

Causa C-443/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale a norma dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

7 giugno 2019

Giudice del rinvio:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Spagna)

Data della decisione di rinvio:

24 aprile 2019

Ricorrente:

Vodafone España S.A.U.

Resistente:

Diputación Foral de Guipúzcoa

Oggetto del procedimento principale

Impugnazione di una decisione del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipuzkoa (Tribunale economico-amministrativo provinciale [TEA] di Guipuzkoa, Spagna) con cui sono stati respinti reclami contro decisioni che avevano accolto (solo) parzialmente richieste di rettifica e di restituzione relative ad autoliquidazioni dell'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali applicata alla concessione di uso esclusivo dello spettro radioelettrico pubblico.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

Nella presente domanda di pronuncia pregiudiziale a norma dell'articolo 267 TFUE si chiede di acclarare se sia compatibile con la direttiva 2002/20/CE una normativa nazionale che applica all'uso di radiofrequenze da parte di un operatore di telecomunicazioni –già assoggettato ad una tassa, denominata tassa sullo spettro –anche un'imposta, l'imposta generale sui trasferimenti patrimoniali

e sugli atti giuridici documentali, gravante in via generale sulle concessioni amministrative di beni demaniali.

Questione pregiudiziale

«Se l'articolo 13 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 (GU 2002, L 108, pag. 21), e gli articoli connessi e complementari allo stesso debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a che il Regno di Spagna, e in particolare la provincia fiscalmente autonoma di Gipuzkoa, assoggetti il diritto d'uso di radiofrequenze da parte di un operatore di telecomunicazioni – già gravato dalla cosiddetta tassa sullo spettro – ad un'imposta, l'imposta generale sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali, applicabile in via generale alle concessioni amministrative di beni demaniali, in conformità della normativa tributaria provinciale».

Normativa e giurisprudenza dell'Unione fatte valere

Disposizioni di diritto

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) [GU 2002, L 108, pag. 21], in particolare gli articoli 12 e 13.

Sentenze della Corte di giustizia

Sentenza del 12 luglio 2012, Vodafone España e France Telecom España (C-55/11, C-57/11 e C-58/11, EU:C:2012:446).

Sentenza del 18 settembre 2003, Albacom e Infostrada (C-292/01 e C-293/01, EU:C:2003:480).

Sentenza del 6 ottobre 1982, Cilfit e a. (283/81, EU:C:1982:335).

Sentenza del 30 gennaio 2019, Belgio/Commissione (C-587/17 P, EU:C:2019:75).

Sentenza del 15 marzo 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209).

Sentenza del 17 luglio 2014, Torresi (C-58/13 e C-59/13, EU:C:2014:2088).

Sentenza del 9 settembre 2015, X e van Dijk (C-72/14 e C-197/14, EU:C:2015:564).

Sentenza del 18 gennaio 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17).

Disposizioni del diritto nazionale fatte valere

Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (legge n. 32, del 3 novembre 2003, recante disposizioni generali in materia di telecomunicazioni).

Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones (legge n. 9, del 9 maggio 2014, recante disposizioni generali in materia di telecomunicazioni).

Norma Foral General Tributaria, de 30 de diciembre de 1987, del territorio histórico de Guipuzkoa, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentales (legge provinciale del 30 dicembre 1987 del territorio storico di Guipuzkoa, relativa all'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali).

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (legge n. 12, del 23 maggio 2002, che approva l'intesa economica con la Comunità autonoma dei Paesi Baschi).

Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (legge n. 33, del 3 novembre 2003, sul patrimonio della Pubblica amministrazione).

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 Il 23 aprile 2018 la Vodafone España, S.A.U. ha proposto un ricorso giurisdizionale amministrativo contro la decisione del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa (Tribunale economico-amministrativo provinciale di Gipuzkoa), del 15 febbraio 2018, con cui venivano respinti i suoi reclami contro le decisioni del Servicio de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales (dipartimento per le imposte indirette e le tasse ambientali), del 25 febbraio 2016, che accoglievano (solo) in parte sue richieste di rettifica e di restituzione relative ad autoliquidazioni dell'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali (ITP e AJD ovvero ITPO), gravante sulla concessione del diritto di uso esclusivo dello spettro radioelettrico pubblico.
- 2 Nel ricorso detta società esponeva che, dopo aver effettuato le autoliquidazioni in base alla normativa ITPO, ha ritenuto che le stesse fossero indebite sia con riguardo al calcolo della base imponibile (dato rettificato dalle decisioni del 25 febbraio 2016), sia in quanto l'imposta di per sé violava la normativa dell'Unione europea.
- 3 Il 6 settembre 2018 la Diputación Foral (amministrazione provinciale) di Gipuzkoa ha presentato un controricorso, in cui respingeva l'asserita doppia imposizione, in base alla distinzione tra imposta e tassa secondo la Norma Foral General Tributaria (legge provinciale in materia fiscale).

- 4 Il 23 gennaio 2019 il giudice del rinvio ha emesso un'ordinanza di organizzazione del procedimento impartendo alle parti un termine per esprimersi in ordine al deferimento di una questione interpretativa alla Corte di giustizia sull'articolo 13 della direttiva 2002/20/CE, a fini di accertamento della compatibilità del potere dello Stato membro di riscuotere contributi sul diritto di uso di radiofrequenze (cosiddetta tassa sullo spettro) con l'imposizione di un diverso onere addizionale derivato da un tributo interno a carattere generale (imposta) che considera la concessione amministrativa dell'uso esclusivo delle frequenze dello spettro radioelettrico pubblico come un trasferimento patrimoniale a titolo oneroso.

Argomenti delle parti nel procedimento principale

- 5 A sostegno della richiesta di annullare le suddette esazioni, la ricorrente adduce, in sintesi, che l'obbligo di pagare l'ITPO comporta una doppia imposizione, contraria al diritto dell'Unione europea, avuto riguardo alla tassa sui diritti d'uso esclusivo dello spettro radioelettrico pubblico (o tassa sullo spettro), che attualmente è disciplinata dall'allegato I, punto 3, della Ley General de Telecomunicaciones, 9/2014, de 9 de mayo, LGTT (legge generale in materia di telecomunicazioni, n. 9 del 9 maggio 2014), in quanto il fatto generatore dell'imposta è la concessione amministrativa del diritto di uso esclusivo dello spettro radioelettrico pubblico, conformemente alle disposizioni ivi specificate, ciò che comporta che l'imposta sia calcolata sul prezzo o contributo della tassa annuale (tassa sullo spettro) dovuto dal concessionario, ricapitalizzato al 10%, conformemente alla Norma Foral (legge provinciale) sull'ITP.
- 6 Di seguito, la ricorrente espone il regime della direttiva 2002/20 (direttiva autorizzazioni), in particolare con riferimento agli articoli 12 e 13, il cui effetto diretto deriva, tra l'altro, dalla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 12 luglio 2012, C-55/11, C-57/11 e C-58/11, sulla quale si fonda il divieto per gli Stati di riscuotere contributi o tasse diversi da quelli previsti dalla direttiva stessa, sentenza che a sua volta poggia sulla sentenza del 18 settembre 2003, Albacom e Infostrada (C-292/01 e C-293/01, EU:C:2003:480), e successive pronunce parimenti citate. La ricorrente deduce che l'ITPO non assicurerebbe l'uso ottimale delle risorse e conclude sottolineando che la differenziazione delle categorie fiscali interne è irrilevante, come pone in rilievo un'altra sentenza della Corte, quella del 18 gennaio 2017 nella causa IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17).
- 7 Da parte sua, la Diputación Foral (amministrazione provinciale) di Gipuzkoa nega l'asserita doppia imposizione sulla base della differenza tra imposta e tassa operata dalla Norma Foral General Tributaria (legge provinciale generale in materia fiscale) (articolo 16.2), ponendo in rilievo come l'ITP sia un'imposta che, come tale, grava sulle concessioni amministrative [articolo 7.1.b) N.F. 18/1987]. Tale amministrazione esamina poi la tassa sul diritto di uso esclusivo dello spettro radioelettrico pubblico, disciplinata, ai fini del presente procedimento, dalla LGTT 32/2003, con riferimento alla sua finalità secondo l'articolo 49 di quest'ultima, per

concludere che il fatto generatore è il diritto di uso esclusivo di qualsiasi frequenza di tale spettro pubblico e il finanziamento delle spese di gestione, motivo per cui non si sovrappone all'ITP: l'ITP grava sul trasferimento patrimoniale derivante dallo sfruttamento, mentre la tassa grava sul diritto di uso esclusivo. La medesima amministrazione segnala che gli articoli 12 e 13 della direttiva 2002/20/CE non limitano il potere generale degli Stati membri di disciplinare altri tipi di imposte, come è il caso dell'ITP o dell'imposta sulle società, gravanti sugli operatori economici, e, seguendo l'orientamento del TEA Foral (tribunale economico amministrativo provinciale), cita sentenze delle Corti superiori di giustizia, rispettivamente, di Madrid e della Galizia, nel senso che l'ITP non costituisce un corrispettivo per il servizio di telecomunicazioni. Infine, detta amministrazione respinge altresì l'asserzione relativa all'irrelevanza delle categorie fiscali interne, poiché si tratta di imposizioni con un diverso fatto generatore, come accade per l'imposta sulle società o l'IVA.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 8 La Ley General de Telecomunicaciones (legge generale sulle telecomunicazioni), che, per il caso che ci occupa, è l'ormai abrogata legge generale sulle telecomunicazioni n. 32, del 3 novembre 2003 (BOE n. 264 del 4/11/2003), istituisce determinate tasse in materia di telecomunicazioni. Il suo articolo 49.3 indica che, «[f]atto salvo il disposto del paragrafo 2, le tasse sull'uso della proprietà pubblica radioelettrica (...) mirano a garantire l'impiego ottimale di tali risorse, tenendo conto del valore del bene che viene concesso in uso e della sua limitatezza». Tale disposizione è attualmente riprodotta dall'articolo 71.3 della nuova LGTT n. 9, del 9 maggio 2014.

L'allegato I di entrambe le leggi disciplina, tra le altre, la tassa sul diritto di uso esclusivo dello spettro radiotelevisivo pubblico, cui si riferisce, al punto 3, nei seguenti termini: «Il diritto di uso esclusivo o di uso speciale, da parte di un operatore, di qualsiasi frequenza dello spettro radioelettrico pubblico a favore di una o di svariate persone o entità è assoggettato a una tassa annuale, nei termini che si stabiliscono nel presente paragrafo. Per stabilire l'importo della tassa che i soggetti tenuti al suo pagamento devono versare, si dovrà tener conto del valore di mercato della frequenza concessa in uso esclusivo e del ritorno economico per il beneficiario (...)».

Tale tassa, denominata tassa sullo spettro, è quella il cui pagamento è stato imposto per primo alla società operatrice delle telecomunicazioni ricorrente dall'amministrazione pubblica competente in materia, sulla base dell'articolo 13 della direttiva 2002/20/CE, la cui finalità e le cui garanzie sono state recepite dalle disposizioni citate della LGTT.

- 9 D'altra parte, la Diputación Foral (amministrazione provinciale) di Gipuzkoa ha assoggettato la citata società operatrice anche all'imposta generale cosiddetta sui trasferimenti patrimoniali, per trasferimenti a titolo oneroso (ITPO), un'imposta

che, in forza dell'intesa economica con lo Stato approvata con legge n. 12 del 23 maggio 2002, detto territorio storico, sottoposto a regime giuridico «forale», disciplina e gestisce in autonomia, al posto dell'amministrazione tributaria dello Stato.

Tanto la disciplina statale quanto quella «forale» di Gipuzkoa, applicata alla fattispecie, contemplano la costituzione di concessioni amministrative, in quanto trasferimento patrimoniale, tra i fatti generatori di imposta.

- 10 In considerazione di quanto precede, il giudice a quo s'interroga sulla necessità di una questione pregiudiziale interpretativa ai sensi dell'articolo 267 TFUE. Se con riferimento alla direttiva 2002/20 la compatibilità delle due imposizioni applicate gli appare fortemente dubbia, il punto non è stato esaminato né chiarito finora dalle direttive applicabili o dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, così che l'intervento di quest'ultima sembra imporsi; peraltro, altri giudici dell'ordinamento spagnolo hanno dato per scontata la coesistenza delle due imposizioni, rivelando che un'applicazione uniforme della direttiva autorizzazioni nel senso dell'incompatibilità dedotta dall'operatrice ricorrente non è affatto pacifica.
- 11 La stessa ricorrente ricorda peraltro che proprio la legge generale sulle telecomunicazioni vigente ora in Spagna (legge 9/2014), all'articolo 64.5, considera motivo di revoca dell'autorizzazione «il mancato pagamento dell'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali», ciò che lascerebbe ragionevolmente intendere che nella mente del legislatore entrambe le imposizioni possano o debbano concorrere e che l'ITPO si renda una condizione effettiva per l'autorizzazione.
- 12 Il giudice del rinvio ritiene che l'interpretazione data dall'operatrice Vodafone España S.A.U., basata su sentenze della Corte di giustizia come quella del 12 luglio 2012 nelle cause riunite C-55/11, C-57/11 e C-58/11, riguardante anch'essa il Regno di Spagna e che esclude che gli Stati membri possano imporre contributi o tasse diversi da quelli di cui agli articoli 12 e 13 della direttiva, non sia inficiata dal criterio opposto dall'amministrazione provinciale di Gipuzkoa, basato sulle sentenze interne che quest'ultima cita, secondo cui la tassa sullo spettro e l'ITPO hanno fatti generatori differenti.
- 13 Muovendo dalla premessa che la LGTT recepisce in tale materia i citati articoli 12 e 13 della direttiva, quanto stabilito dall'allegato I, punto 3, può essere inteso unicamente come un rinvio ai titoli abilitanti all'uso dello spettro radioelettrico pubblico, come vengono configurati dall'articolo 62 della legge vigente. Tale disposizione enuncia, distinguendo tra uso ordinario, speciale ed esclusivo e stabilendo la necessità di un titolo solo per gli ultimi due, che «l'uso speciale dello spettro radioelettrico pubblico è quello delle bande di frequenza allocate per un uso compartido dello spettro, senza limitazioni del numero di operatori o di utenti e con le condizioni tecniche e per i servizi da stabilire individualmente», mentre «l'uso esclusivo dello spettro radioelettrico pubblico è quello che si realizza

attraverso lo sfruttamento delle frequenze in esclusiva o da parte di un numero limitato di utenti in uno stesso ambito fisico di applicazione». I paragrafi 3 e 4 si riferiscono ai casi in cui la concessione dei diritti di uso dello spettro radioelettrico pubblico riveste la forma di un'autorizzazione generale o individuale e il paragrafo 5 dispone che, «nei restanti casi non contemplati dai precedenti paragrafi, il diritto di uso esclusivo dello spettro radioelettrico pubblico richiede una concessione amministrativa. Ai fini del rilascio di tale concessione, è condizione preliminare che i richiedenti abbiano la qualità di operatori delle comunicazioni elettroniche (...)».

- 14 Tale regime giuridico amministrativo speciale o settoriale del demanio pubblico non è sostanzialmente diverso dal regime ordinario stabilito dalla legge sul patrimonio della Pubblica amministrazione n. 33 del 3 novembre 2003 (LPAP), titolo IV, articoli da 84 a 104, per tutti i tipi di beni demaniali appartenenti alle amministrazioni pubbliche del Regno di Spagna, ragion per cui si può concludere che l'operatore di telecomunicazioni risultante aggiudicatario esclusivo di determinate frequenze, come nel caso presente, ottiene una vera e propria concessione amministrativa di demanio pubblico avente la stessa natura di quelle contemplate dall'articolo 7.1.b) della Norma Foral (legge provinciale) sull'ITP di Gipuzkoa, il cui contenuto consiste, come per tutte le concessioni, nell'esercizio del diritto temporaneo di uso esclusivo del bene demaniale concesso, previo pagamento di un canone.
- 15 In definitiva, non vi è nella concessione dello spazio radioelettrico un trasferimento patrimoniale maggiore o minore rispetto a qualsiasi altra concessione e tanto il diritto delle telecomunicazioni quanto il diritto amministrativo comune dei beni demaniali caducano, secondo il giudice del rinvio, l'interpretazione difesa dall'amministrazione convenuta.
- 16 Sulla base di quanto precede, la distinzione interna e tecnico-tributaria tra tassa e imposta è irrilevante ai fini della direttiva e della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea. L'articolo 13 della direttiva consente agli Stati membri di riscuotere «contributi» e «diritti» e ciò che deve pagare l'operatore per ottenere detta concessione amministrativa per lo spettro radioelettrico non è un'imposta bensì un contributo per la concessione stessa; nella maggioranza delle fattispecie di cui all'articolo 7.1.b) dell'NFITP, ciò non ha impedito la comoda e pacifica riscossione in parallelo di un tributo, l'imposta, con un altro onere, gravame o controprestazione pubblica in capo al concessionario quale canone di concessione, ancorché qualificato ormai come tassa dall'articolo 2.2.b) della Ley General Tributaria estatal (legge generale statale in materia fiscale n. 58, del 17 dicembre 2003) e dalla concordante legge provinciale di Gipuzkoa.
- 17 Tuttavia, la distinzione operata dal diritto interno tra tassa e imposta e le molteplici considerazioni che si vogliono svolgere sulla differenza concettuale tra le finalità perseguite dalle due figure e tra i rispettivi fatti generatori cadono completamente perché la direttiva 2002/20 vieta che due o più oneri tributari gravino sulla stessa facoltà dell'impresa operatrice di usare in esclusiva lo spettro

radioelettrico o, detto in altri termini, su una stessa «materia imponibile», a titolo di qualsiasi tipo di onere, prestazione patrimoniale o gravame si sommi al contributo previsto dall'articolo 13 della direttiva medesima, e tale divieto generale comprende qualsiasi figura del diritto interno, per quanto sottili possano risultare le prospettive e le differenze concettuali tracciabili tra le stesse e anche se tale divieto incide sul sistema fiscale generale e sul rispetto delle categorie comuni di quest'ultimo, come nel caso dell'ITPO.

- 18 Ciò si evince dai passi assai significativi che la Corte di giustizia dell'Unione europea ha inserito nella sentenza del 12 luglio 2012, Vodafone España e France Telecom España (C-55/11, C-57/11 e C-58/11, EU:C:2012:446), in particolare ai punti da 26 a 28 di quest'ultima, dove ha dichiarato che «gli Stati membri non possono riscuotere tasse o contributi sulla fornitura di reti e servizi di comunicazioni elettroniche diversi da quelli previsti da[lla] direttiva [autorizzazioni]» e che questa si configura come una direttiva massima, di modo che nel suo ambito gli Stati membri non possono riscuotere tasse o contributi sulla fornitura di reti e servizi di comunicazioni elettroniche diversi da quelli che essa prevede. La disciplina comune che la direttiva mira a porre in essere sarebbe privata di ogni effetto utile se gli Stati membri fossero liberi di determinare gli oneri tributari che le imprese del settore devono sostenere. Tale giurisprudenza è stata pienamente recepita dal Tribunal Supremo (Corte suprema) del Regno di Spagna.
- 19 Il giudice del rinvio, dopo aver argomentato la sua iniziale convinzione dell'incompatibilità delle due imposizioni di cui trattasi, espone considerazioni sulle quali, nonostante ciò, fonda la domanda di pronuncia pregiudiziale, in vista, inoltre, di un eventuale ricorso per cassazione, qualora si potesse rilevare un'evidente contraddizione tra l'emananda sentenza e la giurisprudenza della Corte di giustizia. A tal fine, alla luce della ben nota sentenza del 6 ottobre 1982, Cilfit e a. (283/81, EU:C:1982:335), cita svariate sentenze che avallano la proposizione di tale rinvio pregiudiziale: quelle del 30 gennaio 2019, Belgio/Commissione (C-587/17 P, EU:C:2019:75); del 15 marzo 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209), punti da 31 a 33; del 17 luglio 2014, Torresi (C-58/13 e C-59/13, EU:C:2014:2088), punto 32; del 9 settembre 2015, X e van Dijk (C-72/14 e C-197/14, EU:C:2015:564), punto 53, e del 6 ottobre 1982, Cilfit e a. (283/81, EU:C:1982:335).