

**Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile**

**Sentenza 13 giugno 2018, n. 15454**

---

**Integrale**  
**GIOCO - GIOCO E SCOMMESSE**

---

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. VIRGILIO Biagio - Presidente

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere

Dott. PERRINO Angelina Maria - Consigliere

Dott. CATALLOZZI Paolo - Consigliere

Dott. NOCERA Andrea - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

AMMINISTRAZIONE AUTONOMA MONOPOLI DI STATO AAMS - UFFICIO REGIONALE DELLA LOMBARDIA, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) SPA, in persone del legale rapp.te p.t., elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio degli avvocati (OMISSIS) e (OMISSIS), che lo rappresentano e difendono;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 2761/13/2014 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 23.05.2014, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 19 febbraio 2018 dal dott. Andrea Nocera;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DE AUGUSTINIS Umberto che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato dello Stato (OMISSIS) che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito per il controricorrente gli avvocati (OMISSIS) e (OMISSIS) che ne hanno chiesto il rigetto.

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con sentenza depositata in data 23 maggio 2014, la Commissione Tributaria Regionale di Milano, respingendo l'appello proposto dalla Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, Ufficio Regionale della Lombardia, ha confermato la decisione di primo grado che aveva annullato tre avvisi di accertamento riguardanti il PREU - prelievo erariale unico - ed emessi dalla medesima Amministrazione per l'anno 2008 nei confronti di (OMISSIS) s.p.a. (hinc, (OMISSIS)), soggetto concessionario per l'attivazione, conduzione e gestione operativa della rete per la gestione telematica degli apparecchi di intrattenimento e divertimento di cui all'articolo 110, comma 6, TULPS.

Gli avvisi di accertamento sono stati emessi a seguito di controlli della Guardia di Finanza su apparecchi di intrattenimento e divertimento di cui all'articolo 110, comma 6, TULPS, dai quali era risultato che detti apparecchi avevano "trasmesso all'Amministrazione, in via telematica, dati di gioco non conformi a quelli effettivamente realizzati".

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale, nel confermare la decisione di primo grado, ha rilevato che la società (OMISSIS) ha provveduto a pagare il prelievo erariale unico (PREU) in relazione ai dati di gioco comunicati all'Amministrazione a mezzo rete telematica, mentre "sugli importi non risultanti e' stata calcolata la maggiore imposta (maggiore PREU)", di cui, ai sensi del Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 39-quater, conv. in L. n. 362 del 2003, risponde il solo soggetto responsabile dell'illecito, non potendo configurarsi, attesa la circostanza che i soggetti che hanno commesso l'illecito sono compiutamente identificati, una responsabilita' residuale del soggetto concessionario per tale quota differenziale. Ha evidenziato altresì che una diversa interpretazione del citato Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 39-quater, n. 5, nel senso della configurabilita' di una responsabilita' solidale del concessionario per l'intero PREU accertato (comprensivo del c.d. "maggiore PREU", sanzioni ed interessi), si presenterebbe illogica per due ordini di ragioni: 1. in primo luogo, perche' non avrebbe senso ritenere che la norma preveda una responsabilita' residuale del concessionario ove lo stesso debba rispondere gia' in via solidale; 2. in secondo luogo perche' il concessionario sarebbe chiamato a rispondere per il fatto illecito dell'esercente a titolo di responsabilita' oggettiva.

2. Ha presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale indicata in epigrafe l'Avvocatura generale dello Stato, per conto dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, Ufficio Regionale della Lombardia, articolando un unico motivo di ricorso, illustrato con memoria.

La (OMISSIS) resiste con controricorso.

#### RAGIONI DELLA DECISIONE

2. In via preliminare la controricorrente ha eccepito l'inammissibilita' del ricorso sotto un duplice profilo: 1. per il vincolo del giudicato esterno formatosi su pregresse decisioni della CTR di Milano n. 2768/13/14 e n. 2770/13/14 della CTR della Lombardia in relazione alle sentenze della CTP di Milano n. 166/9/12 e n. 264/9/12, ritualmente prodotte e contenenti l'attestazione della cancelleria di passaggio in giudicato, relative al medesimo tema dell'accertamento del maggior PREU nei confronti della controricorrente concessionaria, oggetto di notifica all'Agenzia, per le quali questa non ha presentato ricorso; 2. per violazione del principio della autosufficienza, atteso che le doglianze articolate dall'Ufficio si riferiscono alla decisione di primo grado della CTP di Milano e non a quella in grado di appello oggetto di impugnazione.

2.1. E' infondata l'eccezione di giudicato esterno avuto riguardo alle richiamate sentenze, le quali, come emerge dall'esame delle stesse (necessario ed ammissibile in relazione alla natura dell'eccezione), hanno trattato la medesima questione giuridica, ossia l'interpretazione del Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 39-quater, ma nulla porta a ritenere che abbiano avuto ad oggetto il "medesimo rapporto giuridico", in alcun modo illustrato dalle decisioni in questione (sia di primo che di secondo grado), non oggetto di esplicita statuizione, ne', in ogni caso, puntualmente allegato (al di la' di un generico riferimento) dallo stesso controricorrente.

Occorre considerare, del resto, che la presente vicenda trae origine da uno specifico accertamento su un solo apparecchio illecitamente modificato e, dunque, il rapporto giuridico in considerazione non ha neppure il carattere "di esecuzione prolungata", ne' si riferisce a fatti ad "efficacia permanente o pluriennale", ma si traduce in un evento unitario e definito, ancorato a specifici ed autonomi fatti, irrilevante la loro sussunzione nella medesima disciplina normativa.

2.2. Parimenti infondata e' l'eccezione di inammissibilita' per difetto di autosufficienza e genericita' del motivo: il ricorso stigmatizza la decisione della CTR in relazione all'applicazione dell'articolo 39-quater cit., evidenziandone i passaggi salienti e contestandone le tesi affermate; ne' integra un qualche vizio la, aggiuntiva, contestazione della sentenza della CTP, che, nella struttura del ricorso, assolve l'evidente scopo di ricostruire i

passaggi argomentativi e il rapporto di continuita' tra la sentenza di primo grado e quella d'appello, la quale, tra l'altro, afferma esplicitamente "deve essere condivisa e confermata la sentenza impugnata, la cui motivazione e' aderente ad una interpretazione letterale della norma".

3. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione di legge, in riferimento al Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 39, comma 13, e articolo 39-quater, Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 15, comma 8-quaterdecies, conv. in L. n. 102 del 2009, nonche' dell'articolo 11 disp. gen., a norma dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), avendo riguardo alla normativa applicabile.

Si deduce che la decisione impugnata non interpreta correttamente la fonte normativa che assoggetta il concessionario al debito di imposta anche in relazione al maggior prelievo erariale unico ai sensi del Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 39-quater, comma 2, introdotto dal comma 84 della L. 27 dicembre 2006, n. 296, nella versione della norma applicabile *ratione temporis* "(testo in vigore dall'1/1/2007 al 4/8/2009)".

### 3.1. Il motivo e' fondato.

Deve osservarsi in via preliminare che il giudice di appello e' incorso in un evidente equivoco nel ritenere che il prelievo erariale unico (PREU) e il "maggior" prelievo erariale unico costituiscono entita' distinte ed autonome.

Come dispone il Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 39, comma 13, nel testo applicabile *ratione temporis*, "agli apparecchi e congegni di cui all'articolo 110, comma 6,... collegati in rete, si applica un prelievo erariale unico fissato nella misura del 13,5 per cento delle somme giocate...", sicche' l'imposta, il PREU, investe la totalita' dei giochi effettuati e delle relative somme.

Nel caso di utilizzo illecito delle apparecchiature, ossia con interventi tali da determinare la trasmissione telematica di dati di gioco difformi da quelli effettivamente realizzati, si verifica che il prelievo viene corrisposto solo per una parte delle giocate (quelle i cui dati sono stati trasmessi), mentre per le altre viene, semplicemente, evaso.

L'imposta e' e resta unica ed unitaria, integrando il cd. maggior PREU solo l'importo evaso ma pur sempre dovuto.

3.2 Sotto il profilo della soggettivita' di imposta, il concessionario di rete e' individuato sempre come debitore per il PREU sulle somme giocate su apparecchi di rete muniti di nulla osta. Il medesimo Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 39-quater, comma 2, inoltre, assoggetta al pagamento del PREU anche le giocate su apparecchi privi di nulla osta o oggetto di esercizio che sia qualificabile come illecito civile, penale o amministrativo. Nella versione della norma applicabile *ratione temporis* "(testo in vigore dall'1/1/2007 al 4/8/2009)" si disponeva che "il maggior prelievo erariale unico accertato rispetto a quello calcolato sulla base dei dati di funzionamento trasmessi tramite la rete telematica... gli interessi e le sanzioni amministrative sono dovuti dai soggetti che hanno commesso l'illecito o, nel caso in cui non sia possibile la loro identificazione, dal concessionario di rete a cui sia stato rilasciato il nulla osta" (articolo 39 quater, comma 2, quarto periodo). Con il seguente quinto periodo, la norma disponeva che "sono responsabili in solido per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico, interessi e sanzioni amministrative relativi agli apparecchi di cui al quarto periodo, il soggetto che ha provveduto alla loro installazione, il possessore dei locali in cui sono installati e il concessionario di rete titolare del relativo nulla osta, qualora non siano gia' debitori di tali somme a titolo principale". Le due disposizioni individuavano, rispettivamente, una ipotesi di responsabilita' passiva principale del concessionario, per il caso in cui gli autori dell'illecito non siano identificati, ed una ipotesi di responsabilita' solidale dell'installatore, del possessore dei locali e del concessionario "per il prelievo erariale unico".

La norma, per effetto del comma 8-quaterdecies dell'articolo 15 del d.l. 15 luglio 2009 n. 78, nel testo integrato della legge di conversione 3 agosto 2009, n. 102 (in vigore dal 5 agosto 2009), e' stata modificata escludendo da un lato la responsabilita' (principale) del concessionario per "il maggior prelievo erariale unico accertato", del quale rispondono solo "i soggetti che hanno commesso l'illecito", e, "nel caso in cui non sia possibile l'identificazione dei soggetti che hanno commesso l'illecito", prevedendo una responsabilita' "in solido per le somme dovute a titolo di prelievo erariale unico, interessi e sanzioni amministrative relativi agli apparecchi di cui al quarto periodo, (de)il soggetto che ha provveduto alla loro installazione, il possessore dei locali in cui sono installati e il concessionario di rete titolare del relativo nulla osta, qualora non siano gia' debitori di tali somme a titolo principale".

Appare evidente come l'intervento modificativo operato dal Decreto Legge n. 78 del 2009, articolo 15, comma 8-quaterdecies, sul quarto e quinto periodo del predetto Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 39-quater, abbia operato essenzialmente sulla responsabilita' solidale, facendo emergere questa - in luogo della originaria responsabilita' esclusiva del concessionario - solo nel caso in cui non sia possibile l'identificazione dei responsabili a titolo principale.

Dunque, la novella prevede che per gli apparecchi regolarmente muniti di nulla osta, per il cui esercizio sia rilevata la commissione di un illecito civile, penale od amministrativo (come nel caso di accorgimenti che consentono una trasmissione parziale in via telematica dei dati di gioco), del maggior PREU accertato risponde il solo autore dell'illecito, responsabile in via principale, cui deve essere notificato l'avviso di accertamento. Solo se tale soggetto non fosse individuato, e' prevista la responsabilita' solidale degli altri soggetti, tra i quali il concessionario.

3.3. Nella vicenda in giudizio, relativa alla annualita' 2008, e' applicabile il testo del Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 39-quater, comma 2, nel testo introdotto dalla L. n. 296 del 2006, articolo 1, vigente dal 1 gennaio 2007. La modifica introdotta con il Decreto Legge n. 78 del 2009,

articolo 15, infatti, non e' retroattiva, ne', in ogni caso, anche per l'evidente mancanza di una clausola in tal senso, ha valore di interpretazione autentica con portata retroattiva.

3.4. L'originario testo del 2006, quindi, in caso di esercizio illecito prevedeva che fossero tenuti in via principale al pagamento dell'imposta evasa, oltre agli interessi e alle sanzioni, i seguenti soggetti:

a. l'autore dell'illecito;

b. il concessionario titolare del nulla osta all'esercizio; la sua responsabilita', principale, era peraltro condizionata alla mancata individuazione dell'autore dell'illecito.

La norma, inoltre, contemplava ipotesi di responsabilita' solidale individuando i seguenti soggetti:

c. l'installatore;

d. il possessore dei locali;

e. il concessionario;

non prevedendo, per la configurabilita' di tale responsabilita', alcuna condizione ma solo che gli stessi non fossero "gia' debitori di tali somme a titolo principale", sull'implicito presupposto che, in tale evenienza, doveva ritenersi prevalente quest'ultima.

Il testo modificato nel 2009, invece, individua, quale responsabile principale, un unico soggetto, ossia l'autore dell'illecito.

Quanto alle ipotesi di responsabilita' solidale, la nuova norma individua:

c1. l'installatore;

d1. il possessore o detentore a qualsiasi titolo degli apparecchi;

e1. l'esercente a qualsiasi titolo dei locali;

f1. il concessionario;

sempreche' gli stessi non fossero "gia' debitori di tali somme a titolo principale".

La norma, peraltro, subordina la responsabilita' solidale al verificarsi di uno specifico requisito, che assurge ad elemento costitutivo, ossia che "non sia possibile l'identificazione" dell'autore dell'illecito.

E' di tutta evidenza, quindi, che la novella e' intervenuta in via strutturale sulla previsione modificando i soggetti, il novero e le condizioni di imputazione soggettiva della responsabilita' sia in via principale che in ipotesi di responsabilita' solidale.

3.5. In capo al concessionario di rete, dunque, la disciplina ratione temporis applicabile configura due ipotesi di responsabilita':

A. in via principale, alla condizione della mancata identificazione dell'autore dell'illecito;

B. in via solidale, incondizionatamente (e, dunque, anche in caso di identificazione dell'autore dell'illecito) purché non sia già debitore in via principale.

3.6. Con riguardo alla seconda ipotesi, di solidarieta' tributaria (da cui trae origine la pretesa dell'Amministrazione nella vicenda in esame essendo pacifica l'identificazione dell'autore dell'illecito), va indubbiamente rilevato che la coobbligazione si ancora ad una condotta diversa rispetto a quella dell'autore dell'illecito.

La ratio che risulta sottesa riflette, invero, la particolare posizione assegnata al concessionario di rete, il quale, anche per i requisiti di cui deve essere in possesso e delle licenze di cui deve essere titolare (L. n. 388 del 2000, articolo 38; Decreto del Presidente della Repubblica n. 640 del 1972, articolo 14 bis, comma 4), e' il diretto referente per l'Amministrazione ed ha il controllo giuridico degli apparecchi per il gioco lecito per i quali ha ricevuto il nulla osta, sicche' egli assume anche una posizione di controllo sulla corretta immissione e sul lecito utilizzo dei macchinari stessi, fonte di obblighi (in vigilando od anche in eligendo) sulla concreta individuazione dei gestori ed esercenti e sulla corretta funzionalita' delle apparecchiature.

Le stesse considerazioni, del resto, sono coerenti rispetto a coloro che hanno un controllo piu' "operativo" sui macchinari e, dunque, hanno consentito (o non hanno adeguatamente vigilato) all'illecito.

Tale conclusione, inoltre, e' congruente anche con quanto affermato dalla Corte Costituzionale (sent. n. 27 del 14 febbraio 2018), che, sia pure con

riferimento ad un diverso profilo della disciplina in esame (ed avuto riguardo alle ulteriori sopravvenute modifiche), ha precisato che "le differenze tra il contributo rispettivamente prestato dalla ricevitoria e dal bookmaker alla complessiva attivita' di raccolta delle scommesse non escludono affatto - ed anzi presuppongono - che entrambi i soggetti partecipino, sia pure su piani diversi e secondo differenti modalita' operative, allo svolgimento di quell'attivita' di "organizzazione ed esercizio" delle scommesse sottoposta ad imposizione", sicche' l'equiparazione a fini tributari "risponde ad un'esigenza di effettivita' del principio di lealta' fiscale nel settore del gioco", fermo restando che "nei rapporti interni, i coobbligati in solido rimangono liberi di regolare il riparto dell'onere tributario che il legislatore, con la previsione del vincolo della solidarieta' passiva, pone" a loro carico.

In tale prospettiva, dunque, deve ritenersi univoca la riferibilita' della responsabilita' al cd. maggior PREU, ossia all'importo dell'imposta che, per l'attivita' illecita, e' stata evasa, oltre che agli interessi e alle sanzioni.

L'articolo 39 quater cit., d'altra parte, per come sopra evidenziato, disciplina, in termini onnicomprensivi, condotte di evasione dell'imposta e, per questi importi, in vista di una semplificazione dei rapporti col fisco e di un rafforzamento della garanzia patrimoniale, individua i responsabili principali e quelli solidali.

E' peraltro illogico ritenere che la solidarieta' del concessionario sia - come affermato dalla CTR - "riferibile al solo PREU, e non anche al maggior PREU, poiche' diversamente verrebbe meno il senso letterale della disposizione di cui al quarto periodo".

Il concessionario, infatti, e' il soggetto passivo del PREU e, dunque, non ha neppure senso interpretare la norma, per tale voce, come affermativa di una sua responsabilita' solidale.

3.7. Va, pertanto, affermato il seguente principio:

"in tema di prelievo erariale unico (cd. PREU) sulle somme giocate mediante apparecchi da intrattenimento ex articolo 110, comma 6, Tulpis, in caso di esercizio illecito delle apparecchiature, si' da determinare una trasmissione in via telematica di dati di gioco difforni da quelli effettivamente realizzati, il concessionario di rete, ai sensi del Decreto Legge n. 269 del 2003, articolo 39, quater, comma 2, vigente ratione temporis, e' responsabile in via principale per l'imposta evasa (cd. maggior PREU) e i relativi accessori e sanzioni in caso di omessa identificazione dell'autore dell'illecito, mentre, qualora quest'ultimo sia identificato, ne risponde a titolo di solidarieta'".

4. La decisione impugnata non si e' attenuta al principio sopra affermato.

La CTR, infatti, da un lato non ha applicato la norma nella formulazione vigente ratione temporis e, anzi, ha applicato una inammissibile e ingiustificata commistione dei testi via via modificati (prima ha richiamato il 4 periodo della norma nella versione temporalmente corretta e poi il 5 periodo nella versione modificata); dall'altro, ha erroneamente considerato il "maggior PREU" una entita' diversa ed autonoma, mentre si tratta del medesimo unitario tributo, ed ha ritenuto altresì che la solidarieta' del concessionario si riferisse al solo prelievo erariale unico di cui questi, invece, e' soggetto passivo.

In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, il giudizio va deciso nel merito, con rigetto dell'originario ricorso.

5. Le spese, attesa la novita' della questione, vanno integralmente compensate per ogni fase e grado.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente. Compensa integralmente le spese per ogni fase e grado.