Sentenza del 30/07/2020 n. 16367 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Regime del margine - Onere di prova.

Massima:
In tema di IVA, il regime del margine, 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, ma anche di aver usato la massima diligenza ragionevolmente esigibile da un operatore accorto.

Testo:

Fatti di causa

1. L'Agenzia delle Entrate ricorre con cinque motivi contro la società A. S.p.A. in liquidazione per la cassazione della sentenza n. 110/5/12 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, pronunciata il 17 aprile 2012, depositata il 25 ottobre 2012 e non notificata, che ha parzialmente accolto l'appello della contribuente, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento per maggiore Iva relativa all'anno di imposta 2004, annullando l'avviso di accertamento limitatamente al punto dell'irregolare fatturazione delle operazioni imponibili ed alle sanzioni.

2. La fattispecie trae origine da una verifica effettuata dall'Agenzia delle dogane di Milano, dalla quale erano emerse irregolarità nell'acquisto di autoveicoli usati da una società europea e nella successiva vendita a terzi con il beneficio del regime del margine Iva.

I verificatori avevano ritenuto che la società avrebbe utilizzato tale regime agevolato indebitamente, dato che la società venditrice intracomunitaria, E. Car Ltd, non presentava i requisiti per avvalersi del regime agevolato.

La ricorrente contestava le riprese effettuate dall'Agenzia, sostenendo che l'unico adempimento a suo carico fosse il controllo che il bene acquistato fosse usato; invocava, quindi, la propria buona fede e sosteneva che l'Agenzia, con i rilievi, aveva dato attuazione ad una circolare del 2003, posteriore ai fatti contestati.

Con la sentenza impugnata, la C.t.r., riformando la sentenza di primo grado, favorevole al fisco, ha annullato le sanzioni, ritenendo che l'Agenzia delle entrate non avesse dimostrato che la società aveva la piena conoscenza del fatto che la E. Car Ltd operasse illecitamente, quale soggetto interposto, e che le automobili provenissero da imprese di autonoleggio tedesche e spagnole, acquistate senza usufruire del regime del margine.

Inoltre, la C.t.r. ha annullato l'avviso di accertamento relativamente alla contestazione dell'irregolare fatturazione delle operazioni imponibili, ritenendo che le fatture contenessero tutte le indicazioni necessarie, poiché la richiesta di conferma da parte dell'amministrazione finanziaria italiana dei dati identificativi del cessionario comunitario, ai sensi dell'art. 50, d.l. 30 agosto 1993 n. 331, era solo una facoltà e non un obbligo per la contribuente.

3. A seguito del ricorso, la società resiste con controricorso e spiega ricorso incidentale, affidato ad un unico motivo.

4. Il ricorso è stato fissato alla pubblica udienza del 12 febbraio 2020.

Ragioni della decisione

1.1. Con il primo motivo del ricorso principale, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 cod. civ., 5, quarto comma, e 6, primo, quarto e quinto comma, d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, 5 d.lgs. 18 dicembre 1997 n.472, 36 d.l. 23 febbraio 1995, n. 41 convertito con modificazioni dalla L. 22 marzo 1995, n. 85, in relazione all'art. 360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.

Secondo la ricorrente, la C.t.r. avrebbe erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria dovesse dimostrare la conoscenza, da parte della società A. S.p.A., del fatto che la E. Car Ldt. Operava illecitamente, mentre sarebbe stato onere della contribuente provare la propria buona fede e l'affidamento incolpevole alle dichiarazioni della venditrice intracomunitaria sull'applicabilità del regime del margine.

1.2. Il motivo è fondato e va accolto.

1.3. Le Sezioni Unite di questa Corte hanno enunciato il seguente principio: «In tema di IVA, il regime del margine - previsto dall'art. 36 del d.l. n. 41 del 1995, 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 l'IVA 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» (Cass. Sez. U. , Sentenza n. 21105 del 12/09/2017; conf. Sez. 5, Ordinanza n. 32402 del 14/12/2018, che, in applicazione dei principi suddetti, ha escluso l'applicabilità del regime del margine nell'ipotesi, per certi versi analoga a quella in esame, di un contribuente cessionario di autoveicoli usati da un cedente nazionale, che non aveva verificato se il dante causa di questo, venditore appartenente ad un altro Stato dell'Unione europea, avesse trattato la cessione come intracomunitaria, non potendo l'onere di diligenza ritenersi assolto in base ad un acritico affidamento alle dichiarazioni effettuate dalla società cedente).

In tema di IVA, il regime del margine - previsto dall'art. 36 del d.l. n. 41 del 1995, convertito con modificazioni in legge 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 massima diligenza ragionevolmente esigibile da un operatore accorto, in proporzione 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 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 (Corte di cassazione, Sezioni Unite civili, 12 settembre 2017, n. 21105 cit.).

Nel caso in esame, il giudice di appello non ha fatto corretta applicazione dei menzionati principi, ritenendo che fosse onere dell'Agenzia delle entrate dimostrare la consapevolezza della società in ordine all'illiceità dell'operazione, senza valutare se la contribuente, cessionaria da cedente intracomunitario, avesse verificato, con i mezzi a sua disposizione, la sussistenza dei presupposti per il trattamento fiscale favorevole e non potendo ritenersi assolto l'onere di diligenza sulla base del semplice acritico affidamento alle dichiarazioni della cedente.

Questa Corte ha anche chiarito che «In tema di IVA, l'indebita fruizione, da parte del cessionario di beni mobili, del regime del "margine" previsto dagli art. 36 e 37 del d.l. n. 41 del 1995, conv., con modif., dalla l. n. 85 del 1995, per avere il cedente operato nell'ambito della propria attività d'impresa e aver dunque avuto la possibilità di detrarre l'IVA assolta sugli acquisti, comporta l'applicazione, nei confronti del cessionario, anche delle sanzioni amministrative, salvo che egli non dimostri la propria buona fede, che può ravvisarsi ove lo stesso non fosse consapevole che il proprio acquisto si iscriveva nel contesto di un'evasione dell'imposta, pur avendo utilizzato la necessaria diligenza per verificare le caratteristiche degli acquisti.» (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 27547 del 30/10/2018).

La contribuente-cessionaria deve dimostrare 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, rientrando nell'ambito delle precauzioni che si possono senz'altro richiedere ad un cessionario di veicoli usati l'esame della "storia" del veicolo, quanto meno con riferimento all'individuazione dei precedenti intestatari del mezzo risultanti dalla carta di circolazione, documento in possesso dell'acquirente in quanto indispensabile ai fini del perfezionamento dell'operazione.

La mancata osservanza dell'obbligo di diligenza richiesto, certamente riferibile ad una condotta omissiva del contribuente, consente, diversamente da quanto sostenuto dal giudice di appello, di ritenere sussistente una condotta rientrante nell'ambito di applicazione della previsione di cui all'art. 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

2.1. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia l'omessa motivazione in relazione ad un fatto controverso del giudizio, ex art. 360, primo comma, n.5, cod. proc. civ., consistente nel fatto che il giudice di appello non avrebbe indicato l'elemento di fatto idoneo ad escludere la sussistenza della colpevolezza della contribuente.

Con il terzo motivo, la ricorrente ripropone la stessa censura secondo la formulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, come modificato dall'art. 54. d.l. 22 giugno 2012 n. 83.

Il secondo ed il terzo motivo sono assorbiti dall'accoglimento del primo.

3.1. Con il quarto motivo, la ricorrente denunzia la violazione dell'art.112 cod. proc. civ., degli artt. 18, 23, 53 e 54 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, degli artt. 46 e 47 d.l. 30 agosto 1993 n. 331, conv. dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.. La ricorrente deduce che la C.t.r. ha erroneamente annullato il primo rilievo dell'avviso di

accertamento, che non afferiva alla omessa verifica del codice identificativo Iva del cessionario, come ritenuto in sentenza, ma all'emissione di fatture irregolari, relative ad operazioni imponibili, con indicazione di imposta inferiore rispetto a quella dovuta e conseguente infedele registrazione delle medesime.

Per le successive rivendite interne, infatti, la società verificata ha applicato il più conveniente regime del margine, mentre avrebbe dovuto applicare l'Iva secondo il sistema ordinario, con ciò documentando e registrando irregolarmente operazioni di vendita imponibili, assoggettandole ad un'imposta inferiore a quella prevista.

Con il quinto motivo, in subordine, la ricorrente denunzia la violazione dell'art. 132, secondo comma, cod. proc. civ., dell'art. 118 disp. att. al cod. proc. civ., degli artt. 36, secondo comma, n. 4, e 61 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.. Secondo la ricorrente, «la palese inconferenza delle argomentazioni utilizzate dal giudice di appello con riguardo al contenuto della motivazione dell'avviso di accertamento e dei motivi di ricorso della contribuente», renderebbero nulla la sentenza, in quanto contenente una motivazione meramente apparente.

3.2. I motivi sono fondati e vanno accolti.

3.3. Preliminarmente deve rilevarsi che la statuizione impugnata riguarda l'annullamento dell'avviso di accertamento relativamente alla contestazione dell'irregolare fatturazione delle operazioni imponibili, oggetto del rilievo n. 2 dell'avviso stesso.

Nel caso in esame, in cui la contribuente aveva applicato indebitamente il regime del margine, l'amministrazione ha determinato la maggiore Iva dovuta con l'applicazione del regime ordinario per le successive operazioni imponibili (di cui alla pag. 5 dell'avviso di accertamento) contestando di conseguenza anche l'irregolare compilazione e registrazione delle fatture. Sul punto, la motivazione adottata dalla C.t.r. non risulta cogliere la natura del rilievo contenuto nell'accertamento, limitandosi all'esame dell'indicazione del numero identificativo Iva attribuito dal Paese di appartenenza ed alle conseguenze dell'omessa verifica del codice identificativo Iva del cessionario.

4.1. Passando al ricorso incidentale, con l'unico motivo la controricorrente denunzia la violazione dell'art.45 d.l. 30 agosto 1993, n.331, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. In particolare, la società contribuente deduce che il giudice di appello avrebbe confermato (implicitamente) il rilievo n.1 dell'avviso di accertamento, relativo all'omessa e/o infedele registrazione di acquisti intracomunitari, in base al quale risulterebbe dovuta l'Iva relativa agli acquisti infracomunitari effettuati dal fornitore E. Car Ltd., poiché, ai sensi degli artt. 46 e 47 d.l. n. 331/1993, l'A. S.p.A. avrebbe dovuto integrare le fatture ricevute dal proprio cedente con l'indicazione dell'imposta ed annotarle nel registro delle fatture emesse, non essendo applicabile il regime del margine.

Secondo la contribuente, in presenza di acquisti intracomunitari assoggettati alla Direttiva 77/388/CE (VI Direttiva), qualora al cessionario sia contestata la violazione degli adempimenti formali relativi al meccanismo dell'inversione contabile (integrazione della fattura ricevuta e sua

annotazione sul registro delle fatture emesse) e la contestuale esigibilità dell'imposta, deve essergli contestualmente riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta, come previsto dall'art. 45 d.l. n. 331/1993, norma di recepimento della citata direttiva.

4.2. Il motivo è fondato nei limiti che si vanno a chiarire.

4.3. Invero, il principio di neutralità dell'Iva esige che la detrazione dell'Iva a monte sia accordata «se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti» (Corte di Giustizia, sentenza 8 maggio 2008, nei procedimenti riuniti C- 95/07 e C-96/07, Ecotrade, punto 63; v. anche sentenza 17 luglio 2014, in C-272/13, Equoland).

Come è stato detto "In tema d'IVA, con riferimento agli acquisti intracomunitari, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata, nonostante l'inadempimento di taluni obblighi formali, se sono soddisfatti tutti gli obblighi sostanziali, di cui le violazioni formali non impediscano la prova certa, sicché il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi in cui, pur non avendo l'operatore nazionale applicato la procedura d'inversione contabile ("riverse charge") ed in particolare avendo omesso la doppia registrazione delle fatture integrate o autofatture nei registri di cui agli artt. 23 e 25 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è, comunque, dimostrato, o non controverso, che gli acquisti siano fatti da un soggetto passivo IVA e che le merci siano finalizzate a proprie operazioni imponibili» (Cass.Sez. 5, Sentenza n. 7576 del 15/04/2015).

In tale sentenza (alla quale sono conformi le coeve Cass., 17.4.2015, n. 7871; Cass., 17.4.2015, n. 7872) si stabilisce che, per il principio di neutralità dell'IVA, la detrazione dell'imposta a monte va accordata, nonostante l'inadempimento di taluni obblighi formali, se sono soddisfatti tutti gli obblighi sostanziali, di cui le violazioni formali non impediscano la prova certa; con la conseguenza che il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi in cui - pur avendo il cessionario omesso la doppia registrazione delle fatture integrate o delle autofatture nei registri di cui agli artt. 23 e 25, d.P.R. n. 633/1972 - sia comunque dimostrato, o non controverso, che gli acquisti siano stati fatti da un soggetto passivo IVA e che le merci siano finalizzate a operazioni imponibili proprie del cessionario.

Sul piano probatorio, infine, dette sentenze evidenziano che i requisiti sostanziali del diritto alla detrazione, se contestati dall'amministrazione, devono essere dimostrati dal contribuente.

A seguito della sentenza Idexx la giurisprudenza della Cassazione si è consolidata sul principio che la violazione degli adempimenti previsti dagli artt. 46 e 47, d.l. n. 331/1993 non preclude il diritto alla detrazione, sempre che sia dimostrata, o incontroversa, la sussistenza dei requisiti sostanziali di tale diritto.

Nel caso di specie non giova alla contribuente invocare il principio di neutralità dell'Iva atteso che, come si è detto, questo esige che la detrazione dell'Iva a monte sia accordata «se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti».

La Corte di Giustizia ha, infatti, affermato che «la presentazione di false fatture o di false dichiarazioni, alla pari di qualsiasi altra alterazione di prove, è idonea ad impedire la riscossione

dell'importo esatto dell'imposta ed è atta a compromettere il buon funzionamento del sistema comune dell'Iva" e "pertanto, il diritto dell'Unione non impedisce agli Stati membri di considerare l'emissione di fatture irregolari alla stregua di una frode fiscale e di negare l'esenzione in una siffatta ipotesi" (sentenza 7 dicembre 2010 in C-285/09, R. punti 48 e 49; sul punto vedi anche Cass. ord. n. 2862/2019).

Inoltre, secondo il più recente approdo della Cassazione, in caso di violazione degli adempimenti formali previsti dalla procedura del riverse charge, l'esercizio del diritto alla detrazione (del quale sussistano i requisiti sostanziali) non viene meno, ma è destinato ad estinguersi se per negligenza non venga esercitato nel termine di cui all'art. 19 d.P.R. n. 633/1972.

Si perviene così ad una forte valorizzazione dell'elemento psicologico della condotta del soggetto passivo, giacché il contribuente può evitare gli effetti della decadenza ex art. 19 d.P.R. n. 633/1972 solo allegando e provando «l'insussistenza di una tardività dovuta a negligenza oppure di una negligenza tout court» (Cass. 14767/2015).

Nel caso di specie, quindi, la società contribuente non può invocare in suo favore la neutralità dell'Iva, in quanto aveva integrato le fatture con l'applicazione del regime del margine (inapplicabile agli acquisti in contestazione) e, comunque, non aveva esercitato il diritto alla detrazione nei termini di legge (la verifica per l'anno di imposta 2002 è stata effettuata nel luglio 2007).

Deve, invece, rilevarsi che la disciplina del trattamento sanzionatorio delle violazioni degli adempimenti previsti dalla procedura del riverse charge è stata radicalmente innovata dal d.lgs. n. 158/2015, attuativo della delega conferita al Governo con l'art. 8, co. 1, della l. 11.3.2014, n. 23. L'art. 15, co. 1, lett. f), d.lgs. n. 158/2015 ha infatti recato molteplici modifiche al testo dell'art. 6 d.lgs. 18.12.1997, n. 471 e, per quanto specificamente interessa la materia del reverse charge, ne ha sostituito, col n. 7) della menzionata lett. f), il previgente co. 9-bis con quattro nuovi commi, da 9-bis (riformulato) a 9-bis 3. Come si è detto, «in tema di IVA e, in particolare, di disciplina dell'inversione contabile, il comma 9-bis.3 dell'art. 6 del d.lgs. n. 471 del 1997 - il quale, in coerenza con i principi enunciati dalla giurisprudenza unionale in materia di "reverse charge", ha previsto un più lieve trattamento sanzionatorio, espressamente applicabile anche nei casi di operazioni inesistenti - è norma di carattere eccezionale che definisce gli aspetti procedimentali della violazione e le correlate sanzioni e, nel rispetto del principio del "favor rei", è applicabile retroattivamente, anche d'ufficio, alle violazioni commesse prima del 10 gennaio 2016, a meno che gli atti di recupero non siano divenuti definitivi.» (Cass. Sez. 5 , Sentenza n. 32552 del 12/12/2019).

Pertanto, il ricorso incidentale va accolto nei limiti dell'applicazione dello ius superveniens più favorevole relativo al regime sanzionatorio. In conclusione, il primo, il quarto ed il quinto motivo del ricorso principale vanno accolti, assorbiti il secondo ed il terzo; il ricorso incidentale va accolto limitatamente all'applicazione del regime sanzionatorio sopravvenuto più favorevole; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla C.t.r. della Lombardia, in diversa composizione, che procederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il primo, il quarto ed il quinto motivo del ricorso principale, assorbiti il secondo ed il terzo; accoglie il ricorso incidentale limitatamente all'applicazione del regime sanzionatorio sopravvenuto più favorevole; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla C.t.r. della Lombardia, in diversa composizione, che procederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza