

Sentenza del 14/02/2025 n. 3763 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna (hinc: CGT), con sentenza n. 456/2023 depositata in data 04/04/2023, ha accolto l'appello proposto dalla società contribuente, riformando la sentenza n. 411/2019 con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna aveva respinto il ricorso proposto da I. Srl contro la cartella di pagamento n. ----- relativa all'anno d'imposta 2017.

2. La CGT ha richiamato il contenuto della sentenza di primo grado, secondo la quale:

"Le somme riportate nella cartella impugnata sono state iscritte legittimamente dall'Ufficio sulla base del disposto dell'art. 24, comma 7, DL.98/2011 per le motivazioni esposte nel rigetto del 13 aprile 2018, atteso che la ricorrente presenta una rilevante esposizione debitoria emersa dal controllo della liquidazione dell'imposta unica per l'anno 2017. Con il mancato versamento di tale imposta, la ricorrente è venuta meno agli obblighi derivanti dalla sua qualità di agente contabile della riscossione violando le disposizioni della convenzione di concessione e non può invocare l'applicazione del disposto dell' art. 3 bis , comma 1, del D.Lgs. 462/1997 , per ottenere un'ulteriore rateazione, in quanto tali somme sono già nella disponibilità del concessionario nel momento in cui viene effettuata la scommessa e sorge l'obbligo di riversarle all'Erario. Inoltre, l'istanza di rateizzazione prevedeva il pagamento degli importi dovuti in 20 rate trimestrali con scadenza dell'ultima rata il 31/1/2023, ben oltre la data di scadenza delle garanzie prestate dal concessionario, in presenza di una rilevante esposizione debitoria perdurante nel tempo e di forti elementi di incertezza sulla possibilità di riscuotere tale credito".

2.1. Ha quindi ritenuto non corretta tale decisione, in quanto:

- la norma sulla rateizzabilità dell'imposta unica non prevede alcun parametro d'indebitamento massimo, quale criterio ostativo dell'accesso alla dilazione;

- il presupposto su cui si fonda la tesi dell'ufficio - secondo cui "il credito che parte ricorrente sostiene di vantare non sia né certo, né liquido, né esigibile a causa dei procedimenti tutt'ora pendenti dinanzi al giudice civile ed inoltre, essendo di natura extratributaria, non è compensabile con il mancato versamento dell'imposta unica. Pertanto, contrariamente a quanto sostenuto nel ricorso, il debito tributario di cui si discute è assolutamente certo e determinato nel quantum" - è comunque viziato, considerato che la parte appellante ha rilevato che i giudizi

ai quali fa riferimento l'Amministrazione delle Dogane e dei Monopoli sono stati definiti in via transattiva in data 16/01/2019;

- nell' art. 3-bis , comma 1, D.Lgs. 18/12/1997, n. 462 non sono menzionate restrizioni legate alla qualifica di agente contabile: la norma è infatti richiamata dall' art. 24 D.L. 06/07/2011, n. 98 convertito con modificazioni dalla legge 15/07/2011, n. 111 - che disciplina la materia del gioco - ed è dunque certamente applicabile ai concessionari abilitati alla raccolta delle scommesse;

- in merito alla questione relativa alla fideiussione, l'eventuale violazione degli obblighi derivanti dalla convenzione di concessione non può legittimare la disapplicazione da parte dell'ADM delle norme primarie vigenti in materia di rateazione dell'Imposta Unica. Inoltre, non può neppure evincersi dalla convenzione un obbligo del concessionario, che voglia accedere alla dilazione, di prolungare la validità temporale delle garanzie originariamente prestate;

- l'art. 3 bis cit. prevede che: "Le somme dovute ai sensi dell'articolo 2. comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, possono essere versate... in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo". Ad avviso della CGT il verbo servile ("possono") non va interpretato come discrezionalità per l'Ufficio, ma come facoltà di qualsiasi contribuente (concessionari compresi) di accedere alla rateazione sulla base del solo rispetto delle condizioni poste dalla norma.

3. Contro la sentenza della CGT l'Amministrazione delle Dogane e dei Monopoli (hinc:

ADMO) ha proposto ricorso in cassazione con due motivi di ricorso.

4. I. Srl ha resistito con controricorso.

5. La Procura Generale della Corte di cassazione ha depositato requisitoria scritta.

6. L'avv. Mormino, in data odierna, ha trasmesso comunicazione alla cancelleria, facendo presente di non poter presenziare all'udienza. Non è stata presentata alcuna richiesta di rinvio.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso è stata contestata la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 24 D.L. n. 98 del 2011 e dell' art. 3-bis D.Lgs. n. 462 del 1997 in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3 c.p.c.

1.1. Ad avviso della ricorrente l'interpretazione della CGT non è condivisibile, in quanto si discosta da quella - estensibile anche alla fattispecie in esame alla luce dei principi generali - formatasi, per costante giurisprudenza, sull'analogo beneficio previsto dall' art. 19 del D.P.R. n. 602/1973 . Rileva, quindi, come l'istituto della rateazione in generale (compresa l'ipotesi di cui all' art. 3-bis D.Lgs. n. 462 del 1997) non possa prescindere da un sindacato discrezionale da parte dell'Amministrazione ai fini dell'ammissione del contribuente alla fruizione della dilazione. Si tratta, infatti, di un'agevolazione che non può e non deve in nessun caso prevalere sulle ragioni della tutela del credito erariale e della sua effettiva riscossione, qualora si configuri, come nel caso di specie, il pregiudizio ad una riscossione tempestiva ed efficace dei tributi, indispensabile per dare concretezza alla capacità contributiva. La ricorrente richiama, quindi, la pronuncia delle

Sezioni Unite di questa Corte (14/03/2011, n. 5928) per evidenziare come l'ammissione alla rateazione, non integri una pretesa accordabile in ogni caso da parte dell'amministrazione finanziaria, ma costituisca un mero beneficio ovvero un'agevolazione soggetta a decadenza.

1.2. Ad avviso della ricorrente, l' art. 24 del D.L. n. 98 del 2011 , nel disciplinare l'intero procedimento di accertamento dell'imposta, stabilisce, al terzo comma, il potere dell'Ufficio di procedere al controllo anticipato della tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta unica, in presenza di un pericolo per la riscossione. Difatti, il quarto comma della stessa norma prevede che: "Le somme che, a seguito dei controlli automatizzati effettuati ai sensi del comma 1 risultano dovute a titolo di imposta unica, nonché di interessi e di sanzioni per ritardato od omesso versamento sono iscritte direttamente nei ruoli resi esecutivi a titolo definitivo". Di conseguenza, ha errato la CGT di secondo grado dell'Emilia-Romagna nell'applicare l' art. 24 D.L. n. 98 del 2011 , laddove ha ritenuto che il settimo comma della disposizione potesse essere letto prescindendo dal complessivo impianto normativo nel quale è inserito.

1.3. La sentenza impugnata è altresì errata, secondo la parte ricorrente, per aver ritenuto che la controparte potesse, in ogni caso, accedere alla dilazione senza la necessaria copertura della garanzia. L' art. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011 , nell'estendere l'applicabilità delle disposizioni sulla rateazione delle somme dovute di cui al decreto legislativo n. 462 del 1997 alla materia del gioco, diversamente da quanto affermato dalla CGT, prevede, *expressis verbis*, che: "Le garanzie previste dal predetto articolo 3-bis del decreto legislativo n. 462 del 1997 non sono dovute nel caso in cui l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato verifichi che la fideiussione già presentata dal soggetto passivo d'imposta, a garanzia degli adempimenti dell'imposta unica, sia di importo superiore rispetto alla somma da rateizzare." Secondo la ricorrente la possibilità per l'amministrazione finanziaria di ottenere la garanzia per il pagamento dell'Imposta Unica può scaturire:

- in sede di perfezionamento del rapporto concessorio, in ragione della previsione contenuta nell'art. 13, secondo comma, dello schema di convenzione per il rapporto di concessione, secondo la quale: "Costituisce oggetto della garanzia... il tempestivo ed esatto versamento dell'imposta";

- in sede di ammissione alla dilazione richiesta, laddove è imposto l'onere in capo all'Agenzia di verificare se la fideiussione "originariamente prestata" dal soggetto passivo d'imposta sia di importo superiore rispetto alla somma da rateizzare. La ricorrente rileva come risulti dagli atti di causa che le garanzie a supporto del pagamento dell'imposta, sia al momento del diniego della rateazione (13/04/2018) che della successiva iscrizione a ruolo (29/06/2018), fossero in parte scadute in data 31/12/2016 e, in parte, in scadenza il 30/07/2017 e il 30/06/2018 (come da allegato 11 alle controdeduzioni di cui al fascicolo depositato in primo grado).

