

Civile Sent. Sez. 5 Num. 26472 Anno 2014

Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: VALITUTTI ANTONIO

Data pubblicazione: 17/12/2014

SENTENZA

sul ricorso 16839-2009 proposto da:

COLDEBELLA FABIO quale titolare dell'omonima Ditta
individuale cessata, elettivamente domiciliato in
ROMA PIAZZA DI PRISCILLA 4, presso lo studio
dell'avvocato COEN STEFANO, che lo rappresenta e
difende unitamente all'avvocato DAVIDE BRUDA giusta
delega a margine;

2014

1723

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI CASTELFRANCO VENETO;

- *intimato* -

nonchè contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *resistente con atto di costituzione* -

avverso la sentenza n. 21/2009 della COMM.TRIB.REG. ~~di VENEZIA,~~
del VENETO depositata il 17/03/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/05/2014 dal Consigliere Dott. ANTONIO VALITUTTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato DRUDA che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. MAURIZIO VELARDI che ha concluso per il rigetto del ricorso.

A large, stylized handwritten signature or scribble, possibly representing the name 'DRUDA', is written in black ink. It consists of several sweeping, connected strokes that form a complex, abstract shape.

RITENUTO IN FATTO.

1. A seguito di processi verbale di constatazione della Guardia di Finanza di Castelfranco Veneto notificati il 3.6.04 e l'8.3.05, veniva notificato a Coldebella Fabio, esercente l'attività di commercio di autoveicoli, un avviso di accertamento con il quale l'Ufficio - in relazione all'anno di imposta 2003 - contestava al contribuente l'omesso versamento dell'IVA, per avere la ditta applicato, senza averne titolo, il cd. regime del margine, di cui all'art. 36, co. 1 del d.l. n. 41/95, convertito nella legge n. 85/95, nonché l'indebita detrazione dell'IVA su fatture ritenute dall'Ufficio relative ad operazioni soggettivamente inesistenti.

2. L'atto impositivo veniva impugnato dal Coldebella dinanzi alla CTP di Treviso, che rigettava il ricorso.

3. L'appello avverso tale pronuncia, proposto dal contribuente veniva rigettato dalla CTR del Veneto, con sentenza n. 21/3/09, depositata il 17.3.09. Con tale decisione il giudice di seconde cure riteneva non sussistente il dedotto vizio di motivazione dell'atto impositivo - sotto il profilo della mancata allegazione ad esso delle indagini operate dall'organo investigativo inglese nei confronti della società Media Cars LTD, presunta venditrice al Coldebella delle autovetture da questi rivendute in regime del margine - ed infondato il motivo di gravame concernente l'utilizzabilità del regime del margine.

3.1. La CTR riteneva, inoltre, comprovato - sulla base di una serie di elementi oggettivi desunti dal processo verbale di constatazione - il carattere fittizio degli acquisti effettuati dal contribuente presso la ditta Autoimport di Di minno pardo.

4. Per la cassazione della sentenza n. 21/3/09 ha, quindi, proposto ricorso Coldebella Fabio, affidato a cinque motivi. L'Amministrazione non ha svolto attività difensiva.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo e secondo motivo di ricorso - che, per la loro evidente connessione, vanno esaminati congiuntamente



- il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 56 d.P.R. 633/72, 7 l. 212/00, 7 della Direttiva CE n. 799/77 e 9 del Regolamento CE n. 218/92, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

1.1. Avrebbe, invero errato la CTR - a parere del Coldebella - nel ritenere validamente motivati per *relationem* l'avviso di accertamento impugnato dal contribuente, sebbene ad esso non fossero allegati - con la relativa traduzione integrale -, né trascritti interamente, i verbali delle indagini operate dall'organo investigativo inglese nei confronti della società Media Cars LTD, pretesa venditrice al Coldebella delle autovetture da questi rivendute in regime del margine. Nel processo verbale di constatazione notificato al contribuente in data 3.6.04 - e posto a fondamento dell'atto impositivo, poiché richiamato nella motivazione degli stessi - sarebbero state, difatti, riprodotte le sole conclusioni dei verbali ispettivi dell'organo di controllo estero, ed allo stesso verbale sarebbero state allegate due note della Guardia di Finanza, che a loro volta allegavano un appunto con la traduzione di quanto comunicato dall'organo di controllo britannico, relativamente all'ispezione eseguita nei confronti della ditta inglese Media Cars LTD.

Per il che, l'obbligo di allegazione di cui all'art. 7 l. 212/00 - a parere del Coldebella - non potrebbe considerarsi rispettato, e neppure potrebbe considerarsi valido l'atto impositivo sul piano motivazionale, ai sensi dell'art. 56 d.P.R. 633/72.

1.2. La sentenza di appello sarebbe incorsa, inoltre, a parere del Coldebella, nella violazione degli artt. 7 della Direttiva CE n. 799/77 e 9 del Regolamento CE n. 218/92, laddove, pur ritenendo che l'obbligo di segretezza imposto agli Stati membri con riferimento alle informazioni acquisite da altri Stati - in applicazione del regime di reciproca assistenza in ambito comunitario, sancito dalle norme suindicate - sarebbe derogabile a favore dei soggetti interessati, avrebbe disatteso le doglianze proposte al riguardo dal contribuente.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1.3. Le censure in esame sono infondate.

1.3.1. Va rilevato, infatti, che - come si desume dallo stesso ricorso del Coldebella - l'avviso di accertamento è stato motivato, nella specie, con rinvio espresso, per quanto concerne il cd. regime del margine, al processo verbale di constatazione del 3.6.04 che - come si evince dall'impugnata sentenza - è stato regolarmente notificato al contribuente e che, quindi, costituisce un atto legalmente conosciuto dal medesimo. E detto processo verbale - trascritto nelle sue parti essenziali nel ricorso del contribuente - contiene un chiaro riferimento alle indagini esperite "dall'organo collaterale britannico" presso la pretesa venditrice inglese delle autovetture a favore del Coldebella.

1.3.2. Orbene, secondo il costante insegnamento di questa Corte, l'avviso di accertamento, costituente l'atto con il quale l'Amministrazione esercita la propria pretesa tributaria nei confronti del contribuente, soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi dell'art. 56 del d.P.R. n. 633/72, ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente medesimo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'"an" ed il "quantum debeat". Tale atto deve ritenersi, pertanto, correttamente motivato - anche nel regime di cui all'art. 7 l. 212/00 - ove esso faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria non è tenuta affatto ad includere nell'avviso di accertamento notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, né a riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto (Cass. 6232/03; 7360/11).

Pertanto, una volta che, attraverso il processo verbale di constatazione il Coldebella è stato - nel caso di specie - messo in condizioni di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, l'Amministrazione finanziaria non era obbligata ad indicare compiutamente,



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

o a trascrivere nell'avviso di accertamento, le risultanze delle indagini svolte dall'"organo collaterale britannico".

1.3.3. D'altro canto, va altresì soggiunto, al riguardo, che, in tema di accertamento in rettifica ai fini IVA, tra gli "altri atti o documenti" in possesso dell'Amministrazione sui quali può fondarsi l'accertamento, ai sensi dell'art. 54, co. 3, del d.P.R. n. 633/72, rientrano anche le informative di amministrazioni estere riguardo ad indagini che, per essere svolte in territorio estero in materia di imposte armonizzate, non potrebbero essere compiute dall'Amministrazione italiana. L'efficacia probatoria di tale fonte deriva dal sistema stesso dell'IVA, quale imposta armonizzata, e trova fondamento nell'art. 65 del d.P.R. n. 633 cit. e nell'art. 55 del d.l. n. 331/93, convertito, con modificazioni, nella l. n. 427/93, oltre che nella Direttiva 19.12.1977, n. 77/799/CEE (come modificata dalla Direttiva 6 dicembre 1979, n. 79/1070/CEE) e nel Regolamento CEE 27.1.1992, n. 218/92; con la conseguenza che l'efficacia probatoria di dette informative prescinde - come meglio si dirà in prosieguo - dall'indicazione delle concrete modalità di assunzione delle dichiarazioni stesse (cfr. Cass. 3427/10; 21352/12).

1.3.4 La nullità della motivazione non può, invero, derivare neppure dalla dedotta violazione dei succitati artt. 7 della Direttiva 799/77 e 9 Reg. 21892, come esattamente ritenuto dalla CTR, le cui conclusioni sul punto si palesano corrette giuridicamente, sebbene la motivazione debba essere integrata e corretta, ai sensi dell'art. 384, u.c. c.p.c.

1.3.4.1. Le norme comunitarie suindicate - che sanciscono, in via di principio, l'obbligo della segretezza delle informazioni acquisite da altri Stati in forza della reciproca assistenza prevista dalle stesse disposizioni, rispettivamente in materia di imposte dirette e di imposte indirette - non prevedono, infatti, forme vincolate



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

circa l'accesso e l'utilizzazione delle informazioni acquisite in sede di indagini da altri Stati.

Dette informazioni, secondo il tenore letterale delle norme in esame, "devono essere accessibili" - in via derogatoria rispetto al generale obbligo di segretezza - "soltanto alle persone interessate" alle operazioni di accertamento o di controllo amministrativo dell'accertamento dell'imposta o della base imponibile. Le stesse informazioni, poi, "sono rese note" o "utilizzate" in occasione di procedimenti giudiziari o amministrativi che comportino l'applicazione di sanzioni, incardinati ai fini dell'accertamento o del controllo delle imposte, e - stante il disposto dell'art. 7 Direttiva 799/77 - possono essere acquisite perfino nel corso di pubbliche udienze o nelle sentenze emesse all'esito di tali procedimenti.

1.3.4.2. Ebbene, nel caso concreto, il contribuente - come risulta dall'impugnata sentenza - ha avuto contezza dei verbali degli atti ispettivi britannici in quanto riprodotti nel processo verbale di constatazione del 3.6.04, e nelle note ad esso allegate. Sicchè, come ha correttamente concluso la CTR, deve escludersi che vi sia nullità della motivazione degli avvisi di accertamento in discussione, ex artt. 56 d.P.R. 633/72 e 7 l. 212/00, per il solo fatto che i suddetti verbali ispettivi non siano stati allegati o riprodotti nell'atto impositivo.

1.3.4.3. In tal senso si è, del resto, espressa anche la Corte di Giustizia di Lussemburgo, la quale ha recentemente statuito che il diritto al contraddittorio - costituente un principio cardine del diritto dell'Unione Europea - non conferisce al contribuente il diritto di essere presente alle indagini svolte in altri Stati, e neppure alla richiesta di tali indagini formulata dallo Stato di appartenenza; né - tanto meno - il diritto al contraddittorio conferisce al contribuente il diritto ad essere sentito o informato prima della trasmissione delle risultanze di tali indagini, da parte dello Stato richiesto, allo Stato richiedente. Ma neppure le norme comunitarie succitate prevedono formalità specifiche di trasmissione



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

e comunicazione dei risultati delle indagini estere, né impongono "alcun obbligo particolare quanto al contenuto" (fonte delle informazioni, modalità di acquisizione, ed altro) di tale comunicazione, poiché - come affermato dalla Corte europea - "spetta solo agli ordinamenti nazionali fissare le relative norme".

Le predette disposizioni comunitarie, infine, non disciplinano in alcun modo le condizioni alle quali il contribuente può contestare i risultati di tali indagini, una volta che gli siano state portate a conoscenza, essendo tale contestazione operabile "secondo le norme e le procedure applicabili nello Stato membro interessato" (cfr. C. Giust. 22.1.2013, C-276/12, Jiri Sabou).

1.3.4.4. Se ne deve necessariamente inferire che anche per il diritto comunitario è sufficiente che le informazioni, ottenute a seguito di indagini esperite da organismi esteri, siano in qualsiasi modo rese accessibili al contribuente, anche in forma riassuntiva, e che il medesimo possa contestarle, attraverso l'impugnazione dell'atto impositivo che le recepisce. Sicchè, anche sotto tale profilo, il dedotto vizio di motivazione dell'avviso di accertamento notificato al Coldebella non può ritenersi sussistente.

1.4. Le censure in esame - per tutte le ragioni esposte - non possono, pertanto, che essere disattese.

2. Con il terzo e quarto motivo di ricorso, il Coldebella denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 36 del d.l. n. 41/95, convertito nella l. n. 85/95 e 6 del d.lgs. n. 471/97, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

2.1. Si duole, invero, il ricorrente del fatto che la CTR non abbia ritenuto sufficiente, ai fini dell'applicazione del cd. regime del margine, la dichiarazione del cedente circa l'assoggettamento delle transazioni in contestazione a tale regime, contenuta nelle fatture di vendita.

Per contro, ad avviso del Coldebella, l'obbligo di controllo sostanziale della dichiarazione del cedente, sulla base dell'esame della carta di circolazione delle auto-

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

vetture acquistate - imposto al contribuente dalla CTR, in applicazione dei principi di diligenza e di buona fede - sarebbe, per un verso, non previsto dalla normativa di riferimento, per altro verso, impossibile, alla stregua di quanto prevede la stessa circolare n. 14/E del 26.2.08, emessa dall'Agenzia delle Entrate. Con tale circolare l'Amministrazione avrebbe, invero, preso atto dell'impossibilità di procedere ad un controllo sostanziale della dichiarazione del cedente, circa l'applicabilità del regime del margine, per il fatto che "in alcuni Paesi membri non sussiste l'obbligo giuridico di trascrivere sulla carta di circolazione i successivi proprietari dell'autoveicolo".

2.2. Per tali ragioni, pertanto, la CTR - a parere del Coldebella - sarebbe incorsa, altresì, nella violazione dell'art. 6 d.lgs. n. 471/97, che sanziona il cessionario che abbia acquistato beni o servizi con emissione di fattura irregolare da parte del cedente, avendo erroneamente fatto carico al contribuente di verificare e sindacare la dichiarazione resa in fattura dal venditore, in base a presupposti di ordine sostanziale, e non meramente formali, inerenti l'applicazione del cd. regime del margine. In tal modo, pertanto, il giudice di appello sarebbe del tutto erroneamente pervenuto - sia pure implicitamente - al convincimento della legittimità delle sanzioni irrogate, nella specie, dall'Amministrazione finanziaria.

2.3. I motivi sono infondati.

2.3.1. Ed invero, va osservato che, in tema di IVA, l'applicazione del regime del margine di utile di cui all'art. 36 del d.l. n. 41/95, convertito nella l. n. 85/95, in relazione agli acquisiti intracomunitari di beni d'occasione, costituisce - secondo la giurisprudenza comunitaria e quella di questa Corte - un regime impositivo speciale e derogatorio rispetto a quello ordinario (cfr. C. Giust. 8.12.05, C-280/04, Jyske Finans; 3.3.11, C-203/10, Auto Nikolovi; Cass. 15219/12; 17232/13).

Ed invero, la norma succitata, in relazione al "commercio di beni mobili usati, suscettibili di reimpiego nello



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

stato originario o previa riparazione", prevede che l'IVA relativa alla rivendita di tali beni sia "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". Sempre che i beni in parola siano stati acquistati presso soggetti che abbiano assolto l'imposta in via definitiva, come nel caso di acquisto da privato consumatore, o da soggetto che non abbia potuto detrarre l'imposta per avere destinato i beni ad attività esente, o che agisca in regime di franchigia nel proprio Stato membro, o ancora che abbia a sua volta assoggettato il proprio acquisto al regime del margine di utile.

2.3.2. Siffatta soluzione normativa trova, del resto, una chiara conferma nei principi enunciati dal diritto comunitario cogente, avendo la Corte Europea, per vero, affermato - in forza della direttiva 2006/112/CE - che il rivenditore non può avvalersi del regime di imposizione del margine di utile, in caso di vendita di veicoli usati acquistati da soggetto che ha beneficiato di un diritto alla detrazione - quand'anche parziale - dell'IVA assolta al momento dell'acquisto (C. Giust. 19.7.12 n. 160).

2.3.3. Ne discende che la mera regolarità formale della fattura emessa dal cedente non costituisce l'unica condizione per l'applicabilità del regime speciale, posto che - in tal modo - si finirebbe con l'attribuire al documento in questione un'efficacia probatoria, in realtà non prevista dalla norma in relazione ai presupposti del beneficio in questione. In particolare, la fruibilità del regime del margine postula - al di là delle annotazioni formali desumibili dalla fattura - la dimostrazione, desumibile dal riscontro dei requisiti soggettivi suindicati, della circostanza essenziale che il cedente abbia assolto l'imposta in modo definitivo.

Per il che, tutte le volte in cui la contestazione dell'Amministrazione trovi fondamento in elementi oggettivi, che privino di attendibilità le indicazioni contenute nella fattura emessa nei confronti del cessionario,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'operatività di tale regime di deroga incombe al contribuente-cessionario. Quest'ultimo è - per vero - tenuto a verificare preventivamente la regolarità sostanziale dell'operazione, pure con riferimento alla mancata detrazione dell'IVA corrisposta a monte da parte del cedente, nei limiti imposti dal dovere di agire con la diligenza richiesta in base alle concrete circostanze, anche in relazione alla sua qualità professionale, ove trattasi di operatore commerciale del settore, ed alla stregua dei documenti negoziali in suo possesso, conformemente al principio di vicinanza al fatto oggetto di prova ed al sistema del diritto comunitario (cfr. Cass. 15219/12, 8828/12; 17232/13; 658/14).

In senso conforme, la Corte di Giustizia ha, per vero, affermato - con riferimento generale al tema dell'onere della prova in materia di IVA - che se l'Amministrazione finanziaria dimostra, alla luce di elementi oggettivi, che le irregolarità commesse dall'emittente della fattura, erano a conoscenza del soggetto passivo - o avrebbero potuto esserlo con l'uso dell'ordinaria diligenza - è quest'ultimo a dover provare la sua estraneità alle suddette irregolarità (C. Giust. 21.6.12, C-80/11).

2.3.4. Orbene, nel caso di specie, gli elementi oggettivi offerti dall'Amministrazione - correttamente evidenziati nell'impugnata sentenza sulla base della motivazione dell'avviso di accertamento - erano costituiti: 1) dall'inesistenza di sedi operative della Media Cars LTD, che sarebbe figurata nelle fatture come venditrice di auto usate e che risultava, invece, commerciare veicoli nuovi e non avere mai dichiarato acquisti e vendite intracomunitarie, né versato imposte; 2) dal fatto che le copie delle fatture di acquisto delle vetture, esistenti presso detta società, a differenza di quelle in possesso del Coldebella, non menzionavano il cd. regime del margine; 3) dai libretti di circolazione, dai quali si desumeva che le vetture prima di venire in Italia erano intestate a società europee che svolgevano attività assogget-



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tate al normale regime dell'IVA. Deve, difatti, presumersi, in base a normali criteri di economicità, che in tali casi (di attività soggette al regime IVA ordinario) sia stata portata in detrazione l'imposta assolta al momento dell'acquisto, trattandosi di beni utilizzati per l'esercizio dell'impresa; sicchè la condizione di applicabilità del predetto regime, consistente nella mancata detrazione dell'IVA sull'acquisto da parte del cedente, non può reputarsi sussistente (Cass. 3427/10, 8636/12).

2.3.5. Ebbene, a fronte di tali elementi obiettivi forniti dall'Amministrazione, suscettibili di dare vita ad una valida prova presuntiva ex artt. 2727 e ss. c.c., nessun elemento di prova di segno contrario risulta avere offerto il contribuente, non potendo di certo giovare al medesimo - in presenza di carte di circolazione recanti l'indicazione della provenienza delle autovetture da soggetti IVA - invocare la circolare n. 14/E del 26.2.08. Ed invero, il fatto che - in via di principio - in alcuni Paesi europei non sussiste l'obbligo di trascrivere i diversi proprietari degli autoveicoli nelle carte di circolazione, non vale di certo ad escludere che, in concreto, siffatta trascrizione possa essere, come è accaduto nella specie, regolarmente effettuata.

2.3.6. E', dipoi, di tutta evidenza che l'inadempimento dell'onere di diligenza posto a carico dell'acquirente intracomunitario in relazione all'attività professionale svolta, concretatosi nell'omettere la verifica perfino dei libretti di circolazione in sua disponibilità, vale - contrariamente all'assunto del ricorrente - a radicarne la responsabilità sul piano sanzionatorio (Cass. 3427/10), atteso che la diligenza è criterio di qualificazione della colpa, anche ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 6 d.lgs. 471/97.

2.4. Per tali ragioni, dunque, i motivi suesposti vanno disattesi.

3. Com il quinto motivo di ricorso, il Coldebella denuncia, infine, l'omessa motivazione su un punto decisivo

della controversia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c.

3.1. Si duole, invero, il ricorrente del fatto che la CTR non abbia esposto le ragioni per le quali, muovendo dall'assunto secondo cui la ditta Autoimport di Di Minno Pardo costituirebbe una ditta fittizia o un'"impresa di comodo", sarebbe pervenuta alla conclusione secondo cui l'IVA sulle fatture di acquisto di autovetture dalla ditta suindicata non avrebbe potuto essere detratta dal Coldebella.

3.2. La censura è infondata.

3.2.1. La CTR perviene, difatti, alla conclusione dell'indetraibilità dell'imposta corrisposta sulle fatture suddette, sulla base dell'accertamento che le operazioni in questione erano da considerarsi soggettivamente inesistenti. Ed, in tal senso, il giudice di appello individua una serie di elementi, desunti dal processo verbale di constatazione, a sostegno di siffatta qualificazione: 1) vendita delle auto a prezzo inferiore al costo di acquisto; 2) omesso versamento dell'IVA relativa da parte del Di Minno; 3) passaggio diretto delle vetture dal fornitore estero al Coldebella, senza alcun passaggio intermedio, e con consegna diretta delle auto presso la sede del contribuente; 4) effettuazione dei pagamenti in anticipo rispetto all'emissione delle fatture e rispetto alla consegna dell'autovettura.

3.2.2. Ebbene, a fronte di tale ricostruzione dei fatti, operata sulla base di circostanze dall'evidente rilevanza e significatività sul piano presuntivo, la Corte non può - di certo - operare una rivisitazione dei fatti, in senso conforme alle aspettative del ricorrente, in contrasto con la funzione propria del giudizio di legittimità (Cass.S.U. 24148/13).

3.3. La censura va, di conseguenza, disattesa.

4. Per tutte le ragioni che precedono, pertanto, il ricorso proposto da Coldebella Fabio non può che essere rigettato, senza alcuna statuizione sulle spese, attesa la mancata costituzione dell'Amministrazione intimata.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione;
rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 12.5.2014.