensore
Alfredo Guarchioni

Il Presidente del Collegio
Pietro Abbritti