

Possibile dichiarazione fraudolenta col regime del margine senza i requisiti

Se c'è consapevolezza dell'assenza dei presupposti la dicitura apposta sulle fatture ostacola l'accertamento

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. [42147](#) depositata ieri, la Cassazione ha affermato che l'utilizzo del "regime del margine" in assenza dei requisiti di legge può integrare il reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'[art. 3](#) del DLgs. 74/2000.

Nell'ambito di una complessa vicenda giudiziaria, la Cassazione si è occupata della rilevanza, ai fini della configurabilità di reati tributari, del c.d. "regime del margine" previsto dagli [artt. 36-40](#) DL n. 41/1995, ove si prevede una disciplina **in deroga** a quella generale, di cui al DL n. [331/1993](#), per gli acquisti relativi a beni o servizi ricevuti in Italia e provenienti da operatori economici di altro Stato dell'Unione europea.

Secondo il regime generale, l'IVA sull'acquisto di beni da parte di un operatore intracomunitario deve essere pagata interamente nello Stato di destinazione. A tal fine, l'acquirente di un bene – nel caso di specie, autoveicoli – proveniente da operatore intracomunitario esterno all'Italia non deve versare l'imposta al cedente al momento dell'acquisto, ma deve **integrare la fattura** di acquisto intracomunitario con l'IVA ed effettuare la doppia registrazione sul registro IVA degli acquisti e delle vendite. Inoltre, con specifico riferimento agli autoveicoli, è necessario comunicare, per via telematica, i dati identificativi della vettura alla Motorizzazione e provvedere, prima della immatricolazione, al versamento dell'imposta per l'intero valore del bene.

Il "regime del margine", introdotto per evitare il fenomeno della **doppia imposizione**, è applicabile solo in casi e per regole tassativamente previste. In particolare, riguardo agli acquisti intracomunitari di autoveicoli, il ricorso al detto regime è consentito solo se le vetture abbiano già percorso almeno seimila km, siano state immatricolate da almeno sei mesi e provengano da un soggetto che non abbia avuto la giuridica possibilità di detrarre l'IVA precedentemente versata all'estero (ad es. perché privato consumatore o acquirente da privato consumatore).

Inoltre, l'[art. 21](#) comma 6 del DPR 633/1972 richiede che la fattura emessa al momento della cessione del bene riporti espressamente l'indicazione che l'operazione è soggetta al regime del margine. L'IVA viene così applicata non sull'intero corrispettivo versato, come invece previsto dal regime ordinario, bensì solo sull'**eventuale margine** positivo tra il prezzo di vendita del veicolo ed il prezzo precedentemente pagato per acquistarlo.

L'immatricolazione dell'autoveicolo acquistato con il regime del margine presuppone l'esibizione all'Agenzia delle Entrate ad opera del venditore di vari docu-

menti, tra i quali la fattura o il titolo di acquisto e la carta di circolazione estera. Alla **positiva verifica** dei requisiti della disciplina di favore, l'Agenzia comunica alla Motorizzazione i dati necessari per l'immatricolazione (circ. Agenzia delle Entrate n. [14/2008](#)).

Tuttavia, se l'acquisto dall'operatore intracomunitario è effettuato da un **privato** e non da un imprenditore, l'immatricolazione può essere effettuata sulla base di autocertificazione con la quale il privato dichiara i dati del veicolo e il pagamento dell'IVA o la non debenza dell'IVA. Con il che, l'Agenzia non procede alla relativa verifica, preliminare all'immatricolazione.

Nel caso di specie, il giudice di merito, in sede di applicazione di misure cautelari personali e reali, aveva ritenuto, con giudizio condiviso dalla Corte, l'inapplicabilità del regime del margine alle operazioni contestate ai ricorrenti e la **falsità** delle certificazioni prodotte nella procedura sopra descritta.

La Corte ha quindi dovuto valutare se l'impiego del regime del margine nella consapevolezza dell'assenza dei presupposti normativamente richiesti possa integrare il reato di cui all'art. 3 del DLgs 74/2000 che sanziona la "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici".

Sotto un primo profilo, la Cassazione ha concluso che tale condotta può costituire uno dei "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre l'amministrazione in errore", di cui alla norma citata, quando sia realizzata mediante l'apposizione sulle fatture della dicitura "operazione in regime di margine ex DL. [41/1995](#)" – che, per l'art. 21 comma 6 lett. d del DPR 633/1972, giustifica la mancata indicazione dell'ammontare dell'imposta separatamente dal corrispettivo – nonché la conseguente annotazione, secondo il regime fiscale applicato, di tali documenti contabili e delle relative operazioni nei registri previsti dalla legge.

Si tratta, infatti, di un artificio idoneo ad **ostacolare l'accertamento** e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, rappresentando, contrariamente al vero, condizioni fattuali e giuridiche legittimanti una disciplina normativa non utilizzabile, così integrando "condotte artificiose attive" e, quindi, "mezzi fraudolenti" ([art. 1](#) comma 1 lett. g-ter del DLgs. n. 74/2000). Inoltre, tale condotta dà luogo ad una minore IVA perché riduce indebitamente la base imponibile su cui calcolare il tributo, limitandola alla differenza tra il prezzo di rivendita del bene e il valore di acquisto dello stesso, a differenza di quanto avviene nelle ordinarie operazioni intracomunitarie ove la base imponibile tiene

conto dell'intero valore del bene.

La Corte ha inoltre valutato se l'indebito impiego del regime del margine possa integrare il reato di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000 sotto un diverso profilo, poiché l'IVA non è che venga riscossa e poi **non versata**, come nelle c.d. "frodi carosello", ma semplicemente non applicata.

Per la Corte la risposta deve essere anche qui afferma-

tiva. Secondo l'art. 1 lett. f del DLgs. 74/2000, infatti, per "imposta evasa" si intende "la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione". Non è quindi necessario che, a tal fine, il tributo sia stato riscosso e non versato, bensì che l'importo dello stesso sia stato indicato in dichiarazione in misura **diversa ed inferiore** rispetto a quella dovuta, come nel caso di illegale applicazione del regime del margine.