



Numero registro generale 1180/2025

Numero sezionale 7636/2025

Numero di raccolta generale 18291/2026

Data pubblicazione 06/06/2026

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ANGELINA-MARIA PERRINO	Presidente
GIACOMO MARIA NONNO	Consigliere Rel.
GIANLUCA GRASSO	Consigliere
RAFFAELLA BROGI	Consigliere
LUIGI D'ALESSANDRO	Consigliere

Oggetto:

TRIBUTI - IVA - REGIME FORFETTARIO.

Ad.11/11/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1180/2025 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

██████████ S.R.L., elettivamente domiciliata in ROMA, ██████████
██████████, presso lo studio dell'avvocato ██████████
██████████ che la rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso SENTENZA di CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO CALABRIA n. 2246/03/24 depositata il 27/08/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11/11/2025 dal Consigliere GIACOMO MARIA NONNO.

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 2246/03/24 del 27/08/2024, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria (di seguito CGT2) rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 649/01/23 della Commissione tributaria provinciale di Cosenza (di seguito CTP), che aveva



accolto il ricorso di [REDACTED] s.r.l. (di seguito [REDACTED] nei confronti di una cartella di pagamento per IVA relativa all'anno d'imposta 2016.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, la cartella di pagamento era stata emessa previa determinazione forfetaria dell'imposta (art. 74, sesto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, decreto IVA), tenuto conto della base imponibile ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti (ISI) e dell'attività di "sale giochi e biliardi" svolta dalla società contribuente.

1.2. La CGT2 respingeva l'appello di AE evidenziando che: a) secondo la S.C. (Cass. n. 15178 del 16/07/2020) l'applicazione dell'IVA nel modo ordinario può essere surrogata da *facta concludentia* del contribuente, poiché, ai sensi dell'art. 1, comma 1, d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 1997, i comportamenti concludenti del contribuente o le modalità di tenuta delle scritture contabili costituiscono elementi da cui desumere il regime applicabile in concreto; b) nel caso di specie, il giudice di primo grado aveva fatto corretta applicazione dell'enunciato principio di diritto, avendo ritenuto «che il contribuente avesse optato per il regime ordinario già nel 1998, in quanto tale evenienza emergeva dall'esame della dichiarazione IVA annuale e – inoltre – risultava provata documentalmente mediante la produzione della comunicazione della propria opzione»; c) la questione dell'applicazione all'ipotesi *de qua* dell'art. 14 *bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640 era, da un lato, inammissibile in quanto non devoluta al giudice di primo grado e, dall'altro, l'Ufficio avrebbe dovuto notificare avviso di accertamento.

2. AE impugnava la sentenza della CGT2 con ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

3. [REDACTED] resisteva con controricorso.



RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo complesso motivo di ricorso AE deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 74, sesto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) e dell'art. 14 *bis* del d.P.R. 640 del 1972, così come riformulato dall'art. 22 della l. 27 dicembre 2002, n. 289, per avere la CGT2 omesso di esaminare la specifica contestazione mossa fin dal primo grado dall'Ufficio, per la quale l'opzione per il regime ordinario dell'IVA sarebbe ammissibile solo nel caso si sia optato anche per il regime ordinario dell'ISI, avendo le due imposte la stessa base imponibile ed essendo assimilate dalla legge anche a fini riscossivi. Nella specie, non essendo applicabile il regime ordinario per l'ISI, ostandovi la previsione dell'art. 14 *bis* del d.P.R. n. 640 del 1972, detto regime non sarebbe applicabile nemmeno per l'IVA.

1.1. Sotto un secondo profilo, il Collegio non avrebbe specificato sulla base di quali elementi di fatto avrebbe concluso per il valido esercizio dell'opzione per il regime ordinario, atteso che l'adozione del regime IVA ordinario per la generalità delle attività non sarebbe di per sé sufficiente ad attrarre ad esso le specifiche attività soggette (anche) all'imposta sugli intrattenimenti, per le quali dunque il regime IVA naturale resta quello forfettario.

1.2. Il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

1.3. Appare utile una previa ricognizione del dato normativo nella versione applicabile *ratione temporis*, avuto riguardo al fatto che l'accertamento riguarda l'anno d'imposta 2016.

1.3.1. Per quanto concerne l'ISI, secondo l'art. 1 del d.P.R. n. 640 del 1972, «sono soggetti all'imposta gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività indicati nella tariffa allegata al presente decreto, che si svolgono nel territorio dello Stato», mentre il soggetto passivo è chiunque organizza dette attività (art. 2). Con specifico riferimento agli apparecchi e ai congegni per il gioco lecito di cui



all'articolo 110 del r.d. 18 giugno 1931, n. 773 (TULPS), **oggetto** del presente procedimento, il pagamento dell'imposta avviene in misura forfettaria, secondo le modalità previste dall'art. 14 *bis* del d.P.R. n. 640 del 1972, ed è riscosso a mezzo iscrizione a ruolo, secondo la previsione dei successivi artt. 14 *ter* e 14 *quater*, con le quali può essere riscossa anche l'IVA connessa con l'imposta sugli intrattenimenti (art. 14 *quinquies*). Per quanto non previsto, si applicano ai fini della riscossione le disposizioni in materia di IVA (art. 14 *quinquies*, ultima proposizione).

1.3.2. Quanto all'IVA, invece, soccorre l'art. 74, sesto comma, del decreto IVA, il quale prevede che per le attività previste dal d.P.R. n. 640 del 1972 (e, quindi, anche per quanto concerne apparecchi e congegni per il gioco lecito), «l'imposta si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti ed è riscossa con le stesse modalità stabilite per quest'ultima», prevedendosi, peraltro, che «le singole imprese hanno la facoltà di optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari», dandone comunicazione, prima dell'inizio dell'anno solare, alla SIAE ed all'ufficio delle entrate; «l'opzione ha effetto fino a quando non è revocata ed è comunque vincolante per un quinquennio».

1.3.3. Si noti che, con riferimento al regime speciale IVA degli intrattenimenti (introdotto per la prima volta con l'art. 30 del d.l. 18 marzo 1976, n. 46, conv. con modif. nella l. 10 maggio 1976, n. 249), lo Stato italiano ha beneficiato della deroga prevista espressamente dall'art. 27 della sesta direttiva «allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali», disposizione poi riproposta in termini simili dall'art. 401 della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA), omettendosi, peraltro, l'indicazione della finalità.

1.4. In questo quadro normativo, la CGT2 ha ritenuto legittimo l'esercizio del diritto di opzione per il regime ordinario IVA



effettuato dalla società contribuente per *facta concludentia* fin dall'anno d'imposta 2018 e ha, altresì, sottolineato l'inapplicabilità, nel caso di specie, dell'art. 14 *bis* del d.P.R. n. 640 del 1972, posto che tale norma non è stata precedentemente richiamata dall'Ufficio, il quale avrebbe comunque dovuto procedere a notificare, al posto della cartella di pagamento, apposito avviso di accertamento.

1.5. Sotto un primo profilo, la difesa erariale contesta, la superiore ricostruzione in diritto del giudice di appello, affidandola ai seguenti argomenti.

1.5.1. L'art. 14 del d.P.R. n. 640 del 1972 riserva la possibilità di optare per il regime ordinario a fini ISI solo in casi particolari, specificamente indicati dalla disposizione medesima, tra i quali non rientrerebbe l'attività di svolgimento di intrattenimenti o giochi esercitata dalla società contribuente. Tale attività rientrerebbe, invece, nella previsione dell'art. 14 *bis* del menzionato decreto presidenziale, che escluderebbe la possibilità di optare per il regime ordinario. Orbene, non potendosi optare per il regime ordinario ai fini della determinazione dell'ISI, non lo si potrebbe fare neppure per l'IVA, posto che le due imposte hanno una base comune la quale implica la necessità di una soluzione unitaria. In questo contesto, l'ultimo periodo dell'art. 74, sesto comma, del decreto IVA andrebbe letto nel senso che l'opzione non sarebbe consentita con riferimento alla previsione dell'art. 14 *bis*.

1.5.2. L'art. 14 *bis* (il cui rilievo centrale è stato evidenziato fin dal primo grado dalla difesa erariale, differentemente da quanto ritenuto dalla sentenza impugnata) riguarderebbe un settore (quello degli apparecchi per il gioco lecito) sottoposto a particolare attenzione da parte del legislatore, soprattutto per finalità antielusiva. In particolare, l'art. 22 della l. 27 dicembre 2002, n. 289, riscrivendo l'art. 14 *bis*, ha utilizzato il termine "imposte" al posto dell'originario termine "imposta", così chiarendo anche sotto



il profilo letterale che il regime dell'ISI e quello dell'IVA devono necessariamente essere omologati, senza possibilità di esercizio dell'opzione. Del resto, se il legislatore avesse voluto consentire l'opzione in questo settore, si sarebbe espresso in termini assoluti, affermando che il contribuente ha "sempre" la facoltà di optare per il regime ordinario ed avrebbe previsto la comunicazione dell'esercizio all'Agenzia Autonoma dei Monopoli di Stato (AAMS), che sovrintende ai controlli, non certo alla SIAE.

1.6. La ricostruzione di AE è sicuramente suggestiva, ma non è coerente con il dato normativo per come interpretato dalla giurisprudenza interna ed unionale.

1.6.1. In particolare, secondo la giurisprudenza unionale, non è in discussione l'autonomia delle due imposte, quella sugli intrattenimenti e quella sull'IVA, tanto che la prima - sia pure con riferimento ad altro ordinamento di uno Stato membro - è stata ritenuta legittima ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva. L'imposta sugli intrattenimenti, infatti, non assume le caratteristiche di un'imposta sulla cifra d'affari (come invece l'IVA), in quanto: a) non costituisce un'imposta generale; b) non viene riscossa in ciascuna fase del processo di produzione, colpendo annualmente gli introiti delle imprese ad essa soggette; c) non si basa sul valore aggiunto, ma sull'importo lordo dei detti introiti (CGUE 19 marzo 1991, in causa C-109/90, *NV Giant c. Comune di Overijse*, poi richiamata anche dalla giurisprudenza successiva in materia: cfr. CGUE 26 giugno 1997, in cause riunite C-370/95, C-371/95 e C-372/95, *Careda, Famara e Facomare*).

1.6.2. La circostanza che si tratti di due imposte diverse, sia pure accomunate dal regime della loro riscossione ai sensi degli artt. 14 *ter* e 14 *quater* (Cass. n. 29180 del 20/10/2021), affidata alla cartella di pagamento (Cass. n. 30686 del 28/11/2024), è stata già sottolineata dalla giurisprudenza della S.C. (Cass. 14090 del



21/05/2024), che ha, altresì, escluso l'esistenza di una doppia imposizione.

1.6.3. L'autonomia delle due imposte è resa evidente proprio dal meccanismo di opzione per il regime ordinario previsto dall'art. 74, sesto comma, del decreto IVA. Da un lato, la possibilità di opzione è resa necessaria dalle norme unionali, essendo il regime forfettario per l'IVA derogatorio rispetto alla disciplina prevista dalla direttiva IVA (e, in precedenza, dalla sesta direttiva), sicché l'interpretazione che escluda la possibilità di opzione, anche con riferimento ai soli apparecchi per giochi leciti, porrebbe insormontabili problemi di compatibilità unionale. Dall'altro, la necessità di comunicazione all'agente della riscossione (che, nella specie è la SIAE) dell'esercizio dell'opzione per il regime ordinario si giustifica proprio per consentire il disancoramento dell'imposta dal regime forfettario previsto per l'ISI, cui l'IVA ha normalmente accesso in difetto di esercizio dell'opzione (cfr. Cass. n. 29180 del 2021, cit., in motivazione).

1.6.4. Detto in altri termini, la disciplina dell'IVA non può essere inscindibilmente collegata e condizionata da quella dell'ISI, perché la prima - diversamente dalla seconda, che soggiace esclusivamente al diritto interno - è sottoposta a vincoli derivanti dalla disciplina unionale, derogabili solo nei limiti in cui le direttive UE lo consentano e sempre che sussista per il contribuente la possibilità di applicare il regime ordinario. Pertanto, se il legislatore italiano ha accomunato (essenzialmente per facilitare la riscossione) la disciplina delle due imposte, non può comunque essere obliterato il diritto del contribuente ad optare per il regime ordinario.

1.6.5. A fronte dei superiori principi, le obiezioni di AE si rivelano non decisive e perdono di effettiva consistenza. È vero che normalmente le due imposte hanno una base imponibile comune, ma nulla vieta che tale base sia differente una volta esercitato il



diritto di opzione; gli argomenti letterali adoperati (il mancato uso dell'avverbio "sempre"; l'indicazione al plurale del termine *imposta* a seguito della modifica legislativa) non sono univocamente interpretabili nel senso indicato dalla difesa erariale; la circostanza che le modalità di riscossione siano accomunate, non significa debba necessariamente essere uguale la modalità di computo dell'imposta; la comunicazione all'agente della riscossione (SIAE) anziché all'AAMS trova la sua *ratio* proprio in esigenze di riscossione dell'imposta, non già in esigenze di controllo; la ritenuta natura antielusiva della previsione di un regime forfettario nel settore degli apparecchi per il gioco lecito non è idonea ad obliterare del tutto la possibile opzione per il regime ordinario, necessitata per l'IVA in ragione della disciplina unionale.

1.7. La censura proposta è, dunque, infondata *in parte qua*.

1.8. Sotto un diverso profilo, AE si duole del fatto che la CGT2 abbia ritenuto l'esercizio dell'opzione per il regime ordinario IVA da parte di [REDACTED] senza specificare su quali fatti si fonderebbe tale convincimento, posto che la domanda di attribuzione della partita IVA con adozione generica del regime ordinario e del regime contabile ordinario non costituisce esercizio dell'opzione di cui all'art. 74, sesto comma, del decreto IVA.

1.8.1. Il rilievo è inammissibile.

1.8.2. Va previamente ricordato che, con riferimento all'IVA, l'omessa dichiarazione di opzione per l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario può essere surrogata da "facta concludentia" del contribuente, poiché, ai sensi dell'art. 1, comma 1, d.P.R. n. 442 del 1997 (applicabile, in base alla norma interpretativa di cui all'art. 4 l. n. 342 del 2000, anche alle condotte anteriori alla data di entrata in vigore del d.P.R. cit.), i comportamenti concludenti del contribuente o le modalità di tenuta delle scritture contabili costituiscono elementi da cui desumere il regime applicabile in



concreto (Cass. n. 15178 del 16/07/2020; Cass. n. 20421 del 26/09/2014).

1.8.3. Nel caso di specie, secondo il giudice di appello, che fa proprie le conclusioni del primo giudice, il contribuente ha specificamente optato per il regime ordinario già nel 1998, emergendo tale circostanza dall'esame della dichiarazione IVA annuale e dalla produzione della comunicazione della opzione.

1.8.4. Il tentativo di parte ricorrente di avvalorare una diversa valutazione dei medesimi fatti esaminati dalla CGT2, da un lato, difetta di specificità, in assenza di trascrizione e/o allegazione della documentazione relativa, e, dall'altro, mira - a dispetto della censura di violazione di legge proposta - alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 3340 del 05/02/2019; Cass. n. 640 del 14/01/2019; Cass. n. 24155 del 13/10/2017; Cass. n. 8758 del 04/07/2017; Cass. n. 8315 del 05/04/2013).

1.9. Va, dunque, affermato il seguente principio di diritto: *«Il regime forfettario previsto dall'art. 14 bis del d.P.R. n. 640 del 1972 in relazione agli apparecchi e ai congegni per il gioco lecito riguarda sia l'imposta sugli intrattenimenti sia l'IVA, equiparate dalla legge quanto alle modalità di riscossione; tuttavia, le due imposte sono autonome ed è sempre consentito al contribuente optare per il regime ordinario dell'IVA ai sensi dell'art. 74, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, opzione che può desumersi anche attraverso comportamenti concludenti».*

2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., il difetto di motivazione della sentenza impugnata, evidenziando che la stessa «risulta generica e non sono chiare le argomentazioni che stanno a fondamento della decisione». In particolare, la società contribuente non avrebbe compilato il quadro VO, non avrebbe depositato



alcuna fattura e la CGT2 non avrebbe esaminato i registri contabili dai quali dovrebbe emergere l'assolvimento dell'IVA secondo le modalità ordinarie.

2.1. Il motivo è inammissibile sotto due differenti profili.

2.2. In primo luogo, v'è stato un duplice e concorde accertamento in fatto da parte delle corti di merito, sicché il vizio di motivazione non può trovare ingresso in sede di legittimità (Cass. S.U. nn. 8053 e 8054 del 07/04/2014).

2.3. Secondariamente, la ricorrente tende a contestare non già l'omissione dell'esame di fatti rilevanti ma l'insufficienza della motivazione, non più possibile ai sensi del novellato art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. (Cass. S.U. n. 8053 del 2014, cit.; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018).

3. In conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente procedimento, che si liquidano come in dispositivo, avuto conto di un valore dichiarato della presente controversia di euro 47.000,00.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente procedimento, che si liquidano in euro 4.300,00, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15%, ad euro 200,00 per spese borsuali e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 11/11/2025.

La Presidente

ANGELINA-MARIA PERRINO