1.4. Infine, contrariamente a quanto sostenuto nella sentenza impugnata, la ricorrente evidenzia di non aver mai preteso l'estensione della garanzia, ma solo di verificare l'effettiva presenza della copertura assicurativa, al fine di tutelare adeguatamente il credito erariale, così come previsto dalla normativa appena richiamata.

1.5. Passando all'esame del motivo di ricorso occorre rilevare, in via preliminare, che l'imposta unica ex art. 1 D.Lgs. n. 504 del 1998 costituisce un'imposta speciale, non assimilabile né all'imposta sul reddito (Cass., Sez. U, 23/04/2009, n. 9672), né all'imposta sul valore aggiunto (Cass. 25/09/2023, n. 27260).

1.6. Sempre in via preliminare occorre evidenziare che I. Srl è un concessionario per la commercializzazione del gioco pubblico. Il regime concessorio in cui è svolta l'attività della controricorrente non ne esclude la qualifica di agente contabile. Questa Corte ha, infatti, precisato che elementi essenziali e sufficienti perché un soggetto rivesta la qualifica di agente contabile, ai fini della sussistenza della giurisdizione della Corte dei Conti in materia di responsabilità contabile, sono soltanto il carattere pubblico dell'ente per il quale tale soggetto agisca e del denaro o del bene oggetto della sua gestione, mentre resta irrilevante - oltre che l'eventuale assenza, da parte di quel soggetto, di contestazione della responsabilità stessa - il titolo in base al quale la gestione è svolta, che può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio, in una concessione amministrativa, in un contratto e perfino mancare del tutto, potendo il relativo rapporto modellarsi indifferentemente secondo gli schemi generali, previsti e disciplinati dalla legge, ovvero discostarsene in tutto od in parte (Cass., Sez. U, 10/04/1999, n. 232 ; Cass., Sez. U, 01/06/2010, n. 13330).

1.7. La qualifica di agente contabile del concessionario - e il conseguente assoggettamento alla responsabilità contabile della Corte dei conti - pone quale dato centrale della fattispecie il maneggio di pubblico denaro. Proprio per tale motivo l' art. 24 , comma 1, D.L. n. 98 del 2011 prevede che l'amministrazione autonoma dei monopoli di Stato proceda, in forma automatizzata, alla liquidazione dell'imposta unica ex D.Lgs. n. 504 del 1998 e "al controllo della tempestività e della rispondenza rispetto ai versamenti effettuati dai concessionari abilitati alla raccolta dei giochi".

Difatti, l'atto impositivo impugnato nel presente giudizio scaturisce in esito alla decadenza di I. dalle concessioni ad opera dell'amministrazione delle dogane, che ha chiesto all'Ufficio locale di procedere al controllo anticipato e al conseguente recupero dell'imposta dovuta per l'anno 2017, ritenendo che sussistesse il fondato pericolo per la riscossione.

In esito al controllo automatizzato della liquidazione dell'imposta unica di cui all' art. 1 D.Lgs. n. 504 del 1998 , è stato emesso, in data 12/03/2018, un avviso bonario di pagamento n. ----- (notificato il successivo 14/03/2018) per l'importo di Euro 83.093,57 a titolo di imposta, oltre a Euro 24.928,08 per sanzioni in misura ridotta ed Euro 1.106,26 per interessi. La società, in data 11 aprile 2018, ha chiesto la dilazione del pagamento ex art. 24 comma 7, del D.L. 98/2011 , riscontrata negativamente dall'amministrazione finanziaria, con provvedimento di rigetto cui è seguita l'iscrizione a ruolo delle somme dovute -comprensive dell'importo già corrisposto con il versamento della prima rata secondo quanto è dato leggere nella sentenza impugnata - e l'Agente della Riscossione ha notificato la cartella di pagamento per l'importo di Euro 108.075, oggetto di impugnazione nel presente procedimento.

1.8. I parametri normativi posti a fondamento del motivo di ricorso sono costituiti dall' art. 24 D.L. n. 98 del 2011 e dall' art. 3-bis D.Lgs. n. 462 del 1997 .

In particolare, l' art. 24 , quarto comma, D.L. n. 98 del 2011 prevede che: "Le somme che, a seguito dei controlli automatizzati effettuati ai sensi del comma 1 risultano dovute a titolo d'imposta unica, nonché di interessi e di sanzioni per ritardato od omesso versamento, sono iscritte direttamente nei ruoli resi esecutivi a titolo definitivo".

Il settimo comma della norma appena richiamata prevede che: "Le disposizioni di cui all' articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 , si applicano alle somme dovute a norma del presente articolo. Le garanzie previste dal predetto articolo 3-bis del decreto legislativo n. 462 del 1997 non sono dovute nel caso in cui l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato verifichi che la fideiussione già presentata dal soggetto passivo di imposta, a garanzia degli adempimenti dell'imposta unica, sia di importo superiore rispetto alla somma da rateizzare".

L' art. 3 bis , comma 1, D.Lgs. n. 462 del 1997 (nel testo applicabile *ratione temporis* al caso in esame, prima delle modifiche apportate dall' art. 1 , comma 159, legge 29/12/2022, n. 197) prevede che: "Le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, possono essere versate in un numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a cinquemila euro, in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo". Il rapporto tra le due norme deve essere ricostruito, in termini sistematici, distinguendo tra la regola generale sulla rateizzazione (art. 3 bis , comma 1, D.Lgs. n. 462 del 1997) e la disposizione speciale in materia di concessionari abilitati alla raccolta dei giochi (art. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011).

1.9. La sentenza impugnata erra nel ricostruire il rapporto tra le norme appena richiamate, avallando un'interpretazione dell' art. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011 limitata al solo rinvio all' art. 3 D.Lgs. n. 462 del 1997 contenuto nel primo periodo, senza tener conto di quanto previsto, invece, dal secondo periodo, che esonera il concessionario dalla prestazione delle ulteriori garanzie previste dall'art. 3 cit., solo se la "fideiussione già presentata dal soggetto passivo di imposta, a garanzia degli adempimenti dell'imposta unica, sia di importo superiore rispetto alla somma da rateizzare".

L' art. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011 presuppone, quindi, la presenza di una fideiussione a garanzia delle obbligazioni inerenti al pagamento dell'imposta unica. Tale garanzia già presentata (in quanto ricollegata alla stessa qualifica di concessionario per la commercializzazione del gioco pubblico e agli impegni assunti in sede di convenzione), non viene meno per effetto della rateizzazione ex art. 3 D.Lgs. n. 462 del 1997 .

1.10. Neppure assumono rilievo le modifiche che, successivamente al D.L. n. 98 del 2011 , hanno interessato l' art. 3 bis D.Lgs. n. 462 del 1997 .

Sul punto occorre precisare che:

- l'art. 24, comma 7, cit. è stato inserito dal D.L. 06/07/2011, n. 98 , convertito con modificazioni dalla legge 15/07/2011, n. 111 ;

- successivamente, in sede di conversione del D.L. 06/12/2011, n. 2011, la legge 22/12/2011, n. 214 ha inserito nell'art. 10 il comma 13-decies, che ha soppresso nell' art. 3 bis , comma 1, D.Lgs.

n. 462 del 1997 tutti i periodi successivi al primo. È stato, quindi, abrogato il secondo periodo, il quale, prevedeva che: "Se le somme dovute sono superiori a cinquantamila euro, il contribuente è tenuto a prestare idonea garanzia commisurata al totale delle somme dovute, comprese quelle a titolo di sanzione in misura piena, per il periodo di rateazione dell'importo dovuto aumentato di un anno, mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, ovvero rilasciata da un consorzio di garanzia collettiva dei fidi iscritto negli elenchi di cui agli articoli 106 e 107 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385 , e successive modificazioni".

1.11. Come già rilevato le modifiche intervenute nella formulazione dell' art. 3 bis D.Lgs. n. 462 del 1997 e, in particolare, il venir meno dell'obbligo di prestazione della garanzia nell'ipotesi in cui le somme dovute fossero superiori a Euro 50.000,00, non incide sull'applicazione dell' art. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011 , né comporta alcuna abrogazione, in parte qua, degli obblighi fideiussori presupposti dalla norma come già esistenti ed eventualmente assunti nell'adempimento di un obbligo previsto nell'ambito della convenzione.

In primo luogo, già nella versione originale dell' art. 3-bis D.Lgs. n. 462 del 1997 si faceva riferimento a una garanzia oggetto da prestare ex novo (da parte del contribuente), diversa, quindi, dalla fideiussione già presentata (da parte del concessionario) cui fa riferimento l' art. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011 . In sostanza, la ratio di quest'ultima previsione era quella di non aggravare gli obblighi del contribuente che già disponesse di una garanzia capiente per il pagamento del debito erariale che si consentiva di rateizzare grazie al rinvio all' art. 3 bis D.Lgs. n. 462 del 1997 . In secondo luogo, l'abrogazione del secondo periodo dell' art. 3 bis D.Lgs. n. 462 del 1997 non fa venir meno l'obbligo di prestare fideiussione, presupposto dall' art. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011 . La fideiussione già presentata cui fa riferimento tale norma non riguarda, infatti, la rateizzazione del debito erariale, ma attiene piuttosto alla qualifica di concessionario abilitato alla raccolta dei giochi e agli impegni assunti in sede di convenzione e deve coprire, in ogni caso, il debito erariale, a prescindere dal suo regolare pagamento o dalla rateizzazione applicata ex art. 3 D.Lgs. n. 462 del 1997 .

1.12. Il primo motivo di ricorso è pertanto fondato. Nella sentenza impugnata si legge, infatti, che: "Con riguardo poi alla questione della fideiussione, l'eventuale violazione degli obblighi derivanti dalla convenzione di concessione non può legittimare la disapplicazione da parte dell'ADM delle norme primarie vigenti in materia di rateazione dell'Imposta Unica; né può evincersi dalla convenzione stessa un obbligo del concessionario, che voglia accedere alla dilazione, di prolungare la validità temporale delle garanzie originariamente prestate. In argomento, la lettera della legge sopra richiamata è chiara: "Le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, possono essere versate... in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo". Quel "possono" non va interpretato come discrezionalità per l'Ufficio, ma come facoltà di qualsiasi contribuente -concessionari compresi - di accedere alla rateazione sulla base del solo rispetto delle condizioni poste dalla norma." La CTR, con tale motivazione, non solo inverte il rapporto tra norma speciale (art. 27 , comma 4, D.L. n. 98 del 2011) e regola generale sulla rateizzazione (art. 3 bis D.Lgs. n. 472 del 1997), ma elide gli stessi obblighi di garanzia che fanno capo al concessionario, in relazione alla qualifica di agente contabile. Peraltro, l'interpretazione prospettata nella sentenza impugnata finisce per

determinare una palese aporia logico-sistematica: il concessionario sarebbe tenuto a prestare fideiussione a garanzia del versamento degli importi ex art. 1 D.Lgs. n. 504 del 1992 , a prescindere da una situazione di crisi di liquidità o di insolvenza, mentre sarebbe esonerato dalla prestazione della garanzia nella fase patologica del rapporto concessorio, quando, in conseguenza del mancato versamento degli importi dovuti, l'amministrazione doganale si attiva per il recupero del debito erariale.

Deve quindi affermarsi che: "Nell'ipotesi di iscrizione a ruolo delle somme dovute, ai sensi dell' art. 1 D.Lgs. 23/12/1998, n. 504 , dal concessionario abilitato alla raccolta dei giochi, la rateizzazione ex art. 3 bis D.Lgs. 18/12/1997, n. 462 è possibile, ai sensi dell' art. 28 , comma 7, D.L. 06/07/2011, n. 98 convertito con modificazioni dalla legge 15/07/2011, n. 111 , nella sola ipotesi in cui la fideiussione già presentata dal soggetto passivo di imposta, a garanzia degli adempimenti dell'imposta unica, sia di importo superiore rispetto alla somma da rateizzare".

2. Con il secondo motivo è stata contestata la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 1230 c.c. e dei principi che attengono alla novazione, anche nella transazione in relazione all' art. 360 comma 1, n. 3 c.p.c.

2.1. Ad avviso della ricorrente la sentenza impugnata è viziata laddove imputa all'ADMO il mancato riconoscimento dei requisiti di certezza, esigibilità e liquidità del controcredito vantato da I., ai fini della compensazione delle reciproche poste. La CGT, accedendo acriticamente all'assunto di controparte, ha dato rilievo agli accordi transattivi datati 16/01/2019, ritenendo che il credito originario oggetto dei suddetti giudizi sarebbe stato sostituito dal credito determinato in via transattiva per porre fine al contenzioso esistente. Ad avviso della ricorrente si tratta, tuttavia, di un'affermazione aprioristica ed errata dal momento che solo un'indagine sulla effettiva volontà delle parti avrebbe consentito di verificare la natura novativa o conservativa della transazione.

2.2. Il secondo motivo deve ritenersi assorbito alla luce dell'accoglimento del primo motivo di ricorso.

3. Alla luce di quanto sin qui evidenziato deve essere accolto il primo motivo e deve essere dichiarato assorbito il secondo motivo di ricorso.

3.1. La sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla CGT di secondo grado dell'Emilia-Romagna in diversa composizione.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione e dichiara assorbito il secondo motivo;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 5 dicembre 2024.

Depositata in Cancelleria il 14 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza