

## PENALE TRIBUTARIO

### **Regime del margine e consapevolezza della frode**

di Marco Bargagli

Negli ultimi tempi è stato sottolineato in dottrina, sulla base di un **consolidato filone giurisprudenziale**, che per la realizzazione del reato previsto e punito dall'[articolo 2 del D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*) "scatta" la **responsabilità penale dell'acquirente**, soprattutto nelle ipotesi di **utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti**, solo nei casi in cui venga **accertata** la **consapevolezza del cessionario** di prendere parte ad una **frode fiscale**.

In estrema sintesi, **grava nei confronti dell'Amministrazione finanziaria** l'onere di dimostrare che una fattura è relativa ad **operazioni inesistenti** in tutto o in parte, compresa la coscienza e volontà da parte dell'acquirente (c.d. **dolo di evasione**).

Tuttavia, sulla scorta di un **approccio ermeneutico più rigoroso**, la **prova della consapevolezza** può ritenersi fornita anche a seguito di un **quadro indiziario** caratterizzato dai requisiti della **gravità, precisione e concordanza**, tali da integrare una **presunzione semplice** (ex [articolo 2727 del cod. civ.](#)).

Quindi, **l'eventuale partecipazione dell'acquirente ad una frode fiscale** può essere basata su una **serie di dati e notizie**, anche di **natura indiziaria** che, qualora **valutati nel loro complesso** con criteri di **diligenza media** (che dovrebbe contraddistinguere **ogni imprenditore onesto**), avrebbe fatto comprendere **al cessionario**, ad esempio, la natura di **mera cartiera** del **soggetto cedente**.

In tema di responsabilità dell'acquirente si è recentemente espressa la **Corte di Cassazione**, con la [sentenza n. 21105 depositata in data 12 settembre 2017](#), la quale ha confermato che il cessionario **deve provare** di avere agito **senza essere a conoscenza di partecipare ad un sistema evasivo**, adottando la **diligenza** tipicamente richiesta nei confronti di un **operatore attento** che opera con perizia **sul mercato**.

Il contenzioso era nato a seguito di una **verifica fiscale** eseguita da parte dell'Agenzia delle Entrate nei confronti di una **società operante nel settore della compravendita di veicoli usati** acquisitati **all'estero** da un'impresa operante in ambito comunitario.

In tale contesto, l'**Ufficio finanziario sosteneva** che:

- per **applicare il regime del margine** è necessario che l'acquisto sia stato effettuato da un **privato consumatore**, oppure da soggetto che **non ha potuto detrarre l'imposta**,

ossia ha agito nel proprio Stato membro in regime di franchigia, ovvero ha assoggettato la cessione al regime del margine;

- i veicoli provenivano da varie società di autonoleggio o di *leasing* che li avevano utilizzati come **beni dell'impresa** (con possibilità, dunque, di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti); per tale motivo, il cedente avrebbe dovuto **emettere fattura con applicazione dell'Iva**, non potendo usufruire di regimi speciali.

Il giudice di merito aveva **ritenuto corretto** l'operato del contribuente, tenuto conto che non era stata **dimostrata la consapevolezza**, da parte dell'impresa italiana, di prendere parte ad un sistema evasivo e, comunque, del **regime fiscale** adottato da parte dei fornitori non residenti.

Sulla base di un **rigoroso approccio**, pienamente condiviso da parte di chi scrive, la suprema Corte di Cassazione ha sancito che il **cessionario italiano** deve **fornire pienamente la prova** di **avere agito in buona fede** senza essere a conoscenza, anche sulla base di elementi indiziari, di eventuali **fenomeni fraudolenti**.

Nello specifico, a parere degli ermellini, qualora l'**Amministrazione finanziaria contesti** sulla base di **elementi oggettivi e specifici la fruizione di un particolare regime**, il cessionario deve **provare la propria buona fede**, ossia di aver agito senza essere consapevole della frode e di aver **adoperato la "diligenza massima"** esigibile da parte di **un operatore accorto**, secondo i criteri di **ragionevolezza e di proporzionalità**, in relazione **alle circostanze del caso concreto**.

Nel caso oggetto della controversia rientra in tale condotta **anche l'individuazione**, nei limiti dei dati **risultanti dalla carta di circolazione** in possesso dell'acquirente, eventualmente **integrati da elementi di agevole e rapida reperibilità**, dei **precedenti intestatari del veicolo**, al fine di accertare se l'imposta sia già stata assolta a monte da parte di altri soggetti, senza **possibilità di operare la relativa detrazione Iva**.

Quindi, dopo avere **effettuato i pertinenti riscontri**, il **diritto di applicare il regime del margine** deve essere riconosciuto anche qualora l'Amministrazione dimostri, attraverso **indagini e controlli inesigibili dal contribuente**, che l'imposta **non era stata detratta**.

Di contro, qualora dall'indagine esperita da parte del contribuente emerga che i **precedenti titolari** svolgano **tutti attività di rivendita, noleggio o leasing** nel **settore del mercato dei veicoli**, opera la **presunzione dell'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte** per l'acquisto dei veicoli stessi, in quanto **beni destinati ad essere impiegati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa**, con conseguente **negazione del diritto** alla fruizione del **trattamento fiscale più favorevole**.