

IL PUNTO SU ...

Sulla compatibilità delle qualifiche di “soggetto passivo” del tributo e di agente della riscossione

di Andrea Fedele – 25 marzo 2021

Le Sezioni unite penali della Cassazione, con sentenza n. 6087/2021, hanno risolto un conflitto di giurisprudenza affermando il seguente principio: *“Integra il reato di peculato la condotta del gestore o dell’esercente degli apparecchi da gioco leciti di cui all’art. 110, sesto e settimo comma, TULPS, che si impossessi dei proventi del gioco, anche per la parte destinata al pagamento del PREU, non versandoli al concessionario competente”*.

Il prelievo erariale unico (PREU), spettante all’amministrazione autonoma dei Monopoli di stato (AAMS – oggi ADM) costituisce “entrata tributaria statale” (Corte Cost. n. 334/2006) ed è dovuto dal soggetto (concessionario) al quale è stato rilasciato il nulla osta all’esercizio del gioco mediante l’utilizzazione di apparecchi “autosufficienti” (tipo *slot – machine* ; artt. 39, c. 13, e 13 *bis* D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni, dalla L. 30 novembre 2003, n. 326, e con le modifiche di cui all’art. 1, c. 81, L. 27 dicembre 2006, n. 296) definito, nelle disposizioni suddette, “soggetto passivo”, nonché dai terzi incaricati della raccolta (gestori ed esercenti) “solidalmente responsabili” con il soggetto passivo (art. 39 *sexies* del citato D.L. n. 269/2003). Delle somme costituenti il PREU è prevista, come afferma la stessa Corte, la riscossione mediante ruolo.

Il ricorso ad apparecchiature “autosufficienti” inserite in una rete telematica che consente il controllo diretto in tempo reale di ogni loro utilizzazione comporta, per il giocatore, l’immediato trasferimento del denaro introdotto nella macchina; si tratta quindi di stabilire a chi appartenga la parte del denaro stesso (comprensiva di canone di concessione, PREU, aggio del concessionario, residuo da ripartire fra concessionari, gestori ed esercenti) che, al netto delle vincite erogate, rimane nell’apparecchiatura e viene “scassettato” dal gestore o dall’esercente.

La tesi dominante, sostenuta dalla giurisprudenza della Corte dei conti (ad es., n. 1086/2014), della Cassazione civile (ad es., SS.UU. n. 14697/2019) e dalla maggioranza delle precedenti pronunzie della Cassazione penale (ad es., nn. 49070/2017 e 4937/2019) e qui confermata dalle Sezioni unite penali, afferma che tali somme sono *ab origine* (quindi sin dall’inserimento del denaro nella *slot – machine*) “denaro pubblico”, cosicché concessionari, gestori ed esercenti sono soggetti al

rigoroso regime previsto per gli agenti contabili e la mancata consegna o l'appropriazione, anche parziale, delle somme stesse dà luogo a responsabilità contabile e può integrare il reato di peculato.

La tesi minoritaria, accolta dalla sentenza della Sez. sesta penale che ha dato luogo al contrasto giurisprudenziale (n. 21328/2018) ritiene invece che le somme in questione spettino in proprietà al concessionario, obbligato, in solido con gestori ed esercenti, a pagare all'AAMS (oltre al canone di concessione) il PREU, cosicché il mancato versamento costituisce inadempimento di un'obbligazione tributaria, come tale sanzionato, ma non appropriazione di denaro pubblico, e ciò esclude l'integrazione del reato di peculato.

Secondo la tesi dominante il PREU è un'imposta di consumo il cui soggetto passivo è il giocatore. In realtà le Sezioni unite definiscono il giocatore "contribuente di fatto" e l'esercente "contribuente di diritto", ma l'unico senso attribuibile a quest'ultima espressione è quello che l'equipara a "sostituto d'imposta" ed anche il riferimento a questa figura soggettiva implicherebbe la disponibilità, da parte sua, di denaro proprio. D'altronde, il particolare meccanismo di attuazione di questo tributo, incentrato sull'anticipazione, per automatico, della prestazione del giocatore (il cui concorso alle pubbliche spese è determinato dall'alterazione, rispetto alla pari, delle probabilità di vincita), consentirebbe di identificare il soggetto passivo nel giocatore stesso, pur in assenza di una sua obbligazione avente ad oggetto una prestazione pecuniaria.

La tesi minoritaria configura invece il PREU come tributo sui "ricavi" dell'impresa gestita dal concessionario, che non è, come sembrano erroneamente ritenere le Sezioni unite, imposta sul reddito, ma tributo (forse imposta indiretta) su di un diverso indice di produttività dell'impresa stessa. La struttura dell'istituto corrisponderebbe, in questa prospettiva, a quella dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse (si veda Corte cost. n. 27/2018, in *Giur. Cost.*, 2018, 259, con mia osservazione; nonché CGUE C-788/18, del 26.2.2020, in questa Rivista, 12.3.2020). Soggetto passivo del tributo risulta dunque, secondo questa tesi, il concessionario, mentre gestori ed esercenti, con lui coobbligati in solido, si qualificano, evidentemente, come responsabili d'imposta. Va detto, comunque, che questa configurazione del tributo può anche essere ricondotta al diverso schema dell'imposizione sui consumi, di origine eurocomunitaria, ormai accolto per l'IVA ed esteso alle accise, in cui assume una determinante funzione strutturale la "neutralità" per gli operatori economici, avvicinandoli alla figura del sostituto d'imposta, fermo restando che anch'essi sarebbero tenuti al pagamento dell'imposta con proprie disponibilità finanziarie.

Comunque, la struttura assunta, proprio in virtù delle norme succitate, dal tributo qui considerato lo distingue nettamente da altri istituti tributari, come il gioco del lotto, il cui richiamo nel contesto della motivazione non ha quindi valore argomentativo.

La tesi dominante assume a fondamento normativo i tratti pubblicistici dell'attività di concessionari, gestori ed esercenti, ma, quanto all'appartenenza delle somme "scassettate", è carente di supporto testuale e si risolve nella reiterata affermazione della loro spettanza alla "mano pubblica". La tesi minoritaria poggia invece esclusivamente sul dato testuale risultante dai succitati artt. 39, c. 13 e 13 *bis*, nonché 39 *sexies* D.L. n.269/2003: essendo pacifico che il PREU è un tributo, cioè un istituto che attua il concorso dei contribuenti alle pubbliche spese mediante decurtazione del loro patrimonio, l'individuazione del soggetto passivo implica anche l'individuazione del patrimonio, ovviamente diverso da quello dell'ente impositore, che subisce il prelievo; analogamente, anche sostituti e responsabili d'imposta, in quanto obbligati al pagamento del tributo, sia pure con modalità di recupero, anteriori o successive, corrispondono denaro "proprio". Insomma, se coloro che "maneggiano" le somme corrispondenti all'importo del PREU sono soggetti passivi, sostituti o responsabili, tali somme non sono ancora "in mano pubblica"; la contraria affermazione, comune a tutta la giurisprudenza dominante, è in palese contrasto con le norme succitate e con la disciplina della riscossione a mezzo ruolo applicabile al PREU. Si tratta d'altronde del medesimo argomento di recente utilizzato per escludere, a decorrere dalla loro qualificazione come responsabili per l'imposta di soggiorno (art. 180, c. 4, D.L. n. 34/2020, convertito in L. n. 77/2020), la sussistenza del peculato in caso di mancato versamento, da parte dei gestori delle strutture alberghiere e ricettive, dell'imposta stessa (Cass. Sez. sesta penale n. 30227/2020).

Le sentenze che qualificano concessionari, gestori ed esercenti come agenti contabili, soggetti, in caso di mancato versamento, alla relativa responsabilità amministrativa ed all'eventuale condanna per peculato, si limitano ad obiettare che la qualificazione legislativa del PREU come tributo e dei medesimi come soggetti passivi e responsabili "opera limitatamente al rapporto di natura tributaria" e non è incompatibile con l'affermazione della originaria natura pubblica del denaro "scassettato". Si tratta però di proposizioni non congruenti. Il diritto tributario non è fonte di qualificazioni estranee alla dinamica dei rapporti patrimoniali, né esprime definizioni rilevanti solo in una dimensione "diversa" da quella in cui concretamente si svolgono le relazioni sociali. Le norme tributarie disciplinano proprio la vicenda giuridica che determina l'acquisizione alla "mano pubblica" del gettito dei tributi, tramite la nascita e l'estinzione di obbligazioni pecuniarie ovvero in diverse sequenze di effetti. Spetta al legislatore la scelta fra le diverse opzioni e quando essa si esprime in modo chiaro non ha senso obiettare che essa rileva "solo limitatamente al rapporto di natura tributaria", che non costituisce una dimensione metafisica, estranea alla concreta attuazione delle relative attribuzioni patrimoniali, ma ne sintetizza disciplina giuridica ed effetti. Sembra quindi evidente che le Sezioni unite, nel rispetto delle scelte legislative, avrebbero dovuto scegliere proprio la tesi minoritaria.

Certo, il regime cui sono sottoposti gli agenti contabili offre maggiore sicurezza dei controlli, efficacia degli strumenti di recupero, severità delle sanzioni, ma, come si è detto, le scelte in merito (sulle quali dovrebbe auspicabilmente incidere anche l'esigenza di un equilibrato rapporto fra dimensione dell'attività pubblica ed ambito di esercizio dell'autonomia privata) spettano al legislatore e non possono essere totalmente superate in via interpretativa, neppure dalle decisioni degli organi giurisdizionali di vertice. Al limite, si potrebbe forse prospettare un'eccezione di illegittimità costituzionale per incongruenza della già citata disciplina tributaria rispetto alla complessiva regolamentazione di queste forme di gioco lecito, ma l'esito innanzi alla Corte costituzionale sarebbe per lo meno dubbio.