Sentenza del 15/12/2021 n. 40140 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

M. di O.M. & C. Sas, esercente l'attività di noleggio giochi, chiedeva all'Agenzia delle entrate, con istanza in data 30 dicembre 2013, il rimborso PREU non dovuto per l'anno 2008.

La contribuente deduceva, in particolare, che per l'anno 2008, per la sua remunerazione aveva subito ritenute dirette del PREU, per la quota del 12,80%, con cadenza quindicinale, dalle concessionarie, Atlantis World Group of Companies N. V. e Cogetetech Spa, quali sostituti d'imposta.

Rilevava, inoltre, che, riguardando l'imposta l'intero ammontare delle somme giocate e non le sole vincite, il tributo era applicato sul 100% del Coin (entrate) e che, dunque, il PREU riguardava la base imponibile ed assumeva rilievo ex art. 99 tuir, con possibilità di deduzione nell'esercizio in cui era avvenuto il pagamento; che, peraltro, il pagamento anticipato, operato mediante la ritenuta, non era stato erroneamente considerato in fase di compilazione del modello unico 2009, sicchè sussisteva un errore materiale dell'obbligo di versamento.

Avverso il silenzio prestato dall'Amministrazione finanziaria la O.M. & C. Sas proponeva ricorso innanzi alla CTP di Milano che lo accoglieva.

La sentenza era riformata dalla CTR in epigrafe, per la quale, inapplicabile il D.P.R. n. 640 del 1972, art. 40 il contribuente era decaduto dall'istanza di rimborso per l'avvenuto decorso del termine D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 37; in ogni caso, qualora avesse ritenuto di aver subito trattenute PREU maggiori delle dovute, egli avrebbe dovuto agire esclusivamente nei confronti dei concessionari, difettando l'Agenzia delle entrate di legittimazione passiva.

M. di O.M. & C. Sas propone ricorso per cassazione con tre motivi, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione del D.P.R. n. 640 del 1972, art. 40 e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 37 per aver la CTR ritenuto non applicabile l'art. 40 cit. alla richiesta di rimborso PREU, concernendo l'art. 37 cit. esclusivamente le ritenute operate dall'Amministrazione statale in qualità di creditore d'imposta.

Rileva, inoltre, che nella specie, a fonte del prelievo anticipato, il credito si "è verificato in sede di dichiarazione poichè il contribuente in quel momento non ha tenuto conto di parte della tassazione del 12,80%, già avvenuta durante il periodo d'imposta 2008" sicchè "il credito si è

evidenziato solo al momento del saldo complessivamente dovuto, nel rispetto di una successiva determinazione in via definitiva dell'an e del quantum dell'obbligazione fiscale", per cui "tenuto conto che i tributi pagati per il periodo d'imposta 2008 sono stati versati il 15 luglio 2009 e la dichiarazione UNICO 2009 è stata presentata il 30 settembre 2009, il contribuente per l'istanza di rimborso effettuata ai sensi del succitato art. 40, aveva tempo sono al 15 luglio 2014".

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.L. n. 269 del 2003, art. 39, commi 13 e 13 bis, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 6, per aver la CTR ritenuto che il PREU si applichi in sostituzione dell'ISI (Imposta sugli intrattenimenti) e dell'Iva, da cui l'estraneità al D.P.R. n. 640 del 1972, applicabile solo all'ISI. 3. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, errata interpretazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 64 spettando la legittimazione a chiedere il rimborso sia al sostituto che al sostituito d'imposta.

Rileva, sul punto, che il D.L. n. 269 del 2003, art. 39, commi 13 e 13 bis, attribuisce ai concessionari la funzione di sostituto d'imposta in quanto obbligati a trattenere il 12,80% del residuo compenso spettante al gestore (sostituiti), con l'obbligo di versare il PREU all'erario ai fini Irpef. Da ciò il diritto del contribuente di scomputare, in sede di dichiarazione, tali prelievi dal proprio debito Irpef.

4. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente in quanto strettamente connessi all'unitaria questione della titolarità passiva del PREU, sono infondati, ancorchè la motivazione debba essere integrata ex art. 384 c.p.c..

4.1. Il D.L. n. 269 del 2003, art. 39, comma 13, nel testo modificato dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 81, ratione temporis vigente, prevede:

"13. Agli apparecchi e congegni di cui al testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al R.D. 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, art. 110, comma 6, collegati in rete, si applica un prelievo erariale unico fissato in misura del 13,5 per cento delle somme giocate, dovuto dal soggetto al quale l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato ha rilasciato il nulla osta di cui alla L. 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni, art. 38, comma 5. A decorrere dal 26 luglio 2004 il soggetto passivo d'imposta è identificato nell'ambito dei concessionari individuati ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, e successive modificazioni, art. 14-bis, comma 4, ove in possesso ditale nulla osta rilasciato dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato. I titolari di nulla osta rilasciati antecedentemente al 26 luglio 2004 sono soggetti passivi d'imposta fino alla data di rilascio dei nulla osta sostitutivi a favore dei concessionari di rete o fino alla data della revoca del nulla osta stesso. (...)".

Il comma 13 bis fornisce indicazioni di maggiore dettaglio, imperniate, peraltro, sul ruolo del concessionario e sulla centralità del sistema di rete telematica in collegamento diretto con il sistema centrale dell'Amministrazione finanziaria rispetto ai singoli apparecchi di gioco:

"13-bis. Il prelievo erariale unico è assolto dai soggetti passivi d'imposta, con riferimento a ciascun anno solare, mediante versamenti periodici relativi ai singoli periodi contabili e

mediante un versamento annuale a saldo. Con provvedimenti del Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, sono individuati:

a) i periodi contabili in cui è suddiviso l'anno solare;

b) le modalità di calcolo del prelievo erariale unico dovuto per ciascun periodo contabile e per ciascun anno solare;

c) i termini e le modalità con cui i soggetti passivi d'imposta effettuano i versamenti periodici e il versamento annuale a saldo;

d) le modalità per l'utilizzo in compensazione del credito derivante dall'eventuale eccedenza dei versamenti periodici rispetto al prelievo erariale unico dovuto per l'intero anno solare;

e) i termini e le modalità con cui i concessionari di rete, individuati ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, e successive modificazioni, art. 14-bis, comma 4, comunicano, tramite la rete telematica prevista dell'art. 14-bis, stesso comma 4 i dati relativi alle somme giocate nonchè gli altri dati relativi agli apparecchi da intrattenimento di cui al testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al R.D. 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, art. 110, comma 6, da utilizzare per la determinazione del prelievo erariale unico dovuto;

f) le modalità con cui l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato può concedere su istanza dei soggetti passivi d'imposta la rateizzazione delle somme dovute nelle ipotesi in cui questi ultimi si trovino in temporanea situazione di difficoltà" Il successivo D.M. 12 aprile 2007 del Ministero delle Finanze, con cui sono state stabilite le modalità di attuazione del prelievo PREU, inoltre, prevede che è compito del concessionario determinare la base imponibile e il PREU per ciascun periodo contabile e per l'intero anno solare (art. 3), e stabilisce una varietà di compiti e adempimenti in capo al concessionario per le diverse evenienze. L'art. 6, poi, regola i termini e le modalità per la determinazione ed effettuazione dei versamenti, che sono posti tutti a carico esclusivo del concessionario al quale compete l'utilizzazione dell'eventuale credito annuale sorto per il conguaglio tra versamenti anticipati alle singole scadenze contabili e l'importo complessivo dovuto per l'intero anno solare (art. 7).

Nello stesso senso è il D.M. 23 aprile 2007: il regolamento, infatti, disciplina le modalità e i termini per le comunicazioni delle somme giocate (art. 2), dei dati degli apparecchi e delle loro variazioni (art. 3), nonchè delle modalità di utilizzazione del credito annuale, e pone tutti gli adempimenti esclusivamente in capo al concessionario.

4.2. La norma, confortata anche dalla successiva disciplina regolamentare, individua, dunque, quale soggetto passivo d'imposta esclusivamente il concessionario.

Va precisato, sul punto, che il PREU è configurato come imposta sul consumo, di natura tributaria (come affermato dalla Corte costituzionale, con sentenza n. 334 del 2006), che è computata sull'importo della giocata e non sulla vincita e, dunque, non attiene al reddito d'impresa, neppure del concessionario, sicchè il giocatore è il contribuente di fatto, mentre il concessionario è il contribuente di diritto.

E' poi ben vero che del D.L. n. 269 del 2003, il successivo art. 39 quater si riferisce anche ad altri soggetti (in ispecie "il soggetto che ha provveduto alla loro installazione, il possessore dei locali in cui sono installati") ma tale indicazione mira solo a fondare una responsabilità fiscale solidale in caso di attività illecita (v. da ultimo Cass. n. 34076 del 19/12/2019).

Ne deriva che, contrariamente all'assunto della O.M. & C. Sas, la titolarità passiva dell'imposta non è a carico del gestore, nè il concessionario opera, nel provvedere ai versamenti dovuti, come sostituto d'imposta, trattandosi di obbligazione sua propria.

4.3. Sotto altro profilo, va tenuta distinta la condizione e posizione del gestore, i cui compiti sono regolati principalmente dalle convenzioni di concessione ed esercita un'attività organizzata diretta alla distribuzione, installazione e gestione economica degli apparecchi di divertimento, provvedendo materialmente a prelevare i proventi (operazione di cd. scassettamento): egli, quindi, è colui che ha la disponibilità materiale delle somme contenute nei singoli apparecchi, che deve mettere a disposizione del concessionario.

Occorre sottolineare, tuttavia, che, come affermato dalla concorde giurisprudenza della Corte, il denaro versato dai giocatori (al netto di quanto restituito con le vincite) nell'esercizio della concessione (e riscosso per conto del concedente) appartiene alla Amministrazione, mentre il concessionario, sotto questo profilo, opera come agente contabile "nella gestione del flusso di denaro ed alle sue destinazioni (vincite, canone di concessione, deposito cauzionale, obbligazioni tributarie, compenso del concessionario) (Sez. U. n. 14697/2019)" (v. Sez. U. n. 13330 del 01/06/2010; Sez. U. n. 14697 del 29/05/2019; v. anche Sez. U Pen. 6087 del 16/02/2021, Rubbo).

Il gestore ricopre, allora, un ruolo di supporto dell'attività del concessionario, esclusa anche per lui (e a maggior ragione) la proprietà od anche il possesso autonomo delle somme, ed opera, seppure in autonomia, come soggetto delegato del concessionario, senza alcun rapporto diretto od obbligo di rendiconto con l'Amministrazione ma, comunque, con penetranti obblighi di controllo, garanzie e di tracciabilità perchè funzionali per la verifica dei corretti flussi finanziari.

Pertanto, da un lato, il gestore è estraneo al rapporto tributario: solo il concessionario è soggetto passivo d'imposta rispetto al PREU; dall'altro, egli partecipa, in posizione ausiliaria e dipendente rispetto al concessionario, all'attività di quest'ultimo (di agente contabile) per la contabilizzazione delle giocate, delle vincite e del PREU, somme tutte - che deve porre a disposizione del concessionario a scadenze concordate.

5. Appare evidente, dunque, che non è prefigurabile in capo alla società ricorrente nè la titolarità passiva del PREU, nè, in alcun modo, un rapporto di sostituzione d'imposta rispetto al concessionario.

Ne deriva l'estraneità della disciplina di cui al D.P.R. n. 640 del 1972, art. 40 alla domanda della parte, risolvendosi la questione ove investa l'entità delle somme effettivamente riconosciute dal concessionario al gestore - in una controversia tra le parti (gestore e concessionario), cui resta estranea l'Amministrazione finanziaria.

E' appena il caso di osservare, sul punto, che la richiesta di rimborso del PREU, se effettiva, avrebbe dovuto essere rivolta contro l'Agenzia delle dogane e non nei confronti dell'Agenzia delle entrate.

E' poi irrilevante sia il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 64 di cui non sussistono i presupposti, sia l'art. 99 tuir, non essendo riferibile alla contribuente alcun PREU suscettibile di deduzione.

6. Il ricorso va quindi rigettato. Le spese, liquidate in dispositivo, sono regolate per soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna al pagamento delle spese a favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in complessivi Euro 7.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 15 dicembre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza