



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto:
artt. 60bis d.p.r. a 600/1973 —
responsabilità cessionario —
valore normale — prova -

Composta da:

Ernestino Luigi Bruschetta	- Presidente -	R.g. n. 25035/2014
Tania Hmeljak	- Consigliere -	Cron.A⁹
Francesco Federici	- Consigliere -	CC- 22/11/2022
Giancarlo Triscari	- Consigliere relatore -	
Andrea Antonio Salemme	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

**sul ricorso iscritto al n. 25035 del ruolo generale dell'anno 2014
proposto da:**

(omissis) **in liquidazione, rappresentata e difesa dagli Avv.ti**
(omissis) **per procura speciale a**
 margine del ricorso, elettivamente domiciliata in (omissis)
presso lo studio di quest'ultimo difensore;
- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso
i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- controricorrente -

per la cassazione delle sentenze della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 414/34/2014, depositata in data 13 marzo 2014;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del giorno 22 novembre 2022 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

considerato che:

dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che:

■Agenzia delle entrate aveva notificato alla società (omissis)

quale acquirente di tre auto dalla (omissis)

una cartella di pagamento con la quale, relativamente all'anno 2006, aveva richiesto, ai sensi dell'art. 60bis, d.P.R. n. 633/1972, il pagamento dell'iva non versata dalla società cedente, avendo acquistato a prezzi inferiori al valore normale; avverso la cartella di pagamento la società aveva proposto ricorso che era stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Cuneo; avverso la decisione del giudice di primo grado la società aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che erano fatti certi che la società cedente non aveva versato l'iva e che la vendita era avvenuta ad un prezzo inferiore a quello normale, avendo la società cedente acquistato, a sua volta, a prezzi inferiori rispetto a quelli di acquisto; la società, inoltre, non aveva offerto alcuna prova contraria che, peraltro, doveva riguardare unicamente il fatto che il prezzo inferiore era stato determinato da situazioni di fatto o eventi oggettivamente rilevabili non collegabili al mancato pagamento dell'imposta;

avverso la suddetta pronuncia la società ha quindi proposto ricorso per la cassazione affidato a tre motivi di censura, cui ha resistito ■Agenzia delle entrate depositando controricorso;

ritenuto che:

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione degli artt. 14 e 60bis, d.P.R. n. 633/1972;

in particolare, evidenzia parte ricorrente che la previsione di cui all'art. 60bis, cit., presuppone necessariamente che il soggetto acquirente si trovi in una condizione di potersi rendere conto del comportamento artificioso posto in essere dal soggetto cedente, sicché è necessario che, al fine di potere legittimamente ritenere sussistente la responsabilità solidale del cessionario, l'amministrazione finanziaria fornisca la prova che questi abbia avuto conoscenza o fosse nelle condizioni di rendersi conto dell'esistenza di una frode; inoltre, evidenzia che la prova della cessione al di sotto del valore normale deve necessariamente essere offerta alla luce dei parametri di cui all'art. 14, cit., sicché non può farsi riferimento, come invece valorizzato dal giudice del gravame, alla circostanza che il venditore aveva ceduto ad un valore inferiore a quello di acquisto, posto che, in primo luogo, tale circostanza non rientra tra i parametri contemplati dall'art. 14, cit., e che, in secondo luogo, di tale circostanza l'acquirente non aveva avuto conoscenza; sotto tale profilo, lamenta che il giudice del gravame, ai fini dell'assolvimento dell'onere di prova gravante sull'Agenzia delle entrate, avrebbe dovuto comparare i prezzi corrisposti dalla ricorrente con quelli mediamente praticati per auto aventi caratteristiche analoghe o nel medesimo stadio di commercializzazione; infine, censura la sentenza nella parte in cui ha ritenuto che non era stata offerta la prova contraria, posto che, secondo parte ricorrente, la stessa era rinvenibile nella documentazione relativa ai valori indicati da Eurotax ed altre offerte di vendite degli stessi autoveicoli formulate da altri venditori;

con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 19, d.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 17, Direttiva 77/388/Cee, per non avere considerato che l'amministrazione finanziaria avrebbe dovuto provare il consapevole coinvolgimento della ricorrente nell'inadempimento del soggetto cedente;

i motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono infondati;

va osservato, in primo luogo, che l'art. 60bis, d.P.R. n. 633/197 rubricato "Solidarietà nel pagamento dell'imposta" ed introdotto dall'art. 1, comma 386, della legge finanziaria 2005 (L. n. 311 del 30 dicembre 2004), 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. n. 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);

