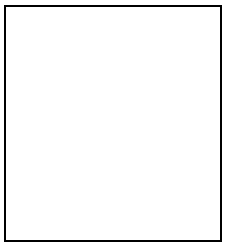
Civile Ord. Sez. 5 Num. 25894 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: NONNO GIACOMO MARIA
Data pubblicazione: 28/09/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2660/2025 R.G. proposto da:

Sande s.r.l. in liquidazione, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, De Pasquale Andrea e Sogno di Tolosa Ltd, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentati e difesi dall'avvocato Tancredi Saverio Abenavoli unitamente all'avvocato Mariateresa Parrelli

-ricorrenti-

contro

Agenzia delle dogane e dei monopoli, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria n. 1689/01/24 depositata il 17/06/2024.

Lette le conclusioni scritte del P.G., in persona del sostituto procuratore generale dott. Stefano Pepe, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 24/09/2026 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 1689/01/24 del 17/06/2024 la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria (di seguito CGT2) rigettava l'appello proposto da Sande s.r.l. in liquidazione (di seguito Sande),

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Andrea De Pasquale e Sogno di Tolosa Ltd. (di seguito SdT) avverso la sentenza n. 122/03/23 della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Cosenza (di seguito CGT1), che aveva a sua volta rigettato il ricorso dei contribuenti nei confronti di dieci avvisi di accertamento concernenti l'evasione dell'imposta unica sulla raccolta delle scommesse sportive di cui all'art. 1 del d.lgs. 23 dicembre 1998, n. 504 relativamente agli anni d'imposta 2015-2019.

2. Come emerge dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa, l'avviso di accertamento era stato emesso a seguito di una verifica effettuata nei confronti di Sande s.r.l., della quale il sig. De Pasquale era liquidatore, la quale esercitava, senza il possesso delle prescritte concessioni, autorizzazioni o licenze, ex art. 88 del r.d. 18 giugno 1931, n. 773 (Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza - TULPS), l'attività di accettazione e raccolta di scommesse per conto del bookmaker estero Sogno di Tolosa Ltd., società maltese anch'essa priva di concessione ed autorizzazione ad operare in Italia.

3. SdT, Sande e Andrea De Pasquale impugnavano la sentenza della CGT2 con ricorso per cassazione, affidato a complessivi dieci motivi, di cui tre definiti preliminari e sette definiti di merito.

4. L'Agenzia delle dogane e dei monopoli (di seguito ADM) resisteva con controricorso.

5. Con proposta di definizione anticipata (di seguito PDA) del 24/01/2026 il consigliere delegato proponeva il rigetto del ricorso.

6. Con istanza del 08/03/2026 la ricorrente chiedeva la decisione del ricorso e, quindi, depositava memoria ex art. 380 bis.1 cod. proc. civ.

7. Il P.G. depositava requisitoria scritta.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va pregiudizialmente evidenziato che Andrea De Pasquale non era legittimato a proporre ricorso in proprio avverso l'avviso di accertamento notificato a Sande, della quale era il liquidatore. La carenza di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

legittimazione del sig. De Pasquale, mai oggetto di specifico esame in sede di merito, va rilevata d'ufficio da questa Corte, con conseguente pronuncia sul ricorso e declaratoria di inammissibilità dell'originario ricorso dallo stesso proposto a titolo personale.

2. Con il primo motivo (indicato in ricorso come primo motivo preliminare), si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e del procedimento per violazione e/o falsa applicazione del Reg. CE n. 2020/1784 e dell'art. 24 Cost. in merito all'illegittimità degli atti impositivi in questione per mancata traduzione in lingua inglese.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Nessuna specifica previsione normativa dispone che l'atto impositivo debba essere redatto nella lingua del soggetto destinatario, dovendosi, invero, presumere che lo stesso, in quanto soggetto passivo nel territorio nazionale, sia in grado di comprendere il contenuto dell'atto.

2.3. La questione, dunque, si sposta sul piano probatorio, essendo onere del contribuente provare di non essere stato nelle condizioni di avere potuto avere conoscenza del contenuto dell'atto; il che postula che lo stesso versi in condizioni tali, nonostante il comportamento dallo stesso esigibile, da non potere in alcun modo avere potuto ovviare alla circostanza che l'atto impositivo non era stato tradotto nella propria lingua di origine.

2.4. Tale profilo non è stato coltivato dalla ricorrente, che si è limitata ad una contestazione generica sul punto; del resto, identica questione è già stata esaminata più volte da questa Corte (si veda, da ultimo, Cass. n. 3052 del 06/02/2025; Cass. n. 9891 del 16/04/2026), la quale ha escluso che la mancata traduzione nella lingua del destinatario possa comportare una lesione del diritto di difesa del bookmaker straniero, in quanto lo stesso, anche se soggetto non residente privo di stabile organizzazione in Italia, ha dimostrato, avendo in concreto fatto valere nei gradi del merito

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

le proprie articolate difese contestando la pretesa tributaria azionata con l'atto impugnato, di avere avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto impositivo ad essa notificato.

3. Con il secondo motivo (secondo motivo preliminare), si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., «la nullità della sentenza e del procedimento - assolvimento dell'obbligazione tributaria a titolo di imposta unica - irragionevolezza - difetto di motivazione e istruttoria - sussistenza - violazione e/o falsa applicazione degli artt. 23 e 53 Cost. - fatti sopravvenuti - sussistenza» per avere la CGT2 confermato la legittimità degli avvisi impugnati sebbene fosse erronea: 1) la determinazione della base imponibile, effettuata utilizzando il metodo induttivo, non applicabile alle scommesse "virtuali", anziché quello analitico e senza prendere in considerazione la prodotta documentazione contabile e amministrativa denotante l'adempimento della obbligazione tributaria; 2) l'individuazione dell'aliquota dell'imposta unica da applicare.

3.1. Con il quarto motivo (primo motivo di merito) si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 2, n. 3 e n. 5 cod. proc. civ., «la nullità della sentenza e del procedimento - la verifica subita dal contribuente e la sentenza del giudizio di secondo grado - erroneità in fatto e in diritto - irragionevolezza della sentenza - difetto di motivazione dell'atto impugnato - violazione del diritto di difesa ex art. 24 Cost. - violazione del principio del contraddittorio tra P.A. e cittadino - violazione dell'art. 97 Cost. - difetto di motivazione ed istruttoria - violazione e/o falsa applicazione degli artt. 3, 23, 24, e 53 Cost. - violazione e/o falsa applicazione dell'art. 5 del DPR n. 66/2002 - tenuta e conservazione della documentazione contabile - assolvimento dell'obbligazione tributaria a titolo di imposta unica - non debenza delle somme richieste negli atti impugnati - eccesso di potere per incompetenza dell'amministrazione resistente».

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3.2. In particolare, la CGT2 avrebbe confermato la legittimità degli impugnati avvisi sebbene l'Ufficio abbia determinato la base imponibile, utilizzando il metodo induttivo, ai sensi dell'art. 24, comma 10, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv. con modif. nella l. 15 luglio 2011, n. 111, senza prendere in considerazione i reports e la documentazione utile per la determinazione dell'imposta dovuta prodotta in giudizio dalla contribuente.

3.3. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente per ragioni di connessione e vanno disattesi.

3.4. Sotto il profilo del computo dell'imposta dovuta all'Amministrazione dei monopoli, per i soggetti che svolgono un'attività verificata e regolare, nonché per i soggetti in relazione ai quali, pur svolgendo attività irregolare (raccogliendo scommesse non affluite al totalizzatore nazionale ovvero sottraendo base imponibile all'imposta unica sui concorsi pronostici o sulle scommesse), sia stato possibile ricostruire l'effettivo ammontare delle giocate effettuate sulla base di elementi documentali comunque reperiti dall'Amministrazione finanziaria (e, quindi, anche forniti dal contribuente), la determinazione dell'imponibile si effettua con il sistema di tassazione ordinaria da ultimo previsto dall'art. 1, comma 945, della l. 28 dicembre 2015, n. 208 (cfr. Cass. n. 9347 del 13/04/2026).

3.4.1. Per i soggetti irregolari, per i quali non sia stato possibile ricostruire la base imponibile, si procede secondo i seguenti criteri (cfr. Cass. n. 5924 del 16/03/2026): a) per gli anni d'imposta antecedenti al 2016 trova applicazione il criterio stabilito dall'art. 24, comma 10, del d.l. n. 98 del 2011, secondo il quale «(…) 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», con applicazione dell'aliquota «massima prevista per ciascuna tipologia di scommessa dall'articolo 4 del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504»; b) per gli anni d'imposta dal 2016 in poi la determinazione dell'imposta si basa 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 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), del d.lgs. n. 504 del 1998*,* secondo la previsione dell'art. 1, comma 644, lett. g), della l. n. 190 del 2014.

3.5. Nel caso di specie, è del tutto pacifico, nonché accertato dalla CGT2, che la raccolta realizzata da SdT sia irregolare e avvenuta senza alcun collegamento al totalizzatore nazionale. Ne consegue la legittima applicazione, da parte dell'Ufficio, del metodo induttivo di determinazione dell'imposta, secondo le modalità correttamente indicate dalla sentenza impugnata, nel pieno rispetto dei principi più sopra evidenziati.

3.6. In proposito, la determinazione induttiva dell'imposta non può ritenersi di per sé illegittima per non avere l'Ufficio esaminato i documenti prodotti dai ricorrenti sul presupposto di una contabilità irregolare. In primo luogo, le contestazioni dei ricorrenti sembrano rivolgersi non già alla sentenza impugnata, ma semmai all'avviso di accertamento e, peraltro, sono prive della necessaria specificità, essendo del tutto generico il riferimento alla copiosa documentazione prodotta, non riprodotta in ricorso e nemmeno allegata. Secondariamente, la CGT2 ha provveduto ad una compiuta e approfondita analisi della documentazione prodotta, sicché la richiesta di rivalutazione di detta documentazione implica una contestazione del merito della sentenza impugnata ed è, come tale, inammissibile.

4. Con il terzo motivo di ricorso (terzo motivo preliminare), si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e del procedimento per violazione e falsa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

applicazione dell'art. 7, comma 5 *bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, sotto il profilo dell'onere della prova nel processo tributario a carico dell'Amministrazione finanziaria, quale disposizione a carattere procedimentale, applicabile a tutti i procedimenti in corso.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. La disposizione richiamata (art. 7, comma 5 *bis*, della l. n546 del 1992) ha chiaramente natura sostanziale sicché non ha efficacia retroattiva e, quindi, si applica, ai giudizi successivi al 16 settembre 2022, data di entrata in vigore dell'art. 6 della legge n. 130 del 2022 che l'ha introdotta, per la quale il successivo art. 8, dettato in materia di "disposizioni transitorie e finali", non prevede una diversa decorrenza (Cass. n. 16493 del 2024; Cass. n. 27540 del 2024).

4.3. Ne consegue che la norma richiamata non si applica al presente procedimento, iniziato in primo grado nel 2021, come evincibile dalla sentenza impugnata.

5. Con il quinto motivo di ricorso (secondo motivo di merito) si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 1, n. 3, n. 4 e n. 5 cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 4 e 5 della Convenzione OCSE in materia di stabile organizzazione delle doppie imposizioni per avere la CGT2 confermato la legittimità degli avvisi in questione sebbene l'imposta unica sulle scommesse non fosse dovuta né da parte del bookmaker estero per mancanza del presupposto territoriale, stante il divieto della doppia imposizione fiscale e la territorialità della giurisdizione tributaria italiana, né da parte del CTD per mancanza del presupposto soggettivo, oggettivo e territoriale ai fini dell'applicabilità del tributo.

5.1. Con il sesto motivo di ricorso (terzo motivo di merito) si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 3 della l. n. 504 del 1998, in combinato con gli artt. 25 Cost., 1, 6 e 7 della l. 27 luglio 2000, n. 212,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

nonché l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 66, lett. a), della l. n. 220 del 2010, quale disposizione interpretativa ("si interpreta nel senso che") dell'art. 3 della l. n. 504 del 1998 e, pertanto, provvista di efficacia retroattiva (tale cioè da incidere sui periodi di imposta pregressi all'entrata in vigore della legge di stabilità). Al riguardo, ad avviso della ricorrente, la CGT2 avrebbe confermato la legittimità degli avvisi in questione sebbene il soggetto passivo d'imposta non potesse essere individuato in un soggetto estraneo alla gestione delle scommesse (rectius, gestore del rischio), come il CTD, non collegato al totalizzatore nazionale, e la solidarietà-dipendente del bookmaker estero, fosse stata esclusa dal nuovo regime impositivo dell'imposta unica sulle scommesse (in forza delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 945, della l. 28 dicembre 2015, n. 208 – Legge di Bilancio per il 2016), ovvero dalla tassazione sul "Margine" (giocato – vinto = utile) anziché sulla "Raccolta", con trasformazione radicale della natura dell'imposta unica da indiretta a reale-diretta, appunto sull'utile del bookmaker.

5.2. Con il settimo motivo di ricorso (quarto motivo di merito) si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 1, comma 644, della l. n. 190 del 2014 (Legge di stabilità 2015) e 1, comma 926, della l. n. 208 del 2015 (Legge di stabilità 2016) per avere la CGT2 confermato gli avvisi impugnati sebbene - in forza dell'art. 1, comma 644, della l. n. 190 del 2014 (come poi modificato dalla legge di stabilità 2016 n. 208 del 2015) emanato per "assicurare parità di condizioni competitive" tra imprese munite di concessione e imprese operanti senza concessione - la posizione del bookmaker (e dei suoi centri affiliati) fosse divenuta legittima in quanto riconosciuta dalla legge italiana, avendo lo Stato italiano autorizzato il *bookmaker* comunitario (privo di concessione italiana, ma titolare di una licenza comunitaria) a svolgere servizi transfrontalieri. Da qui la mancata configurazione del reato penale o amministrativo con

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

conseguente inoffensività dell'attività del *bookmaker* (a mezzo dei suoi centri affiliati presenti sul territorio italiano) non solo dal punto di vista dell'ordine pubblico (come dichiarato dalle autorità amministrative pubbliche e confermato dal parere del Consiglio di Stato reso in data 8 luglio 2020 (numero affare 00748/2020), ma anche sotto il profilo tributario (in precedenza il bookmaker sarebbe stato discriminato sia dal fatto che non sussistevano concessioni per il cd. Gioco virtuale, sia dal bando di gara "Monti" 2012 in quanto illegittimo e discriminatorio).

5.3. I motivi secondo, terzo e quarto di merito - da trattare congiuntamente concernendo tutti i presupposti dell'imposta unica sulle scommesse vanno disattesi.

5.4. Le questioni poste nel presente giudizio sono state oggetto di ripetuta e articolata disamina da parte di questa Corte a partire dalla sentenza n. 8757 del 30 marzo 2021, seguita da numerose altre (tra le tante Cass. 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; v. da ultimo Cass. n. 26384/2022; Cass. n. 813/2023; Cass. n. 6761/2023), che, all'esito di una compiuta ed analitica ricostruzione del sistema dell'imposta unica sulle scommesse, fondata anche sui recenti interventi della Corte costituzionale (sentenza n. 27 del 2018) e della CGUE (sentenza 26 febbraio 2020, in causa C-788/18), ha, tra l'altro, precisato che:

- sussistono i presupposti soggettivi e oggettivi d'imposta sia nei confronti del titolare della ricevitoria che del bookmaker estero privo di concessione, per il quale il primo operi, tra loro in rapporto di solidarietà paritetica;

- sussistono i presupposti territoriali: l'imposta, che non ha natura di sanzione, si applica a tutti gli operatori che gestiscono scommesse raccolte nel territorio italiano, a prescindere dal luogo in cui sono stabiliti,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

restando esclusa ogni restrizione discriminatoria, violazione della libertà di prestazione di servizi o lesione di affidamento;

- l'imposta richiesta non è equiparabile, né riconducibile ad un trattamento sanzionatorio;

- la decisione della Corte costituzionale n. 27/2018 ha escluso che siano assoggettate ad imposta solo le ricevitorie per le annualità antecedenti al 2011;

- non sussistono i presupposti per ritenere l'obbiettiva incertezza normativa per le annualità a partire dal 2011;

- l'imposta non ha natura armonizzata e non sussiste contrasto con l'art. 401 direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA), né profili di doppia imposizione.

5.5. Né si può ritenere che la disciplina dell'emersione di cui alla l. n. 190 del 2014 abbia eliminato il presupposto dell'imposta od escluso gli obblighi tributari, operando la censura un'impropria commistione tra il piano amministrativo e quello tributario, sicché, *in parte qua*, la stessa è inammissibile, ponendo una questione priva di rilievo.

6. Con l'ottavo motivo di ricorso (quinto motivo di merito) si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione degli artt. 8 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, degli artt. 5, comma 1, e 6, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e dell'art. 10, comma 3, della l. n. 212 del 2000 per non avere la CGT2 annullato le sanzioni.

6.1. Il motivo è infondato.

6.2. Secondo questa Corte, l'incertezza normativa oggettiva tributaria «è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, e va distinta dalla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto (il cui accertamento è demandato esclusivamente al giudice e non

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

può essere operato dall'amministrazione), come emerge dal d.lgs. n. 472 del 1997, art. 6, che distingue le due figure, pur ricollegandovi i medesimi effetti. Peraltro, il fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva può essere desunto dal giudice attraverso la rilevazione di una serie di "fatti indice", quali ad esempio: 1) la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente» (Cass. n. 12301 del 17/05/2017; Cass. n. 15452 del 13/06/2018; Cass. n. 10313 del 12/04/2019, Cass. n. 32082 del 09/12/2019).

6.3. Con riferimento al caso di specie, la sopra citata sentenza della Corte cost. n. 27 del 2018, nel ricostruire l'ambito applicativo dell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1988, come interpretato autenticamente dall'art. 1, comma 66, l. n. 220 del 2010, ha bensì affermato che, anche alla luce della disciplina previgente, soggetto passivo dell'imposta è chi svolge l'attività di gestione delle scommesse anche se privo di concessione, con conseguente responsabilità del bookmaker estero che, mediante un proprio intermediario, svolga l'attività di gestione delle scommesse pur se privo di concessione.

6.4. La stessa sentenza ha tuttavia evidenziato che «*il tenore letterale della disposizione consentiva anche una diversa interpretazione, nel senso che, attraverso il richiamo contenuto nell'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1998*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

al rispetto della concessione e della licenza di pubblica sicurezza, essa contemplasse i soli soggetti operanti nel sistema concessorio (ad esclusione perciò dei "bookmaker" con sede all'estero, sforniti di titolo concessorio in Italia, e della rete delle ricevitorie di cui essi si avvalgono nel territorio italiano)» (punto 4.1.), dando poi atto del fatto che «*con la disposizione interpretativa dell'art. 1, comma 66, lett. b), della l. n. 220 del 2010, il legislatore ha dunque esplicitato una possibile variante di senso della disposizione interpretata» e che la stessa Agenzia autonoma dei monopoli di Stato aveva espressamente riconosciuto che la normativa in esame si prestava alla considerazione di incertezza applicativa*» (punto 4.1.).

6.5. In sostanza, la Corte costituzionale ha riconosciuto che la previsione contenuta nell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1998, si prestava ad una duplice opzione interpretativa in ordine alla sussistenza o meno della individuazione della soggettività passiva del bookmaker estero che, mediante una ricevitoria operante nel territorio nazionale, avesse svolta l'attività di gestione delle scommesse senza concessione e che la disposizione interpretativa del 2010 è intervenuta al fine di esplicitare il contenuto della incerta previsione, orientando la scelta interpretativa nel senso della sussistenza della soggettività passiva.

6.6. Ne consegue che l'obiettiva incertezza normativa in ordine alla soggettività passiva del bookmaker estero e la conseguente applicazione dell'esimente prevista dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 sussiste fino al momento della entrata in vigore della disciplina interpretativa del 2010 e, quindi, non può legittimamente essere evocata nel caso di specie, trattandosi anni d'imposta (dal 2015 al 2019) successivi al 2011.

7. Con il nono motivo di ricorso (sesto motivo di merito) si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e del procedimento per violazione e/o falsa applicazione dei

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

principi di imparzialità e buon andamento dell'Amministrazione finanziaria nonché degli artt. 24 Cost. e 12 della l. n. 212 del 2000. Al riguardo, nel caso di specie, il principio in esame non avrebbe trovato effettiva attuazione, poiché, se è per vero che era stato avviato il contraddittorio prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, esso non era stato improntato ai principi di imparzialità, efficienza, buon andamento e terzietà in quanto i soggetti ricorrenti avevano da sempre avuto un unico soggetto interlocutore (l'ADM di Reggio Calabria). Ciò valeva ad avviso della ricorrente - anche in punto di legittimazione del suindicato Ufficio a ricevere il rapporto, attesa la circostanza della identità e corrispondenza del soggetto accertatore e dell'Autorità preposta a ricevere il rapporto stesso, in manifesta violazione dell'art. 18 della l. n. 689 del 1981, laddove, anche a garanzia dei diritti di difesa costituzionalmente garantiti, prevede la terzietà dell'autorità preposta alla disamina degli scritti di cui alla menzionata norma.

7.1. Il motivo è infondato.

7.2. Non si ravvisano 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.

7.3. L'imposta unica sulle scommesse, come accennato, non è un tributo armonizzato, il che impone anche di disattendere l'istanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia; né in senso contrario vale richiamare il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

fatto che la Corte di giustizia si è comunque occupata della tematica dei giochi d'azzardo in alcune occasioni, poiché 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 princìpi dettati per i tributi armonizzati.

7.4. Quanto al risvolto interno del problema, da un lato, va osservato che per il tributo in discorso il diritto nazionale non prevede espressamente un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale e, dall'altro lato, che nei confronti del *bookmaker*, l'accertamento si configura come un cd. accertamento a tavolino, rispetto al quale è legittimo, anche ai fini del contraddittorio (in specie per le imposte dirette), che il primo atto portato alla conoscenza del contribuente sia lo stesso avviso (v. Cass. S.U. n. 24823 del 2015, cit.); già da tale fatto, dunque, deriva l'insussistenza di un obbligo generalizzato di redazione del processo verbale di constatazione, conclusione che questa Corte, del resto, ha ripetutamente ribadito, sottolineando che l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria non deve necessariamente concludersi con la redazione di un processo verbale di constatazione (Cass. n. 16546 del 27/04/2018; v. anche per una vicenda particolare Cass. n. 12094 del 08/05/2019).

7.5. In ogni caso, la stessa ricorrente riconosce l'avvenuto svolgimento, nel caso di specie, del contraddittorio endoprocedimentale con l'ADM (di Reggio Calabria) senza che incida sulla legittimità dello stesso l'evidenziata identità del «soggetto verificatore e accertatore» atteso che, ai sensi dell'art. 24, commi 13, 14 e 15 del d.l. n. 98 del 2011: «13. Gli Uffici dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, nell'ambito delle attività amministrative loro demandate in materia di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

giochi pubblici con o senza vincita in denaro, rilevano le eventuali violazioni, occultamenti di base imponibile od omessi versamenti d'imposta e provvedono all'accertamento e alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi previsti dalla legge e dalle convenzioni di concessione, nonché degli altri obblighi stabiliti dalle norme legislative ed amministrative in materia di giochi pubblici, con o senza vincita in denaro. 14. Al fine di garantire il miglior raggiungimento degli obiettivi di economicità ed efficienza, per le attività di competenza degli uffici periferici, la competenza è dell'ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto alla data in cui è stata commessa la violazione o è stato compiuto l'atto illegittimo. Con provvedimento del Direttore generale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, da pubblicarsi sul proprio sito internet, sono previsti i casi in cui la competenza per determinate attività è attribuita agli uffici centrali.15. Nei limiti del servizio cui sono destinati e nell'esercizio dei poteri ad essi conferiti dalle leggi in materia fiscale e amministrativa, gli appartenenti all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato assumono la qualità di agenti di polizia tributaria».

8. Con il decimo motivo di ricorso (settimo motivo di merito) si chiede a questa Corte la sospensione del giudizio ex art. 267 del TFUE e la rimessione pregiudiziale alla CGUE affinché fornisca una chiara interpretazione: 1) degli articoli 49, 56, 107 e 109 del TFUE in relazione alla Sanatoria Fiscale ex legge di stabilità n. 190 del 2014 che contiene norme emanate in violazione del principio di parità di trattamento, dell'obbligo di trasparenza, del principio di certezza del diritto, nonché della libertà di iniziativa economica, della libertà di concorrenza, della libertà di stabilimento e di libera prestazione dei servizi laddove, con l'adozione dell'istituto del condono, ha previsto la possibilità per gli evasori di conseguire una "regolarizzazione fiscale", ottenendo la riduzione di un terzo dell'imposta, nonché una regolarizzazione amministrativa; 2) degli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

articoli 49 e 56 TFUE in relazione alla disciplina nazionale in materia di giochi e scommesse che contiene norme emanate in violazione del principio di parità di trattamento, dell'obbligo di trasparenza, del principio di certezza del diritto, nonché della libertà di iniziativa economica, della libertà di concorrenza, della libertà di stabilimento e di libera prestazione dei servizi.

8.1. Peraltro, alla stregua di quanto affermato dalla Corte di giustizia nella sentenza 26 febbraio 2020, causa C-788/18, 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. In questi termini, in ordine alla non necessità del rinvio pregiudiziale, si segnala, di recente, Cass. n. 7673 del 2025; Cass. n. 20772 del 2024; Cass. n. 7481 del 2022).

9. In conclusione, la sentenza impugnata va cassata senza rinvio con riferimento alla posizione del sig. De Pasquale in proprio mentre il ricorso va rigettato con riferimento alle posizioni di Sande e SdT.

9.1. Sande, Andrea De Pasquale e SdT vanno condannate al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente procedimento, liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore dichiarato della lite di circa euro 720.000,00. Sussistono, invece, valide ragioni, riconnesse al mancato rilievo della carenza di legittimazione da parte dell'Amministrazione dei monopoli, per compensare tra Andrea De Pasquale e ADM le spese relative alle fasi di merito del presente procedimento.

9.2. Le società contribuenti vanno, altresì, condannate, ai sensi dell'art. 96, terzo e quarto comma, cod. proc. civ., richiamati dall'art. 380 bis cod. proc. civ., al pagamento delle ulteriori somme pure liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La Corte, pronunciando sul ricorso, cassa senza rinvio la sentenza impugnata con riferimento alla posizione di Andrea De Pasquale e rigetta il ricorso proposto da Sande s.r.l. in liquidazione e da Sogno di Tolosa Ltd.; condanna tutti i ricorrenti, in solido, a rifondere alla controricorrente le spese del presente procedimento, liquidate in complessivi euro 11.000,00, oltre alle spese di prenotazione a debito; dichiara compensate tra Andrea De Pasquale e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli le spese relative ai gradi di merito; condanna Sande s.r.l. in liquidazione e Sogno di Tolosa Ltd. al pagamento alla somma di euro 11.000,00 a titolo di responsabilità aggravata, nonché al pagamento della somma di euro 5.000,00 in favore della cassa delle ammende.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte dei ricorrenti del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 *bis* dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 24/09/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale