Sentenza del 20/04/2018 n. 9850 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Automobili Dalmazzini Srl impugnava l'avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2002, ai finì Iva, emesso dall'Agenzia delle Entrate sul presupposto dell'indebita applicazione del regime dei margine alla rivendita di veicoli usati, acquistati dalla contribuente da cedente comunitario soggetto passivo Iva.

L'impugnazione, accolta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Modena, era respinta in appello.

La contribuente ricorre per cassazione con quattro motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

La contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c., con la quale ha altresì chiesto, in via subordinata, l'applicazione dello ius superveniens per la rideterminazione delle sanzioni.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 26 bis, direttiva n. 77/388/CE, D.L. n. 41 del 1995, art. 36, comma 1, conv. dalla L. n. 85 del 1995, nonchè del D.L. n. 331 del 1993, art. 38, conv. dalla L. n. 427 del 1993, in relazione ai presupposti per l'applicazione del regime del margine.

1.1. Il secondo motivo denuncia, in relazione al medesimo profilo, motivazione contraddittoria in ordine all'idoneità dei libretti di circolazione ad individuare i precedenti proprietari delle auto.

1.2. Il terzo motivo denuncia violazione dell'art. 2697 c.c., art. 26 bis direttiva n. 77/388/CE, 36 e seguenti D.L. n. 41 del 1995, conv. dalla L. n. 85 del 1995, con riguardo all'onere della prova sull'applicabilità del regime del margine, trattandosi di disciplina di carattere non agevolativo ma correttivo della doppia imposizione.

1.3. Il quarto motivo denuncia omessa motivazione per aver la CTR omesso di chiarire le ragioni di irrilevanza delle fatture, contenenti l'annotazione dell'applicazione del regime del margine.

2. I mezzi, logicamente connessi, vanno esaminati unitariamente: la società contribuente si duole, in sostanza, che il giudice d'appello abbia ritenuto priva di rilievo, ai fini del riconoscimento dell'applicazione del regime del margine, la relativa annotazione sulle fatture di

vendita e, per contro, abbia assegnato rilievo alle risultanze delle carte di circolazione, affermando la sussistenza a carico dell'acquirente di un onere, rapportato alla sua diligenza professionale, di verifica della posizione dei precedenti danti causa (in ispecie, se questi siano soggetti passivi Iva), onere che, invece, incombe solo sull'Amministrazione finanziaria.

2.1. I motivi non sono fondati.

2.2. La problematica, invero, è stata recentemente affrontata, e con riguardo a fattispecie in tutto similare a quella qui in esame, dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 21105 del 12/09/2017.

La Corte ha sottolineato, alla luce degli orientamenti della Corte di Giustizia (e, in ispecie, della recente sentenza 18 maggio 2017, causa C-624/15, Litdana) e dei coerenti orientamenti della Suprema Corte (Cass. n. 20089 del 24/9/2014; Cass. n. 24604 del 19/11/2014), che "qualora l'amministrazione tributaria ritenga che il contribuente abbia indebitamente fruito del regime del margine, deve contestarne l'esistenza dei presupposti, oggettivi o soggettivi, adducendo elementi specifici e concreti (anche, ovviamente, aventi efficacia meramente presuntiva) e non, quindi, in modo generico"; a fronte di ciò, quindi, spetta al contribuente fornire la prova contraria, dimostrando "la propria buona fede, intesa come comprensiva sia dell'assenza di consapevolezza che il suo acquisto si iscriveva nel contesto di un'evasione dell'IVA, sia dell'uso della necessaria diligenza, ossia di aver adottato tutte le misure ragionevolmente esigibili da parte di un operatore accorto, al fine di assicurarsi che una tale evenienza dovesse escludersi".

2.3. Con particolare riferimento alla compravendita di veicoli usati, poi, le Sezioni Unite hanno specificamente affermato che "il cessionario... deve provare la propria buona fede, cioè di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto - secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto - al fine di evitare di essere coinvolto in una tale situazione, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto", condotta che include "anche l'individuazione, nei limiti dei dati risultanti dalla carta di circolazione in suo possesso, eventualmente integrati da elementi di agevole e rapida reperibilità, dei precedenti intestatari del veicolo, al fine di accertare, sia pure solo in via presuntiva, se l'IVA sia stata, o no, già assolta a monte da altri, nell'ambito della catena di fornitura, senza possibilità di detrazione".

Ne deriva, correlativamente, che "in caso di esito positivo, il diritto di applicare il regime del margine deve essere riconosciuto, anche qualora l'amministrazione dimostri, attraverso indagini e controlli inesigibili dal contribuente, che in realtà l'imposta, per qualsiasi motivo, non era stata detratta", mentre, quando "dalla verifica del contribuente emerga che i precedenti titolari svolgano tutti attività di rivendita, noleggio o leasing nel settore del mercato dei veicoli, opera la presunzione (contraria, in base al criterio di normalità probabilistica) dell'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte per l'acquisto dei veicoli stessi, in quanto beni destinati ad essere impiegati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa, con conseguente negazione del diritto alla fruizione del trattamento fiscale più favorevole".

2.4. Nella vicenda in esame, il giudice del merito, si è pienamente attenuto ai principi enunciati avendo accertato che il contribuente ha omesso di verificare se il cedente avesse effettuato una

cessione con il corretto utilizzo del sistema del margine, senza che neppure rilevi che il precedente dante causa avesse applicato il regime del margine (indebitamente).

Ha poi correttamente attribuito rilievo - e la relativa verifica rientra nell'onere probatorio del contribuente - a tutti i precedenti passaggi dei singoli veicoli poichè dal "semplice esame dei documenti di circolazione" un operatore professionale, qual è quello in giudizio, è in grado di verificare se "gli intestatari precedenti al primo acquirente nazionale rivestivano la natura di esercenti attività imprenditoriali in cui le autovetture avevano il carattere di bene strumentale, non assoggettabile al pagamento di Iva", restando priva di rilevanza che i libretti di circolazione fossero "non sempre aggiornati rispetto a tutti i passaggi di proprietà" in quanto "il soggetto tedesco" intestatario del mezzo e che "ha venduto l'auto" era, in ogni caso, "soggetto passivo di imposta in quanto poteva detrarre l'Iva".

Ha infine precisato che, ove il cedente non avesse in concreto "provveduto a detrarre l'IVA", spettava al contribuente fornire la relativa prova, nella specie assente.

2.5. Si può dunque affermare, in relazione ai principi sopra esposti, che nella vicenda in esame:

1) sussistevano specifici e concreti elementi (presuntivi) per escludere i presupposti per fruire del regime del margine e, per contro, per la peculiare veste professionale ed imprenditoriale ricoperta dal contribuente, questi aveva l'onere, come ripreso dal giudice d'appello, di esperire le necessarie verifiche sì da verificare la fruibilità del regime del margine;

2) l'esistenza del diritto alla detrazione Iva, pur non comportando necessariamente che l'avente diritto ne avesse effettivamente fruito, fa, tuttavia, ragionevolmente presumere, in base a criteri di economicità e alla natura ed al carattere neutrale dell'imposta, che l'imprenditore porti in detrazione l'Iva per i beni che utilizza per l'attività d'impresa, sicchè spetta al contribuente la contraria prova, nella specie assente, della mancata detrazione, la quale assume rilievo quale fatto impeditivo della pretesa del fisco;

3) la verifica a cura del contribuente si relaziona non alla vigilanza e al controllo sull'osservanza di obblighi altrui ma alla compiuta ed adeguata osservanza di obblighi propri così da poter fruire di un regime oggettivamente più favorevole ma che resta subordinato a specifici presupposti, il cui riscontro costituisce, secondo principi di correttezza e buona fede, che trovano la loro fonte generale negli artt. 1175 e 1375 c.c., compito ed onere proprio (sia pure nei limiti dell'esigibile) del contribuente imprenditore professionale;

4) assumono rilievo - e la relativa verifica rientra nell'onere probatorio del contribuente - tutti i precedenti passaggi dei singoli veicoli poichè dal mero esame dei documenti di circolazione un operatore professionale, qual è quello in giudizio, è in grado di verificare se gli intestatari precedenti al primo acquirente nazionale rivestivano la natura di esercenti attività imprenditoriali in cui le autovetture avevano il carattere di bene strumentale, non assoggettabile al pagamento di Iva.

Ne deriva, inoltre, l'insussistenza della censurata contraddittorietà della sentenza, restando altresì priva di decisività l'eventuale apposizione sulle fatture di note attestanti l'applicabilità del

regime del margine, trattandosi di notazioni inidonee a soddisfare l'onere probatorio incombente sul contribuente.

3. Va esaminata, infine, la domanda formulata con la memoria ex art. 378 c.p.c., volta a chiedere l'applicazione dello ius superveniens di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, quanto alla determinazione delle sanzioni.

3.1. La domanda, adeguatamente formulata e corredata dalla documentazione necessaria a valutare la congruità della sanzione irrogata e la sua possibile rideterminazione alla luce dello ius superveniens sopravvenuto, va accolta.

Ne deriva che la sentenza, con riguardo alla determinazione del quantum delle sanzioni irrogate, va cassata, con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente, che dovrà valutare, ai fini della concreta rideterminazione dell'ammontare della sanzione, se, in relazione alla gravità delle condotte contestate, sia o meno applicabile il nuovo regime sanzionatorio.

P.Q.M.

La Corte, pronunciando sul ricorso, rigettati i motivi proposti ed accolta l'istanza di applicazione dello ius superveniens con riguardo alle sanzioni irrogate, cassa la sentenza impugnata limitatamente alle sanzioni e rinvia, anche per le spese, alla CTR dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, per la rideterminazione delle sanzioni stesse.

Così deciso in Roma, il 5 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza