Civile Ord. Sez. 5 Num. 25515 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: D'ALESSANDRO LUIGI
Data pubblicazione: 18/09/2026

Oggetto: Imposta unica concorsi pronostici e scommesse

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25856/2024 R.G. proposto da

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, in persona del direttore generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– ricorrente –

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

contro

STANLEYBET MALTA Limited, in persona del legale rappresentante *pro tempore* Alina Dalia Pecingina, rappresentata e difesa dall'avv. Daniela Agnello

– controricorrente e ricorrente incidentale –

avverso la sentenza n. 110/2024 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, depositata il 7/5/2024.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 10 settembre 2026 dal consigliere Luigi D'Alessandro.

FATTI DI CAUSA

1. – La Stanleybet Malta Limited, soggetto esercente l'attività di raccolta scommesse con sede all'estero, impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Isernia un avviso di accertamento con il quale le era stato contestato il mancato versamento dell'imposta unica sulle scommesse di cui al d.lgs. n. 504/1998, per l'anno 2015, quale soggetto obbligato in solido con il titolare di un CDT (Centro Trasmissione Dati), operante per conto del bookmaker privo di concessione, e le erano state irrogate le relative sanzioni.

2. – Il Giudice di prime cure accolse il ricorso limitatamente alla quantificazione del tributo e delle connesse sanzioni.

3. – La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, investita dell'appello principale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e di quello incidentale della società, respinse entrambi i gravami, evidenziando, da un lato, che il metodo forfettario di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

determinazione della base imponibile invocato dall'Ufficio, quello di cui all'art. 1, comma 644, lett. g), legge n. 190 del 2014, era applicabile, in virtù della modifica normativa recata dall'art. 1, comma 926, lett. d), legge n. 208 del 2015, solo dal 1° gennaio 2016, restando pertanto escluso dal suo ambito applicativo l'anno d'imposta cui si riferiva l'avviso impugnato, dall'altro, che la pretesa impositiva dell'Agenzia era per il resto legittima, ciò in adesione al prevalente e consolidato orientamento giurisprudenziale di merito secondo cui il CTD svolge una funzione di ricevitoria da ritenere assimilabile alla gestione per conto terzi contemplata dall'art. 1, comma 66, legge n. 220 del 2010, indipendentemente dalla mancanza di un potere d'ingerenza nella determinazione delle condizioni delle scommesse, e questa disciplina non si pone in contrasto col diritto unionale. Ritenne, inoltre, sussistente la responsabilità del bookmaker Stanleybet Malta Limited quale coobbligato solidale del CTD, escludendo qualsiasi frizione con i principi costituzionali e unionali.

4. – Avverso tale ultima pronuncia l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha proposto ricorso per cassazione affidandolo a due motivi, cui la Stanleybet Malta Limited ha resistito con controricorso e ricorso incidentale basato su quattro motivi (ma in realtà tre, risolvendosi il primo motivo in mere argomentazioni dirette a confutare la fondatezza del ricorso avversario).

5. – L'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha, a sua volta, resistito con controricorso al ricorso incidentale avversario.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – In via preliminare, la Corte ritiene che l'istanza della controricorrente e ricorrente incidentale di trattazione della causa in pubblica udienza vada disattesa; in adesione all'indirizzo già espresso dalle Sezioni unite di questa Corte, il collegio giudicante ben può escludere, nell'esercizio di una valutazione discrezionale, la ricorrenza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dei presupposti della trattazione in pubblica udienza, in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare nel caso di specie (Cass., sez. un., n. 14437/2018), e non si verta in ipotesi di decisioni aventi rilevanza nomofilattica (Cass., sez. un., n. 8093/2020).

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.

Nel caso in questione, il tema oggetto del giudizio non è neppure nuovo nella giurisprudenza di questa Corte (v. le pronunce di legittimità di seguito citate, alcune delle quali specificamente riferite proprio all'anno d'imposta 2015) e, comunque, è compiutamente affrontato in tutti i suoi risvolti, da un lato, dalla Corte costituzionale (con la sentenza 14 febbraio 2018, n. 27), dall'altro, dalla Corte unionale (con la sentenza 26 febbraio 2020, in causa C-788/18, relativa alla Stanleybet Malta Limited); e i principi da quelle Corti stabiliti risultano ampiamente e diffusamente recepiti pure dalla giurisprudenza di merito e di legittimità (v. nello stesso senso, *ex multis*, Cass. n. 31905/2021).

2. – Ciò posto, con il primo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 1, commi 643 e 644, legge n. 190 del 2014 nonché dell'art. 1, comma 926, legge n. 208 del 2015, dell'art. 24, comma 10, d.l. n. 98 del 2011, dell'art. 3 legge n. 212 del 2000, e degli artt. 10, 11 e 15 della Preleggi poiché la sentenza impugnata ha errato nell'applicare, in relazione all'anno d'imposta 2015, il metodo normativo di calcolo dell'imponibile e dell'imposta unica sulle scommesse, dovuta dagli operatori non collegati al totalizzatore nazionale, che non abbiano aderito alla procedura di regolarizzazione prevista nel 2015, disapplicando la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

disciplina prevista dall'art. 1, comma 643, legge n. 190 del 2014, riproposta dall'art. 1, comma 926, legge n. 208 del 2015. Secondo la ricorrente la base imponibile dell'imposta dovuta per il 2015 era stata correttamente determinata in via induttiva ai sensi dell'art. 1, comma 644, lett. g), legge n. 190 del 2014, secondo il quale l'imposta va applicata su 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 con l'aliquota massima prevista dall'art. 4, comma 1, lett. b), n. 3.1 d.lgs. n. 504 del 1998; i giudici di appello hanno invece ritenuto applicabile il precedente criterio di calcolo, previsto dall'art. 24, comma 10, d.l. n. 98 del 2011, in quanto la legge n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016) avrebbe posticipato al 1° gennaio 2016 l'entrata in vigore della disposizione che aveva introdotto il nuovo metodo di accertamento induttivo, senza considerare, tuttavia, che la norma, che aveva riaperto i termini della procedura di emersione, doveva intendersi applicabile esclusivamente ai soggetti che, non essendosi regolarizzati nel 2015, lo avevano fatto nel 2016; pertanto, i soggetti – come la contribuente – che non si erano regolarizzati né nel 2015 né nel 2016, non potevano avvalersi della proroga del termine iniziale di decorrenza del meccanismo del triplo della media provinciale.

3. – Il motivo è infondato.

3.1. – Questa Corte ha recentemente avuto modo di affermare che in tema di imposta unica sulle scommesse, la determinazione dell'imposta 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 dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli per il periodo d'imposta antecedente a quello di riferimento, con l'aliquota massima stabilita dall'art. 4, comma 1, lett. b), n. 3.1), d.lgs. n. 504 del 1998, prevista dall'art. 1, comma 644, lett.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

g), legge n. 190 del 2014, si applica a tutti i soggetti, non collegati al totalizzatore nazionale, che non aderiscono al regime di regolarizzazione previsto dall'art. 1, comma 643, legge n. 190 del 2014, ovvero che, pur avendo aderito, ne sono decaduti, e ciò a decorrere dal 1° gennaio 2016, termine così prorogato dall'art. 1, comma 926, legge n. 208 del 2015, essendo per i precedenti periodi d'imposta applicabile, anche per i soggetti non regolarizzati, il metodo di calcolo di cui all'art. 24, comma 10, d.l. n. 98 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111 del 2011 (Cass. n. 5924/2026).

Appare peraltro opportuno, stante il carattere relativamente recente della pronuncia appena richiamata, ripercorrere qui di seguito i principali snodi argomentativi attraverso cui la Corte è giunta a tale approdo ermeneutico.

3.2. – L'art. 1, comma 643, legge n. 190 del 2014 disponeva in origine che: «*In attesa del riordino della materia dei giochi pubblici [...] a decorrere dal 1° gennaio 2015 ai soggetti attivi alla data del 30 ottobre 2014, che comunque offrono scommesse con vincite in denaro in Italia, per conto proprio ovvero di soggetti terzi, anche esteri, senza essere collegati al totalizzatore nazionale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in considerazione del fatto che, in tale caso, il giocatore è l'offerente e che il contratto di gioco è pertanto perfezionato in Italia e conseguentemente regolato secondo la legislazione nazionale, è consentito regolarizzare la propria posizione alle seguenti condizioni: a) non oltre il 31 gennaio 2015 i soggetti inoltrano all'Agenzia delle dogane e dei monopoli [...] una dichiarazione di impegno alla regolarizzazione fiscale per emersione con la domanda di rilascio di titolo abilitativo ai sensi dell'articolo 88 del testo unico di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, nonché di collegamento al totalizzatore nazionale, [...] con il contestuale versamento mediante modello F24 della somma di euro 10.000, da compensare in sede di versamento anche solo*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

della prima rata di cui alla lettera e); b) le domande sono sottoscritte dal titolare dell'esercizio ovvero del punto di raccolta che offre le scommesse di cui all'alinea […]; c) le domande recano altresì l'esplicito impegno di sottoscrizione presso l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, non oltre il 28 febbraio 2015, del disciplinare di raccolta delle scommesse [...]; d) l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, subito dopo la sottoscrizione del disciplinare di raccolta delle scommesse di cui alla lettera c), trasmette alla questura territorialmente competente le domande. pervenute, nonché la documentazione allegata dal richiedente a comprova dei prescritti requisiti; e) la regolarizzazione fiscale si perfeziona con il versamento dell'imposta unica di cui al decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, e successive modificazioni, dovuta per i periodi d'imposta anteriori a quello del 2015 e per i quali non sia ancora scaduto il termine di decadenza per l'accertamento, determinata con le modalità previste dall'articolo 24, comma 10, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ridotta di un terzo e senza applicazione di sanzioni ed interessi, in due rate di pari importo che scadono, rispettivamente, il 31 marzo e il 30 novembre 2015; f) gli atti di accertamento e di irrogazione di sanzioni già notificati entro il 31 dicembre 2014 perdono effetto a condizione che l'imposta versata per la regolarizzazione, con riguardo al periodo d'imposta oggetto degli atti medesimi, non sia di importo inferiore a quello in essi indicato; g) con la presentazione della domanda al titolare dell'esercizio ovvero del punto di raccolta è riconosciuto il diritto, esclusivamente fino alla data di scadenza, nell'anno 2016, delle concessioni di Stato vigenti per la raccolta delle scommesse, di gestire analoga raccolta, anche per conto di uno degli attuali concessionari; h) il titolare dell'esercizio ovvero del punto di raccolta perde il diritto di cui alla lettera g) in caso di mancato rilascio del titolo abilitativo di cui all'articolo 88 del testo unico n. 773 del 1931 ovvero di mancato versamento anche di una sola delle rate di cui alla lettera e).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Il provvedimento di diniego della licenza dispone la chiusura dell'esercizio…».

Si tratta di disposizioni dirette alla regolarizzazione, a decorrere dal 1° gennaio 2015, della posizione dei «*soggetti attivi alla data del 30 ottobre 2014 che comunque offrono scommesse con vincite in denaro in Italia, per conto proprio ovvero di soggetti terzi, anche esteri, senza essere collegati al totalizzatore nazionale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli*».

Il comma 644 del medesimo art. 1 legge n. 190 del 2014 ha poi disciplinato la posizione dei «*soggetti di cui al comma 643 che non aderiscono al regime di regolarizzazione di cui al medesimo comma 643*» ovvero dei soggetti «*che, pur avendo aderito a tale regime, ne sono decaduti*». Riguardo a tali soggetti lo stesso comma 644, ferma «*l'applicazione di quanto previsto dall'art. 4, comma 4-bis, della legge 13 dicembre 1989, n. 401 e successive modificazioni*» (ossia le sanzioni penali previste per l'esercizio abusivo di attività di giuoco o di scommessa), ha imposto una pluralità di obblighi e divieti (in materia di antiriciclaggio, di obblighi di identificazione, di oneri e responsabilità in tema di privacy, di divieto di raccolta per eventi non inseriti nel palinsesto dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e di scommesse che consentono vincite superiori a euro 10.000, in tema di misure di contrasto alla ludopatia, etc.).

In particolare, il comma 644, lett. g), sempre nella sua versione originaria, ha previsto che «*l'imposta unica di cui al decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, è dovuta dal titolare di ciascun esercizio operante sul territorio nazionale in cui si offre gioco con vincite in denaro ovvero di altro suo punto di raccolta in Italia collegatovi telematicamente. L'imposta 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*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

periodo d'imposta antecedente a quello di riferimento, nonché con l'aliquota massima stabilita dall'articolo 4, comma 1, lettera b), numero 3.1), del citato decreto legislativo n. 504 del 1998. Per i periodi di imposta decorrenti dal 1º gennaio 2015 non si applica conseguentemente la disposizione di cui all'articolo 24, comma 10, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111».

L'art. 24, comma 10, d.l. n. 98 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111 del 2011, che disciplinava le modalità di calcolo dell'imposta unica nel caso di operazioni non collegate al totalizzatore nazionale gestito dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, stabiliva, nella versione *ratione temporis* applicabile, che: «*Nel caso di scommesse comunque non affluite al totalizzatore nazionale, ovvero nel caso di sottrazione di base imponibile all'imposta unica sui concorsi pronostici o sulle scommesse, l'Ufficio dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato determina l'imposta dovuta anche utilizzando elementi documentali comunque reperiti, anche se forniti dal contribuente, da cui emerge l'ammontare delle giocate effettuate. In mancanza di tali elementi ovvero quando il contribuente si oppone all'accesso o non da seguito agli inviti e ai questionari disposti dagli uffici, l'Ufficio dell'amministrazione autonoma dei monopoli di Stato determina induttivamente la base imponibile utilizzando la raccolta media della provincia, ove è ubicato il punto di gioco, dei periodi oggetto di accertamento, desunta dai dati registrati nel totalizzatore nazionale. Ai fini della determinazione dell'imposta unica l'ufficio applica, nei casi di cui al presente comma, l'aliquota massima prevista per ciascuna tipologia di scommessa dall'art. 4 del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504*».

3.3. – Il criterio di calcolo previsto da detta disposizione non si sarebbe dovuto più applicare a decorrere dal 1° gennaio 2015, dopo l'entrata in vigore dell'art. 1, comma 644, legge n. 190 del 2014.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Come ha già osservato questa Corte, il complesso delle disposizioni introdotte dai citati commi 643 e 644 dell'art. 1 legge n. 190 del 2014, nasce dall'esigenza di porre rimedio a un ampio contenzioso che si era in precedenza generato riguardo alla possibilità di operare in Italia da parte di primari bookmaker e gestori di case di gioco stabiliti in altri paesi dell'Unione che agivano nel mercato italiano tramite l'intermediazione di numerose agenzie denominate "centri di trasmissione dati" (CTD) che offrono i loro servizi in locali aperti al pubblico in cui mettono a disposizione degli scommettitori l'accesso telematico al server del bookmaker estero, al di fuori, dunque, del collegamento al totalizzatore nazionale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli (Cass. n. 25989/2022).

Successivamente, tuttavia, l'art. 1, comma 926, legge n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016) ha previsto che: «*Ai soggetti indicati dall'articolo 1, comma 643, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che non hanno aderito entro il 31 gennaio 2015 alla procedura di regolarizzazione di cui al medesimo comma, nonché a quelli attivi successivamente alla data del 30 ottobre 2014, che comunque offrono scommesse con vincite in denaro in Italia, per conto proprio ovvero di soggetti terzi, anche esteri, senza essere collegati al totalizzatore nazionale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, fermo in ogni caso il fatto che, in tale caso, il giocatore è l'offerente e che il contratto di gioco è pertanto perfezionato in Italia e conseguentemente regolato secondo la legislazione nazionale, è consentito regolarizzare la propria posizione alle condizioni di cui ai commi 643, 644 e 645 del medesimo articolo 1 della legge n. 190 del 2014, ai quali, a tale fine, sono apportate le seguenti modificazioni: a) alle lettere a) e b) del comma 643, le parole: «31 gennaio 2015» e «5 gennaio 2015» sono sostituite, rispettivamente, dalle seguenti: «31 gennaio 2016» e «5 gennaio 2016»; b) alla lettera c) del comma 643, le parole: «28 febbraio 2015» sono sostituite dalle seguenti: «29 febbraio 2016»; c) alle lettere*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

e) e i) del comma 643, la parola: «2015», ovunque ricorre, è sostituita dalla seguente: «2016» e le parole: «30 giugno» sono sostituite dalle seguenti: «31 marzo»; d) alla lettera g) del comma 644, le parole: «1º gennaio 2015» sono sostituite dalle seguenti: «1º gennaio 2016»».

Il nuovo art. 1, comma 644, legge n. 190 del 2014, come modificato dall'art. 1, comma 926, legge n. 208 del 2015, risulta ora così formulato nella parte che qui interessa: «*Nei riguardi dei soggetti di cui al comma 643 che non aderiscono al regime di regolarizzazione di cui al medesimo comma 643, ovvero nei riguardi dei soggetti che, pur avendo aderito a tale regime, ne sono decaduti, ferma restando l'applicazione di quanto previsto dall'articolo 4, comma 4-bis, della legge 13 dicembre 1989, n. 401, e successive modificazioni, trovano applicazione, per esigenze di ordine pubblico e sicurezza, nonché di tutela dei minori di età e delle fasce sociali più deboli, i seguenti obblighi e divieti: [….] g) l'imposta unica di cui al decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504, è dovuta dal titolare di ciascun esercizio operante sul territorio nazionale in cui si offre gioco con vincite in denaro ovvero di altro suo punto di raccolta in Italia collegatovi telematicamente. L'imposta 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, nonché con l'aliquota massima stabilita dall'articolo 4, comma 1, lettera b), numero 3.1), del citato decreto legislativo n. 504 del 1998. Per i periodi di imposta decorrenti dal 1º gennaio 2016 non si applica conseguentemente la disposizione di cui all'articolo 24, comma 10, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111*».

3.4. – La disposizione di cui all'art. 1, comma 926, legge n. 208 del 2015 ha, dunque, prorogato i termini originariamente fissati dalla legge n. 190 del 2014 e, in particolare, quello indicato dall'art. 1, comma 644,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

lett. g), legge n. 190 del 2014; quest'ultima norma, infatti, nel prevedere che per i periodi d'imposta, non oggetto di regolarizzazione, l'imposta dovuta deve essere computata su un imponibile forfetario coincidente con il triplo della media della raccolta effettuata nella provincia ove è ubicato l'esercizio o il punto di raccolta, era originariamente applicabile, per espressa previsione, a partire dal 1° gennaio 2015; a seguito della proroga stabilita dall'art. 1, comma 926, legge n. 208 del 2015, invece, la medesima disposizione risulta applicabile dal 1° gennaio 2016, senza alcuna limitazione (v. anche Cass. n. 15716/2025).

Ed invero, trattandosi di proroga, è evidente che le nuove modalità di determinazione dell'imposta si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016 nei confronti di tutti i soggetti che non hanno aderito alla regolarizzazione, a prescindere da quando hanno iniziato la propria attività e indipendentemente dalla loro adesione alla regolarizzazione entro il nuovo termine del 31 gennaio 2016, previsto dall'art. 1, comma 643, lett. a), legge n. 190 del 2014, come modificato sempre dall'art. 1, comma 926, legge n. 208 del 2015.

Per i precedenti periodi d'imposta, quindi, continua ad essere applicato, anche per i soggetti che non hanno aderito alla regolarizzazione, il metodo di calcolo di cui all'art. 24, comma 10, d.l. n. 98 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111 del 2011.

La tesi della ricorrente principale, secondo cui, in relazione all'anno d'imposta 2015, la perdurante applicazione del metodo di determinazione dell'imponibile di cui all'art. 24, comma 10, cit. sarebbe condizionata all'adesione del soggetto interessato, sia pure entro il termine prorogato, alla procedura di regolarizzazione, è priva di qualsivoglia riscontro nel testo normativo, né essa può dirsi aderente ad una supposta *ratio legis*, essendo stato l'intento del legislatore della novella del 2015 non già quello di favorire, con un più vantaggioso metodo di calcolo forfettario dell'imponibile, l'operatore che si fosse regolarizzato entro il nuovo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

termine del 31 gennaio 2016, ma quello, più semplicemente, di spostare in avanti di un anno tanto il termine ultimo per la regolarizzazione, quanto quello iniziale di operatività del nuovo metodo di determinazione dell'imposta nei confronti dei soggetti non regolarizzati.

Poiché nella specie si discute dell'anno 2015, l'imposta va appunto calcolata secondo il precedente metodo previsto dall'art. 24, comma 10, cit.

3.5. – La Corte regionale ha fatto buon governo degli enunciati principi, avendo ritenuto applicabile al caso in esame il precedente metodo di calcolo, previsto dall'art. 24, comma 10, d.l. n. 98 del 2011.

3.6. – Le considerazioni che precedono rendono priva di rilevanza la prospettata (dalla ricorrente incidentale) questione di illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 644, lett. g), della l. n. 190/2014 (nel testo attualmente vigente), in relazione agli artt. 3, 53 e 97 Cost. Senza peraltro obliterare che la stessa è stata già dichiarata manifestamente infondata da questa Corte, in quanto, per i soggetti di cui al comma 643, che non aderiscono al regime di regolarizzazione ovvero che, pur avendo aderito, ne sono decaduti, la determinazione dell'imposta 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, con l'aliquota massima stabilita dall'art. 4, comma 1, lett. b), n. 3.1), d.lgs. n. 504 del 1998, corrisponde a un criterio ragionevole, attesa la posizione di ampio favore degli operatori non autorizzati rispetto agli operatori della rete legale e l'impossibilità di ricostruire la raccolta totale realizzata da questi soggetti, per mancato collegamento al totalizzatore nazionale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, e realizza un accertamento induttivo su base presuntiva, che, diversamente da quanto ipotizzato dalle parti private, non esclude la prova contraria da parte del contribuente circa l'effettivo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ammontare delle giocate effettuate, sicché sono garantite le esigenze di difesa, di corrispondenza tra imposizione e capacità contributiva e di imparzialità dell'azione amministrativa (Cass. n. 7673/2025; v. anche Cass. n. 9346/2026).

4. – Con il secondo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 35, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992 poiché, obliterando la natura del processo tributario quale giudizio di "impugnazione-merito", la sentenza impugnata ha erroneamente rimesso alla stessa amministrazione la rideterminazione dell'imposta e delle sanzioni conseguentemente dovute, operazione a cui doveva invece procedere lo stesso giudice di merito, essendo stato l'avviso di accertamento annullato per motivi non formali, ma di carattere sostanziale.

5. – Il motivo, che, deducendo un *error in iudicando*, può ben essere riqualificato e per tal via ricondotto ad una violazione di legge *ex* art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., è fondato.

Questa Corte ha più volte affermato che il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia, eventualmente, dell'avviso di accertamento o di rettifica dell'Ufficio, sicché il giudice, ove ritenga in tutto o in parte invalido l'atto per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad accertare genericamente la debenza dell'imposta demandandone la sua successiva quantificazione ad una parte del giudizio, sia pure sulla base di alcuni criteri, atteso che l'art. 35, comma 3, ultimo periodo, d.lgs. n. 546 del 1992 – come interpretato alla luce degli artt. 111 Cost., 6 CEDU e 47 CDFUE – esclude la pronuncia di condanna indeterminata, rendendo necessario l'esame nel merito della pretesa, entro i limiti posti dalle domande di parte (Cass. n. 15397/2026; Cass. n. 34723/2022; Cass. n. 25629/2018).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Il Giudice d'appello ha ignorato detto consolidato insegnamento nel momento in cui, pur riconoscendo un profilo di illegittimità sostanziale dell'atto impositivo, tale essendo il ricorso dell'Ufficio ad un erroneo metodo di determinazione dell'imponibile, ha cionondimeno omesso di provvedere alla rideterminazione del *quantum* dovuto sia a titolo di imposta che di sanzioni, affidando l'incombente all'amministrazione doganale.

A tale omissione dovrà perciò ovviare la fase di rinvio.

6. – Con il secondo motivo del ricorso incidentale (ma trattasi, in realtà, del primo, stante quanto sopra precisato) si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza impugnata e/o del procedimento d'appello per aver omesso la Corte regionale, in violazione dell'art. 112 c.p.c., di pronunciarsi sulla questione concernente la violazione e/o la falsa applicazione della legge n. 220 del 2010, con specifico riferimento alla *ratio legis* individuata nel suo art. 1, comma 64, non potendo tale normativa essere applicata nei confronti della Stanleybet Malta Limited, stante lo svolgimento da parte del bookmaker estero di attività lecita ed essendo l'intento del legislatore quello di sanzionare l'attività di gioco illecita.

7. – Con il terzo mezzo del gravame incidentale (in realtà, il secondo) si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 56 T.F.U.E. e dei principi unionali di parità di trattamento e non discriminazione e legittimo affidamento, per non avere la CTR disapplicato né l'art. 3 d.lgs. n. 504 del 1998 come interpretato dall'art. 1, commi 64 e 66 legge n. 220 del 2010, né l'art. 11, comma 644 legge n. 190 del 2014 nonostante la loro contrarietà al diritto dell'Unione europea.

Nell'articolazione del motivo le ricorrenti incidentali invitano a formulare rinvio pregiudiziale *ex* art. 267, terzo comma, T.F.U.E., alla Corte di giustizia dell'Unione europea.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

8. – I motivi testé sintetizzati, che per la loro stretta connessione si prestano ad un esame congiunto, sono palesemente infondati, ponendo questioni che, anche ad assumerne la pretermissione da parte del giudice d'appello, sono già state oggetto di approfondito esame da parte di questa Corte a partire dalla sentenza n. 8757 del 30 marzo 2021, seguita da numerose altre (tra le tante Cass. nn. 8907-8911/2021, 9079-9081/2021, 9144-9153/2021, 9160/2021, 9162/2021, 9168/2021, 9176/2021, 9178/2021, 9182/2021, 9184/2021, 9160/2021, 9516/2021, 9528-9537/2021, 9728-9735/2021; 26384/2022; 813/2023; 6761/2023, 23310/2024; 24349/2024, 24033/2024; 30021/2025; 7673/2025); esame che ha tenuto conto della ricostruzione della disciplina applicabile come delineata da recenti interventi della Corte costituzionale (sentenza n. 27 del 2018) e della Corte di giustizia dell'Unione europea (sentenza 26 febbraio 2020, in causa C-788/18).

8.1. – Il quadro normativo pertinente è stato infatti 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 quali prospettate anche nell'odierno ricorso incidentale, fornendo chiari elementi per la soluzione degli ulteriori dubbi prospettati con il ricorso incidentale stesso.

La Corte costituzionale, con riferimento all'ambito soggettivo dell'imposta, ha dato atto dell'incertezza correlata all'interpretazione dell'art. 3 d.lgs. n. 504 del 1998 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); tuttavia, ha riconosciuto che il legislatore con l'art. 1, comma 66, legge n. 220 del 2010 ha stabilito che l'imposta è dovuta anche nel caso di scommesse raccolte al di fuori del sistema concessorio e che l'obbligo di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

versamento del tributo e di pagamento delle relative sanzioni grava anche sulle ricevitorie operanti, come nel caso in esame, per conto di bookmakers privi di concessione, svolgendo anch'esse una 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 terzi" (ossia del titolare di ricevitoria) al "gestore per conto proprio" (ossia al bookmaker) sia irragionevole, posto che l'attività consiste nella raccolta delle scommesse, il volume delle quali determina anche la provvigione della ricevitoria e per conseguenza il suo stesso rischio imprenditoriale. Entrambi i soggetti pertanto 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.

In altri termini, la Corte costituzionale ha chiarito che l'imposta in esame è caratterizzata da un regime in forza del quale ciascuno dei gestori risponde dell'obbligazione tributaria verso l'Erario a diverso e autonomo titolo, senza necessità per il creditore erariale di escutere uno di essi in via principale e salva la possibilità di rivalsa interna, regolabile su basi contrattuali. Proprio l'autonomia dei rapporti obbligatori verso il fisco consente di discorrere di solidarietà paritetica tra CTD e bookmaker, che a sua volta implica l'irrilevanza per l'Erario delle modalità con cui i due obbligati procedano a disciplinare

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

pattiziamente la rivalsa; tale ultimo aspetto è stato infatti preso in considerazione dalla Corte costituzionale non già per farne derivare effetti sui rapporti tra bookmaker e amministrazione finanziaria, bensì solo per sottolineare che, prima della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 66, lett. b) legge n. 220 del 2010, le ricevitorie erano legate ai bookmaker da contratti già in essere e non potevano pertanto negoziare (o rinegoziare) con il bookmaker le commissioni in termini economici tali da tener conto della necessità di pagare anch'esse in via diretta il tributo e dunque di operare una parziale traslazione dell'imposta. Per il bookmaker, tuttavia, ciò non muta la struttura del suo rapporto obbligatorio verso l'Erario, che, anche per gli anni precedenti al 2011, era fondato, senza margini di dubbio, sul presupposto oggettivo della scommessa fatta dal cliente presso la ricevitoria, ancorché quest'ultima per quegli anni non potesse essere considerata responsabile, in ragione del suo affidamento su un quadro regolatorio diverso da quello poi interpretato dalla legge n. 220 del 2010.

Né 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 e il bookmaker sia disciplinato da un contratto che regoli anche le commissioni dovute al titolare della ricevitoria per il servizio prestato; ciò in quanto, 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, assolvendo la rivalsa funzione applicativa del principio di capacità contributiva.

In forza di tale articolato percorso la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 3 d.lgs. n. 504 del 1998 e dell'art. 1, comma 66, lettera b), legge n. 220 del 2010, nella sola

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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, restando esclusa la possibilità, per la già cristallizzata determinazione in quel periodo dell'entità delle commissioni tra ricevitorie e bookmaker, di poter procedere alla traslazione dell'imposta. Per le annualità d'imposta antecedenti al 2011, dunque, non rispondono le ricevitorie ma solamente 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), legge n. 220/10, usciti indenni dal vaglio di legittimità costituzionale. La suddetta ragione di incostituzionalità 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; 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. 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 legge n.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

220 del 2010, assume, necessariamente, un valore di conformità e adeguatezza rispetto alla nuova configurazione legale del rapporto.

Orbene, considerato che nel presente giudizio si controverte sul periodo d'imposta 2015 e che viene in rilievo la sola posizione del bookmaker, le complessive censure sono infondate.

8.2. – Un'attenzione specifica, inoltre, va rivolta agli argomenti difensivi prospettati nel ricorso incidentale relativi alle ritenute frizioni con il diritto unionale.

In particolare, la ricorrente incidentale ha prospettato la violazione del diritto di non discriminazione, di parità di trattamento e del principio di affidamento. Inoltre, il profilo centrale della linea difensiva seguita si fonda, in sostanza, sul riconoscimento della liceità dell'attività svolta nel tempo dalla ricorrente, come riconosciuta dalla giurisprudenza penale di questa Corte; ciò, secondo l'assunto di parte ricorrente, comporterebbe effetti anche sul piano strettamente fiscale e, inoltre, dovrebbe indurre a ritenere che la Corte di giustizia, con la pronuncia del 26 febbraio 2020, non avrebbe preso in considerazione la specificità della "peculiare posizione" nella quale la ricorrente incidentale si sarebbe venuta a trovare, basata sulla illegittima ed originaria discriminazione dalla stessa subita nel tempo dall'autorità nazionale.

La linea difensiva seguita dalla società, più in particolare, si fonda sulla considerazione della natura sanzionatoria dell'intervento normativo di cui alla legge 220 del 2010, sicché la disciplina in esso contenuta troverebbe applicazione solo con riferimento allo svolgimento di una attività di gioco illecita, dunque non anche nei confronti della ricorrente incidentale, con la conseguenza che, ove applicata nei propri confronti, deriverebbe una violazione del principio di non discriminazione, della parità di trattamento nonché di legittimo affidamento e di libertà di stabilimento.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Si tratta di considerazioni che non possono trovare accoglimento. Con specifico riferimento al diritto unionale, premesso che le imposte sui giochi d'azzardo non hanno natura armonizzata, sicché rileva l'art. 56 del TFUE, la Corte di Giustizia, 26 febbraio 2020, causa C-788/18, ha preso diretta e specifica cognizione proprio delle medesime questioni sollevate con l'odierno ricorso incidentale ed 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 (punto 21 di Corte giustizia, 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*». 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: 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 proporzionalità (Corte giustizia, 24 ottobre 2013, causa C-440/12, punto 47; 8 settembre 2009, causa C-42/07).

Il legislatore nazionale ha proceduto a questa valutazione, dichiarando, nel comma 64 dell'art. 1 legge n. 220 del 2010, 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*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

del gioco e recuperando base imponibile e gettito a fronte di fenomeni di elusione e di evasione fiscale nel medesimo settore».

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 membri, al fine di eliminare la doppia imposizione che risulta dal parallelo esercizio della rispettiva competenza fiscale (Corte giustizia, in causa C-788/18, cit., punto 23; per analogia, Corte giustizia 1° dicembre 2011, causa C-253/09, punto 83).

Orbene, la Corte di Giustizia ha escluso qualsivoglia discriminazione tra bookmaker nazionali e bookmaker esteri; anzi, come ha pure sottolineato la Corte costituzionale (ancora con la sentenza n. 27/18), a seguire la tesi prospettata nel ricorso incidentale 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...*».

Le suddette considerazioni rendono dunque priva di ogni fondamento l'asserita assimilazione dell'imposizione alle sanzioni, ipotizzandone una oggettiva finalità afflittiva, che, invece, è del tutto assente attesa la riferibilità della pretesa ad ordinari, seppur specifici, meccanismi impositivi e l'assenza, come su evidenziato, di caratteri discriminatori.

La ricorrente incidentale, infatti, è considerata soggetto passivo d'imposta proprio per avere realizzato, per il tramite di propri centri di trasmissione dati operanti in Italia, il presupposto impositivo dell'imposta in esame.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Alla stregua di quanto affermato dalla Corte di giustizia nella citata sentenza, non si ravvisa necessità alcuna di promuovere un nuovo rinvio dinanzi alla Corte di giustizia, neppure ponendosi una questione di interpretazione della precedente statuizione della Corte, esaustiva e completa.

9. – Con il quarto motivo del ricorso incidentale (in realtà, il terzo) si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 8 d.lgs. 546 del 1992, 5, commi 1, e 6, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997 nonché 10 legge n. 212 del 2000 per non avere la Corte regionale applicato l'esimente dell'obiettiva condizione d'incertezza con riferimento alle sanzioni.

10. – Il motivo è infondato giacché non sussistono i presupposti per ritenere l'obiettiva incertezza normativa per l'annualità 2015: questa Corte ha, al riguardo, già ritenuto che la condizione di obiettiva incertezza per lo scommettitore estero può considerarsi sussistente fino alla data di entrata in vigore della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 66, legge n. 220 del 2010, la quale ha interpretato l'art. 3 d.lgs. n. 504 del 1998 prevedendo che soggetto passivo dell'imposta unica sulle scommesse è anche chi svolge l'attività di gestione delle stesse pur se privo di concessione (Cass. n. 9531/2021; Cass. n. 23310/2024; Cass. n. 24033/2024).

11. – In conclusione, il ricorso principale va accolto in relazione al secondo motivo, rigettato il primo, mentre va rigettato il ricorso incidentale; va quindi cassata l'impugnata sentenza in relazione al motivo accolto, e rinviato, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso principale, rigettato il primo; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

relazione al motivo accolto, e rinvia, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, in diversa composizione.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10 settembre 2026

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale