# Sentenza del 17/04/2023 n. 10143 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

La Commissione tributaria provinciale di Roma accoglieva parzialmente i ricorsi riuniti proposti da Lottomatica Group Spa (ora International Game Tecnology PLC) avverso l'avviso di irrogazione di sanzione, per l'anno 2004, pari ad Euro 1.800.000,00, riducendo l'importo della sanzione ad Euro 1.200.000,00.

La Commissione tributaria regionale del Lazio accoglieva l'appello principale proposto dall'Agenzia delle Entrate e rigettava quello incidentale proposto dalla contribuente, confermando il provvedimento impugnato.

Dalla sentenza impugnata si evince che:

- la vicenda traeva origine da una verifica fiscale a carattere generale, a conclusione della quale era stato rilevato che la Lottomatica, con contratto stipulato il 22.12.2003, aveva ceduto alla HBG Srl la propria partecipazione nella Bingo Plus Spa , a fronte di un corrispettivo di Euro 3.000.000,00;

- la Lottomatica si era obbligata a versare alla HBG l'importo di Euro 9.000.000,00, a titolo di oneri legati alla chiusura delle sale Bingo;

- mentre la contribuente sosteneva che quest'ultimo importo costituiva un contributo, avente natura risarcitoria, per il danno al quale sarebbe andata incontro la HBG per la chiusura delle sale Bingo, e, dunque, non soggetto ad IVA, lo stesso rappresentava, secondo l'Amministrazione finanziaria, il corrispettivo di una prestazione di servizi da fatturare ed assoggettare ad IVA al 20%;

- la Lottomatica riceveva, quindi, l'atto di contestazione della sanzione, ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8 , per omessa regolarizzazione della violazione commessa dalla HBG, in relazione all'omessa fatturazione della prestazione, e, successivamente, l'avviso di irrogazione della sanzione, oggetto della presente impugnazione;

- il primo giudice ha ridotto la sanzione, ritenendo che questa dovesse essere commisurata al prezzo netto della complessiva operazione, pari ad Euro 6.000.000,00, dopo avere detratto dalla somma versata da Lottomatica a titolo di onere straordinario per la chiusura delle sale Bingo, il corrispettivo concordato per la vendita del pacchetto azionario, in quanto il contratto riguardava la fornitura di prestazioni da parte dell'acquirente in favore del venditore, consistenti nella

gestione in proprio della crisi aziendale, trovando il prezzo negativo di vendita la sua giustificazione nell'avviamento negativo della società ceduta;

- la Commissione regionale ha ritenuto, invece, che, ai fini dell'IVA, le due operazioni (prezzo di vendita e contributo) non fossero inquadrabili in un unico schema contabile, in quanto il contributo corrisposto alla HBG, per la gestione di una società di cui erano state cedute le quote, non trovava alcuna logica spiegazione, se non quella di eliminare dal bilancio della cedente le poste negative che avrebbero potuto influenzare la sua valutazione sul mercato azionario, tanto che nelle scritture contabili dell'acquirente non vi era alcuna imputazione per l'asserito avviamento negativo in un fondo rischi ed oneri del passivo dello stato patrimoniale;

- il contributo costituiva, pertanto, il corrispettivo di un accordo aggiuntivo, per i servizi resi dall'acquirente (gestione delle criticità connesse alla chiusura delle sale Bingo);

- poichè l'IVA andava calcolata sul corrispettivo della prestazione, anche la sanzione doveva essere determinata sull'importo di Euro 9.000.000,00, non essendo stata chiesta, peraltro, nel ricorso originario una rideterminazione della sanzione, neppure in termini di compensazione con il prezzo di vendita, che comunque si sarebbe dovuta escludere, stante l'autonomia delle due operazioni ai fini dell'IVA. La International Game Tecnology (in breve IGT) proponeva ricorso per cassazione, affidato a sei motivi.

L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, il contribuente deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1973, art. 3, art. 1362 c.c. e del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per avere la CTR errato nel ritenere che il riconoscimento del contributo fosse vincolato alla chiusura delle sale bingo, qualificandolo come remunerazione di una prestazione di servizi, anzichè indennità avente natura risarcitoria (e, quindi, non rilevante ai fini dell'IVA), risultando da diversi documenti (art. 6 del contratto di cessione della partecipazione detenuta in Bingo Plus, verbale di riunione del CdA di Lottomatica del 18.12.2003, atto di irrogazione di sanzione, informazioni desumibili dalla note integrativa ai bilanci 2004, 2005 e 2006 della HBG) che l'acquirente HBG non aveva assunto alcuna obbligazione nei confronti di Lottomatica in ordine alla chiusura delle sale bingo (che, infatti, non venivano chiuse dopo la conclusione del contratto); Lottomatica, inoltre, non si era nè obbligata a servirsi della cooperazione della HBG nè avrebbe ritratto alcun beneficio dalle modalità con cui HBG gestiva l'attività della società acquisita, avendo detto contributo l'esclusivo scopo di reintegrare il patrimonio di HBG per l'eventuale danno che poteva subire in caso di chiusura delle sale bingo; non avendo la HBG violato alcun obbligo IVA, non sussisteva in capo alla Lottomatica l'obbligo di sanare alcuna violazione dell'obbligo di fatturazione.

1.1 Il motivo è infondato.

1.2 Non si può ritenere che la somma di Euro 9.000.000,00, corrisposta dalla Lottomatica alla HBG in occasione della cessione della sua partecipazione nella Bingo Plus Spa , abbia natura

risarcitoria, stante la mancanza di un fatto illecito risarcibile commesso da Lottomatica nei confronti della HBG. 1.3 La CTR ha correttamente considerato detta somma quale corrispettivo per un servizio reso dalla HBG nei confronti della Lottomatica, costituito dalla eliminazione dal bilancio della cedente delle poste negative connesse all'attività delle sale bingo, che avrebbero potuto influenzare la sua valutazione sul mercato azionario.

Nella specie, dunque, al contratto di compravendita del pacchetto azionario della Bingo Plus era stata aggiunta un'ulteriore attività negoziale, consistente nella prestazione da parte della stessa cessionaria di un servizio in favore dalla cedente, ossia l'accollo del rischio di gestione di una società (la Bingo Plus Spa) con reddittività negativa.

L'importo di Euro 9.000.000,00 concordato in favore della HGB costituiva il prezzo per eliminare dal bilancio della Lottomatica una società non redditizia, essendo irrilevante che dal contratto non risulti che la HBG si fosse obbligata a procedere alla chiusura delle sale bingo, non essendo questo l'oggetto della prestazione, che riguardava, come si è detto, l'eliminazione di un cespite produttivo di sole perdite.

1.4 A fronte della corresponsione di detta somma vi era, dunque, una prestazione di servizi, distinta rispetto alla cessione della partecipazione azionaria, che costituiva un'operazione assoggettabile ad IVA, risultando pertanto legittima la sanzione irrogata alla ricorrente che non aveva provveduto a regolarizzare l'operazione ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8 .

2. Con il secondo motivo, lamenta l'omessa pronuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per non essersi la CTR pronunciata sul motivo di ricorso riguardante la non applicabilità della fattispecie di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 8 , alla società ricorrente, in quanto questa non avrebbe potuto svolgere un apprezzamento critico sulla imponibilità o meno dell'operazione, sindacando le valutazioni giuridiche effettuate dal soggetto che l'aveva realizzata.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 E' noto 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 (Cass. 8/07/2020, n. 14275).

2.3 Poichè la società cedente non aveva emesso alcuna fattura nei confronti della contribuente, in violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 1 , ciò che viene in rilievo, nel caso in esame, non è un errore sulla qualificazione giuridica dell'operazione descritta nella fattura, bensì una irregolarità formale, in relazione alla mancata emissione di detto 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 (Cass. 16/06/2021, n. 16951).

3. Con il terzo motivo, lamenta l'omessa pronuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per non essersi la CTR pronunciata sul motivo di ricorso riguardante l'illegittimità della sanzione irrogata, in quanto non compatibile con i principi affermati dalla CGUE in materia di proporzionalità delle sanzioni, tenuto conto che la norma censurata non prevede alcuna riduzione della sanzione nel caso in cui l'omessa regolarizzazione sia frutto di un errore di valutazione e non di comportamento fraudolento, non abbia cagionato alcun danno all'erario, essendo l'IVA integralmente detraibile per il cessionario, il contribuente non abbia posto in essere alcun comportamento volto ad occultare l'operazione.

3.1 Il motivo è fondato.

3.2 La CTR non si è pronunciata sulla compatibilità della sanzione irrogata con il principio unionale di proporzionalità, sebbene la contribuente avesse rilevato la relativa questione fin dal primo grado del giudizio.

La ritenuta frizione col principio unionale di proporzionalità delle sanzioni è stata fondata sul rilievo che la Corte di giustizia ha rimarcato che occorre tener conto, al fine di determinare la sanzione in materia di IVA, della natura e della gravità dell'infrazione sanzionata, nonchè delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione.

3.3 La sentenza impugnata avrebbe dovuto, quindi, prendere in esame la sanzione applicata e verificare se la sua determinazione, nella fattispecie in esame, fosse o meno conforme ai principi unionali, anche alla luce di eventuali riduzioni previste dal diritto interno con riguardo, ad esempio, al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7 , nel testo all'epoca vigente.

4. Con il quarto motivo, deduce sempre l'omessa pronuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per non essersi la CTR pronunciata sul motivo di ricorso riguardante la qualificazione dell'operazione tra le operazioni propedeutiche alle transazioni relative ad azioni (che, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1 , n. 4, sono esenti ai fini dell'IVA) e, dunque, sull'applicazione della diversa disposizione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 2 , che riguarda la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili o esenti, trovando la prestazione il suo fondamento nel contratto di cessione della partecipazione, nel quale era espressamente prevista.

5. Con il quinto motivo, deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1 , e del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 2 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, riproponendo, sotto altro profilo, la medesima censura indicata con il quarto motivo.

5.1 Entrambi i motivi vanno esaminati congiuntamente, in quanto connessi, e sono infondati, in quanto la CTR, nel considerare l'operazione contestata quale accordo riguardante i servizi resi dall'acquirente in ordine alla eliminazione criticità connesse alla gestione delle sale bingo, si è implicitamente espressa anche sulla diversa qualificazione fornita dalla contribuente.

5.2 Poichè si tratta di due operazioni distinte, il servizio che il cessionario si obbligava ad eseguire non poteva essere qualificato come ausiliario alla transazione dei titoli azionari, ai sensi ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1 , n. 4.

6. Con il sesto, subordinato motivo, lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, invocando il principio del favor rei e l'applicazione della novella di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15 , che, nel riformulare del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6 , comma 9-bis, ha previsto una sanzione inferiore, rispettosa del principio di proporzionalità.

6.1 Il motivo è inammissibile per difetto di specificità, in quanto la contribuente non spiega in quali termini sarebbe applicabile la invocata disposizione che disciplina una fattispecie diversa da quella in esame.

7. In conclusione, va accolto il terzo motivo, rigettati gli altri; la sentenza va cassata, limitatamente al motivo accolto, con rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, che dovrà procedere ad un nuovo esame sul punto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata, con riferimento al motivo accolto, e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza