

Sentenza del 03/05/2024 n. 11948 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La contribuente, società di diritto maltese, opera nel settore delle scommesse in qualità di bookmaker. Avendo svolto attività in territorio italiano, si è avvalsa dell'opportunità di regolarizzare la propria presenza, attraverso la procedura di regolarizzazione prevista dall'1, comma 643, L. n. 190 del 2014 (cd. L. di stabilità 2014), come prorogata dall'art. 1, comma 926, della L. di stabilità 2016.

Pertanto, il 1° febbraio 2016, la Easyworld ha presentato all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli dichiarazione di impegno alla regolarizzazione fiscale, manifestando la volontà di effettuare la raccolta delle scommesse in qualità di titolare di rete fissa e ha versato, tra l'altro, un importo comprensivo di Euro 10.000 per ciascun punto di raccolta. La procedura si è perfezionata il 29 febbraio 2016 con la sottoscrizione da parte della contribuente di uno schema di disciplinare. In data 11 maggio 2017 la contribuente ha presentato istanza di rimborso delle somme versate in eccesso rispetto al dovuto. Il 7 giugno 2017 la Easyworld ha ricevuto a mezzo pec il provvedimento di diniego del rimborso. La Commissione Tributaria Provinciale di Roma ha accolto parzialmente il ricorso della contribuente. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, viceversa, ha respinto l'appello della contribuente, accolto quello avanzato dall'erario in via incidentale, quindi confermato la legittimità del diniego opposto dall'Agenzia all'invocato rimborso. Il ricorso per Cassazione della contribuente è affidato al quattro motivi. Resiste con controricorso l'agenzia. Il P.G. ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso in relazione ai primi due motivi che lo articolano. La contribuente, in prossimità dell'udienza, ha depositato memoria.

Motivi della decisione Con il primo motivo di ricorso si lamenta la nullità della sentenza d'appello per violazione e falsa applicazione degli artt. 1, comma 643, L. n. 190 del 2014 (cd. Legge di stabilità 2015), 4, comma 926, Legge di stabilità 2016, nonché negli artt. 81 e 105 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., nella parte in cui ha negato in capo a Easyworld la titolarità del diritto al rimborso e dunque la sua legittimazione a farlo valere in giudizio.

Il motivo è fondato e va accolto.

È testualmente affermato nella sentenza d'appello: "Nel caso di specie abbiamo un soggetto che interviene nella procedura di regolarizzazione, la Easyworld, che agisce non in qualità di aggiudicatario di una concessione di Stato, ma in qualità di richiedente titolo ad esercitare una rete fisica di raccolta di scommesse, rendendosi con ciò veicolo della regolarizzazione di un certo numero di CTD che intendono collegarsi al totalizzatore nazionale tramite appunto la Easyworld, essi aderenti alla procedura di regolarizzazione: sono questi ultimi ad aver raccolto "in nero" nei

periodi di imposta precedenti al 2016, su questi grava l'imposta unica sulle scommesse che deve essere pagata affinché possano regolarizzarsi, su questi ultimi grava il costo della regolarizzazione. Le domande di regolarizzazione di questi CTD 'viaggiano' e sono istruite attraverso la dichiarazione di impegno della Easyworld, la quale costituisce, pertanto, sul versante della regolarizzazione, un mero 'veicolo' per la regolarizzazione dei CTD ma rimane un soggetto del tutto distinto dai CTD che si regolarizzano. Pertanto, legittimato al rimborso di quanto asseritamente versato in più per la procedura di regolarizzazione è esclusivamente il singolo punto vendita, che, in fatto e in diritto, costituisce l'unico soggetto passivo sia dell'obbligazione consistente nel pagamento del costo d'ingresso nella procedura ... che dell'obbligazione tributaria relativa al pagamento dell'imposta unica sulle scommesse raccolte nel periodo previgente alla regolarizzazione. La società appellata ha azionato un diritto altrui in violazione dell' art. 81 c.p.c. essendo del tutto evidente il difetto di titolarità attiva del diritto sostanziale fatto valere in giudizio".

Il quadro normativo e il formante nomofilattico depongono per l'erroneità e incongruenza della prospettiva perorata dal giudice regionale.

In effetti, l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, di cui al D.Lgs. n. 504 del 1998 non postula, ai fini della propria applicazione, che il cd. bookmaker agisca in qualità di aggiudicatario di una concessione di Stato. Né è corretto affermare che detta imposta gravi in via esclusiva - inquadrandoli alla stregua di unici soggetti passivi rispetto all'obbligazione tributaria - sui CTD (Centri di trasmissione dati), che vengono a comporre la rete operativa di cui il bookmaker si avvale ai fini della gestione delle scommesse, se del caso mediante l'impiego di un server dislocato nel Paese europeo di appartenenza. Non coglie nel segno nemmeno l'asserzione secondo la quale la contribuente avrebbe azionato un diritto altrui - quello alla regolarizzazione - che, viceversa, è proprio anche del bookmaker che svolga attività di raccolta di scommesse nel territorio nazionale, vuoi per proprio conto, vuoi con l'ausilio di punti di raccolta e/o ricevitorie dotate di distinta soggettività giuridica.

Infatti, ancorché la sentenza d'appello lo individui alla stregua di "veicolo" di regolarizzazione delle posizioni delle singole ricevitorie, il bookmaker, quand'anche estero e sebbene privo di concessione, ha ritenuto di invocare la regolarizzazione con riferimento alla rete dei soggetti dei quali in precedenza si è avvalso senza concessione. Il bookmaker, d'altronde, è, per definizione, un soggetto che esercita un'attività di gestione di scommesse "allo stesso titolo degli operatori di scommesse nazionali" e risponde dell'imposta sulla raccolta delle scommesse, ai sensi dell' art. 1 , comma 66, lett. b), della L. n. 220 del 2010 . In altri termini, il bookmaker è un gestore di scommesse e realizza in tal modo, esso stesso, il presupposto impositivo. In questo quadro, è il singolo centro di trasmissione dati ad operare quale intermediario del bookmaker medesimo, apparendo lo schema prospettato dalla Commissione tributaria regionale - ad avviso della quale il bookmaker è un "veicolo", quasi di regolarizzazione burocratica, di un'attività da altri condotta - capovolto rispetto alla realtà effettiva.

Infatti, sia il bookmaker, sia il CTD o punto di raccolta o ricevitoria, partecipano, sia pure su piani diversi e secondo differenti modalità operative, allo svolgimento dell'attività di "organizzazione ed esercizio" delle scommesse soggetta a imposizione. In particolare, è il bookmaker a gestire la

rete di intermediari che opera sul mercato delle scommesse, mentre il titolare della singola ricevitoria non è neppure direttamente coinvolto nel perimetro del rischio connaturato al contratto di scommessa, svolgendo un'attività che, sebbene gestoria, in verità si risolve nell'assicurare la disponibilità di locali idonei e la ricezione della proposta, nella trasmissione al bookmaker dell'accettazione della scommessa, nell'incasso e nel trasferimento delle somme giocate, nonché nel pagamento delle vincite secondo le procedure e le istruzioni fornite dal medesimo bookmaker. Della sussistenza di autonomi rapporti obbligatori in capo a quest'ultimo e al singolo CTD - rapporti che ai fini tributari sono avvinti dal nesso di solidarietà per conseguenza paritetica, e non già dipendente - la giurisprudenza di questa Corte non dubita (v. anche Cass. 27 luglio 2015, n. 15731).

Questa Corte ha incisivamente chiarito che in tema di imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, sia il titolare della ricevitoria, sia il bookmaker estero, benché privo di concessione, per conto del quale il predetto CTD abbia operato svolgono un'attività gestoria suscettibile di integrare il presupposto impositivo (Cass. n. 8757 del 2021). L'affermazione del giudice d'appello, tesa ad escludere la soggettività passiva del bookmaker - rilevante fisiologicamente anche ai fini del rimborso - è, dunque, destituita di fondamento.

Ciò detto, il dato normativo di cui viene denunciata la violazione, id est l' art. 1 , comma 643, L. n. 190 del 2014 è complesso, ma inequivoco:

"In attesa del riordino della materia dei giochi pubblici (...) a decorrere dal 10 gennaio 2015 ai soggetti attivi alla data del 30 ottobre 2014, che comunque offrono scommesse con vincite in denaro in Italia, per conto proprio ovvero di soggetti terzi, anche esteri, senza essere collegati al totalizzatore nazionale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in considerazione del fatto che, in tale caso, il giocatore è l'offerente e che il contratto di gioco è pertanto perfezionato in Italia e conseguentemente regolato secondo la legislazione nazionale, è consentito regolarizzare la propria posizione alle seguenti condizioni:

- a) non oltre il 31 gennaio 2016 i soggetti inoltrano all'Agenzia delle dogane e dei monopoli (...) una dichiarazione di impegno alla regolarizzazione fiscale per emersione con la domanda di rilascio di titolo abilitativo ai sensi dell'articolo 88 del testo unico di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773 , e successive modificazioni, nonché di collegamento al totalizzatore nazionale, (...) con il contestuale versamento mediante modello F24 della somma di Euro 10.000, da compensare in sede di versamento anche solo della prima rata di cui alla lettera e);
- b) le domande sono sottoscritte dal titolare dell'esercizio ovvero del punto di raccolta che offre le scommesse di cui all'alinea. (...);
- c) le domande recano altresì l'esplicito impegno di sottoscrizione presso l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, non oltre il 29 febbraio 2016, del disciplinare di raccolta delle scommesse (...);
- d) l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, subito dopo la sottoscrizione del disciplinare di raccolta delle scommesse di cui alla lettera c), trasmette alla questura territorialmente competente le domande pervenute, nonché la documentazione allegata dal richiedente a comprova dei prescritti requisiti;

e) la regolarizzazione fiscale si perfeziona con il versamento dell'imposta unica di cui al decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504 , e successive modificazioni, dovuta per i periodi d'imposta anteriori a quello del 2016 e per i quali non sia ancora scaduto il termine di decadenza per l'accertamento, determinata con le modalità previste dall' articolo 24 , comma 10, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 , convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 , ridotta di un terzo e senza applicazione di sanzioni ed interessi, in due rate di pari importo che scadono, rispettivamente, il 31 marzo e il 30 novembre 2016;

f) gli atti di accertamento e di irrogazione di sanzioni già notificati entro il 31 dicembre 2014 perdono effetto a condizione che l'imposta versata per la regolarizzazione, con riguardo al periodo d'imposta oggetto degli atti medesimi, non sia di importo inferiore a quello in essi indicato;

g) con la presentazione della domanda al titolare dell'esercizio ovvero del punto di raccolta è riconosciuto il diritto, esclusivamente fino alla data di scadenza, nell'anno 2016, delle concessioni di Stato vigenti per la raccolta delle scommesse, di gestire analoga raccolta, anche per conto di uno degli attuali concessionari;

h) il titolare dell'esercizio ovvero del punto di raccolta perde il diritto di cui alla lettera g) in caso di mancato rilascio del titolo abilitativo di cui all'articolo 88 del testo unico n. 773 del 1931 ovvero di mancato versamento anche di una sola delle rate di cui alla lettera e). Il provvedimento di diniego della licenza dispone la chiusura dell'esercizio;

i) (-..)".

Il tenore della norma e la sua ratio pongono in evidenza un complesso precettivo finalizzato a consentire la regolarizzazione, a decorrere dal 10 gennaio 2015, della posizione dei soggetti attivi alla data del 30 ottobre 2014, che comunque offrivano scommesse con vincite in denaro in Italia, per conto proprio ovvero di soggetti terzi, anche esteri, senza essere collegati al totalizzatore nazionale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Gli obiettivi al fondo della disciplina in esame sono evincibili dai commi 643 e 644 dell' art. 1 della L. n. 190 del 2014 . In base alla lettera g) del comma 643, la presentazione della domanda conferisce al titolare dell'esercizio ovvero del punto di raccolta il diritto di gestire analoga raccolta, anche per conto di uno degli attuali concessionari esclusivamente fino alla data di scadenza nell'anno 2016 delle concessioni di Stato vigenti per la raccolta delle scommesse. Il comma 644 del medesimo art. 1 della legge n. 190 del 2014 ha poi regolato la posizione dei "soggetti di cui al comma 643 che non aderiscono al regime di regolarizzazione di cui al medesimo comma 643" ovvero dei soggetti "che, pur avendo aderito a tale regime, ne sono decaduti". Riguardo a tali soggetti il comma 644, ferma "l'applicazione di quanto previsto dall' art. 4 , comma 4-bis, della legge 13 dicembre 1989, n. 401 e successive modificazioni" (ossia le sanzioni penali previste per l'esercizio abusivo di attività di giuoco o di scommessa), ha imposto una pluralità di obblighi e divieti (in materia di antiriciclaggio, di obblighi di identificazione, di oneri e responsabilità in tema di privacy, di divieto di raccolta per eventi non inseriti nel palinsesto dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e di scommesse che consentono vincite superiori a Euro 10.000, in tema di misure di contrasto alla ludopatia, etc.).

L'insieme delle disposizioni innestate nel sistema dai citati commi 643 e 644 poggia sull'esigenza di porre rimedio a un ampio contenzioso che si era in precedenza generato riguardo alla possibilità di operare in Italia proprio da parte di bookmaker e gestori di case di gioco stabiliti in altri paesi dell'Unione che agivano nel mercato italiano tramite l'intermediazione di numerose agenzie, i CTD appunto ("centri di trasmissione dati"), che offrono i loro servizi in locali aperti al pubblico in cui mettono a disposizione degli scommettitori un percorso telematico che consente di accedere al server del bookmaker estero, al di fuori, dunque, del collegamento al totalizzatore nazionale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Va escluso che il bookmaker sia un mero "veicolo" per la regolarizzazione altrui, nella specie per la regolarizzazione dei CTD. Intanto, perché - come si è evidenziato sopra - è un gestore di attività di scommesse e, come tale, soggetto passivo dell'imposta unica a queste ultime correlata; inoltre, perché l'articolata disciplina di cui al comma 643 dell'art. 1 cit. persegue lo scopo di regolarizzare, facendole emergere, proprio le attività illecite poste in essere dai bookmaker esteri per il tramite di punti di raccolta dislocati nel territorio italiano, riconducendo tali attività entro l'alveo della legalità. Ciò affiora, in primo luogo, dallo stesso disposto del primo, richiamato periodo della norma che prevede che la regolarizzazione è possibile "ai soggetti attivi alla data del 30 ottobre 2014"; non si tratta di una mera indicazione temporale per la collocazione del requisito della domanda ma della obbiettiva esigenza che il soggetto sia operativo e attivo a quella data; solo costui può beneficiare dell'emersione e, così, proseguire l'attività che diviene lecita.

Tale conclusione è poi avvalorata dall'intero dato normativo che specificamente prevede:

la regolarizzazione fiscale per emersione deve essere accompagnata dalla domanda di rilascio del titolo abilitativo nonché di collegamento al totalizzatore nazionale;

l'esplicito impegno di sottoscrivere il disciplinare per la raccolta delle scommesse;

la trasmissione della domanda alla questura (che rilascerà il titolo), corredata dei requisiti; il riconoscimento, con la presentazione della domanda, della possibilità di raccogliere le scommesse; la perdita di tale diritto se non viene rilasciato il titolo o se viene negato il rilascio della licenza, condizione che comporta "la chiusura dell'esercizio" (il quale, quindi, deve essere in atto); inoltre, i soggetti regolarizzati sono annotati e possono procedere alla contabilizzazione anche se non ancora collegati;

per coloro che non presentano domanda o sono decaduti valgono vari obblighi e divieti (limiti giochi e scommesse) e il titolare deve comunque comunicare i propri dati anagrafici e l'esistenza dell'attività e del suo avvio (a pena chiusura esercizio).

Questa Corte ha, infatti, puntualizzato che "In tema di regolarizzazione fiscale ai sensi della L. n. 190 del 2014 , art. 1 , comma 643, (legge di stabilità per l'anno 2015), finalizzata all'emersione e all'inserimento nel circuito legale dei "soggetti attivi alla data del 30 ottobre 2014" che offrono scommesse con vincite in Italia per conto proprio ovvero di soggetti terzi, anche esteri, senza essere collegati al totalizzatore nazionale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, la relativa istanza può essere presentata anche dal solo bookmaker estero operante in Italia, tramite

"centri di trasmissione dati" (CTD), senza concessione, purché: 1) alla data del 30 ottobre 2014 sia attivo il CTD; 2) la domanda di emersione riguardi lo specifico centro in quanto incluso nella rete del bookmaker estero, con adesione del singolo CTD quantomeno per gli adempimenti ad esso pertinenti; 3) siano adempiute le condizioni previste ex lege ai fini del perfezionamento della procedura (pagamento delle somme richieste, rilascio della licenza di polizia e collegamento al totalizzatore nazionale) (Cass. n. 3865 del 2022).

Con il secondo motivo di ricorso si insiste nel rimarcare la nullità della sentenza d'appello, per violazione e falsa applicazione del ridetto art. 1, comma 643, L. di stabilità 2015, nella parte in cui ha negato la natura di acconto d'imposta dell'importo di Euro 10.000 versato da Easyword con riferimento a ciascun punto di raccolta.

Il motivo è fondato e va accolto.

L'asserzione del giudice regionale, alla stregua della quale l'importo di Euro 10.000 pagato ai sensi della lett. a) dell' art. 1 , comma 643, L. n. 190 del 2014 , non costituirebbe acconto d'imposta si scontra col dato letterale della norma, che accompagna la dichiarazione di impegno alla regolarizzazione fiscale e la domanda di rilascio di titolo abilitativo ai sensi dell'articolo 88 del testo unico di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773 con il "contestuale versamento mediante modello F24 della somma di Euro 10.000, da compensare in sede di versamento anche solo della prima rata" dell'imposta complessivamente dovuta.

Non vi è una qualificazione del versamento alla stregua di "costo di accesso" alla procedura di regolarizzazione. Né vi è addentellato che sia suscettibile di condurre a ravvisare nel verbo impiegato, id est "compensare", un utilizzo atecnico, anziché la legittimazione ad un'operazione che ha una sua precisa fisionomia nell'ordinamento fiscale, compendiandosi in un preciso modo di estinzione dell'obbligazione tributaria. La circostanza, d'altronde, che il versamento sia effettuato attraverso il modello F24 ne implica la natura prettamente fiscale, essendo il modello in parola adoperato per la quasi totalità delle corrisposizioni di somme dovute per imposte, tasse e contributi, non certo per perfezionare il pagamento di costi.

Con il terzo motivo di ricorso viene contestata la nullità della sentenza, per violazione e falsa applicazione del medesimo art. 1, comma 643, L. di stabilità 2015 e 24 D.L. 6 luglio 2011 n. 98 , conv. con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., nella parte in cui non ha riconosciuto il diritto al rimborso a favore di Easyworld della somma di Euro 80.000, versate a titolo di acconto dell'imposta in relazione ai punti di raccolta oggetto di successiva rinuncia.

Anche questo motivo è fondato e va accolto.

La Commissione Tributaria regionale ha ritenuto di escludere il diritto al rimborso di Euro 80.000, versato come contributo di regolarizzazione in relazione a punti di raccolta, fatti oggetto di successiva rinuncia.

Nell'ottica del giudice d'appello il rimborso sarebbe stato precluso dall'imprescindibilità dell'operazione di scomputo dell'ammontare in questione dall'imposta dovuta in esito alla

procedura di liquidazione automatizzata della stessa relativa all'anno 2016, procedura che al momento della richiesta della società non si era ancora conclusa.

In realtà, l'obbligo di compensazione mediante liquidazione automatizzata in relazione all'imposta dovuta dalla contribuente nel 2016 non è positivizzato dalla legge in relazione alla fattispecie oggetto di causa, nel cui quadro la raccolta di scommesse avveniva, non già telematicamente, bensì attraverso punti "fisici" dislocati sul territorio italiano e presso i quali l'utenza di volta in volta a tal fine si recava.

L' art. 24 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 , contenente "Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria", conv. con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 , riguarda il differente ambito della raccolta di scommesse effettuata attraverso una cd. "rete virtuale", ossia a distanza e attraverso il web. Detta norma si palesa, viceversa, eccentrica rispetto al contesto oggi in esame, concernente scommesse raccolte attraverso una "rete fisica" e, come tali, assoggettate ad una liquidazione non automatizzata, ma del pari fisica dell'imposta unica dovuta ai sensi del D.Lgs. 23 dicembre 1998, n. 504 .

Con il quarto motivo di ricorso si contesta la nullità della sentenza d'appello per violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 643, L. di stabilità 2015 con riferimento al capo in cui ha confermato il rigetto della richiesta di rimborso relativamente a 21 punti vendita punti di raccolta per i quali l'Agenzia ha calcolato un'imposta sulla base di dati di inizio attività anteriori rispetto a quelle risultanti dalle rispettive visure camerali.

Il quarto motivo è infondato.

Osserva testualmente la CTR che "Con riguardo alla data di inizio attività di ciascun punto di raccolta interessato dalla procedura di regolarizzazione correttamente l'Ufficio ha rideterminato l'imposta per effetto della retrodatazione provata documentalmente a mezzo degli eventuali versamenti spontanei di imposta unica in data anteriore a quella dichiarata, dei PVC i quali fissando nel verbale di verifica la data rilevata di inizio attività la rendono immodificabile, degli avvisi di accertamento e delle comunicazioni fornite dalla Guardia di Finanza attestanti data anteriori in esito a sopralluoghi ispettivi".

Il giudice d'appello ha, dunque, primariamente valorizzato la circostanza relativa a versamenti spontanei eseguiti da persone fisiche successivamente divenuti soci del singolo ente societario.

A fronte di un preciso accertamento in fatto della CTR, svolto nell'esercizio del sindacato di merito ad essa riservato, la censura finisce per contestare la motivazione nell'ottica di addivenire ad una più gratificante rivisitazione in parte qua del merito della controversia. In tal modo, la doglianza traligna dal modello tipico dell' art. 360 n. 3 c.p.c., finendo per risolversi nella richiesta al giudice di una ricostruzione maggiormente appagante.

Il ricorso va, in ultima analisi, accolto con riferimento ai primi tre motivi di censura, rigettato il quarto. La sentenza va, conseguentemente, cassata e la causa rimessa per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Lazio, in diversa composizione.

P.Q.M. Accoglie i primi tre motivi del ricorso, ne rigetta il quarto; cassa la sentenza impugnata; rinvia per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Lazio, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza