Sentenza del 16/06/2021 n. 16952 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. La R.B. Vxxxxx s.r.l. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, depositata il 7 maggio 2012, che, in accoglimento solo parziale del suo appello, ha annullato l'avviso di accertamento con cui era stata rettificata la dichiarazione resa per l'anno 2005 limitatamente al rilievo concernente le sanzioni irrogate per omessa regolarizzazione di fatture, confermando, per il resto, la legittimità dell'atto impositivo.

1.1. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che con l'atto impositivo l'Ufficio aveva contestato l'indebita deduzione di costi, per violazione dei principi di competenza, nonchè, come già rilevato, l'omessa regolarizzazione di fatture per operazioni di acquisto di servizi.

1.2. Avverso tale sentenza propone ricorso anche l'Agenzia delle Entrate.

2. Il giudice di appello, dopo aver dato atto che la Commissione Provinciale aveva respinto il ricorso della contribuente, ha accolto parzialmente l'appello di quest'ultima ritenendo che le operazioni interessate erano esenti dall'i.v.a., avendo ad oggetto servizi resi nell'ambito delle operazioni di raccolta delle giocate.

Ha, poi, confermato la decisione di prime cure nella parte in cui ha escluso la qualificazione dei costi dedotti dalla contribuente quali spese pubblicitarie e la loro deducibilità, per intero, nell'esercizio in cui erano stati sostenuti.

3. Il ricorso della società è affidato a tre motivi, mentre quello dell'Agenzia delle Entrate ad un unico motivo.

4. In relazione a tale ultimo ricorso resiste, con controricorso, la R.B. Vxxxx Gxxxxx s.r.l.

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

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Occorre preliminarmente osservare che il ricorso per cassazione proposto come impugnazione autonoma dall'Agenzia delle Entrate, alla quale era stato già notificato un ricorso avverso la medesima sentenza, vale come ricorso incidentale (cfr., sul punto, Cass. 28 marzo 2018, n. 7640).

1.1. Ciò posto, con il primo motivo del ricorso principale la società contribuente denuncia la contraddittoria motivazione della sentenza impugnata in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, nella parte in cui non ha argomentato sul motivo per cui l'azione di fidelizzazione posta in essere nei confronti degli esercenti non potesse essere qualificata quale attività promozionale.

1.2. Il motivo è infondato.

La Commissione Regionale ha escluso che i contributi erogati agli esercenti potessero essere qualificati quali spese pubblicitarie in considerazione del fatto che tali contributi avevano lo scopo di remunerare l'assunzione dell'obbligo di non istallare altri apparecchi propri o di altri gestori e che gli esercenti non erano tenuti alla esposizione di insegne pubblicitarie.

Aggiunge che tale iniziativa non era orientata a "conquistare e fidelizzare i giocatori", ma a conquistare e fidelizzare nuovi esercenti, per cui difettava l'obiettivo di pubblicizzazione di un prodotto dell'azienda nei confronti della massa dei possibili fruitori allo scopo di conseguire una maggiore penetrazione nel mercato e, quindi, di realizzare maggiori ricavi.

Una siffatta motivazionè appare idonea ad illustrare l'iter argomentativo seguito dal giudice e si presenta immune da vizi sotto il profilo logico-giuridico.

2. Con il secondo motivo la società deduce la violazione del T.U. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 83, comma 1, e art. 108, comma 3, per aver il giudice di appello escluso l'integrale deducibilità di tali costi nel periodo di sostenimento, ostandovi la natura pluriennale degli stessi.

2.1. Il motivo è infondato.

L'art. 108, T.U. n. 917 del 1986, 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.

3. Con il terzo motivo la contribuente si duole, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, della violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, per aver il giudice di appello omesso di pronunciarsi sul motivo di appello avente ad oggetto l'inapplicabilità delle sanzioni IRAP evidenzia, sul punto, che la Commissione Regionale aveva respinto tale motivo in ragione dell'accertata violazione del principio di competenza, senza prendere in considerazione le ulteriori ragioni poste a fondamento della doglianza, individuate nella mancanza dei presupposti oggettivi e soggettivi e della motivazione del provvedimento sanzionatorio, nella sussistenza dei presupposti per l'applicabilità della esimente della obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni asseritamente inosservate.

3.1. Il motivo è infondato.

Come riconosciuto dalla stessa ricorrente, la Commissione Regionale si è pronunciata sul motivo di gravame avente ad oggetto l'irrogazione delle sanzioni IRAP, pur non prendendo in considerazione i fatti e le ragioni di diritto poste dalla parte a fondamento dell'impugnazione.

Orbene, si osserva, da un lato, che non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata, in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, non occorrendo una specifica argomentazione in proposito.

Dall'altro lato, l'omesso esame di tesi giuridiche prospettate da una delle parti non può risolversi in un vizio di omessa pronuncia, ma può soltanto sostenere una censura di violazione o falsa applicazione di norme o principi di diritto.

4. Con l'unico motivo cui è affidato il ricorso incidentale l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 8, e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 6), e art. 12, nonchè 78, par. 1, lett. b), Dir. 2006/112/CE, per aver ritenuto che le prestazioni di servizio rese nell'ambito delle operazioni di raccolta delle giocate, essendo accessorie rispetto a queste ultime, fossero assoggettate al medesimo regime di esenzione dall'i.v.a.

4.1. Va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso dell'Agenzia sollevata in ragione della notifica dello stesso presso il domicilio eletto per il giudizio di cassazione e non già presso il procuratore costituito per il grado di appello, in quanto il vizio prospettato darebbe luogo, laddove sussistente, ad un'ipotesi di nullità della notifica (cfr., sul punto, Cass., Sez. Un., 20 luglio 2016, n. 14916), che sarebbe stata sanata con la costituzione in giudizio del destinatario della notifica asseritamente viziata, ai sensi dell'art. 156 c.p.c.

4.2. 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.

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.

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.

4.3. 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.

4.4. 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'IVA "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 il 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.

4.5. 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).

4.6. 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 della 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.

4.7. 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 direttiva 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'IVA, e non, come nel caso relativo a determinatè 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).

4.8. 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.

4.9. La riferita conclusione in ordine alla non applicazione dell'IVA 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).

4.10. Poichè in relazione alle operazioni in oggetto la contribuente non ha ricevuto alcuna fattura nei termini di legge (come dalla stessa riconosciuto alla pag. 15 del controricorso), quest'ultima è venuta meno all'obbligo di regolarizzazione delle fatture, non potendo trovare applicazione il principio per cui un siffatto obbligo non implica anche un controllo sulla corretta qualificazione fiscale dell'operazione in quanto nel caso in esame viene in rilievo una irregolarità formale (cfr., in tema, Cass. 8 luglio 2020, n. 14275).

E' noto, in proposito, che l'obbligo del cessionario o committente di regolarizzare le fatture emesse dal cedente o prestatore sussiste nei soli casi in cui le mancanze da 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.

5. Può, dunque, formularsi il seguente principio di diritto: "La raccolta delle giocate effettuate con gli apparecchi di intrattenimento di cui al T.U.L.P.S. di cui al R.D. n. 773 del 1931, art. 110 comma 6, 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".

6. La sentenza va, dunque, cassata con riferimento al ricorso incidentale accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, questa Corte può decidere nel merito, respingendo l'originario ricorso.

7. In considerazione dell'assenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità sulla controversa questione dell'assoggettamento all'i.v.a. delle prestazioni commissionate dalla società, appare opportuno disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

8. Sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e accoglie quello incidentale; cassa la sentenza impugnata con riferimento al ricorso incidentale e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario; compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto. Così deciso in Roma, il 24 novembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 16 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza