

Cassazione civile sez. trib., 08/08/2025, n. 22906

RILEVATO CHE:

In punto di fatto, dalla sentenza epigrafata emerge quanto segue:

In data 25/10/2008 militari della Guardia di Finanza, al fine di eseguire una verifica in materia di imposta unica sulle scommesse di cui al D.Lgs. 23/12/1998 n. 504, accedevano presso l'esercizio commerciale gestito dalla Sig.ra Ci.Ba. (constatando) che venivano accettate scommesse sportive per conto della società estera SKS365 GmbH, in assenza della prescritta concessione.

La parte non dava seguito alla richiesta di documentazione inviata in data 17/10/2012 e, successivamente, su ulteriore richiesta del 25/06/2013 esibiva il contratto di affiliazione commerciale con SKS365 GmbH stipulato in data 01/01/2009.

In assenza di elementi documentali da cui emerga l'ammontare delle giocate effettuate, l'Agenzia determina(va) induttivamente la base imponibile con riferimento ai periodi oggetto di accertamento utilizzando la raccolta media della provincia desunta dai dati registrati nel totalizzatore nazionale.

Con nota n. 45249 del 16/06/2016 si inviava alla parte il Processo Verbale di Constatazione con la determinazione forfettaria dell'imposta che, per l'anno 2011, ammontava ad Euro 18.019,67.

Veniva quindi trasmesso l'avviso di accertamento (n. (OMISSIS): cfr. frontespizio della sentenza) con nota n. 75163 del 28/10/2016 per l'importo sopra indicato oltre sanzioni per Euro 21.623,60, interessi per Euro 3.461,75 e spese di notifica per Euro 8,75.

La contribuente impugnava l'avviso.

Con sentenza 75/13/2018 depositata in data 08/01/2018 la Commissione Tributaria Provinciale di Bari rigettava il ricorso.

La contribuente proponeva appello.

Con la sentenza epigrafata la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia accoglieva in parte, limitatamente, cioè, alle sanzioni irrogate con l'avviso, rigettandolo invece quanto alla debenza dell'imposta.

Propone ricorso l'Agenzia delle dogane e dei monopoli con un motivo; la contribuente resta intimata.

CONSIDERATO CHE:

Con l'unico motivo di ricorso si denuncia: «Violazione degli artt. 8 del D.Lgs. 546/1992, 5, comma 1 e 6, comma 2, L. 472/1997 e 10, comma 4, L. 212/2000, in relazione all'art. 360 co. 1, n. 3) c.p.c. per avere la Corte di Giustizia Tributaria di II grado erroneamente applicato l'esimente dell'obiettiva condizione d'incertezza ad un'annualità successiva al 2010».

• Ad avviso dell'Agenzia ricorrente, «il giudice d'appello, pur ammettendo che l'incertezza della disciplina dettata dall'art. 3 del D.Lgs. 504/1998 è stata eliminata dalla legge d'interpretazione autentica (e, segnatamente, dalla L. 220/2010, entrata in vigore il 01.01.2011), ha inopinatamente accolto il gravame, annullando l'atto impugnato, relativo all'anno di imposta 2011, successivo, quindi, all'entrata in vigore della predetta legge di interpretazione autentica, limitatamente alla sanzione irrogata, riconoscendo, appunto, la sussistenza di obiettive condizioni d'incertezza normativa».

Il motivo è fondato.

Le questioni involte sono già state oggetto di ripetuta e articolata disamina da parte di questa Suprema Corte, a partire dalla fondamentale sentenza n. 8757 del 2021, pedissequamente seguita da numerose altre pronunce (cfr., tra le innumerevoli, Cass. n. 26203 del 2021, con ampio riferimento ai precedenti), le cui motivazioni sono qui da intendersi espressamente richiamate e condivise ai sensi dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ.

Il quadro normativo di riferimento è già stato sottoposto all'esame della Corte costituzionale e della Corte di giustizia dell'Unione europea, che ne hanno compiutamente scrutinato le relazioni rispettivamente con la Costituzione e con il diritto unionale prospettate nell'odierno ricorso.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 27 del 2018, rispetto all'ambito soggettivo dell'imposta, ha dato atto dell'incertezza correlata all'art. 3 D.Lgs. n. 504 del 1998 per il periodo antecedente alla disposizione interpretativa di cui all'art. 1, co. 66, lett. b), L. n. 220 del 2010, nel senso che era incerto se la pretesa impositiva potesse rivolgersi anche nei confronti dei soggetti che operavano al di fuori del sistema concessorio; ma, in generale, ha riconosciuto avere il legislatore, con la suddetta disposizione interpretativa, stabilito che l'imposta è dovuta anche nel caso di scommesse raccolte al di fuori del sistema concessorio ed ha esplicitato la configurabilità dell'obbligo, anche nel caso (come quello in esame) di ricevitorie operanti per conto di bookmakers privi di concessione, del versamento del tributo e delle eventuali relative sanzioni, svolgendo anche esse, unitamente ai bookmakers, un'attività gestoria, che costituisce il presupposto dell'imposizione.

A questo riguardo, la Corte costituzionale ha escluso che l'equiparazione, ai fini tributari, del «gestore per conto (di) terzi» (ossia del titolare di ricevitoria) al «gestore per conto proprio» (ossia al bookmaker) sia irragionevole. L'attività consiste, infatti, nella raccolta

delle scommesse, il volume delle quali determina anche la provvigione della ricevitoria e per conseguenza il suo stesso rischio imprenditoriale.

Ci² che viene in conto che, secondo la Corte costituzionale, entrambi i soggetti partecipano, sia pure su piani diversi e secondo diverse modalità operative, allo svolgimento dell'attività di organizzazione ed esercizio delle scommesse, soggetta ad imposizione. In particolare, il titolare della ricevitoria, benché non partecipi direttamente al rischio connesso al contratto di scommessa, svolge comunque un'attività di gestione, perché assicura la disponibilità di locali idonei e la ricezione della proposta, occupandosi altresì della trasmissione al bookmaker della scommessa, dell'incasso e delle somme giocate, nonché, e decisamente, del pagamento delle vincite secondo le procedure e le istruzioni fornite dal medesimo.

Della sussistenza di autonomi rapporti obbligatori che ai fini tributari sono avvinati da nesso di solidarietà per conseguenza paritetica e non dipendente non dubita la giurisprudenza civile di questa Corte (cfr. Cass. n. 15731 del 2015), la quale insegna che il rapporto tra bookmaker e ricevitore sfugge allo schema della solidarietà dipendente perché questo ricorre, invece, quando uno dei coobbligati, pur non avendo di per sé realizzato un fatto indice di capacità contributiva, si trova in una posizione collegata con lo stesso o con il contribuente, sulla base di un rapporto a cui il fisco resta estraneo (cfr. da ultimo Cass. n. 26489 del 2020).

In definitiva, nel rapporto tra bookmaker e ricevitore, la solidarietà paritetica perché entrambi, come detto, partecipano all'attività di esercizio delle scommesse.

N³ che riprendendo nuovamente la Corte costituzionale viola il principio della capacità contributiva la scelta di assoggettare all'imposta i titolari delle ricevitorie operanti per conto di soggetti privi di concessione nei limiti in cui il rapporto tra il titolare della ricevitoria che agisce per conto di terzi ed il bookmaker sia disciplinato da un contratto che regoli anche le commissioni dovute al titolare della ricevitoria per il servizio prestato. Ci² in quanto, attraverso la regolazione negoziale delle commissioni, il titolare della ricevitoria è in grado di trasferire il carico tributario sul bookmaker per conto del quale opera, assolvendo la possibile rivale funzione applicativa del principio di capacità contributiva.

In forza di tale articolato percorso, la Corte costituzionale ha bensì dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 3 D.Lgs. n. 504 del 1998 e dell'art. 1, comma 66, lett. b), L. n. 220 del 2010, ma nella sola parte in cui essi 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, in quanto, relativamente a tali annualità, resta definitivamente preclusa la possibilità, per la già cristallizzata determinazione dell'entità delle commissioni tra ricevitorie e bookmakers, di procedere alla traslazione dell'imposta. Per tali annualità, dunque, non rispondono le ricevitorie ma solamente i bookmakers, con o senza concessione, in base al combinato disposto dell'art. 3 D.Lgs. n. 504

del 1998 e dell'art. 1, comma 66, lett. a), L. n. 220 del 2010, usciti indenni dal vaglio di legittimit  costituzionale.

La suddetta ragione di incostituzionalit  non   stata invece ravvisata per i rapporti successivi: quindi, non solo per i rapporti negoziali perfezionatisi dopo l'entrata in vigore della novella del 2010, ma anche per i rapporti che, seppur sorti antecedentemente, si sono protratti oltre l'entrata in vigore della medesima. In entrambi i casi, invero, la novella costituisce parametro normativo di riferimento per definire negozialmente l'assetto di interessi delle parti: sia in caso di rapporti sorti successivamente che in caso di rapporti gi  sorti e destinati a protrarsi, potendo comunque le parti, in relazione a questi secondi, alla luce (e tenendo conto proprio) della scelta normativa di esplicitare l'assoggettamento al tributo anche dei titolari delle ricevitorie operanti per conto di soggetti privi di concessione, rimodulare la regolazione negoziale delle commissioni al fine di trasferire il carico tributario sul bookmaker per conto del quale la singola ricevitoria opera. La solidariet  dell'obbligazione e la correlata possibilit  di traslazione dell'imposta sono, infatti, destinate ad influire sulla stessa portata della regolazione negoziale delle commissioni tra le parti, che, anche quando i rapporti economici siano rimasti invariati nel tempo, ossia non siano stati oggetto di modifiche o di nuovi accordi in conseguenza della L. n. 220 del 2010, assume, necessariamente, un valore di conformit  ed adeguatezza rispetto alla nuova configurazione legale del rapporto. In buona sostanza, ai fini della costituzionalit  del combinato disposto dell'art. 3 D.Lgs. n. 504 del 1998 e dell'art. 1, comma 66, L. n. 220 del 2010, in riferimento cos  ai rapporti sorti dopo l'entrata in vigore di quest'ultimo come a quelli sorti prima ma destinati a protrarsi oltre,   sufficiente la possibilit  in s  della negoziazione della traslazione dell'imposta, irrilevante essendo il concreto esito di detta negoziazione, segnatamente nel segno dell'effettiva traslazione.

Siffatto quadro non mostra frizioni con il diritto unionale. Premesso che le imposte sui giochi d'azzardo non hanno natura armonizzata, sicch  rileva l'art. 56 del TFUE, la Corte di giustizia, nella sentenza 26 febbraio 2020, in causa C-788/18, Stanleyparma Sas di Cantarelli Pietro e C. e Stanleybet Malta Ltd, ha escluso qualsivoglia discriminazione tra bookmakers nazionali e bookmakers esteri, perch  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 (punto 21), di modo che la normativa italiana   non appare atta a vietare, ostacolare o rendere meno attraenti le attivit  di una societ , quale la Stanleybet Malta, nello Stato membro interessato  . In particolare, a   gestire   le scommesse   non solo il bookmaker, pur privo di concessione, ma anche la ricevitoria. Scrive con chiarezza la Corte di giustizia che,   per quanto riguarda la Stanleyparma (ricevitoria e CTD nel giudizio   a quo  ), essa esercita, in qualit  di intermediario della Stanleybet Malta e in cambio di una remunerazione, un'attiv  di offerta e di raccolta di scommesse   (punto 25) e pertanto   esercita  ,   allo stesso titolo degli operatori di scommesse nazionali, un'attiv  di gestione di scommesse, la quale costituisce una condizione necessaria ai fini dell'assoggettamento all'imposta unica. Per tale ragione, in forza dell'articolo 1, comma

66, lettera b), della legge di stabilit  2011, la Stanleyparma   soggetta, in solido con la Stanleybet Malta, al pagamento di tale imposta  (punto 26).

Donde deve ribadirsi che,  in tema di imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse,   soggetto passivo anche il titolare della ricevitoria operante per conto di  bookmakers  esteri privi di concessione poich , pur non partecipando direttamente al rischio connaturato al contratto di scommessa, svolge comunque attivit  gestoria che costituisce il presupposto impositivo, assicurando la disponibilit  di locali idonei e la ricezione della proposta, e occupandosi della trasmissione all allibratore dell accettazione della scommessa, dell incasso e del trasferimento delle somme giocate nonch , secondo le procedure e istruzioni fornite dallo stesso, del pagamento delle vincite  (cfr.,  ex professo , da ult., Cass. n. 27260 del 2023).

Fermo quanto precede, deve aggiungersi che, nel settore dei giochi d azzardo con poste in danaro, secondo costante giurisprudenza unionale, gli obiettivi di tutela dei consumatori, di prevenzione dell incitamento a una spesa eccessiva collegata al gioco, nonch  di prevenzione di turbative dell ordine sociale costituiscono motivi imperativi d interesse generale atti a giustificare restrizioni alla libera prestazione di servizi: per conseguenza, in assenza di un armonizzazione unionale della normativa sui giochi d azzardo, ogni Stato membro ha il potere di valutare, alla luce della propria scala di valori, le esigenze che la tutela degli interessi in questione implica, a condizione che le restrizioni non minino i requisiti di proporzionalit  (cfr., per tutte, Corte giust. 24 ottobre 2013, causa C-440/12, Metropol Spielst tten Unternehmergeellschaft, punto 47).

Il legislatore nazionale ha proceduto a tale valutazione, dichiarando, nell art. 1, comma 64, L. n. 220 del 2010, i propri obiettivi, tra i quali si colloca  l azione per la tutela dei consumatori, in particolare dei minori di et , dell ordine pubblico, della lotta contro il gioco minorile e le infiltrazioni della criminalit  organizzata nel settore del gioco , in uno al recupero di  base imponibile e gettito a fronte di fenomeni di elusione e di evasione fiscale nel medesimo settore .

Quanto al CTD, la Corte di giustizia, nella sentenza 26 febbraio 2020 ribadisce (punto 26) che il bookmaker estero esercita un attivit  di gestione di scommesse  allo stesso titolo degli operatori di scommesse nazionali  ed   per questo che il CTD che opera quale suo intermediario risponde dell imposta, a norma dell art. 1, comma 66, lett. b), L. n. 220 del 2010; ma ci  non toglie (punto 28) che la situazione del CTD che trasmette i dati di gioco per conto degli operatori di scommesse nazionali   diversa da quella del CTD che li trasmette per conto di un operatore che ha sede in altro Stato membro. La diversit  della situazione    in re ipsa , per il fatto stesso che si tratta di soggetto che raccoglie scommesse per conto di un bookmaker estero.

NÃ© si configurano vulnerazioni del principio dell'â€œaffidamento in relazione ad una supposta portata innovativa della disposizione interpretativa del 2010, correlata all'â€œincertezza della disciplina, eliminata soltanto dalla legge d'â€œinterpretazione autentica n. 220/10, relativamente al periodo antecedente alla sua pubblicazione.

Nel presente giudizio non viene in rilievo un â€œperiodo antecedenteâ€• alla pubblicazione della novella, su cui possa refluire la condizione d'â€œincertezza normativa dipanata dalla medesima.

Ed infatti, riguardo alla posizione delle ricevitorie, la Corte costituzionale, con la sentenza citata, che necessita di essere osservata, si Ã¨ giÃ espressa nel senso dell'â€œincostituzionalitÃ , relativamente, perÃ², come ricordato, alle sole annualitÃ antecedenti all'â€œentrata in vigore. Per le annualitÃ successive, quale il 2011 che ne occupa, nessun affidamento invece viene (e puÃ² finanche astrattamente venire) in linea di conto, attesa la sopravvenienza giust'â€œappunto dell'â€œintervento legislativo, dotato di formulazione e portata inequivoca, tanto da essere cosÃ¬ effettivamente inteso dalla CGT-2 sul piano della debenza dell'â€œimposta, ma non anche, contraddittoriamente, su quello della debenza altresÃ¬ delle sanzioni.

Correlativamente, su questo secondo piano, non ricorrono neppure le condizioni di esistenza di alcuna esimente collegata ad alcuna supposta condizione d'â€œincertezza. Portando a compimento quanto giÃ dianzi osservato circa lâ€™insussistenza di alcun legittimo affidamento tutelabile, mette conto di precisare che nessuna incertezza Ã¨ configurabile dopo la L. n. 220 del 2010, la quale, enucleando un significato giÃ ricavabile dalla normativa su cui si Ã¨ innestata, ha definitivamente chiarito lâ€™assoggettamento all'â€œimposta unica sia del bookmaker che (per gli anni d'â€œimposta dopo la sua entrata in vigore, stanti le esaminate ragioni riguardanti lo specifico profilo della possibilitÃ di rivalsa, ferma tuttavia la qualifica di soggetto passivo) della ricevitoria: ciÃ² alla luce, come in passato, dell'â€œunico ed immutato presupposto della â€œfunditusâ€• concorrente (â€œpostâ€• L. n. 220 del 2010) â€œattivitÃ gestoria.

Conclusivamente, come anticipato, il ricorso merita accoglimento.

Pertanto, la sentenza impugnata deve essere cassata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, questa S.C. Ã¨ abilitata a decidere la causa nel merito, con lâ€™integrale rigetto â€œanche, dunque, per la residua parte relativa alle sanzioni, che ne occupa â€œdell'â€œoriginario ricorso della contribuente.

Alla luce di quanto precede, occorre provvedere sulle spese.

In ragione degli alterni esiti, quanto alle sanzioni, dei vari gradi di giudizio e dell'â€œassestamento della giurisprudenza solo dopo lâ€™introduzione dello stesso, le spese, giÃ compensate dalla CGT-2 nella sentenza impugnata, possono definitivamente esserlo per tutti i gradi.

P.Q.M.

In accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata e, per l'effetto, decidendo la causa nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del giudizio, proposto da Ci.Ba. avverso l'avviso di accertamento n. (OMISSIS), anche in punto di sanzioni.

Compensa tra le parti le spese di tutti i gradi di giudizio.

Così deciso a Roma, l'13 giugno 2025.

Depositato in Cancelleria l'8 agosto 2025.

Campi meta

Giurispedia.it

Massima : *In materia di imposta unica sulle scommesse, il titolare di una ricevitoria che opera per conto di un bookmaker privo di concessione Ã" soggetto passivo dell'imposta e delle relative sanzioni in ragione dell'attivitÃ gestoria svolta.*

Supporto Alla Lettura :

IMPOSTE

Si tratta di quel tributo che colpisce tutti i contribuenti mediante un prelievo coattivo da parte dello Stato utilizzato per finanziare i servizi pubblici fruibili dalla collettivitÃ (es. sanitÃ , istruzione o difesa). La differenza con le *tasce* sta nel fatto che queste sono direttamente collegate all'uso di un servizio specifico e, quindi, vengono pagate per beneficiare di un servizio. Le imposte si dividono in: **dirette**: gravano direttamente sul reddito o sul patrimonio delle persone fisiche e giuridiche, nel senso che vengono calcolate in base alla capacitÃ contributiva del soggetto, ovvero alla sua abilitÃ di generare reddito o possedere beni, sono quindi collegate in modo diretto alla situazione economica del contribuente. Le principali imposte dirette sono:

- IRPEF (*Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche*): colpisce il reddito complessivo generato dalle persone fisiche e sui soci delle societÃ di persone (SAS o SNC).
- IRES (*Imposta sul Reddito delle SocietÃ*): grava sul reddito delle societÃ (SRL).
- IRAP (*Imposta Regionale sulle AttivitÃ Produttive*): colpisce i redditi prodotti nell'esercizio di imprese.

indirette: vengono applicate a transazioni commerciali, beni e servizi, sono infatti generalmente incluse nel prezzo dei beni e dei servizi acquistati dai consumatori e vengono riscosse dai venditori al momento della vendita, per poi essere versate allo Stato, colpiscono, cioÃ, il consumo o la spesa del contribuente. Questo tipo di imposte sono c.d. *regressive*, nel senso che essendo un costo fisso aggiunto al prezzo del bene o servizio, colpiscono in modo piÃ incisivo i gruppi a reddito piÃ basso in quanto l'importo dei tributi indiretti non varia in base al reddito o alla ricchezza del consumatore. Le principali imposte indirette sono:

- IVA (*Imposta sul valore aggiunto*): colpisce i beni o i servizi acquistati o scambiati.
- Accise: colpiscono specifici beni di consumo (es. tabacchi, alcolici, benzina e carburanti).
- Imposta di bollo: si versa per la stipula di atti, documenti e scritture private.
- Imposta di registro: colpisce tutti gli atti aventi ad oggetto il trasferimento di proprietÃ di beni immobili o diritti reali.

Le imprese sono soggette a entrambe le tipologie di imposte, ma le imposte dirette possono avere un impatto piÃ significativo sul loro bilancio, influenzando non solo i profitti netti ma anche le decisioni strategiche riguardo agli investimenti e alla crescita.