Ordinanza del 30/10/2018 n. 27555 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
RILEVATO IN FATTO

Che:

- Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana, sez. staccata di Livorno, (in seguito, CTR) veniva parzialmente accolto l'appello della (XXXXX) S.R.L. (in seguito, la contribuente) e rigettato l'appello incidentale dell'Agenzia proposti, contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Livorno (in seguito, CTP) n. 25/02/2009, avente ad oggetto un avviso di accertamento emesso nei confronti della contribuente per recupero a tassazione di IRAP, IRPEG ed IVA relative all'anno di imposta 2003 in conseguenza di asserite operazioni soggettivamente inesistenti e indebita deduzione di costi e fruizione del regime del margine nella compravendita di autoveicoli di provenienza intracomunitaria;

- In particolare, la contribuente proponeva ricorso avanti alla CTP contestando gli addebiti nel merito, e i giudici di prime cure annullavano l'avviso unicamente quanto al rilievo concernente le operazioni soggettivamente inesistenti, con conferma delle restanti riprese a tassazione; la contribuente appellava i capi della sentenza in cui era rimasta soccombente, e anche l'Agenzia proponeva appello incidentale per il capo della sentenza relativo alla detraibilita' IVA per le operazioni soggettivamente inesistenti; la CTR rigettava l'appello incidentale dell'Agenzia e accoglieva parzialmente l'appello principale della contribuente escludendo dall'avviso il recupero ad imposta dei rilievi circa IVA del margine, mentre dichiarava l'inammissibilita' del secondo motivo di appello;

- Avverso la sentenza propone ricorso per Cassazione, iscritto all' RGNXXX/2011 la contribuente affidato a due motivi, cui replica l'Agenzia con controricorso; la contribuente deposita memoria.

L'Agenzia propone inoltre ricorso contro la medesima sentenza, iscritto all'RGN XXXX/2011, affidato a tre motivi, cui resiste la contribuente con controricorso e depositando memoria;

RITENUTO IN DIRITTO

Che:

- Preliminarmente, i due processi, radicati da impugnazioni proposte dalle due parti contro la medesima sentenza, devono essere riuniti ex articolo 335 c.p.c.;

- Con il primo motivo del ricorso RGN 27935/2011, la contribuente censura l'omessa motivazione della CTR sulla dichiarata inammissibilita' del secondo motivo di appello, ai fini e per gli effetti

dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5;

- il motivo, riqualificato ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (Cass. Sez. Un. 24 luglio 2013 n.17931), e' fondato in quanto il secondo motivo di appello del contribuente, che dalla lettura del ricorso e dello stesso controricorso si evince riguardasse la ripresa a tassazione di costi per carburanti secondo l'Amministrazione indebitamente dedotti, e' menzionato solo nel dispositivo dalla CTR; infatti, la relativa declaratoria di inammissibilita' da parte dei giudici di appello non e' supportata da alcuna motivazione, essendone stata omessa la menzione anche nell'esposizione in fatto; pertanto, la motivazione nel caso di specie e' inesistente;

- Con il secondo motivo, si deduce la contraddittorieta' della motivazione sul punto riguardante le spese di immatricolazione ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, anch'esso in relazione al secondo motivo di appello e, dunque, l'accoglimento del primo mezzo di impugnazione determina l'assorbimento del secondo;

- Con il primo motivo del ricorso RGN XXXX/2011, l'Agenzia censura, con riferimento alla ripresa relativa all'indebita applicazione del regime dell'Iva del margine, la violazione o errata applicazione del regime del margine, di cui al Decreto Legge n. 41 del 1995, articoli 36 e 40, e degli articoli 2697, 2727 e 2729 c.c., ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver fatto la CTR errato governo del riparto dell'onere della prova sul punto;

- Dev'essere a riguardo preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilita' avanzata dalla contribuente in controricorso, in quanto il mezzo non diretto e' ad ottenere una mera rivalutazione del merito, ma a censurare la sentenza sotto il profilo dell'applicazione del riparto dell'onere della prova;

- Il motivo e' fondato, per aver la CTR illegittimamente ritenuto di porre l'onere della prova circa l'applicazione del regime fiscale agevolativo IVA del margine alle cessioni aventi ad oggetto autoveicoli usati di provenienza intracomunitaria a carico dell'Agenzia in luogo del contribuente;

- Infatti, di recente si e' definitivamente consolidata l'interpretazione giurisprudenziale secondo la quale, in tema di IVA, il regime del margine - previsto dal Decreto Legge n. 41 del 1995, articolo 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 cioe' 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 proporzionalita' 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 l'IVA sia gia' stata assolta a monte da altri senza possibilita' 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 realta', l'imposta e' stata detratta. Nell'ipotesi, invece, in cui emerga che i precedenti proprietari svolgano tutti attivita' 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'attivita' propria dell'impresa, con conseguente negazione del trattamento fiscale piu' favorevole (Cass. Sez. U n. 21105 del 12 settembre 2017);

- Quest'ultima è esattamente la situazione verificatasi nel caso in esame, in cui e' ininfluente il fatto che ci fosse rapposizione sulle fatture delle indicazioni del regime speciale IVA", come evidenziato dalla CTR, mentre si pone in netto contrasto con il diritto vivente l'affermazione dei giudici di appello, che fa aggio su una datata e non pertinente giurisprudenza, secondo cui "non compete al cessionario di sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente della fattura" ai fini dell'applicazione del regime speciale del margine, in presenza di chiari indici di indebita applicazione;

Si legge nell'avviso di accertamento che sarebbe stato sufficiente "l'esame dei libretti di circolazione (brief) emessi dal paese comunitario di provenienza (Germania) degli autoveicoli" per constatare la presenza "quali intestatari delle autovetture (, di) societa' di autonoleggio o comunque legate al settore dell'auto, per cui e' quantomeno presumibile che non sia stata assolta in via definitiva l'imposta sul valore aggiunto nel paese di origine";

- In presenza di questi elementi, secondo la puntuale giurisprudenza di legittimita' sopra richiamata, il riparto dell'onere della prova imponeva alla contribuente, divenuta cessionaria da cedente nazionale, di controllare con la massima diligenza se il suo dante causa, venditore estero della UE, avesse trattato la cessione come intracomunitaria o meno ai fini IVA, secondo il canone giurisprudenziale sopra richiamato; dunque, la CTR in sede di rinvio si atterra' all'insegnamento delle Sezioni Unite, al fine di verificare in concreto se, sulla base degli elementi indiziari sopra richiamati, operi la presunzione dell'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA a monte per l'acquisto dei veicoli, con conseguente negazione del trattamento fiscale piu' favorevole;

- L'accoglimento del primo motivo determina l'assorbimento del secondo proposto dall'Agenzia, in cui in ordine alla medesima ripresa si censura la statuizione della CTR come vizio motivazionale;

- Con il terzo motivo l'Agenzia si duole del vizio motivazionale ai fini dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, circa la ripresa relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti per acquisti di vetture determinate nel processo verbale di constatazione (p.v.c.) dalla Bxxx Auto, per insufficiente motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo, avendo la CTR ragionato a riguardo "solo in un unico inciso, peraltro apodittico ed immotivato"; cumulativamente, l'Agenzia si duole sotto lo stesso mezzo di impugnazione anche della violazione di legge ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19 e articolo 17 Direttiva n.77/388/CEE;

il dedotto vizio motivazionale, nel passaggio in cui la CTR ha ritenuto illegittima la ripresa perche' "nel caso che ci occupa l'agenzia non ha assolto l'obbligo di provare l'accordo fraudolento delle parti come accertato anche dai primi giudici", e' fondato, con assorbimento della censura cumulativa di violazione di legge; la Corte rammenta che nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti come quelle sostenute dall'ufficio nel caso di specie - l'operazione e' effettiva ed esistente ma la fattura risulta emessa da un soggetto diverso da quello che ha realmente effettuato la cessione in essa rappresentata, e della quale il cessionario e' stato il reale destinatario). L'IVA, per l'effetto, non e', in via di principio, detraibile perche' e' stata versata ad un soggetto che non ha titolo alla rivalsa, ne' e' assoggettato all'obbligazione di pagamento dell'imposta, e non trova pertanto applicazione l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112;

- In punto di onere della prova, la piu' recente giurisprudenza di questa Corte ha definitivamente chiarito che, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, nell'ambito di una frode carosello o meno, in cui le operazioni sono sempre effettive, l'Amministrazione ha l'onere di provare solo l'oggettiva fittizieta' del fornitore, ossia la sua non operativita', oltre che la consapevolezza del destinatario di essere parte di un'evasione, anche in via presuntiva in quanto avrebbe dovuto conoscere l'inesistenza del contraente, dovendo poi provare il contribuente di aver rispettato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo ragionevolezza e proporzionalita', essendo irrilevante la regolare contabilita', la regolarita' dei pagamenti, e anche la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass. 20 aprile 2018 n.9851; Cass. 21 aprile 2017 n.10120);

- Nel caso di specie, la decisione impugnata non si e' attenuta ai principi sopra enunciati, in quanto la CTR non ha tenuto conto nella sua motivazione di chiari, precisi e concordanti elementi di prova, evincibili dal p.v.c. e non specificamente contestati dalla contribuente attraverso la produzione di elementi di prova contraria, in sintesi:

1) la cedente Bxxxx Auto "fatturava ai clienti le auto sottocosto", tra cui vi era la contribuente;

2) la contribuente "crea(va), attraverso il pagamento delle autovetture in anticipo rispetto alla fornitura, la "provvista" necessaria alla BXXX Auto per effettuare le operazioni commerciali con il fornitore tedesco";

3) un tale (XXXXX), intermediario sin dal 2003 "proponeva alla societa' (XXXXX) auto comunitarie tedesche (...) richiedendo il pagamento dell'intero prezzo attraverso o bonifici o assegni circolari intestati alla BXXX Auto" in anticipo;

4) attraverso il (XXXXX) venivano svolti tutti i rapporti, incluse le spedizioni delle vetture dall'estero e direttamente consegnate alla contribuente, mentre la BXXX Auto "si limitava ad emettere fatture";

5) la contribuente anticipava sistematicamente il costo di acquisto delle singole vetture, a lei direttamente consegnate dall'estero ad un prezzo non di mercato;

- Orbene, in sede di rinvio la CTR vorra' tener conto della presenza di tali elementi indiziari, per valutare se in concreto idonei ad un tempo a rilevare la presenza di una cartiera in capo alla

cedente e a dimostrare quantomeno la conoscibilita' di tale stato di cose in capo alla cessionaria e, in questo caso, sara' onere della contribuente dimostrare di aver tenuto la diligenza massima esigibile da un operatore accorto;

- In conclusione, previa riunione dei processi, il ricorso introduttivo del processo RGN XXXX/2011 va accolto per il primo motivo, assorbito il secondo, e trovano accoglimento anche il primo e terzo motivo del ricorso introduttivo del processo RGN XXXX/2011, assorbito il secondo; per l'effetto, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR, in diversa composizione, per ulteriore esame, in relazione ai profili accolti, e per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

riunisce il ricorso iscritto all'RGN XXXX/2011 a quello iscritto all'RGN XXXX/2011;

accoglie il primo motivo del ricorso RGN XXXX/2011, assorbito il secondo;

accoglie il primo e terzo motivo del ricorso RGN XXXX/2011, assorbito il secondo;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Toscana, in diversa composizione, per ulteriore esame, in relazione ai profili accolti, e per il regolamento delle spese di lite.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza