Sentenza del 13/06/2018 n. 15454 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza depositata in data 23 maggio 2014, la Commissione Tributaria Regionale di Milano, respingendo l'appello proposto dalla Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, Ufficio Regionale della Lombardia, ha confermato la decisione di primo grado che aveva annullato tre avvisi di accertamento riguardanti il PREU - prelievo erariale unico - ed emessi dalla medesima Amministrazione per l'anno 2008 nei confronti di XXXX - V. s.p.a. (hinc, XXXX), soggetto concessionario per l'attivazione, conduzione e gestione operativa della rete per la gestione telematica degli apparecchi di intrattenimento e divertimento di cui all'art. 110, comma 6, TULPS. Gli avvisi di accertamento sono stati emessi a seguito di controlli della Guardia di Finanza su apparecchi di intrattenimento e divertimento di cui all'art. 110, comma 6, TULPS, dai quali era risultato che detti apparecchi avevano "trasmesso all'Amministrazione, in via telematica, dati di gioco non conformi a quelli effettivamente realizzati".

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale, nel confermare la decisione di primo grado, ha rilevato che la società XXXX ha provveduto a pagare il prelievo erariale unico (PREU) in relazione ai dati di gioco comunicati all'Amministrazione a mezzo rete telematica, mentre "sugli importi non risultanti è stata calcolata la maggiore imposta (maggior PREU)", di cui, ai sensi del D.L. n. 269 del 2003, art. 39-quater, conv. in L. n. 362 del 2003, risponde il solo soggetto responsabile dell'illecito, non potendo configurarsi, attesa la circostanza che i soggetti che hanno commesso l'illecito sono compiutamente identificati, una responsabilità residuale del soggetto concessionario per tale quota differenziale. Ha evidenziato altresì che una diversa interpretazione del citato D.L. n. 269 del 2003, art. 39-quater, n. 5, nel senso della configurabilità di una responsabilità solidale del concessionario per l'intero PREU accertato (comprensivo del c.d. "maggiore PREU", sanzioni ed interessi), si presenterebbe illogica per due ordini di ragioni: 1. in primo luogo, perchè non avrebbe senso ritenere che la norma preveda una responsabilità residuale del concessionario ove lo stesso debba rispondere già in via solidale; 2. in secondo luogo perchè il concessionario sarebbe chiamato a rispondere per il fatto illecito dell'esercente a titolo di responsabilità oggettiva.

2. Ha presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale indicata in epigrafe l'Avvocatura generale dello Stato, per conto dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, Ufficio Regionale della Lombardia, articolando un unico motivo di ricorso, illustrato con memoria.

La XXXX resiste con controricorso.

Motivi della decisione

2. In via preliminare la controricorrente ha eccepito l'inammissibilità del ricorso sotto un duplice profilo: 1. per il vincolo del giudicato esterno formatosi su pregresse decisioni della CTR di Milano 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, relative al medesimo tema dell'accertamento del maggior PREU nei confronti della controricorrente concessionaria, oggetto di notifica all'Agenzia, per le quali questa non ha presentato ricorso; 2. per violazione del principio della autosufficienza, atteso che le doglianze articolate dall'Ufficio si riferiscono alla decisione di primo grado della CTP di Milano e non a quella in grado di appello oggetto di impugnazione.

2.1. E' infondata l'eccezione di giudicato esterno avuto riguardo alle richiamate sentenze, le quali, come emerge dall'esame delle stesse (necessario ed ammissibile in relazione alla natura dell'eccezione), 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 un solo apparecchio illecitamente modificato e, dunque, il rapporto giuridico in considerazione non ha neppure il 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, irrilevante la loro sussunzione nella medesima disciplina normativa.

2.2. Parimenti infondata è l'eccezione di inammissibilità per difetto di autosufficienza e genericità del motivo: il ricorso stigmatizza la decisione della CTR in relazione all'applicazione dell'art. 39-quater cit., evidenziandone i passaggi salienti e contestandone le tesi affermate; nè integra un qualche vizio la, aggiuntiva, contestazione della sentenza della CTP, che, nella struttura del ricorso, assolve l'evidente scopo di ricostruire i passaggi argomentativi e il rapporto di continuità tra la sentenza di primo grado e quella d'appello, la quale, tra l'altro, afferma esplicitamente "deve essere condivisa e confermata la sentenza impugnata, la cui motivazione è aderente ad una interpretazione letterale della norma".

3. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione di legge, in riferimento al D.L. n. 269 del 2003, art. 39, comma 13, e art. 39-quater, D.L. n. 78 del 2009, art. 15, comma 8-quaterdecies, conv. in L. n. 102 del 2009, nonchè dell'art. 11 disp. gen., a norma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), avendo riguardo alla normativa applicabile.

Si deduce che la decisione impugnata non interpreta correttamente la fonte normativa che assoggetta il concessionario al debito di imposta anche in relazione al maggior prelievo erariale unico ai sensi del D.L. n. 269 del 2003, art. 39-quater, comma 2, introdotto dal comma 84 della L. 27 dicembre 2006, n. 296, nella versione della norma applicabile ratione temporis "(testo in vigore dall'1/1/2007 al 4/8/2009)".

3.1. Il motivo è fondato.

Deve osservarsi in via preliminare che il giudice di appello è incorso in un evidente equivoco nel ritenere 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.

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

3.2 Sotto il profilo della soggettività di imposta, il concessionario di rete è individuato sempre come debitore per il PREU sulle somme giocate su apparecchi di rete muniti di nulla osta. Il medesimo D.L. n. 269 del 2003, art. 39-quater, comma 2, inoltre, assoggetta al pagamento del PREU anche le giocate su apparecchi privi di nulla osta o oggetto di esercizio che sia qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo. Nella versione della norma applicabile ratione temporis "(testo in vigore dall'1/1/2007 al 4/8/2009)" si disponeva che "il maggior prelievo erariale unico accertato rispetto a quello calcolato sulla base dei dati di funzionamento trasmessi tramite la rete telematica... 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 sia stato rilasciato il nulla osta" (art. 39 quater, comma 2, quarto periodo). Con il seguente quinto periodo, la norma disponeva che "sono responsabili in solido per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico, interessi e sanzioni amministrative relativi agli apparecchi 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". Le due disposizioni individuavano, rispettivamente, una ipotesi di responsabilità passiva principale del concessionario, per il caso in cui gli autori dell'illecito non siano identificati, ed una ipotesi di responsabilità solidale dell'installatore, del possessore dei locali e del concessionario "per il prelievo erariale unico".

La norma, per effetto del comma 8-quatordecies dell'art. 15 del d.l. 15 luglio 2009 n. 78, nel testo integrato della legge di conversione 3 agosto 2009, n. 102 (in vigore dal 5 agosto 2009), è stata modificata escludendo da un lato la responsabilità (principale) del concessionario per "il maggior prelievo erariale unico accertato", del quale rispondono solo "i soggetti che hanno commesso l'illecito", e, "nel caso in cui non sia possibile l'identificazione dei soggetti che hanno commesso l'illecito", prevedendo una responsabilità "in solido per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico, interessi e sanzioni amministrative relativi agli apparecchi di cui al quarto

periodo, (de)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".

Appare evidente come l'intervento modificativo operato dal D.L. n. 78 del 2009, art. 15, comma 8-quaterdecies, sul quarto e quinto periodo del predetto D.L. n. 269 del 2003, art. 39-quater, abbia operato essenzialmente sulla responsabilità solidale, facendo emergere questa - in luogo della originaria responsabilità esclusiva del concessionario - solo nel caso in cui non sia possibile l'identificazione dei responsabili a titolo principale.

Dunque, la novella prevede che per gli apparecchi regolarmente muniti di nulla osta, per il cui esercizio sia rilevata la commissione di un illecito civile, penale od amministrativo (come nel caso di accorgimenti che consentono una trasmissione parziale in via telematica dei dati di gioco), del maggior PREU accertato risponde il solo autore dell'illecito, responsabile in via principale, cui deve essere notificato l'avviso di accertamento. Solo se tale soggetto non fosse individuato, è prevista la responsabilità solidale degli altri soggetti, tra i quali il concessionario.

3.3. Nella vicenda in giudizio, relativa alla annualità 2008, 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. La modifica introdotta con il D.L. n. 78 del 2009, art. 15, infatti, non è retroattiva, nè, in ogni caso, anche per l'evidente mancanza di una clausola in tal senso, ha valore di interpretazione autentica con portata retroattiva.

3.4. L'originario testo del 2006, quindi, 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 ad elemento costitutivo, ossia che "non sia possibile l'identificazione" dell'autore dell'illecito.

E' di tutta evidenza, quindi, che la novella è 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.

3.5. 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.

3.6. 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), va indubbiamente rilevato che la coobbligazione si ancora ad 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.

Le stesse considerazioni, del resto, sono coerenti rispetto a coloro che hanno un controllo più "operativo" sui macchinari e, dunque, hanno consentito (o non hanno adeguatamente vigilato) all'illecito.

Tale conclusione, inoltre, è congruente anche con quanto affermato dalla Corte Costituzionale (sent. n. 27 del 14 febbraio 2018), che, sia pure con riferimento ad un diverso profilo della

disciplina in esame (ed 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.

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.

E' peraltro illogico ritenere che la solidarietà del concessionario sia - come affermato dalla CTR - "riferibile al solo PREU, e non anche al maggior PREU, poichè diversamente verrebbe meno il senso letterale della disposizione di cui al quarto periodo".

Il concessionario, infatti, 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.

3.7. 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".

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

La CTR, infatti, da un lato non ha applicato la norma nella formulazione vigente ratione temporis e, anzi, ha applicato una inammissibile e ingiustificata commistione dei testi via via modificati (prima ha richiamato il 4 periodo della norma nella versione temporalmente corretta e poi il 5 periodo nella versione modificata); dall'altro, ha erroneamente considerato il "maggior PREU" una entità diversa ed autonoma, mentre si tratta del medesimo unitario tributo, ed 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.

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

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente. Compensa integralmente le spese per ogni fase e grado.

Così deciso in Roma, il 19 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 13 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza