Sentenza del 06/06/2018 n. 14563 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TRIBUTI (IN GENERALE) - IN GENERE Prelievo sulle somme giocate mediante apparecchi da intrattenimento - Trasmissione di dati difformi - Responsabili in solido - Individuazione.

Massima:

In tema di prelievo erariale unico (cd. PREU) sulle somme giocate mediante apparecchi da intrattenimento, ex art. 110, comma 6, T.U.L.P.S., nell'ipotesi di trasmissione in via telematica di dati di gioco difformi da quelli effettivamente realizzati, ai sensi dell'art. 39 quater, comma 2, del d.l. n. 269 del 2003, conv. in l. n. 326 del 2003, nel testo introdotto dall'art. 1 della l. n. 296 del 2006 (applicabile "ratione temporis" ed anteriore alla modifica di cui all'art. 15 del d.l. n. 78 del 2009, conv. in l. n. 102 del 2009), sono coobbligati solidali il soggetto che ha provveduto alla installazione degli apparecchi, il possessore dei locali nel quale sono installati ed il concessionario di rete titolare del relativo nulla osta, purché non siano già debitori a titolo principale.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

volgimento del processo

1. L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 23 maggio 2014, di reiezione dell'appello dalla stessa proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto dalla XXX s.p.a. per l'annullamento di un avviso di accertamento avente per oggetto la liquidazione del maggior prelievo unico erariale.

2. Dalla sentenza di appello si evince che la vicenda ha per oggetto non già il pagamento da parte della concessionaria, odierna controricorrente, del "semplice" prelievo unico erariale sulle somme relative alle giocate effettuate e registrate dalla rete telematica, bensì il pagamento da parte della medesima concessionaria del "maggior" prelievo unico erariale sugli importi relativi alle giocate effettuate ma non comunicate per via telematica.

Il giudice di appello perviene alla conclusione dell'infondatezza della pretesa erariale in ragione della non estensione alla concessionaria della responsabilità solidale (con l'installatore degli apparecchi e congegni per mezzo dei quali sono effettuate le giocate e il possessore dei locali in cui sono installati) prevista per il "semplice" prelievo unico erariale anche al caso del "maggior" prelievo unico erariale laddove, come accertato, i soggetti che hanno commesso l'illecito siano noti.

2. Il ricorso è affidato ad un unico motivo.

3. Ha resistito con controricorso la XXX s.p.a..

4. Parte ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo proposto l'Agenzia denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 39, comma 13 e art. 39-quater, conv. dalla L. 24 novembre 2003, n. 326, art. 15, comma 8 quaterdecies, D.L. 1 luglio 2009, n. 78, conv. dalla L. 3 agosto 2009, n. 102, nonchè 11, disposizioni sulla legge in generale.

Evidenzia che, ai sensi delle disposizioni normative richiamate, il concessionario risponde, in via solidale, del prelievo erariale unico dovute in relazione alle giocate effettuate, come nel caso in esame, su apparecchi muniti di nulla osta, ma non trasmesse per via telematica, anche in caso di individuazione dell'illecito.

2. La società controricorrente eccepisce, in primo luogo, l'inammissibilità del ricorso per intervenuto giudicato esterno, formatosi con riferimento a due giudizi tra le medesime parti, definiti con sentenze della Commissione tributaria regionale della Lombardia che hanno acquisto autorità di cosa giudicato per mancata tempestiva impugnazione.

2.1. L'eccezione è priva di fondamento.

Nel processo tributario, il principio ritraibile dall'art. 2909 c.c., secondo cui il giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa, entro i limiti oggettivi dati dai suoi elementi costitutivi, ovvero della causa petendi, intesa come titolo dell'azione proposta, e del bene della vita che ne forma l'oggetto (petitum mediato), a prescindere dal tipo di sentenza adottato (petitum immediato) - è applicabile anche nel caso in cui gli atti tributari impugnati in due giudizi siano diversi, purchè sia identico l'oggetto del giudizio medesimo, riferito al rapporto tributario sottostante (cfr. Cass., ord., 30 ottobre 2017, n. 25798; Cass. 22 settembre 2011, n. 19310).

Nel caso in esame, le richiamate decisioni intervenute tra le parti hanno trattato la medesima questione giuridica - ossia, l'interpretazione del D.L. n. 269 del 2003, art. 39 quater, ma nulla porta a ritenere che abbiano avuto ad oggetto il "medesimo rapporto giuridico", in alcun modo illustrato dalle decisioni in questione (sia di primo che di secondo grado), non oggetto di esplicita statuizione, nè, in ogni caso, puntualmente allegato (al di là di un generico riferimento) dallo stesso controricorrente.

Occorre considerare, del resto, che la presente vicenda trae origine da uno specifico accertamento su tre apparecchi e, dunque, il rapporto giuridico in considerazione non ha carattere "di esecuzione prolungata", nè si riferisce a fatti ad "efficacia permanente o pluriannuale", ma si traduce in un evento unitario e definito, ancorato a specifici ed autonomi fatti.

3. La controricorrente eccepisce, inoltre, l'inammissibilità del ricorso per difetto del requisito dell'autosufficienza in quanto rivolgerebbe le sue censure unicamente avverso la decisione di primo grado e non contro quella impugnata.

3.1. Anche tale eccezione si presenta infondata in quanto dalla lettura del ricorso emerge che le censure in esso formulate sono indirizzate sia nei confronti della sentenza di primo grado, sia nei confronti di quella di appello, con argomentazioni puntuali e specifiche, differenziate in relazione ai due provvedimento giudiziari esaminati.

4. Nel merito, il motivo di ricorso è fondato.

4.1. Occorre premettere che non è in contestazione che, come accertato nella sentenza di appello, nel caso in esame viene in rilievo il mancato versamento del prelievo unico erariale sulle somme relative a giocate effettuate tramite apparecchi muniti di nulla osta, ma i cui dati di gioco trasmessi risultavano difformi rispetto a quelli effettivi, in violazione dell'art. 110, comma 9, lett. c), T.U.L.P.S. e che è stato individuato l'autore dell'illecito accertato.

Ciò posto, si osserva che il D.L. n. 269 del 2003, art. 39-quater, comma 2, nella formulazione pro tempore vigente, così come introdotto dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 84, stabilisce, al quarto periodo, che per gli apparecchi e congegni muniti del nulla osta di cui della L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 38, comma 5, il cui esercizio sia qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo, il maggiore prelievo erariale unico accertato rispetto a quello calcolato sulla base dei dati di funzionamento trasmessi tramite la rete telematica prevista dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, art. 14-bis, comma 4, gli interessi e le sanzioni amministrative sono dovuti dai soggetti che hanno commesso l'illecito o, nel caso in cui non sia possibile la loro identificazione, dal concessionario di rete a cui è stato rilasciato il nulla osta.

Il successivo periodo del medesimo comma prevede che per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico, interessi e sanzioni amministrative relativi agli apparecchi muniti del nulla osta sono responsabili in solido il soggetto che ha provveduto alla loro installazione, il possessore dei locali in cui sono installati e il concessionario di rete titolare del relativo nulla osta, qualora non siano già debitori di tali somme a titolo principale.

4.2.. Sostiene la società contribuente che, come evidenziato dalla sentenza di appello, la responsabilità solidale prevista dalla norma da ultimo richiamata opererebbe solo con riferimento al versamento del prelievo erariale unico cd. "semplice", ossia quello dovuto in virtù delle risultanze delle giocate trasmesse per via telematica, ma non si estenderebbe anche al cd. "maggior" prelievo erariale unico, ossia alla quota del prelievo erariale unico relativa alle giocate effettuate, ma non trasmesse per via telematica.

Una siffatta interpretazione si imporrebbe, secondo tale tesi, in ragione del tenore letterale delle disposizioni in esame, nella parte in cui menzionano il "maggior" prelievo unico solo in relazione all'individuazione dei soggetti responsabili in via principale e non anche con riferimento alla responsabilità solidale, prevista in ordine al mancato pagamento delle sole somme dovute "a titolo di prelievo erariale unico".

Sottolinea, inoltre, l'illogicità della diversa tesi dell'estensione della responsabilità solidale anche al "maggior" prelievo unico erariale, in quanto condurrebbe all'affermazione di una illogica concomitante responsabilità principale - sia pure residuale, per l'ipotesi della mancata identificabilità dell'autore dell'illecito - del concessionario per il pagamento del "maggior" prelievo unico erariale, prevista dal quarto periodo del D.L. n. 269 del 2003, art. 39-quater, comma 2, con una solidale del medesimo soggetto per la medesima obbligazione.

Aggiunge, infine, che una conferma della correttezza della tesi interpretativa sostenuta si evincerebbe dalla modifica legislativa risultante dalla modifica delle disposizioni in esame ad opera del D.L. n. 78 del 2009, art. 15, comma 8, che non prevede più la responsabilità del concessionario per il pagamento del "maggior" prelievo erariale unico, se non in caso di impossibilità di identificare degli autori dell'illecito.

Per effetto dell'operatività nel sistema tributario del principio della retroattività della legge più favorevole tale novella legislativa risulterebbe immediatamente applicabile al caso in esame e condurrebbe all'esclusione della fondatezza della pretesa erariale.

4.3. La tesi ermeneutica esposta dalla società contribuente non appare persuasiva.

Deve, infatti, evidenziarsi, in primo luogo, l'inconcludenza del richiamo al criterio interpretativo offerto dall'esame del testo letterale del D.L. n. 269 del 2003, art. 39 quater, comma 2, quarto periodo, laddove fa riferimento al "maggior prelievo erariale unico", in quanto tale espressione va posta in correlazione con quella che segue, ossia "rispetto a quello calcolato sulla base dei dati di funzionamento trasmessi tramite la rete telematica...", al fine di consentire l'esplicazione della funzione propria dell'avverbio "maggiore", che è di dare vita ad una comparazione tra due elementi, nel caso in esame due grandezze rappresentate dal prelievo unico accertato e quello calcolato sulla base dei dati trasmessi telematicamente.

Tale comparazione risponde all'esigenza del legislatore di individuare la misura pari alla differenza tra le grandezze in esame.

D'altra parte, per l'inconfigurabilità di una nozione autonoma, ai fini fiscali, di "maggior prelievo erariale unico" milita anche la circostanza dell'unicità del presupposto di imposta del tributo, rappresentato dalla gestione e l'esercizio dei giochi tramite apparecchi e congegni che erogano vincite in denaro o le cui caratteristiche consentono il gioco d'azzardo, tale per cui una differenziazione può operarsi solo in merito alle diverse fattispecie di illecito accertate.

4.4. In secondo luogo, per l'implausibilità della tesi della controricorrente risiede anche un'interpretazione sistematica del comma in oggetto e dei relativi periodi.

Infatti, emerge in modo evidente, anche in relazione alla disposizione simmetrica dei periodi medesimi, che il comma è preordinato ad offrire l'individuazione dei soggetti responsabili per illeciti commessi nell'assolvimento del tributo: il secondo e il terzo periodo, per l'ipotesi di giocate effettuate tramite apparecchi e congegni privi del nulla osta, il quarto e quinto, per l'ipotesi di giocate effettuate tramite apparecchi muniti del nulla osta.

Nel primo caso, l'illecito preso in considerazione è costituito dal fatto che l'esercizio del gioco è effettuata per il tramite di apparecchi privi di nulla osta e, dunque, di collegamento con la rete telematica, tali da non consentire la automatica rilevazione delle singole giocate; nel secondo, l'esercizio del gioco è effettuata tramite apparecchi che, seppur muniti del nulla osta, non risultano collegati alla rete telematica nel momento in cui singole giocate vengono effettuate, con la (analoga) conseguenza che i dati relativi a tali giocate - ma solo questi - non sono trasmessi telematicamente.

La disciplina di tali ipotesi risulta coerente con il principio suindicato della unicità del presupposto del tributo e con l'individuazione dello stesso nella gestione e nell'esercizio dei giochi tramite apparecchi e congegni che erogano vincite in denaro o le cui caratteristiche consentono il gioco d'azzardo, per cui il tributo è dovuto anche in caso di raccolta illegale delle giocate.

4.5. Pertanto, la disciplina all'epoca vigente, nell'individuare, in via generale, quale responsabile del tributo il concessionario, quale soggetto al quale è stato rilasciato il nulla osta (vedi, della L. n. 269 del 2003, art. 39, comma 13), provvede, con specifiche disposizioni, integrative, se non derogatorie di quella generale, alla designazione dei soggetti responsabili del tributo per le ipotesi di giocate tramite apparecchi e congegni effettuate in modo illegale.

Da ciò consegue che, con particolare riferimento all'ipotesi che qui interessa di esercizio del gioco mediante apparecchi muniti del nulla osta, mentre dell'assolvimento del tributo relativamente alle giocate trasmesse per via telematica è responsabile il concessionario, in caso di giocate non trasmesse e limitatamente agli importi dovuti in relazione a tali giocate, del prelievo erariale unico rispondono, ai sensi del D.L. n. 268 del 2003, art. 39-quater, comma 2, due categorie di soggetti: a titolo principale, i soggetti che hanno commesso l'illecito ovvero, nel caso in cui non sia possibile la loro identificazione, il concessionario di rete a cui è stato rilasciato il nulla osta; a titolo di coobbligati solidali, il soggetto che ha provveduto alla installazione degli apparecchi, il possessore dei locali in cui questi sono installati e il concessionario di rete titolare del relativo nulla osta, qualora tali soggetti non siano già debitori a titolo principale.

Una siffatta ricostruzione del quadro dei soggetti obbligati si presenta rispondente a criteri di logicità, nella parte in cui, relativamente alle giocate non trasmesse, pone l'obbligo del pagamento del tributo in capo all'autore dell'illecito e individua quali responsabili in via solidale o, quanto al concessionario, anche in via principale, seppur in via residuale, anche soggetti in relazione ai quali è possibile configurare una posizione di garanzia e controllo in ordine al corretto utilizzo degli apparecchi (e, conseguentemente, alla corretta trasmissione dei dati relativi alle giocate) in ragione del rapporto materiale con il bene utilizzato per le giocate (installatore, esercente del punto di gioco) ovvero del rapporto giuridico con lo stesso (concessionario).

4.6. Può, inoltre, evidenziarsi che l'insostenibilità della tesi della controricorrente in ordine alla circoscrizione dell'ambito applicativo del D.L. n. 269 del 2003, art. 39-quater, comma 2, quinto periodo, alla sola ipotesi del mancato pagamento del prelievo erariale cd. "semplice", ossia dovuto sulla base dei dati relativi alle giocate trasmesse per via telematica, emerge anche dal fatto che tale ipotesi risulta essere disciplinata dall'art. 39 della medesima legge, che pone a capo del concessionario l'obbligo del versamento del tributo, e che i successivi artt. 39-bis, 39-ter e 39-sexies - introdotti dalla medesima legge (n. 296 del 2006) che ha introdotto l'articolo di legge in esame - presuppongono siffatta individuazione di responsabilità.

4.7. Deve escludersi che la operata ricostruzione della responsabilità per l'assolvimento del tributo si presenti illogica in quanto, come sostenuto dalla società contribuente, contemplerebbe una duplicità di titolo di responsabilità del concessionario, sia in via principale, sia in via residuale, atteso che il primo titolo di responsabilità è solo residuale e il secondo titolo di responsabilità diventerebbe attuale, così come espressamente previsto dalla norma, solo nel caso di inoperatività del primo.

4.8. Anzi un giudizio espresso in termini di illogicità, in ragione della configurabilità di un duplice concorrente titolo di responsabilità, si imporrebbe qualora si seguisse la tesi della contribuente, in quanto, in relazione al versamento del prelievo erariale unico per le giocate effettuate da apparecchi muniti di nulla osta e regolarmente trasmesse per via telematica opererebbe già la responsabilità generale - del concessionario, ai sensi del D.L. n. 269 del 2003, art. 39, comma 13, per cui non avrebbe senso prevedere una responsabilità residuale, in assenza di ipotesi di non operatività di quella stabilita in via principale.

4.9. Non decisivo è l'argomento rappresentato dalla modifica normativa operata dal D.L. n. 78 del 2009, art. 15, comma 8-quaterdecies, il quale ha limitato la responsabilità solidale del concessionario (oltre che dell'installatore, del possessore o detentore degli apparecchi e dell'esercente) al caso in cui non sia possibile l'identificazione dei soggetti che hanno commesso l'illecito.

A tale disposizione non può riconoscersi natura interpretativa o, comunque, di esplicitazione di precetti normativi già in vigore, stante l'assenza di elementi che depongano in tal senso.

4.10. Da ultimo, non pertinente è il richiamo al principio della retroattività della legge più favorevole per il contribuente, previsto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, solo con riguardo alle sanzioni amministrative pecuniarie.

5. Il ricorso va in conseguenza accolto e la sentenza impugnata cassata.

Non essendo necessario procedere ad ulteriori accertamenti di fatto, può decidersi nel merito, con rigetto del ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente.

6. In considerazione dell'assenza di un consolidato orientamento giurisprudenziale, appare opportuno disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero processo.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo proposto dalla XXX s.p.a.; compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero processo.

Così deciso in Roma, il 19 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 giugno 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza