



CU

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
QUINTA SEZIONE CIVILE

9531.21

Oggetto:  
imposta unica scommesse -  
responsabilità del ricevitore e del  
bookmaker senza concessione

Composta da:

Enrico Manzon	- Presidente -	
Giuseppe Fuochi Tinarelli	- Consigliere -	R.G. n. 22258/2017
Giancarlo Triscari	- Consigliere relatore -	Cron. 9531
Rosaria Maria Castorina	- Consigliere -	CC - 21/01/2021
Salvatore Leuzzi	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

487  
2021

sul ricorso iscritto al n. 22258 del ruolo generale dell'anno 2017  
proposto da:

(omissis) , rappresentata e difesa dagli Avv.ti (omissis)  
(omissis) , (omissis) , (omissis) e (omissis) ) per  
procura speciale in calce al ricorso, elettivamente domiciliata in  
(omissis) , presso lo studio dei primi tre  
difensori;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle dogane e dei monopoli, in persona del Direttore pro  
tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello

Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione staccata di Latina, n. 928/19/17, depositata in data 1 marzo 2017;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del giorno 21 gennaio 2021 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

### **Fatti di causa**

Dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle dogane e dei monopoli aveva notificato a (omissis)

(omissis), soggetto esercente l'attività di raccolta scommesse priva di concessione, un avviso di accertamento con il quale era stato contestato il mancato versamento dell'imposta unica sulle scommesse per l'anno 2009, quale soggetto obbligato in solido con (omissis) s.n.c. di (omissis) che, per conto di (omissis)

(omissis) svolgeva l'attività di ricevitoria; avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato parzialmente accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Frosinone limitatamente alle sanzioni; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello principale, per non avere il giudice di primo grado pronunciato sul motivo di ricorso relativo alla carenza di legittimazione passiva della società e per avere deciso su questioni non oggetto di controversia, e l'Agenzia delle dogane aveva proposto appello incidente in ordine alla statuizioni sulle sanzioni.

La Commissione tributaria regionale <sup>DEL LAZIO</sup> [della Campania] sezione staccata di Latina, ha rigettato l'appello principale e accolto quello incidentale, in particolare ha ritenuto che: la fattispecie in esame è disciplinata dal decreto legislativo n. 504/1998 che, all'art. 3, comma 1, individua quali soggetti passivi dell'imposta unica coloro i quali gestiscono, anche in concessione, i concorsi pronostici e le

scommesse, nonché dalla successiva norma interpretativa di cui all'art. 1, comma 66, lett. b), legge n. 220/2010, secondo cui soggetto passivo dell'imposta è chiunque, anche se in assenza o in caso di inefficacia della concessione, gestisce con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero, concorsi pronostici o scommesse di qualsiasi genere, sicchè, anche nel caso di svolgimento di attività di raccolta scommesse mediante un intermediario da parte di bokmaker estero che operi privo di concessione, come nel caso di specie, sussisteva la responsabilità del medesimo in caso di omesso pagamento dell'imposta unica; l'attività del ricevitore e quella del bokmaker estero erano da ricondursi ad una fattispecie da valutarsi nel suo complesso, essendo finalizzate ad una operazione economica unitaria, consistente nella raccolta e organizzazione delle scommesse; era infondato il motivo di appello relativo al difetto di legittimazione passiva della società la quale, invero, era soggetto obbligato al pagamento dell'imposta unica; era fondato l'appello incidentale dell'Agenzia delle dogane, non sussistendo nella fattispecie una situazione di incertezza normativa oggettiva che avrebbe potuto consentire di non applicare la sanzione.

La società ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a un unico motivo di censura, illustrato con successiva memoria, cui ha resistito l'Agenzia delle dogane e dei monopoli depositando controricorso, illustrato con successiva memoria.

### **Ragioni della decisione**

1. Con l'unico motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per avere accolto l'appello incidentale dell'Agenzia delle dogane ritenendo non applicabile l'esimente di cui all'art. 6, comma 2, decreto legislativo n. 472/97, alla sanzione prevista dall'art. 5, comma 3, decreto legislativo n. 504/1998 irrogata dall'Agenzia delle dogane, attesa, invece, la sussistenza della condizione di obiettiva incertezza normativa.

### 1.1. Il motivo è fondato.

Va osservato, in generale, che secondo questa Corte, la "incertezza normativa oggettiva tributaria" è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, e va distinta dalla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto (il cui accertamento è demandato esclusivamente al giudice e non può essere operato dall'amministrazione), come emerge dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, che distingue le due figure, pur ricollegandovi i medesimi effetti. Peraltro, il fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva può essere desunto dal giudice attraverso la rilevazione di una serie di "fatti indice", quali ad esempio: 1) la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente." (Cass. civ., 17 maggio 2017 n. 12301; Cass. civ. 13 giugno 2018, n. 15452).

Con riferimento al caso di specie, la questione attiene alla qualificazione quale soggetto passivo dell'imposta unica sulle scommesse della società ricorrente, esercente l'attività di organizzatore di scommesse nel territorio nazionale, senza concessione, per il tramite della ricevitoria.

La disciplina normativa di riferimento è contenuta nell'art. 3, decreto legislativo n. 504/88, intitolato ai soggetti passivi, che stabilisce che

*«Soggetti passivi dell'imposta unica sono coloro i quali gestiscono, anche in concessione, i concorsi pronostici e le scommesse».*

La suddetta previsione normativa è stato oggetto di interpretazione autentica dall'art. 1, comma 66, legge n. 220/10, secondo cui «(...) a) (...) l'imposta unica (...) è comunque dovuta ancorché la raccolta del gioco, compresa quella a distanza, avvenga in assenza ovvero in caso di inefficacia della concessione rilasciata dal ministero dell'economia e delle finanze - amministrazione autonoma dei monopoli di Stato; b) l'art. 3 del d. lgs. [n. 504/1998] si interpreta nel senso che soggetto passivo d'imposta è chiunque, ancorché in assenza o in caso di inefficacia della concessione rilasciata dal ministero dell'economia e delle finanze - amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, gestisce con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero, concorsi pronostici o scommesse di qualsiasi genere. Se l'attività è esercitata per conto di terzi, il soggetto per conto del quale l'attività è esercitata è obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta e delle relative sanzioni».

La norma di interpretazione autentica, dunque, ha interpretato la disciplina normativa previgente prevedendo che soggetto passivo dell'imposta è anche chi svolge l'attività di gestione delle scommesse anche se privo di concessione.

La stessa, dunque, ha precisato la responsabilità del bookmaker estero che, mediante un proprio intermediario, svolga l'attività di gestione delle scommesse pur se privo di concessione.

Sul punto, in particolare ai fini della individuazione della sussistenza di una condizione di obiettiva incertezza normativa nella estensibilità della responsabilità al bookmaker estero privo di concessione la Corte costituzionale, con la pronuncia del 23 gennaio 2018, n. 27, ha evidenziato che la nozione di soggetto gestore, quale soggetto passivo dell'imposta, se un lato poteva essere interpretata, già secondo l'originaria versione contenuta nell'art. 3, decreto legislativo n. 504/1998, nel senso che la pretesa impositiva statale era rivolta

anche nei confronti degli stessi soggetti operanti al di fuori del sistema concessorio, «Tuttavia, il tenore letterale della disposizione consentiva anche una diversa interpretazione, nel senso che, attraverso il richiamo contenuto nell'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1998 al rispetto della concessione e della licenza di pubblica sicurezza, essa contemplasse i soli soggetti operanti nel sistema concessorio (ad esclusione perciò dei bookmakers con sede all'estero, sforniti di titolo concessorio in Italia, e della rete delle ricevitorie di cui essi si avvalgono nel territorio italiano» (punto 4.1.).

Nella pronuncia della Corte costituzionale, inoltre, è dato atto del fatto che «Con la disposizione interpretativa dell'art. 1, comma 66, lett. b), della legge n. 220 del 2010, il legislatore ha dunque esplicitato una possibile variante di senso della disposizione interpretata, ribadendo, da un lato, che l'imposta è dovuta anche nel caso di scommesse raccolte al di fuori del sistema concessorio e stabilendo, altresì, che il generale concetto di "gestione" include anche l'attività svolta "per conto terzi", compresi i bookmakers con sede all'estero e privi di concessione».

La Corte, infine, ha dato conto del fatto che la stessa Agenzia autonoma dei monopoli di Stato aveva espressamente riconosciuto che la normativa in esame si prestava alla considerazione di incertezza applicativa (punto 4.1.).

In sostanza, la Corte costituzionale ha evidenziato che la previsione contenuta nell'art. 3, decreto legislativo n. 504/1998, si prestava ad un duplice opzione interpretativa in ordine alla sussistenza o meno della individuazione della soggettività passiva del bookmaker estero che, mediante una ricevitoria operante nel territorio nazionale, avesse svolta l'attività di gestione delle scommesse senza concessione e che la disposizione interpretativa del 2010 è intervenuta al fine di esplicitare il contenuto della incerta previsione, orientando la scelta interpretativa nel senso della sussistenza della soggettività passiva.

La fattispecie, dunque, deve essere collocata nell'ambito della previsione di cui all'art. 6, comma 2, decreto legislativo n. 472/1997, sussistendo, fino al momento della entrata in vigore della disciplina interpretativa del 2010, una condizione di obiettiva incertezza normativa in ordine alla soggettività passiva del bookmaker estero operante in Italia, mediante propri intermediari, senza concessione. In conclusione, il motivo è fondato con conseguente accoglimento del ricorso e cassazione della sentenza e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, va accolto il ricorso originario limitatamente alla parte con la quale è stata prospettata l'illegittimità dell'avviso di accertamento per avere applicato le sanzioni. L'intervento risolutore delle questioni, in epoca successiva alla proposizione del ricorso, ad opera della Corte costituzionale, giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

**P.Q.M.**

**La Corte:**

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario limitatamente alla parte con la quale è stata prospettata l'illegittimità dell'avviso di accertamento per avere applicato le sanzioni.

Compensa le spese di lite del presente giudizio e dei gradi di merito. Così deciso in Roma, addì 21 gennaio 2021.

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi 12 APR. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

*[Handwritten signature]*