La ragionevolezza della previsione di cui all'art. 60bis cit. e la sua compatibilità con l'ordinamento Eurounitario trova riscontro nella sentenza della Corte di Giustizia U.E., 11 maggio 2006, causa C384/04, 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, benché 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 (v. i punti 28, 32, 35);

in sostanza, la possibilità di configurare la responsabilità del cessionario per il mancato pagamento dell'iva da parte del soggetto cedente si fonda su una valutazione del legislatore interno di una presunzione relativa di conoscibilità da parte del cessionario del fatto che l'iva non sarebbe stata corrisposta dal cedente e questo elemento di presunzione relativa è stata cristallizzata nel fatto in sé della cessione a prezzo inferiore a quello "normale";

sotto tale profilo, l'obiettivo di variazione 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, in cui la responsabilità solidale del cessionario è configurata anche senza dimostrazione della colpevole ignoranza della frode, essendo basata, come detto, su di una valutazione operata dal legislatore di una presunzione relativa di conoscibilità ove si accerti che il prezzo di acquisto è inferiore a quello "normale"; non si tratta, invero, di negare il diritto alla detrazione dell'iva, che opera in caso di accertamento della natura soggettivamente inesistente dell'operazione, ma di individuare la responsabilità

solidale di un soggetto diverso da quello tenuto al versamento dell'iva e ciò, come detto, in ragione della sussistenza di elementi presuntivi, configurati a monte dal legislatore, della sua possibilità di rendersi conto della possibile alterazione dell'ordinario regime di operatività dell'iva;

ne deriva che, nell'ambito del perimetro di applicazione della previsione di cui all'art. 60bis, cit., l'amministrazione finanziaria ha triere di provare unicamente le due circostanze di fatto relative all'omesso versamento dell'iva da parte del cedente e all'inferiorità al valore di mercato del prezzo praticato; a fronte di tali deduzioni e prove, ove entrambe siano dedotte e assolte, l'onere seguente si trasferisce sul contribuente che ai sensi dell'art. 60 bis comma 3 del richiamato D.P.R. n. dovrà dare la prova 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"* (Cass. civ., 16 gennaio 2019, n. 877);

con riferimento, poi, al criterio di determinazione del valore normale, l'art. 60bis deve essere coordinato con l'art. 14, d.P.R. n. 633/1972, il quale stabilisce che, nel testo vigente *ratione temporis*, *"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"*; sul punto, questa Corte 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" (Cass. civ., 16 gennaio 2019, n. 877; Cass. civ., 27 aprile 2017, n. 13425); ciò precisato, non correttamente parte ricorrente ritiene che nella fattispecie vi sarebbe una violazione dei principi unionali in materia di conoscenza del soggetto tenuto al pagamento dell'iva: come detto, è la disciplina di cui all'art. 60bis, cit. che è formulata in modo da essere conforme ai suddetti principi, in particolare di ragionevolezza e proporzionalità;

né correttamente parte ricorrente ritiene che vi sia stata violazione dell'art.14, cit. posto che, invero, il valore normale è stato correttamente valutato alla luce del minore prezzo di vendita operato dal cedente rispetto al prezzo di acquisto da parte del medesimo della stessa merce venduta;

circa, poi, la questione della rilevanza della prova contraria prospettata dalla ricorrente, va osservato che, proprio in conformità ai principi unionali, 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;

l'idoneità della prova contraria, preme precisare, è comunque strettamente correlata ad una prova specifica, "documentalmente" dimostrabile, il che implica la necessità di un riscontro oggettivo, non riconducibile al fatto in sé del mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente, della sussistenza di ragioni giustificative oggettive riferibili alla stessa attività svolta dal cessionario, che provi la specifica ragione per cui l'acquisto è avvenuto ad un valore inferiore a quello normale;

ragionando su questo specifico piano, va evidenziato che, a parte il difetto di specificità del motivo, avendo parte ricorrente solo fatto riferimento a "*valori indicati da Eurotax*" o ad "*altre offerte di vendita degli stessi autoveicoli formulate da altri venditori*", il giudice del gravame ha già compiuto una valutazione in ordine alla genericità

della stessa, e dunque alla loro non oggettiva rilevanza, procedendo, inoltre, ad un accertamento di merito in ordine alla *"mancanza di prove documentali specifiche interessanti il caso qui in giudicato"*, facendo proprio riferimento alle specifiche previsioni contenute nell'art. 60bis, comma 3, cit., sicchè non è configurabile alcuna violazione di legge, come invece prospettato dalla ricorrente; deve, quindi, essere affermato il seguente principio di diritto: **«In materia di responsabilità solidale del cessionario, ai sensi dell'art. 60bis, d.P.R. n. 633/1972, la prova contraria che questi è tenuto a fornire al fine di contrastare la prova presuntiva, fornita dall'amministrazione finanziaria, che il valore della cessione dei beni acquistati è inferiore al valore normale, deve consistere in prove documentali dalle quali evincere, in modo oggettivo e tenuto conto della concreta attività economica svolta dal cessionario, che sussistevano specifiche ragioni giustificative riferibili alla stessa attività economica svolta dal cessionario»;**

con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3) e 5), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 54, 54bis, 55 e 56, d.P.R. n. 633/1972, nonché per omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti;

evidenzia parte ricorrente che la sentenza censurata non ha erroneamente dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione, incorrendo nella violazione di legge, ed ha, altresì, omesso di valutare la ritualità e la modalità con cui era svolto l'accertamento, incorrendo nel vizio di motivazione;

in particolare, evidenzia parte ricorrente che dall'esame cartolare dell'avviso di accertamento dovrebbe desumersi che l'atto sia stato emesso ai sensi dell'art. 54, d.P.R. n. 633/1972, ma nel caso di specie non ricorrerebbe il presupposto della rettifica di una dichiarazione che contenga una imposta inferiore a quella dovuta ovvero una eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella

spettante, né sussisterebbero gli altri presupposti per la rettifica di cui ai commi 3 e 4, dell'art. 54, cit.; d'altro lato, secondo parte ricorrente, non sussisterebbero neppure i presupposti di cui all'art. 55, d.P.R. n. 633/1972 che consentono di procedere ad accertamento induttivo;

infine, si evidenzia la violazione dell'art. 56, d.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 7, legge n. 2012/2000, in tema di vizio di motivazione dell'avviso di accertamento, in quanto non sarebbero state allegate le fatture di acquisto della società cedente, con conseguente carenza di prova;

il motivo è infondato;

il riferimento compiuto dalla ricorrente alle previsioni contenute nell'art. 54 e 55, cit., è inconferente: la fattispecie, infatti, non è riconducibile ad una pretesa nei confronti del soggetto passivo che ha effettuato la dichiarazione ed al quale si contesti il mancato o parziale versamento di quanto dovuto ovvero l'obbligo di pagamento di una maggiore iva a seguito di un accertamento induttivo, ma, come si evince dalla sentenza censurata, dalla contestazione della responsabilità solidale del cessionario nel caso in cui il soggetto obbligato al versamento dell'iva non vi abbia provveduto;

circa, poi, il profilo del vizio di motivazione dell'avviso di accertamento, lo stesso è privo di specificità, non avendo parte ricorrente riprodotto o allegato l'avviso di accertamento al fine di apprezzare la rilevanza della questione;

d'altro lato, la questione relativa alla mancata allegazione delle fatture di acquisto da parte della società venditrice non attiene al profilo del vizio di motivazione quanto, piuttosto, a quello del vizio di prova, profilo sul quale, tuttavia, il giudice del gravame si è pronunciato, ritenendo *"fatto certo, rilevato dai verificatori, contestato dall'ufficio e non anche compiutamente giustificato dalla società acquirente, della accertata cessione degli autoveicoli effettuata dalla predetta Star 4x4 a prezzi inferiori rispetto a quelli di acquisto dal fornitore estero"*;

in conclusione, i motivi di ricorso sono infondati, con conseguente rigetto e condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite; si dà atto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. n. 115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite che si liquidano in complessive euro 2.900,00, oltre spese prenotate a debito;

dà atto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. n. 115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, addì 22 novembre 2022.

Il Presidente

DEPOSITATO IN CA LEMA
oggi,....2.3..f EN 20

%4 ktA-k)03

Il Ca -Ware
Massimi! Morga n te