Sentenza del 08/06/2018 n. 14934 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La s.p.a. XXXX, titolare di concessione per l'attivazione e la conduzione operativa della rete per la gestione telematica del gioco lecito, ricevette notificazione di un avviso di accertamento col quale l'allora Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, alla quale è subentrata l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, richiese il pagamento del prelievo erariale unico, oltre a interessi e sanzioni. Il prelievo concerneva due apparecchi rientranti nella tipologia contemplata dall'art. 110, comma 6 TULPS, installati nel locale gestito dalla s.n.c. XX, i quali, in difformità dalle previsioni di legge, trasmettevano all'amministrazione, mediante il collegamento alla rete prevista dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 64, art. 14-bis, comma 4 dati di gioco difformi da quelli realizzati.

La s.p.a. XXXX impugnò l'avviso, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale.

Quella regionale ha respinto l'appello dell'Agenzia, sostenendo, in base alla ricognizione delle norme applicabili, che il concessionario sia responsabile soltanto se non è possibile l'identificazione dei soggetti che hanno commesso l'illecito. Ipotesi, questa, non riscontrabile nel caso in esame, perchè sia il proprietario degli apparecchi, sia l'esercente del locale erano stati compiutamente identificati e anche sanzionati.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia per ottenerne la cassazione, che affida a due motivi, che illustra con memoria, cui la società replica con controricorso.

Motivi della decisione

1.- Infondata è l'eccezione d'inammissibilità del ricorso proposta dalla società perchè, sostiene, esso s'indirizza contro la sentenza di primo grado, anzichè contro quella d'appello.

La lettura del ricorso evidenzia difatti che vi è riportato il contenuto della sentenza di primo grado perchè la Commissione tributaria regionale l'ha implicitamente integralmente recepito (si legge difatti a pag. 13 del ricorso che "la CTR però ha confermato, con la sentenza impugnata, la pronuncia del primo collegio, ribadendo che il concessionario è responsabile se non è possibile l'identificazione dei soggetti che hanno commesso l'illecito").

2.- Parimenti infondata è l'eccezione di giudicato esterno avuto riguardo alle sentenze n. 2768/13/14 e n. 2770/13/14 della CTR della Lombardia in relazione alle sentenze della CTP di

Milano n. 166/9/12 e n. 264/9/12, ritualmente prodotte e contenenti l'attestazione della cancelleria di passaggio in giudicato.

Con quelle decisioni il giudice d'appello ha trattato la medesima questione giuridica, ossia l'interpretazione del D.L. n. 269 del 2003, art. 39-quater, ma nulla porta a ritenere che abbia avuto riguardo al "medesimo rapporto giuridico", in nessun modo in esse illustrato, nè in quelle di primo 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 due apparecchi illecitamente modificati e, dunque, il rapporto giuridico in considerazione non ha neppure il carattere "di esecuzione prolungata", nè si riferisce a fatti a "efficacia permanente o pluriannuale", ma si traduce in un evento unitario e definito, ancorato a specifici ed autonomi fatti, di modo che è irrilevante la loro sussunzione nella medesima disciplina normativa.

3.- Infondato è il secondo motivo di ricorso, di rilevanza prodromica rispetto al primo, col quale l'Agenzia si duole, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della violazione o falsa applicazione dell'art. 111 Cost., comma 6, dell'art. 132 c.p.c., commi 2 e 4, dell'art. 118 delle disp. att. c.p.c., nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, art. 36, comma 2, nn. 2 e 4, artt. 53 e 54, sostenendo che la sentenza si ponga in contrasto con i principi dettati in tema di motivazione.

3.1.- Le sezioni unite di questa Corte hanno difatti già avuto occasione di chiarire (per tutte, Cass., sez. un., 7 aprile 2014, n. 8053) che in relazione a sentenze, come quella in esame, soggette al regime delineato dal testo novellato dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, che si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione.

E, nel caso in questione, in sentenza si espone il nucleo fondante del ragionamento, là dove il giudice afferma che, in base alla ricognizione delle norme eseguita, "il concessionario è responsabile se non è possibile l'identificazione dei soggetti che hanno commesso l'illecito".

4.- Fondato è, invece, il primo motivo del ricorso, col quale l'Agenzia lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 39, art. 39 quater, comma 13, dell'art. 39-quater convertito dalla L. 24 novembre 2003, n. 326, del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 115, comma 8 quaterdecies convertito dalla L. 3 agosto 2009, n. 102, nonchè dell'art. 11 disp. gen..

Sottolinea l'Agenzia che, in base al testo del D.L. n. 269 del 2003, art. 39, comma 13 come convertito, vigente all'epoca dei fatti, il concessionario risponde in solido per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico qualora non fossero stati individuati l'installatore e il possessore dei locali come obbligati principali per l'assolvimento dell'obbligazione tributaria.

4.1.- Occorre preliminarmente sgomberare il campo da un evidente equivoco in cui è incorso il giudice d'appello, ossia che il prelievo erariale unico (PREU) e il "maggior" prelievo erariale unico costituiscano entità distinte ed autonome.

Come dispone il D.L. n. 269 del 2003, art. 39, comma 13, nel testo applicabile ratione temporis, "agli apparecchi e congegni di cui all'art. 110, comma 6,... collegati in rete, si applica un prelievo erariale unico fissato nella misura del 13,5 per cento delle somme giocate...", sicchè l'imposta, il PREU, investe la totalità dei giochi effettuati e delle relative somme.

Nel caso di utilizzo illecito delle apparecchiature, ossia con interventi tali da determinare la trasmissione telematica di dati di gioco difformi da quelli effettivamente realizzati, si verifica che il prelievo viene corrisposto solo per una parte delle giocate (quelle i cui dati sono stati trasmessi), mentre per le altre viene, semplicemente, evaso.

Ne deriva, quindi, che l'imposta è e resta unica ed unitaria, integrando il cd. maggior PREU solo l'importo evaso ma pur sempre dovuto.

4.2. La disciplina applicabile va inserita nel contesto più ampio nel quale si colloca il prelievo erariale unico in rapporto al concessionario della rete o delle reti per la gestione telematica degli apparecchi previsti dall'art. 110, comma 6 t.u.l.p.s.

Nella vicenda in giudizio, anteriore al 200, è applicabile il testo del D.L. n. 269 del 2003, art. 39-quater, comma 2, nel testo introdotto dalla L. n. 296 del 2006, art. 1 vigente dal 1 gennaio 2007, che prevede:

"2. Il prelievo erariale unico è dovuto anche sulle somme giocate tramite apparecchi e congegni che erogano vincite in denaro o le cui caratteristiche consentono il gioco d'azzardo, privi del nulla osta di cui alla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 38, comma 5, e successive modificazioni, nonchè tramite apparecchi e congegni muniti del nulla osta di cui al predetto art. 38, comma 5, il cui esercizio sia qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo.... "2^ e 3^ periodo"... Per gli apparecchi e congegni muniti del nulla osta... 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 e successive modificazioni, 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. Sono responsabili in solido per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico, interessi e sanzioni amministrative relativi agli apparecchi e congegni di cui al quarto periodo, 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."

5.- La modifica introdotta con il D.L. n. 78 del 2009, art. 15 non è applicabile, perchè non è retroattiva, nè ha valore di interpretazione autentica con portata retroattiva.

Il testo modificato (avuto riguardo al 4^ e al 5^ periodo della norma) prevede infatti:

"... Per gli apparecchi e congegni muniti del nulla osta di cui alla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 38, comma 5, e successive modificazioni, 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 e successive modificazioni, gli interessi e le sanzioni amministrative sono dovuti dai soggetti che hanno commesso l'illecito. Nel caso in cui non sia possibile l'identificazione dei soggetti che hanno commesso l'illecito, sono responsabili in solido per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico, interessi e sanzioni amministrative relativi agli apparecchi e congegni di cui al quarto periodo, il soggetto che ha provveduto alla loro installazione, il possessore o detentore, a qualsiasi titolo, dei medesimi apparecchi e congegni, l'esercente a qualsiasi titolo i 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."

6.1.- L'originario testo del 2006 in caso di esercizio illecito prevedeva che fossero tenuti in via principale al pagamento dell'imposta evasa, oltre agli interessi e alle sanzioni, i seguenti soggetti:

a. l'autore dell'illecito;

b. il concessionario titolare del nulla osta all'esercizio; la sua responsabilità, principale, era peraltro condizionata alla mancata individuazione dell'autore dell'illecito.

La norma, inoltre, contemplava ipotesi di responsabilità solidale individuando i seguenti soggetti:

c. l'installatore;

d. il possessore dei locali;

e. il concessionario;

non prevedendo, per la configurabilità di tale responsabilità, alcuna condizione ma solo che gli stessi non fossero "già debitori di tali somme a titolo principale", sull'implicito presupposto che, in tale evenienza, doveva ritenersi prevalente quest'ultima.

Il testo modificato nel 2009, invece, individua, quale responsabile principale, un unico soggetto, ossia l'autore dell'illecito.

Quanto alle ipotesi di responsabilità solidale, la nuova norma individua:

c1. l'installatore;

d1. il possessore o detentore a qualsiasi titolo degli apparecchi;

e1. l'esercente a qualsiasi titolo dei locali;

f1. il concessionario;

semprechè gli stessi non fossero "già debitori di tali somme a titolo principale".

La norma, peraltro, subordina la responsabilità solidale al verificarsi di uno specifico requisito, che assurge a elemento costitutivo, ossia che "non sia possibile l'identificazione" dell'autore dell'illecito.

La novella è quindi intervenuta in via strutturale sulla previsione modificando i soggetti, il novero e le condizioni di imputazione soggettiva della responsabilità sia in via principale che in ipotesi di responsabilità solidale.

7.- In capo al concessionario di rete, dunque, la disciplina ratione temporis applicabile configura due ipotesi di responsabilità:

A. in via principale, alla condizione della mancata identificazione dell'autore dell'illecito;

B. in via solidale, incondizionatamente (e, dunque, anche in caso di identificazione dell'autore dell'illecito) purchè non sia già debitore in via principale.

7.1.- Con riguardo alla seconda ipotesi, di solidarietà tributaria (da cui trae origine la pretesa dell'Amministrazione nella vicenda in esame essendo pacifica l'identificazione dell'autore dell'illecito), la coobbligazione si ancora a una condotta diversa rispetto a quella dell'autore dell'illecito.

La ratio che risulta sottesa riflette, invero, la particolare posizione assegnata al concessionario di rete, il quale, anche per i requisiti di cui deve essere in possesso e delle licenze di cui deve essere titolare (L. n. 388 del 2000, art. 38; D.P.R. n. 640 del 1972, art. 14-bis, comma 4), è il diretto referente per l'Amministrazione ed ha il controllo giuridico degli apparecchi per il gioco lecito per i quali ha ricevuto il nulla osta, sicchè egli assume anche una posizione di controllo sulla corretta immissione e sul lecito utilizzo dei macchinari stessi, fonte di obblighi (in vigilando od anche in eligendo) sulla concreta individuazione dei gestori ed esercenti e sulla corretta funzionalità delle apparecchiature.

Coerentemente questa Corte, con riguardo alla diversa ipotesi contemplata dal R.D. 18 giugno 1931, n. 773, art. 110, comma 9, lett. c) - tulps - (secondo cui "Chiunque, sul territorio nazionale, distribuisce od installa o comunque consente l'uso in luoghi pubblici od aperti al pubblico od in circoli ed associazioni di qualunque specie di apparecchi o congegni non rispondenti alle caratteristiche ed alle prescrizioni indicate nei commi 6 o 7 e nelle disposizioni di legge ed amministrative attuative di detti commi, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 a 6.000 Euro per ciascun apparecchio. La stessa sanzione si applica nei confronti di chiunque, consentendo l'uso in luoghi pubblici od aperti al pubblico o in circoli ed associazioni di qualunque specie di apparecchi e congegni conformi alle caratteristiche e prescrizioni indicate nei commi 6 o 7 e nelle disposizioni di legge ed amministrative attuative di detti commi, corrisponde a fronte delle vincite premi, in danaro o di altra specie, diversi da quelli ammessi") ne ha riferito le prescrizioni anche a coloro che consentono l'uso delle macchine non rispondenti alle prescrizioni di legge ed amministrative, con obbligo di impedire l'utilizzo irregolare in ogni caso di difformità di funzionamento alle prescrizioni, senza che la prova dell'assolvimento di tale

obbligo, che compete al predetto concessionario, possa dirsi integrata dalla mera comunicazione dal medesimo inviata ai terzi per la collocazione degli apparecchi in magazzino, misura in concreto inidonea ad impedirne l'utilizzo (Cass., ord. 11 gennaio 2012, n. 175 e 27 ottobre 2017, n. 25614).

8.- La disciplina è quindi coerente col ruolo di soggetto passivo d'imposta del concessionario.

8.1.- Queste considerazioni trovano riscontro, sia pure implicito, nel precedente indicato in memoria dall'Agenzia (Cass., ord. 25 ottobre 2017, n. 25283), che, là dove rileva che "la sentenza impugnata e la stessa controricorrente non dubitano della posizione di soggetto passivo spettante al concessionario di rete in relazione agli obblighi derivanti dal sistema del PREU", dà per scontata tale posizione, nonchè nei rilievi della Corte costituzionale, la quale, sia pure in relazione a settore contiguo, ha sottolineato che con riguardo ai soggetti d'imposta il soggetto passivo può essere implicito nella stessa individuazione del presupposto d'imposta e, "parallelamente, che, se la gestione del gioco viene per legge attribuita a soggetti diversi dal CONI e dall'UNIRE, sono i concessionari a doverla pagare" (Corte cost. 26 ottobre 2007, n. 350).

Anche da ultimo, d'altronde, la Corte Costituzionale (con sentenza n. 27 del 14 febbraio 2018), sia pure con riferimento ad un diverso profilo della disciplina in esame (e avuto riguardo alle ulteriori sopravvenute modifiche), ha precisato che "le differenze tra il contributo rispettivamente prestato dalla ricevitoria e dal bookmaker alla complessiva attività di raccolta delle scommesse non escludono affatto - ed anzi presuppongono - che entrambi i soggetti partecipino, sia pure su piani diversi e secondo differenti modalità operative, allo svolgimento di quell'attività di "organizzazione ed esercizio" delle scommesse sottoposta ad imposizione", sicchè l'equiparazione a fini tributari "risponde ad un'esigenza di effettività del principio di lealtà fiscale nel settore del gioco", fermo restando che "nei rapporti interni, i coobbligati in solido rimangono liberi di regolare il riparto dell'onere tributario che il legislatore, con la previsione del vincolo della solidarietà passiva, pone" a loro carico.

9.- In tale prospettiva, dunque, deve ritenersi univoca la riferibilità della responsabilità al cd. maggior PREU, ossia all'importo dell'imposta che, per l'attività illecita, è stata evasa, oltre che agli interessi e alle sanzioni.

L'art. 39-quater cit., d'altra parte, per come sopra evidenziato, disciplina, in termini onnicomprensivi, condotte di evasione dell'imposta e, per questi importi, in vista di una semplificazione dei rapporti col fisco e di un rafforzamento della garanzia patrimoniale, individua i responsabili principali e quelli solidali.

Il concessionario, in definitiva, è il soggetto passivo del PREU e, dunque, non ha neppure senso interpretare la norma, per tale voce, come affermativa di una sua responsabilità solidale.

10. Va, pertanto, affermato il seguente principio:

"in tema di prelievo erariale unico (cd. PREU) sulle somme giocate mediante apparecchi da intrattenimento ex art. 110, comma 6 Tulps, in caso di esercizio illecito delle apparecchiature, sì da determinare una trasmissione in via telematica di dati di gioco difformi da quelli

effettivamente realizzati, il concessionario di rete, ai sensi del D.L. n. 269 del 2003, art. 39 quater, comma 2, vigente ratione temporis, è responsabile in via principale per l'imposta evasa (cd. maggior PREU) e i relativi accessori e sanzioni in caso di omessa identificazione dell'autore dell'illecito, mentre, qualora quest'ultimo sia identificato, ne risponde a titolo di solidarietà"

11.-. La decisione impugnata non si è attenuta al principio sopra affermato.

il giudice d'appello infatti, non ha applicato la norma nella formulazione vigente ratione temporis e, anzi, ha applicato una inammissibile e ingiustificata commistione dei testi via via modificati; ha erroneamente considerato il "maggior PREU" una entità diversa ed autonoma, laddove esso rappresenta solo l'importo evaso, ma pur sempre dovuto e ha ritenuto altresì che la solidarietà del concessionario si riferisse al solo prelievo erariale unico di cui questi, invece, è soggetto passivo.

In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, il giudizio va deciso nel merito, con rigetto dell'originario ricorso.

12.- Le spese, attesa la novità della questione, vanno integralmente compensate per ogni fase e grado.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originariamente proposto.

Rigetta nel resto il ricorso e compensa integralmente le spese.

Così deciso in Roma, il 19 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 8 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza