Sentenza del 16/06/2021 n. 16951 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, depositata il 12 luglio 2012, che ha parzialmente accolto l'appello della R.B. V. G. s.r.l. e respinto l'appello incidentale dell'Amministrazione finanziaria avverso la sentenza di primo grado che aveva parzialmente accolto il ricorso della contribuente per l'annullamento dell'avviso di accertamento con cui era stata rettificata la dichiarazione della contribuente medesima, contestata l'omessa regolarizzazione di fatture ed erano state irrogate le relative sanzioni.

1.1. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che con l'atto impositivo l'Ufficio aveva contestato l'indebita deduzione di costi, in quanto effettuata, in parte, in violazione dei principi di competenza e, per altra parte, in assenza del requisito dell'inerenza, nonchè, come già rilevato, l'omessa regolarizzazione di fatture per operazioni di acquisto di servizi.

2. Il giudice di appello ha dato atto che la Commissione Provinciale aveva accolto il ricorso della contribuente limitatamente all'irrogazione delle sanzioni per omessa regolarizzazione delle fatture, respingendolo per i rilievi restanti.

Ha, quindi, accolto l'appello della contribuente con la sola esclusione della ripresa avente ad oggetto la deduzione dei costi sostenuti per l'acquisto di tre televisori concessi in omaggio a terzi, ritenuti non inerenti, giudicando corretta l'imputazione temporale dei costi contestati e inerenti le altre spese oggetto dei rilievi.

Ha, poi, respinto il gravame incidentale dell'Amministrazione finanziaria vertente sulle sanzioni irrogate per omessa regolarizzazione delle fatture, poichè ha ritenuto che si trattasse di operazioni esenti ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 6.

3. Il ricorso è affidato a sette motivi.

4. Resiste con controricorso la R.B. V. G. s.r.l.

5. Quest'ultima deposita memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Si rileva preliminare che la società eccepisce l'inammissibilità del ricorso in quanto la ricorrente avrebbe riprodotto tutti gli atti e i documenti richiamati mediante la tecnica della cd. spillatura.

L'eccezione va disattesa, in quanto allorchè la spillatura integrale di alcuni degli atti del processo o della produzione di parte, indispensabili per la prospettazione dei motivi e per la decisione delle questioni agitate con il ricorso, sia accompagnata, come nel caso in esame, da un'esposizione dei motivi e dei fatti di causa la quale già di per sè complessivamente risponda in modo idoneo al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, l'atto spillato svolge una funzione integrativa e non già sostitutiva degli elementi essenziali del ricorso stesso e la sua incorporazione a quest'ultimo, sebbene ne comporti un obiettivo appesantimento di lettura e comprensione a rischio di incompletezze o equivoci a danno del ricorrente, non ne comporta, tuttavia, l'inammissibilità (così, Cass. 14 ottobre 2011, n. 21297; vedi, anche, Cass., Sez. Un., ord., 24 febbraio 2014, n. 4324).

1.2. Non pertinente, risulta, poi, l'eccezione di giudicato interno formulata in via pregiudiziale dalla controricorrente in relazione al capo della sentenza di appello vertente sulla illegittimità delle sanzioni irrogate per omessa regolarizzazione di alcune fatture, poichè pervenute successivamente al termine di quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, in quanto la statuizione non risulta essere oggetto di censura da parte dell'Amministrazione finanziaria.

1.3. Ciò posto con il primo motivo del ricorso l'Agenzia denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, per aver la sentenza impugnata ritenuto che l'atto impositivo non fosse assistito da sufficiente motivazione.

1.4. Il motivo è ammissibile, in quanto, diversamente da quanto sostenuto dalla controricorrente, il ricorso - riproducendo la parte motiva dell'avviso di accertamento - contiene gli elementi sufficienti per consentire a questa Corte di esprimere una valutazione in ordine all'ammissibilità e alla fondatezza del motivo.

Sotto il diverso profilo sollevato, la riproduzione dell'atto nella sua versione pressochè integrale non appare superflua, in relazione alle esigenze cui tale riproduzione è diretta a soddisfare.

1.5. Nel merito, il motivo è fondato.

La Commissione Regionale ha affermato che, limitatamente al rilievo vertente sull'indebita deduzione di costi, operato sul fondamento della ritenuta violazione del principio di competenza, la motivazione dell'atto fosse "non sufficientemente congrua ed esaustiva, ed appiattita sulle conclusioni raggiunte dalla Guardia di Finanza".

Orbene, l'esame dell'avviso di accertamento evidenzia in modo puntuale il rilievo operato dall'Ufficio, consistente nella indebita deduzione di costi, rappresentati da un contributo in denaro concesso dalla società contribuente, gestore di apparecchi congegni da intrattenimento giochi di abilità, agli esercenti, per violazione del principio di competenza di cui al T.U. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, in quanto operata per l'intero periodo d'imposta in cui erogazione era avvenuta sull'erroneo presupposto della loro qualificazione quali spese di

pubblicità, e non già in tre quote, una per ciascun anno della durata del contratto in forza del quale il contributo era riconosciuto (rilievo 1).

Il contenuto dell'avviso di accertamento impugnato, così riassunto in questa sede, consente di evidenziare che l'Amministrazione finanziaria ha indicato in modo puntuale e circostanziato il recupero fiscale operato e le contestazioni poste a fondamento dello stesso, con indicazione dei relativi elementi fattuali rilevanti e della normativa giuridica pertinente.

In tal modo, risulta soddisfatto il prescritto obbligo motivazionale in quanto l'atto pone il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, e, quindi, di contestare efficacemente l'an ed il quantum dell'imposta e, più in generale, di esercitare in modo compiuto il proprio diritto di difesa.

1.6. Deve, inoltre, rammentarsi che la questione attinente all'esistenza di una sufficiente motivazione dell'avviso di accertamento è distinta da quella attinente alla effettiva sussistenza dei fatti costitutivi del diritto vantato ovvero dalla fondatezza delle tesi giuridiche poste a sostegno della stessa, che riguarda il merito della pretesa creditoria e non già la sussistenza di un requisito formale di validità dell'atto impositivo (cfr., sul punto, Cass. 9 marzo 2020, n. 6254; Cass., ord. 21 febbraio 2020, n. 4639).

1.7. Con riferimento, poi, all'asserito "appiattimento" dell'avviso di accertamento sulle conclusioni raggiunte dalla Guardia di Finanza si osserva chè la motivazione dell'atto impositivo che rinvia per relationem alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (così, Cass. 20 dicembre 2018, n. 32957; Cass. 20 dicembre 2017, n. 30560);

2. All'accoglimento del primo motivo segue l'assorbimento del secondo, proposto solo in via subordinata.

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del T.U. n. 917 del 1986, art. 108, comma 2, e dell'art. 1362 e 1363 c.c., per aver il giudice di appello ritenuto che i contributi erogati dalla società contribuente per fidelizzare gli esercenti costituissero spese per pubblicità e, in quanto tali, potessero essere dedotte nel periodo di imposta nel quale erano state sostenute.

3.1. Il motivo è ammissibile in relazione ai profili sollevati dalla controricorrente.

Infatti, non corrisponde al vero quanto sostenuto dalla società in ordine alla mancata censura della ulteriore ratio rappresentata dall'applicazione del T.U. n. 917 del 1986, art. 108, comma 3, in quanto tale ratio è stata aggredita con il quinto motivo di ricorso.

Insussistente è, poi, di difetto di autosufficienza del motivo, avuto riguardo all'idoneità della riproduzione per intero dei documenti richiamati a dimostrare l'ammissibilità e la fondatezza del

motivo.

Quanto all'inidoneità del contratto concluso da altro gestore ad assolvere al requisito dell'autosufficienza del motivo, deve osservarsi che l'esame dell'ammissibilità e della fondatezza del motivo medesimo è consentito dagli accertamenti fattuali cui è pervenuta la Commissione regionale, nonchè dal documento riprodotto dalla ricorrente e avente ad oggetto condizioni economiche del contratto di comodato concluso dalla contribuente con un esercente.

Da ultimo, si evidenzia che l'esame del ricorso non richiede un riesame del merito della vicenda - non ammissibile in questa sede ma la corretta applicazione della legge invocata, in relazione al prospettato vizio di sussunzione.

3.2 Nel merito, il motivo è fondato.

La Commissione Regionale ha dato atto che l'erogazione del contributo era accordata "al fine di convincere gli esercenti a sottoscrivere il contratto di fornitura di apparecchi da svago intrattenimento" e, per tale via, di incrementare il giro d'affari della contribuente, atteso che i suoi ricavi erano in funzione delle giocate effettuate sulle proprie macchine.

Ha aggiunto che tale contratto prevedeva, tra le sue clausole, quella che obbligava gli esercenti all'esposizione, all'interno dei locali, dell'insegna recante il nome commerciale del gestore e di marchi e segni distintivi, con espresso impegno a mantenerli in buono stato e visibili.

Da tali circostanze ha desunto l'esistenza di un collegamento sinallagmatico tra tale obbligo e il versamento del contributo, tale da imporre la qualificazione del relativo costo quale spesa di pubblicità.

Orbene, si osserva che il T.U. n. 917 del 1986, art. 108, comma 2, nella formulazione applicabile ai fatti di causa ratione temporis (e, dunque, anteriore a quella risultante dall'entrata in vigore della L. 24 dicembre 2007, n. 244), art. 1, comma 33, lett. p, distingue, tra le spese pluriennali, le spese di pubblicità e di propaganda, delle quali ammette la deduzione nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi, dalle spese di rappresentanza, la cui deduzione è ammessa solo nella misura di un terzo del loro ammontare e, per quote costanti, nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

E' principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità quello per cui costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti e servizi dell'impresa (cfr., da ultimo, Cass. 1 marzo 2019, n. 6092; Cass., ord., 23 gennaio 2019, n. 1795; Cass., ord., 10 ottobre 2018, n. 25021).

Il criterio discretivo tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va, dunque, individuato negli obiettivi perseguiti, atteso che le prime sono sostenute per accrescere il prestigio della impresa senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, se non in via mediata e indiretta attraverso il conseguente aumento della sua notorietà e immagine, mentre le seconde

hanno una diretta finalità promozionale di prodotti e servizi commercializzati, mediante l'informazione ai consumatori circa l'esistenza di tali beni e servizi prodotti dall'impresa, unitamente all'evidenziazione e all'esaltazione delle loro caratteristiche e dell'idoneità a soddisfarne i bisogni, e di incremento delle vendite.

3.3. L'accertamento delle spese di pubblicità postula, dunque, l'esistenza di un collegamento obiettivo ed immediato tra la promozione di un prodotto o di una produzione e l'aspettativa diretta di un maggior ricavo.

Siffatto collegamento è stato ritenuto insussistente in caso di costi sostenuti per la cessione gratuita a v.i.p. dei capi d'abbigliamento grillati di produzione del contribuente, avuto riguardo all'assenza di alcun obbligo giuridico d'indossarli in manifestazioni pubbliche e di un "ficcante" messaggio che rendesse immediato per il grande pubblico il diretto riferimento del capo alla griffe (Cass. 4 maggio 2018, n. 10636; Cass. 22 maggio 2016, n. 8121).

E' stato affermato che la spesa pubblicitaria deve essere riferita alla trasmissione di un messaggio destinato a informare il pubblico della esistenza e della qualità di un prodotto o di un servizio, allo scopo di incrementare le vendite, mentre non può risolversi in una spesa idonea ad incidere solo sull'immagine dell'impresa, in relazione all'esaltazione di aspetti attinenti al suo decoro e alla sua importanza (cfr. Cass. 23 maggio 2018, n. 12676, in relazione al costo per monopattini offerti in omaggio ai clienti in occasione delle vendite).

In alcuni casi, la qualità dei soggetti beneficiari della spesa è stata ritenuta espressiva di una relazione diretta tra quest'ultima e i ricavi dell'impresa e, conseguentemente, è stata riconosciuta la natura di spese pubblicitarie alle spese di ospitalità per la stampa specializzata e le personalità invitate a presenziare ad eventi organizzati da soggetti operanti nel settore della moda, avuto riguardo alla strumentalità della sensibilizzazione mediatica rispetto alla riuscita delle iniziative e all'incremento delle vendite (cfr. Cass., ord., 23 gennaio 2019, n. 1795; Cass. 2016, n. 8851), e, più in generale, ai costi di partecipazione alle fiere, in quanto aventi una finalità diretta di incremento delle vendite (Cass., ord., 20 giugno 2018, n. 16223).

3.4. In coerenza con un autorevole tesi dottrinaria è stata attribuita rilevanza all'inserimento della spesa nell'ambito di un rapporto contrattuale oneroso, quale corrispettivo di una prestazione ricevuta, nel senso di ritenere la sussistenza di una presunzione assoluta che una spesa avente carattere di gratuità vada qualificata come spesa di rappresentanza (cfr. Cass. 27 maggio 2015, n. 10910).

3.5. Con riferimento, poi, alle spese derivanti da contratti di sponsorizzazione, queste vanno ritenute spese di rappresentanza deducibili ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale (cfr. Cass., ord., 10 ottobre 2018, n. 25021; Cass. 28 ottobre 2015, n. 21977; Cass. 30 dicembre 2014, n. 27482).

In proposito, tuttavia, è stata negata l'esistenza del collegamento tra la spesa e la diretta aspettativa di incremento delle vendite in un caso di accertata distanza merceologica tra i prodotti e servizi commercializzati dallo sponsee e quelli commercializzati dallo sponsor ed è stato ritenuto che, in tale caso, era preminente la finalità di far crescere l'immagine ed il

prestigio del soggetto sponsorizzato e che la finalità di incremento dei ricavi e degli utili era perseguita solo in via solo mediata ed indiretta (cfr. Cass., ord., 24 gennaio 2019, n. 1922).

3.6. Ciò posto, si ritiene che il giudice di appello non abbia fatto corretta applicazione dei richiamati principi di diritto.

Infatti, qualora la concessione del contributo sia da qualificarsi - come sembra desumersi dalla sentenza impugnata - quale incentivo o "premio" agli esercenti per la conclusione di contratti di fornitura di apparecchi da svago intrattenimento, al fine di incrementare il numero delle giocate presso i propri apparecchi e, per tale via, il proprio giro di affari, proporzionale a tale numero, non si è in presenza di una spesa per promuovere un prodotto, quanto di una pratica commerciale diretta ad un acquistare maggiori quote di mercato attraverso l'offerta di beni e servizi a prezzi più bassi.

Manca, dunque, l'elemento caratterizzante l'informazione pubblicitaria, rappresentato dalla comunicazione di un messaggio al pubblico contenente all'evidenziazione e all'esaltazione delle loro caratteristiche dei beni e servizi prodotti dall'impresa.

Ad analoghe conclusioni deve pervenirsi anche prendendo in considerazione la clausola contrattuale - espressiva di un'obbligazione gravante sull'esercente elevata, secondo quanto sembra desumersi dalla sentenza, a corrispettivo del contributo erogato - in forza della quale gli esercenti erano tenuti all'esposizione, all'interno dei locali, dell'insegna recante il nome commerciale del gestore e di marchi e segni distintivi, con espresso impegno a mantenerli in buono stato e visibili.

Difetta, anche in questo caso, l'esistenza di un messaggio - sia pure espresso nei termini sintetici propri della comunicazione pubblicitaria - destinato a informare il pubblico della esistenza e della qualità di un prodotto o di un servizio.

4. All'accoglimento del terzo motivo di ricorso segue l'assorbimento del quarto, formulato solo in via subordinata.

5. Con il quinto motivo l'Agenzia si duole della violazione e falsa applicazione del T.U. n. 917 del 1986, art. 108, comma 3, e art. 109, comma 4, per aver la sentenza impugnata ritenuto che le spese rappresentate dall'erogazione del contributo agli esercenti, anche qualora non fossero considerate quali spese per pubblicità o per rappresentanza, potessero essere dedotte interamente nell'esercizio del loro sostentamento, avuto riguardo alla scelta operata dalla contribuente in sede di approvazione del conto economico.

5.1. Il motivo è fondato.

Il T.U. n. 917 del 1986, art. 108, comma 3, nella versione applicabile ratione temporis, stabilisce che le spese relative a più esercizi, diverse da quelle per studi e ricerche, pubblicità e rappresentanza, sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Le medesime spese non sono capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali e sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro

successivi.

Pertanto, se è vero che, come affermato dalla Commissione Regionale, tale disposizione non reca alcuna tipizzazione dei criteri di esposizione di tali componenti negativi del reddito, purtuttavia la ripartizione dei costi in questione deve essere fatta con riferimento in relazione alla durata dell'utilità del bene e del servizio, necessariamente pluriennale, e previa esposizione dei criteri utilizzati, per cui non è consentita la deduzione in un unico periodo di imposta dell'intera spesa pluriennale.

Non pertinente si presenta, dunque, il richiamo ai precedenti giurisprudenziali operato dalla controricorrente nella memoria in quanto relativi ai costi di impianto e di ampliamento di cui all'art. 2426 c.c., n. 5, cui le spese in oggetto non sono riconducibili.

6. Con il sesto motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per insufficiente motivazione in ordine ad un fatto decisivo della controversia, nella parte in cui ha ritenuto infondata la ripresa a tassazione dei costi disconosciuti per difetto del requisito di inerenza.

6.1. Il motivo è ammissibile in quanto, diversamente da quanto sostenuto dalla società, l'illustrazione del motivo contiene l'indicazione dei fatti controversi, nonchè gli elementi necessari per l'esame della ammissibilità e della rilevanza della doglianza, e non postula un riesame delle risultanze probatorie operate dal giudice di appello.

6.2. Nel merito, il motivo è, nei limiti che seguono, fondato.

La Commissione Regionale ha sul punto evidenziato che "la documentazione versata in che le spiegazioni fornito a supporto dell'appellante, sulla natura dei costi sostenuti per intrattenere rapporti commerciali con il Bar Mxxxx e il Bar Fxxxx paiono convincenti".

Ha aggiunto che, quanto al rapporto con il Bar dello xxxx, la fattura emessa e registrata è stata poi stornata e, quanto al costo non documentato, l'errore era imputabile al mancato inserimento del fornitore dell'elenco fornito ai verbalizzanti, successivamente emendato.

Una siffatta argomentazione si presenta insufficiente poichè, quanto ai costi sostenuti nell'ambito delle relazioni commerciali con il Bar Mxxxx e il Bar Fxxxx, si risolve in un'affermazione apodittica, inidonee a palesare l'iter logico che ha seguito il giudice, omettendo di indicare gli elementi in base ai quali ha desunto che tali costi fossero inerenti.

Analogamente insufficiente, se non illogica, è la motivazione posta a fondamento della deducibilità della spesa sostenuta in favore del Bar dello xxxx, in quanto lo storno della fattura, erroneamente emessa, non fornisce una spiegazione dell'inerenza del costo, ma sembrerebbe, anzi, deporre per la sua inesistenza.

6.3. Può, invece, ritenersi sufficiente la motivazione posta a fondamento dell'esclusione della ripresa a tassazione della spesa sostenuta in favore del Bar Barracuda, disconosciuto in quanto non documentato e scaturente dalla differenza tra l'elenco delle fatture da ricevere e quello indicato nel conto "spese contributo promozionale bar".

Infatti, l'accertamento operato dalla Commissione Regionale in ordine all'aggiornamento dell'elenco delle fatture da ricevere a seguito dell'inserimento del nominativo del fornitore lascia intendere che la discrepanza tra i due valori sia stato emendato e che vi sia perfetta coincidenza tra i due elenchi.

7. Con l'ultimo motivo di ricorso l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 8, e del D.P.R. n. 633 del 1972, 10, comma 1, n. 6), per aver la sentenza impugnata ritenuto che il versamento di corrispettivi relativi ad attività poste in essere nell'ambito dei rapporti instaurati tra l'esercente e il gestore costituisse operazione esente dall'i.v.a., benchè esulante da quella della raccolta delle giocate rese al concessionario.

7.1. Il motivo presenta una chiara ed esauriente esposizione dei fatti di causa, in relazione agli elementi necessari a cogliere il significato e la portata della censura rivolta alle specifiche argomentazioni della sentenza impugnata, senza la necessità di accedere ad altre fonti ed atti del processo, per cui resiste all'eccezione di inammissibilità sollevata dalla controricorrente per inosservanza del principio di autosufficienza.

7.2. Va, inoltre, disattesa l'eccezione della controricorrente di novità della questione dedotta, in quanto il motivo è fondato sui medesimi fatti accertati dai giudici di merito - non oggetto di contestazione tra le parti - e sulla medesima ragione diritto, individuata nella insussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'esenzione dall'I.V.A. prevista dal richiamato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 6, già posto a fondamento del motivo di appello incidentale.

7.3. Infondata è, infine, l'eccezione di giudicato esterno sollevata con la memoria dalla società, in relazione a pronunce che hanno riconosciuto esente dall'i.v.a. analoghe operazioni poste in essere tra la contribuente ed altri esercenti.

Infatti, nel processo tributario l'efficacia del giudicato esterno presuppone necessariamente l'identità delle parti, del petitum e della causa petendi (cfr. Cass., ord., 15 luglio 2020, n. 15026; Cass. 6 giugno 2014, n. 12763).

Nel caso in esame, non ricorrono tali presupposti, in quanto i giudicati eccepiti si riferiscono a giudizi instaurati dagli esercenti, e, dunque, hanno in comune con il giudizio presente il solo elemento di affrontare la medesima questione giuridica.

7.4. Nel merito, il motivo è fondato.

Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 6, nella formulazione applicabile ratione temporis, stabilisce che sono esenti dall'i.v.a. "le operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato e agli enti indicati nel D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496, ratificato con L. 22 aprile 1953, n. 342, e successive modificazioni, nonchè quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse di cui al regolamento approvato con Decreto del Ministro per l'Agricoltura e per le Foreste 16 novembre 1955, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 26 novembre 1955, e alla L. 24 marzo 1942, n. 315, e successive modificazioni, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate".

La L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 497, ha esteso l'esenzione alla raccolta delle giocate con gli apparecchi da intrattenimento di cui al T.U. delle Leggi di Pubblica Sicurezza di cui al R.D. 18 giugno 1931, n. 773, art. 110, comma 6 (apparecchi per il gioco lecito che consentono vincite in denaro), anche ai rapporti tra i concessionari della rete per la gestione telematica ed i terzi incaricati della raccolta stessa.

Ai fini di un corretto inquadramento del fenomeno va rammentato che la gestione in via telematica del gioco messo a disposizione con tali apparecchi è riservata allo Stato che la esercita per mezzo di un'apposita rete, di proprietà dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato.

Tale rete è affidata in concessione a soggetti terzi, i quali sono tenuti ad assicurare la corretta ed efficace gestione telematica degli apparecchi nonchè del gioco lecito effettuato anche mediante videoterminali di gioco e sono titolari dell'autorizzazione amministrativa (c.d. nulla osta) per l'installazione e la messa in esercizio degli apparecchi.

I concessionari sono, al tempo stesso, sia fornitori di collegamenti telematici e di servizi di verifica, sia gestori ed operatori del gioco lecito, assumendo la responsabilità, oltre che del regolare svolgimento del gioco, della raccolta delle giocate.

Essi possono effettuare la raccolta delle giocate avvalendosi di una propria organizzazione o di terzi, nella persona degli esercenti, ossia di coloro che detengono i locali in cui le macchine sono installate e nei quali vengono materialmente effettuate. le giocate, ovvero dei gestori, ossia, dei possessori degli apparecchi, cui è affidata, tra le altre attività, quella di raccolta delle giocate.

Tali soggetti economici collaborano con il concessionario, in quanto possessori degli apparecchi o titolari degli esercizi presso cui gli apparecchi vengono installati, ma non assumono alcun ruolo indipendente nella gestione e nell'esercizio del gioco lecito.

Frequente è nella prassi la situazione, ricorrente nel caso in esame, in cui il concessionario affida la gestione del collegamento telematico e del servizio di raccolta del gioco ad un soggetto gestore, il quale, poi, con distinti contratti, incarica diversi esercenti della gestione della raccolta delle singole puntate e dell'erogazione delle vendite, previa fornitura degli apparecchi utilizzati per l'effettuazione di tali puntate.

7.5. La normativa nazionale, nella parte in cui prevede, per la concessione della gestione del servizio del gioco del lotto automatizzato e degli altri giochi numerici a quota fissa, un modello a concessionario unico, a differenza degli altri giochi, dei concorsi pronostici e delle scommesse, ai quali si applica un modello a più concessionari, è coerente con gli artt. 49 e 56 T.F.U.E., in quanto finalizzata alla protezione dei consumatori e alla prevenzione delle frodi e dell'incitamento dei cittadini a spese eccessive legate al gioco (cfr. Corte Giust., 19 dicembre 2018, Stanley International Betting).

7.6. Dal riferito quadro ordinamentale può ritenersi che l'esenzione dall'i.v.a. in esame presuppone che le operazioni si riferiscano alla raccolta di giocate poste in essere nell'esercizio di attività di gioco riservate allo Stato.

Una siffatta limitazione si evince dalla formulazione del L. n. 311 del 2004, art. 1, sia nella parte in cui subordina l'estensione della norma agevolatrice al fatto che il gioco sia effettuato con gli apparecchi da intrattenimento di cui all'art. 110 T.U.L.P.S., comma 6, la cui gestione è riservata allo Stato, sia nella parte in cui, prendendo atto della riserva statale della gestione di tale gioco e del suo esercizio mediante affidamento della relativa rete (o delle relative reti) a concessionari, riconosce analoga esenzione dall'i.v.a. all'attività di raccolta delle giocate posta in essere da terzi a ciò incaricati dai concessionari medesimi.

La riserva della gestione del gioco in capo ai concessionari, cui è consentito di affidare a terzi l'attività di raccolta delle giocate, conduce a ritenere, coerentemente con quanto sostenuto dalla ricorrente, che solamente alle operazioni relative a tale attività va riconosciuta l'esenzione dall'imposta, la quale, dunque, trova applicazione solo nell'ambito dei rapporti tra il concessionario e l'esercente e di quelli tra il concessionario e il gestore, in quanto entrambi i soggetti indicati provvedono per incarico del concessionario alla raccolta delle giocate.

Inconfigurabile è, infatti, un'attività di raccolta delle giocate posta in essere da soggetti privi di un affidamento diretto da parte del concessionario, avuto riguardo alla riserva esclusiva dell'attività in suo favore e alla impossibilità per il soggetto cui è stato affidato tale compito da parte del concessionario di subaffidarlo a terzi.

Per tale ragione, l'eventuale attività legittimamente posta in essere nell'ambito dei rapporti instaurati fra l'esercente e il gestore può riguardare solo ulteriori prestazioni di servizi diverse da quelle della raccolta delle giocate rese al concessionario (quali, ad esempio, la messa a disposizione dei locali, la vigilanza sul corretto funzionamento delle macchine, l'informativa agli utenti, l'organizzazione di attività ausiliarie all'attività di raccolta delle scommesse) e, in quanto tale, esula dalla fattispecie agevolatrici in esame.

Sotto tale profilo, pertanto, le attività interessate dal rilievo operato dall'Amministrazione finanziaria vanno assoggettate all'i.v.a., con aliquota ordinaria.

7.7. Diversamente da quanto sostenuto dalla controricorrente, una siffatta conclusione è imposta anche dall'ordinamento Euronunitario.

In proposito, giova rilevare che l'art. 13, parte B, lett. f), dir. 77/388/CE (sesta Dir. in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme) prevede che gli Stati membri esonerano "le scommesse, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro".

Si tratta di un'esenzione - da interpretarsi in senso restrittivo, in quanto derogatrice del principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo - motivata da considerazioni di ordine pratico, in quanto le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano all'applicazione dell'i.v.a., e non, come nel caso relativo a determinate prestazioni di servizi d'interesse generale in ambito sociale, dalla volontà di garantire a tali attività un trattamento più favorevole in materia di IVA (così, Corte Giust., 14 luglio 2011, Henfling; Corte Giust., 10 ottobre 2010, Leo-Libera).

Tuttavia, in materia di giochi d'azzardo con poste di denaro, gli Stati membri non solo sono liberi di determinare le condizioni e i limiti dell'esenzione, ma dispongono altresì di un margine di valutazione discrezionale che consente loro di impedire in tutto o in parte attività di tale natura o di limitarle e prevedere a tale fine modalità di controllo più o meno rigorose (cfr. Corte Giust., 10 ottobre 2010, Leo-Libera).

7.8. Inoltre, la giurisprudenza unionale si è espressa nel senso che l'operazione di scommessa presa in considerazione della richiamata disposizione unionale esimente è caratterizzata dall'attribuzione di una possibilità di guadagno agli scommettitori a fronte dell'assunzione del rischio di dover corrispondere le relative vincite.

Conseguentemente, ha escluso che potesse essere qualificata quale operazione di scommessa la prestazione di servizi consistente nel fornire personale, i locali e le attrezzature necessari per la raccolta delle scommesse, laddove l'oggetto e le quotazioni di tali scommesse sono stabiliti dal beneficiario di tale prestazione (cfr. Corte Giust., 13 luglio 2006, United Utilities).

Ad opposte conclusioni è pervenuta laddove coloro che ricevono le giocate sono noti agli scommettitori, possono rifiutare una scommessa senza essere obbligati a giustificare tale rifiuto e sono incaricati di pagare le vincite agli scommettitori, operando in nome proprio nella raccolta delle scommesse, benchè per conto dell'organizzatore delle scommesse (cfr. Corte Giust., 14 luglio 2011, Henfling).

Orbene, l'attività posta in essere dagli esercenti presenta i caratteri propri di un'attività meramente materiale e ausiliaria rispetto alla raccolta delle scommesse, consistente, principalmente, nella messa a disposizione dei locali in cui vengono installate le macchine da gioco, per cui non interviene nella fase di raccolta delle scommesse che è affidata al gestore, con la conseguenza che il rapporto giuridico nasce direttamente tra lo scommettitore e l'impresa per conto della quale l'esercente agisce.

7.9. La riferita conclusione in ordine alla non applicazione dell'i.v.a. alle operazioni in esame deve mantenersi ferma anche in relazione al carattere strumentale e accessorio di tale operazioni, valorizzato dalla Commissione Regionale ai fini dell'applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 12, in base al quale "... le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale".

Infatti, la norma invocata, nel sancire il principio per cui alle prestazioni accessorie si applica la stessa disciplina tributaria in materia di i.v.a. della prestazione principale, presuppone, così come desumibile dalla giurisprudenza unionale richiamata, che entrambe le prestazioni siano indirizzate in favore del medesimo destinatario, al fine di consentirgli di fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (cfr. Corte Giust., 25 febbraio 1999, CPP; Corte Giust., 22 ottobre 1998, Madgett e Baldwin).

Non trova, dunque, applicazione al caso in esame in cui la prestazione principale ha quale diretto beneficiario un soggetto (il concessionario), mentre quella ritenuta accessoria uno

diverso (il gestore).

8. La Commissione Regionale ha, infine, escluso la legittimità del rilievo con cui sono state irrogate le sanzioni per omessa regolarizzazione delle fatture non ricevute, in virtù del principio per cui il relativo obbligo non implica anche l'esercizio di controlli sostanziali sulla corretta qualificazione fiscale dell'operazione.

E' noto, infatti, che l'obbligo del cessionario o committente di regolarizzare le fatture emesse dal cedente o prestatore sussiste nei soli casi in cui le mancanze dà questi commesse riguardino l'identificazione dell'atto negoziale e i dati fiscalmente rilevanti, ma non si estende anche a controlli sostanziali sulla corretta qualificazione fiscale dell'operazione, in quanto ciò non sarebbe coerente con il contestuale obbligo del soggetto tenuto alla regolarizzazione della fattura altrui di pagare l'imposta non versata o versata in misura insufficiente e, inoltre, l'inclusione, tra i suoi compiti, di un apprezzamento critico su quanto dichiarato in ordine all'imponibilità dell'operazione, trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore, con supplenza di funzioni di esclusiva pertinenza dell'Ufficio finanziario (cfr., in tema, Cass. 8 luglio 2020, n. 14275).

Nel caso in esame, le fatture non sono state emesse nei confronti della contribuente, in violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 1, secondo per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio deve emettere fattura.

Viene, dunque, in rilievo non già un errore sulla qualificazione giuridica dell'operazione descritta nella fattura, bensì una irregolarità formale, in relazione alla mancata emissione del documento, idonea, in quanto tale, a generare l'obbligo della contribuente di provvedere alla relativa regolarizzazione ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8.

9. Possono, dunque, formularsi i seguenti principio di diritto: "La raccolta delle giocate effettuate con gli apparecchi di intrattenimento di cui all'art. 110 T.U.L.P.S., comma 6, di cui al R.D. n. 773 del 1931, è affidata ai soggetti titolari di apposita concessione, i quali vi provvedono avvalendosi di una propria organizzazione o di terzi, nella persona degli esercenti, ossia di coloro che detengono i locali in cui le macchine sono installate e nei quali vengono materialmente effettuate le giocate, ovvero dei gestori, ossia, dei possessori degli apparecchi, cui è affidata, tra le altre attività, quella di raccolta delle giocate".

"L'esenzione - dall'i.v.a. prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 6, si applica anche alle operazioni che si riferiscono alla raccolta delle giocate effettuate con gli apparecchi di intrattenimento di cui all'art. 110 T.U.L.P.S., comma 6, di cui al R.D. n. 773 del 1931, ma solo limitatamente a quelle poste in essere dai concessionari con i gestori e dai medesimi concessionari con gli esercenti e con esclusione, dunque, di quelle poste in essere dai gestori con gli esercenti, in relazione alle quali è inconfigurabile un'attività di raccolta delle giocate per assenza di un affidamento diretto dal concessionario".

"L'esenzione dall'i.v.a. prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 6, va interpretata in senso restrittivo, in quanto derogatrice del principio generale secondo cui l'i.v.a. è riscossa per

ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo e, pertanto, non può estendersi alle operazioni aventi ad oggetto l'attività posta in essere dagli esercenti in favore dei gestori, consistente nella messa a disposizione dei locali in cui vengono installate le macchine da gioco, non intervenendo nella fase di raccolta delle giocate, affidata al gestore, per conto del quale l'esercente agisce nell'attività con il giocatore".

"L'attività materiale e ausiliare posta in essere dagli esercenti in favore dei gestori rispetto alla raccolta delle giocate a questi affidata dal concessionario non costituisce una prestazione accessoria di quest'ultima, ai fini della non autonoma assoggettabilità all'i.v.a. prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 12, in quanto le relative prestazioni sono indirizzate a destinatari diversi".

"La mancata emissione di una fattura costituisce una irregolarità formale idonea, in quanto tale, a generare l'obbligo del cessionario o committente di provvedere alla relativa regolarizzazione ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8".

10. La sentenza va, dunque, cassata con riferimento ai motivi accolti e rinviata, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, terzo, quinto, sesto, nei sensi di cui in motivazione, e settimo motivo di ricorso e dichiara assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata con. riferimento ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 24 novembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 16 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza