# Sentenza del 16/04/2021 n. 10165 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

(XXXXX) Srl, operante nel settore della radiodiffusione sonora e titolare dell'emittente radiofonica "Lattemiele", impugnava l'avviso di accertamento per l'anno 2006 per Iva, Irpef e Irap, oltre sanzioni, con cui l'Agenzia delle Entrate, in esito a verifica fiscale a carattere generale, contestava l'omessa dichiarazione di ricavi derivanti da contratti di affiliazione con altre societa' radiofoniche, ricondotti alla tipologia dei contratti permutativi, nonche', correlativamente, di un imponibile Iva non fatturato per prestazioni rese e non autofatturato per quelle ricevute.

L'Ufficio contestava altresi' costi indeducibili per prestazioni pubblicitarie non documentate e non di competenza.

La contribuente eccepiva la nullita' della notifica dell'avviso, l'infondatezza delle pretese, nonche' l'illegittimita' delle sanzioni.

L'impugnazione era accolta dalla CTP di Bologna limitatamente ai ricavi non dichiarati e all'omessa fatturazione di operazioni imponibili. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione con due motivi. (XXXXX) Srl resiste con controricorso, poi illustrato con memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 6, 11 e 13.

L'Ufficio lamenta, in particolare, che, a fronte del pacifico tenore dei contratti stipulati dalla contribuente con le varie emittenti radiofoniche, la CTR abbia malamente sussunto la fattispecie in un rapporto non sinallagmatico, assumendo che l'Amministrazione non avesse fornito prove in tal senso.

2. Il motivo e' fondato.

2.1. Va disattesa, preliminarmente, l'eccezione sollevata dalla contribuente, secondo cui la doglianza mira ad una nuova ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa e, dunque, a una rivalutazione dell'apprezzamento del giudice di merito.

Il contenuto del contratto stipulato dalla (XXXXX) Srl con le singole emittenti locali, difatti, non e' oggetto di discussione ma, anzi, esula dal perimetro del giudizio e costituisce solo il presupposto della doglianza avanzata: l'Agenzia non contesta la ricostruzione della fattispecie concreta cosi' come effettuata dai giudici di merito e, dunque, non accede ad una revisione del fatto di competenza di questi ultimi, ma ne lamenta l'errata ricollocazione in una fattispecie giuridica che non le addice perche' non idonea a regolarla, da cui le errate conseguenze che la CTR ne ha tratto.

2.2. Va escluso, in secondo luogo, che si sia formato un giudicato con riguardo al rilievo n. 1 dell'avviso di accertamento, investendo la censura esattamente la problematica dei ricavi non dichiarati in relazione alle operazioni permutative, che costituisce il presupposto del rilievo stesso.

2.3. Il tema in giudizio, infatti, riguarda il trattamento impositivo riferito ai contratti di affiliazione tra la societa' (XXXXX) Srl e 26 emittenti radiofoniche operanti su base locale.

Dalla sentenza impugnata e dall'accordo (trascritto nel corpo del motivo per le parti di rilievo) emerge che detti contratti prevedevano che:

a) la (XXXXX) Srl, produttrice e ideatrice del programma radiofonico "Lattemiele", assumeva l'impegno di metterlo a disposizione delle singole emittenti;

b) le singole imprese emittenti si impegnavano a trasmettere il programma "in contemporanea".

La CTR, invero, qualifica le due obbligazioni previste dall'accordo come le prestazioni rese, rispettivamente, "dalla societa' appellata" e "dall'emittente radiofonica".

Reputa, peraltro, che tra esse non sia stato provato "il nesso sinallagmatico".

2.4. L'operazione su descritta tra la (XXXXX) Srl e le singole imprese titolari di emittenti, peraltro, va inquadrata in seno a quelle permutative di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 11.

Questa norma, che reca la rubrica "operazioni permutative e dazioni in pagamento", stabilisce che "le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni e prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono state effettuate".

Le operazioni permutative rilevanti ai fini dell'Iva, infatti, hanno oggetto piu' ampio rispetto a quello del contratto di permuta disciplinato dall'articolo 1552 c.c., in quanto, oltre che agli scambi di cosa con cosa e di diritto con diritto, si estendono agli scambi di beni e servizi e di servizi con altri servizi (Cass. n. 28723 del 30/11/2017; Cass. n. 25658 del 15/10/2018; Cass. n. 2146 del 30/01/2020).

La ricostruzione offerta in sentenza, che pone in risalto le due diverse prestazioni assunte dalle parti contrattuali, ne evidenzia la natura intrinseca di prestazioni contrapposte realizzate in vista di interessi differenziati.

Il fatto che all'esecuzione di una prestazione di servizi corrisponda l'impegno a eseguire una prestazione di servizi non e' d'ostacolo alla configurazione dell'operazione permutativa: e' il risultato traslativo, consistente nell'attribuzione dell'utilita' derivante dalla futura prestazione di servizi a essere assunto come termine di scambio con la prestazione di servizi gia' eseguita, corrispondente al bene presente.

2.5. E' appena il caso di sottolineare, sul punto, che diverse non sono solo le prestazioni che le parti si impegnano a eseguire ma, in piena evidenza, anche la causa (di scambio tra le diverse prestazioni) e l'interesse rispettivamente perseguito.

Da un lato, infatti, la trasmissione "in simultanea" trasforma la stessa diffusione del programma con la realizzazione di un network che da locale diviene operativo sul piano nazionale, con evidenti utilita' sul valore del programma stesso (oltre che degli introiti pubblicitari di pertinenza); dall'altro, l'interesse, autonomamente perseguito dalle singole emittenti locali, conseguente all'ospitalita'" offerta ad un programma che permette di incrementare i rispettivi introiti pubblicitari per esser di diffusione tendenzialmente nazionale e, dunque, ragionevolmente seguito.

2.6. Il giudice d'appello, pertanto, pur avendo esattamente individuato le prestazioni oggetto dei contratti, incombenti sulle parti dei singoli accordi, ha escluso, erroneamente applicando il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 11, che l'operazione fosse inquadrabile tra quelle permutative, assumendo, nonostante gli elementi considerati, che fosse necessaria una ulteriore prova del nesso sinallagmatico.

Ne consegue che la prestazione di servizi eseguita da (XXXXX) Srl deve essere ritenuta imponibile e cio' sin dal momento della sua esecuzione, irrilevante il momento della controprestazione, ossia della trasmissione "in simultanea", verificandosi il fatto generatore dell'imposta nel momento in cui e' effettuata la cessione o la prestazione di servizi (v. Sez. U, n. 8059 del 21/04/2016; Corte di Giustizia, sentenza 31 maggio 2018, in cause riunite C-660 e 661/16, Kollrob e Wirti).

3. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 10 e del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 6, per aver la CTR escluso le sanzioni non derivando dai contratti di affiliazione (i.e. permutativi) alcun debito d'imposta.

3.1. La doglianza resta assorbita dall'accoglimento del primo motivo.

4. In accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, la sentenza va pertanto cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, assorbito il secondo. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR dell'Emilia Romagna in diversa composizione.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza