Sentenza del 02/09/2022 n. 25864 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 56/16/12, depositata il 12 luglio 2012, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna aveva parzialmente accolto l'appello di R.B. Videogames srl (breviter, R.B.) e respinto l'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate, ufficio locale, contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Ravenna che aveva parzialmente accolto il ricorso della società contribuente contro un avviso di accertamento per II.DD. ed IVA 2006.

Avverso la pronuncia del giudice tributario di appello ha proposto ricorso per cassazione l'agenzia fiscale deducendo sette motivi, cui resisteva con controricorso la società contribuente, che successivamente depositava una memoria illustrativa.

Con la sentenza impugnata per revocazione questa Corte ha accolto il primo, il terzo, il quinto, il sesto, nei sensi di cui in motivazione, ed il settimo motivo del ricorso agenziale, dichiarato assorbiti gli altri, cassato la sentenza impugnata e rinviato per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale emiliana, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

In tale pronuncia, nelle parti che qui rilevano, la Corte ha osservato ed affermato:

- sul settimo motivo del ricorso agenziale (ripresa IVA e sanzioni correlative), che la censura doveva considerarsi ammissibile, sotto ogni profilo ed in particolare in ordire all'eccepito giudicato esterno, non potendosene fare applicazione nel caso di specie essendo le pronunce allegate a tal fine relative a parti diverse (Agenzia delle dogane e dei monopoli/esercenti degli spazi dedicati alle videoscommesse), e fondata, trattandosi non di operazioni esenti, bensì imponibili, in quanto non riguardanti il "rapporto diretto" con il concessionario del gioco/scommessa implicati, bensì il rapporto tra gli esercenti ed il gestore (la società contribuente, in quel giudizio controricorrente), dovendosi peraltro ritenere la compatibilità con il diritto dell'UE della disciplina interna così congegnata/interpretata e non potendosi applicare la previsione di esenzione dall'IVA "per accessorietà" D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 12, e per quanto riguarda le sanzioni correlative, trattandosi di omessa regolarizzazione delle fatture passive, non implicante alcun controllo sostanziale sulla natura giuridica dell'operazione e quindi di una irregolarità (non meramente) formale, perciò appunto sanzionabile D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 6, comma 8;

- sul terzo e quarto motivo del ricorso agenziale (ripresa per deduzione di componenti negative del reddito: contributi agli esercenti), che le censure erano ammissibili ed al contempo fondate,

non potendosi ritenere i costi de quibus quali "spese di pubblicità", sicchè non potevano essere che limitatamente dedotti in base alla disciplina normativa nel testo applicabile temporalmente.

Avverso tale decisione ha proposto ricorso per revocazione la società contribuente (come detto, nel processo a quo controricorrente) deducendo cinque motivi, poi illustrati con una memoria.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

Con il primo motivo la ricorrente lamenta la sussistenza di un errore revocatorio della sentenza impugnata, avendo la stessa affermato l'irrilevanza dei giudicati (favorevoli) eccepiti in quanto riguardanti "altri esercenti" e non proprio quelli i rapporti con i quali avevano originato nei suoi confronti la pretesa a titolo di IVA e relative sanzioni.

Con il secondo motivo la ricorrente evidenzia un ulteriore vizio revocatorio della sentenza impugnata, laddove ha affermato l'insussistenza di un rapporto diretto concessionario del gioco/esercenti, che invece risultava accertato dai giudici di merito e peraltro chiaramente anche dagli atti del giudizio di cassazione.

Con il terzo motivo la ricorrente denuncia come errore revocatorio della sentenza impugnata l'affermazione che gli esercenti non hanno emesso fatture nei suoi confronti, essendo di contro stati emessi dei documenti (distinte di incasso) che dovevano considerarsi equipollenti/consentiti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 6, in quanto riferiti ad operazioni esenti ex art. 10, comma 1, n. 6, stesso D.P.R..

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, in quanto riguardanti il settimo motivo de, ricorso agenziale sul quale si è pronunciata la Corte nella sentenza impugnata avente ad oggetto la ripresa/le sanzioni IVA, sono inammissibili.

Appare necessario un chiarimento generale dell'oggetto processuale specificamente implicato.

Nell'avviso di accertamento impugnato si era contestato alla società contribuente, quale gestore (delle scommesse), l'omessa regolarizzazione delle operazioni passive con gli esercenti i locali presso i quali erano in uso gli apparecchi di sua proprietà e questa ripresa è stata annullata con "doppia conforme" nei gradi di merito.

La questione di diritto giudicata dalla Corte riguardava in particolare la sussistenza dei presupposti di applicabilità dell'esenzione IVA prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 6, con la conseguente esclusione dell'obbligo di fatturazione ex art. 21, comma 6, stesso D.P.R., e quindi della sanzione per omessa regolarizzazione da parte di R.B. della fatturazione attiva non effettuata dagli esercenti, essendo la violazione/falsa applicazione di queste disposizioni legislative denunciata con il settimo motivo del ricorso agenziale.

Nella sentenza impugnata si è accolto tale mezzo, affermandosi che detta esenzione era applicabile soltanto ai rapporti diretti concessionari/gestori e concessionari/esercenti, ma non a quelli tra gestori ed esercenti, dovendosi interpretare tale disposizione legislativa in senso

restrittivo, stante la sua natura derogatoria del principio generale dell'imponibilità IVA delle prestazioni (territoriali) di servizio a titolo oneroso e non potendosi considerare tali rapporti quali "accessori" della prestazione principale di raccolta delle scommesse; che pertanto la mancata (e doverosa) emissione delle fatture relative alle prestazioni rese dagli esercenti ai gestori risultava sanzionabile D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 6, comma 8. Come detto sopra, con i tre mezzi in esame, si afferma l'erroneità revocatoria di tali statuizioni in diritto, per tre distinti profili di fatto:

- l'inesatta valutazione dei giudicati formatisi tra l'agenzia fiscale e gli esercenti, asserendosi che la Corte, affermando che si trattava di soggetti diversi, non ha percepito che si trattava proprio degli esercenti che avevano con R.B. i rapporti oggetto della ripresa fiscale e relativa sanzione;

- la non corrispondenza agli accertamenti di merito sulla natura diretta dei rapporti tra esercenti e concessionario;

- il travisamento percettivo del fatto che pur non avendo emesso fatture, gli esercenti avevano emesso distinte di incasso, secondo la previsione esentativa dell'obbligo di fatturazione D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 21, comma 6, in relazione all'art. 10, comma 1, n. 6, stesso D.P.R..

Quanto al primo profilo (primo motivo), va rilevato che, diversamente da quanto sostiene R.B, la Corte ha chiaramente evocato il principio di diritto, del tutto consolidato nella giurisprudenza di legittimità (tra le molte, v. Cass., Sez. 5, Decreto n. 3187 del 18/02/2015, Rv. 634517 - 01), che l'efficacia del c.d. "giudicato esterno" è condizionata, tra l'altro, alla necessaria, integrale, coincidenza delle parti dei processi implicati e perciò negato - in limine - l'efficacia preclusiva degli eccepiti giudicati tra l'agenzia fiscale e gli esercenti.

In questo - chiaro ed in equivoco - contesto, il riferimento nella motivazione della sentenza impugnata a non meglio precisati "altri esercenti" non ha alcuna rilevanza diretta rispetto al decisum ed è pertanto classificabile quale mera imprecisione terminologica, essendo comunque superata dall'affermazione che "Nel caso in esame.. 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".

Quindi dagli "esercenti" tout court, il che è pertinente e coerente con l'affermazione del principio di diritto citato.

Quanto al secondo profilo (secondo motivo), la Corte, del tutto diversamente da quanto opina la ricorrente, non ha affatto posto alla base delle proprie statuizioni in diritto la negazione fattuale di un rapporto diretto tra esercenti e concessionario, quanto piuttosto affermato che è solo in tal caso nonchè nel caso analogo di rapporto diretto tra concessionario e gestore che spetta l'esenzione IVA de qua.

Quanto al terzo profilo (terzo motivo), diversamente da quanto afferma la ricorrente, la Corte non ha preso in considerazione l'emissione delle distinte di incasso, per la semplice e dirimente ragione che, ab imis, ha ritenuto non applicabile l'esenzione IVA di cui al D.P.R. n. 633 del 1972,

art. 10, comma 1, n. 6, e quindi non applicabile l'esclusione dell'obbligo di fatturazione, in via di eccezione, prevista dall'art. 21, comma 6, stesso D.P.R..

In ultima analisi, risulta dunque chiaro che di valutazioni giuridiche si tratti, come tali assolutamente non sindacabili in sede revocatoria, secondo il consolidato principio di diritto che "L'errore di fatto previsto dall'art. 395 c.p.c., n. 4, idoneo a costituire motivo di revocazione, consiste in una falsa percezione della realtà o in una svista materiale che abbia portato ad affermare o supporre l'esistenza di un fatto decisivo incontestabilmente escluso, oppure l'inesistenza di un fatto positivamente accertato dagli atti o documenti di causa, purchè non cada su un punto controverso e non attenga ad un'errata valutazione delle risultanze processuali" (tra le molte, da ultimo, Cass., Sez. 6 - 1, Ordinanza n. 2236 del 26/01/2022, Rv. 663756 - 01).

Con il quarto motivo la ricorrente lamenta quale errore revocatorio il rigetto della sua eccezione di inammissibilità, per difetto di autosufficienza, del terzo motivo del ricorso agenziale.

La censura è inammissibile.

La deduzione del vizio revocatorio si regge infatti su una lettura travisante del punto motivazionale aggredito, nel quale la questione del documento contrattuale con un soggetto terzo (asserita causa di errore revocatorio) è inserita in un contesto ben più ampio di valutazione dell'eccezione processuale de qua.

In ogni caso si tratterebbe di un "errore" nient'affatto decisivo, posto che la decisione della Corte è appunto basata su elementi di fatto del tutto diversi dall'esame di detto documento contrattuale.

Con il quinto motivo la ricorrente infine denuncia un ultimo vizio revocatorio relativamente alla statuizione della Corte circa la finalità - effettiva - dei costi oggetto della ripresa fiscale (contributi agli esercenti) in quanto, in tesi erroneamente, basata sulla considerazione che tali elargizioni, interamente spesate nell'annualità fiscale de qua, fossero espressione di "una pratica commerciale diretta ad acquistare maggiori quote di mercato attraverso l'offerta di beni e servizi a prezzi più bassi".

La censura è inammissibile.

Risulta evidente che la ratio decidendi della Corte in ordine alla ripresa fiscale in esame (terzo motivo del ricorso agenziale) sia tutt'altro che fondata su detta circostanza fattuale, quanto piuttosto sulle considerazioni giuridiche ampiamente svolte in ordine alla natura "non pubblicitaria" delle spese di che si tratta.

Sicchè, in ogni caso, anche rispetto a tale considerazione fattuale, difetta all'evidenza il necessario, presupposto della decisività dell'"errore".

In conclusione il ricorso va dichiarato inammissibile.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 10.000 oltre spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma, il 9 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 2 settembre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza