

Sentenza del 14/02/2025 n. 3765 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La Corte di Giustizia di secondo grado dell'Emilia-Romagna (hinc: CGT), con la sentenza n. 462/2023 depositata in data 03/04/2023, ha rigettato l'appello proposto da I. Srl in liquidazione contro la sentenza n. 574/2018, con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna aveva, a sua volta, respinto il ricorso contro il diniego-revoca delle agevolazioni e rateizzazioni relative all'imposta unica per l'anno d'imposta 2016.

2. La CGT ha ritenuto, in sintesi, che:

- il diniego dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli alla rateizzazione era legittimo al fine di tutelare l'interesse pubblico alla riscossione delle entrate, in quanto i pagamenti rateizzati concessi a I. per gli anni 2013, 2014 e 2015 erano carenti e la società contribuente aveva maturato una significativa esposizione debitoria;

- rispetto alla natura di agente contabile o meno di I. era dirimente il profilo di discrezionalità che governa la decisione sulla concessione della rateizzazione nella specie non concessa in ragione della rilevante esposizione debitoria;

- ai fini dell'ammissione alla rateizzazione rilevano anche le garanzie a copertura di quest'ultima. In particolare, tali garanzie devono ricoprire l'intero piano di rateizzazione: sebbene l'art. 3 bis non preveda più l'obbligo di garanzia fideiussoria in relazione alla rateizzazione delle imposte previste nel settore dei giochi pubblici in generale e in quello delle scommesse in particolare, le convenzioni di concessione prevedono l'obbligo di garanzia a tutela delle somme dovute a titolo di imposta unica.

3. Contro la sentenza della CGT I. ha proposto ricorso in cassazione con tre motivi.

4. L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (hinc: ADMO) ha resistito con controricorso.

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

6. La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

7. 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 l'illegittimità della sentenza ex art. 360, comma i, n. 3 per violazione e falsa applicazione delle disposizioni di cui all' art. 24 , comma vii, del D.L. 98/11 e dell' art. 3 bis del D.Lgs. 462/97 ; violazione e falsa applicazione dell' art.14 delle disposizioni preliminari del cod. civ. violazione dell' art. 3 comma 1 cost.

1.1. La ricorrente rileva che era sufficiente applicare l' art. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011 per negare la discrezionalità dell'amministrazione in relazione alla rateizzazione richiesta. La norma dispone, infatti, l'applicabilità dell' art. 3 bis D.Lgs. n. 462 del 1997 all'imposta unica e la libera rateizzabilità nei modi e nei tempi previsti. Considerato che il tenore letterale delle norme appena richiamate consente, espressamente, la dilazionabilità dell'imposta unica, non si comprende in base a quali elementi i giudici di gravame abbiano potuto dedurre la sussistenza di un potere discrezionale in capo all'ADMO. La ricorrente rileva che si tratta di norme tributarie con natura speciale, come tali assoggettate a un regime di stretta interpretazione, senza possibilità alcuna di estensioni o analogie, nonché di interpretazione estensiva, in ragione di quanto previsto dall'art. 14 prel.

La normativa vigente che regola la dilazione dell'Imposta Unica non prevede, in alcun modo, una soglia massima di debito, oltre la quale non sia possibile la rateizzazione richiesta dal concessionario.

1.2. La ricorrente ritiene altresì che sia stato leso anche il principio del legittimo affidamento del cittadino alla sicurezza giuridica, quale elemento essenziale dello Stato di diritto.

2. Con il secondo motivo è stata contestata l'illegittimità della sentenza ex art. 360, comma i, n. 3 per violazione e falsa applicazione delle (delle) disposizioni di cui all' art. 24 , comma vii, del D.L. 98/11 e dell' art. 3 bis del D.Lgs. 462/97 ; 'violazione falsa applicazione delle disposizioni di cui all'art. 1 delle "disposizioni sulla legge in generale" e art. 38 del D.L. 04/07/2006 n. 223 .

2.1. Ad avviso di parte ricorrente la sentenza impugnata - nel far riferimento alla previsione convenzionale relativa alla prestazione della garanzia - attua uno stravolgimento delle fonti del diritto. Difatti, il testo convenzionale, seguendo la prospettiva recepita dalla CGT, assurgerebbe a fonte primaria, in grado non solo di integrare o disapplicare una norma tributaria ma addirittura di reintrodurre obblighi e scadenze che la legislazione speciale, in materia di imposta unica, aveva eliminato.

2.2. Rileva, in particolare, che: "Il testo convenzionale sottoscritto dalla I. è del 2006 invece la modifica normativa, intervenuta con la legge 201/2011, è successiva pertanto in ragione del criterio cronologico l'antinomia si risolverebbe a favore della norma sopravvenuta. Identico esito si avrebbe se si volesse richiamare l'altro criterio posto per dirimere i conflitti tra le norme "lex specialis derogat generali", secondo il quale prevale la norma più specifica, quindi la tributaria nel caso di specie, rispetto a quella generale rappresentata dal testo convenzionale".

2.3. Anche a voler seguire la prospettazione della CGT il testo convenzionale prevede, in caso di mancato rispetto degli obblighi inerenti al corretto assolvimento o il rilascio della fideiussione, la decadenza della concessione stessa, ma non stabilisce, invece, alcuna previsione in merito ai versamenti o alla riscossione. L'art. 23 comma 2 lettera d) della convenzione prevede, infatti, che

L'Amministrazione procede alla decadenza dalla concessione "nel caso di mancato versamento delle somme dovute nei tempi e con le modalità stabilite dalla convenzione, nonché dalle disposizioni previste in materia di giochi pubblici".

Inoltre, l'art. 27 della convenzione di concessione, al primo comma, stabilisce che "la convenzione è regolata ed interpretata secondo le norme di diritto comunitario e nazionale", mentre al secondo comma prevede che: "Per quanto non espressamente convenuto tra le parti, trovano applicazione le norme di diritto sostanziale e procedurale previste in materia dagli ordinamenti giuridici comunitario e nazionale." Proprio la norma di rinvio evocata nella disposizione convenzionale appena riportata conferma, ad avviso di parte ricorrente, l'impossibilità di comprimere i diritti nascenti da norme di diritto tributario in ragioni di obblighi concessori, per altro correttamente adempiuti, che non possono giustificare una disapplicazione della legislazione speciale. Non vi è inoltre alcuna previsione che imponga di commisurare la fideiussione rilasciata alla durata di eventuali dilazioni riconosciute dal nostro ordinamento. Tale obbligo, ad avviso di parte ricorrente, ove fosse contemplato nel testo convenzionale, potrebbe prevedere, in caso di mancato ottemperamento, la decadenza della concessione e non dalla dilazione concessa. Nel caso in esame, oltre a non essere legislativamente previsto, l'obbligo alla proroga della garanzia in costanza di rateizzazione non è dettato nemmeno da alcuna disposizione dello schema convenzionale, ed in particolare nulla dice in tal senso il testo dell'art. 16 della concessione.

3. Con il terzo motivo è stato contestato l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio e difetto di motivazione in relazione al n.5 dell' art.360 comma 1 c.p.c.

3.1. La ricorrente contesta che la CGT non abbia esaminato la circostanza che I. Srl non rivestisse la qualifica di agente contabile, con il conseguente venir meno del presupposto che avrebbe giustificato l'obbligo di rilascio della garanzia. Rileva che tale aspetto assume rilievo dirimente, in quanto l'asserito potere discrezionale erroneamente riconosciuto dalla CGT in capo all'amministrazione, trova esclusivo fondamento sulla qualifica di agente contabile che secondo l'amministrazione rivestiva l'odierna ricorrente.

4. I tre motivi di ricorso possono essere esaminati insieme e sono tutti e tre infondati.

Nel caso in esame risulta che I. effettuasse raccolta di scommesse in virtù delle concessioni n. 4108, 4337, 4809 e 15176. Il rapporto concessorio era regolato da una convenzione stipulata tra l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ed il concessionario, nella quale erano previste norme sulla responsabilità economica e sugli adempimenti economico-finanziari in capo al concessionario.

Il presente procedimento riguarda la mancata autorizzazione all'istanza di rateizzazione ex art. 3 bis D.Lgs. n. 462 del 1997 in merito al debito erariale maturato per effetto del mancato versamento dell'imposta unica dovuta per l'anno d'imposta del 2016.

4.1. In via preliminare, occorre evidenziare 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).

4.2. 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).

4.3. 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".

4.4. I parametri normativi posti a fondamento dei motivi 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 dedicata ai concessionari abilitati alla raccolta dei giochi (art. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011).

4.5. Le censure del ricorrente non colgono nel segno, dal momento che ricostruiscono il rapporto tra le norme appena richiamate, secondo un'interpretazione dell' art. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011 incentrata sul 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 .

4.6. Neppure assumono rilievo le modifiche che hanno interessato l' art. 3 bis D.Lgs. n. 462 del 1997 , successivamente alla conversione in legge del D.L. n. 98 del 2011 .

I rapporti tra l' art. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011 e l' art. 3 D.Lgs. n. 462 del 1997 devono essere ricostruiti, sia in termini cronologici che di collegamento sistematico, secondo quanto di seguito precisato:

- 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".

4.7. 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 e ricollegati, nel caso in esame, agli obblighi previsti nella concessione.

In primo luogo, già nella versione originale dell' art. 3-bis D.Lgs. n. 462 del 1997 si faceva riferimento a una garanzia 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 richiamata nell' 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 agente contabile assunta dal concessionario abilitato alla raccolta dei giochi 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 .

4.8. Nel caso in esame la sentenza impugnata ha dato correttamente atto del fatto che - sebbene l' art. 3 bis D.Lgs. n. 462 del 1997 - nella versione applicabile, *ratione temporis*, al caso in esame non prevedesse più l'obbligo della garanzia - il piano di rateizzazione doveva essere, comunque, coperto da garanzia, richiamando le garanzie previste nelle convenzioni di concessione. La sentenza è conforme, pertanto, all'interpretazione degli artt. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011 e 3 bis D.Lgs. n. 462 del 1997 , dovendo ritenersi che le modifiche apportate a quest'ultima norma - e il venir meno dell'obbligo di garanzia previsto per il contribuente - non incida affatto sugli obblighi di garanzia previsti per il concessionario abilitato alla raccolta dei giochi. Tali garanzie, in caso di rateizzazione, devono essere comunque, ai sensi dell' art. 24 , comma 7, D.L. n. 98 del 2011 , di importo superiore rispetto alla somma da rateizzare.

5. Alla luce di quanto sin qui evidenziato il ricorso è infondato e deve essere rigettato.

5.1. In ragione della novità della questione le spese di lite devono essere compensate tra le parti.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

dispone la compensazione delle spese di lite tra le parti; ai sensi dell' art. 13 comma 1 quater del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17 della L. n. 228 del 2012 , 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, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, il 5 dicembre 2024.

Depositata in Cancelleria il 14 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza