Sentenza del 16/01/2019 n. 877 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di verifica fiscale nei confronti dell'impresa individuale M.M., esercente attività di commercio di autovetture provenienti da operatori intracomunitari, veniva emessa a carico di B.D., in via solidale ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 60-bis, quale cessionario di diciassette autovetture straniere usate commercializzate dal M., la cartella di pagamento n. (XXXXX) di Euro 47.513,13 per l'IVA non corrisposta dal M. relativamente all'anno 2006.

La CTP di Forlì accoglieva il ricorso del B. riconoscendone la buona fede.

Interposto gravame dall'Agenzia delle Entrate, la CTR dell'Emilia-Romagna lo respingeva, avendo ritenuto non sufficientemente probante l'assunto dell'appellante secondo cui la vendita delle autovetture da parte del M. a prezzo inferiore a quello di acquisto costituirebbe prova della successiva cessione del bene ad un valore obiettivamente inferiore a quello di mercato, senza valutare la buona fede o meno del cessionario, ovvero che lo stesso avesse regolarmente versato l'IVA liquidata sulle fatture di acquisto, e senza accertare il valore normale del bene sulla base delle indicazioni offerte dai listini Eurotax.

2. Avverso detta sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidato a tre motivi, cui replica B.D. con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

3. Preliminarmente, va rilevata l'irritualità della costituzione del B..

Il controricorso risulta proposto dall'Avv. Carlo Bernini nell'interesse di B.D. "come da mandati a margine rilasciati negli atti dei precedenti giudizi e comunque come da separata procura speciale" (p. 1). Orbene, posto il particolare formalismo che connota il ricorso per cassazione (e, per l'equiparazione di cui all'art. 370 c.p.c., anche il controricorso), sanzionante, a pena di inammissibilità, l'omessa indicazione della procura, se rilasciata con atto separato (Sez. U, 13 giugno 2014, n. 13431), e ferma l'irrilevanza dei pregressi mandati per i gradi di merito (in quanto nel giudizio di cassazione la procura non può essere rilasciata a margine o in calce ad atti diversi dal ricorso o dal controricorso, stante il tassativo disposto dell'art. 83 c.p.c., comma 3: Sez. U, 12 giugno 2006, n. 13537 e successive conformi; ciò che, d'altro canto, assolve al requisito della specialità della procura: Sez. U, 24 novembre 2004, n. 22119), consta in atti una "procura speciale" non inserita nel controricorso nè in calce, nè a margine, nè nella forma equivalente

all'apposizione in calce (cioè su un foglio separato congiunto materialmente all'atto defensionale: art. 83 c.p.c., comma 3, terzo periodo), conferita dal B. al difensore con sottoscrizione autenticata dallo stesso difensore.

Si tratta dunque di procura resa con modalità esorbitanti dalle forme consentite dall'art. 83 c.p.c., commi 2 (atto pubblico o scrittura privata autenticata da notaio o da pubblico ufficiale a tanto autorizzato) e 3 (materiale riferibilità della procura all'atto a fini di certezza dell'anteriorità del suo rilascio rispetto alla notificazione del ricorso o controricorso) (si v., in tal senso, Sez. 3, 19 gennaio 2018, n. 1255), con conseguente inammissibilità del controricorso.

4. Venendo all'esame del ricorso, con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate denuncia un vizio motivazionale, per non avere la CTR spiegato perchè abbia accordato assorbente rilievo ai valori (medi, e perciò da valutare in concreto caso per caso, non in astratto) del listino Eurotax delle autovetture usate e non invece al dato, accertato e indiscutibile, del prezzo effettivo del precedente acquisto delle autovetture poi commercializzate dal M. ad un prezzo inferiore a quello di acquisto, operazione che non avrebbe alcun senso economico a meno che il cedente non intenda lucrare sull'IVA non versata.

Con il secondo motivo si denuncia ancora un vizio motivazionale, per avere la CTR contraddittoriamente considerato, da un lato, la mancata valutazione della buona fede del cessionario B., elemento peraltro estraneo al dettato del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60-bis, e, dall'altro, la rilevanza dell'individuazione del valore "normale" del bene, rispetto al quale la CTR avrebbe ritenuto insufficiente l'apprezzamento della differenza tra i prezzi di acquisto e di vendita fissati dal cedente M.; nè il B. avrebbe in realtà versato l'IVA al fisco, essendosi limitato a corrisponderla formalmente al M., senza che quest'ultimo l'abbia poi effettivamente versata.

Con il terzo motivo si denuncia la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60-bis, essendo irrilevante la buona fede ai fini dell'obbligazione solidale tra cedente e cessionario prevista dalla norma, strutturata secondo un meccanismo di tutela del credito erariale insoddisfatto dal cedente quale obbligato "primario" al versamento dell'IVA. 5. I tre motivi, da esaminarsi congiuntamente per la loro evidente connessione, sono fondati.

5.1. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60-bis, rubricato "Solidarietà nel pagamento dell'imposta" ed introdotto dalla legge finanziaria 2005 (L. 30 dicembre 2004, n. 311), art. 1, comma 386, prevede (comma 2) l'obbligazione solidale del cessionario per il pagamento dell'IVA non versata dal cedente relativamente alle cessioni di beni elencati nel D.M. 22 dicembre 2005 (tra cui, per quel che qui rileva, gli autoveicoli: art. 1, comma 1, lett. a); trattasi di presunzione di solidarietà che vale per le "cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale", presunzione che può essere superata qualora l'obbligato solidale dimostri documentalmente "che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta" (comma 3).

Dunque, l'obiettiva divaricazione fra il prezzo sostenuto e quello di mercato è sufficiente elemento costitutivo della solidarietà nel recupero dell'imposta, e ciò per ragioni di economicità e celerità dell'accertamento fiscale in relazione a comportamenti incauti del cessionario che non

refluiscono necessariamente nel fenomeno delle cd. catene fraudolente, tant'è che la responsabilità solidale in discorso opera anche senza dimostrazione della colpevole ignoranza della frode. In sostanza, il cessionario potrà fornire la prova contraria dimostrando la plausibilità del minor corrispettivo: o perchè il prezzo è analogo a quello costantemente pattuito dal cessionario nelle precedenti transazioni con il cedente, o perchè anche altri operatori del mercato praticano proprio quel prezzo o altro simile.

5.2. La ragionevolezza della previsione e la sua compatibilità con l'ordinamento eurounitario trova riscontro nella sentenza della Corte di Giustizia U.E., 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries, il cui punto 1 del dispositivo statuisce quanto segue: "L'art. 21, n. 3, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, quale modificata dalle direttive del Consiglio 17 ottobre 2000, 2000/65/CE, e 20 dicembre 2001, 2001/115/CE, deve essere interpretato nel senso che esso permette ad uno Stato membro di adottare una normativa, quale quella di cui alla causa principale, ai sensi della quale un soggetto passivo, a favore del quale è stata effettuata una cessione di beni o una prestazione di servizi e che era a conoscenza del fatto, o aveva ragionevoli motivi per sospettare, che la totalità o parte dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per tale cessione o tale prestazione, ovvero per qualsiasi altra cessione o qualsiasi altra prestazione precedente o successiva, non sarebbe stata versata, può essere obbligato a versare tale imposta in solido con il debitore. Tuttavia, una tale normativa deve rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità"; a tale ultimo proposito, la pronuncia chiarisce che, in particolare, benchè l'art. 21, n. 3, della sesta direttiva permetta di fondarsi su presunzioni in merito al fatto che l'interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'imposta non sarebbe stata assolta, tali presunzioni non possono essere formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per tale soggetto superarle fornendo la prova contraria (si v. i punti 28, 32, 35).

5.3. Tanto richiamato, l'art. 60-bis deve essere coordinato con il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 14 (del resto riportato anche nella parte motiva della sentenza impugnata), il quale stabilisce - nel testo vigente ratione temporis, anteriormente alle modifiche apportate dalla L. 7 luglio 2009, n. 88, art. 24, comma 4, lett. c) - che "Per valore normale dei beni e dei servizi si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe dell'impresa che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini della camera di commercio più vicina, alle tariffe professionali e ai listini di borsa".

5.4. Orbene, in analoga fattispecie la Sezione ha già avuto modo di chiarire che, alla luce del disposto dell'art. 14 cit., "è dunque possibile fare legittimo riferimento anche alle tariffe di chi ha fornito i beni e non solo ai listini: dunque il valore normale avrebbe potuto benissimo corrispondere al prezzo di acquisto da parte della cedente" (Sez. 6-5, 27 aprile 2017, n. 13425, in motivazione) ossia, nella specie, l'impresa individuale M.M..

In definitiva, la CTR, in violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 60-bis e 14, erra nel basare la propria pronuncia esclusivamente sul raffronto tra il prezzo di cessione ed i valori desumibili dai listini Eurotax, apoditticamente ritenuti i soli rilevanti in quanto "pressochè uniche indicazioni" utili a tal fine (p. 3 della sentenza), prescindendo del tutto dai prezzi di acquisto sostenuti dal cedente, nonchè omettendo di considerare che - al contrario di quanto trascritto in motivazione (p. 3) - l'amministrazione non si è limitata ad assumere il criterio del "costo maggiorato", ma ha argomentato in ordine alle ragioni per le quali detto criterio deve ritenersi preferibile rispetto alle valutazioni Eurotax (si v. lo stralcio dell'atto di appello riportato a p. 10 ss. del ricorso).

6. In conclusione, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR dell'Emilia-Romagna che, in diversa composizione, procederà a nuovo esame attenendosi ai suddetti principi.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 11 settembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 16 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza