Sentenza del 21/11/2018 n. 30013 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con avviso di accertamento n. (XXXXX), l'Agenzia delle Entrate, sulla base dei rilievi contenuti nei processi verbali di constatazione della Guardia di Finanza del 12.6.06 e del 30.4.07, rettificava, ai fini Irpeg, Irap ed Iva, la dichiarazione presentata dalla società M.G. & Figlio s.r.l., in relazione all'anno di imposta 2003.

Nell'avviso di accertamento, in sintesi, si evidenziava che dall'esame della documentazione contabile i verificatori avevano riscontrato che la società M.G. & Figlio s.r.l. aveva esercitato l'attività di commercio di autoveicoli usati, rivolgendosi a società operanti nel mercato comunitario non dotate di idonea organizzazione commerciale e di strutture logistiche, applicando indebitamente il regime speciale del margine di utile in materia di Iva.

Essendo emerso dalle indagini esperite che la M.G. & Figlio s.r.l. era la principale beneficiaria delle operazioni commerciali poste in essere, l'Ufficio aveva contestato alla società contribuente la indebita detrazione di Iva e, ai sensi della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, come modificato dalla L. n. 289 del 2002, art. 2, la indeducibilità, ai fini della determinazione dell'imponibile Irpeg ed Irap, dei costi indicati nelle fatture passive emesse per operazioni soggettivamente inesistenti.

La società contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, la quale lo respingeva.

A seguito di appello proposto dalla società contribuente, la Commissione Tributaria Regionale, in parziale riforma della sentenza di primo grado, dichiarava non fondata la ripresa a tassazione dei costi, ai fini Irpeg ed Irap, operata dall'Ufficio e confermava per il resto la sentenza impugnata.

Avverso la sentenza di secondo grado la Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidandolo a quattro motivi.

M.G. ha depositato controricorso e memoria ex art. 378 c.p.c., mentre la Curatela del Fallimento (XXXXXX) s.r.l. non ha svolto attività difensiva.

Con autonomo ricorso, iscritto al n. 12639/11 R.G., M.G. ha impugnato con ricorso per cassazione la medesima sentenza affidandosi a quattro motivi.

La Agenzia delle Entrate ha depositato controricorso e proposto ricorso incidentale.

G.M. ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente deve disporsi la riunione, ai sensi dell'art. 335 c.p.c., al ricorso proposto dalla Agenzia delle Entrate, iscritto al n. 12634/11 R.G., del ricorso iscritto al n. 12639/11 R.G., proposto da M.G., trattandosi di impugnazioni che investono la medesima sentenza.

2. La eccezione di inammissibilità della impugnazione proposta da G.M., in qualità di ex amministratore della società M.G. e Figlio s.r.l., successivamente trasformatasi in A.F.A. s.r.l., dichiarata fallita in data 7.7.10, sollevata dalla Agenzia delle Entrate, è infondata.

2.1. Secondo la giurisprudenza prevalente di questa Corte, l'accertamento tributario, se inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore - in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione dei beni e delle attività acquisiti al fallimento - ma anche al contribuente, il quale, restando esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, conseguenti alla definitività dell'atto impositivo, è eccezionalmente abilitato ad impugnarlo, nell'inerzia degli organi fallimentari, non potendo attribuirsi carattere assoluto alla perdita della capacità processuale conseguente alla dichiarazione di fallimento, che può essere eccepita esclusivamente dal curatore, nell'interesse della massa dei creditori (Cass. n. 9434 del 30/04/2014; n. 25841 del 9/12/2014; n. 13814 del 06/07/2016).

3. Procedendo all'esame del ricorso iscritto al n. 12634/11 R.G., con il primo motivo - rubricato: violazione dell'art. 2697 c.c., del D.P.R. 917 del 1986, art. 75 (ora 109) e del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - la Agenzia delle Entrate lamenta che erroneamente la Commissione Tributaria Regionale, in presenza di operazioni "soggettivamente inesistenti", ha dichiarato la deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette e dell'Irap.

3.1. Secondo la prospettazione della ricorrente, ai fini della legittima deduzione dei costi, il cessionario avrebbe dovuto provare non solo che si trattava di costi effettivi, certi ed inerenti, ma anche di non avere avuto consapevolezza della falsità ideologica delle fatture rilasciate a fronte delle operazioni poste in essere.

Ha, pertanto, chiesto che sia affermato il seguente principio di diritto: "viola l'art. 2697 c.c., il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 (ora 109) e il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5, - alla cui stregua, in presenza di operazioni soggettivamente inesistenti, ai fini della loro legittima deduzione ai fini delle imposte dirette e dell'Irap, il committente/cessionario ha l'onere di provare non solo che trattasi di costi effettivi, certi ed inerenti, ma anche, in applicazione dei principi della tutela dell'affidamento e della certezza del diritto, di non avere avuto consapevolezza della falsità ideologica delle fatture rilasciate a fronte delle operazioni compiute- la sentenza della C.T.R. che, in una tale situazione, accolga l'appello del contribuente, affermando che, trattandosi di fatture

rappresentanti operazioni oggettivamente vere, i costi da esse documentati erano legittimamente deducibili in quanto reali, effettivamente sostenuti ed inerenti".

4. Con il secondo motivo - rubricato: violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 25 e L. n. 537 del 93, art. 14, commi 4 e 4-bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - deduce che il Giudice di appello, affermando che la indeducibilità dei costi è ravvisabile soltanto "per le attività che costituiscono in sè reato", ha fornito una interpretazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, commi 4 e 4-bis, contraria alla littera legis, alla ratio della legge ed al principio di coerenza e non contraddizione dell'ordinamento giuridico, considerato che la utilizzazione di fatture passive soggettivamente inesistenti non può, al contempo, integrare gli estremi di un illecito penale ed essere irrilevante ai fini della deduzione dei costi in esse esposti.

Ha quindi chiesto di enunciare il seguente principio di diritto: " viola il combinato disposto della L. n. 537 del 1993, artt. 14, commi 4 e 4-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 25, - alla cui stregua devono ritenersi indeducibili i costi documentati da fatture afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto diretta espressione di un comportamento costituente reato ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, comma 1, lett. a), - la sentenza della C.T.R. che, in una tale situazione, accolga l'appello del contribuente, affermando: a) che l'indeducibilità dei costi è ravvisabile soltanto per le attività che costituiscono in sè reato; b) che l'utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti, non potendo determinare la qualificazione come "penalmente illecita" dell'attività di compravendita di vetture cui esse si riferiscono, non era di ostacolo alla legittima deduzione dei costi documentati da dette fatture".

5. Con il terzo motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per "violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, del D.Lgs. n. 446 del 1997 e della L. n. 537 del 1993, artt. 25 e 14, commi 4 e 4-bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

L'Ufficio sostiene che la interpretazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, commi 4 e 4-bis, data dal giudice di appello, secondo cui sarebbero indeducibili i costi soltanto in presenza di fatti in relazione ai quali sia stata trasmessa l'apposita notizia di reato alla competente Autorità Giudiziaria, non è condivisibile, sia perchè contraria alla littera legis ed alla ratio legis, sia perchè consente al contribuente di determinare la base imponibile mediante la applicazione, non già dei criteri di cui all'art. 75 (ora 109) del Testo Unico delle imposte dirette, bensì delle disposizioni penalistiche relative all'accertamento dei reati.

Ha, quindi, chiesto di enunciare il seguente principio di diritto: "viola il combinato disposto della L. n. 537 del 1993, art. 14, commi 4 e 4-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 e del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 25, - alla cui stregua è consentito all'Amministrazione finanziaria recuperare a tassazione i costi e le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato in presenza di fatti, atti o attività, astrattamente idonei a configurare un illecito penalmente rilevante ed a prescindere dalla trasmissione dell'apposita notitia criminis alla competente Autorità giudiziaria - la sentenza della C.T.R. che, in una tale situazione, nell'accogliere l'appello proposto dal contribuente, riconosca illegittimo l'avviso di accertamento, in ragione della mancata trasmissione di una apposita notitia criminis alla competente Autorità Giudiziaria".

6. I motivi che, per la evidente connessione, possono essere trattati congiuntamente, sono infondati.

6.1. La Commissione Tributaria Regionale ha parzialmente accolto l'appello proposto dall'Ufficio ritenendo che il complesso delle prove indiziarie offerte consente di ritenere raggiunta la prova sia in ordine alla esistenza di accordi simulatori conclusi con i vari fornitori coinvolti nelle operazioni di acquisto delle autovetture, sia in ordine alla consapevolezza, da parte della contribuente, delle situazioni di irregolarità in cui versavano le ditte cedenti.

La Commissione Tributaria regionale ha invece respinto il motivo di appello concernente la violazione e falsa applicazione della L. 573 del 1993, art. 14, comma 4-bis, accogliendo, sotto tale profilo, le eccezioni sollevate dalla parte contribuente.

6.2. La pretesa tributaria fatta valere con l'avviso di accertamento trova il suo referente normativo nella L. n. 573 del 1993, art. 14, comma 4-bis, come modificato dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 2, che disponeva la indeducibilità dei costi e delle spese "riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato".

Nel caso di specie il recupero del maggior imponibile ai fini Irpeg ed Irap si fonda sul fatto che i costi relativi alle fatture utilizzate dalla società contribuente si riferiscono ad operazioni "soggettivamente inesistenti", ossia concluse con soggetto fittiziamente interposto rispetto al reale fornitore della contribuente, e che quest'ultima avesse consapevolezza della frode quando ha effettuato le operazioni.

6.3. Ebbene, il nuovo testo della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, come modificato dal D.L. n. 16 del 1912, art. 8, comma 1, convertito nella L. 26 aprile 12, n. 44, ha sostituito la L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, nei seguenti termini: "Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 425 del codice di procedura penale ovvero la sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 c.p.. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'art. 529 c.p.p., compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi".

6.4. lo stesso art. 8, comma 3, ha, poi, stabilito che le disposizioni di cui al citato comma 1 "si applicano, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore" dello stesso comma 1, " ove più favorevoli, tenuto conto degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non

si siano resi definitivi; resta ferma l'applicabilità delle previsioni di cui al periodo precedente ed ai commi 1 e 2 anche per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive".

6.5. Questa Corte ha già rilevato, sulla scorta della relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 16 del 2012, che la nuova normativa comporta che, poichè nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, i beni acquistati - di regola - non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati, non è più sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perchè non siano deducibili, ai fini delle imposte dirette, i costi relativi a dette operazioni, ferma restando, tuttavia, la verifica della concreta deducibilità dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (Cass. 26461 del 17/12/2014; n. 13800 del 18/6/2014; n. 21633 del 26/10/16).

Da quanto detto consegue che, alla luce della suddetta norma, ai soggetti coinvolti in operazioni soggettivamente inesistenti e nelle c.d. "frodi carosello" non può essere contestata la deducibilità dei costi, in quanto i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato", ma, salvo prova contraria, per essere commercializzati e venduti.

Pertanto, ai fini delle imposte sui redditi, per la indeducibilità dei costi, è necessario che sia data la prova che i costi si riferiscono all'acquisto di beni o servizi che vengono direttamente utilizzati come "mezzo" o "strumento" per commettere un "delitto doloso", come risulta anche dalla relazione di accompagnamento del disegno di legge di conversione del decreto legge, secondo cui "Per effetto di questa disposizione, l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, ferme restando le regole generali in materia di detrazione della relativa imposta sul valore aggiunto di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ed in tema di deduzione previste dal testo unico delle imposte dei redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ove, del caso, l'indeducibilità dei costi rappresentati in documenti emessi da soggetti che in tutto o in parte non hanno effettivamente posto in essere l'operazione sarà, comunque, rilevabile per effetto delle altre disposizioni normative eventualmente applicabili e connesse ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità dei componenti negativi" (Cass. 13800 del 8.6.2014; n. 10167 del 20/6/2012; n. 21633 del 26/10/2016).

6.6. L'Ufficio non ha mai sollevato contestazioni circa la effettività, inerenza, competenza, certezza dei componenti negativi del reddito e, pertanto, correttamente il giudice di appello ha ritenuto la deducibilità dei costi, ai fini delle imposte dei redditi.

La sentenza impugnata è dunque esente dalle censure che le sono state rivolte.

7. Con il quarto motivo si deduce "violazione dell'art. 14 preleggi, della L. n. 573 del 1993, art. 14 commi 4 e 4-bis e della L. n. 573 del 1993, art. 4-bis, e del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3," e si censura la sentenza nella parte in cui ha annullato l'accertamento anche ai fini Irap, sul presupposto che non è consentita una

applicazione estensiva della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, in quanto norma di carattere eccezionale.

La ricorrente ha, pertanto, chiesto di enunciare il seguente principio di diritto: "viola l'art. 14 preleggi, della L. n. 573 del 1993, art. 14, commi 4 e 4-bis, e del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 3 e 5, - alla cui stregua l'indeducibilità dei costi o delle spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato rileva non solo ai fini delle imposte dirette ma anche dell'Irap, in ragione sia della sostanziale coincidenza tra le modalità di determinazione della base imponibile Irap e quelle prescritte per il calcolo del reddito di impresa, sia della natura di "norme di principio" delle disposizioni di cui alla L. n. 537 del 1993, art. 14, commi 4 e 4-bis, - la sentenza della C.T.R. che, in una tale situazione, in accoglimento dell'appello proposto dal contribuente, ritenga illegittimo il recupero a tassazione operato ai fini Irap, in ragione della impossibilità, ex art. 14 preleggi, di estendere le previsioni di cui al citato art., commi 4 e 4-bis, della L. n. 537 del 1993 a tributi diversi dalle imposte dirette".

7.1. Il motivo è infondato.

La Commissione Tributaria Regionale ha annullato l'accertamento nella parte in cui recupera i costi sostenuti per lo svolgimento della attività di compravendita delle autovetture, trattandosi di attività in sè lecita.

La applicabilità delle previsioni di cui alla L. n. 573 del 1993, art. 14, comma 4-bis, anche ai fini Irap trova conferma nel D.L. n. 16 del 1912, comma 3, art. 8.

8. In conclusione, il ricorso proposto dalla Agenzia delle Entrate va rigettato.

9. Passando all'esame del ricorso proposto da M.G., con il primo motivo - rubricato: contraddittoria ed illogica motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, - il ricorrente lamenta che la sentenza non ha affrontato le argomentazioni difensive fatte valere anche nel giudizio di appello per dimostrare la osservanza della normativa sul regime del margine.

9.1. Il ricorrente, trascrivendo integralmente il motivo di appello fatto valere dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale, con il quale si lamentava che il giudice di primo grado aveva omesso di pronunciarsi sulle specifiche contestazioni mosse, eccepisce che questo capo della domanda è stato trascurato dal giudice di appello, il quale non ha reso concreta ed argomentata statuizione, incorrendo in tal modo in un vizio di motivazione.

In particolare, sostiene che il giudice di appello, al fine di giustificare la pretesa fiscale, ha posto a fondamento della decisione elementi che non costituiscono la base del rilievo fiscale elevato dall'Ufficio, che trae origine dal processo verbale di constatazione redatto in data 12.6.06 (di cui è stato ritrascritto uno stralcio in ricorso), ed ha sottolineato che gli elementi fattuali giudicati rilevanti per sostenere la contestazione relativa alla violazione della disciplina sul regime del margine non sono costituiti dalla fittizietà delle società interposte, dalle intercettazioni telefoniche e dai precedenti penali degli amministratori delle società, avendo l'Ufficio rilevato che le vetture non potevano "scontare" il regime del margine, in quanto dal controllo dei libretti

di prima immatricolazione era emerso che molti veicoli, prima della cessione alla società M.G. & Figlio, appartenevano a società di autonoleggio che potevano detrarre l'imposta assolta sul precedente acquisto, per cui nel giudizio di appello si discuteva se il cessionario nazionale avesse dovuto esercitare un maggior controllo al fine di accertare la effettiva natura di bene usato e se la specificazione in fattura del regime del margine fosse, di per sè, idonea ad esimere da responsabilità la parte cessionaria.

Il giudice di appello, secondo la tesi difensiva del ricorrente, avrebbe, quindi, addotto a giustificazione della decisione valutazioni non pertinenti.

10. Con il secondo motivo di ricorso si deduce "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17 e 19, nonchè dell'art. 2 della 1 Direttiva e art. 17 (erroneamente indicato come art. 2117) della 6 Direttiva U.E. (direttiva 77/388 CEE del 17.5.77), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

Il ricorrente, richiamando numerose pronunce della Corte di Giustizia, ha posto in rilievo che la normativa europea in materia di Iva prevede la perdita del diritto alla detrazione solo quando il titolare del diritto partecipi concretamente alla frode e che al fine di escludere l'elemento volitivo della partecipazione alla frode è sufficiente dimostrare a) di avere adottato tutte le cautele necessarie nell'accertare l'effettiva esistenza ed operatività commerciale del fornitore b) di non avere tratto dalle operazioni un illecito profitto, in termini di prezzo di acquisto e di "marginalità" e "redditività" delle transazioni.

Ha quindi sostenuto che la sentenza impugnata si pone in contrasto con la normativa e la giurisprudenza comunitaria, dato che la correttezza formale della contabilità o dei contratti sottostanti, la effettiva motivazione finanziaria delle transazioni, la produzione di perizia giurata attestante l'acquisto di veicoli al valore normale da parte della società costituiscono elementi sufficienti per conservare il diritto alla detrazione ai fini Iva.

11. Con il terzo motivo si censura la sentenza per "omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e/o decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", per avere il giudice di appello affermato in modo apodittico che gli elementi indiziari offerti dall'Ufficio erano gravi, precisi e concordanti, e dunque idonei a far ritenere provata la esistenza di accordi simulatori con i vari fornitori coinvolti, senza tuttavia spiegare le ragioni per cui gli elementi offerti dalla contribuente non fossero idonei a superare le presunzioni su cui si basava la sentenza di primo grado ed a dimostrare la buona fede o la inconsapevole ignoranza della società sulle irregolarità in cui versavano le ditte fornitrici.

12. Con il quarto motivo si deduce, "in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, insufficiente motivazione circa un fatto controverso costituito dalla prova della fittizietà delle operazioni commerciali intrattenute dalla società".

Il ricorrente lamenta che la Commissione Tributaria Regionale, in assenza di adeguata motivazione, ha ritenuto provata la consapevolezza e la partecipazione della società contribuente alla frode, senza tenere conto che a) la quasi totalità dei fornitori della società contribuente era provvista di adeguata organizzazione e di strutture logistiche b) le dichiarazioni

di importazione in bianco non potevano essere utilizzate come elementi di prova della consapevolezza del mancato versamento dell'Iva, dato che la contribuente non si era avvalsa di tali documenti che assolvevano finalità amministrative ai fini della immatricolazione della vettura c) solo con la L. n. 286 del 2006 era stato previsto, all'art. 1, comma 9, con decorrenza dal 3.12.07, che la richiesta di immatricolazione o di voltura dei veicoli, oggetto di acquisto intracomunitario, fosse condizionata alla contestuale presentazione di copia del modello F24 dal quale risultasse, in relazione a ciascun veicolo, il numero di telaio e l'ammontare dell'Iva assolta d) il documento di trasporto del veicolo (CMR), che veniva compilato dal trasportatore, regolamentava i rapporti fra mittente e vettore, per cui non era elemento decisivo per affermare che la contribuente avesse avuto contatti diretti con il fornitore estero e) il contenuto delle intercettazioni telefoniche tra un dipendente della società contribuente ed un responsabile acquisti di un fornitore non era di per sè sufficiente a dimostrare che le autovetture provenissero direttamente dalla società estera.

13. Il primo, il terzo ed il quarto motivo, che possono essere trattati congiuntamente in quanto tra loro connessi, sono infondati.

13.1. Occorre premettere che il regime speciale cd. del margine di utile disciplinato dal D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, art. 36, convertito dalla L. 22 marzo 1995, n. 85, con il quale è stata data attuazione all'art. 26 bis della sesta Direttiva 77/388 CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (articolo aggiunto dalla direttiva 94/5/CE del Consiglio del 14 febbraio 1994), costituisce un regime fiscale speciale, di natura derogatoria del regime ordinario dell'Iva.

E' previsto dal D.L. n. 41 del 1995, art. 36, e dal diritto dell'Unione europea che per i rivenditori di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato, e quindi per beni mobili usati, suscettibili di reimpiego nello stato originario e previa riparazione, come i veicoli aventi i requisiti indicati nel D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 38, comma 4, secondo periodo, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, l'Iva relativa alla rivendita " è commisurata alla differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie".

Ai fini della applicabilità di tale regime di imposizione è necessario che l'acquisto sia stato effettuato da un privato consumatore, oppure da soggetto che non ha potuto detrarre l'imposta, o ha agito nel proprio Stato membro in regime di franchigia o ha a sua volta assoggettato la cessione al regime del margine.

13.2. Come è stato precisato dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 21105 del 12/9/2017, " lo scopo del regime del margine è di evitare la doppia imposizione e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi nel settore dei beni d'occasione, degli oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato ("considerando" 51 della direttiva IVA): assoggettare ad imposta, per l'intero prezzo, la cessione di detti beni od oggetti da parte di un soggetto passivo rivenditore, allorchè il prezzo al quale quest'ultimo ha acquistato il bene stesso incorpora un importo di Iva assolto a monte da una persona appartenente ad una delle categorie indicate nel paragrafo precedente e che nè tale persona, nè il soggetto passivo-rivenditore sono stati in grado di detrarre, produrrebbe una tale doppia imposizione.

La condizione per l'applicazione del regime del margine alla cessione del bene è, quindi, quella che il bene sia stato acquistato da un soggetto il quale... non ha potuto detrarre l'imposta pagata a monte all'atto dell'acquisto del bene e, pertanto, ha sopportato integralmente l'imposta stessa, laddove l'esistenza del diritto alla detrazione esclude il rischio della doppia imposizione e la conseguente possibilità di sottrarre l'operazione al regime normale dell'Iva".

13.3. Trattandosi di un regime speciale facoltativo, risulta evidente che l'ambito applicativo deve essere interpretato in modo molto restrittivo (in tal senso, Corte di Giustizia 8 dicembre 2005, causa C- 280/04, Jyske Finans; 3 marzo 2011, causa C-203/10, Auto Nikolovi; 19 luglio 2012, causa C- 160/11, Bawaria Motors; 18 maggio 2017, C- 624/15, Litdana; Cass. 11806 del 30.5.2016, Cass. 29069 del 30/12/2015).

13.4. Risulta, pertanto, pienamente coerente l'orientamento di questa Corte che, facendo leva sulla specialità del regime rispetto al regime impositivo Iva riguardante gli acquisti intracomunitari, ritiene che sul contribuente ricada l'onere di provare, a fronte delle contestazioni dell'Amministrazione, la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano la deroga invocata (Cass. 18/12/2014 n. 26852; 5 dicembre 2014 n. 25755; n. 24604 del 19 dicembre 2014).

Ciò comporta che il rischio fiscale dell'operazione intracomunitaria, realizzata in difetto dei presupposti per la applicazione del regime del margine, ricade sul cessionario che, nei limiti imposti dall'onere della diligenza richiesta dalle circostanze concrete, non abbia preventivamente verificato la condizione soggettiva del cedente, limitandosi ad una mera verifica della regolarità formale della fattura.

Ovviamente il grado di diligenza esigibile nella verifica richiesto è tanto più alto quanto più specifica è la qualifica professionale del cessionario, qualora si tratti di operatore commerciale del settore.

L'onere di verifica che grava sul cessionario appare sicuramente coerente con il principio di vicinanza al fatto oggetto di prova, dato che l'operatore commerciale, proprio in ragione del rapporto immediato che si instaura con il cedente, può effettuare un controllo preventivo sulla sussistenza delle condizioni di legge, ma è altresì coerente con i principi generali fissati dalla Corte di Giustizia in tema di rilevanza della buona fede ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva.

Infatti, secondo la Corte di Giustizia, la buona fede è configurabile qualora il committente/cessionario, pur avendo adottato tutte le ragionevoli precauzioni, non abbia avuto o non potesse avere la consapevolezza di partecipare, con il proprio acquisto, ad un illecito fiscale dell'emittente delle fatture contestate (si veda, Corte Giustizia 31 gennaio 2013, C-643/11, LVK 56-EOOD, punto 52, che, nell'escludere che il principio di certezza del diritto osti al "diniego di detrarre l'Iva a monte nei confronti del destinatario di una fattura", fa leva sulla mancanza di qualsivoglia indizio "che faccia presumere che l'interessato non fosse in grado di orientarsi in modo utile per quanto concerne l'applicazione di tali normative").

La Corte di Giustizia con la sentenza del 18 maggio 2017, causa C624/15, Litdana, richiamata dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 21105 del 2017), ha statuito che "l'art. 314 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, deve essere interpretato nel senso che osta a che le autorità competenti di uno Stato membro neghino ad un soggetto passivo, che abbia ricevuto una fattura sulla quale vi sia menzione tanto del regime del margine quanto dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (iva), il diritto di applicare il regime del margine, anche qualora da una successiva verifica effettuata da dette autorità emerga che il soggetto passivo-rivenditore, fornitore dei beni d'occasione, non aveva effettivamente applicato detto regime alla cessione dei beni di cui trattasi, a meno che le autorità competenti non dimostrino che il soggetto passivo non ha agito in buona fede o che non ha adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo coinvolga in una evasione tributaria, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare".

13.5. Come è stato sottolineato dalle Sezioni Unite di questa Corte "nella sentenza della Corte di Lussemburgo trova sostanziale conferma l'orientamento espresso in materia dalla giurisprudenza di questa Corte, la quale ha costantemente fatto riferimento al canone della buona fede ed al correlato onere del cessionario di adottare, in via preventiva, tutte le precauzioni ragionevolmente esigibili al fine di assicurarsi di non essere coinvolto, con il proprio acquisto, in un'evasione fiscale" (Cass. Sez. U. n. 21105 del 12/9/2017).

13.6. Secondo il principio già più vo(te affermato da questa Corte, cui si intende dare continuità, l'Amministrazione tributaria che contesti al contribuente la indebita detrazione di fatture ai fini Iva e di imposte dirette, in quanto relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, è tenuta a fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è stata posta in essere tra i soggetti indicati nella fattura, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione in merito alla conoscenza ovvero alla conoscibilità della fittizietà delle operazioni da parte del cessionario/committente che richiede la detrazione, mentre è onere del contribuente fornire la prova contraria, ossia dimostrare la mancanza di consapevolezza che il suo acquisto si iscriveva nel contesto di una evasione Iva e di avere usato la dovuta diligenza adottando tutte le misure ragionevolmente esigibili da parte di un operatore accorto.

13.7. A questo riguardo, come posto in rilievo dalle Sezioni Unite, deve ritenersi che rientri nell'ambito delle precauzioni che si possono senz'altro richiedere ad un cessionario di veicoli d'occasione l'esame della "storia" del veicolo, individuando i precedenti intestatari del mezzo, risultanti dalla carta di circolazione, documento in possesso dell'acquirente in quanto indispensabile ai fini del perfezionamento dell'operazione, e senza che comporti oneri investigativi non esigibili, accertare la qualità di tali intestatari, e anteriori cedenti, ossia verificare, eventualmente mediante la acquisizione di ulteriori dati di rapido reperimento, se essi siano, o meno, soggetti legittimati ad esercitare il diritto di detrazione dell'Iva, sicchè, mentre nell'ipotesi negativa risulta evidente che il bene è pervenuto al consumo finale, con conseguente applicabilità del regime del margine, nel caso opposto deve ragionevolmente presumersi il contrario, qualora risulti che il soggetto compie professionalmente operazioni nell'ambito del mercato dei veicoli, svolgendo attività di rivendita, di noleggio o di leasing e, quindi, detrae

l'imposta pagata per l'acquisto del bene destinato all'esercizio della attività propria della impresa (Cass. Sez. U. n. 21105 del 12/9/2017).

14. Premesso ciò, al fine di esaminare i mezzi di ricorso con i quali si contesta che il giudice di appello sarebbe incorso nel vizio di insufficiente motivazione, per non avere esplicitato le ragioni logico giuridiche poste a base della decisione, deve rilevarsi che il giudice di merito è tenuto a valutare gli elementi di prova, anche presuntivi, forniti dalla Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio, e qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve procedere alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente.

La valutazione probatoria, che è insindacabile dal giudice di legittimità ove sia esente da vizi logici, deve rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e deve trovare supporto in argomenti che rispondano ai principi di completezza, causalità logica e non contraddizione.

14.1. La motivazione della sentenza impugnata soddisfa i criteri di coerenza logica, di adeguatezza e completezza, atteso che rispetto al quadro probatorio emergente dal verbale di constatazione e dall'atto impositivo impugnato, la Commissione Tributaria Regionale ha evidenziato, seppure in modo sintetico, gli elementi indiziari rilevanti offerti dall'Ufficio al fine di dimostrare la propria pretesa ed ha escluso, a fronte di tali prove presuntive, che gli elementi di prova contraria offerti dalla contribuente fossero idonei a superare le presunzioni gravi, precise e concordanti desumibili dalla documentazione ed a dimostrare la buona fede.

In particolare, in relazione alla indebita applicazione del "regime del margine", ha posto in rilievo che la "costanza e la sistematicità" dei rapporti commerciali intrattenuti dalla società contribuente con i fornitori esteri "coinvolti in frodi comunitarie" costituivano inequivoci indizi di deliberate scelte volte all'ottenimento degli indebiti vantaggi fiscali, mentre, in relazione alla contestata fittizietà delle operazioni concluse con le società estere indicate nell'atto di accertamento, nell'ambito del materiale probatorio raccolto, ha ritenuto che, a fronte delle risultanze delle verifiche svolte dalla Amministrazione, dovesse ritenersi provata la evasione fiscale contestata; nel valutare, inoltre, se la condotta del contribuente/cessionario rispondesse alla diligenza massima ragionevolmente esigibile, in conformità al principio di proporzionalità, ha concluso, tenuto conto delle circostanze concrete, che la correttezza formale della contabilità o dei contratti sottostanti, la effettiva movimentazione finanziaria delle transazioni avvenute e la produzione di perizia giurata volta ad invalidare la ricostruzione del meccanismo di riduzione dei prezzi d'acquisto delle auto non integrassero elementi contrari idonei a dimostrare la buona fede o la incolpevole ignoranza della società contribuente sulle situazioni di irregolarità in cui versavano le ditte fornitrici con le quali essa aveva posto in essere le operazioni di acquisto delle autovetture.

Il giudice di appello ha quindi esaminato tutti i fatti, oggettivi e soggettivi, rilevanti e decisivi ai fini del giudizio, addivendo ad un giudizio conclusivo rispettoso dei principi di diritto enunciati da questa Corte e non è, pertanto, ravvisabile il vizio denunciato con il primo, il terzo ed il quarto mezzo di ricorso.

Le critiche svolte dal ricorrente all'apparato motivazionale della sentenza risultano, in realtà, finalizzate ad ottenere un riesame del complesso materiale probatorio già valutato dal giudice di merito ed implicano una nuova valutazione, in fatto, che non è consentita in sede di legittimità.

15. Anche il secondo motivo di ricorso è infondato.

15.1. La Corte di Giustizia ha precisato che "le disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme - come modificata dalla direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002, devono essere interpretate nel senso che esse ostano ad una normativa nazionale... che neghi a un soggetto passivo di detrarre l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente, e che è impossibile identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in una evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del merito verificare" (Corte Giustizia 22/10/2015, C- 277/14).

15.2. Non può ovviamente dubitarsi che l'Amministrazione possa fornire tale prova anche mediante presunzioni, come espressamente prevede, per l'Iva, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2, (Cass. 20059/14; n. 27718/13; nello stesso senso Corte giustizia 6/7/2006, C-439/04; 21/2/2006, C- 255/02; 21/6/12, C- 80/11; 6/12/2012, C- 285/11).

Sotto questo aspetto, è stata affermata la possibilità di valorizzare, nel quadro probatorio, anche indiziario, che deve essere fornito dalla Amministrazione in merito alla presumibile assenza di buona fede del cessionario la circostanza che la prestazione non sia stata resa effettivamente dal fatturante, perchè sfornito di adeguata dotazione personale e strumentale, la immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente) (Cass. 6229/13; 24426/13) e la instaurazione di rapporti diretti tra il cedente/prestatore effettivo interponente ed il cessionario/committente.

Sulla scorta della pronuncia C-277/14, questa Corte ha, tuttavia, sottolineato che continua a prospettarsi un obbligo di verifica in capo al cessionario/committente a fronte di indizi che gli consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione (Cass. 967 del 20/1/16; n. 20059 del 24/9/14; n. 15044 del 2/7/14).

15.3. La Commissione Tributaria Regionale si è attenuta ai principi fissati dalla giurisprudenza comunitaria sopra richiamati, avendo correttamente affermato che la società contribuente, a fronte del quadro probatorio indiziario offerto dalla Amministrazione, non ha assolto l'onere di provare la sussistenza di presupposti di fatto che potessero giustificare l'operatività del regime del margine e la incolpevole ignoranza.

Occorre, infatti, considerare che la contribuente non ha provato di avere acquisito con la dovuta diligenza informazioni più dettagliate sull'effettivo assoggettamento, in via definitiva, del

cedente intracomunitario all'iva versata "a monte", al fine di assicurarsi che la operazione effettuta non lo coinvolgesse in una evasione tributaria.

16. In conclusione, il ricorso proposto da M.G. va respinto.

17. Con il ricorso incidentale la Agenzia delle Entrate ha riproposto i medesimi motivi già fatti valere con il ricorso recante n. 12634/11 R.G., che vanno pertanto respinti per le ragioni già sopra esposte.

18. Le spese di lite del giudizio di legittimità, in ragione della reciproca soccombenza, vanno interamente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte, riunito il ricorso n. 12639/11 R.G. al presente ricorso, quanto al ricorso iscritto al n. 12634/11 R.G., rigetta il ricorso proposto dalla Agenzia delle Entrate; quanto al ricorso n. 12639/11 R.G., rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale.

Compensa le spese tra le parti.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 14 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza