



18948/22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. MAURO MOCCI - Presidente -
- Dott. MAURA CAPRIOLI - Consigliere -
- Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Rel. Consigliere -
- Dott. ANTONIO MONDINI - Consigliere -
- Dott. MARCELLO MARIA FRACANZANI - Consigliere -

Oggetto

TRIBUTI ALTRI

Ud. 13/04/2022 - CC

Ca. 18948
R.G.N. 7655/2020

Rep.

CVT CF

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 7655-2020 proposto da:

(omissis) LIMITED, in persona del legale
 rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in (omissis)
 (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis)
 (omissis), rappresentata e difesa dall'avvocato (omissis)
 (omissis);

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI (C.F.
 (omissis)), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente
 domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso
 l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta
 e difende, ope legis;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 4488/18/2019 della COMMISSIONE
TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO SEZIONE
DISTACCATA di LATINA, depositata il 19/07/2019;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non
partecipata del 13/04/2022 dal Consigliere Relatore Dott. MARIA
ENZA LA TORRE.

Rg 7655/2020. (omissis) *Limited c/ Agenzia delle dogane e dei monopoli*

Ritenuto che:

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli notificava a (omissis) Limited, soggetto esercente l'attività di raccolta scommesse con sede all'estero, un avviso di accertamento con il quale veniva contestato il mancato versamento dell'imposta unica sulle scommesse di cui al d.lgs. n. 504/1998 per l'anno 2010, quale soggetto obbligato in solido con il titolare di un CDT (Centro Trasmissione Dati), che operava per conto del bookmaker estero. Contro l'atto impositivo la società proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria del Lazio che lo rigettava. L'appello proposto avverso la pronuncia di primo grado veniva respinto dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, con sentenza n. 4488/2019, dep. il 19.07.2019, che ha confermato, salvo per l'applicazione delle sanzioni, la decisione di prime cure, sulla base della sentenza della Corte cost. n. 27/2018, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 3 d.lgs. 504/1998 e dell'art. 1 comma 66 lett. b) l. 220/2010 nella parte in cui prevedono che per le annualità d'imposta precedenti al 2011 siano assoggettate all'imposta unica sulle scommesse le ricevitorie operanti per conto di soggetti privi di concessione (dichiarando infondate le questioni per le annualità successive al 2011).

Avverso tale decisione (omissis) Limited propone ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi. Chiede preliminarmente disporsi rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267, secondo comma, TFUE, sui quesiti indicati in ricorso.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Entrambe le parti depositano successiva memoria.

Considerato che:

Pregiudizialmente, quanto alla richiesta di sospensione del giudizio, va rilevato che la Corte di Giustizia ha escluso qualsivoglia discriminazione tra bookmakers nazionali e bookmakers esteri, perché l'imposta unica

si applica a tutti gli operatori che gestiscono scommesse raccolte sul territorio italiano, senza distinzione alcuna in funzione del luogo in cui essi sono stabiliti (Corte Giust., 26 febbraio 2020, in causa C-788/18, punto 21; da ultimo CGUE 6 ottobre 2021, C-561-19; Cfr. Cass. n. 2689/2022), di modo che la normativa italiana «non appare atta a vietare, ostacolare o rendere meno attraenti le attività di una società, quale la (omissis), nello Stato membro interessato». Non si ravvisa, pertanto, necessità alcuna di promuovere dinanzi alla Corte di Giustizia le questioni prospettate dalla ricorrente (Cfr. Cass. n. 2689/2022).

1. In via preliminare si denuncia omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c., con riferimento a tutte le domande oggetto di causa, ex art. 360 n. 4 c.p.c.;
2. Il motivo – articolato in modo del tutto generico, in quanto l’omessa pronuncia è riferita a “tutte le domande”- è inammissibile.

Costituisce principio consolidato di questa Corte quello secondo cui “è inammissibile, per violazione del criterio dell’autosufficienza, il ricorso per cassazione col quale si lamenti la mancata pronuncia del giudice di appello su uno o più motivi di gravame, se essi non siano compiutamente riportati nella loro integralità nel ricorso, si da consentire alla Corte di verificare che le questioni sottoposte non siano nuove “ e di valutare la fondatezza dei motivi stessi senza dover procedere all’esame dei fascicoli di ufficio o di parte”(cfr. Cass. n. 39869 del 2021; Cass. n. 7536 del 2019; Cass. 17049 del 2015).

2.1. Peraltro, pur configurando la violazione dell’art. 112 c.p.c, un *error in procedendo*, per il quale la cassazione è giudice anche del fatto processuale, non essendo tale vizio rilevabile d’ufficio, il dovere della Corte di esaminare direttamente gli atti processuali non comporta che la medesima debba ricercarli autonomamente, spettando, invece, alla parte indicarli (cfr. Cass. n. 13833 del 2002; Cass. n. 6502 del 2001). Era pertanto in ogni caso onere della parte ricorrente indicare le parti dell’appello che assumeva ignorate dalla CTR, indicazione mancante nel caso di specie.

Il motivo è, dunque, inammissibile.

3. Ancora, in via preliminare, si denuncia l'errata violazione dei principi sanciti dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 27/2018.

3.1 Il motivo è infondato

La Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 3 del D.L.vo 23 dicembre 1998 n. 504 e dell'art. 1, comma 66, lett. B, della legge 13 dicembre 2010 n. 220, nella sola parte in cui prevedono che, nelle annualità di imposta precedenti al 2011, siano assoggettate all'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse le ricevitorie operanti per conto di soggetti privi di concessione. In quel periodo non si può, difatti, procedere alla traslazione dell'imposta, perché l'entità delle commissioni già pattuite fra ricevitorie e bookmaker si era già cristallizzata sulla base del quadro precedente della Legge 13 dicembre 2010 n. 220 (Corte cost., 23 gennaio 2018, n. 27).

Il giudice delle leggi ha anche chiarito che, in mancanza di regolazione degli effetti transitori e in considerazione della natura interattiva dell'art.1, comma 66, lett. B), della Legge 13 dicembre 2010 n. 220, la disposizione va applicata anche ai rapporti negoziali perfezionatisi prima della sua entrata in vigore.

Ne consegue che per le annualità d'imposta antecedenti al 2011 – come nella fattispecie, relativa all'anno 2010- non rispondono le ricevitorie, ma solamente i bookmakers, con o senza concessione, in base alla combinazione degli art. 3 del D.L.vo 23 dicembre 1998 n. 504 e 1, comma 66, lett. B, della Legge 13 dicembre 2010 n. 220, usciti indenni dal vaglio di legittimità costituzionale.

3.1. A diversa conclusione, invece, deve pervenirsi per le annualità successive al 2011. L'illegittimità costituzionale della norma in esame, infatti, è stata riscontrata " in ragione dell'impossibilità per le ricevitorie di traslare l'imposta per gli esercizi anteriori al 2011" con conseguenze violazione dell'art. 53, Cost., " giacché l'entità delle commissioni pattuite fra ricevitorie e bookmaker si era già cristallizzata sulla base

✓

del quadro regolatorio, anche sotto il profilo tributario, precedente alla legge n. 220 del 2010”.

A fondamento, dunque, della pronuncia di incostituzionalità è stata la considerazione della già avvenuta definizione negoziale tra le parti dei reciproci rapporti in data antecedente alla introduzione della soggettività passiva della ricevitoria del bookmaker privo di concessione, ed è stato dato rilievo al fatto che le stesse non erano state nelle condizioni di regolare diversamente la misura delle commissioni al fine di procedere all'eventuale trasferimento del carico tributario, gravante anche sulla ricevitoria in forza della legge sopravvenuta, sui bookmakers.

La suddetta ragione di incostituzionalità, tuttavia, non è stata ravvisata per i “rapporti successivi a 2011”, quindi, non soltanto per gli eventuali rapporti negoziali perfezionati dopo l'entrata in vigore della norma imperativa, ma anche per i rapporti che, seppure sorti in data antecedente, si sono protratti oltre l'entrata in vigore della medesima norma. Ne consegue che per le annualità d'imposta antecedenti al 2011, rispondono i bookmakers, con o senza concessione, in base alla combinazione degli art. 3 del D.L.vo 23 dicembre 1998 n. 504 e 1, comma 66, lett. B, della Legge 13 dicembre 2010 n. 220, usciti indenni dal vaglio di legittimità costituzionale.

4. Infine, sempre preliminarmente, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. con riferimento alla violazione e falsa applicazione dell'art. 7 l. n. 212/2000, in merito alla illegittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società contribuente per mancata traduzione dell'atto impositivo in lingua inglese.

4.1. La censura è infondata, essendo stato l'atto tributario notificato in Italia presso il domicilio fiscale della società, ed in ogni caso essendo stata sanata ogni eventuale irregolarità attraverso l'impugnazione, ex art. 156 c.p.c.. Va sul punto richiamato il principio consolidato secondo

cui ove si sia comunque prodotto il risultato della conoscenza dell'atto e determinato così il raggiungimento dello scopo legale, consentendo al contribuente l'esercizio del suo diritto di difesa, ogni nullità è sanata dalla proposizione del ricorso. Ciò in quanto la natura sostanziale e non processuale dell'avviso di accertamento tributario non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 cod. proc. civ. (sez. un. n. 19854 del 05/10/2004; Sez. 5, Sentenza n. 12007 del 31/05/2011).

4.2. Questa Corte ha già ritenuto - in fattispecie il cui principio trova applicazione anche nel caso per cui è processo - che il vizio dell'atto impositivo emesso in lingua italiana nei confronti di soggetto appartenente alla minoranza linguistica tedesca privo dell'informazione sul diritto di sollevare eccezione di nullità per la mancata traduzione ai sensi dell'art. 8 del d.P.R. n. 574 del 1988, è in concreto sanato ove il destinatario abbia comunque promosso, in sede amministrativa o giurisdizionale, un procedimento volto alla difesa dei propri diritti (Cass. n. 26407 del 2018). Il principio è stato poi di recente espressamente confermato con specifico riferimento a fattispecie analoga: v. Cass. 4 novembre 2021, n. 31678.

5. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. con riferimento alla violazione e/o falsa applicazione dell'art. 3 d.lgs. n. 504/1998, come interpretato dall'art. 1, comma 66, lett. b), l. n. 220/2010, in merito al presupposto

soggettivo dell'imposta. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 cod.proc. civ. con riferimento alla violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1, comma 2, lett. b), in merito al presupposto territoriale dell'imposta.

6. Il primo e il secondo motivo, considerato che nel presente giudizio viene in rilievo la sola posizione del bookmaker sono infondati.

Vanno respinti gli indicati motivi essendo altresì la decisione impugnata coerente coi principi giurisprudenziali sia in relazione al presupposto impositivo, sia con riferimento al presupposto territoriale dell'imposta. Le questioni sottoposte allo scrutinio del Collegio sono state oggetto di approfondito esame da parte di questa Corte (da ultimo: Cass., Sez. 5[^], 31 marzo 2021, nn. 8907, 8908, 8809 e 8910; Cass., Sez. 5[^], 1 aprile 2021, nn. 9080 e 9081; Cass., Sez. 5[^], 2 aprile 2021, nn. 9144, 9145, 9146, 9147, 9148, 9149, 9151, 9152, 9153, 9160, 9162 e 9168; Cass., Sez. 5[^], 12 aprile 2021, nn. 9516, 9528, 9529, 9530, 9531, 9532, 9533 e 9534; Cass., Sez. 5[^], 14 aprile 2021, nn. 9728, 9729, 9730, 9731, 9732, 9733, 9734 e 9735; Cass., Sez. 5[^], 21 aprile 2021, nn. 10472 e 10473), che è recentemente pervenuta alle seguenti conclusioni.

6.1. Il quadro normativo di riferimento (imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse) è stato sottoposto all'esame della Corte costituzionale e della Corte di Giustizia, che ne hanno compiutamente esaminato le relazioni, rispettivamente, con la Costituzione e col diritto unionale. La Corte Costituzionale, (Corte cost., 23 gennaio 2018, n. 27). ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 3 del D.L.vo 23 dicembre 1998 n. 504 e dell'art. 1, comma 66, lett. b, della Legge 13 dicembre 2010 n. 220, nella sola parte in cui prevedono che, nelle annualità d'imposta precedenti al 2011, siano assoggettate all'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse le ricevitorie operanti per conto di soggetti privi di concessione. Con riferimento all'ambito soggettivo dell'imposta, Corte cost. n. 27/2018, ha dato atto

dell'incertezza correlata all'interpretazione dell'art. 3 del D.L.vo 23 dicembre 1998 n. 504 per il periodo antecedente alla disposizione interpretativa dell'art. 1, comma 66, della Legge 13 dicembre 2010 n. 220 (nel senso che era incerto se la pretesa impositiva si potesse rivolgere anche nei confronti dei soggetti che operavano al di fuori del sistema concessorio); ma ha riconosciuto che il legislatore, con l'art. 1, comma 66, della Legge 13 dicembre 2010 n. 220, da un canto, ha stabilito che l'imposta è dovuta anche nel caso di scommesse raccolte al di fuori del sistema concessorio e, d'altro canto, ha esplicitato l'obbligo delle ricevitorie operanti, per conto di bookmakers privi di concessione, al versamento del tributo e delle relative sanzioni. A questo riguardo ha escluso che l'equiparazione, ai fini tributari, del «gestore per conto terzi» (ossia del titolare di ricevitoria) al «gestore per conto proprio» (ossia al bookmaker) sia irragionevole. Entrambi i soggetti, difatti, secondo il giudice delle leggi, partecipano, sia pure su piani diversi e secondo diverse modalità operative, allo svolgimento dell'attività di «organizzazione ed esercizio» delle scommesse soggetta a imposizione. In particolare, il titolare della ricevitoria, benché non partecipi direttamente al rischio connaturato al contratto di scommessa, svolge comunque un'attività di gestione, perché assicura la disponibilità di locali idonei e la ricezione della proposta, si occupa della trasmissione al bookmaker dell'accettazione della scommessa, dell'incasso e del trasferimento delle somme giocate, nonché del pagamento delle vincite secondo le procedure e le istruzioni fornite dal bookmaker.

6.2. Pertanto, in ordine alla individuazione del soggetto passivo d'imposta, va confermato, come statuito da questa Corte nelle sentenze sopra indicate, che in tema di imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, è soggetto passivo sia il bookmaker, sia il titolare della ricevitoria operante per conto di "bookmakers" esteri privi di concessione.

6.3. Quanto al presupposto territoriale la citata sentenza Cass. n. 8757 del 30/03/2021 (Rv. 660937 - 02), ha stabilito anche che l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse è applicabile a tutti gli operatori che gestiscono scommesse raccolte nel territorio italiano, a prescindere dal luogo in cui sono stabiliti sicché, dovendosi escludere qualsivoglia restrizione discriminatoria tra "bookmakers" nazionali e "bookmakers" esteri, nonché un pregiudizio alla libertà di prestazione di servizi, il centro di trasmissione che invii i dati di gioco per conto di allibratore privo di concessione avente sede in altro Stato membro, operando quale suo intermediario allo stesso titolo degli operatori di scommesse nazionali "concessionati", è soggetto passivo d'imposta a norma dell'art. 1, comma 66, lett. b), l. n. 220 del 2010. Godrebbero altrimenti di un'irragionevole esenzione - contrastante col principio di lealtà fiscale - per il solo fatto di porsi al di fuori del sistema concessorio, funzionale a prevenire infiltrazioni criminali nel settore del gioco (CGUE 26 febbraio 2020, causa 788-18, punti 18 e 21).

7. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. in riferimento alla violazione e/o falsa applicazione degli artt. 49 e 56 TFUE e dei principi unionali di parità di trattamento e di non discriminazione, nonché del principio di legittimo affidamento con riferimento all'art. 1, comma 66, della legge di stabilità 2011.

8. Anche questo motivo è infondato.

8.1. La Corte di Giustizia, 26 febbraio 2020, causa C-788/18, già richiamata, ha preso diretta e specifica cognizione proprio delle medesime questioni sollevate con il ricorso, escludendo qualsivoglia discriminazione tra bookmakers nazionali e bookmakers esteri, applicandosi l'imposta unica si applica a tutti gli operatori che gestiscono scommesse raccolte sul territorio italiano, senza distinzione alcuna in funzione del luogo in cui essi sono stabiliti (cfr. punto 21 Corte giust. C-788/18).

La normativa italiana pertanto, «non appare atta a vietare, ostacolare o rendere meno attraenti le attività di una società, nello Stato membro interessato (cfr. Cass. 14 luglio 2021, n. 20013).

9. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. in riferimento alla violazione e/o falsa applicazione dell'art. 401 della direttiva 2006/112/CE. Secondo quanto lamentato dalla ricorrente, la normativa di cui al d.lgs. 504/98 violerebbe l'art 401 della direttiva 2006/112/CE perché introdurrebbe imposte sul volume d'affari diverse dall'Iva.

9.1. Il motivo va respinto.

9.2. Va rilevato che "l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, di cui al d.lgs. n. 504 del 1998, non ha il carattere di imposta sul volume d'affari per le plurime ragioni che essa: riguarda unicamente operazioni relative all'esercizio delle scommesse, irrilevanti ai fini dell'IVA; non tiene conto del valore aggiunto di ciascuna, difettando nel sistema il meccanismo della detrazione IVA e applicandosi il tributo all'importo scommesso; è calcolata senza alcun riconoscimento di deduzione degli acquisti di beni e servizi inerenti effettuati nel periodo in cui sono poste in essere le operazioni di scommessa. Ne consegue che la previsione di detta imposta unica non contrasta con l'art. 401 della direttiva 2006/112/CE" (Cass. 25450/21, Quinta Sezione Civile).

9.3. Sul punto, il *dictum* del Giudice Unionale (CGUE, sent. n. 24 ottobre 2013 in causa n. C-440/2012), Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt), secondo il quale, in forza dell'art 401 della direttiva IVA, le disposizioni di tale direttiva "non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte (...) sui giochi e sulle scommesse, (...) e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume di affari (...)".

La formulazione di tale articolo non osta, pertanto, a che gli Stati membri assoggettino un'operazione all'IVA, nonché, in modo

cumulativo, a un tributo speciale non avente il carattere dell'imposta sul volume d'affari(cfr. Cass n. e la sentenza dell'8 luglio 1986, Kerrutt, 73/85).

9.4. Conclusivamente, "secondo quanto pronunciato dalla [sopra citata] sentenza del 1986, l'art 401 della direttiva 2006/112/CE in combinato disposto con l'art. 135, paragrafo 1, lettera i) della stessa, deve essere interpretato nel senso che l'imposta sul valore aggiunto e un tributo speciale nazionale sui giochi d'azzardo possono essere riscossi in modo cumulativo, a condizione che siffatto ultimo tributo non abbia il carattere di un'imposta sul volume di affari" (Cass. 25450/21, Quinta Sezione Civile).

10. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso deve essere rigettato e si devono dichiarare inammissibili i primi due motivi fatti valere preliminarmente. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo; si dà atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte delle ricorrenti, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

P.Q.M

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. 30 maggio 2002 n. 115, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Roma, 13 aprile 2022

Il Funzionario Giudiziario
Ornella LATROPA



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

del

13 GIU. 2022



Il Funzionario Giudiziario



Il Presidente

Dott. Mauro Mocchi

