Sentenza del 16/06/2021 n. 16954 - 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 l'11 dicembre 2017, di reiezione del suo appello avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso della Rxxxx Gxxxx s.r.l. per l'annullamento dell'avviso di irrogazione di sanzioni per omessa regolarizzazione di fatture per operazioni di acquisto di servizi.

1.1. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che con l'atto impositivo l'Ufficio aveva contestato l'omessa regolarizzazione di fatture relative ai compensi corrisposti ai titolari degli esercizi presso i quali erano installate macchine da gioco di cui all'art. 110 T.U. Leggi di Pubblica Sicurezza, comma 6.

2. Il giudice di appello, confermando la decisione della Commissione Provinciale, ha respinto il gravame erariale, evidenziando che le attività svolte dall'esercente erano accessorie rispetto a quelle di raccolta delle giocate e, in quanto tali, erano assoggettate al regime dell'esenzione, proprio di queste ultime.

3. Il ricorso è affidato a due motivi, con richiesta, in subordine, di rimessione alla Corte di Giustizia ex art. 267 T.F.U.E..

4. Resiste, con controricorso, la Rxxxxx Gxxxxxs.r.l.

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

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Deve preliminarmente disattendersi 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.

1.1. Ciò posto, con il primo motivo del ricorso l'Agenzia denuncia la violazione e falsa applicazione del T.U.L.P.S., art. 10, comma 1, n. 6), art. 110, comma 6, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 497, della Dir. 77/388/CE, art. 13, parte B), lett. f), e Dir. 2006/112/CE, art. 135, dell'art. 14, preleggi, e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, 6, comma 8, per aver la sentenza di appello ritenuto che le prestazioni di servizio rese dagli esercenti autorizzati a installare presso i propri locali apparecchi da gioco lecito fossero accessorie rispetto a quelle operazioni di raccolta delle giocate e, in quanto tali, fossero assoggettate al regime di esenzione dall'i.v.a.

1.2. Il motivo è ammissibile, in quanto, diversamente da quanto sostenuto dalla contribuente nella memoria depositata, l'esame del motivo 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.

1.3. 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 ò gli apparecchi da intrattenimento di cui all'art. 110 T.U.L.P.S., 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.

1.4. 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).

1.5. 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 esercizi 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.

1.6. 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 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).

1.7. 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.

1.8. La riferita conclusione in ordine alla non applicazione dell'i.v.a. alle operazioni in esame deve mantenersi ferma anche in relazione all'ipotizzabile carattere strumentale e accessorio di tali operazioni, apparentemente richiamato dalla contribuente.

Infatti, il 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", nel sancire il principio per cui alle prestazioni accessorie si applica la stessa disciplina tributaria in materia di IVA 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).

1.10. 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".

2. All'accoglimento del primo motivo di ricorso segue l'assorbimento del secondo con cui si censura l'insufficiente motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo, in relazione al rilievo attribuito dal giudice di appello al dato rappresentato dall'allacciamento alla rete telematica richiesto dall'esercente, nonchè della richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

3. La sentenza va, dunque, cassata con riferimento al motivo accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, anche in considerazione della mancata emissione delle fatture per le operazioni rilevate, riconosciuto anche dalla contribuente, questa Corte può decidere nel merito, respingendo l'originario ricorso.

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

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso e dichiara assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario; compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 24 novembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 16 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza