26879.21

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

V SEZIONE CIVILE

Composta da

Oggetto:
Accertamento analitico induttivo

Giancarlo Triscari	- Presidente -	
Roberto Succio	- Consigliere -	R.G.N. 18266/2014
Rosaria Maria Castorina	- Consigliere -	Cron. 26879
Pierpaolo Gori	- Consigliere Rel. -	AC - 26/2/2021
Francesco Mele	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

1577/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18266/2014 R.G. proposto da

(omissis) . S.R.L., in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) (omissis), con domicilio eletto in (omissis) (omissis) presso lo studio dell'Avv. (omissis) ;

– ricorrente principale –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

– controricorrente e ricorrente incidentale –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, sez. staccata di Verona, n.29/15/2014 depositata il 13 gennaio 2014, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 26 febbraio 2021 dal consigliere Pierpaolo Gori.

Rilevato che:

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, sez. staccata di Verona, veniva parzialmente accolto sia l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate sia quello incidentale della società (omissis) (omissis) S.r.l., proposti avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Verona n.41/4/2013 la quale, a sua volta, aveva parzialmente accolto il ricorso della contribuente, avente ad oggetto un avviso di accertamento per IVA, IRES e IRAP 2007.

2. In particolare le riprese erano fondate su di un accertamento analitico induttivo ex art.39 comma 1 lett.d) del d.P.R. n.600 del 1973, per costi ritenuti non deducibili e recupero di maggiori ricavi con conseguenti sanzioni; il giudice di primo grado accoglieva il ricorso della contribuente limitatamente ai rilievi nn.6 (costi non documentati), 12 e 13 (costi non deducibili), 35 (ricavi non contabilizzati), decisione parzialmente riformata dal giudice d'appello che confermava il rilievo n.13 e faceva cadere il rilievo n.1 (IVA).

3. Avverso la decisione propone ricorso la contribuente affidato a quattro motivi, cui replica l'Agenzia delle Entrate con controricorso e ricorso incidentale per sei motivi.

Considerato che:

4. Con il primo e secondo motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. -, la contribuente deduce la nullità della sentenza per mancanza di motivazione, in violazione dell'art.132 n.4 cod. proc. civ., con riferimento alla decisione da parte della CTR circa i rilievi - oggetto di appello incidentale della contribuente - nn.9 (costi non deducibili - assicurazioni autovetture), 10 (costi non deducibili - assicurazioni), 11 (costi non documentati/non inerenti), 15 (costi non deducibili - riparazione macchine), 18 (costi non deducibili - automezzi (omissis) (omissis)), 23 (costi non deducibili - pedaggio), 24 (costi non deducibili - spese automezzi), 28 (sopravvenienza attiva - conto transitorio prevendite (omissis)).

5. I motivi sono infondati. La Corte rammenta che «*La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture*» (Cass. Sez. Un. 3 novembre 2016 n. 22232).

Orbene, con riferimento alle riprese oggetto dei due motivi la CTR indica gli elementi fattuali valutati e le argomentazioni sulla base delle quali rigetta l'appello incidentale e, in particolare, quanto ai rilievi nn.9,10,11,15,18,23,24 specifica come la contribuente non ha prodotto alcun documento che potesse superare il contenuto dell'avviso di accertamento o comunque della misura riconosciuta in giudizio. Quanto al riconoscimento dei costi nella misura del 40% come indicato nell'avviso di accertamento, si è in presenza di motivazione *per relationem*

all'atto impositivo, il quale chiarisce che è stata applicata la misura desunta dal d.l. n.81 del 2007.

Con riferimento alla ripresa n.28 la CTR ha accertato che la contribuente non ha offerto la prova che il conto transitorio denominato "prevendite Torino" fosse stato utilizzato per gestire incassi delle prevendite di biglietti relativi a spettacoli effettuati in esercizi precedenti e che i versamenti effettuati costituissero provviste erronee e mere partite di giro, motivazione che soddisfa il minimo costituzionale ai fini della denunciata e non sussistente nullità della sentenza.

6. Con il terzo motivo di ricorso - ai sensi dell'art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. -, la società deduce la violazione, errata e falsa applicazione della disciplina delle presunzioni ex artt.2727 e 2729 cod. civ., con riferimento ai rilievi nn.33, 34, 36 e 37 (ricavi non contabilizzati dei bar presso (omissis) (omissis)), 6 (IVA, omessa fatturazione di operazioni imponibili), per aver la CTR ritenuto fondati gli stessi semplicemente in quanto l'afflusso dei consumatori in occasione degli spettacoli e degli eventi organizzati avrebbe consentito un ampio recupero dei costi di gestione.

7. Il motivo è inammissibile. La conferma delle riprese è motivata dalla CTR in modo più ampio di quanto riportato nel motivo, con riferimento ai rilievi per ricavi non contabilizzati dei bar presso (omissis) (omissis) , nei seguenti termini: «*la circostanza che tali esercizi fossero aperti esclusivamente in occasione di manifestazioni che si tenevano nel corso dell'anno non giustifica in alcun modo le vendite sottocosto della merce, anzi si deve ritenere che l'afflusso dei consumatori in occasione degli spettacoli e degli eventi organizzati dovesse consentire un ampio recupero dei costi di gestione, ivi compresi quelli del personale che, circostanza altrettanto anomala, non risultano essere stati dichiarati*». Si tratta di un compendio di elementi sui quali in termini logici e congrui la CTR ha

ritenuto di fondare presunzioni gravi precise e concordanti ai fini della ricostruzione analitico induttiva dei ricavi. Il motivo di ricorso non introduce al riguardo nemmeno una censura motivazionale, come era suo onere fare, dimostrando il fatto decisivo e contrario all'accertamento in fatto del giudice d'appello.

Nel caso la presunzione si basa sul fatto noto costituito dalla vendita in perdita, rispetto alla quale le controdeduzioni della parte sono state ritenute non idonee a superare la presunzione.

8. Con il quarto motivo di ricorso - ai fini dell'art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. -, la società deduce la violazione, errata e falsa applicazione dell'art.101 comma 5 del d.P.R. n.917 del 1986, con riferimento all'accoglimento da parte della CTR dell'appello principale dell'Agenzia quanto al rilievo n.13 (costi non deducibili per perdite su crediti) poiché l'irrecuperabilità dei crediti vantati nei confronti della società (omissis) S.r.l. sarebbe stata certa.

Il motivo è inammissibile, in quanto, come visto per il motivo che precede, la ricorrente avrebbe dovuto proporre una censura motivazionale, deducendo non una mera insufficienza motivazionale, ma l'esistenza di un fatto decisivo e contrario all'accertamento in fatto della CTR, indicando gli elementi di fatto ritualmente introdotti nel processo e non debitamente presi in carico dal giudice d'appello.

9. Con il primo e secondo motivo di ricorso incidentale l'Agenza prospetta - rispettivamente ai sensi dell'art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. e n.4 per nullità della sentenza - la violazione e falsa applicazione degli artt.156 cod. proc. civ., 18, 22 e 23 del d.lgs. n.546 del 1992 per aver la CTR ribadito la non inammissibilità del ricorso di primo grado, nonostante recasse non solo l'indicazione della non corretta autorità giudiziaria competente (CTP Milano in luogo di Verona), ma anche la non corrispondenza tra l'atto notificato e quello depositato presso la segreteria della CTP di Verona (correzione a penna della denominazione della competente Commissione).

10. I motivi sono infondati, dal momento che la decisione sfavorevole all'Agenzia adottata dalla CTR applica correttamente il principio di strumentalità delle forme, desumibile dal combinato disposto degli artt. 121 e 156 cod. proc. civ., come interpretato dalla giurisprudenza della Corte (Cass., Sez. U, 3/11/2011, n. 22726; Cass. Sez. L, 18/06/2014 n. 13857 Cass., sez. U, 18/04/2016 n. 7665; Cass., sez. 2, 12/05/2016, n. 9772; per il caso in cui l'atto , benché recasse la denominazione di controricorso, è stato ritenuto efficace ricorso incidentale in presenza del contenuto minimo, cfr. Cass. Sez. 3 - , Ordinanza n. 8873 del 13/05/2020 e Sez. U - , Sentenza n. 25045 del 07/12/2016). Inoltre, secondo quanto ribadito, da ultimo, da Cass. n. 27388 del 2020, la norma invocata deve essere esaminata in relazione all'esigenza di tutelare il contraddittorio e il diritto di difesa della parte contro la quale il ricorso è proposto, e non trova applicazione ove la difformità tra l'atto notificato e quello depositato non abbia determinato alcun pregiudizio concreto, che l'Agenzia non evidenzia e dimostra in ricorso. Nel caso di specie l'indicazione della Commissione Tributaria di Milano in luogo di quella di Verona, con correzione a penna sul ricorso introduttivo depositato, non ha impedito all'Agenzia un'efficace e tempestiva difesa presso il giudice adito dell'atto impositivo impugnato, come si evince del resto anche dall'accoglimento parziale delle sue difese nel merito in entrambi i gradi di giudizio.

11. Con il terzo e quarto motivo di ricorso incidentale - rispettivamente ai sensi dell'art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. per vizio motivazionale assoluto e nullità della sentenza e del n.3 -, l'Agenzia deduce la violazione degli artt.132 comma 2 n.4 cod. proc. civ., 156 cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ., 36 comma 2 n.4 e 61 del d.lgs. n.546 del 1992 nonché degli artt.2697 cod. civ., 101 comma 5 e 106 del d.P.R. n.917 del 1986 con riferimento alla decisione da parte della CTR circa il rilievo n.12 (costi non deducibili - perdite su crediti), per aver il giudice d'appello dato rilevanza decisiva a un mero atto di parte, ossia

la dichiarazione del legale incaricato del recupero del credito, privo di capacità di attestare l'insolvenza del debitore, con cui veniva sconsigliato il recupero giudiziale del credito.

12. I motivi sono infondati. Da un lato la motivazione della CTR esprime riguardo alla ripresa una *ratio decidendi* chiara, che trova fondamento logico in un circostanziato riferimento al quadro istruttorio per individuare quelli che secondo il giudice d'appello sono elementi chiari e precisi della perdita sul credito e ciò esclude si possa condividere la prospettazione di motivazione apparente, perché l'argomentare della CTR certamente soddisfa il minimo costituzionale. Dall'altro, per le ragioni espresse, non può essere accolto neppure il dedotto vizio di violazione di legge dal momento che il canone di riparto dell'onere della prova è stato correttamente applicato in presenza di accertamento ex art.39 primo comma lett. d) del d.P.R. n.600 del 1973, mentre ciò che l'Agenzia contesta è il fatto che la comunicazione resa dal professionista incaricato di recupero del credito sia idonea a fondare, unitamente al quadro istruttorio, presunzioni gravi, precise e concordanti.

Siffatta è però la prospettazione di un vizio motivazionale relativo, non articolato con il mezzo in esame, fermo restando che, ai sensi del riformato art.360 primo comma n.5 cod. proc. civ., è comunque preclusa la rilevanza della mera insufficienza motivazionale, e che d'altro canto l'Agenzia non si sforza neppure di individuare un fatto decisivo e contrario ancorato sul quadro istruttorio.

13. Con il quinto motivo di ricorso - ai sensi dell'art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. -, la ricorrente incidentale lamenta la nullità della sentenza in violazione degli artt.132 comma 2 n.4 cod. proc. civ., 156 cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ., 36 comma 2 n.4 e 61 del d.lgs. n.546 del 1992, con riferimento all'accoglimento da parte della CTR dell'appello incidentale della contribuente limitatamente alla ripresa IVA, n.1.

Il motivo è infondato, per le ragioni sopra svolte in dipendenza del terzo motivo, e va ribadito che allorquando la motivazione della CTR si pronunci sulla ripresa come avvenuto nel caso di specie, esprimendo una *ratio decidendi* evincibile e fondata sul quadro istruttorio - in punto di IVA agevolata per gli spettacoli - non si è in presenza di motivazione apparente.

14. Con il sesto motivo di ricorso incidentale - ai sensi dell'art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. -, l'Agenzia deduce la violazione e falsa applicazione degli artt.3 e 16 del d.P.R. n.633 del 1972, 1 comma 300 della l. n.296 del 2006, 98 della Dir. CE n.112/2006, per aver indebitamente la CTR ritenuto legittima - sempre con riferimento alla ripresa n.1 (IVA) l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10% al di fuori dei beni e servizi di cui al n.119 della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n.633 del 1972, non potendo applicarsi anche alle prestazioni di servizi rese da soggetti coinvolti nell'allestimento dello spettacolo che siano preordinate alla realizzazione della struttura o alla fornitura di materiali, come service, pianoforti, palchi, affitto locali ecc..

15. Il motivo è fondato. Va premesso che la rilevante previsione invocata, ossia il n.119 della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n.633 del 1972 fa riferimento ai contratti di scrittura, ossia quelli con cui vengono scritturati gli artisti, ed è stata oggetto di novella applicabile ai fini IVA con decorrenza 1.1.2018 per effetto dell' art. 1, comma 340, l. 27 dicembre 2017, n. 205. Nella formulazione previgente alla modifica, il testo prevede l'applicazione dell'aliquota agevolata al 10% solo per i «*contratti di scrittura connessi con gli spettacoli teatrali*», riferimento da intendersi ai contratti di scrittura connessi a tutti gli spettacoli individuati al successivo n. 123 della stessa Tabella A, Parte III; il nuovo testo del n.119 recita invece «*contratti di scrittura connessi con gli spettacoli di cui al numero 123), nonché le relative prestazioni, rese da intermediari*».

16. Nella prima parte del testo novellato, in cui gli spettacoli vengono individuati attraverso il richiamo al punto n. 123, non si rinviene alcuna portata innovativa, perché esplicita quanto già contenuto nella norma di interpretazione autentica recata dall'articolo 1, comma 300, della legge n.296 del 2006 (finanziaria 2007). Innovativo è invece il contenuto nella seconda parte, in cui comprende nell'ambito di applicazione dell'aliquota agevolata anche le prestazioni rese da intermediari e dunque non è applicabile alla presente fattispecie *ratione temporis.* Per l'effetto, ai fini della decisione della presente controversia in cui le prestazioni in contestazione sono relative all'anno di imposta 2007, i contratti di scrittura ai quali si applica l'aliquota IVA agevolata del 10% sono solo quelli connessi agli spettacoli individuati al citato n. 123 della Tabella A, Parte III.

17. Al proposito va rammentato che questa Corte ha già statuito come «*In tema di IVA, le attività spettacolistiche, di cui al punto 123 della Tabella A, parte terza, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si caratterizzano per il loro svolgimento davanti ad un pubblico, che ne è il diretto fruitore, e godono di un trattamento fiscale agevolato, disciplinato dall'art. 74 quater del medesimo decreto, che individua il momento in cui la prestazione si considera effettuata nell'inizio dell'esecuzione e prevede, quale documentazione fiscale, il biglietto di accesso allo spettacolo e non la fattura, sicché in esse, anche alla luce dell'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia con la sentenza del 23 ottobre 2003, in C-109/02, non rientra la vendita di uno spettacolo dal produttore all'organizzatore.*» (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 12280 del 12/06/2015, Rv. 635729 - 01; conforme Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15873 del 29/07/2016, Rv. 640625 - 01). Orbene, la Corte ha in tali decisioni affermato che va esclusa l'applicabilità estensiva della specifica agevolazione prevista dal punto 123 della Tabella, la quale elenca le attività spettacolistiche rese al pubblico (d.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 74 quater).

18. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata, l'interpretazione del punto n.119 citato, nel testo vigente *ratione temporis* anteriore all'introduzione dell'art. 1, comma 340, l. 27 dicembre 2017, n. 205 e nel rispetto delle previsioni del diritto eurounitario in materia di IVA, in particolare del disposto di cui al n. 9) del vigente Allegato III della Direttiva n. 2006/112/CE il quale prevede la possibilità di applicare un'aliquota agevolata alle «*prestazioni di servizi fornite da o diritti da versare a scrittori, compositori e artisti interpreti*», dev'essere circoscritta al rapporto contrattuale tra artisti e intermediario, relativamente alle prestazioni rese dagli artisti, con riferimento ai contratti con cui vengono scritturati gli artisti e al "pacchetto" venduto dall'intermediario all'organizzatore relativamente alle prestazioni degli artisti.
Avuto riguardo dunque al testo anteriore alla novella restano escluse dall'ambito di applicazione del punto n.119 citato quelle operazioni connesse e funzionali alla realizzazione dello spettacolo ed alla connotazione artistica dello stesso, nei confronti delle quali trova applicazione l'aliquota IVA ordinaria o, comunque, quella prevista specificamente per il tipo di prestazione ove così disposto dalla legge.
19. Dev'essere così espresso il seguente principio di diritto: «***In tema di IVA, la previsione dell'aliquota ridotta di cui al numero 119 della tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di scrittura connessi con gli spettacoli teatrali, nel testo vigente ratione temporis anteriore all'introduzione dell'art. 1, comma 340, L. 27 dicembre 2017, n. 20, va riferito ai contratti di scrittura connessi agli spettacoli di cui al successivo numero 123, ossia al rapporto contrattuale tra artisti e intermediario, relativamente alle prestazioni rese dagli artisti, ma non anche alle relative prestazioni rese da intermediari, posto che innovazione recata dalla citata disposizione della legge n.20 del 2018 non è applicabile retroattivamente.***».

20. Nel caso di specie la prestazione oggetto del rilievo n.1 (IVA) consiste in prestazioni non solo non rese al pubblico bensì all'organizzatore la cui rilevante documentazione fiscale non è il biglietto di accesso allo spettacolo bensì la fattura, ma anche da soggetti terzi coinvolti nell'allestimento dello spettacolo, prestazioni le quali, preordinate alla realizzazione della struttura o alla fornitura di materiali (service, pianoforti, palchi, affitto locali ecc.), in applicazione del principio di diritto che precede non rientrano nel regime agevolativo di cui al punto 119 citato nel testo applicabile *ratione temporis*.

21. In conclusione, il ricorso principale va rigettato, come pure i primi cinque motivi del ricorso incidentale e, accolto il sesto motivo, la sentenza impugnata dev'essere cassata con rinvio alla CTR del Veneto, in diversa composizione, in relazione al profilo e per la liquidazione delle spese di lite di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il sesto motivo di ricorso incidentale, rigettati il ricorso principale e i primi cinque motivi di ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Veneto, in diversa composizione, in relazione al profilo e per la liquidazione delle spese di lite di legittimità.

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

Così deciso in Roma il 26 febbraio 2021

Il Presidente
Giancarlo Triscari

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
- 5 OTT. 2021
IL CANCELLIERE
Dott Carisio Luca Dionigi

11