

Civile Ord. Sez. 5 Num. 8911 Anno 2021

Presidente: BISOGNI GIACINTO

Relatore: ARMONE GIOVANNI MARIA

Data pubblicazione: 31/03/2021

ORDINANZA

sul ricorso 14498-2016 proposto da:

STANLEYBET MALTA LIMITED, elettivamente domiciliato in
ROMA, VIA VINCENZO BELLINI 24, presso lo studio
dell'avvocato ROBERTO A. JACCHIA, che lo rappresenta e
difende unitamente agli avvocati ANTONELLA TERRANOVA,
DANIELA AGNELLO, FABIO FERRARO;

- ricorrente -

contro

2021

318

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI - AGENZIA DELLE
ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 5390/2015 della COMM.TRIB.REG.

3

LOMBARDIA, depositata il 14/12/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 19/01/2021 dal Consigliere Dott.

GIOVANNI MARIA ARMONE;



FATTI DI CAUSA

Rilevato che:

1. dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha notificato a Stanleybet Malta Limited, soggetto esercente l'attività di raccolta scommesse privo di concessione, un avviso di accertamento con il quale è stato contestato il mancato versamento dell'imposta unica sulle scommesse per l'anno 2012, quale soggetto obbligato in solido con la BAR LATTERIA s.n.c. DI SALA RENZO & C., che, per conto di Stanleybet Malta Limited, svolgeva l'attività di ricevitoria;

2. avverso l'atto impositivo la società ha proposto ricorso che è stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Sondrio e che avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società ha proposto appello;

3. la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 5390/2015, depositata il 14 dicembre 2015, ha respinto l'appello, confermando la sentenza di primo grado, in particolare ritenendo: che la fattispecie in esame è disciplinata dal d.lgs. 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), l. 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, sicché, anche nel caso di svolgimento di attività di raccolta scommesse mediante un intermediario da parte di "bookmaker" estero che operi privo di concessione, come nel caso di specie, sussiste la responsabilità del medesimo in caso di omesso pagamento dell'imposta unica; che



l'attività del ricevitore e quella del "bookmaker" estero sono da ricondursi ad una fattispecie da valutarsi nel suo complesso, essendo finalizzate ad una operazione economica unitaria, consistente nella raccolta e organizzazione delle scommesse; che sussistono, nella fattispecie, sia il presupposto oggettivo che quello soggettivo dell'imposta ed è rispettato il criterio della territorialità; sono da escludersi ragioni di contrasto con i principi costituzionali o unionali;

4. avverso la sentenza di secondo grado, la società ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza, affidato a nove motivi di censura, illustrato con successiva memoria, cui ha resistito l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, depositando controricorso, anch'esso illustrato con successiva memoria;

5. la società ha altresì depositato istanza con la quale ha chiesto la trattazione della causa alla pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Considerato che:

1. preliminarmente, va disattesa l'istanza di trattazione della causa in pubblica udienza;

2. in adesione all'indirizzo espresso dalle Sezioni unite di questa Corte, il collegio giudicante ben può escludere, nell'esercizio di una valutazione discrezionale, la ricorrenza dei presupposti della trattazione in pubblica udienza, in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare nel caso di specie (Cass., Sez. U, 5 giugno 2018, n. 14437), e quando non si verta in ipotesi di decisioni aventi rilevanza nomofilattica (Cass., Sez. U, 23 aprile 2020, n. 8093);

3. in particolare, la sede dell'adunanza camerale non è incompatibile, di per sé, anche con la statuizione su questioni nuove, soprattutto se non oggettivamente inedite e già assistite da un consolidato orientamento, cui la Corte fornisce il proprio contributo;

4. nel caso in questione, il tema oggetto del giudizio è nuovo nella giurisprudenza di questa Corte, ma non è inedito, in quanto



compiutamente affrontato in tutti i suoi risvolti da un lato dalla Corte costituzionale (con la sentenza 14 febbraio 2018, n. 27) e dall'altro da quella unionale (con la sentenza in causa C-788/18, relativa alla Stanleybet Malta Limited); e i principi da quelle Corti stabiliti risultano ampiamente e diffusamente recepiti anche dalla giurisprudenza di merito;

5. così ampie e convergenti affermazioni inducono quindi a ritenere preferibile la scelta del procedimento camerale, funzionale alla decisione di questioni di diritto di rapida trattazione non caratterizzate da peculiare complessità (sulla medesima falsariga, si veda Cass. 20 novembre 2020, n. 26480);

6. né la giurisprudenza penale di questa Corte allegata all'istanza di rimessione alla pubblica udienza è idonea a incrinare i principi in questione, per le ragioni che saranno più avanti illustrate;

7. infine, quanto al profilo delle esigenze difensive, che pure si affacciano nell'istanza e sono ribadite nella memoria illustrativa, va anzitutto nuovamente sottolineato che, in conformità alla giurisprudenza sovranazionale, il principio di pubblicità dell'udienza, pur previsto dall'art. 6 CEDU e avente rilievo costituzionale, non riveste carattere assoluto e vi si può derogare in presenza di "particolari ragioni giustificative", ove "obiettive e razionali" (in particolare, Corte cost. 11 marzo 2011, n. 80); in ogni caso, queste esigenze sono anche in concreto presidiate, perché le parti hanno illustrato le proprie rispettive posizioni in esito alle pronunce della Corte costituzionale e della Corte di giustizia depositando osservazioni scritte;

8. svolte queste premesse, può passarsi all'esame dei motivi di ricorso;

9. con il primo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 7 e 12 della l. 27 luglio 2000, n. 212, 24 e 97 Cost. e del principio di necessità del contraddittorio



endoprocedimentale, nonché l'omesso l'esame da parte del giudice d'appello di un fatto decisivo, costituito dalla doglianza relativa alla mancata previa notifica del p.v.c. al soggetto ritenuto corresponsabile in via solidale;

10. con il secondo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 7 della l. 27 luglio 2000, n. 212, e 3 della l. 7 agosto 1990, n. 241, nonché l'omesso l'esame da parte del giudice d'appello di un fatto decisivo, costituito dalla doglianza relativa al vizio di motivazione dell'avviso di accertamento;

11. con il terzo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 3 del d.lgs. 23 dicembre 1998, n. 504, come interpretato autenticamente dall'art. 1, comma 66, lett. b), della l. 13 dicembre 2010, n. 220, per avere la CTR erroneamente ritenuto il Centro Trasmissione Dati (CTD) soggetto passivo del tributo;

12. con il quarto motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 1 del d.lgs. 23 dicembre 1998, n. 504, come interpretato autenticamente dall'art. 1, comma 66, lett. a), della l. 13 dicembre 2010, n. 220, nonché l'omesso l'esame da parte del giudice d'appello di un fatto decisivo, costituito dall'aver errato nel ritenere integrato il fatto generatore dell'imposta unica;

13. con il quinto motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 1, comma 2, lett. b), della l. 3 agosto 1998, n. 288, e 1336 cod. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto integrato in capo al CTD il presupposto territoriale del tributo;

14. con il sesto motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 53 Cost., 1 e 3 del d.lgs. 23 dicembre 1998, n.



504, come interpretati autenticamente dall'art. 1, comma 66, lett. b), della l. 13 dicembre 2010, n. 220, 64, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;

15. con il settimo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 3 Cost., 3 del d.lgs. 23 dicembre 1998, n. 504, 1, commi 64 e 66, lett. b), della l. 13 dicembre 2010, n. 220;

16. con l'ottavo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 49 ss. e 56 ss. T.F.U.E., 1, comma 66, lett. b), della l. 13 dicembre 2010, n. 220, proponendo in subordine il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia ex art. 267, comma 3, T.F.U.E.;

17. con il nono motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e/o la falsa applicazione del principio dell'equo processo, ex art. 6 della CEDU, con riferimento all'art. 1, comma 66, lett. b), della l. 13 dicembre 2010, n. 220;

18. ai fini della definizione dei motivi di ricorso illustrati, si rende necessario un esame del quadro normativo di riferimento;

19. sin dalle origini il tributo sui giochi e le scommesse, che è frutto del percorso evolutivo iniziato con la tassa di lotteria (art. 6, d.lgs. 14 aprile 1948, n. 496), è stato pensato in relazione alle "attività di gioco": già nella relazione ministeriale al disegno di legge istitutivo dell'imposta unica n. 2033 presentato il 15 giugno 1951, si leggeva, quanto ai giochi riservati al CONI e all'UNIRE, che questi «...debbono allo Stato, per l'esercizio delle attività di giuoco predette, la corresponsione di una tassa di lotteria...»;

20. il presupposto dell'imposizione non è stato pertanto correlato alla giocata in sé, ma alla prestazione di un servizio, che è, appunto, il servizio di gioco e, in questo ambito, il prelievo colpisce il prodotto che

è offerto al consumatore tramite l'organizzazione dell'attività, sotto forma di servizio;

21. sono proprio queste ragioni di ordine storico e sistematico che innervano e caratterizzano il quadro normativo di riferimento odierno, che è così articolato:

22. - conformemente all'art. 1, d.lgs. 23 dicembre 1998 n. 504, volto al riordino dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, a norma dell'art. 1, comma 2, legge 3 agosto 1998 n. 288, l'imposta unica è dovuta per i concorsi pronostici e le scommesse di qualunque tipo, relativi a qualunque evento, anche se svolto all'estero; l'art. 3 del suddetto d.lgs. n. 504/88, intitolato ai soggetti passivi, stabilisce che «soggetti passivi dell'imposta unica sono coloro i quali gestiscono, anche in concessione, i concorsi pronostici e le scommesse»;

23. - a norma dell'art. 1, comma 66, l. n. 220/10 «(...) 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 decreto legislativo [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»;

24. - l'art. 16 del D.M. economia e finanze 1° marzo 2006 n. 111 prevede che il concessionario effettui il pagamento delle somme dovute a titolo di imposta unica;



25. - ai sensi dell'art. 1, comma 644, lett. g), l. 23 dicembre 2014 n. 190, l'imposta unica si applica «su di un imponibile forfetario coincidente con il triplo della media della raccolta effettuata nella provincia ove è ubicato l'esercizio o il punto di raccolta, desunta dai dati registrati nel totalizzatore nazionale per il periodo d'imposta antecedente a quello di riferimento»;

26. questo quadro normativo 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 prospettate nell'odierno ricorso, fornendo chiari elementi per la soluzione degli ulteriori dubbi prospettati con la memoria illustrativa;

27. in particolare, la Corte costituzionale (con la sentenza 23 gennaio 2018, n. 27), con riguardo all'ambito soggettivo dell'imposta, ha dato atto dell'incertezza correlata all'interpretazione dell'art. 3, d.lgs. n. 504/98 per il periodo antecedente alla disposizione interpretativa del 2010 (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, l. n. 220/10, 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, come nel caso in esame, per conto di "bookmaker" 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;

28. entrambi i soggetti, difatti, ha sottolineato quella Corte, partecipano, sia pure su piani diversi e secondo diverse modalità operative, allo svolgimento dell'attività di "organizzazione ed esercizio"



delle scommesse soggetta a imposizione; 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";

29. della sussistenza di autonomi rapporti obbligatori che, ai fini tributari sono avvinti dal nesso di solidarietà per conseguenza paritetica, e non già dipendente, non dubita, d'altronde, la giurisprudenza civile di questa Corte, la quale, sia pure con riguardo al gioco del lotto, ha chiarito, appunto, che sono due i rapporti obbligatori, quello concluso tra lo scommettitore e il raccogliitore e quello che si instaura tra lo scommettitore ed il gestore (Cass. 27 luglio 2015, n. 15731);

30. la stessa giurisprudenza penale citata in memoria dai contribuenti (ossia Cass. pen. 9 luglio 2020, n. 25439) evidenzia la rilevanza del ruolo del ricevitore appartenente alla rete distributiva del "bookmaker" (punto 5), consistente nella «...raccolta e trasmissione delle scommesse per conto di quest'ultimo, rilasciando le ricevute emesse dal terminale di gioco – con le annesse attività di incasso delle poste e di pagamento delle eventuali vincite...».

31. pertanto, ha concluso la Corte costituzionale, quanto al ricevitore, l'attività gestoria che costituisce il presupposto dell'imposizione va riferita alla raccolta delle scommesse, il volume delle quali determina anche la provvigione della ricevitoria e per conseguenza il suo stesso rischio imprenditoriale; né, ha aggiunto, la scelta di assoggettare all'imposta i titolari delle ricevitorie operanti per conto di soggetti privi di concessione viola il principio di capacità contributiva, nei limiti in cui il rapporto tra il titolare della ricevitoria



che agisce per conto di terzi e il "bookmaker" sia disciplinato da un contratto che regoli anche le commissioni dovute al titolare della ricevitoria per il servizio prestato: ciò perché attraverso la regolazione negoziale delle commissioni il titolare della ricevitoria ha la possibilità di trasferire il carico tributario sul "bookmaker" per conto del quale opera;

32. la rivalsa svolge quindi funzione applicativa del principio di capacità contributiva, poiché redistribuisce tra i coobbligati, "bookmaker" e ricevitoria, che hanno comunque realizzato, sia pure in vario modo, il presupposto impositivo, il carico fiscale in relazione alla partecipazione di ognuno a tale realizzazione;

33. è sulla base delle suddette considerazioni che la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, d.lgs. n. 504/98 e dell'art. 1, comma 66, lettera b), l. n. 220/10, 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; 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 alla l. n. 220/10;

34. la Corte costituzionale ha anche chiarito (punto 4.5) che, in mancanza di regolazione degli effetti transitori e in considerazione della natura interpretativa dell'art. 1, comma 66, lettera b), della l. n. 220/10, la disposizione va applicata anche ai rapporti negoziali perfezionatisi prima della sua entrata in vigore;

35. ne consegue anzitutto che per le annualità d'imposta antecedenti al 2011 non rispondono le ricevitorie, ma rispondono i "bookmaker", con o senza concessione, in base alla combinazione degli artt. 3 del d.lgs. n. 504/98 e 1, comma 66, lett. a), della l. n. 220/10, usciti indenni dal vaglio di legittimità costituzionale;



36. a diversa conclusione, invece, deve pervenirsi per le annualità a partire dal 2011;

37. invero, va osservato che la incostituzionalità della norma in esame è stata riscontrata dalla Corte "in ragione dell'impossibilità per le ricevitorie di traslare l'imposta per gli esercizi anteriori al 2011" con conseguente violazione dell'art. 53, Cost., "giacché l'entità delle commissioni pattuite fra ricevitore e "bookmaker" si era già cristallizzata sulla base del quadro regolatorio, anche sotto il profilo tributario, precedente alla legge n. 220 del 2010";

38. 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 "bookmaker";

39. la suddetta ragione di incostituzionalità, tuttavia, non è stata ravvisata per i "rapporti successivi al 2011", quindi non solo per gli eventuali rapporti negoziali perfezionati dopo l'entrata in vigore della norma interpretativa, ma anche per i rapporti che, seppure sorti in data antecedente, si sono protratti oltre l'entrata in vigore della medesima norma;

40. in entrambi i casi, invero, la disposizione interpretativa del 2010 costituisce parametro normativo di riferimento per definire negozialmente l'assetto di interessi delle parti, sia in caso di rapporti sorti successivamente che per quelli già sorti e destinati a protrarsi, potendo le parti, alla luce e tenendo conto proprio della scelta normativa di assoggettare al tributo anche i 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 opera la ricevitoria;

41. in questo ambito, invero, la solidarietà dell'obbligazione e la correlata possibilità 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, ossia non siano stati oggetto di modifiche o di nuovi accordi in conseguenza della l. n. 220 del 2010, assume, necessariamente, un valore di conformità e adeguatezza rispetto alla nuova configurazione legale del rapporto;

42. ciò precisato, va considerato che nel presente giudizio oggetto di rilievo è la sola posizione della società "bookmaker";

43. tale circostanza assume rilevanza in quanto le ragioni di doglianza comunque articolate nel ricorso e che attengono alla posizione della ricevitoria sono da considerarsi inammissibili;

44. invero, non può seguirsi la linea difensiva della ricorrente secondo cui l'obbligazione solidale del "bookmaker" privo di concessione, delineata dalla disposizione interpretativa del 2010, sarebbe da qualificarsi quale dipendente, con la conseguenza che, venendo meno la configurabilità della responsabilità principale della ricevitoria, correlativamente verrebbe meno anche quella dipendente del "bookmaker";

45. si è già evidenziato che la Corte costituzionale, con la menzionata pronuncia, ha chiarito che entrambi i soggetti (la ricevitoria e il "bookmaker"), partecipano, sia pure su piani diversi e secondo diverse modalità operative, allo svolgimento dell'attività di "organizzazione ed esercizio" delle scommesse soggetta a imposizione, sicché entrambe svolgono l'attività gestoria delle scommesse;

46. ed è proprio in tale prospettiva, infatti, che la pronuncia di incostituzionalità della disposizione interpretativa, se da un lato ha inciso sulla parte della stessa in cui ha configurato, per il periodo



precedente all'entrata in vigore, la responsabilità della ricevitoria, non ha in alcun modo fatto venire meno la responsabilità del "bookmaker" privo di concessione;

47. le considerazioni sopra espresse costituiscono i profili di fondo che conducono a ritenere infondate la maggior parte delle ragioni di censura;

48. in particolare:

49. è infondato il terzo motivo, basato su una nozione di "gestione" e di "gestore" troppo limitata e non conforme alla lettera e alla "ratio" della legge, come sopra chiariti alla luce della giurisprudenza costituzionale;

50. è infondato il quarto motivo, col quale si addebita alla CTR l'errata individuazione del fatto generatore del tributo, tornando a sostenere l'irrilevanza dell'attività svolta dalla ricevitoria, che gioca invece un ruolo centrale, nei termini sopra evidenziati;

51. è infondato il quinto motivo, col quale si fa leva, in relazione al ricevitore, sulla conclusione del contratto di scommessa, perché il fatto imponibile è la prestazione di servizi consistente nell'organizzazione del gioco da parte del ricevitore e nella raccolta delle scommesse, che consiste, in relazione a ciascun scommettitore, nella valida registrazione della scommessa, documentata dalla consegna allo scommettitore della relativa ricevuta (così Cass. n. 15731/15, cit.); attività, queste, tutte svolte in Italia;

52. è infondato il sesto motivo, là dove si sostiene che sia compatibile col principio di capacità contributiva soltanto un meccanismo d'imposizione che consenta di far gravare sui soli scommettitori l'onere del tributo, giacché è, invece, il meccanismo di traslazione dell'imposta tra "bookmaker" e ricevitore a garantire l'osservanza dei principi in questione;

53. è infondato il settimo motivo, col quale si fa leva sui principi di uguaglianza e di ragionevolezza delle leggi, già esaminati dalla citata

Corte cost. n. 27/18;

54. neppure, sempre nell'ambito del settimo motivo, può trovare fondamento l'ulteriore profilo di censura, relativo alla irragionevolezza della norma interpretativa nella parte in cui, prevedendo la imponibilità anche delle scommesse a quota fissa offerte con modalità transfrontaliera in assenza di concessione, non ha tenuto conto che il movimento delle suddette scommesse, proprio in quanto realizzate fuori sistema, non viene rilevato, sicché la base imponibile viene determinata senza considerare il movimento netto reale, essendo le stesse escluse dalla formazione del movimento netto che determina l'applicazione delle aliquote, con la conseguenza che verrebbero applicate aliquote superiori a quelle che avrebbero dovuto applicarsi per legge;

55. il profilo di censura è inammissibile per difetto di specificità, posto che parte ricorrente postula solo in astratto la circostanza che l'applicazione della disciplina di determinazione del movimento netto sul quale commisurare l'aliquota dell'imposta unica anche nel caso di scommettitore privo di concessione, avrebbe determinato l'applicazione dell'aliquota massima che diversamente, ove si fossero considerate anche le scommesse fuori sistema, non sarebbe stata applicata;

56. in realtà, rispetto al criterio di commisurazione dell'aliquota secondo quanto previsto dall'art. 4, comma 1, lett. b), n. 3), d.lgs. n. 504/1998, valevole per tutti i soggetti che svolgono l'attività di raccolta delle scommesse, in alcun modo parte ricorrente deduce o allega in ordine al fatto che l'eventuale considerazione delle scommesse "fuori sistema" avrebbe potuto incidere diversamente sulla determinazione dell'imponibile e sull'applicazione dell'aliquota operata dall'amministrazione doganale secondo le prescrizioni di legge;



57. quanto all'ottavo motivo di ricorso, che riguarda le prospettate frizioni col diritto U.E., l'infondatezza emerge dalla giurisprudenza unionale;

58. al riguardo, giova premettere che l'imposta di cui si discute non ha natura armonizzata; sicché i giochi d'azzardo rilevano, ai fini del diritto unionale, in relazione alle norme concernenti la libera prestazione di servizi presidiata dall'art. 56 del TFUE (Corte giust. 26 febbraio 2020, causa C-788/18, punto 17);

59. inoltre, 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, nonché di prevenzione di turbative dell'ordine sociale in generale costituiscono motivi imperativi d'interesse generale atti a giustificare restrizioni alla libera prestazione di servizi: di 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 proporzionalità (Corte giust. 24 ottobre 2013, causa C-440/12, punto 47; 8 settembre 2009, causa C-42/07);

60. e l'Italia ha proceduto a questa valutazione, dichiarando, nel comma 64 dell'art. 1 della l. n. 220/10, i propri obiettivi, tra i quali si colloca «...l'azione per la tutela dei consumatori, in particolare dei minori di età, dell'ordine pubblico, della lotta contro il gioco minorile e le infiltrazioni della criminalità organizzata nel settore del gioco e recuperando base imponibile e gettito a fronte di fenomeni di elusione e di evasione fiscale nel medesimo settore»;

61. la prevalenza dell'ordine di valori di ciascuno Stato membro comporta che gli Stati membri non hanno l'obbligo di adeguare il proprio sistema fiscale ai vari sistemi di tassazione degli altri Stati, al fine di eliminare la doppia imposizione che risulta dal parallelo esercizio



della rispettiva competenza fiscale (Corte giust. in causa C-788/18, cit., punto 23; per analogia, Corte giust. 1 dicembre 2011, causa C-253/09, punto 83);

62. in questo contesto la normativa italiana, si anticipava, ha superato il vaglio della giurisprudenza unionale;

63. la Corte di giustizia ha escluso qualsivoglia discriminazione tra "bookmaker" nazionali e "bookmaker" 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 (punto 21 di Corte giust. in causa C-788/18), di modo che la normativa italiana «non appare atta a vietare, ostacolare o rendere meno attraenti le attività di una società, quale la Stanleybet Malta, nello Stato membro interessato»;

64. anzi, come ha sottolineato la Corte costituzionale (ancora con la sentenza n. 27/18), a seguire la tesi prospettata in ricorso e ribadita in memoria si giungerebbe ad una discriminazione al contrario: la scelta legislativa «risponde ad un'esigenza di effettività del principio di lealtà fiscale nel settore del gioco, allo scopo di evitare l'irragionevole esenzione per gli operatori posti al di fuori del sistema concessorio, i quali finirebbero per essere favoriti per il solo fatto di non aver ottenuto la necessaria concessione...»;

65. né v'è l'incongruenza, segnalata in memoria, tra i punti 17, 24, 26 e 28 di quella sentenza; col punto 17, in relazione al "bookmaker", ci si limita a stabilire in via generale che la libera prestazione di servizi non tollera restrizioni idonee a vietare, ostacolare o a rendere meno attraenti le attività del prestatore stabilito in un altro Stato membro; ma col punto 24 si specifica, in concreto, che, «...la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale non prevede un regime fiscale diverso a seconda che la prestazione di servizi sia effettuata in Italia o in altri Stati membri»; sicché, si conclude col punto 24, «...rispetto a un operatore nazionale che svolge le proprie attività

alle stesse condizioni di tale società, la Stanleybet Malta non subisce alcuna restrizione discriminatoria a causa dell'applicazione nei suoi confronti di una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale»;

66. quanto al centro trasmissione dati, col punto 26 ci si limita a ribadire che il "bookmaker" estero esercita un'attività di gestione di scommesse «allo stesso titolo degli operatori di scommesse nazionali» ed è per questo che il centro di trasmissione dati che opera quale suo intermediario risponde dell'imposta, a norma dell'art. 1, comma 66, lett. b), della l. n. 220/10;

67. ma ciò non toglie, si aggiunge col punto 28, che la situazione del centro trasmissione dati che trasmette i dati di gioco per conto degli operatori di scommesse nazionali è diversa da quella del centro trasmissione che li trasmette per conto di un operatore che ha sede in altro Stato membro; la statuizione non è affatto oscura, come si deduce in memoria, giacché la diversità della situazione è "in re ipsa", per il fatto stesso che si tratta di soggetto che raccoglie scommesse per conto di un "bookmaker" estero: nel settore dei giochi d'azzardo, difatti, il ricorso al sistema delle concessioni costituisce «...un meccanismo efficace che consente di controllare gli operatori attivi in questo settore, allo scopo di prevenire l'esercizio di queste attività per fini criminali o fraudolenti» (Corte giust. 19 dicembre 2018, causa C-375/17, Stanley International Betting e Stanleybet Malta, punto 66, richiamata al punto 18 della sentenza in causa C-788/18, cit.); e ciò in conformità agli obiettivi perseguiti dal legislatore italiano, dinanzi indicati, come puntualmente rimarcato dalla Corte di giustizia; di qui l'esclusione, anche con riguardo alla posizione del centro trasmissione dati, di qualsiasi restrizione discriminatoria;

68. le questioni di parità di trattamento e non discriminazione già risolte dalla Corte di giustizia sono pertanto infondate;



69. in questo quadro, la giurisprudenza penale di questa Corte citata in memoria, già dinanzi richiamata, è irrilevante; essa si riferisce difatti alla diversa questione della rilevanza penale dell'attività d'intermediazione e di raccolta delle scommesse, che questa Corte ha escluso, in base alla giurisprudenza unionale, qualora l'attività di raccolta sia compiuta in Italia da soggetti appartenenti alla rete commerciale di un "bookmaker" operante nell'ambito dell'Unione europea che sia stato illegittimamente escluso dai bandi di gara attributivi delle concessioni: e ciò perché in tal caso rileva la non conformità agli artt. 49 e 56 del TFUE del regime concessorio interno; non a caso, la sentenza in questione ha affermato che «in forza dei principi affermati dalla Corte di giustizia..., il mancato rispetto della disciplina amministrativa che non sia conforme al diritto dell'Unione europea non può comportare l'applicazione di sanzioni penali»;

70. ma il fatto che non si risponda del reato di esercizio abusivo di attività di giuoco o di scommessa, previsto e punito dall'art. 4, commi 1 e 4-bis, della l. 13 dicembre 1989, n. 401, nessuna influenza produce sulla soggettività passiva della imposta unica sulle scommesse, che l'art. 3 del d.lgs. n. 504/98 riferisce a chiunque, con o senza concessione, gestisce i concorsi pronostici o le scommesse;

71. non si ravvisa quindi necessità alcuna di promuovere dinanzi alla Corte di giustizia le questioni sollecitate in memoria che, per un verso, si risolvono in una critica della sentenza resa nella causa C-788/18, che si rivela sterile per le ragioni esplicate, e, per altro verso, sembra postulare che la Corte di giustizia abbia riconosciuto nella propria giurisprudenza precedente la legittimità della gestione delle attività connesse a giochi d'azzardo in regime di libera prestazione per il tramite dei centri di trasmissione dati. Al contrario, come quella stessa Corte ha sottolineato, essa, «...pur avendo constatato l'incompatibilità con il diritto dell'Unione di alcune disposizioni delle gare avviate per l'attribuzione di contratti di concessione di servizi



connessi ai giochi d'azzardo, non si è pronunciata sulla legittimità della gestione delle attività connesse a giochi d'azzardo in regime di libera prestazione per il tramite dei CTD in quanto tale» (Corte giust., in causa C-375/17, cit., punto 67);

72. infondato è il nono motivo di ricorso, col quale si prospetta l'incompatibilità dell'interpretazione retroattiva della norma interpretativa contenuta nella legge di stabilità per il 2011 con i principi dell'equo processo stabiliti dall'art. 6 della CEDU; la compatibilità costituzionale dell'effetto retroattivo della legge in relazione all'art. 6 Cedu s'incetra sul rispetto del principio di affidamento dei consociati nella certezza dell'ordinamento giuridico come specchio della ragionevolezza della legge; sicché occorre che l'intervento legislativo con effetti retroattivi sia sorretto da motivi imperativi d'interesse generale (tra varie, Corte cost. 13 luglio 2017, n. 176);

73. ebbene, nel caso in esame sussiste il motivo imperativo, proprio delle leggi interpretative, di sciogliere incertezze, giacché, come si anticipava sub 6, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 27/18, ha appunto riconosciuto alla l. n. 220/10 la funzione di risolvere l'incertezza inerente all'interpretazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 504/98; va conseguentemente disattesa la richiesta di rimessione alla Corte costituzionale, manifestamente infondata;

74. quanto ai primi due motivi di ricorso, che esulano dalla ricostruzione della fattispecie dell'imposta unica sulle scommesse sopra operata, neanch'essi possono trovare accoglimento;

75. il primo motivo, relativo alla asserita violazione del contraddittorio endoprocedimentale, è infondato;

76. il Collegio non ravvisa ragioni per discostarsi dall'orientamento inaugurato dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza 09/12/2015, n. 24823, secondo cui il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in

assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto; con la conseguenza che, fuori dal terreno dei tributi armonizzati, l'obbligo dell'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale sussiste esclusivamente solo nelle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito (la giurisprudenza successiva che ha applicato il suddetto principio è numerosissima: v. Cass. 11 maggio 2018, n. 11560, Cass. 4 dicembre 2020, n. 27818, Cass. 2 gennaio 2021, n. 1530, Cass. 25/01/2021, n. 1445);

77. l'imposta unica sulle scommesse, come accennato, non è un tributo armonizzato e il diritto nazionale per essa non prevede espressamente un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale;

78. l'estraneità dell'imposta unica sulle scommesse al novero dei tributi armonizzati impone anche di disattendere l'istanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia; né in senso contrario vale richiamare il fatto che la Corte di giustizia si è comunque occupata della tematica dei giochi d'azzardo in alcune occasioni, poiché, come detto sopra, ciò ha fatto soltanto al fine di verificare se determinati meccanismi impositivi degli Stati membri potessero ostacolare una delle libertà fondamentali garantite dai trattati U.E., vale a dire la libera prestazione di servizi presidiata dall'art. 56 del TFUE (Corte giust. 26 febbraio 2020, causa C-788/18, punto 17 e ivi richiami ai precedenti), ma non per estendere alle imposte previste dalle legislazioni nazionali principi dettati per i tributi armonizzati;

79. il secondo motivo di ricorso, col quale i ricorrenti lamentano la violazione o falsa applicazione dell'art. 7 della l. 27 luglio 2000, n. 212, anche in relazione all'art. 3 della l. 7 agosto 1990, n. 241, è inammissibile per carenza di autosufficienza e perché non è congruente col contenuto della decisione;

80. anzitutto, a fronte delle affermazioni contenute in sentenza per



cui «l'Amministrazione ha adeguatamente chiarito le motivazioni che l'hanno indotta ad adottare l'atto impugnato e cioè l'omesso versamento dell'imposta unica sulle scommesse da parte di un soggetto tenuto a tale adempimento» e «per ciò che concerne l'aliquota, la stessa Amministrazione ha chiarito che l'applicazione della misura massima è dovuta al fatto che l' obbligato principale, pur a fronte di specifica richiesta in tal senso, non ha fornito all'Ufficio la documentazione necessaria per stabilire l' aliquota applicabile», la ricorrente non ha riprodotto il contenuto dell'avviso, onde evidenziarne le carenze motivazionali che (secondo le precisazioni rese da questa Corte, per le quali si veda, tra le tante, Cass. 21 novembre 2018, n. 30039) sono riscontrabili quando l'Agenzia si sia limitata a enunciare la pretesa impositiva, senza indicarne "petitum" e "causa petendi" e senza ricostruirne gli elementi costitutivi;

81. l'incongruenza discende invece dal fatto che il ricorso, per affermare la violazione di legge sopra citata, finisce col riconoscere che la sentenza della CTR ha preso in esame il fatto che la società avrebbe posto a base del ricorso originario e dell'appello, per ciò solo escludendo l'ipotizzabilità dell'altro vizio denunciato, ossia l'omesso esame del fatto decisivo ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, nuovo testo;

82. in conclusione, è inammissibile il secondo motivo, mentre sono infondati i restanti, con conseguente rigetto del ricorso;

83. l'intervento risolutore delle questioni, in epoca successiva alla proposizione del ricorso, ad opera della Corte costituzionale e della Corte di Giustizia, giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio;

84. ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. nr. 115 del 2002, sussistono invece i presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo, a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso principale, ex art. 13, comma 1-bis, se

dovuto.

P.Q.M.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 19 gennaio 2021.