

**TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA SULLA  
TELEFONIA MOBILE  
HA ANCORA SENSO IL CONTENZIOSO DOPO IL VARO  
DEL DL 47/2014?  
APPUNTI SULLE QUESTIONI ANCORA APERTE**

di Giovanni Mocci

E' di tutta evidenza che con il varo dell'art.2, comma 4, del DECRETO-LEGGE 28 gennaio 2014, n. 4 (convertito dalla Legge 28 marzo 2014, n. 50) il Legislatore intendeva probabilmente salvaguardare le ragioni del gettito erariale fornendo la base di interpretazione autentica a beneficio delle posizioni sostenute dall'Agenzia delle Entrate, in sede contenziosa, per resistere al rimborso della Tassa di concessione sui telefonini richiesto da taluni contribuenti, ma talune specifiche questioni rischiano di "tenere in gioco" le controversie sino ad ora innescate.

Nello specifico, il Legislatore è intervenuto in via interpretativa (e quindi con valenza retroattiva) su uno degli aspetti senza dubbio più importanti del citato contenzioso che ha opposto taluni contribuenti all'Amministrazione finanziaria, vale a dire se l'abbonamento telefonico potesse o no legittimare la pretesa tributaria in quanto detto abbonamento sarebbe, agli effetti dell'art.21 della tariffa annessa al DPR 641/73, qualificabile come "documento sostitutivo" della licenza all'utilizzo dei radiomobili cellulari.

Infatti, il citato art.2, comma 4, del DL 4/2014 ha testualmente stabilito che *«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<sup>1</sup> del Codice delle comunicazioni elettroniche di cui al decreto legislativo 1° agosto 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»*.

---

1 Art.160 del D.Lgs. 259/2003 . Licenza di esercizio.

1. Presso ogni singola stazione radioelettrica per la quale sia stata conseguita l'autorizzazione generale all'esercizio deve essere conservata l'apposita licenza rilasciata dal Ministero. 2. Per le stazioni riceventi del servizio di radiodiffusione il titolo di abbonamento tiene luogo della licenza.

Ora, va in proposito tenuto conto che in relazione all'applicazione della Tassa di Concessione Governativa alle "Apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione", il presupposto e l'oggetto della tassazione sono individuati dall'art.21 del DPR 641/1972 nella «Licenza o documento sostitutivo per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobili pubblico terrestre di comunicazione (art.318 del DPR 29-3-1973 , n. 156 e art. 3 del decreto-legge 13-5-1991, n.151, convertito, con modificazioni, dalla legge 12-7-1991, n. 202)»

Tuttavia, il cennato art.318 del DPR 156/73 è stato abrogato per effetto dell'art.218, comma 1, lettera s), del D.Lgs. 259/2003 recante il nuovo Codice delle Telecomunicazioni, che ha disposto la liberalizzazione della fornitura dei servizi di comunicazione elettronica<sup>2</sup>.

---

2 La citata disposizione ha attuato il processo di privatizzazione del settore delle telecomunicazioni, comportante il passaggio dalla concessione – atto amministrativo, soggetto a tassa di concessione, emanato nell'ambito di un rapporto pubblicistico – al contratto, vale a dire uno strumento negoziale di diritto privato non contemplato tra quelli compresi nella tariffa annessa al DPR 641/72 per i quali è dovuta la tassa di concessione.

Ciò stante, secondo l'interpretazione ricorrente della giurisprudenza di merito (Cfr. la Commissione tributaria regionale Veneto, Sez. XVI, del 17 gennaio 2011, n.4 nonché l'ordinanza della CTR di Perugia n.34/1/13 di rinvio dell'esame alla Corte di Giustizia UE della questione della debenza o no della Tassa di concessione governativa, la Sentenza della Commissione provinciale di Vicenza 10 novembre 2008, n.68), l'innovazione normativa recata dal Codice delle Telecomunicazioni ha comportato il venir meno del presupposto amministrativo sottostante all'applicazione della tassa di concessione, vale a dire la licenza per l'utilizzo di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile cellulare.

Per effetto del citato D.lgs. 259/2003 è stata abrogata la norma richiamata nell'art.21 della tariffa allegata al DPR 641/1972 che faceva riferimento al regime concessorio relativo alla fornitura di reti e servizi di comunicazione elettronica, fornitura che, in forza del citato D.Lgs. 259, è stata invece liberalizzata.

Sino all'avvio, a decorrere dal 16 settembre 2003, del processo di liberalizzazione, in regime di concorrenza, l'esercizio della telecomunicazione mobile era affidata in concessione ad unico operatore (Cfr. la convenzione approvata con il DPR 13 agosto 1984, n.523) al quale l'utente doveva rivolgersi per sottoscrivere un apposito abbonamento per "svolgere conversazioni mediante l'impiego di apposite apparecchiature terminali, veicolari, portatili ed estraibili, omologate dall'amministrazione delle poste e delle telecomunicazioni secondo la disciplina in vigore" (Cfr. l'art.1 del DM 13 febbraio 1990, n.33).

Il concessionario unico del servizio rilasciava all'utente il documento, vale a dire l'abbonamento, unica forma contrattuale che consentiva la fruizione del servizio di telefonia mobile, attestante la condizione di abbonato al servizio abilitante la legittimità della connessione alla "stazione radio" del proprio "apparato terminale e della relativa omologazione" nell'eventualità di controlli da parte della pubblica autorità.

L'abbonamento, in pratica, non era la "fonte" del rapporto concessorio, che invece risiedeva nell'affidamento, con apposito DPR, del servizio di operatore di telefonia mobile ad un unico operatore, ma costituiva piuttosto l'esplicitazione negoziale dell'utilizzo di tale concessione dall'operatore unico medesimo.

In particolare, il citato DPR 156 stabiliva, all'art. 318, l'obbligo di conservare, presso ciascuna "stazione radioelettrica" la relativa "licenza di esercizio".

Tuttavia, come accennato, l'intero Titolo IV del DPR n.156/1973, compreso quindi il richiamato art.318, è stato abrogato (Cfr. l'art.218, comma 1, lettera s), del D.Lgs. 1 agosto 2003, n.259) con decorrenza dal 16 settembre 2003, ed è stato sostituito con le corrispondenti norme contenute nello stesso D.Lgs. 1° agosto 2003, n.259, "Codice delle comunicazioni elettroniche".

Nella prassi contenziosa, l'Amministrazione finanziaria aveva sostenuto che il presupposto normativo per l'applicazione della tassa di concessione sulla telefonia mobile era rimasto in vigore, in quanto il contenuto del soppresso art. 318 del vecchio Codice postale era riprodotto nel corrispondente art. 160 del Codice delle comunicazioni elettroniche <sup>3</sup>, ma tale assunto era stato contrastato in sede di giudizio di merito (Cfr. la decisione della Commissione tributaria regionale Veneto, Sez. XVI, del 17 gennaio 2011, n.4) atteso che *«la disposizione attualmente contenuta nell'art. 160 del Codice delle comunicazioni elettroniche, pur esattamente corrispondente nel dettato a quella dell'art. 318 del Codice postale del 1973, è inserita nel titolo, dedicato agli "Impianti radioelettrici", il quale disciplina nei suoi capi il "servizio radioelettrico mobile marittimo", il "servizio radioelettrico per le navi da pesca", il "servizio radioelettrico per le navi da diporto", il "servizio radioelettrico mobile aeronautico", e regola i servizi propriamente qualificabili come di radiocomunicazione, per i quali ancora sussiste la risalente impostazione, senza riferirsi in alcuna sua disposizione ai servizi di telefonia mobile. Nel sistema del Codice delle comunicazioni elettroniche, la telefonia mobile, pur non espressamente disciplinata, è ora però verosimilmente compresa fra i "servizi telefonici", come attestano i riferimenti alla telefonia mobile operati, nel contesto di norme riferite ai servizi telefonici, nell'art. 55 e nell'art. 80, o piuttosto risulta oggetto di discipline dettate, in applicazione dei principi comunitari, e a garanzia delle posizioni dei clienti e del principio di libera concorrenza, dalla competente Autorità per le comunicazioni»*.

---

<sup>3</sup> Emanato in attuazione della delega sul riassetto in materia di telecomunicazioni contenuta nell'art. 41 della legge 1° agosto 2002, n. 166 che ha recepito numerose direttive comunitarie dell'anno 2002

L'intervento normativo di cui al DL 4/2014, dunque, è proprio volto a sancire "ex lege" che le apparecchiature per il servizio radiomobile di comunicazione sono da comprendersi nella sfera applicativa dell'art.21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641 del 1972, con la logica conseguenza che – laddove l'utenza di telefonia mobile sia formalizzata mediante la sottoscrizione di un contratto di abbonamento (e non sia invece fruita mediante l'utilizzo delle cosiddette carte prepagate), detto abbonamento sarebbe, agli effetti dell'art.21 della tariffa annessa al DPR 641/73, qualificabile come "documento sostitutivo" della licenza all'utilizzo dei radiomobili cellulari.

Per taluni autorevoli commentatori<sup>4</sup>, l'intervento legislativo di cui al citato DL 4/2014 parrebbe risultare dirimente agli effetti del riconoscimento della debenza della tassa di concessione sugli abbonamenti delle utenze cellulari, il tutto per la salvaguardia gettito erariale.

Tuttavia, qualche considerazione critica può essere sviluppata con riferimento sia all'inefficacia del contratto di abbonamento al servizio di telefonia mobile quale presupposto giuridico abilitante la riscossione della tassa concessoria, sia all'effetto distorsivo che produrrebbe laddove la tassa di concessione governativa fosse effettivamente configurata come "imposta d'atto" collegata al rilascio di documento attestante la condizione di abbonato.

### **CARENZA DELL'ATTIVITÀ CONCESSORIA DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE E DEBOLE CONFIGURABILITÀ DELLA TASSA DI CONCESSIONE COME "IMPOSTA D'ATTO".**

Come visto, l'intervento legislativo del 2014 è focalizzato nell'includere, ai soli fini dell'applicazione dell'art.21 della Tariffa annessa al DPR 641/1972, le apparecchiature terminali per il servizio radiomobile terrestre di comunicazione nell'ambito delle stazioni radioelettriche di cui all'art.160 del D.Lgs. 259/2003 (Codice delle Telecomunicazioni), per le quali è previsto il rilascio di un'apposita "Licenza di esercizio" e "il titolo di abbonamento tiene luogo della licenza".

---

<sup>4</sup> Cfr. Roberto Fanelli, "E dovuta la tassa di concessione governativa sui cellulari in abbonamento", Corriere Tributario n.9/2014, pag.701, Marco Bellinazzo, "Concessioni. L'indicazione del PG della Cassazione alle Sezioni Unite. La tassa sui cellulari più vicina alla salvezza", Il Sole 24 Ore 26 febbraio 2014.

La conseguenza impositiva di tale impostazione è la seguente: poiché i terminali di comunicazione mobile, agli effetti dell'applicazione dell'art.21 della Tariffa allegata al DPR 641/72, sono classificati tra gli apparati il cui esercizio è soggetto ad autorizzazione amministrativa, e il cui abbonamento tiene luogo della licenza, le utenze telefonica mobile formalizzate mediante contratto di abbonamento sono soggette alla Tassa di Concessione Governativa.

In sostanza, agli effetti dell'applicazione della Tassa di Concessione, l'aspetto apparente della forma contrattuale parrebbe prevalere sulla sostanza, vale a dire dell'esistenza o no di un obbligo di "facere" da parte della Pubblica Amministrazione. nel senso che, una volta formalizzata l'utenza telefonica per il tramite dell'abbonamento, assumerebbe ruolo del tutto secondario, divenendo irrilevante, la circostanza che sia intervenuta la liberalizzazione del mercato delle telecomunicazioni e che i contratti di attivazione utenza siano divenuti uno strumento negoziale di diritto privato non contemplato tra quelli compresi nella tariffa annessa al DPR 641/72 per i quali è dovuta la tassa di concessione.

D'altra parte, a ben vedere, il citato art.160 del D.Lgs 259/2003, per il quale "l'abbonamento tiene luogo della licenza", nell'ambito della cui sfera applicativa, per effetto del DL 4/2014 si vuol far ricadere l'abbonamento alla telefonia mobile, è collocato nel titolo, dedicato agli "Impianti radioelettrici", il quale disciplina nei suoi capi il "servizio radioelettrico mobile marittimo", il "servizio radioelettrico per le navi da pesca", il "servizio radioelettrico per le navi da diporto", il "servizio radioelettrico mobile aeronautico", e regola i servizi propriamente qualificabili come di radiocomunicazione, per i quali ancora sussiste una forma autorizzativa; ed invece la telefonia mobile, pur non espressamente disciplinata, è ora però verosimilmente compresa fra i "servizi telefonici".

E' stato infatti evidenziato dalla giurisprudenza di merito (Cfr. la citata decisione della Commissione tributaria regionale Veneto, Sez. XVI, del 17 gennaio 2011, n.4) *«la disposizione attualmente contenuta nell'art. 160 del Codice delle comunicazioni elettroniche, pur esattamente corrispondente nel dettato a quella dell'art. 318 del Codice postale del 1973, è inserita nel titolo, dedicato agli "Impianti radioelettrici", il quale disciplina nei suoi capi il "servizio radioelettrico mobile marittimo", il "servizio radioelettrico per le navi da pesca", il "servizio*

*radioelettrico per le navi da diporto", il "servizio radioelettrico mobile aeronautico", e regola i servizi propriamente qualificabili come di radiocomunicazione, per i quali ancora sussiste la risalente impostazione, senza riferirsi in alcuna sua disposizione ai servizi di telefonia mobile. Nel sistema del Codice delle comunicazioni elettroniche, la telefonia mobile, pur non espressamente disciplinata, è ora però verosimilmente compresa fra i "servizi telefonici", come attestano i riferimenti alla telefonia mobile operati, nel contesto di norme riferite ai servizi telefonici, nell'art. 55 e nell'art. 80, o piuttosto risulta oggetto di discipline dettate, in applicazione dei principi comunitari, e a garanzia delle posizioni dei clienti e del principio di libera concorrenza, dalla competente Autorità per le comunicazioni».*

Per effetto delle disposizioni recate dal citato D.Lgs 259/2003<sup>5</sup>, è stato infatti liberalizzato il settore della telefonia mobile perché è stato garantito il diritto di iniziativa economica nell'uso dei mezzi di comunicazione elettronica ed il suo esercizio in regime di concorrenza.

La liberalizzazione ha, in pratica, segnato il passaggio dal regime pubblicistico di tipo concessorio della licenza da parte della Pubblica Autorità, al regime del contratto di tipo privatistico con le imprese che forniscono il servizio di telefonia nonché l'accesso alle reti di comunicazione.

E' questo nuovo scenario regolamentatorio che nella ricorrente citata giurisprudenza di merito è considerato come l'elemento dirimente ai fini dell'effettiva debenza della Tassa di Concessione governativa sui servizi di telefonia mobile (prevista dall'art.21 della Tariffa allegata al DPR n. 641/1972).

Infatti, ad avviso della citata giurisprudenza, la tassa di concessione governativa non è più dovuta dopo l'entrata in vigore del nuovo Codice delle comunicazioni elettroniche (D.Lgs. n.259/03), non in quanto espressamente abrogata dal Codice,

<sup>5</sup> Art.3 del D.Lgs. 259/2003 Art. 3 Principi generali

1. Il Codice garantisce i diritti inderogabili di libertà delle persone nell'uso dei mezzi di comunicazione elettronica, nonché il diritto di iniziativa economica ed il suo esercizio in regime di concorrenza, nel settore delle comunicazioni elettroniche. 2. La fornitura di reti e servizi di comunicazione elettronica, che è di preminente interesse generale, è libera e ad essa si applicano le disposizioni del Codice. 3. Sono fatte salve le limitazioni derivanti da esigenze della difesa e della sicurezza dello Stato, della protezione civile, della salute pubblica e della tutela dell'ambiente e della riservatezza e protezione dei dati personali, poste da specifiche disposizioni di legge o da disposizioni regolamentari di attuazione.

ma perché questo ne ha eliminato i presupposti impositivi e, cioè, il regime concessorio del servizio di telefonia mobile (art.3 D.Lgs. n.259/03), tant'è vero che, nell'ottica di una totale liberalizzazione dei servizi di comunicazione, il D.Lgs. n.259/03 ha anche abrogato l'art.318 del DPR n. 156/1973 che, con una finzione giuridica, considera il contratto di abbonamento sostitutivo della licenza, e per questo lo tassa.

D'altra parte, come osservato, la funzione della tassa sulle concessioni governative è quella di sottoporre ad imposizione, oltre agli atti di concessione governativa in senso tecnico, tutti quegli altri provvedimenti amministrativi, emanati dall'Autorità amministrativa a richiesta e a favore degli interessati per atti e fatti che non possono essere compiuti senza l'intervento di un organo dello Stato.

Dunque, il presupposto della tassa sulle concessioni governative deve essere individuato da un "facere" della Pubblica amministrazione che culmina nell'emanazione di un determinato provvedimento (nel caso della telefonia mobile, l'atto in questione era rappresentato dalla licenza). Questo sinallagma tra prestazione pecuniaria del cittadino e servizio della Pubblica amministrazione era a base dell'istituzione della tassa.

Orbene, se a seguito delle modifiche del 2003, non è più previsto nessun "facere" da parte della Pubblica amministrazione, né è previsto il rilascio di una licenza che abiliti l'utente all'utilizzo del telefono cellulare, viene meno il presupposto di fatto a base dell'imposta medesima.

E' dunque corretto porre in evidenza la contraddizione in termini che si viene a creare nel sostenere la permanenza dell'obbligazione tributaria di corresponsione della tassa di concessione sulla telefonia e nello stesso tempo constatare che ne è venuto meno il presupposto giuridico consistente, appunto, nell'obbligo di "facere", vale a dire del rilascio della concessione, posto a carico della Pubblica amministrazione.

Si pone dunque la questione se la liberalizzazione dei servizi di telefonia abbia comportato l'abrogazione tacita di tutte le norme basate sul regime concessorio previste dall'ordinamento italiano per il settore telefonico, anche dunque la normativa "interpretativa" del 2014.

Sul punto, è significativo l'avviso espresso dalla Commissione Tributaria Regionale del Veneto (Cfr. la citata sentenza n.5 del 10 gennaio 2011) in ordine alla cessazione dei presupposti applicativi dell'applicazione della Tassa di concessione di cui trattasi, posto che la Commissione medesima ha chiaramente evidenziato che *«la privatizzazione ha avuto come principale conseguenza il passaggio dalla concessione (che è un atto amministrativo emanato nell'ambito di un rapporto pubblicistico, con una posizione di preminenza della Pubblica Amministrazione sui privati) al contratto, cioè ad uno strumento di diritto privato il quale presuppone una posizione di parità tra i contraenti. Bisogna perciò concludere che con il D.Lgs. 259 è stata abrogata tacitamente tutta la normativa basata sul presupposto di un rapporto concessionario di tipo pubblicistico, è venuto quindi meno il presupposto per l'applicazione della T.C.G.»*.

Appare quindi non di secondaria importanza la questione del coordinamento sistematico della disposizione introdotta dal DL 4/2'14, giacché il passaggio dal regime pubblicistico della concessione a quello privatistico della regolamentazione in materia di telecomunicazioni è stato stabilito da una disposizione di tipo ordinamentale, così che - in ossequio al disposto delle disposizioni preliminari del C.C. fissate dall'art.15 delle Preleggi – Disposizioni sulla legge in generale <sup>6</sup> - detta disposizione comporta l'abrogazione tacita di tutte le norme dell'ordinamento italiano basate sul regime concessorio contrastanti con il conclamato regime privatistico.

Stante, infatti, quanto previsto dal citato art.15, in linea generale, le disposizioni sono soggette ad abrogazione non solo per enunciazione espressa (come, ad esempio, l'art.318 del DPR 156/1973 che prevedeva la "Licenza di esercizio"), ma anche in maniera implicita, per incompatibilità delle normative preesistenti con i precetti introdotti dalle nuove.

---

<sup>6</sup> Regio decreto 16-03-1942, n. 262 - Approvazione del testo del Codice Civile Preleggi - Disposizioni sulla legge in generale - Art. 15 Abrogazione delle leggi - Le leggi non sono abrogate che da leggi posteriori per dichiarazione espressa del legislatore, o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore.



E' il caso, dunque, di quelle disposizioni, tra le quali l'art.21 della Tariffa annessa al DPR 641/72, che si pongono in contrasto con l'attuazione della liberalizzazione del settore delle telecomunicazioni, comportante come principale conseguenza il passaggio dalla concessione (che è un atto amministrativo emanato nell'ambito di un rapporto pubblicistico, con una posizione di preminenza della Pubblica Amministrazione sui privati) al contratto, cioè ad uno strumento di diritto privato il quale presuppone una posizione di parità tra i contraenti.

E' quindi ragionevole ipotizzare eccezioni di ordine sistematico tendenti a configurare un contrasto del DL 4/2014 con le disposizioni settoriali di liberalizzazione del settore delle telecomunicazioni, laddove essa configuri un titolo abilitativo da tassare (l'abbonamento all'utenza telefonica), ove invece una disposizione di tipo ordinamentale ne prescrive per contro la liberalizzazione.

In proposito, non è secondario l'avviso espresso dalla Suprema Corte di Cassazione, nella Ordinanza n.12056 della Sezione Tributaria, depositata il 17 maggio 2013 nella quale la Corte di Cassazione ha respinto l'ipotesi che il solo contratto di abbonamento stipulato dall'utente possa assurgere di per sé a fatto generatore del tributo concessorio, in considerazione delle modifiche introdotte nella materia in esame dalla Direttiva n. 1999/5/CE12 e dal D.Lgs. n. 269 del 2001.

Sostiene difatti la Suprema Corte che *«le norme "speciali" comunitarie in materia di apparecchi terminali di comunicazione affermano, infatti, il "principio di libera circolazione degli apparecchi" (art. 8 direttiva) e non prevedono un intervento preventivo di tipo autorizzatorio della Amministrazione pubblica in ordine all'impiego dell'apparecchio terminale da parte dell'utente finale, gravando, invece, esclusivamente sul "fabbricante o suo mandatario" l'obbligo di immettere sul mercato dispositivi conformi ai requisiti essenziali e tecnici prescritti dalle norme comunitarie, previa esecuzione delle prove tecniche indicate da uno degli "organismi notificati" designati dal Ministero (art. 12 ed all. VI D.Lgs. n. 269 del 2001)»*.

Ricade esclusivamente sul fabbricante o suo mandatario, invece, l'obbligo di immettere sul mercato dispositivi conformi ai requisiti essenziali e tecnici prescritti dalle norme comunitarie, previa esecuzione di verifiche da effettuarsi presso appositi organismi ministeriali.

*«Tali organismi si limitano a fornire un mero "parere" che non impedisce la libera commerciabilità del prodotto che rimane subordinata esclusivamente alla "dichiarazione scritta di conformità", sottoscritta dal fabbricante (e che questi ha l'onere di conservare per consentire i successivi eventuali controlli), cui deve essere allegata la documentazione tecnica descrittiva delle caratteristiche del prodotto e la documentazione relativa ai risultati delle prove tecniche eseguite».*

Pertanto, il sistema di liberalizzazione dell'immissione sul mercato delle apparecchiature terminali di comunicazione si compendia nell'obbligo prescritto a carico del fabbricante (o della persona responsabile della immissione sul mercato del bene) di fornire all'utente le informazioni sull'uso a cui l'apparecchio è destinato.

Agli Stati membri, argomenta ancora la Corte, è affidato soltanto il compito di vigilare sulla corretta applicazione delle prescrizioni tecniche, di effettuare i controlli opportuni sui prodotti e di adottare gli eventuali provvedimenti cautelari e repressivi.

Appare quindi evidente la difformità tra quanto previsto dalle disposizioni comunitarie e il regime autorizzatorio dettato dal D.Lgs. n. 259/2003, il quale prevede l'emanazione di un provvedimento amministrativo finalizzato a rimuovere l'impedimento all'esercizio del diritto all'utilizzazione dell'impianto radioelettrico. In mancanza di tale preventiva autorizzazione ministeriale ("licenza di esercizio"), l'impianto non può essere utilizzato.

Tutto ciò premesso, la Suprema Corte ha concluso che «deve dunque concludersi che l'atto amministrativo, individuato dalla voce 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641 del 1972 ... attualmente, non identifica più, ormai, l'atto soggetto ad imposta" ai sensi del DPR n.641 del 1972, art. 1, 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. 5/1999 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».*

A tale ultimo riguardo, infatti, le Direttive comunitarie in materia di liberalizzazione del mercato delle telecomunicazioni rendono inammissibile ricondurre il presupposto impositivo della Tassa citata all'esistenza o no di un abbonamento, giacché in tale evenienza si porrebbe in essere un effetto impositivo, a carattere discriminatorio, tra i soggetti che utilizzano le frequenze in attuazione di un contratto di abbonamento rispetto a quelli che, invece, utilizzano le cosiddette carte ricaricabili svincolate, nella prassi commerciale, dagli obblighi di abbonamento, Infatti, il 12° considerando della DIRETTIVA 2002/77/CE della Commissione delle Comunità Europee (Cfr. lo stralcio in allegato 10) prevede che «*Qualsiasi regime nazionale ai sensi della direttiva 2002/22/CE inteso a condividere il costo netto degli obblighi di espletamento del servizio universale deve basarsi su criteri obiettivi, trasparenti e non discriminatori ed essere coerente con i principi di proporzionalità e di minimizzazione della distorsione del mercato. Per minimizzazione della distorsione del mercato si intende che i contributi devono essere riscossi secondo modalità che minimizzino per quanto possibile l'impatto dell'onere finanziario per gli utenti finali*» .

### **EFFETTO DISTORSIVO DERIVANTE DALLA CONFIGURAZIONE DELLA TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA COME “IMPOSTA D’ATTO” COLLEGATA AL RILASCIO DI DOCUMENTO ATTESTANTE LA CONDIZIONE DI ABBONATO**

E' stato osservato che la portata operativa del DL 4/2014 è quella di individuare il presupposto oggettivo della Tassa di concessione governativa nell'esistenza o no dell'abbonamento al servizio di telefonia mobile, e non può in proposito essere disconosciuto che tale determinazione normativa può far sorgere una questione di contrasto con le Direttive comunitarie in materia di liberalizzazione del mercato delle telecomunicazioni, in base alle quali può essere ravvisata l'inammissibilità di

7 In effetti, il giudice comunitario è stato interessato sulla questione (Cfr. l'Ordinanza della Corte di Giustizia, Sezione VII, del 15 dicembre 2010, causa C-492/09) a seguito del rinvio operato dalla Commissione provinciale tributaria di Taranto, ma il Giudice stesso non si è pronunciato sull'effetto distorsivo della tassa di concessione, in quanto ha dichiarato il quesito irricevibile in ragione del fatto che il giudice del rinvio non aveva evidenziato il nesso che vi potrebbe essere tra la tassa di concessione ed eventuali distorsioni della concorrenza sul mercato delle telecomunicazioni

norme che riconducono il presupposto impositivo della Tassa citata all'esistenza o no di un abbonamento, giacché in tale evenienza si porrebbe in essere un effetto impositivo, a carattere discriminatorio, tra i soggetti che utilizzano le frequenze in attuazione di un contratto di abbonamento rispetto a quelli che, invece, utilizzano le cosiddette carte ricaricabili svincolate, nella prassi commerciale, dagli obblighi di abbonamento.

Su tale questione, vi sono sia i riferimenti normativi dell'Unione Europea, vale a dire il 12° considerando della DIRETTIVA 2002/77/CE (relativa alla concorrenza nei mercati delle reti e dei servizi di comunicazione elettronica) della Commissione Europea<sup>8</sup>; sia, per certi versi, il parere della stessa Amministrazione finanziaria centrale<sup>9</sup>, come appresso sviluppano, in sede di istituzione della Tassa di concessione sulle utenze di telefonia mobile.

Infatti, il 12° considerando della DIRETTIVA 2002/77/CE della Commissione delle Comunità Europee prevede che «*Qualsiasi regime nazionale ai sensi della direttiva 2002/22/CE inteso a condividere il costo netto degli obblighi di espletamento del servizio universale deve basarsi su criteri obiettivi, trasparenti e non discriminatori ed essere coerente con i principi di proporzionalità e di minimizzazione della distorsione del mercato. Per minimizzazione della distorsione del mercato si intende che i contributi devono essere riscossi secondo modalità che minimizzino per quanto possibile l'impatto dell'onere finanziario per gli utenti finali*<sup>10</sup>».

---

8 In base al quale gli oneri fiscali stabiliti per l'espletamento di un servizio devono essere coerente con l'obiettivo di minimizzazione della distorsione del mercato.

9 Nella Circolare n.13 del 31/1/1973 il Ministero delle Finanze ebbe a precisare che la Tariffa annessa al DPR 641/72 istitutivo delle Tasse di concessione doveva "eliminare ... ogni parametro di discriminazione dell'onere (popolazione del comune, dimensioni aziendali ecc.), in modo da colpire con uguale imposizione atti amministrativi rilasciati agli operatori ..., sia eliminando la tassa annuale di concessione governativa, in tutti i casi in cui la stessa avrebbe potuto avere effetti distorsivi".

10 In effetti, il giudice comunitario è stato interessato sulla questione (Cfr. l'Ordinanza della Corte di Giustizia, Sezione VII, del 15 dicembre 2010, causa C-492/09) a seguito del rinvio operato dalla Commissione provinciale tributaria di Taranto, ma il Giudice stesso non si è pronunciato sull'effetto distorsivo della tassa di concessione, in quanto ha dichiarato il quesito irricevibile in ragione del fatto che il giudice del rinvio non aveva evidenziato il nesso che vi potrebbe essere tra la tassa di concessione ed eventuali distorsioni della concorrenza sul mercato delle telecomunicazioni.

Con riferimento ai risvolti impositivi derivanti dal rapporto contrattuale di abbonamento tra la compagnia telefonica e l'utente del servizio di comunicazione mobile, è utile poi richiamare quanto l'Amministrazione finanziaria ebbe a precisare nel 1995, in relazione ai riflessi fiscali della migrazione dalla tecnologia trasmissiva analogica, denominata TACS, alla comunicazione di tipo digitale, denominata GSM. In quella fase, la Società concessionaria dei servizi telefonici aveva richiesto all'Amministrazione finanziaria se il nuovo "servizio pubblico radiomobile di comunicazione con il sistema denominato GSM" dovesse o no essere assoggettato al pagamento della tassa di concessione governativa nella considerazione che l'utilizzazione di detto servizio, erogabile a prezzi liberi, era svincolata dalla titolarità di un terminale specifico, ed avveniva, invece, mediante l'inserimento in un qualsiasi terminale GSM (anche non di proprietà, noleggiato, oppure di tipo pubblico installato su mezzi in movimento quali treni, navi ecc.) di un supporto tipo carta di credito denominato SIM Card nel quale è contenuto un chip intelligente che individua l'abbonato memorizzandone i dati identificativi.

L'Amministrazione finanziaria, nella Risoluzione del 23-03-1995, n.76/E/V/11/2777 aveva dunque evidenziato che *«presupposto oggettivo del tributo non è costituito dai terminali o dagli altri supporti tecnicamente necessari all'utilizzo del sistema, ma dal titolo giuridico con il quale l'utente è abilitato ad utilizzare il sistema stesso, più specificamente da una licenza o documento sostitutivo attestante l'esistenza dell'abbonamento al servizio ... Pertanto, anche con riferimento al nuovo servizio GSM, non potrà mancare un documento – individuabile agevolmente nel contratto d'abbonamento - che, oltre a formalizzare il rapporto, verrà a costituire il presupposto della tassa - così come innanzi chiarito».*

In effetti, il nesso imprescindibile tra l'erogazione del servizio GSM e la formulazione contrattuale tramite abbonamento enunciato dall'Amministrazione finanziaria non ha in concreto avuto attuazione nella prassi commerciale, posto che la sottoscrizione dell'abbonamento per l'acquisizione del servizio di telefonia mobile è risultata nel tempo fattispecie assai residuale rispetto all'utilizzo delle carte prepagate ricaricabili, vale a dire lo strumento di pagamento del servizio di comunicazione avente le caratteristiche dei borsellini elettronici, sulle quali sono memorizzate somme di denaro preventivamente versate dall'utilizzatore e progressivamente scaricate a fronte del loro utilizzo.

In pratica, per prassi commerciale, l'utilizzo di dette carte non comporta, almeno sul piano formale, la sottoscrizione di abbonamenti e quindi non è previsto l'addebito di alcun canone, né l'emissione di fatture da parte del gestore a carico dell'utilizzatore, in quanto il ciclo amministrativo della certificazione dei corrispettivi è regolato nell'ambito dei rapporti intercorrenti tra l'operatore di rete e il circuito distributivo dei "dealer".

Mette conto evidenziare che l'assenza formale nell'utilizzo di una carta "ricaricabile" del contratto di abbonamento non è detto che tra gestore di rete ed utente del servizio venga instaurato di fatto un rapporto di "abbonamento", ancorché "free" e non formalizzato come tale. Se, infatti, è vero che non viene richiesto all'utente alcun corrispettivo periodico (canone), è pur vero che il corrispettivo che l'utente versa a titolo di "prepagamento" del traffico telefonico gli consente di usufruire dei servizi normalmente contenuti negli abbonamenti, per un limite temporale circoscritto alla validità del periodo entro cui la carta è "ricaricabile".

Ciò stante, come evidenziato, è di tutta evidenza che la focalizzazione sull'esistenza o no, sul piano formale, del contratto di abbonamento come elemento da cui far scaturire in caso affermativo un prelievo impositivo, comporta che – a fattispecie identica sotto il profilo dell'oggetto della prestazione, trattandosi pur sempre di comunicazione in voce in tecnica digitale – il fattore tributario opera come discriminante, alterando quindi di fatto l'equivalenza tra le due modalità di fruizione del medesimo servizio.

Eppure, il rischio che la Tassa di concessione governativa avesse potuto avere un effetto distorsivo in particolari settori produttivi era stato già evidenziato dall'Amministrazione finanziaria, sin dal lontano 1973, in sede di pubblicazione del DPR 641/72 (nel S.O. n.3 della G.U. n. 292 dell'11 novembre 1972), della nuova disciplina delle tasse sulle concessioni governative, che è entrata in vigore il 1° gennaio 1973.

Infatti, nella Circolare n.13 del 31/1/1973 diramata dal Ministero delle finanze, Tasse e imposte indirette sugli affari, l'Amministrazione finanziaria ebbe a precisare i principi ispiratori della Tariffa delle Tasse di concessione allegata al citato DPR 641/73, posto che *«per quanto concerne la tariffa si è proceduto ad armonizzare il tributo in argomento con gli altri tributi introdotti dalla riforma ed in particolare con l'IVA, nell'intento di eliminare, relativamente alle attività industriali e*

*commerciali, per quanto possibile, ogni effetto distorsivo delle tasse stesse ed ogni eventuale duplicazione con altri tributi. Tali fini si ritiene siano stati raggiunti sia eliminando, in linea di massima, ogni parametro di discriminazione dell'onere (popolazione del comune, dimensioni aziendali ecc.), in modo da colpire con uguale imposizione atti amministrativi rilasciati agli operatori del gruppo e settore produttivo, sia eliminando la tassa annuale di concessione governativa, in tutti i casi in cui la stessa avrebbe potuto avere effetti distorsivi»..*

In effetti, l'effetto distorsivo può apparire evidente laddove, ad identità dell'oggetto della prestazione, la fruizione del servizio di telefonia mobile subisce il prelievo di imposta ove detta fruizione risulti formalizzata per mezzo di un contratto di abbonamento, tassazione che invece non si realizza ove manchi la cennata formalizzazione.

Per altro, il principio che la Tassa di concessione non debba interferire minimamente con la libera commercializzazione dei servizi telefonici è stato, come visto, affermato in ambito comunitario proprio in relazione alla concorrenza nei mercati delle reti e dei servizi di comunicazione elettronica.

Infatti, come accennato, la citata DIRETTIVA 2002/77/CE della Commissione delle Comunità Europee impone che la leva fiscale non incida in maniera difforme sugli utenti finali gravando su alcuni e manlevando altri in misura differenziata, a seconda della modalità contrattuale adottata per fruire del medesimo servizio di comunicazione mobile in modalità GSM.

Per certi versi, poi, il diritto comunitario esplica diretta influenza sugli ordinamenti interni dei vari Paesi membri, posto l'orientamento in proposito della Corte di Cassazione, secondo la quale<sup>11</sup> «*il diritto comunitario, idoneo a spiegare "efficacia diretta", deve essere giuridicamente trattato, nell'ordinamento giuridico dei singoli Stati membri, come "diritto nazionale prevalente" su quello "interno" - d'ogni ordine e grado, anteriore o successivo - con esso collidente; con la conseguenza che, in tal caso, la norma interna incompatibile con quella comunitaria deve essere, comunque, disapplicata dal giudice nazionale. In particolare, questa Corte, in numerosissime pronunce, ha ritenuto, espressamente*

<sup>11</sup> Corte di Cassazione - Sezione Tributaria - Sentenza n. 17564 del 10 dicembre 2002 Presidente M. Cantillo - Relatore S. Di Palma. Principi innumerevoli volte ribaditi dalla Suprema Corte. Per tutte - Cass. Sez. III del 5 marzo 2004 - Cc. 14/11/2003 - Sent. n. 10662.

*od implicitamente, operante la combinazione dei due principi - del primato e degli effetti diretti - sia relativamente alle direttive connotate dalle predette caratteristiche di contenuto, quali individuate dalla Corte di Giustizia, limitatamente ai rapporti tra pubblici poteri e privati, sia in relazione alle statuizioni delle sentenze interpretative di norme comunitarie, pronunciate dalla Corte di Lussemburgo in via pregiudiziale, ai sensi dell'art. 177 del Trattato (ora, art. 232), e in sede contenziosa, ai sensi dell'art. 169 (ora, art. 226)».*

In considerazione delle riportate argomentazioni, l'intervento legislativo di cui al DL 4/2014 rischia di innescare iniziative contenziose tendenti ad eccepire che il presupposto impositivo della Tassa di concessione basato sulla formalizzazione del contratto di abbonamento potrebbe comportare che la Tassa medesima costituirebbe fattore distorsivo del mercato in quanto il medesimo business sarebbe soggetto ad imposizione in relazione alla diversa formale esplicitazione contrattuale.

Il cennato effetto distorsivo sarebbe in contrasto sia con lo spirito originario dell'istituzione delle Tasse di concessione, sia con l'orientamento comunitario in materia di libera concorrenza sui mercati della telecomunicazione<sup>12</sup>.

---

12 Sulla questione, è utile accennare che è prassi dell'Amministrazione finanziaria esprimere in sede contenziosa l'avviso che "in merito alla incompatibilità dell'art.21 del DPR 641 del 1972 con le Direttive comunitarie 2002/20/CE (cd. Direttiva "autorizzazioni) e 2002/21/CE (cd. Direttiva "quadro"), si fa presente che la questione è stata affrontata e risolta recentemente dalla Corte di Giustizia CE con l'ordinanza del 15 dicembre 2010. La citata pronuncia è stata emessa nell'ambito del procedimento C-492/09, avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 234 CE, dalla Commissione tributaria provinciale di Taranto. .... In conclusione secondo l'orientamento espresso dalla giurisprudenza comunitaria .... l'articolo 21 della Tariffa ... è compatibile con le disposizioni recate dalle direttive 2002/20/CE (cd. Direttiva "autorizzazioni) e 2002/21/CE (cd. Direttiva "quadro")".

A stretto rigore, in effetti, il giudice comunitario è stato sì interessato in merito all'effetto distorsivo della Tassa di concessione governativa (Cfr. l'Ordinanza della Corte di Giustizia, Sezione VII, del 15 dicembre 2010, causa C-492/09, a seguito del rinvio operato dalla Commissione provinciale tributaria di Taranto), ma il Giudice stesso non si è in concreto pronunciato sull'argomento, in quanto ha dichiarato il quesito irricevibile in ragione del fatto che il giudice del rinvio, vale a dire la Commissione tributaria provinciale di Taranto, non aveva evidenziato il nesso che vi potrebbe essere tra la tassa di concessione ed eventuali distorsioni della concorrenza sul mercato delle telecomunicazioni.



13 maggio 2014  
Giovanni Mocci

---

In sostanza, come evidenziato nell'ordinanza della Corte di Giustizia Causa C-492/09 del 15 dicembre 2010 allegata in copia, la Corte medesima si è pronunciata in ordine ai riverberi della Tassa di Concessione Governativa sulle Direttive comunitarie 2002/20/CE (cd. Direttiva "autorizzazioni) e 2002/21/CE (cd. Direttiva "quadro"), non anche per quanto concerne la portata della Tassa stessa sulla DIRETTIVA 2002/77/CE (relativa alla concorrenza nei mercati delle reti e dei servizi di comunicazione elettronica), posto che il giudice di rinvio non aveva adeguatamente esplicitato il nesso che potrebbe esistere tra detta tassa ed eventuali distorsioni di concorrenza sul mercato delle telecomunicazioni.

In sostanza, nella fattispecie, la Corte di Giustizia si è limitata a valutare i quesiti posti dal giudice del rinvio, senza prendere in considerazione, in quanto non sollevate, le ripercussioni sugli aspetti concorrenziali del mercato della telefonia mobile in Europa e gli effetti distorsivi sui consumatori.

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.  
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente