

Svolgimento del processo

1. Con due distinti ricorsi la società Centro Auto Ponente S.r.l.

- esercente attività di vendita di autoveicoli - impugnava avanti la C.T.P. di Roma gli avvisi di accertamento IVA, IRPEF e IRAP emessi dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Velletri, per gli anni di imposta 2002 e 2003.

All'esito di verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza sul commercio di autovetture usate importate da paesi membri dell'Unione Europea (Belgio, Spagna e Gran Bretagna), l'Ufficio aveva contestato l'indebito utilizzo - in alcune di tali transazioni commerciali - dello speciale regime del margine, previsto dal D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, art. 36, convertito, con modificazioni, in L. 22 marzo 1995, n. 85, ed aveva quindi proceduto al recupero della maggiore Iva dovuta. Aveva inoltre induttivamente determinato, a fini Irpeg, Irap e Iva, maggiori ricavi sulla base di movimentazioni bancarie ritenute prive di documentazione giustificativa, recuperando l'IVA su tali operazioni, e aveva disconosciuto la detrazione IVA afferente alle fatture di acquisto relative ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, recuperando a tassazione i relativi costi.

L'adita C.T.P., riuniti i ricorsi, li accoglieva limitatamente ai contestati maggiori ricavi calcolati dall'ufficio sulla base delle movimentazioni bancarie, ritenendo le stesse giustificate dalla documentazione prodotta, e respingeva invece le difese del contribuente circa la legittimità del regime del margine.

2. Con sentenza del 30/9/2008 la C.T.R. Lazio respingeva i gravami proposti da ambo le parti, confermando la decisione di primo grado.

Quanto al regime del margine rilevava che la sua applicazione richiedeva la prova da parte della contribuente che i beni acquistati fossero stati ad esso assoggettati fin dall'origine: prova mancante, essendo piuttosto emerso dal verbale della Guardia di Finanza che i fornitori avevano acquistato le automobili alla stregua di normali compravendite intracomunitarie, per ciascuna delle quali avevano poi emesso due diverse fatture, una indirizzata alla contribuente con l'applicazione del regime del margine e una invece destinata alla propria contabilità interna, in cui la stessa operazione veniva trattata come normale cessione intracomunitaria.

Quanto agli acquisti effettuati da soggetti interposti (GICO S.r.l., Business Agent S.r.l., Import Export S.r.l.

unipersonale), rilevava che legittimamente l'amministrazione aveva considerato non detraibile l'Iva ad essi relativa, facendo capo tali operazioni a intermediari privi di mezzi finanziari e di strutture, evasori totali, interposti nell'acquisto al solo scopo di spostare su di essi la qualità di acquirente intracomunitario, debitore di imposta.

Nel confermare poi l'annullamento dell'accertamento di maggiori ricavi presunti sulla base di movimenti bancari non giustificati in sede amministrativa, la C.T.R. respingeva la tesi dell'Agenzia secondo cui, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, a tal fine non avrebbe potuto essere presa in considerazione la documentazione presentata in giudizio dalla società ricorrente, rilevando di contro che quest'ultima aveva dichiarato ai verificatori di non essere stata in grado di reperire tutta la documentazione richiesta e aveva poi legittimamente offerto, con l'atto di costituzione in giudizio, documenti giustificativi idonei.

3. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la società contribuente, sulla base di due motivi; resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso, proponendo a sua volta ricorso incidentale affidato ad un motivo.

Motivi della decisione

4. Con il primo motivo di ricorso, la Centro Auto Ponente S.r.l.

deduce violazione e/o falsa applicazione del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, art. 36, in relazione all'affermazione secondo cui "era obbligo del contribuente accertare che i beni acquistati fossero stati assoggettati fin dall'origine al regime del margine".

Osserva di contro che la norma citata non impone alcun obbligo probatorio in capo al cessionario-contribuente il quale deve limitarsi a emendare eventuali vizi riguardanti il contenuto della fattura, ma non può spingersi fino al punto di controllare e sindacare valutazioni giuridiche espresse dall'emittente in ordine all'esplicita dichiarazione di non decadenza dell'imposta. Rileva che a tanto non possono spingersi gli obblighi di attenzione imposti all'acquirente dalla giurisprudenza di legittimità e invoca piuttosto il principio di affidamento incolpevole che, secondo la legislazione e la giurisprudenza comunitaria, "rende intangibile il regime dell'operazione e quindi anche il diritto di esenzione o di detrazione acquisito sulla base delle rappresentazioni documentali provenienti dal

terzo". Evidenzia al riguardo che l'unico dato che il cessionario-contribuente ha a sua disposizione è, per tabulas, l'indicazione apposta dal cedente sulla fattura.

5. Con il secondo motivo la società ricorrente deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ.; della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis; degli artt. 3 e 53 Cost. e dell'art. 163 T.U.I.R.; in relazione al confermato giudizio di indebito utilizzo di fatture false emesse da soggetti interposti, considerati inesistenti.

Lamenta che anche in proposito la C.T.R. ha disconosciuto qualsivoglia rilevanza alla buona fede del contribuente (a differenza del giudice penale), avallando acriticamente la pretesa dell'ufficio e facendo proprie risultanze investigative incomplete e/o inesatte.

Censura come contraddittoria l'assimilazione tra fatture emesse da società c.d. apparenti e fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti, specie considerata l'assoluta mancanza di prove circa la reale organizzazione delle società estere. Saggiunge che i giudici d'appello sono incorsi altresì in motivazione illogica e contraddittoria, per aver omesso di argomentare in ordine alla conoscenza o conoscibilità della presunta frode altrui. Sotto altro profilo deduce l'illegittimità della applicazione alla fattispecie della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis, circa l'indeducibilità ai fini delle imposte dirette per l'anno 2002 dei costi afferenti a tali fatture, trattandosi di norma introdotta dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 2, comma 8, in vigore soltanto a partire dal 1 gennaio 2003 (siccome disposto dalla L. n. 289 del 2002, art. 95, comma 3).

6. Con il proposto controricorso l'Agenzia delle entrate, oltre a contestare la fondatezza delle censure poste a fondamento dell'avverso ricorso, ne ha preliminarmente eccepito l'inammissibilità per la mancata formulazione dei quesiti di diritto previsti dall'art. 366-bis cod. proc. civ. applicabile alla fattispecie *ratione temporis*.

7. Con l'unico motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate deduce motivazione insufficiente in relazione al rigetto dell'appello incidentale proposto con riferimento alla esclusione del recupero a tassazione dei maggiori ricavi induttivamente presunti sulla base delle operazioni bancarie prive di documentazione.

Rileva che la C.T.R. dopo avere dato atto che, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 5, condizione per la utilizzabilità della documentazione non prodotta in sede di verifica è che il contribuente "depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente

di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile", ha poi omissso qualsiasi motivazione in ordine alla sussistenza nel caso di specie di tali presupposti.

Formula momento di sintesi.

8. E' infondato il primo motivo del ricorso principale.

Pur ammettendo che, diversamente da quanto eccepito preliminarmente dalla controricorrente, la formulazione di conferente quesito di diritto possa Individuarsi nell'ultimo capoverso del paragrafo dedicato a detto motivo (v. pag. 5 del ricorso), in quanto idoneo a offrire una chiara sintesi logico-giuridica della questione sottoposta al vaglio del giudice di legittimità, deveasi rilevare che non sussistono i profili di violazione di legge denunziati.

Debbono richiamarsi al riguardo i principi di diritto espressi in subjecta materia da questa Corte:

- il regime c.d. del margine rappresenta un regime speciale rispetto all'ordinario regime impositivo IVA riguardante gli acquisti intracomunitari (tanto è che il soggetto passivo può optare, in relazione a ciascuna cessione, per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, ove intenda portare in detrazione VIVA assolta: D.L. n. 41 del 1995, art. 36, comma 3): pertanto è onere del contribuente provare, a fronte di una contestazione dell'amministrazione, la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano la deroga al normale regime impositivo (cfr. ex aliis Cass., Sez. 5, n. 2227 del 31/01/2011, in motivazione);

- il difetto di tale prova comporta l'inapplicabilità del regime de quo, indipendentemente dalla consapevolezza che della inesistenza dei presupposti abbia avuto il cessionario, potendo eventualmente tale difetto di consapevolezza incidere solo sull'aspetto sanzionatorio (cfr. Cass., Sez. 5, n. 2227 del 31/01/2011; v. anche Sez. 5, n. 15630 del 24/07/2015, Rv. 636112; Sez. 5, n. 25755 del 05/12/2014, Rv. 633814);

- non vale 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, quando "nel caso di autoveicoli, l'eventuale insussistenza di tali requisiti può talvolta essere agevolmente desunta dai libretti di circolazione..., cosicchè va senz'altro affermata l'esistenza di un particolare onere di diligenza in capo all'acquirente, anche mediato, riguardo a dati risultanti dai libretti di circolazione" (cfr. Sez. 5, n. 3427 del 12/02/2010, in motivazione).

Pertanto il rischio fiscale della operazione intracomunitaria, realizzata con applicazione del regime del margine ma in difetto dei presupposti richiesti (nella specie per mancanza dei requisiti fiscali soggettivi degli operatori comunitari-cedenti), ricade sul cessionario che, nei limiti imposti dall'onere di diligenza richiesto in base alle concrete circostanze, non abbia verificato preventivamente la regolarità sostanziale della operazione (e non soltanto la regolarità formale della fattura) anche con riferimento alla condizione soggettiva del cedente, risultando maggiore il grado di impegno esigibile nella predetta verifica, in dipendenza della qualità professionale del cessionario, ove trattasi di operatore commerciale del settore (*diligentia hominis eiusdem professionis ac condicionis*).

L'onere di verifica gravante sul cessionario-contribuente alla stregua dei documenti negoziali in suo possesso appare coerente sia 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 dalla Amministrazione finanziaria; sia con la interpretazione del sistema del tributo armonizzato che le sentenze della Corte di giustizia della Unione Europea hanno fornito in relazione ad ipotesi di frode commesse nella catena delle operazioni commerciali da soggetti diversi dal contribuente: l'affermazione secondo cui il soggetto passivo d'imposta non può essere considerato responsabile della intenzione del terzo di agire in frode alla applicazione dell'IVA, è mediata, infatti, nelle pronunce della Corte di Lussemburgo dalla condizione essenziale che detto contribuente "non aveva o non doveva avere conoscenza" della frode (cfr. Corte giustizia CE 3^a sez. 12.1.2006 in cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03), il che equivale a dire che soltanto "gli operatori che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode" possono fare affidamento sulla liceità di tali operazioni: un soggetto che "sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad una operazione che si iscriveva in frode all'IVA" non può evidentemente allegare la buona fede a garanzia dei diritti di detrazione o rimborso vantati in relazione alle operazioni compiute (cfr. Corte giustizia CE 6.7.2006 in cause riunite C-439/04 e C-440/04).

La sentenza della C.T.R. laziale, che ha affermato l'inapplicabilità del regime del margine non avendo il contribuente fornito la prova che precedenti intestatari dei veicoli, risultanti dai libretti di circolazione, non avessero utilizzato i veicoli ceduti come beni strumentali dell'attività di impresa fruendo della relativa detrazione IVA, deve dunque ritenersi esente da censura in quanto conforme al principio di diritto affermato da questa Corte secondo cui (anche nel caso in cui sia specificamente annotata nella fattura la indicazione del regime del margine) il contribuente non è esonerato dalla prova dei fatti che legittimano la fruizione del regime del margine, le volte in cui la contestazione della Amministrazione trovi fondamento in elementi oggettivi che consentano di inferire, mediante lo schema logico della presunzione, dai fatti noti il fatto ignorato (detrazione

dell'IVA corrisposta a monte), determinandosi in virtù della presunzione una inversione dell'onus probandi a carico del contribuente, tenuto a dimostrare la sussistenza delle condizioni di fruibilità del regime del margine mediante la prova del fatto specifico che, nel caso concreto, consente di spiegare la deviazione dalla normale inferenza logica che viene tratta dai dati fattuali noti.

Nel caso di specie l'accertamento della sussistenza di siffatti elementi oggettivi è contenuto nella sentenza impugnata, evidenziandosi in motivazione che "dal verbale della G.d.F. è stato dimostrato che i fornitori avevano acquistato le automobili come normale acquisto intracomunitario" e tale accertamento non è in sé fatto segno di alcuna censura, prospettandosi esclusivamente in ricorso una violazione dei criteri di riparto dell'onere probatorio in materia (in sé invece per quanto detto non ravvisabile).

Nè può obiettarsi che quella richiesta al contribuente sia una probatio diabolica, atteso che, nel caso in cui l'operatore comunitario - cedente - che in effetti risulti essere soggetto passivo IVA - dichiara in fattura di aver applicato a sua volta nel proprio Paese di residenza il regime del margine di utile, il cessionario dovrà comunque farsi parte diligente ed acquisire le necessarie informazioni attestanti l'utilizzo che del bene acquistato nel proprio Paese di residenza ha fatto in concreto l'operatore comunitario - cedente ovvero le ragioni dell'assolvimento in via definitiva dell'IVA da parte del medesimo soggetto al momento dell'acquisto del veicolo di occasione (v. Sez. 5, n. 15219 del 12/09/2012).

9. Il secondo motivo è inammissibile perchè non accompagnato dalla formulazione del quesito di diritto richiesto dall'art. 366-bis cod. proc. civ. (applicabile alla sentenza impugnata ai sensi della disciplina transitoria di cui alla L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 58, comma 5, essendo stata la sentenza impugnata depositata il 28/5/2009).

La ricorrente, infatti, ha omissa la formulazione dei quesiti di diritto, richiesta a pena di inammissibilità nei casi di impugnazione per i motivi di cui all'art. 360 c.p.c., nn. da 1 a 4, la cui enunciazione (e formalità espressiva) va funzionalizzata, come attestato dall'art. 384 cod. proc. civ., all'enunciazione del principio di diritto.

E' in proposito appena il caso di precisare che, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, il quesito di diritto non può coincidere con l'esposizione del vizio denunciato ma deve costituire una sintesi originale ed autonoma posta a conclusione della esposizione del motivo (v. ex plurimis Sez. 5, n. 20019 del 07/10/2015).

Per di più con il motivo in esame, relativo al recupero a tassazione dell'Iva indebitamente detratta su operazioni soggettivamente inesistenti, vengono sollevate più questioni eterogenee, con riferimento a diverse disposizioni di legge, e si censura altresì la sentenza anche sotto il profilo motivazionale: ragione, questa, ulteriore di inammissibilità del motivo, dovendosi in proposito ribadire il principio, già affermato nella giurisprudenza di questa Corte, secondo cui "nel ricorso per cassazione, il motivo di impugnazione che prospetti una pluralità di questioni precedute unitariamente dalla elencazione delle norme che si assumono violate, e dalla deduzione del vizio di motivazione, è inammissibile, richiedendo un inesigibile intervento integrativo della Corte che, per giungere alla compiuta formulazione del motivo, dovrebbe individuare per ciascuna delle doglianze lo specifico vizio di violazione di legge o del vizio di motivazione" (Sez. 1, n. 21611 del 20/09/2013, Rv. 627659; v. anche Sez. 1, n. 19443 del 23/09/2011, Rv.

619790).

10. E' invece fondata la censura posta a base del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate.

Il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 2, lett. d-bis), prevede che l'ufficio, nell'accertamento del reddito d'impresa, possa avvalersi del metodo induttivo: "quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art. 32, comma 1, nn. 3) e 4), del presente decreto o del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2, nn. 3) e 4)". A loro volta le disposizioni contenute all'art. 32 cit., comma 1, nn. 3 e 4, D.P.R. prevedono che gli uffici possano: "3) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti,...; 4) inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti...".

Il cit. art. 32, ai commi 4 e 5, dispone poi (comma 4) che delle notizie e dei dati non adottati dal contribuente in risposta al questionario inviato dall'ufficio ai sensi del comma 1, n. 4, e degli atti e dei documenti da lui non trasmessi in risposta agli inviti formulati dall'ufficio ai sensi del comma 1, n. 3, non può tenersi conto a suo favore, ai fini dell'accertamento, in sede amministrativa ed in giudizio; che tuttavia (comma 5) tale causa d'inutilizzabilità non opera, cosicchè il contribuente può avvalersi in giudizio anche di dati e notizie non comunicati e di atti e documenti non esibiti o non trasmessi a richiesta dell'ufficio, se li allegghi all'atto introduttivo del giudizio e dichiararli "contestualmente" (cioè nello stesso ricorso) di non aver potuto ottemperare alla richiesta "per causa a lui non imputabile".

Si ricava da tali norme che il legislatore:

- ha sanzionato con la inutilizzabilità il mancato adempimento da parte del contribuente a quanto richiestogli, trattandosi tuttavia di inutilizzabilità non assoluta, non operando essa se il contribuente allegghi quanto richiestogli al ricorso introduttivo del giudizio, dichiarando al contempo di non aver potuto adempiere per casa a lui non imputabile;

- ha individuato il mancato ottemperamento da parte del contribuente a quanto richiestogli come uno dei casi (unitamente alla mancata presentazione della dichiarazione, la sottrazione o comunque la mancanza delle scritture contabili, la falsità o l'omissione o la grave irregolarità delle scritture contabili) in cui l'ufficio può procedere all'accertamento induttivo.

Nel caso di specie l'adempimento da parte dell'amministrazione agli obblighi posti a suo carico dalle norme citate non è posto in discussione, nè trova smentita alcuna nella sentenza impugnata.

Risulta altresì sostanzialmente incontestato che la documentazione sia stata presentata solo in sede giudiziale, ma nulla si dice in sentenza circa l'allegazione in ricorso di giustificazione alcuna in ordine alla mancata presentazione della documentazione richiesta in sede precontenziosa e alle ragioni che l'avevano impedita.

In tal contesto, si ricava effettivamente dalle norme richiamate una preclusione all'utilizzo, in sede processuale, della documentazione non esibita o presentata all'agenzia in risposta al questionario.

Come questa Corte ha avuto modo di chiarire, nell'accertamento delle imposte sui redditi, infatti, il comportamento del contribuente che "ometta di rispondere ai questionari previsti dal D.P.R. Il. 600 del 1973, art. 32, n. 4 e non ottemperi alla richiesta di esibizione di documenti e libri contabili relativi all'impresa esercitata, impedendo in tal modo, o comunque ostacolando, la verifica dei redditi prodotti da parte dell'Ufficio, vale di per sè solo ad ingenerare un sospetto sull'attendibilità di dette scritture, rendendo "grave" la presunzione di attività non dichiarate desumibile dal raffronto tra le percentuali di ricarico applicate e quelle medie del settore, e, conseguentemente, legittimo l'accertamento induttivo emesso su quella base dall'Ufficio del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d)" (Cass. n. 19014 del 2005, n. 12262 del 2007).

E' quindi ingiustificata sul piano motivazionale (e incorre quindi nel vizio denunciato) l'affermazione, contenuta nella laconica motivazione della sentenza impugnata, secondo cui, in buona sostanza, ad escludere la fondatezza dell'eccezione di inutilizzabilità dei documenti, basterebbero la documentazione allegata all'atto di costituzione in giudizio. Così come inconferente è il rilievo che "il contribuente ha dichiarato ai verificatori di non essere stato in grado di reperire tutta la documentazione richiesta", atteso che la norma sopra richiamata (peraltro testualmente

trascritta nella sentenza impugnata) richiede quale condizione di inoperatività della sanzione di inutilizzabilità degli atti e dei documenti non trasmessi in risposta agli inviti formulati dall'ufficio: a) che il contribuente dichiari di non aver potuto adempiere le richieste degli uffici "per causa a lui non imputabile" (giustificazione a rigore non desumibile nel caso di specie dalla affermazione sopra riportata); b) in ogni caso che tale dichiarazione venga resa in sede giudiziale contestualmente alla proposizione del ricorso (non rilevando dunque la dichiarazione in tal senso resa agli stessi verificatori).

11. In accoglimento del ricorso Incidentale, la sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio alla C.T.R. del Lazio per nuovo esame e anche per il regolamento delle spese del presente giudizio di legittimità

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo del ricorso principale; dichiara inammissibile il secondo; accoglie il ricorso incidentale; per l'effetto, cassa la sentenza impugnata, con rinvio per nuovo esame alla C.T.R. del Lazio, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del presente giudizio di legittimità.