

*Gestione degli apparecchi da gioco, operazioni relative
alla raccolta delle giocate ed esenzione IVA*

**Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Piacenza; sentenza 18-20/11/2024,
n. 166/2024; Pres. est. Morlini.**

Attività di gestione degli apparecchi da gioco - operazioni relative alla raccolta delle giocate - compensi esenti IVA con riferimento al rapporto tra concessionario ed esercente - nozione diversa e più ampia rispetto al cd. scassetamento tramite la raccolta del denaro incassato – non necessità dello scassetamento per fruire dell'esenzione.

Artt. 110 comma 6 TULPS e 10 comma 1 n. 6 DPR n. 633/1972.

Nell'attività di gestione degli apparecchi da gioco ex articolo 110 comma 6 TULPS, il concetto di "operazioni relative alla raccolta delle giocate", i cui compensi sono normativamente esenti IVA con riferimento al rapporto tra concessionario ed esercente, è diverso e più ampio rispetto a quello del cd. scassetamento tramite la raccolta del denaro incassato, che non può quindi essere ritenuto un requisito indispensabile per potere fruire dell'esenzione.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di PIACENZA Sezione 2, riunita in udienza il 18/11/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

MORLINI GIANLUIGI, Presidente e Relatore
FAZIO ANTONINO, Giudice
ROVERO ROBERTO, Giudice

in data 18/11/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 126/2024 depositato il 27/05/2024

proposto da

C. Liu -

Difeso da

ed elettivamente domiciliato presso sabrina.labadini@odcecpc.legalmail.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Piacenza - Via Modonesi N.16 29122 Piacenza PC

elettivamente domiciliato presso dp.piacenza@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THN012N00688 IVA-OPERAZIONI ESENTI 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 78/2024 depositato il 18/11/2024

FATTO

Promuovendo la presente controversia, il ricorrente riferisce che, quale titolare di un bar, svolgeva anche attività di gestione di apparecchi da gioco ex articolo 110 comma 6 TULPS; e che l'Ufficio gli ha notificato un avviso di accertamento per l'annualità 2017 relativo a IVA sui compensi dichiarati per l'attività di raccolta delle giocate.

Ciò premesso, il ricorrente eccepisce in rito l'invalidità dell'avviso per violazione dei termini decadenziali di accertamento ed illegittima utilizzazione della proroga concessa dall'art. 67 D.L. 67/2020, cd. normativa Covid, dovendosi ritenere i termini scaduti il 31/12/2023 (quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione IVA 2017), a fronte di un accertamento notificato nel marzo 2024; sempre in rito, eccepisce l'invalidità dell'atto per errata applicazione dell'articolo 54 comma 5 DPR n. 633/1972 (essendo in realtà l'accertamento emesso ex articolo 54 comma 3) e conseguente illegittima applicazione dei termini di cui all'articolo 5 comma 3 bis D.Lgs. n. 218/1997, posto che l'invito al contraddittorio notificato dall'Ufficio non era necessario e quindi non poteva operare la proroga dei 120 giorni prevista dalla norma.

Nel merito poi, deduce l'infondatezza dell'avviso di accertamento, emesso sul presupposto dell'imponibilità IVA dei proventi derivanti dalla raccolta delle giocate, proventi che devono invece considerarsi esenti ex articolo 10 comma 1 n. 6 DPR n. 633/1972, essendovi un rapporto diretto tra il ricorrente, nella sua qualità di esercente, ed il concessionario (*id est* Global Starnet Limited).

Costituendosi in giudizio, resiste Agenzia delle Entrate, in rito eccependo l'inammissibilità del ricorso per carenza di procura speciale del difensore, atteso che nella procura agli atti manca l'espressa indicazione dell'atto impugnato, con la conseguenza che il ricorso sarebbe firmato da difensore sprovvisto di delega.

In ogni caso e nel merito, la convenuta deduce l'infondatezza del ricorso: in particolare, non contesta l'assunto per cui non viene sottoposto ad IVA il compenso derivante dal rapporto diretto tra concessionario ed esercente, assunto che viene anzi espressamente condiviso sulla base dell'inequivoco dato letterale normativo e del contenuto della stessa Circolare 21/E/2005 emessa dall'Amministrazione; ma opina che, nella situazione di causa, i proventi del ricorrente-esercente derivano effettivamente da un rapporto contrattuale diretto col gestore Scagnelli s.r.l., e non già con il concessionario Global Starnet Limited.

Entrambe le parti hanno depositato memoria ex articolo 32 D.Lgs. n. 546/1992.

DIRITTO

a) Alla luce del principio dell'ordine delle questioni previsto dall'articolo 276 c.p.c., il primo tema da trattare è quello dell'eccezione di parte convenuta relativa alla pretesa inammissibilità del ricorso, sul presupposto che l'omessa espressa indicazione dell'atto impugnato nel corpo della procura speciale, renderebbe la stessa invalida e conseguentemente il difensore privo di delega.

L'eccezione non coglie nel segno, dovendosi replicare che non vi è motivo di ritenere che la procura sia stata conferita per una controversia diversa dalla presente.

Infatti, la procura, ritualmente conferita dal ricorrente e ritualmente firmata ed autenticata, indica un contenzioso presso la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Piacenza, è datata 22/4/2024, *id est* la stessa data del ricorso, ed è depositata contestualmente con il ricorso.

E' quindi agevole ricondurre la procura al presente contenzioso, non essendovi un ulteriore e diverso contenzioso tra le parti presso l'intestata Corte e comunque anche valorizzando il dato normativo di cui all'articolo 12 comma 7 *bis* D.Lgs. n. 546/1992, a tenore del quale *“la procura alle liti si considera apposta all'atto cui si riferisce quando è rilasciata su un separato documento informatico depositato telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce”*.

In ogni caso e comunque, diversamente da quanto opinato dalla difesa dell'Ufficio, l'eventuale carenza della procura speciale non porterebbe certo alla declaratoria di inammissibilità del ricorso, ma semplicemente alla procedura di regolarizzazione di cui all'articolo 182 c.p.c., che qui neppure si reputa necessaria in ragione di quanto sopra argomentato.

b) Sempre in via preliminare al merito, vanno poi scrutinate le eccezioni della ricorrente in ordine alla tardività dell'accertamento, sul presupposto che sarebbero stati illegittimamente utilizzati i termini di sospensione di cui alla normativa *ex art.* 67 D.L. 67/2020, cd. normativa Covid, e la proroga di 120 giorni di cui all'articolo 5 comma 3 *bis* D.Lgs. n. 218/1997.

Invero, con riferimento alla pretesa utilizzazione dei termini di sospensione della normativa COVID, è facile replicare che detti termini mai sono stati invocati e mai sono stati utilizzati dall'Ufficio.

Per quanto concerne invece la proroga di 120 giorni, essa deriva dal fatto che è stato concretamente ed effettivamente emesso invito all'adesione *ex* articolo 5 *ter* D.Lgs. n. 218/1997 (nella sua formulazione precedente alla modifica ad opera dell'articolo 1 comma 1 lettera b D.Lgs. n. 13/2024, che limita ora la possibilità dell'invito ai soli casi di cui all'articolo 6 *bis* comma 2 Statuto), ciò che comporta *ex lege* la proroga *ex* articolo 5 comma 3 *bis*: irrilevante è il fatto che l'Ufficio non fosse legislativamente obbligato ad emettere l'invito al contraddittorio, poiché ciò che conta è che l'invito sia stato effettuato; tanto più che l'invito è stato emesso a maggior tutela del contribuente e con riferimento a tributo armonizzato quale l'IVA, relativamente al quale la giurisprudenza eurounitaria da anni predica la necessità del contraddittorio preventivo, ed a seguito del quale l'Ufficio ha anche rettificato in diminuzione l'imponibile accogliendo in parte i rilievi del contribuente.

c) Venendo al merito, è pacifico tra le parti che l'esenzione IVA riguarda solo i compensi per le operazioni relative alla raccolta delle giocate nei rapporti concessionario-esercente e concessionario-gestore, non anche ai compensi per i diversi rapporti privatistici tra gestore-esercente: la questione di causa attiene quindi al comprendere se nel caso qui in esame vi è o meno il rapporto diretto concessionario-esercente, affermato dal ricorrente e negato dall'Ufficio.

A tale quesito il Collegio ritiene di offrire risposta positiva, e ciò sulla base delle inequivoche risultanze documentali.

Infatti, in aderenza a quanto stabilito contrattualmente tra concessionario ed esercente con il contratto di cui all'allegato 3 del fascicolo di parte ricorrente, nelle quietanze stampate dagli apparecchi da gioco nella fase di scassetamento è indicato che il corrispettivo riconosciuto dal concessionario all'esercente per la raccolta delle giocate, viene versato dal gestore all'esercente *"in nome e per conto del concessionario"* (cfr. all. 6 fascicolo parte ricorrente): trattasi pertanto di compenso per i servizi di attività di raccolta delle giocate prestati dall'esercente nei confronti del concessionario in forza dell'articolo 5 comma 1 prima interlinea del contratto stipulato tra le parti (l'esercente assume l'obbligo di *"raccogliere il gioco esclusivamente mediante le attrezzature messe a disposizione dal gestore"*) e nella misura ivi indicata all'articolo 13 (*"il concessionario riconosce all'esercente un compenso determinato come segue: 9,3% delle somme giocate"*).

Erra quindi l'Ufficio, a pagina due dell'atto qui impugnato, laddove afferma che la ricorrente figura quale soggetto esercente sulla base di specifici accordi contrattuali intercorsi con altri soggetti incaricati della raccolta, quale il solo gestore: risulta infatti documentalmente che l'accordo per la raccolta delle giocate è fra la ricorrente ed il concessionario, e non già tra la ricorrente ed altri soggetti incaricati alla raccolta; ed il gestore è un soggetto incaricato dal concessionario per gestire il rapporto tra concessionario ed esercente, come specificato al punto d) delle premesse del sopracitato contratto di cui all'allegato 3 fra concessionario ed esercente-ricorrente.

Deve quindi concludersi che, per i proventi di cui è processo, non si configurano prestazioni poste in essere tra gestore ed esercente, in quanto è solo il concessionario che può autorizzare terzi alla raccolta delle giocate e quindi autorizzare l'esercente a tenere collegate tali macchinette alla rete telematica per la raccolta delle giocate; che di conseguenza esiste un affidamento diretto da parte del concessionario nei confronti dell'esercente, espressamente previsto dall'articolo 3 del contratto (*"l'incarico conferito dal concessionario all'esercente è a carattere fiduciario"*); che il provento per cui è processo è allora riferito soltanto all'attività di raccolta delle giocate in forza del contratto fra concessionario ed esercente, e comunicato dal concessionario all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli come corrispettivo per tale attività riconosciuto all'esercente; che tale provento è riferito soltanto all'attività di raccolta delle giocate in quanto non sussistono accordi commerciali tra gestore ed esercente per eventuali ulteriori servizi svolti dall'esercente a favore del gestore, come comprovato dal contratto allegato; che l'Ufficio non si è invece fatto carico di produrre alcun documento atto a dimostrare come il rapporto sia, al contrario, solo intervenuto tra gestore ed esercente.

Né è accoglibile la tesi dell'Ufficio, a tenore della quale per 'raccolta delle giocate' si deve esclusivamente intendere la raccolta del denaro incassato, cd. scassetamento, con la conseguenza che ove l'esercente non provveda a materialmente raccogliere l'incasso non vi sarebbe esenzione IVA: tale tesi risulta infatti infondata, in quanto ove la legge avesse voluto limitare l'esenzione IVA ai soggetti che materialmente raccolgono l'incasso, avrebbe parlato di raccolta dell'incasso o del denaro; mentre la legge parla invece di *"operazioni relative alla raccolta delle giocate"*, dizione che va intesa come riferita a tutta la complessa attività messa in campo dal Concessionario, anche per mezzo di gestori ed esercenti, per consentire la realizzazione del gioco lecito, così come confermato dall'ampia nozione dell'inciso evincibile dall'articolo 1 comma 2 lettera c) DM 17/5/2006.

E' pertanto irrilevante, ai fini dell'esenzione IVA, che negli accordi intercorsi tra Concessionario ed esercente sia previsto o meno (e peraltro è talvolta anche previsto) che l'esercente raccolga materialmente l'incasso.

Parimenti inaccoglibile è l'eccezione dell'Ufficio in ordine alla mancanza di data certa di tale contratto.

Infatti, ad avviso di questa Corte si può parlare di inopponibilità per mancanza di data certa quando l'Amministrazione finanziaria sia titolare di un diritto di imposizione collegato al documento, mentre nel caso di specie l'Amministrazione Finanziaria è completamente estranea al rapporto esercente-concessionario, non avendo alcuna attività impositiva da svolgere in ordine all'atto ed occupandosi invece dell'IVA in ordine all'attività del ricorrente: il contratto prodotto serve quindi solo a documentare un fatto storico, conforme alla prassi del settore e non smentito da altre allegazioni, ossia che sono stati instaurati diretti rapporti di collaborazione tra concessionario ed esercente ricorrente e che ciò nel contesto sopra delineato conduce al riconoscimento dell'esenzione IVA.

Consegue che per un verso la presenza di data certa in ordine al documento non è richiesta dalla normativa; e che per altro lato è comunque impensabile che la concessionaria abbia potuto gestire il gioco in assenza di un contratto di concessione.

d) Alla luce delle superiori argomentazioni ed in piena aderenza anche a quanto statuito da questa stessa CGT in diversa sezione (CGT Piacenza n. 94/2024) o in diversa composizione (CGT Piacenza nn. 130/2024, 133/2024, 144/2024 e 145/2024), in cause sovrapponibili alla presente, il ricorso va accolto, con conseguente annullamento dell'atto impugnato.

La novità della questione trattata, che è stata per la prima volta proposta alla CGT nel 2024 e non vede pronunce giurisprudenziali edite esattamente sovrapponibili alla questione qui decisa, integra le *"gravi ed eccezionali ragioni"* che suggeriscono la compensazione delle spese ex articolo 15 comma 2 D.Lgs. n. 546/1992.

P.Q.M.

la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Piacenza sez. II

- in accoglimento del ricorso, annulla l'atto impugnato;
- compensa integralmente tra le parti le spese di lite.

Il Presidente rel. est.

Gianluigi Morlini