

I Comuni di Campodarsego, Piombino e Loreggia chiesero all'erario la restituzione, della "tassa di concessione governativa per l'utilizzo di apparecchiature radiomobili terrestri", prevista dal n. 21 della Tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, adducendo che essa fosse stata implicitamente abrogata per effetto dell'entrata in vigore del d.lgs. 1 agosto 2003, n. 259 (codice delle comunicazioni elettroniche), il quale aveva liberalizzato il settore delle radiocomunicazioni e soppresso le autorizzazioni amministrative precedentemente richieste. Le amministrazioni comunali avevano, infatti, sottoscritto vari contratti di abbonamento al servizio di telefonia mobile e avevano pagato, tramite il gestore telefonico, non solo il costo dell'abbonamento, ma anche la predetta tassa di concessione governativa. Non avendo l'amministrazione fiscale dato seguito alla richiesta di rimborso, gli enti locali impugnarono il relativo silenzio-rifiuto dinanzi al giudice tributario.

La Commissione adita accoglieva il ricorso degli enti locali, ritenendo dovuto il rimborso in ragione della intervenuta abrogazione dell'art. 318 del d.P.R. n. 156 del 1973 ad opera dell'art. 218 del Codice delle comunicazioni. Ad avviso del giudice di prime cure l'art. 21 della Tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 641 non poteva più costituire legittimo fondamento dell'imposizione perché di tale articolo risultava abrogato il presupposto normativo (l'art. 318 del d.P.R. n. 156 del 1973) e anche perché la predetta disciplina appariva superata dalle nuove norme sulle telecomunicazioni.

La decisione era confermata in appello, con la sentenza in epigrafe, avverso la quale l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con due motivi. Resistono gli enti locali con controricorso illustrato anche con memoria. Tutte le parti hanno depositato memorie. La causa, chiamata innanzi alla Sezione Tributaria di questa Corte per l'udienza del 25 ottobre 2012, è stata rimessa al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, con ordinanza n. 12052 del 18 dicembre 2012, depositata il 17 maggio 2013, ritenendo coinvolta nella decisione da adottarsi una questione di massima di particolare importanza.

Per queste ragioni la causa è chiamata all'odierna udienza innanzi alle Sezioni Unite di questa Corte.

**MOTIVAZIONE**

**1.** Con il primo motivo di ricorso, l'Agazia delle Entrate censura, sotto il profilo della violazione di legge, la sentenza impugnata nella parte in cui il giudice di merito ha ritenuto abrogata la tassa sulle concessioni governative con riferimento all'uso di telefoni cellulari.

**1.1.** L'Agazia ricorrente sostiene che il fondamento normativo del presupposto impositivo della tassa in questione, deve rinvenirsi nel regolamento n. 33/1990 e nell'art. 3 del d.l. 13 maggio 1991, n. 151 conv. in legge 12 luglio 1991, n. 202 (recante "Provvedimenti urgenti per la finanza pubblica") che ha assoggettato alla tassa sulle concessioni governative il "documento sostitutivo della licenza" (tale dovendo intendersi il "contratto di abbonamento" stipulato con il gestore): in altri termini, nel caso dei telefoni cellulari l'abbonamento è il "documento sostitutivo della licenza" che fa sorgere l'obbligazione tributaria.

**1.2.** Aggiunge inoltre l'Agazia ricorrente che il d.lgs. 1 agosto 2003, n. 259 ("Codice delle comunicazioni elettroniche"), pur disponendo l'abrogazione di numerose norme del precedente TU n. 156 del 1973, non ha tuttavia inteso dettare una disciplina innovativa della intera materia, avendo sostanzialmente recepito nell'art. 160 (rubricato "Licenze di utilizzo") il contenuto dell'abrogato art. 318, TU n. 156 del 1973: la nuova norma, infatti, prevede espressamente che "per le stazioni riceventi del servizio di radiodiffusione il titolo di abbonamento tiene luogo della licenza", rimanendo quindi esclusa una abrogazione tacita della norma tariffaria.

**2.** Con il secondo motivo di ricorso, l'amministrazione contesta, sotto il profilo della violazione di legge, l'aver il giudice di merito ritenuto che le amministrazioni comunali sarebbero esentate dal pagamento della tassa di concessione governativa sull'utenza telefonica, in quanto i Comuni sarebbero equiparati a tutti gli effetti - anche fiscali - alle amministrazioni dello Stato, e come queste ultime debbono pertanto beneficiare dell'esenzione dalla tassa sulle concessioni governative.

**2.1.** Sarebbe questa una prospettiva errata in quanto nello Stato, a differenza degli enti locali, vi è piena coincidenza tra titolarità della situazione giuridica soggettiva e potere di autorizzarne l'esercizio, con la conseguenza che nei confronti delle Amministrazioni statali non potrebbe verificarsi in nessun caso il presupposto impositivo, non occorrendo una espressa previsione normativa di esenzione, come invece richiesto per qualsiasi altro soggetto passivo di imposta, indipendentemente dalla natura pubblica o privata dello stesso.

R<sub>2</sub>

In buona sostanza l'amministrazione statale e quelle comunali non possono mai essere equiparate, in quanto solo nella prima si cumulano le qualità di titolare dell'obbligazione tributaria e titolare del potere di autorizzare l'attività che è presupposto d'imposta, cumulo che giustifica l'esenzione e che non si verifica in capo alle amministrazioni comunali.

**2.2.** Peraltro, una equiparazione tra amministrazione statale e amministrazioni comunali è esclusa dall'art. 1 del d.lgs. n. 165 del 2001, che considera in modo distinto le Amministrazioni dello Stato rispetto agli altri enti pubblici territoriali; né l'equiparazione a fini fiscali potrebbe desumersi dalla generale esenzione dall'IRES di tutte le Amministrazioni pubbliche disposta dall'art. 74, comma 1, TUIR, trattandosi di norma speciale non estensibile analogicamente.

**3.** La parte resistente nel chiedere il rigetto del ricorso, evidenzia che la "telefonia mobile" non troverebbe disciplina nelle norme sulle "stazioni radioelettriche" - ed in particolare nell'art. 160 d.lgs. n. 259 del 2003 - che concernono soltanto le attività specificamente indicate nel Titolo V del medesimo decreto (stazioni radioelettriche destinate ai servizi radioelettrici mobili marittimi ed aeronautici; stazioni radioelettriche a bordo di navi da pesca e da diporto).

**3.1.** La parte resistente evidenzia anche che la norma istitutiva della tassa di concessione governativa sarebbe costituzionalmente illegittima per ingiustificato trattamento differenziato delle situazioni in cui versano gli utilizzatori del servizio radiomobile terrestre di conversazione: essi se titolari di "contratto di abbonamento" sarebbero assoggettati ad una "tassa" alla quale non sarebbero, invece, soggetti se titolari di "scheda prepagata ricaricabile".

**4.** La questione è già stata oggetto di riflessione da parte della Sezione Tributaria di questa Corte.

**4.1.** Una prima volta ciò è accaduto con la sentenza n. 8825 del 2012. In tale occasione la Corte ha rilevato che sotto un profilo formale la voce tariffaria di cui si discute si riferisce al rilascio della "licenza o documento sostitutivo per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione", un provvedimento venuto meno a seguito della espressa abrogazione della norma da parte dell'art. 218, comma 1, lett. q) del d.lgs. 1 agosto 2003, n. 259 (Codice delle comunicazioni elettroniche).

**4.2.** Con tale decreto, afferma la Corte, «la disciplina di settore è stata profondamente innovata ... per renderla compatibile con i prin-

cipi del mercato comune, essendo stato sostituito l'originario regime di privativa legale regolato da provvedimenti concessori di pubblico servizio, con il nuovo regime autorizzatorio fondato sul principio generale della libera fornitura di reti e servizi di comunicazione elettronica (considerata attività di preminente interesse generale) e sul riconoscimento della garanzia dei diritti inderogabili all'uso dei mezzi di comunicazione, e dell'esercizio della iniziativa economica in regime di concorrenza sul mercato (d.lgs. n. 259 del 2003, art. 3), con la conseguenza che la tassa in questione non si correla ormai più al presupposto del rilascio a favore dell'abbonato del provvedimento amministrativo di licenza da parte della Amministrazione PP.TT. ..., atteso che, tanto in relazione alla attività di fornitura di reti e servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico (art. 25), quanto alla attività di installazione ed esercizio di reti ed esercizio di reti o servizi di comunicazioni elettroniche ad uso privato (art. 107), quanto ancora all'impianto ed esercizio di stazioni radioelettriche richiedenti assegnazioni di frequenza (art. 126), alcun titolo amministrativo deve essere rilasciato, dalla Amministrazione pubblica o dal soggetto-gestore autorizzato, all'abbonato, limitandosi quest'ultimo a concludere un contratto di diritto privato con il gestore della rete/fornitore del servizio».

**4.3.** Ma siffatta modificata situazione non ha fatto venir meno, secondo la Corte, il presupposto della tassa di concessione governativa, la quale «non si correla ormai più al presupposto del rilascio a favore dell'abbonato del provvedimento amministrativo di licenza (...), ma al mero presupposto di fatto (di natura cronologica) della durata della prestazione di servizi così come conteggiata in ciascuna bolletta trasmessa dal gestore all'abbonato».

**5.** Una seconda volta la Sezione Tributaria della Corte è tornata in argomento, in questa occasione sviluppandolo direttamente *ex professo* e non ai soli fini di determinare la decorrenza del termine di decadenza, come nel caso della sentenza or ora esaminata.

**5.1.** Si tratta della sentenza n. 23052 del 2012 con la quale è stato affermato il seguente principio: «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"».

**5.2.** Gli argomenti dei quali la Corte di è avvalsa al fine di enunciare il surriportato principio possono essere così riassunti:

- il fatto che l'art. 25, comma 2, del d.lgs. 1 agosto 2003, n. 259 (recante *Codice delle comunicazioni elettroniche*), assoggetti la fornitura di servizi radioelettrici ad una "autorizzazione generale", autorizza a ritenere che la "liberalizzazione" introdotta dal citato decreto non abbia fatto venir meno ogni forma di il controllo statale;
- il fatto che l'art. 160 del d.lgs. n. 259 del 2003 abbia riprodotto il contenuto dell'art. 318 d.P.R. 29 marzo 1973, n. 156 (recante *Testo unico delle disposizioni legislative in materia postale, di bancoposta e di telecomunicazioni*, il cui art. 318, appunto, imponeva il possesso d'una licenza d'esercizio, ovvero d'un abbonamento, per ogni singola "stazione radioelettrica"), fa ritenere che dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 259 del 2003 l'abbonamento telefonico sia il "documento sostitutivo" della licenza, al quale l'art. 21 della Tariffa (allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, recante *Disciplina delle tasse sulle concessioni governative*) ricollega l'insorgenza dell'obbligazione tributaria;
- il fatto che l'art. 1, comma 203, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), abbia esteso oltre che ai «non vedenti» anche ai «sordi» il beneficio dell'esenzione dalla tassa di concessione governativa prevista dall'art. 21 della precitata Tariffa, dimostrerebbe come il legislatore non ha mai considerato abrogato tale norma;
- il fatto che l'art. 160 del d.lgs. n. 259 del 2003 abbia riprodotto esattamente il contenuto normativo dell'abrogato art. 318 del d.P.R. n. 156 del 1973, che costituiva in precedenza il presupposto oggettivo della tassa di concessione governativa sulla telefonia mobile, priva di forza argomentativa il conside-

rare che il predetto art. 160 riguarderebbe soltanto gli impianti radioelettrici e non gli apparecchi di telefonia mobile, che non costituirebbero un impianto radioelettrico.

**6.** Ripresentatasi nuovamente la questione all'attenzione della Sezione Tributaria della Corte, le decisioni precedentemente adottate non sono state condivise e replicate, ma è emerso un dubbio sulla effettiva sopravvivenza nell'ordinamento della tassa di concessione governativa con riferimento agli apparecchi di telefonia mobile, che si è ritenuto non fosse superabile con l'impegno della sola Sezione Tributaria. Di qui la rimessione della questione al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, che costituisce il presupposto della chiamata odierna della causa innanzi alle medesime Sezioni Unite.

**6.1.** L'ordinanza di rimessione 17 maggio 2013, n. 12052 ha affermato il seguente principio: «La disciplina dei telefoni cellulari è contenuta non nel d.lgs. n. 259 del 2003 (codice delle comunicazioni elettroniche), ma nel d.lgs. 269/01, testo che non subordina l'uso del telefono ad alcuna licenza amministrativa. Ne consegue che la tassa sui telefoni prevista dall'art. 21 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 641 del 1972 deve ritenersi abrogata non perché sia stata soppressa della norma che prevede la suddetta licenza (l'art. 318 codice postale è stato infatti trasfuso nell'art. 160 del codice delle comunicazioni elettroniche), ma perché ne è mutato l'ambito di applicazione, in quanto oggi è subordinato al rilascio di licenza l'uso delle sole "stazioni radioelettriche" diverse dai telefoni, mentre non lo è l'uso di questi ultimi».

**6.2.** L'ordinanza fonda tali conclusioni, andando di contrario avviso a quanto stabilito dalla medesima Sezione Tributaria, per una serie di considerazioni che si prestano ad essere riassunte in tre ambiti di riflessione.

**6.2.1.** In primo luogo, l'ordinanza di rimessione nega che l'abrogazione dell'art. 318 del d.P.R. n. 156 del 1973 abbia fatto venir meno il presupposto impositivo della tassa di cui si discute, in quanto quelle disposizioni sono state integralmente trasposte nell'art. 160 del d.lgs. n. 259 del 2003: sicché, ad avviso della richiamata ordinanza, «alcuna soluzione di continuità si è verificata tra la abrogazione della precedente norma ... e l'entrata in vigore della nuova, di contenuto dispositivo identico (salva la indispensabile sostituzione della "autorizzazione generale" all'originario riferimento alla "concessione") quanto al previsto obbligo che tutte le stazioni radioelettriche siano

munita di "**licenza di esercizio**" rilasciata dal Ministero, con la conseguenza che la indicazione esplicativa contenuta nella voce tariffaria deve intendersi ora riferita alla nuova norma del d.lgs. n. 259 del 2003».

**6.2.2.** Tuttavia, l'ordinanza in questione rileva una non corrispondenza tra norme comunitarie (artt. 6, 7 e 9 della direttiva n. 5/1999) le norme dei Testi Unici del 1976 (art. 318) e del 2003 (art. 160). Ad avviso del Collegio il sistema delineato dalla normativa comunitaria in materia di "**apparecchi terminali di comunicazione e radio**" non può essere ricondotto nell'ambito della disciplina generale prevista per gli "**impianti radioelettrici**" dal d.lgs n. 259 del 2003, «dovendo conseguentemente escludersi una identità formale e sostanziale del potere autorizzatorio (rilascio della "**licenza di esercizio**") attribuito al Ministero dall'art. 160 D.lgs. n. 259 del 2003 in relazione alle "**stazioni radioelettriche**" e dei poteri di vigilanza e di controllo in funzione di omologazione e verifica di rispondenza a requisiti tecnici degli "**apparecchi terminali**" attribuiti al Ministero dalla direttiva comunitaria e dal d.lgs. n. 269 del 2001»: «nel sistema del Codice, in mancanza della preventiva autorizzazione rilasciata dal Ministero (licenza di esercizio), l'impianto non può essere utilizzato/messo in servizio/esercitato dall'utente; nel diverso sistema regolato dalla direttiva n. 5/1999 l'utente finale può acquistare sul mercato ed utilizzare liberamente l'apparecchio terminale di comunicazione, senza dover richiedere ed ottenere alcuna autorizzazione da parte del Ministero».

**6.3.** Da siffatte considerazioni si deve concludere, ad avviso del Collegio, che «l'atto amministrativo, individuato dalla voce 21 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 641/1972 nella "licenza per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione", se originariamente - sotto la vigenza del TU n. 156 del 1973 n. 156 del 1973 al tempo del quale è stata introdotta la tassa con d.l. n. 151 del 1991 conv. in legge n. 202 del 1991 - corrispondeva alla "licenza di esercizio" di impianto radioelettrico di cui all'art. 318 del predetto TU (provvedimento amministrativo richiesto per l'esercizio di - determinati - impianti radioelettrici anche dal nuovo Codice delle comunicazioni ex art. 160 d.lgs. n. 259 del 2003) alla quale si riferiva espressamente il DM PP.TT. n. 33 del 1990 ai fini della surrogabilità di detto provvedimento amministrativo con il "contratto di abbonamento" stipulato dall'utente finale con la società concessionaria esclusiva del servi-

R3

zio radiomobile pubblico di comunicazione, in seguito alla divaricazione del nuovo Codice delle comunicazioni dalla normativa che ha regolato la fabbricazione, immissione in consumo ed utilizzo degli apparecchi terminali di comunicazione attualmente, non identifica più, ormai, l'atto soggetto ad imposta ai sensi dell'art. 1 d.P.R. n. 641 del 1972, atteso che la disciplina normativa speciale comunitaria e di recepimento avente ad oggetto la regolamentazione dei requisiti essenziali e tecnici delle apparecchiature terminali di comunicazione (direttiva CE n. 51/1999 e d.lgs. n. 269 del 2001) non assoggetta ad alcun provvedimento amministrativo di tipo autorizzatorio, tanto l'acquisto e la utilizzazione dell'apparecchio terminale da parte dell'utente finale, quanto la *fabbricazione*, la *immissione sul mercato* e la *messa in servizio* di tali apparecchiature».

**6.4.** Secondo l'ordinanza di rimessione l'uso del telefono cellulare non è subordinato ad alcun provvedimento amministrativo: sicché il contratto di utenza stipulato tra gestore ed utilizzatore finale non può essere ritenuto "documento sostitutivo" della licenza, e quindi presupposto d'imposta ai sensi dell'art. 21 della tariffa allegata al d.P.R. 641/72. Presupposto della tassa di concessione governativa è infatti l'esistenza di un provvedimento amministrativo concessorio od autorizzativo *lato sensu*. Tale provvedimento è tuttora richiesto dal d.lgs. 259 del 2003 solo per le stazioni radio diverse dai telefoni, mentre l'uso di questi ultimi non richiede alcuna autorizzazione o licenza. Né potrebbe ritenersi che presupposto d'imposta sia il mero possesso del telefono, quale indice di ricchezza, perché non è consentito all'interprete mutare in via interpretativa il fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria, ostandovi la riserva di legge di cui all'art. 23 cost.

**6.5.** In buona sostanza la posizione dell'ordinanza di rimessione potrebbe così sintetizzarsi: "L'uso dei telefoni cellulari è soggetto alle regole del d.lgs. 269 del 2001, e non a quelle del codice delle comunicazioni. Pertanto, poiché il d.lgs. 269 del 2001 non subordina l'uso del telefono al rilascio di alcun provvedimento amministrativo, manca il presupposto stesso per l'applicazione della tassa sulle concessioni governative". Ma l'idea di fondo che sembra sorreggere l'intero ragionamento è la ritenuta irriducibilità dei "telefoni cellulari" alle radio rice-trasmittenti e quindi alla impossibile assimilabilità dei primi alle seconde, da cui deriverebbe l'esclusione che la disposizione relativa alla tassa di concessione governativa possa comprendeere

R<sub>2</sub>

re, sul piano dei contenuti normativi, entrambi gli strumenti di comunicazione.

**7.** Il primo quesito da porsi, nel quadro delle questioni sollevate dall'ordinanza di rimessione, è indubbiamente quello relativo alla compatibilità di una tassa di concessione governativa che concerna i telefoni cellulari con le direttive comunitarie sulla libertà di comunicazione e in particolare con la Direttiva 2002/20/CE, c.d. *direttiva autorizzazioni*, il cui art. 3, comma 2, stabilisce che «la fornitura di reti di comunicazione elettronica o di servizi di comunicazione elettronica può ... essere assoggettata soltanto ad un'autorizzazione generale».

**7.1.** Sul punto può osservarsi preliminarmente che nel sistema delle direttive europee in materia – la *Direttiva 1999/5/CE*, riguardante le apparecchiature radio e le apparecchiature terminali di telecomunicazione e il reciproco riconoscimento della loro conformità (*attuata nell'ordinamento giuridico italiano con il d.lgs. 9 maggio 2001, n. 269*); la *Direttiva 2002/19/CE*, riguardante l'accesso alle reti di comunicazione elettronica e le risorse correlate, e l'interconnessione delle medesime (c.d. "direttiva accesso"); la *Direttiva 2002/20/CE*, riguardante le autorizzazioni per le reti e i servizi di comunicazione elettronica (c.d. "direttiva autorizzazioni"); la *Direttiva 2002/21/CE*, che istituisce un quadro normativo comune per le reti ed i servizi di comunicazione elettronica (c.d. "direttiva quadro"); la *Direttiva 2002/22/CE*, riguardante il servizio universale e i diritti degli utenti in materia di reti e di servizi di comunicazione elettronica (c.d. "direttiva servizio universale"); la *Direttiva 2002/77/CE*, riguardante la concorrenza nei mercati delle reti e dei servizi di comunicazione elettronica, (*direttive queste tutte attuate nell'ordinamento giuridico italiano con il d.lgs. 1 agosto 2003, n. 259, come poi modificato con d.lgs. 28 maggio 2012, n. 70, che ha dato esecuzione alla Direttiva 2009/140/CE, che ha modificato in parte le precedenti direttive*) – non può ragionevolmente sostenersi che sussista tra "telefoni cellulari" e "radio rice-trasmittenti" una differenziazione di regolamentazione rispetto alla "fonte regolatrice", come sembra in qualche modo presumere l'ordinanza di rimessione, la quale pare basarsi su un preciso assunto interpretativo: che tutta la disciplina dei telefoni stia nel d.lgs. 269 del 2001 (attuativo della direttiva 5/99); e che tutta la disciplina delle stazioni radioelettriche stia nel d.lgs. 259/03, attuativo delle altre direttive (in particolare la "direttiva accesso" e la "direttiva autorizzazioni").

**7.2.** In questa prospettiva l'analisi della normativa, tanto delle direttive, quanto della normativa di attuazione, porta a concludere che, da un lato, il codice delle comunicazioni (d.lgs. n. 259 del 2003) non si occupa solo delle comunicazioni radio, ma anche delle comunicazioni telefoniche, disciplinando le une e le altre sul piano delle condizioni di accesso; dall'altro, il d.lgs. n. 269 del 2001 non si occupa solo dei telefoni, ma anche delle radio trasmettenti, disciplinando gli uni e le altre sul piano dei requisiti tecnici necessari per la messa in commercio. Sicché già alla luce di questo primo esame, i cui risultati si presentano immediatamente tutt'altro che irrilevanti, non appare giustificato sostenere sul piano normativo che la tassa di concessione governativa sui "telefonini" sia da ritenere abrogata per il solo fatto che il codice delle comunicazioni (cui deve oggi intendersi riferito il rinvio all'art. 318 d.P.R. 156 del 1973 originariamente contenuto nella tariffa allegata al d.P.R. 641 del 1972) non disciplini più l'uso dei terminali radiomobili di comunicazione (cioè i telefoni).

**7.3.** Ma v'è di più. Secondo la Corte di Lussemburgo, il quadro normativo comunitario emergente dalle ricordate direttive non osta ad una norma nazionale che preveda un tributo come la tassa di concessione governativa.

**7.3.1.** Può farsi riferimento sul punto alla più recente pronuncia della Corte - l'ordinanza 12 dicembre 2013 in causa C-335/13, *Umbria Packaging s.r.l.* - sulla domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Commissione tributaria regionale dell'Umbria (Italia), con decisione del 18 settembre 2012, che ha sottoposto all'esame le seguenti questioni:

1. «Se l'articolo 160, d.lgs. n. 259 del 2003, da cui insorge la tassa di concessione governativa secondo la tariffa dell'art. 21 d.P.R. n. [641 del 1972] sia conforme all'articolo 3 della direttiva [autorizzazioni] che esclude nel regime liberalizzato delle comunicazioni la potestà di controllo dell'autorità amministrativa da cui trae giustificazione il prelievo sull'utente del servizio».
2. «Se l'articolo 3, comma 2, del D.M. n. 33 del 1990, al quale rinvia l'art. 21 [della tariffa allegata al DPR n. 641 del 1972], come modificato dall'art. 3, d.l. n. 151 del 1991, sia conforme al regime di libera concorrenza e al divieto previsto dall'articolo 102 del [TFUE] di applicare nei rapporti commerciali condizioni dissimili per prestazioni equivalenti».

R<sub>3</sub>

3. «Se il diverso importo della tassa di concessione governativa sulle utenze domestiche e quelle aziendali e la sua applicazione sui soli contratti di abbonamento con esclusione del servizio prepagato sia[no] conformi ai criteri di ragionevolezza e di appropriatezza e non ostacolino la formazione di un mercato concorrenziale».

**7.3.2.** Analizzando la prima di tali questioni, la citata ordinanza della Corte di Giustizia, ricorda (punti 15-19) una propria precedente ordinanza – l'ordinanza 15 dicembre 2010, in causa C-492/09, *Agricola Esposito* – con la quale «ha rilevato, da una parte, che la TCG (tassa sulle concessioni governative), in quanto tassa sull'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione, non ha, come base imponibile, la fornitura di reti e di servizi di comunicazione elettronica e, dall'altra, che l'uso privato di un servizio di telefonia mobile da parte di un abbonato non presuppone la fornitura di una rete o di un servizio di comunicazione elettronica, ai sensi della direttiva autorizzazioni (punto 35)». La stessa Corte, «ha quindi concluso che la direttiva autorizzazioni non si applica ad una normativa come quella concernente la TCG e, conseguentemente, che la direttiva medesima non osta ad un tributo come la TCG (punti 36 e 38)».

**7.3.3.** La seconda e la terza questione sono dichiarate irricevibili. Con riferimento alla prima di queste, perché «nel contesto della presente domanda di decisione pregiudiziale, il giudice del rinvio si limita a valutazioni di ordine generale sull'eventuale impatto della TCG sulla concorrenza, astenendosi dal chiarire il nesso che potrebbe sussistere tra l'imposizione di tale tributo ed eventuali distorsioni della concorrenza sul mercato delle telecomunicazioni, al fine di consentire alla Corte di pronunciarsi sull'eventuale applicazione dell'articolo 102 TFUE» (punto 24). Con riferimento alla seconda, perché «il giudice del rinvio si limita ad indicare ... che il divario tra gli utenti che sottoscrivono il contratto di abbonamento o adoperano un servizio prepagato "determina una distorsione che influisce sulle scelte degli utenti e discrimina la presenza sul mercato nazionale degli investitori comunitari rispetto agli altri Stati dove il servizio in abbonamento non è soggetto a imposizione in violazione del divieto di restrizioni alla libera prestazione dei servizi (...) stabilito dall'art[icolo] 56 [TFUE]", senza fornire altri chiarimenti» (punto 28).

**7.3.4.** La conclusione della Corte di Giustizia, in risposta a una domanda pregiudiziale che investe la sostanza della questione discussa

R.B.

nel presente giudizio, è che «l'articolo 3 della direttiva 2002/20/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 7 marzo 2002, relativa alle autorizzazioni per le reti e i servizi di comunicazione elettronica (direttiva autorizzazioni), va interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale come quella relativa alla tassa sulle attività svolte nel contesto di una concessione governativa».

**7.4.** Sicché, alla luce tanto del dato normativo, quanto dell'interpretazione costantemente offerta dalla Corte di Lussemburgo, deve escludersi ogni forza argomentativa ad una supposta, ma inesistente, incompatibilità tra diritto comunitario e diritto nazionale circa la legittima prevedibilità di una tassa di concessione governativa applicabile ai "telefoni cellulari": e ciò potrebbe dirsi, sulle orme della giurisprudenza della Corte europea, perché la tassa sulle concessioni governative ha per presupposto l'impiego del telefono e non la fornitura del servizio.

**8.** Resta, quindi, da verificare il dato relativo al diritto nazionale per verificare se la tassa sulle concessioni governative sui "telefoni cellulari", non incompatibile, come già visto, con il diritto comunitario, abbia un proprio supporto normativo, restando escluso, come già detto e lo si tenga a punto fermo, che i "telefoni cellulari" siano regolati (in via esclusiva) dal d.lgs. n. 269 del 2001 e le radio rice-trasmittenti (in via parimenti esclusiva) dal d.lgs. n. 259 del 2003.

**8.1.** In questa prospettiva la verifica investe in primo luogo l'eventuale abrogazione delle norme in base alle quali è stata giustificata la pretesa dell'amministrazione di corresponsione della tassa.

**8.1.1.** In proposito si deve escludere che possano trarsi conseguenze in questo senso dall'abrogazione dell'art. 318 del "Codice postale" (d.P.R. 29 marzo 1973, n. 156) – pacificamente riconosciuto come disposizione legittimante, in combinato disposto con l'art. 21 della tariffa allegata al Testo Unico sulle Concessioni Governative, l'applicazione della tassa in discussione – da parte del d.lgs. n. 259 del 2003. Infatti, il contenuto della prima norma è integralmente trasfuso nell'art. 160 della nuova normativa, che, come la precedente, prevede le "stazioni radioelettriche" soggette a licenza d'uso (in sostituzione della quale può aver titolo l'abbonamento): sicché il riferimento contenuto nel citato art. 21 della tariffa allegata d.P.R. n. 641 del 1972 all'art. 318 del Codice postale deve intendersi attualmente riferito all'art. 160 del d.lgs. n. 259 del 2003, stante il carattere "formale" e non "recettizio" del rinvio operato dalla regola tariffaria.

R<sub>3</sub>

**8.1.2.** Si deve anche escludere che vi sia stata una abrogazione espressa del D.M. 13 febbraio 1990, n. 33 recante "Regolamento concernente il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione", successivamente integrato con D.M. 8 novembre 1993, n. 512, pacificamente ritenuto lo strumento normativo che avrebbe incluso i "telefoni cellulari" nelle "stazioni radioelettriche" soggette a "licenza d'uso", stabilendo anche l'equivalenza tra "licenza d'uso" e "abbonamento" (il documento, che attesta la condizione di abbonato al "servizio radiomobile pubblico terrestre di conversazione", prescrive l'art. 3 del decreto, «sostituisce a tutti gli effetti la licenza di stazione radio, (e) deve contenere gli estremi del tipo di apparato terminale e della relativa omologazione»).

**8.1.3.** Il decreto n. 33 del 1990, come chiarisce il parere espresso ai sensi dell'art. 17 della legge n. 400 del 1988 dall'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato del 17 gennaio 1990, era stato predisposto dall'Amministrazione per sostituire (e o integrare) l'allora «vigente decreto normativo d'istituzione del servizio radiomobile terrestre pubblico veicolare del 3 agosto 1985». Il provvedimento, osserva il Consiglio di Stato, «è inteso ad apportare una modifica alla normativa di settore stabilita con il precedente D.M. 3 agosto 1985 al fine di migliorare il servizio radiomobile pubblico terrestre di conversazione, consentendo altresì l'impiego di terminali portatili ed estraibili». La giustificazione è eminentemente tecnica e dipende dalla prevista saturazione della rete UHF/450MHZ nelle regioni a più alto traffico e la connessa necessità di introdurre una rete a 900 MHZ.

**8.2.** L'art. 318 del d.P.R. 29 marzo 1973, n. 156 e l'art. 3 del D.M. 13 febbraio 1990, n. 33, in combinato disposto, costituiscono poi la base normativa sulla quale il legislatore, con l'art. 3 del d.l. 13 maggio 1991, n. 151, convertito con modificazioni con legge 12 luglio 1991, n. 202, delibera di assoggettare alla tassa di concessione governativa l'uso del "telefono cellulare", confermando, con tale scelta normativa, di riconoscere le citate disposizioni come legittima fonte regolatrice non solo delle "stazioni radioelettriche", ma anche dei "telefoni cellulari" (mediante i quali è realizzato il servizio radiomobile pubblico terrestre di conversazione).

**8.3.** In buona sostanza, attraverso un *continuum* normativo - art. 318 del d.P.R. 29 marzo 1973, n. 156, D.M. 3 agosto 1985 (regolamento concernente il servizio radiomobile terrestre pubblico veicolare), D.M. 13 febbraio 1990, n. 33 (Regolamento concernente il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione), art. 3, d.l. 13

maggio 1991, n. 151 – la disciplina dei “telefoni cellulari”, con riferimento all’applicabilità della tassa di concessione governativa, emerge come necessitato sviluppo (anche in relazione all’evoluzione delle tecnologie della comunicazione “mobile”) della disciplina delle “stazioni radioelettriche” (della quale si manifestano in tal modo un “contenuto implicito” estrapolato dal legislatore per adeguare le scelte normative del “vecchio” Codice postale alla nuova più complessa realtà del sistema delle comunicazioni “radiomobili”). Un *continuum* normativo che poggia sul pilastro legittimante rappresentato dal Codice postale, dal quale traggono la loro forza in successione i DD.MM. 3 agosto 1985 e 13 febbraio 1990, n. 33, che del primo esplicitano contenuti più adeguati all’evoluzione tecnica dei sistemi di comunicazione, producendo un insieme di norme che sono fatte poi proprie definitivamente dalla scelta legislativa operata con il d.l. n. 151 del 1991, convertito con modificazioni con legge 12 luglio 1991, n. 202.

**8.4.** Il sistema non è mutato, rispetto alla questione della tassa in discussione, con la riforma conseguente all’attuazione delle ricordate direttive comunitarie, perché, come già è stato ricordato, è da ritenere incoerente con il concreto dato normativo (emergente tanto sul piano del diritto europeo, quanto sul piano del diritto nazionale di attuazione) il ritenere che tutta la disciplina dei telefoni stia nel d.lgs. n. 269 del 2001 (attuativo della direttiva n. 5/99); e che tutta la disciplina delle stazioni radioelettriche stia nel d.lgs. n. 259 del 2003, attuativo delle altre direttive (in particolare la “direttiva accesso” e la “direttiva autorizzazioni”).

**8.4.1.** Invero la direttiva n. 5/99, sulle specifiche tecniche degli apparecchi terminali, accomuna le radio trasmettenti ed i telefoni in molte sue previsioni, mentre la direttiva n. 21/02 (“autorizzazioni”), a bene intendere il combinato disposto dell’*VIII Considerando* e dell’art. 1, comma 4, non dice affatto che essa “non si applica” agli apparecchi previsti dalla direttiva n. 5/99 (cioè i telefoni), ma dice una cosa diversa: e cioè che “restano ferme” le previsioni della direttiva n. 5/99. Pertanto tra radio e telefoni non c’è una distinzione in relazione alla fonte regolatrice, bensì solo in relazione all’attività: nel senso che la direttiva n. 5/99 ed il decreto n. 269 del 2001 si occupano delle specifiche tecniche sia delle radio che dei telefoni; mentre la direttiva n. 21/02 ed il decreto n. 259 del 2003 si occupano delle reti e delle relative autorizzazioni di esercizio sia per le radio, sia per i telefoni.

R<sub>2</sub>

**8.4.2.** Tanto vuol dire, e ripetiamo qui quanto già evidenziato, che non appare giustificato sostenere sul piano normativo che la tassa di concessione governativa sui telefonini sia da ritenere abrogata per il solo fatto che il codice delle comunicazioni (cui deve oggi intendersi riferito il rinvio all'art. 318 d.P.R. 156 del 1973 originariamente contenuto nella tariffa allegata al d.P.R. 641 del 1972) non disciplini più l'uso dei terminali radiomobili di comunicazione (cioè i telefoni).

**8.5.** Il codice delle comunicazioni, poi, contiene addirittura una conferma che la riforma non implica (non debba e non possa implicare) una possibile abrogazione della tassa di concessione governativa sui telefonini.

**8.5.1.** Questa conferma è data da una delle norme di chiusura del "codice", ossia dall'art. 219 il quale stabilisce che «dall'attuazione del Codice non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato». Si tratta non solo di una mera disposizione finanziaria, bensì di una vera e propria chiave interpretativa della "liberalizzazione" attuata con riferimento al sistema delle comunicazioni radiomobili. In altri termini le "innovazioni" a quest'ultimo apportate con il "codice" debbono essere lette come "neutre" sotto il profilo dei costi "pubblici", nel senso che da esse non può derivare alcun "costo aggiuntivo" per il bilancio dello Stato: e nella nozione di "costo aggiuntivo" è naturalmente inclusa una eventuale riduzione (o, addirittura, totale eliminazione) degli introiti prodotti per il bilancio pubblico da una tassa, che prima di tali "innovazioni" era ritenuta sicuramente applicabile. Sicché un'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 prevista dal previgente sistema (che, come si è visto, culmina nelle previsioni di cui all'art. 3 del d.l. n. 151 del 1991), sarebbe incompatibile con la disposizione di cui all'art. 219 del medesimo codice e, quindi, non rappresentativa dell'effettiva realtà normativa.

**9.** Nel difficile quadro di contrastanti posizioni esegetiche che si è determinato in ordine alla questione qui in esame, il legislatore ha ritenuto opportuno intervenire per un definitivo e rassicurante chiarimento con l'art. 2, comma 4, del d.l. 24 gennaio 2014, n. 4, convertito con modificazioni dalla legge 28 marzo 2014, n. 50.

**9.1.** La richiamata disposizione stabilisce: «Per gli effetti dell'articolo 21 della Tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, le disposizioni dell'articolo 160 del Codice delle comunicazioni elettroniche di cui al decreto legislativo 1° ago-

sto 2003, n. 259, richiamate dal predetto articolo 21, si interpretano nel senso che per stazioni radioelettriche si intendono anche le apparecchiature terminali per il servizio radiomobile terrestre di comunicazione». Si tratta, come ha affermato il relatore al disegno di legge di conversione in sede di discussione alla Camera dei deputati, di una norma interpretativa, che «prevede espressamente l'applicabilità della tassa di concessione governativa (articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica n. 641 del 1972 sulle concessioni governative) ai contratti di abbonamento per la telefonia cellulare».

**9.2.** Può essere interessante osservare come i lavori parlamentari confermino l'esistenza di una diffusa convinzione che la tassa di concessione governativa in discussione fosse dovuta già sulla base della normativa vigente (senza l'intervento del legislatore come autentico interprete delle norme), secondo quel che si è argomentato nei precedenti punti.

**9.2.1.** Infatti, a parte gli emendamenti meramente soppressivi del comma 4 dell'art. 2 del ricordato decreto legge, la gran parte degli emendamenti proposti, tanto di quelli respinti, quanto di quelli dichiarati improcedibili o inammissibili, ha riguardato la richiesta di sostituire il predetto comma con altro che disponesse l'abrogazione dell'art. 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come da ultimo sostituita dalla tariffa di cui al decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995. O ancora che fosse disposta anche l'abrogazione dell'art. 160 d.lgs. n. 259 del 2003. Come se senza l'espressa abrogazione di tali norme non fosse pensabile sottrarre alla tassazione la telefonia mobile.

**10.** Tuttavia, a prescindere da tali considerazioni, non può esservi dubbio che la disposizione di cui all'art. 2, comma 4, del d.l. 24 gennaio 2014, n. 4, detti effetti di una norma di interpretazione autentica, che corrisponde ai criteri di *drafting* normativo individuati dalla circolare della Presidenza del Consiglio del 2 maggio 2001, recante "Guida alla redazione dei testi normativi". Il n. 4.12. della predetta circolare prevede che «le disposizioni di interpretazione autentica devono limitarsi a chiarire il significato delle norme richiamate, ovvero ad individuare una fra le varie interpretazioni possibili, senza modificarne il tenore testuale».

**10.1.** E' quello che la disposizione in esame fa: essa rende esplicito il significato implicito di una precedente disposizione di legge ed elimina un contrasto interpretativo, imponendo in modo obbligatorio

FB

per tutti un dato significato della norma "interpretata", tra i diversi possibili. Come ha osservato il relatore di maggioranza nella discussione alla Camera dei deputati «la norma è importante perché interviene per dirimere un contrasto di natura giurisprudenziale ed orientato nel senso dell'applicabilità ai contratti di abbonamento per i telefoni cellulari della tassa sulle concessioni governative dove peraltro vi è stato un forte dibattito sia in dottrina, ma soprattutto in giurisprudenza, dibattito di natura spesso oscillante che determinava una situazione di grande incertezza». Ciò, peraltro, coerentemente con l'insegnamento del giudice delle leggi e di questa stessa Corte.

**10.2.** La Corte costituzionale, infatti, afferma nella sentenza n. 233 del 1988 che interpretative possono dirsi quelle leggi o quelle disposizioni che «riferendosi e saldandosi con altre disposizioni (quelle interpretate), intervengono esclusivamente sul significato normativo di queste ultime (senza, perciò, intaccarne o integrarne il dato testuale), chiarendone o esplicitandone il senso (ove considerato oscuro) ovvero escludendone o enucleandone uno dei sensi ritenuti possibili, al fine, in ogni caso, di imporre all'interprete un determinato significato normativo della disposizione interpretata» (Analogo concetto è espresso nelle sentenze n.155 del 1990 e 246 del 1992).

**10.3.** A sua volta la Corte di Cassazione afferma che «va riconosciuta forza di legge di interpretazione autentica alla disposizione che non ha significato autonomo, ma acquista senso e significato solo nel collegamento e nell'integrazione con precedenti disposizioni di cui chiarisce il senso e la portata. Occorre, quindi, aver riguardo alla struttura della fattispecie la quale deve instaurare una imprescindibile *relatio* fra la norma interpretanda e quella interpretativa, in funzione dell'efficacia retroattiva che si vuol dare all'interpretazione imposta. Legge di interpretazione autentica è quella, e solo quella, che in riferimento ad una precedente disposizione, ne impone una data interpretazione con efficacia retroattiva» (Cass. 2279 del 1974).

**10.4.** Nel caso di specie la norma interpretativa assicura forza di legge ad un esito interpretativo della norma interpretata cui, come si è visto, era già possibile pervenire indipendentemente dall'intervento del legislatore. Può, quindi, dirsi che ricorrono nella specie «le condizioni di ammissibilità dell'interpretazione autentica - desumibili dall'articolo 11 delle "preleggi", cui si aggiungono ora quelle, comunque non di rango costituzionale, imposte dagli articoli 1 (comma 2) e 3 (comma 1), legge 27 luglio 2000, n. 212, statuto del contribuente - quali il contenuto non inequivoco della norma interpretata

R<sub>3</sub>

e la riconducibilità dell'esegesi prescelta dal legislatore ad una delle alternative prima ammissibili» (Cass. n. 4616 del 2005; v. anche Cass. nn. 7315 del 2003, 3423 del 2000).

**11.** Tanto stabilito, occorre verificare se la tassa in questione pur essendo dovuta, lo sia anche da parte degli enti locali o a quest'ultimi possa intendersi estesa l'esenzione spettante all'Amministrazione dello Stato.

**11.1.** Alla domanda se agli enti locali spetti l'esenzione dalle tasse di concessione governativa, tra le quali quella qui in esame si annovera, si deve rispondere negativamente in quanto, innanzi tutto, la predetta esenzione non è specificamente prevista dal d.P.R. n. 641 del 1972. In tale decreto l'art. 13-bis, comma 1, nel disciplinare le esenzioni prevede esclusivamente che: «Gli atti e i provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e le società e associazioni sportive dilettantistiche sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative». E in proposito questa Corte ha stabilito che: «In tema di tassa sulle concessioni governative, le esenzioni previste dall'art. 13 bis, comma primo, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, in favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e delle società ed associazioni sportive dilettantistiche non si applicano agli enti pubblici, territoriali e non territoriali, atteso l'espresso disposto dell'art. 1, comma 10, del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, e l'insuscettibilità di applicazione analogica delle norme di esenzione ed agevolazione fiscale» (Cass. n. 8825 del 2012).

**11.2.** Si tratta dell'applicazione di un principio generale secondo il quale le norme che prevedono trattamenti agevolati in materia tributaria costituiscono una deroga alla regola generale e sono perciò di stretta interpretazione. Ciò, vale a dire l'inammissibilità dell'analogia come strumento di interpretazione delle norme agevolative in materia fiscale, impedisce di dare rilevanza al fatto che l'art. 74 (già 88), comma 1, del TUIR stabilisca l'esenzione dall'IRES per «gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni».

**11.3.** Inoltre, e si tratta di un elemento non irrilevante, l'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 165 del 2001, distingue i Comuni dalle amministrazioni dello Stato, pur attribuendo agli uni e alle altre la natura di amministrazioni pubbliche, impedendone una generalizzata e

generalizzabile assimilazione, la quale resta, quindi, soggetta ad una specifica scelta legislativa, nel caso non adottata. Sicché deve escludersi che i Comuni non siano assoggettati alla <sup>L</sup>tassa di concessione governativa in questione.

**12.** Pertanto il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto del ricorso originario dei contribuenti. La natura della controversia e lo stesso necessitato intervento delle Sezioni Unite e del legislatore con una norma di interpretazione autentica giustificano appieno la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

PQM

### LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario dei contribuenti. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25 febbraio 2014.

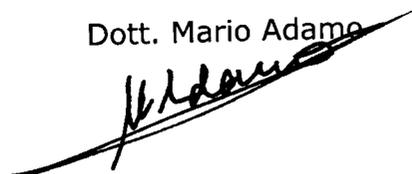
Il Consigliere estensore

Dott. Raffaele Botta



Il Presidente

Dott. Mario Adamo



Il Funzionario Giudiziario  
Dott.ssa Anna PANTALEO



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi .....

- 2 MAG 2014



Il Funzionario Giudiziario  
Anna PANTALEO

