Ordinanza del 27/09/2018 n. 23255 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposta sul valore aggiunto - Rivalsa e detrazione d'imposta - Regime del margine previsto dall'art. 36 del d.l. n. 41 del 1995 - Disciplina speciale in deroga al sistema normale IVA - Conseguenze - Presupposti - Buona fede del contribuente cessionario - Onere della prova a carico del fisco - Esclusione.

Massima:

Il regime del margine, previsto dall'art. 36 del d.l. n. 41 del 1995 (convertito in l. n. 85/1995) per le cessioni da parte di rivenditori di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato, costituisce un regime speciale in favore del contribuente, facoltativo e derogatorio rispetto al sistema normale dell'imposta, la cui disciplina deve essere interpretata restrittivamente e applicata in termini rigorosi. Se l'amministrazione contesti, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il cessionario abbia indebitamente fruito di tale regime, spetta a quest'ultimo dimostrare la sua buona fede e di aver usato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto. Nel caso di specie, rientra nella condotta diligente del contribuente, nella compravendita di veicoli usati, l'individuazione dei precedenti intestatari dei veicoli, nei limiti dei dati risultanti dalla carta di circolazione, eventualmente integrati da altri elementi di agevole e rapida reperibilità, al fine di accertare, sia pure solo in via presuntiva, se l'IVA sia già stata assolta a monte da altri senza possibilità di detrazione; se la verifica si conclude con esito positivo il diritto per il contribuente diligente di applicare il regime del margine deve essere riconosciuto, anche quando l'amministrazione dimostri che, in realtà, l'imposta sia stata già detratta. Viceversa nel caso in cui emerga che i precedenti proprietari svolgano tutti attività di rivendita, noleggio o leasing nel settore del mercato dei veicoli, opera la presunzione contraria dell'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, assolta a monte per l'acquisto dei veicoli, in quanto beni destinati ad essere impiegati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa, con conseguente negazione del trattamento fiscale più favorevole.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che

- con sentenza n. 96/03/12 depositata il 23 agosto 2012, la Commissione tributaria regionale dell'Umbria ha respinto l'appello proposto da C.M., anche come titolare della ditta individuale "Import Export di C.M." nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 19/2/12 della Commissione tributaria provinciale di Perugia che aveva rigettato il ricorso del contribuente avverso l'avviso di accertamento (------), con il quale l'Ufficio, sulla base di p.v.c. della Guardia di Finanza, aveva contestato al contribuente, per l'anno di imposta 2006, una maggiore Iva per infedele fatturazione di operazioni imponibili, omessa regolarizzazione di acquisti senza fattura o con fattura infedele per operazioni imponibili e dichiarazione con imposta inferiore a quella dovuta per illegittima applicazione del regime del margine di utile in materia di IVA, relativamente ad una pluralità di operazioni di rivendita di autoveicoli, acquistati da una ditta nazionale, GT Car, a sua volta cessionaria di società cedenti estere comunitarie, le quali, in quanto esercenti attività di autonoleggio e simili, avevano diritto a detrarre l'IVA pagata a monte, sicchè, mancando l'assolvimento definitivo dell'imposta, si trattava di operazioni che non potevano fruire del regime speciale del margine;

- il giudice a quo, in punto di fatto, premetteva che: 1) avverso l'avviso di accertamento n. (------), C.M., titolare della ditta "Import Export di C.M.", aveva proposto ricorso dinanzi alla CTP di Perugia, deducendo la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi per l'applicazione del regime del margine, stante la dicitura del "regime del margine" sulle fatture emesse dalla fornitrice nonchè la vetustà e la percorrenza delle autovetture compravendute ed eccependo, in ogni caso, la buona fede ai fini della richiesta subordinata di esclusione delle sanzioni; 2) l'Ufficio aveva controdedotto che l'onere della prova della sussistenza delle condizioni per l'applicazione del regime del margine era a carico del contribuente; 3) la CTP aveva rigettato il ricorso, sulla base della ravvisata insussistenza, nella specie, dei presupposti per l'applicazione del regime del margine nonchè, quanto all'applicabilità delle sanzioni, del difetto di buona fede da parte del contribuente; 4) avverso la sentenza della CTP, il contribuente aveva proposto appello deducendo di avere assolto l'onere probatorio in ordine alla sussistenza delle condizioni di applicabilità del regime del margine; 5)I'Ufficio aveva controdedotto chiedendo il rigetto dell'appello;

- il giudice di appello, in punto di diritto, per quanto interessa, affermava che: 1) ai fini dell'applicabilità del regime del margine, non era sufficiente l'attestazione sulle fatture emesse dal fornitore della sottoposizione dell'operazione a tale regime, ricadendo sul contribuente-cessionario l'onere di accertare, con la necessaria diligenza, la sussistenza delle condizioni per l'effettiva applicazione del regime anche con riferimento alle operazioni intercorse tra la fornitrice e il cedente estero comunitario (ad es. mediante l'esame dei dati contenuti nei libretti di circolazione); 2) nella specie, C.M., titolare della ditta "Import Export di C.M.", non aveva assolto all'onere probatorio in ordine alla verifica dell'assoggettabilità al regime del margine anche delle operazioni intercorse tra la sua fornitrice GTCar e i cedenti esteri intracomunitari (ad es. attraverso l'esame dei libretti di immatricolazione, dai quali si poteva evincere che i cedenti originari, in considerazione dell'attività svolta di autonoleggio, avrebbero potuto detrarre l'Iva); 3) non avendo la ditta contribuente operato con la diligenza necessaria, era da escludere anche la buona fede ai fini della richiesta sottrazione alla irrogazione delle sanzioni;

- contro la sentenza della CTR, C.M., in proprio e quale titolare della ditta "Import Export di C.M.", propone ricorso per cassazione, che affida a due articolati motivi, cui l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

- l'Agenzia delle entrate ha depositato memoria illustrativa nella quale ha insistito per il rigetto del ricorso;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., comma 2 e dell'art. 380-bis.1 c.p.c., introdotti dal D.L. 31 agosto 2016, n. 168, art. 1 bis convertito, con modificazioni, dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

- con il primo motivo, articolato in due sub motivi, il ricorrente denuncia: 1) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, artt. 46 e segg. convertito dalla L. n. 427 del 1993; D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 21 e 25; D.L. n. 41 del 1995, artt. 36 e 38 convertito dalla L. n. 85 del 1995 nonchè dell'art. 2697 c.c. per avere il giudice a quo ritenuto illegittima l'applicazione da parte della contribuente del regime del margine in materia di IVA, relativamente ad una pluralità di operazioni di rivendita di autoveicoli usati acquistati da altro rivenditore nazionale, a sua volta cessionario di altre società cedenti estere comunitarie; 2) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, l'insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio;

- quanto al primo sub motivo, il ricorrente deduce la erronea applicazione del criterio distributivo dell'onere probatorio per avere la CTR fatto ricadere sul contribuente-cessionario, ancorchè lo stesso non avesse rivestito il ruolo di "primo importatore", l'onere probatorio in ordine alla sussistenza in capo agli originari cedenti-operatori comunitari dei requisiti soggettivi di cui al D.L. n. 41 del 1995, art. 36, comma 1;

- in particolare, il ricorrente contesta la ratio decidendi della sentenza impugnata - con la quale, come indicato in narrativa, il giudice di appello aveva ritenuto non sufficiente ai fini anzidetti la dicitura "regime del margine" sulle fatture emesse dalla ditta fornitrice, la vetustà e la percorrenza delle autovetture compravendute - sul rilievo che, a fronte della contestazione dell'amministrazione, basata su elementi oggettivi e specifici, il contribuente - cessionario non aveva assolto l'onere probatorio in ordine alla sussistenza in capo all'originario cedente-operatore comunitario dei "requisiti soggettivi" di cui al D.L. n. 41 del 1995, art. 36, comma 1, e, dunque, in ordine alla condizione indefettibile di applicabilità del regime speciale del margine concretantesi nella indetraibilità dell'Iva versata "a monte" da un soggetto appartenente ad una delle categorie indicate dalla legge;

- quanto al secondo sub motivo, il ricorrente deduce l'insufficiente iter logico-argomentativo della sentenza impugnata e, in particolare, la omessa valutazione del giudice di appello sia della mancata produzione in giudizio da parte dell'Agenzia delle entrate dei libretti di circolazione, dai quali ultimi il contribuente-cessionario avrebbe dovuto desumere l'impossibilità di fruire del regime del margine, sia dell'eccezione in ordine al mancato assolvimento da parte dell'Ufficio dell'onere probatorio circa l'indetraibilità dell'Iva da parte delle società cedenti estere, potendo,

in ipotesi, ricorrere in capo a queste ultime, ancorchè esercenti attività di autonoleggio e simili, le condizioni soggettive per fruire del regime del margine (ad es. per avere, a loro volta, acquistato i beni da soggetti privati o, comunque, da soggetti passivi Iva che non avevano detratto l'imposta);

- i due sub motivi che possono essere trattati congiuntamente, sono infondati;

- questa Corte, a sezioni unite, ha affermato che (Cass., sez. un., 12 settembre 2017, n. 21105) "In tema di IVA, il regime del margine previsto dal D.L. n. 41 del 1995, art. 36 conv. con modif. in L. n. 85 del 1995, per le cessioni da parte di rivenditori di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato - costituisce un regime speciale in favore del contribuente, facoltativo e derogatorio rispetto al sistema normale dell'imposta, la cui disciplina deve essere interpretata restrittivamente e applicata in termini rigorosi. Pertanto, qualora l'amministrazione contesti, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il cessionario abbia indebitamente fruito di tale regime, spetta a quest'ultimo dimostrare la sua buona fede, e cioè non solo di aver agito in assenza della consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale, ma anche di aver usato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto (secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità rapportati al caso concreto), al fine di evitare di essere coinvolto in tali situazioni, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto. Con particolare riferimento alla compravendita di veicoli usati, dunque, rientra nella detta condotta diligente l'individuazione dei precedenti intestatari dei veicoli, nei limiti dei dati risultanti dalla carta di circolazione, eventualmente integrati da altri elementi di agevole e rapida reperibilità, al fine di accertare, sia pure solo in via presuntiva, se PIVA sia già stata assolta a monte da altri senza possibilità di detrazione. Nel caso di esito positivo della verifica, il diritto di applicare il regime del margine deve essere riconosciuto, anche quando l'amministrazione dimostri che, in realtà, l'imposta è stata detratta. Nell'ipotesi, invece, in cui emerga che i precedenti proprietari svolgano tutti attività di rivendita, noleggio o leasing nel settore del mercato dei veicoli, opera la presunzione (contraria) dell'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, assolta a monte per l'acquisto dei veicoli, in quanto beni destinati ad essere impiegati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa, con conseguente negazione del trattamento fiscale più favorevole";

- nella sentenza impugnata, il giudice a quo, nel valutare il comportamento di C.M., titolare della ditta "Import Export di C.M.", si è attenuto al principio di diritto sopra richiamato;

- infatti, a fronte di una oggettiva e specifica contestazione dell'erario circa la presunta mancanza dei requisiti soggettivi per l'applicazione del regime del margine, il giudice di appello, nel non ritenere sufficiente ai fini dell'applicazione del regime del margine la stampigliatura del "regime del margine" sulle fatture, della vetustà e della percorrenza delle autovetture compravendute, ha fatto correttamente ricadere, con una motivazione sufficiente ed esaustiva, sul contribuente-cessionario la prova della propria buona fede, e, cioè non solo di aver agito in assenza della consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale, ma anche di aver usato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto (secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità rapportati al caso concreto);

- pertanto, il giudice a quo, in conformità al principio di diritto sopra richiamato, ha fatto rientrare nell'ambito delle precauzioni che si potevano senz'altro richiedere al contribuente-

cessionario di veicoli d'occasione l'esame della "storia" dei veicoli, quantomeno con riferimento all'individuazione dei precedenti intestatari del mezzo, risultanti dalla carta di circolazione, documento in possesso dell'acquirente in quanto indispensabile per il perfezionamento dell'operazione; ciò al fine di verificare, eventualmente mediante l'acquisizione di ulteriori dati di rapido reperimento, se essi fossero, o meno, soggetti legittimati ad esercitare il diritto di detrazione dell'IVA;

- alla luce di quanto sopra, ricadendo sul cessionario l'onere della prova in ordine ai presupposti dell'applicazione del regime agevolativo, risultano, altresì, prive di pregio le argomentazioni dedotte dal ricorrente sia in ordine alla mancata produzione in giudizio da parte dell'Agenzia delle entrate dei libretti di circolazione, sia in ordine all'eccepito mancato assolvimento da parte dell'Ufficio dell'onere probatorio circa l'indetraibilità dell'Iva da parte delle società cedenti estere;

- con il secondo motivo, articolato in due sub motivi, il ricorrente denuncia: 1) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10 del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 per non avere il giudice di appello considerato l'obiettiva condizione di incertezza in versava il contribuente circa l'ambito applicativo del regime del margine, avendo fatto quest'ultimo affidamento sulla stampigliatura "regime del margine" di cui alle fatture emesse dal cedente nazionale, oltre che sulla sussistenza dei requisiti della vetustà e percorrenza delle autovetture; 2) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, l'insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio qual è la condizione obiettiva di incertezza circa l'applicabilità del regime del margine;

- il motivo è infondato;

- è consolidato orientamento di questa Corte quello per cui, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, si ha incertezza normativa oggettiva in presenza di una situazione giuridica oggettiva caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sè ed accertata dal giudice, di individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione del caso di specie e che è rilevabile attraverso una serie di "fatti indice", quali la difficoltà d'individuazione o d'interpretazione di disposizioni normative, l'assenza o la contraddittorietà d'informazioni o prassi amministrative, la formazione di orientamenti giurisprudenziali difformi, il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale o tra opinioni dottrinali, l'adozione di norme d'interpretazione autentica o esplicative di norma implicita preesistente (ex multis, Cass. n. 17250 del 2014; si veda anche Cass.,ord. n. 12936 del 2015; ord. n. 17250 del 2014); circostanze, queste ultime, che, alla stregua del ricordato orientamento e dei chiarimenti ivi esposti, non è possibile ravvisare nel caso di specie, non rilevando, sotto il profilo della buona fede oggettiva, la sopravvenuta richiamata circolare amministrativa;

- il giudice di appello, con una motivazione esauriente, ha correttamente fatto applicazione del suddetto principio per avere, in sostanza, ritenuto che le circostanze addotte dal ricorrente in ordine alla dicitura del "regime del margine" sulle fatture nonchè della vetustà e della percorrenza delle autovetture non fossero tali da integrare quella ignoranza inevitabile e,

dunque, quella buona fede in senso oggettivo tali da giustificare la violazione e rendere inapplicabili le sanzioni amministrative;

- conclusivamente il ricorso va rigettato;

- le spese di giudizio della fase di legittimità seguono la soccombenza nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente alla rifusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 7.000,00 a titolo di compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 21 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza