

Sentenza del 29/11/2023 n. 33301 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale delle Marche venivano riuniti e accolti gli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate avverso le sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro nn. 69/4/10, 77/4/11 e 15/4/13, le quali avevano accolto i ricorsi introduttivi proposti dalla società Zerolire Srl, ora in liquidazione, contro gli avvisi di accertamento Iva, Irpeg, Ires, Irap e sanzioni per gli anni di imposta 2003, 2004 (sent. 69/04/10), 2005, 2006 (sent. 77/04/11), e 2007 (sent. 15/04/13).

Le riprese traevano origine dalla rettifica delle dichiarazioni presentate dalla contribuente, svolgente attività di impresa di autonoleggio, per gli anni dal 2003 al 2007, cui faceva seguito l'emissione di distinti avvisi di accertamento. Le operazioni contestate erano operazioni commerciali di compravendita di autovetture usate di provenienza intracomunitaria (Germania), assoggettate dalla società al regime dell'IVA del margine di cui al D.L. n. 41 del 1995, art. 36 in assenza dei presupposti. Al disconoscimento del regime facevano seguito le pretese fiscali per indebita detrazione dell'imposta all'atto dell'acquisto, mancata registrazione dell'intero imponibile delle relative fatture di acquisto presso il rivenditore nazionale e violazione dell'obbligo di fatturazione dell'intero corrispettivo nei confronti dei successivi acquirenti nazionali.

Il giudice di prime cure, con tre distinte sentenze riteneva infondata nel merito la prospettazione dell'Agenzia, non avendo assolto l'onere della prova alla base delle riprese ad imposizione, in quanto l'acquisizione originaria delle autovetture da una società di leasing o di noleggio risultante dalla intestazione sulle carte di circolazione non costituiva elemento decisivo.

Al contrario, il giudice d'appello, citando orientamenti giurisprudenziali della Corte di cassazione e della Corte di Giustizia statuiva che, in virtù della specialità del regime del margine rispetto all'ordinario regime Iva, in caso di acquisti intracomunitari ricadeva sul contribuente cessionario l'onere di provare, a fronte della contestazione dell'Amministrazione fiscale, la sussistenza dei presupposti di fatto a giustificazione della deroga al regime IVA ordinario. Sotto tale profilo doveva considerarsi ininfluenza la consapevolezza dell'inesistenza dei presupposti da parte del "cessionario", aspetto che, eventualmente, poteva rilevare solo ai fini delle sanzioni.

Sulla base di tali premesse, la CTR accertava che nella fattispecie non solo la società non aveva dato prova della sussistenza dei requisiti soggettivi per poter fruire del regime speciale IVA del margine, ma anche, dalla molteplicità degli elementi indiziari, univoci e concordanti raccolti dall'amministrazione, deduceva che con un elevato grado di probabilità l'appellato era consapevole che le auto acquistate non avessero scontato l'Iva in via definitiva.

Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidato a cinque motivi, mentre l'Agenzia delle Entrate è rimasta intimata, poi peraltro partecipando alla discussione nella Pubblica Udienza.

Motivi della decisione Con il primo motivo, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., viene dedotta la violazione e falsa applicazione del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 , artt. 36 e 37 e del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 21 , per aver la CTR affermato che il regime del margine dell'IVA costituisce un regime impositivo speciale e derogatorio rispetto a quello ordinario, con la conseguenza che, ove l'Amministrazione ne contesti l'applicazione, il soggetto a cui questa contestazione è rivolta ha l'onere - ritenuto eccessivo - di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano la deroga al normale regime impositivo, in violazione della buona fede.

Con il secondo motivo la società - in rapporto all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. - prospetta la violazione e falsa applicazione del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 , art. 36 letto con l' art. 12 preleggi e gli artt. 23 , 41 e 97 Cost.. La ricorrente si duole che la CTR abbia affermato, sul presupposto che il partecipe ad una operazione commerciale assoggettato al regime del margine è soggetto al rischio fiscale della operazione, che parte contribuente non può utilmente "allegare la estrema gravosità dell'onere di diligenza che graverebbe sul concessionario per svolgere gli accertamenti in ordine alle condizioni di soggetti residenti in altro Paese membro", onere "coerente con il principio di vicinanza al fatto oggetto di prova, venendo a trovarsi l'operatore commerciale - proprio in considerazione del rapporto che instaura con il soggetto la cui condizione soggettiva legittima il contribuente a fruire del regime fiscale speciale - in posizione privilegiata per effettuare ex ante un controllo delle condizioni di legge, rispetto a quello effettuato soltanto ex post dall'amministrazione finanziaria".

Con il terzo motivo la ricorrente - ai fini dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. - prospetta la violazione e falsa applicazione degli artt. 1377 e 1375 c.c. da parte della CTR, nella parte in cui afferma che la sua responsabilità in ordine alla mancata prova sulla corretta applicazione del regime del margine da parte dei precedenti operatori economici intervenuti nel commercio delle auto usate comporta l'inapplicabilità di tale regime e le conseguenti sanzioni, "indipendentemente dalla consapevolezza che della inesistenza dei presupposti abbia avuto il cessionario".

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono infondate.

Va ribadito che "In tema di IVA, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti, in forza di elementi oggettivi e specifici, la possibilità per il contribuente di avvalersi del regime di favore del c.d. margine spetta al contribuente medesimo dimostrare la propria buona fede che, rispetto alla compravendita di veicoli usati, si connota nella diligente 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, anche in via presuntiva, se l'IVA sia già stata assolta a monte da altri senza possibilità di detrazione. (In applicazione del principio, la S.C. ha escluso l'applicabilità del regime del margine nell'ipotesi 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, ritenendo a tal fine inidoneo il

libretto di circolazione e non potendo l'onere di diligenza ritenersi assolto in base ad un acritico affidamento alle dichiarazioni effettuate dalla società cedente)." (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 32402 del 14/12/2018, Rv. 652109 - 01). Peraltro le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che "In tema di IVA, il regime del margine - previsto dal D.L. n. 41 del 1995 , art. 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 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, Rv. 645308 - 01).

Nel caso di specie la motivazione del giudice d'appello ha fatto applicazione di tali principi di diritto, compiendo un accertamento fattuale (pagg. 3 e 4 della sentenza, 1-2 della parte motiva) sorretto da un'argomentazione articolata con precisi ancoraggi nel quadro istruttorio, composto da libretti di circolazione, certificato di conformità auto, documentazione bancaria relativa ai diversi pagamenti effettuati a mezzo verificate ossia informazioni rese su richiesta della dogana italiana sia da parte dello Stato infracomunitario di provenienza dell'auto, sia dalla banca dati VIES. Con il quarto motivo di ricorso, in rapporto all' art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. e art. 116 c.p.c. della sentenza impugnata nella parte in cui ha concluso che "alla luce dei suesposti principi di diritto (...) il contribuente non ha dato prova della sussistenza dei requisiti soggettivi per poter fruire del regime speciale (...) gli appelli dell'ufficio finanziario si appalesano fondati".

Con il quinto motivo, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrente prospetta l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, nonché la violazione e falsa applicazione dell' art. 132 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 sia con riferimento alla questione della valenza della prova legata alle intestazioni dei libretti di circolazione sia con riferimento alla valenza dei certificati di origine comunitaria (COC).

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono inammissibili, perchè attingono il *meritum causae*.

Va infatti ribadito:

- "Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sè coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione" (Cass. 7 aprile 2017 n. 9097);

- "Il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito non dà luogo ad alcun vizio denunciabile con il ricorso per cassazione, non essendo inquadrabile nel paradigma dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (che attribuisce rilievo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e presenti carattere decisivo per il giudizio), nè in quello del precedente n. 4, disposizione che - per il tramite dell' art. 132 c.p.c., n. 4, - dà rilievo unicamente all'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante" (Cass. 10 giugno 2016 n. 11892).

Il mezzo de quo si pone in palese contrasto con tali consolidati arresti giurisprudenziali, poichè con lo schermo delle violazioni di legge e del vizio motivazionale prospettati, mira, appunto inammissibilmente, ad ottenere un nuovo apprezzamento della prova circa i requisiti soggettivi per poter fruire del regime speciale IVA. Infine, quanto alla valutazione della prova contraria, il Collegio osserva come, per consolidata interpretazione giurisprudenziale (Cass. Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014), l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sè il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione, benchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie offerte dalle parti.

In conclusione il ricorso va rigettato. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio che liquida in Euro 10.000 oltre spese prenotate a debito.

Si dà atto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza