Sentenza del 18/12/2019 n. 33584 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in esito a verifica effettuata in data 21 giugno 2006 nei locali della società N. G. Srl, da cui era emersa la presenza di un apparecchio da intrattenimento ex art. 110 TULPS, comma 6, non conforme alle prescrizioni di legge perchè diverso da quello per cui il concessionario SNAI aveva rilasciato il nulla osta, emetteva avviso di accertamento PREU, con contestuale irrogazione di sanzioni.

La contribuente impugnava l'avviso, deducendone l'illegittimità e l'infondatezza, nonchè il proprio difetto di legittimazione passiva non essendo applicabile il D.L. n. 269 del 2003, art. 39 quater.

La Commissione tributaria provinciale di Milano rigettava il ricorso. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

N. G. Srl propone ricorso per cassazione con tre motivi, poi illustrato con memoria; resiste l'Agenzia delle dogane e il Ministero dell'Economia e delle Finanze con controricorso.

Motivi della decisione

1. In via preliminare va dichiarata l'inammissibilità del ricorso nei confronti del Ministero delle Finanze, neppure parte nei precedenti gradi e difettante di legittimazione, che spetta, in forza del D.Lgs. n. 300 del 1999, all'Agenzia delle dogane a decorrere dal 1 gennaio 2001, data di operatività della disciplina.

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, motivazione apparente, omessa, insufficiente o contraddittoria nonchè omesso esame circa fatti controversi e decisivi per aver la CTR ritenuto erroneamente motivata la sentenza di primo grado.

2.1. Il motivo è inammissibile e per più ragioni.

Oltre all'inestricabile cumulo di censure, tra cui anche il vizio di insufficiente e contraddittoria motivazione non più proponibile ex art. 360 c.p.c., n. 5 ratione temporis applicabile, e la conclamata carenza di specificità della doglianza, avendo censurato - e riprodotto - solamente circa tre righe della motivazione senza in alcun modo considerare le ulteriori quarantasette, nè precisare su quali fatti sarebbe stato omesso l'esame da parte della CTR, non è comunque ammissibile la doglianza che miri solo a contestare la valutazione del giudice d'appello

sull'adeguatezza della motivazione di primo grado omettendo di considerare se e come questi abbia autonomamente apprezzato il merito delle questioni.

In ogni caso, il motivo è infondato avendo la CTR, con articolata motivazione, ripercorso ed esaminato tutte le questioni in fatto e diritto pertinenti al giudizio.

3. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, D.P.R. n. 633 del 1972, arrt. 51 e 52, D.L. n. 269 del 2003, art. 39 quater, L. n. 689 del 1981, art. 13 e s.s., riguardando il pvc del 21 giugno 2006 solo l'illecito extratributario di cui all'art. 110 TULPS, comma 9, nei confronti del sig. N. in proprio e non verso la società, sicchè era mancato il contraddittorio con la contribuente, non era stato redatto alcun pvc riferito alla stessa e l'avviso era stato inviato senza il rispetto del termine di sessanta giorni.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. L'unico accesso presso il locale della società è stato operato in data 21 giugno 2006, alla presenza anche del sig. N., sicchè il pvc di chiusura delle operazioni rileva ai fini del L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, poco importa se con il medesimo atto, a fronte della unicità dei fatti, siano state operate segnalazionì per differenti scopi (per illeciti amministrativi e violazioni tributarie).

E del resto, come accertato in fatto dalla CTR, ampi e numerosi sono stati i rapporti tra società e Agenzia delle entrate ("in data 27.9.2006 N.S., in qualità, si legge nel relativo verbale, di legale rappresentante della società N. G. srl, rendeva dichiarazioni in ordine all'apparecchio di cui al verbale di operazioni compiute" e "ancor prima con nota del 30.8.2006, in atti, la N. G. srl svolgeva attività difensiva in ordine all'apparecchio sequestrato").

3.3. Correttamente, dunque, la CTR ha escluso sia la violazione del contraddittorio, avendo la parte potuto interloquire e presentare, anche ripetutamente, le proprie osservazioni, sia l'inosservanza del termine ex art. 12, comma 7, citato, atteso l'avvenuto invio dell'avviso nel 2010 e, dunque, ad una distanza di oltre quattro anni dalla piena conoscenza del verbale stesso.

4. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 23 Cost., artt. 39, 39 bis e 39 quater D.L. n. 269 del 2003, conv. con modif. nella L. n. 326 del 2003, L. n. 212 del 2000, art. 3, art. 11 preleggi, D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 e L. n. 388 del 2000, art. 38, comma 5.

La contribuente lamenta, in sostanza, l'intervenuta illegittima applicazione retroattiva del D.L. n. 269 del 2003, art. 39 quater, introdotto dalla L. n. 296 del 2006 ed in vigore dal 1 gennaio 2007, esclusa ogni soggettività passiva dell'installatore per gli apparecchi privi di nulla osta in epoca anteriore.

Nella memoria depositata, inoltre, richiama il precedente di questa Corte n. 5093 del 21/02/2019, che ha escluso la titolarità passiva d'imposta PREU anteriormente al 2006 agli esercenti l'attività ludica in assenza del nulla osta, attesa la mancanza di una esplicita indicazione in tal senso.

4.1. Il motivo è infondato, ancorchè la motivazione debba essere corretta ex art. 384 c.p.c..

4.2. Il D.L. n. 269 del 2003, art. 39, comma 13, primo periodo, conv. nella L. n. 326 del 2003, nel testo applicabile ratione temporis, disponeva "Agli apparecchi e congegni di cui al testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al R.D. 18 giugno 1931, n. 773, art. 110, comma 6, e successive modificazioni, collegati in rete, si applica un prelievo erariale unico fissato in misura del 13,5 per cento delle somme giocate.".

Il comma prevedeva poi - con disposizione rilevante solo per il 2004 - la corresponsione di un importo forfetario dell'imposta.

La peculiare formulazione della norma, segnalata anche dalla dottrina, àncorava il presupposto di fatto dell'imposizione all'utilizzazione degli apparecchi e congegni per il gioco lecito ("agli apparecchi.. si applica un prelievo") e tale connotazione era stata rilevata anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 334 del 2006 che aveva sottolineato il parallelismo con "l'imposta sugli intrattenimenti, dal D.P.R. n. 640 del 1972, art. 1 e dal punto 6 della tariffa allegata allo stesso D.P.R.".

Difatti, tale disposizione, come modificata dal D.Lgs. n. 60 del 1999, art. 1, prevedeva "Sono soggetti all'imposta gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività indicati nella tariffa allegata al presente decreto, che si svolgono nel territorio dello Stato", che, con la parola "svolgono" aveva un diretto ed evidente riferimento al concreto esercizio del gioco.

Il presupposto del tributo, dunque, è costituito dall'effettivo impiego del mezzo utilizzato ovvero l'esercizio del gioco mediante l'apparecchio da intrattenimento.

4.3. La disposizione, peraltro, non forniva alcuna indicazione in merito all'individuazione del soggetto passivo del tributo e ciò sia in caso di rilascio che di assenza di nulla osta.

4.4. Di fronte a tale apparente anomia, era intervenuto il D.M. 12 marzo 2004, n. 86 che, con riguardo all'ipotesi in cui fosse stato rilasciato il nulla osta, aveva ritenuto di individuare quale soggetto passivo il titolare del nulla-osta di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 38, comma 5, indicazione che aveva trovato la sua ratifica nella sopra citata sentenza della Corte costituzionale ("il soggetto passivo è il titolare del nulla-osta per l'esercizio dei suddetti apparecchi e congegni, ai sensi del D.M. 12 marzo 2004, n. 86, art. 1, comma 2, lett. d").

4.5. Occorre rilevare, tuttavia, che la generica declinazione sul punto della norma, tutta incentrata sullo svolgimento dell'attività ludica quale fonte del tributo, impone di verificare e individuare, anche nell'ipotesi di attività posta in essere senza il nulla osta (o, come nella specie, di utilizzazione di un apparecchio diverso da quello per cui esiste il nulla osta), se vi sia e, eventualmente, chi sia il soggetto passivo in assenza della formale figura del concessionario.

4.6. Il citato precedente n. 5093 del 2019, invero, esclude la configurabilità di una "responsabilità dell'esercente non munito di nulla osta" nell'alveo dell'originaria disciplina del 2003 in quanto: è assente una esplicita previsione; non si può ritenere "immanente nell'ordinamento tributario un obbligo di tassare qualsiasi indice di ricchezza, spettando invece al legislatore di individuare i flussi economici da sottoporre ad imposizione"; non è "di universale applicazione" "il principio

secondo il quale i proventi provenienti da attività illecita sono assoggettabili ad imposizione", tanto più che "le condotte di esercizio abusivo degli apparecchi... continuavano ad essere sanzionate amministrativamente ai sensi del comma 9 del medesimo art. 110 TULPS con severe sanzioni pecuniarie".

4.7. Da tale conclusione, peraltro, il collegio ritiene di doversi discostare, muovendo essa, in primis, da una non condivisibile commistione tra sanzione e titolarità passiva del rapporto d'imposta.

Va infatti ribadito che il rapporto d'imposta, nella fattispecie de quo, sorge normativamente in forza del solo presupposto di fatto dell'esercizio del gioco (mediante quella tipologia di apparecchi) e ciò a prescindere dal rilascio o meno del nulla osta.

La norma, del resto, come osservato, non cura di individuare il soggetto passivo neppure nel caso di gioco autorizzato.

E' invece privo di rilievo che le condotte siano anche suscettibili di valutazione come illecito amministrativo in vista della tutela di interessi di "sicurezza pubblica", trattandosi di profilo ulteriore ed estraneo al rapporto d'imposta e, comunque, del tutto autonomo.

Neppure si può ritenere che, nella fattispecie in questione, il legislatore abbia inteso sottrarre all'imposizione l'attività "illecita", indicazione che neppure appartiene alla struttura dell'imposta.

4.8. Il legislatore, in realtà, dopo aver affermato che lo svolgimento del gioco è, in quanto tale, oggetto di imposizione, non si è preoccupato - con una certa sbrigatività - di individuare la (o le) soggettività passiva del tributo, la cui indagine, in assenza di specifiche indicazioni, deve essere condotta secondo i principi che regolano l'ordinamento tributario.

Ed allora, seguendo questo criterio, in via generale, il soggetto passivo è colui che ha la titolarità giuridica delle fonti di ricchezza assoggettate ad imposizione, il quale, correlativamente, ne può disporre anche per l'adempimento della prestazione impositiva.

Si tratta, del resto, di una conseguenza diretta del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., comma 1: l'onere tributario è a carico di colui che manifesta la capacità contributiva che deriva dal presupposto di fatto dell'imposizione.

In caso di macchinario senza nulla osta, dunque, ha rilievo pregnante la posizione del titolare del diritto sul bene e, in particolare, dell'installatore-gestore che abbia curato la messa in funzione del bene e che da esso tragga i profitti con n. al gioco.

4.9. Contrariamente a quanto affermato dalla CTR, pertanto, non si pone una questione di applicazione retroattiva dell'art. 39 quater introdotto con la L. n. 296 del 2006: la struttura stessa del tributo come disciplinata dal D.L. n. 269 del 2003, art. 39, comma 13, conv. dalla L. n. 326 del 2003, ne postulava già, anche nel caso di apparecchio installato senza nulla osta, la soggettività passiva, che, secondo i principi generali, convergeva sul titolare dei profitti assoggettati ad imposizione.

Del resto, l'art. 39 quater citato ha solo fornito una più puntuale regolamentazione della soggettività d'imposta poichè ha introdotto, accanto alla posizione dell'installatore, altre ipotesi di responsabilità sussidiaria e solidale, per l'evidente scopo di assicurare comunque il gettito allo Stato.

Se per queste figure la disciplina ha carattere sicuramente innovativo, non altrettanto può dirsi, invece, rispetto al soggetto passivo principale, sicchè, pur dovendosi escludere la natura interpretativa della novella, va escluso che essa, in parte qua, sia innovativa.

4.8. Ne deriva che, pur essendo inesatta l'argomentazione quanto alla natura interpretativa dell'art. 39 quater, è ugualmente corretta in diritto l'affermazione secondo la quale la N. G. Srl, installatore del macchinario da gioco in assenza di nulla osta, era soggetto passivo del tributo ex art. 39, comma 13, citato.

5. Le spese, per la novità della questione e per l'esistenza di diversi orientamenti, vanno compensate tra tutte le parti.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Rigetta il ricorso nei confronti dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Compensa integralmente le spese.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale.

Così deciso in Roma, il 26 giugno 2019.

Depositato in cancelleria il 18 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza