

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MERONE Antonio - Presidente -  
Dott. GRECO Antonio - Consigliere -  
Dott. BOTTA Raffaele - Consigliere -  
Dott. VALITUTTI Antonio - Consigliere -  
Dott. OLIVIERI Stefano - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 25754/2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore,  
elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso  
l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope  
legis;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI COMO;

- intimato -

Nonchè da:

COMUNE DI COMO in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente  
domiciliato in ROMA VIA F. CONFALONIERI 5, presso lo studio  
dell'avvocato MANZI ANDREA, che lo rappresenta e difende unitamente  
agli avvocati MARIA ANTONIETTA MARCIANO, MARINA CERESA, CHIARA  
PIATTI, giusta delega in calce;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimato -

avverso la sentenza n. 140/2009 della COMM.TRIB.REG. di MILANO,  
depositata il 31/08/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del  
17/04/2012 dal Consigliere Dott. STEFANO OLIVIERI;

udito per il ricorrente l'Avvocato ZERMAN, che si riporta;

udito per il controricorrente l'Avvocato REGGIO D'ACI, delega  
Avvocato MANZI, che ha chiesto l'inammissibilità in subordine  
infondatezza;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.  
GAMBARDELLA Vincenzo, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

In parziale accoglimento dell'appello proposto dal Comune di Como avverso la decisione di prime cure che aveva rigettato i ricorsi dell'ente locale in opposizione agli avvisi emessi dall'Ufficio di Como della Agenzia delle Entrate - con i quali venivano liquidate le tasse di concessione governativa, dovute per gli anni dal 2003 al 2005 in relazione alla stipula di contratti di abbonamento per la fornitura di servizi di telefonia mobile, ed irrogate le conseguenti sanzioni pecuniarie -, la Commissione tributaria della regione Lombardia, con sentenza 31.8.2009 n. 140, riformava la sentenza di prime cure dichiarando decaduta, ai sensi del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13, comma 1, l'Amministrazione finanziaria dal potere di accertamento con riferimento alle tasse dovute per gli anni 2003 e 2004, e confermando invece detta sentenza nella parte in cui riconosceva dovuta la tassa per l'anno 2005 e la irrogazione della corrispondente sanzione.

Avverso la sentenza di appello ha proposto ricorso per cassazione la Agenzia delle Entrate deducendo un unico motivo.

Ha resistito il Comune di Como con controricorso e ricorso incidentale affidato a tre mezzi.

La Agenzia ha depositato anche memoria illustrativa ex art. 378 c.p.c..

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. La sentenza di appello è fondata sulle seguenti "rationes decidendi": - il termine triennale di decadenza dalla potestà di accertamento della tassa per la quale il contribuente ha omesso il versamento, "decorrente dal giorno in cui è stata commessa la violazione" (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, art. 13), va individuato con riferimento alla data di emissione dell'atto assoggettato alla tassa e non al momento in cui lo stesso acquista efficacia;

- la norma del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13 bis, che dispone la esenzione dalle tasse di concessione governativa degli atti compiuti dalle ONLUS, non consente una estensione analogica agli enti locali;

- il Comune non ha indicato elementi circostanziali dai quali emerga una oggettiva situazione di incertezza nella interpretazione della norma impositiva, nè ha indicato condotte o prassi generative di confusione nella applicazione della tassa in questione.

2. Con l'unico motivo la Agenzia deduce la violazione del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13, e dell'art. 21 dell'allegata Tariffa, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

Sostiene la ricorrente che gli avvisi di accertamento sono stati notificati al contribuente in data 2.4.2007 a seguito di controlli svolti dall'Ufficio accertatore in relazione ai singoli omessi pagamenti che dovevano essere effettuati, giusto il disposto dell'art. 1 Tariffa, nota 1, "con riferimento al numero di mesi di utenza considerati in ciascuna bolletta, congiuntamente al canone di abbonamento", con la conseguenza che il "dies a quo" del termine di decadenza non poteva che iniziare a decorrere dalla data dell'inadempimento e non già dalla data di stipula dei contratti di abbonamento, così che la tassa risultava tempestivamente richiesta almeno per gli importi dovuti nel triennio antecedente (2.4.2004) la notifica degli avvisi (2.4.2007).

3. Il Comune di Como contesta l'assunto della ricorrente eccependo la inammissibilità del ricorso in quanto la PA non aveva contestato con appello incidentale la statuizione della sentenza di prime cure che aveva ritenuto consumato il termine triennale di decadenza, "recuperando" poi la pretesa tributaria ritenendo applicabile alla fattispecie la disposizione del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13, comma 4. Inoltre chiede il rigetto del ricorso in quanto infondato.

Propone ricorso incidentale sui capi di sentenza in relazione ai quali è rimasto soccombente, denunciando:

1 - la violazione del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13 bis, non avendo ritenuto la CTR assimilabili alle ONLUS gli enti locali, ai fini della esenzione dal tributo;

2 - la violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 commi 1 e 2, sostenendo che la incertezza sulla norma tariffaria si desumeva dai numerosi interventi chiarificatori forniti dalla Agenzia delle Entrate;

3 - la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, in quanto la notifica degli avvisi effettuata a distanza di tempo, solo nel 2007, aveva ingenerato nel Comune la convinzione della correttezza del comportamento tenuto negli anni precedenti.

4. La eccezione pregiudiziale è inammissibile per difetto di specificità in quanto il Comune, avendo omesso di trascrivere il dispositivo della sentenza di primo grado, i motivi di gravame proposti dal Comune e la memoria di costituzione in grado di appello dell'Ufficio, non consente a questa Corte di verificare la fondatezza dell'assunto secondo cui la questione della decadenza sarebbe stata circoscritta esclusivamente alla applicabilità del comma quarto del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13, tanto più in considerazione della inequivoca affermazione contenuta nella sentenza di appello secondo cui il Comune avrebbe reiterato con la impugnazione gli stessi motivi già proposti con il ricorso in primo grado, con ciò devolvendo alla cognizione del secondo Giudice l'intera materia (comprensiva anche della individuazione del "dies a quo" di

decorrenza del termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13, comma 1) già esaminata dalla Commissione tributaria provinciale.

Tanto premesso, il motivo del ricorso principale è fondato.

4.1 Occorre premettere che la voce tariffaria in questione si riferisce formalmente, secondo la previsione generale del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, art. 1, sulla disciplina delle tasse sulle concessioni governative (che assoggetta al tributo "i provvedimenti amministrativi e gli altri atti elencati nell'annessa tariffa"), al rilascio della "licenza o documento sostitutivo per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione".

Tale provvedimento amministrativo, originariamente previsto dal D.P.R. 29 marzo 1973, n. 156, art. 318, Codice postale e delle telecomunicazioni (che prevedeva il rilascio di "apposita licenza" della Amministrazione PP.TT. all'esercente la stazione radioelettrica, che poteva essere sostituito, in caso di stazioni riceventi de servizio di radiodiffusione dal "titolo di abbonamento") è venuto meno a seguito della espressa abrogazione della norma da parte del D.Lgs. 1 agosto 2003, n. 259, art. 218, comma 1, lett. q), (Codice delle comunicazioni elettroniche). La disciplina di settore è stata profondamente innovata dal predetto decreto legislativo, per renderla compatibile con i principi 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. (ovvero del "documento che attesta la sua condizione di abbonato al servizio", - sostitutivo della licenza di stazione radio - da parte della società concessionaria dei servizio radiomobile pubblico terrestre di conversazione: art. 3, comma 2, del regolamento emanato con D.M. 13 febbraio 1990, n. 33), 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.

4.2 Anche nella vigenza della norma del Codice postale del 1973 (e del rilascio del titolo amministrativo assoggettato alla tassa), tuttavia, veniva in questione il problema della individuazione del "dies a quo" di decorrenza del termine di decadenza D.P.R. n. 641 del 1972, ex art. 13, atteso il collegamento che la "nota 1" esplicativa della voce n. 131 della Tariffa (divenuta n. 21 con le modifiche apportate dalla Tariffa dal D.M. 28 novembre 2005) operava tra la debenza del tributo (determinato in misura fissa/mensile) ed il "numero di mesi di utenza considerati in ciascuna bolletta", venendo già allora ad essere ricollegata la insorgenza del debito tributario, non già alla emissione di un atto amministrativo, 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.

Tale previsione normativa viene, dunque, a svincolare la specifica tassa di concessione governativa dall'atto amministrativo, derogando alla generale previsione del presupposto del tributo stabilita del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 1, atteso che nel caso di specie l'obbligazione tributaria non insorge con la "emanazione dell'atto"D.P.R. n. 641 del 1972, ex art. 2, comma 1, ma in relazione alle prestazioni periodiche del servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione conteggiate "con riferimento al numero di mesi di utenza considerati in ciascuna bolletta".

Viene in conseguenza meno la ipotesi interpretativa avanzata dal Comune secondo cui la Tariffa regolerebbe soltanto la "misura" e le modalità" di assoggettamento (dell'atto) al tributo, come potrebbe in apparenza desumersi dalla disposizione del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 1, ("i provvedimenti amministrativi e gli altri alti elencati nell'annessa tariffa sono soggetti alle tasse sulle concessioni governative nella misura e nei modi indicati nella tariffa stessa"), in quanto nel caso di specie l'elemento "temporale" esplicitamente considerato nella voce della Tariffa connota strutturalmente lo stesso fatto-generatore della obbligazione tributaria (diversamente dall'altro elemento della fattispecie normativa, secondo cui la tassa è dovuta "congiuntamente al canone di abbonamento", che invece disciplina esclusivamente la modalità esecutiva della riscossione della tassa da parte del gestore che agisce nella qualità di sostituto d'imposta: cfr. "nota 2" esplicativa della indicata voce tariffaria).

Deve pertanto concludersi che, anche nel previgente sistema normativo della gestione del servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione, disciplinato dal D.P.R. 29 marzo 1973, n. 156, successivamente sostituito dalla riforma introdotta dal D.Lgs. n. 1 agosto 2003, n. 259, la voce tariffaria in questione, non assumeva quale presupposto applicativo della tassa di concessione governativa il provvedimento amministrativo - declassato a mero evento occasionale - ma la scadenza periodica del pagamento dei corrispettivi per le prestazioni del servizio di telefonia radiomobile.

Tale peculiarità non costituisce, tuttavia, una anomalia della disciplina normativa delle tasse di concessione governative, le cui difficoltà di riconduzione a sistema unitario, sono state ampiamente evidenziate anche dalla dottrina che ha segnalato la estrema eterogeneità delle fattispecie tributarie ivi contemplate, rilevando che il presupposto applicativo del tributo, talvolta è ricollegato alla emissione di un atto amministrativo, in altri casi, invece, è ricollegato alla attività svolta dal contribuente indipendentemente dalla adozione di provvedimenti autorizzativi o di atti di controllo preventivo o successivo da parte della Amministrazione pubblica.

4.3 Alla stregua della operata ricostruzione della fattispecie tributaria deve, quindi, essere risolta la questione di diritto sottoposta alla Corte: ed infatti, se al maturare di ciascun mese sorge una autonoma obbligazione tributaria, e se il termine per il pagamento della tassa è determinato "per relationem" alla emissione della bolletta periodica, ne consegue che il "dies a quo" dal quale decorre il termine decadenziale per l'accertamento della "violazione" (omesso pagamento della tassa) ai sensi del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13, non può che individuarsi con riferimento alle singole scadenze dei termini di adempimento della obbligazione avente ad oggetto il pagamento del corrispettivo-canone del servizio, e dunque con riferimento alla scadenza del termine previsto per il pagamento delle singole bollette emesse dal gestore.

4.4. Ha errato pertanto la Commissione tributaria regionale ritenendo l'Ufficio decaduto dall'esercizio del potere di accertamento della tassa dovuta dal Comune per gli anni 2003 e 2004, in quanto ha fatto decorrere il termine D.P.R. n. 641 del 1973, ex art. 13, dalla data della stipula del contratto di abbonamento, anzichè dalla di scadenza del pagamento delle singole bollette, con la conseguenza che la sentenza di appello deve essere cassata con rinvio ad altra sezione della medesima CTR della Lombardia affinché provveda ad accertare, avuto riguardo alla data di notifica degli avvisi di accertamento opposti dal contribuente, l'eventuale decadenza triennale in cui sia incorsa la Amministrazione finanziaria decorrendo il relativo termine dalla scadenza delle singole bollette trasmesse al Comune di Como negli anni di imposta predetti.

5. L'accoglimento del ricorso principale rende ammissibile l'esame dei motivi del ricorso incidentale proposto dal Comune di Como.

5.1 Il primo motivo del ricorso incidentale, con il quale si deduce il vizio di violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13 bis, è infondato.

Il D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13 bis, dispone al comma 1 la esenzione dalle tasse di concessione governativa degli atti e provvedimenti concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e le società ed associazioni sportive dilettantistiche.

La norma integra tipicamente una disposizione di esenzione fiscale (che in quanto riferita indifferenziatamente a qualsiasi provvedimento od atto assoggettato alla tassa di concessione governativa, appare piuttosto configurarsi come norma di esclusione della soggettività passiva tributaria di taluni enti collettivi) come tale volta a derogare in via eccezionale alla legge generale che disciplina le tasse sulle concessioni governative, e dunque insuscettibile di essere applicata al di fuori dei casi in essa espressamente regolati.

Orbene la norma in esame provvede a riconoscere la esenzione mediante individuazione di specifiche tipologie di figure giuridiche soggettive che trovano compiuta definizione in norme di legge (cfr.

per le società ed associazioni dilettantistiche cfr. la L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 90, comma 17, come modificato dal D.L. n. 72 del 2004 conv. in L. n. 128 del 2004: "Le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme: a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dall'art. 36 c.c. e ss.; b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361; c) società sportiva di capitali costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro". Per quanto concerne le ONLUS cfr. D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 1, comma 1, che dispone:

"Sono organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica", i cui statuti o atti costitutivi devono essere "redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata" e che prescrive in modo dettagliato i requisiti statutari ed organizzativi, gli scopi istituzionali di tali enti ed i vincoli negli impieghi degli eventuali avanzi di gestione) e che, proprio in considerazione del carattere tassativo di tali definizioni, precludono la possibilità della ricerca ed individuazione di un contenuto implicito estendibile ad altri casi e riconducibile ad una medesima "ratio legis" sottesa al criterio nominalistico utilizzato dal legislatore.

Occorre considerare, al riguardo, che il D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13 bis, comma 1, è stato introdotto con la stessa L. n. 460 del 1997, (art. 18), che ha disposto il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali (associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona nonché le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui alla L. 25 agosto 1991, n. 287, art. 3, comma 6, lett. e), le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno) e delle ONLUS, avendo avuto cura il Legislatore di precisare, con disposizione che non lascia adito a dubbi interpretativi, che "non si considerano in ogni caso ONLUS gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti conferenti di cui alla L. 30 luglio 1990, n. 218, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria" (D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 1, comma 10).

Il Legislatore ha, pertanto, deliberatamente inteso differenziare il trattamento fiscale delle ONLUS da quello di tutti gli altri enti pubblici (territoriali e non), rimanendo in conseguenza esclusa ab origine anche la astratta possibilità di una assimilazione - in ragione della attività istituzionale svolta e degli scopi sociali perseguiti - dell'ente pubblico territoriale - Comune alla ONLUS, tanto è che, quando, invece, il Legislatore ha inteso estendere detta esenzione fiscale, è intervenuto con apposita norma integrativa del D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13 bis, (cfr. L. n. 157/199, art. 5, che ha introdotto al D.P.R. n. 641 del 1972, art. 13 bis, il comma 1 bis esentando dalla tassa i movimenti ed i partiti politici), con ciò risultando ulteriormente confermata la natura eccezionale della norma, insuscettibile di applicazione analogica (sul divieto di analogia delle norme di esenzione ed agevolazione fiscale, indipendentemente dal tipo di tributo, la giurisprudenza della Corte è monolitica: ex multis cfr. Corte Cass. 1<sup>a</sup> sez. 14.12.1991 n.

1350; id. 5<sup>a</sup> sez. 30.11.2005 n. 26106; id. 5<sup>a</sup> sez. 18.3.2009 n. 6542; id. 5<sup>a</sup> sez. 25.3.2011 n. 6925; id. 5<sup>a</sup> sez. 26.10.2011 n. 22279).

5.2 Anche il secondo e terzo motivo del ricorso incidentale (violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 commi 1 e 2, e della L. n. 212 del 2000, art. 10), che possono essere esaminati congiuntamente attesa la stretta connessione logica, sono infondati.

La generale rilevanza dell'errore sulla "portata ed ambito applicativo" della norma tributaria come causa di non punibilità, trova riscontro oltre che nelle norme richiamate dal ricorrente incidentale di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2, (recante "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni delle norme tributarie a norma della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 133") ed alla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, anche nella norma di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, che attribuisce al Giudice tributario, in presenza degli indicati presupposti, di dichiarare inapplicabile la sanzione amministrativa pecuniaria.

Questa Corte (cfr. Corte Cass. 28.11.2007 n. 24670 ; id. 21 marzo 2008, n. 7765; id. 11.9.2009 n. 19638) è ripetutamente intervenuta a definire l'ambito di applicazione delle norme richiamate enunciando i seguenti principi di diritto:

- per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie;

- l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto, come emerge dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, che distingue in modo netto (comma 2 e comma 4) le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza inevitabile (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla Amministrazione;

- l'incertezza normativa oggettiva, pertanto, non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. L'essenza del fenomeno "incertezza normativa oggettiva" si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale;

8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice devono essere accertati ed esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili (procedimenti riservati in via esclusiva all'organo giudiziario: cfr. da ultimo Corte Cass. 5<sup>a</sup> sez. 23.3.2012 n. 4683).

Tanto premesso il contribuente nel caso di specie non ha evidenziato alcun contrasto giurisprudenziale in ordine alla applicazione agli enti locali della tassa di concessione governativa in questione, essendosi limitato ad affidare la prova della "incertezza obiettiva" (irrilevante "ratione temporis" il richiamo operato alla sentenza della CTP di

Vicenza in data 2.2.2010 n. 11 secondo cui la tassa di concessione governativa dovrebbe ritenersi abrogata) ad una sola nota della Agenzia delle Entrate in data 17.7.2001 n. 44461 la quale - a quanto è dato evincere dal parziale contenuto della stessa trascritto nel ricorso incidentale: pag. 10 - risulta del tutto inconferente atteso che in essa si ritiene di escludere che "le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici a loro equiparati agli effetti fiscali" siano assoggettabili alle tasse di concessione governativa "in considerazione...della identità tra soggetto emanante l'atto amministrativo e soggetto destinatario dell'atto stesso": trattasi all'evidenza di ipotesi del tutto avulsa dalla fattispecie tributaria oggetto del presente giudizio in cui, come si è visto, difetta lo stesso presupposto della adozione di un provvedimento amministrativo rilasciato all'abbonato del servizio di telefonia radiomobile, ed in cui manca del tutto la coincidenza tra soggetto impositore e soggetto tenuto al versamento della tassa, non essendo gli enti locali in alcun modo riconducibili - alla stregua dell'attuale ordinamento giuridico - alle Amministrazioni dello Stato.

Manifestamente infondato è altresì il terzo motivo con il quale il Comune assume che le sanzioni pecuniarie non sarebbero dovute in quanto il tempo trascorso dagli anni di imposta fino alla notifica degli avvisi di accertamento avrebbe ingenerato nell'ente locale l'affidamento incolpevole in ordine alla non debenza della tassa.

La L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, esclude la irrogazione delle sanzioni qualora la condotta del contribuente sia stata posta in essere "a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori della amministrazione stessa". Orbene è appena il caso di rilevare come il termine attribuito alla potestà accertativa della Amministrazione finanziaria non possa ingenerare, fino alla scadenza, alcun affidamento - tanto meno incolpevole - sulla correttezza della condotta, nel caso di specie omissiva, del contribuente.

5.3 Il ricorso incidentale deve pertanto essere rigettato.

6. In conclusione, accolto il ricorso principale e rigettato il ricorso incidentale, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa ad altra sezione della medesima Commissione tributaria regionale che, uniformandosi ai principi di diritto individuati ai paragrafi 4.2 e 4.3 della motivazione, provvederà agli ulteriori accertamenti in fatto resi necessari, nonchè a liquidare le spese del presente giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte Suprema di cassazione:

- accoglie il ricorso principale, rigetta il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Lombardia che, uniformandosi ai principi di diritto individuati ai paragrafi 4.2 e 4.3 della motivazione, provvederà agli ulteriori accertamenti in fatto resi necessari, nonchè a liquidare le spese del presente giudizio.