Oggetto: Iva Concessionarie di pubblic. – Premi – Imponibilità.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE V CIVILE

15683 . 17

R.G.N. 10806/2013
ud. 6.3.17
Cron. 15683

composta dai signori magistrati:

Stefano Bielli	**presidente**
Rosario Caiazzo	**consigliere**
Giuseppe Tedesco	**consigliere**
Angelina-Maria Perrino	**consigliere relatore**
Lucio Luciotti	**consigliere**

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

833/2017

sul ricorso iscritto al n. 10806 del ruolo generale dell'anno 2013, proposto **da**

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

- ricorrente-

contro

s.p.a. (omissis) , in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del ricorso, dall'avv. (omissis) , col quale elettivamente si domicilia in (omissis) , presso lo studio (omissis) (omissis)

-controricorrente e ricorrente in via incidentale-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione 38°, depositata in data 13 marzo 2012, n. 42/38/12;

Angelina-Maria Perrino estensore

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 6 marzo 2017 dal consigliere Angelina-Maria Perrino;
udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale Anna Maria Soldi, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e l'inammissibilità di quello incidentale;
sentiti per l'Agenzia delle entrate l'avvocato dello Stato (omissis) (omissis) e per la contribuente l'avv. (omissis) .

Fatti di causa.

In esito a verifica condotta nei confronti della s.p.a. (omissis) (omissis) , i verbalizzanti riscontrarono che questa società emetteva nei confronti delle società concessionarie di spazi pubblicitari, tra le quali la s.p.a. (omissis), fatture aventi come oggetto "premi impegnativa", che assoggettava ad iva con l'aliquota del 20%. Di rimando, le società concessionarie, e quindi anche la s.p.a. (omissis) , ricevute le fatture, le contabilizzavano, detraendo gli importi dell'iva. L'Ufficio ha qualificato i "premi impegnativa" come cessioni di danaro a titolo gratuito, in quanto tali non assoggettabili ad iva ed ha per conseguenza rettificato la dichiarazione iva per l'anno 2004 presentata dalla contribuente. La s.p.a. (omissis) ha impugnato il relativo avviso di accertamento, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale. Quella regionale ha respinto l'appello dell'Agenzia, ricostruendo la natura dei premi di impegnativa in base al contenuto dello studio denominato "indagine conoscitiva dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato nel settore televisivo: la raccolta pubblicitaria", da cui è emerso che i diritti in questione sono una forma di remunerazione riconosciuta ai centri media da parte delle società concessionarie per i servizi di programmazione e di pianificazione degli investimenti pubblicitari in percentuale di quanto intermediato in totale dal centro media nell'anno di riferimento. Contro questa sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per ottenerne la cassazione, che affida ad

un motivo, cui la società reagisce con controricorso e ricorso incidentale condizionato, anch'esso articolato in un mezzo.

Ragioni della decisione.

1.- Con *l'unico motivo del ricorso principale* l'Agenzia delle entrate si duole, ex art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c., della violazione o falsa applicazione degli artt. 2, 3° co., 3, 1° co., 19 e 21 del d.P.R. n. 633/72, nonché degli artt. 1362 e seguenti, 1754 e 2697 c.c., in quanto i centri media sono mandatari degli inserzionisti e non già delle concessionarie di pubblicità. Rileva al riguardo la ricorrente che gli accordi intercorsi tra le concessionarie di pubblicità ed il centro media non contemplavano alcun obbligo della (omissis) di procacciare affari, ma si limitavano ad indicare l'ammontare di un compenso che sarebbe stato corrisposto soltanto al maturare di un determinato investimento pubblicitario.

1.1.- Contrariamente a quanto sostenuto in controricorso, nel caso in esame non è ravvisabile alcun accertamento di fatto: ciò in quanto il giudice d'appello non ha ricostruito e qualificato il caso concreto giunto al proprio esame, ma si è limitato a svolgere considerazioni ritraibili dagli elementi di fatto in astratto presi a modello da uno studio, che, per la sua portata generale, si presta ad un vaglio di carattere generale e non già calibrato sulla fattispecie specifica.

2.-In generale, tocca all'acquirente di beni o al committente di prestazioni di servizi che invochi il diritto di detrazione dell'iva assolta o dovuta provare che ricorrono i presupposti per fruirne (tra varie, Corte giust. 18 luglio 2013, causa C-78/12, "Evita-K" EOOD, punto 37), ossia, sotto il profilo sostanziale, la propria soggettività passiva, la circostanza che i beni o i servizi siano utilizzati a valle ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta (oppure, almeno, che sussista un nesso diretto e immediato tra le spese connesse alle operazioni a monte ed il complesso delle attività economiche del soggetto passivo: Corte giust. 22 ottobre

2015, causa C-126/14, Sveda UAB) e che, a monte, detti beni siano ceduti o che tali servizi siano forniti da un altro soggetto passivo.

2.1.- In questo contesto, le categorie negoziali del diritto interno vanno connotate secondo la prospettiva tributaria, alla stregua della quale finiscono col perdere la loro complessità semantica: ciò che conta sono soltanto i tratti idonei a rivelare l'esistenza del presupposto d'imposta. Ed è a questo fine che la Corte di giustizia sottolinea che <<*la valutazione della realtà economica e commerciale*>> costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'iva, destinato a prevalere anche sul testo dei contratti (Corte giust. 20 giugno 2014, causa C.653/11, Commissioners Her Majesty's Revenue and Customs c. Newey, punto 40; 7 ottobre 2010, Loyalty Management UK e Baxi Group, C-53/09 e C-55/09, punti 39 e 40 nonché la giurisprudenza ivi citata). Si spiega quindi che l'art. 6 della sesta direttiva, nel definire la prestazione di servizi, ricorra al lemma descrittivo di "operazione".

2.2.-Sia pure filtrate dalla <<*realtà economica e commerciale*>>, peraltro, le categorie negoziali conservano rilevanza anche dalla prospettiva tributaria.

Per giurisprudenza costante una prestazione di servizi è effettuata «*a titolo oneroso*», ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva iva, soltanto quando tra l'autore di tale prestazione e il suo destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, per cui il compenso ricevuto dal primo costituisce il controvalore effettivo del servizio fornito al secondo (Corte giust. in causa C-653/11, punto 40; 27 marzo 2014, causa C-151/13, Le Rayon d'Or, punto 29 e giurisprudenza ivi richiamata). Questa nozione di prestazione di servizi si specchia nel diritto interno, giacché secondo l'art. 3 del d.P.R. n. 633/72 <<*costituiscono*

Angelina-Maria Perrino estensore

prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da...>>. La prospettiva della *<<realtà economica e commerciale>>* induce dunque ad aver riguardo precipuo all'operazione, ma comporta comunque la necessità dell'esistenza del nesso corrispettivo tra prestazione e compenso (sulla necessaria sinallagmaticità delle prestazioni di servizi, per la loro imponibilità ai fini dell'iva, vedi Cass., sez.un., 15 marzo 2016, n. 5078).

2.3.- Risalta dunque, anche in questa prospettiva, la forza qualificante della corrispettività e non della mera onerosità, che si traduce nella correlatività assicurata dallo scambio; scambio, che, ai fini dell'iva, non necessariamente dev'essere lucrativo, essendo indifferente il risultato dell'operazione economica (Corte giust. 22 giugno 2016, causa C-267/15, Gemeente Woerden, punto 40, a proposito della pattuizione di un prezzo inferiore ai costi sostenuti).

Lo scambio pretende:

a.- la configurabilità di un rapporto giuridico da cui scaturiscano le attribuzioni patrimoniali;

b.- la reciprocità delle attribuzioni, data dalla sussistenza di un nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario ed il compenso da costui corrisposto.

Giova rimarcare che il fatto generatore dell'iva e, dunque, l'insorgenza della correlativa imponibilità vanno identificati con la materiale esecuzione della prestazione, di modo che il 3° co. dell'art. 6 del d.P.R. n. 633/72, a norma del quale *<<le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo>>*, va inteso nel senso che il conseguimento del compenso coincide non con l'evento generatore del tributo, bensì, per esigenze di semplificazione funzionali alla riscossione, soltanto con la sua condizione di esigibilità, estremo limite temporale per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione (Cass., sez.un., 21 aprile 2016, n. 8059). Posto che il pagamento del corrispettivo non è

essenziale al riscontro del carattere oneroso che l'operazione deve assumere per costituire presupposto dell'imposta, è alla fase esecutiva del rapporto giuridico che bisogna aver riguardo. Occorre quindi non soltanto la prova che da tale rapporto siano originate le attribuzioni reciproche, ma anche che il compenso sia convenuto come *<<corrispettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico>>* (così Corte giust. 18 gennaio 2017, causa C-37/16, Minister Finansów c. Stowarzyszenie Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP), punto 27).

2.4.- Di contro, il carattere incerto della stessa esistenza di un compenso a fronte del singolo, individuabile servizio spezza il nesso diretto che tra essi deve sussistere, necessario per l'assoggettabilità ad iva della prestazione di servizi (v., per analogia, sentenze 3 marzo 1994, Tolsma, causa C-16/93, punto 19, e 27 settembre 2001, Cibo Participations, causa C-16/00). Occorre, per conseguenza, che ogni prestazione sia fronteggiata da un corrispettivo diretto ad essa interrelato (vedi Corte giust. 10 novembre 2016, causa C-432/15, Bastová, a proposito della messa a disposizione di cavalli per la partecipazione a gare ippiche, secondo cui tale messa a disposizione è presupposto impositivo dell'iva soltanto se sia di per sé compensata, indipendentemente dal conseguimento di premi); in mancanza di tale interrelazione, in cui si risolve lo scambio, non vi è base imponibile e tali prestazioni non sono, quindi, soggette all'Iva (tra varie, Corte giust. 11 giugno 2016, causa C-11/15, Cesky' rozhlas, punto 20).

3.- Il punto è, anche per quest'aspetto, che della sussistenza di questa relazione il giudice d'appello non ha addotto prova alcuna, essendosi limitato a predicare in linea astratta, e quindi del tutto ininfluente, l'applicabilità dello studio del quale si è dato conto in narrativa. Ed ininfluente è il trattamento fiscale applicato, in quanto il contribuente ha l'obbligo di corrispondere l'imposta

prevista dalla legge e non quella scelta in base a considerazioni soggettive (vedi Cass. 5 settembre 2014, n. 18764). In particolare, ha precisato la Corte di giustizia, i principî di neutralità fiscale, di proporzionalità e del legittimo affidamento devono essere interpretati nel senso che non ostano a che il destinatario di una fattura si veda negare il diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto a monte a causa dell'assenza di un'operazione imponibile effettiva, e ciò al fine di eliminare alla radice il rischio di perdita di gettito fiscale; né tali principi ostano ad una valutazione differente della necessità della effettiva sussistenza di una cessione di beni o di una prestazione di servizi per quanto riguarda l'emittente della fattura ed il destinatario di questa (Corte giust. 31 gennaio 2013, causa C-643/11, LVK-56 EOOD, e 31 gennaio 2013, causa C-642/11, Stroy trans EOOD).

4.-*Col ricorso incidentale* la società lamenta, ex art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 7, 1° co., l. n. 212/00 e dell'art. 56, 5° co., del d.P.R. n. 633/72, deducendo che il relativo motivo di appello incidentale è stato dichiarato assorbito dal giudice d'appello. Sostiene al riguardo che l'avviso di accertamento era illegittimamente motivato "per doppia *relationem*", ossia richiamando il processo verbale di constatazione redatto nei confronti della contribuente e la verifica fiscale eseguita in relazione ad (omissis) .

Il ricorso è infondato. Ciò in quanto la stessa contribuente, nel trascrivere lo stralcio rilevante dell'avviso, ha finito con l'evidenziare che l'Agenzia vi aveva sunteggiato gli esiti dell'attività ispettiva eseguita nei confronti di (omissis) , nonché il contenuto della documentazione esibita in sede di controllo. In tal modo, l'Ufficio aveva giustificato la propria decisione, di modo che la censura, là dove attacca singoli elementi della motivazione, si risolve nel sindacato dell'adeguatezza di questa, estraneo alla denunciata violazione di legge e là dove si

duole del riverbero della pretesa carenza di allegazione sul piano della prova, contesta la fondatezza della pretesa impositiva, che si pone su un piano logicamente e cronologicamente successivo a quello della violazione dell'obbligo di motivazione.

4.1.- Il ricorso va in conseguenza respinto ed in relazione ad esso va dichiarata la sussistenza dei presupposti di applicazione dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/02.

5.- Va quindi accolto il solo ricorso principale, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione che valuterà altresì le questioni rimaste assorbite e ritualmente riproposte, delle quali dà conto il controricorso e che emergono anche dalla narrativa della sentenza impugnata e regolerà le spese.

Per questi motivi

la Corte:

accoglie il ricorso principale, rigetta quello incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione. In relazione al ricorso incidentale, dichiara la sussistenza dei presupposti di applicazione dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/02

Così deciso in Roma, il 6 marzo 2017.

L'estensore

Il presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 23 GIU 2017

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona