

I presupposti per la corretta applicazione del regime del margine

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 9 Ottobre 2015

il regime fiscale speciale del margine, che riguarda i beni definiti 'usati', genera dubbi e contenzioso, perchè dietro all'utilizzo di tale regime si possono facilmente nascondere frodi IVA

Il regime speciale del margine, disciplinato dall'art. 26 bis della VI Direttiva n 388/1977 del Consiglio in data 17.5.1977, si configura come "*regime fiscale speciale*", di natura derogatoria del regime ordinario IVA, avente **carattere opzionale**, e che, in quanto funzionale ad evitare il fenomeno della doppia imposizione, assume come condizione indefettibile di applicabilità l'ineducibilità dell'Iva versata "*a monte*" dal cedente-operatore comunitario in occasione dell'acquisto del bene successivamente rivenduto all'importatore in altro Paese membro (rendendosi quindi necessario che il cedente abbia assolto l'IVA in modo definitivo, senza avere esercitato né avere potuto esercitare alcuna rivalsa).

Il cedente deve comunque rispondere ai "*requisiti soggettivi*" individuati dall'art. 36, c. 1, DL n. 41/1995, convertito in legge n. 85/1995, e cioè:

- che sia un privato consumatore;
- che non abbia potuto detrarre l'imposta (avendo destinato i beni ad una attività esente);
- che agisca in regime di franchigia nel proprio Stato membro;
- che abbia, a sua volta, assoggettato il proprio acquisto al regime del margine.

Tali condizioni, peraltro, non sono venute meno con l'art. 2 della Direttiva 2001/15/CE del Consiglio in data 20.12.2001, con il quale è stato introdotto l'obbligo di "*annotazione*" in fattura, in caso di applicazione del regime del margine di utile, dell'espresso riferimento agli artt. 26 o 26-bis della Dir. CE n. 388/1977, ovvero della specificazione "*di altre informazioni che indichino che è stato applicato il regime di margine di utile*".

L'annotazione nelle fatture emesse dal cedente nazionale come operazione soggetta al regime del margine e la formale correttezza del documento contabile non sono dunque sufficienti ad abilitare il contribuente ad emettere fatture con il regime del margine il quale, come noto, prevede un'imposizione limitata al solo margine di profitto per effetto della seconda destinazione al consumo del bene usato.

Così ha stabilito ora anche la Corte di Cassazione con la **sentenza n. 9736 del 13 maggio 2015**.

La CTR aveva invece ritenuto che l'annotazione nelle fatture emesse dal cedente nazionale "operazione soggetta al regime del margine" e la formale correttezza del documento contabile fossero sufficienti ad abilitare la contribuente ad emettere fatture con il medesimo regime.

Tale conclusione, però, secondo la Corte, era errata sul piano giuridico.

Secondo l'orientamento di legittimità, infatti, *“colui il quale intenda avvalersi, per il pagamento dell'IVA su beni acquistati da soggetti residenti in altro Stato membro, dello speciale regime del "margine di utile", ha l'obbligo di accertarsi della effettiva sussistenza dei presupposti di applicabilità di quel regime, tra i quali la circostanza che il cedente del bene non abbia potuto esercitare, nel suo Paese, alcuna rivalsa per l'imposta versata quando acquistò quel bene”*.

E tale accertamento *“non può limitarsi ad un mero controllo di regolarità formale delle fatture emesse dal cedente, ma deve estendersi al controllo della regolarità sostanziale dell'operazione, a condizione che esso sia possibile alla stregua dell'ordinaria diligenza esigibile dal cessionario (Cass. 30 maggio 2012, n. 8636; 1 giugno 2012, n. 8828)”*, non essendo possibile attribuire al documento contabile una efficacia probatoria di cui è privo (trattandosi di una mera dichiarazione con la quale si attesta che il cedente ha applicato a sua volta nel Paese membro in cui ha sede il regime del margine, senza alcuna specificazione dei presupposti giustificativi della applicazione ditale regime fiscale).

E del resto, sottolinea ancora la Corte, *“in tema di IVA, il regime del margine di utile di cui all'art. 36 del d.i. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito in legge 22 marzo 1995, n. 85, costituisce, in relazione agli acquisiti intracomunitari di beni di occasione, un regime impositivo speciale e derogatorio rispetto a quello ordinario, sicché ove la contestazione dell'Amministrazione trovi fondamento in elementi oggettivi che privino di attendibilità le indicazioni contenute nella fattura emessa nei confronti del cessionario, quest'ultimo è gravato dell'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che ne giustificano l'applicazione, ed è tenuto a verificare preventivamente la regolarità sostanziale dell'operazione, anche con riferimento alla mancata detrazione dell'IVA corrisposta a monte da parte del cedente, con la diligenza richiesta in base alle concrete circostanze, tenuto conto della sua qualità professionale, ove trattasi di operatore commerciale del settore, nonché alla stregua dei documenti negoziali in suo possesso, conformemente al principio di vicinanza al fatto oggetto di prova ed al sistema del diritto comunitario (Cass. 19 novembre 2014, n. 24604; 12 settembre 2012, n. 15219)”*.

E peraltro, proprio in un caso simile a quello affrontato dalla sentenza in commento, già **Cass. 12 febbraio 2010, n. 3427**, aveva affermato che, nel caso di autoveicoli, l'eventuale insussistenza per l'applicazione del regime del margine può talvolta essere agevolmente desunta dai libretti di circolazione.

Il caso di acquisto di autoveicoli usati provenienti dall'estero, del resto, è del resto tipico.

Anche in un'altra recente sentenza, la n. 1577 del 28 gennaio 2015, la Corte di Cassazione ha infatti affrontato una vicenda relativa ad operazioni di acquisto di autoveicoli usati, rispetto alle quali l'Amministrazione Finanziaria contestava l'indebita applicazione del regime IVA del margine, in quanto

la società spagnola proprietaria dei veicoli, dall'esame dei libretti di circolazione, risultava esercitare l'attività di autonoleggio senza conducente, dovendo ritenersi pertanto che, quale soggetto passivo d'imposta, aveva portato in detrazione l'IVA versata a monte sull'originario acquisto dei veicoli, con conseguente inapplicabilità del regime fiscale speciale e anche in quel caso il contribuente sosteneva che i Giudici di appello avevano erroneamente ritenuto che l'annotazione del regime speciale del margine sulle fatture emesse dalla società comunitaria cedente non fosse condizione sufficiente all'applicazione della imposta sul margine di utile, non sussistendo, a suo avviso, alcun obbligo per il cessionario di controllare l'esattezza dei dati indicati dal cedente, nè di verificare la sussistenza dei presupposti legali soggettivi ed oggettivi concernenti il soggetto alienante, gravando tale prova sulla Amministrazione che intendeva contestare i dati e le annotazioni riportati in fattura.

I giudici di legittimità, però, anche in quel caso, non concordavano con tale tesi e rigettavano il ricorso, affermando che il corretto adempimento degli oneri formali non esaurisce, in ogni caso, la prova della effettiva esistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi che consentono l'applicazione del regime speciale dell'IVA alla operazione di cessione del bene.

E quindi non può in questi casi essere escluso, salvo prova contraria, che spetta al contribuente fornire, che società di autonoleggio o di leasing di vetture possano acquistare, da privati o comunque in regime del margine, veicoli per rivenderli direttamente a terzi senza impiegarli neppure temporaneamente nell'esercizio dell'attività locazione.

Semmai, la questione dell'accertamento con diligenza, evidenziata anche nella sentenza in commento, potrebbe avere una qualche rilevanza sotto l'aspetto sanzionatorio.

La Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di **Firenze, n. 27/18/07**, depositata in data 05.05.2007, aveva per esempio, in un caso simile, respinto il ricorso del contribuente sul merito della vicenda oggetto di accertamento, ma aveva comunque disconosciuto l'applicazione delle corrispondenti sanzioni.

I giudici di primo grado avevano infatti sottolineato come il contribuente avesse richiesto la non applicazione delle sanzioni, fondando tale istanza sulle lacune legislative e interpretative che caratterizzano la materia de qua ed insistendo molto sull'affidamento incolpevole che la società aveva maturato sulla legittimità della propria condotta fiscale in dipendenza della totale assenza da parte del Fisco, pur mensilmente informato attraverso gli elenchi INTRASTAT, di ogni rilievo o censura sulla sua condotta commerciale e fiscale.

La Commissione Tributaria Provinciale concludeva dunque accogliendo tale richiesta, dato che *“senza volersi riconoscere alcuna valenza di silenzio assenso all'assenza di ogni iniziativa da parte dell'Ufficio nei confronti della ricorrente fino al momento in cui .. vennero finalmente all'attenzione degli Uffici delle entrate le particolari operazioni commerciali di cui si tratta, deve tuttavia annotarsi che la irritualità di tali operazioni ben avrebbe potuto e dovuto essere valutata dall'Agenzia delle entrate già in via autonoma sulla base dei dati portati a sua conoscenza ogni mese attraverso i modelli INTRASTAT ... e va*

ricosciuto ... che la genericità delle disposizioni normative (e la sostanziale disattenzione dei competenti uffici) ha lasciato ampio spazio nella materia alla convivenza di diversi gradi di sensibilità fiscale da parte dei contribuenti italiani e comunitari...”.

Vero è che non sempre tali controlli possono essere “tempestivi”, in quanto la normativa italiana, riconducibile al D.P.R. n. 633/1972, non prevede che la fattura debba essere necessariamente identica nei due esemplari, potendo ricorrere anche il caso del cosiddetto self-billing, per cui l'italiano, ricevuta la fattura senza alcun addebito d'imposta e senza alcuna dicitura, su ordine del cedente comunitario, può procedere ad apporvi un timbro recante l'attestazione del margine.

Anche per questo motivo l'art. 33, c. 11, della legge Finanziaria 2005 ha previsto l'introduzione dell'art. 60-bis nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n.

633, il quale, al comma 3, prevede espressamente, in capo al cessionario, l'inversione dell'onere della prova.

Certo, anche ai fini sanzionatori, come giustamente evidenziato dalla Cassazione nella sentenza in commento, varrà il principio di “vicinanza”, come per esempio potrebbe accadere laddove la prima cessionaria nazionale, poi cedente alla società oggetto di accertamento, faccia parte dello stesso Gruppo societario.

In tali contesti, infatti, proprio l'interposizione di una società filtro (a maggior ragione se dello stesso Gruppo societario), poi utilizzata come (tentativo di) giustificazione della non applicazione dell'imposta (sotto il profilo della buona fede e sotto quello della doppia imposizione), è strettamente funzionale al perpetrarsi della frode.

Pertanto sarà difficile in tali casi parlare di buona fede.

Come infatti poi puntualmente evidenziato dalla Cassazione nella citata sentenza, la specificazione in fattura che la transazione era stata effettuata con applicazione del “*regime del margine*”, non esime l'acquirente da responsabilità, qualora, in base ad elementi oggettivi, si potesse desumere che il cedente comunitario non poteva utilizzare il regime speciale in argomento, anche considerato il principio generale secondo cui il contribuente che spontaneamente sceglie di avvalersi di particolari agevolazioni tributarie è tenuto anche a fornire prova di essere in possesso dei requisiti necessari allo scopo.

Tutto ciò non comporta che la documentazione contabile sia da ritenersi in assoluto irrilevante, essendo comunque necessario il possesso di tale documentazione per l'esercizio del diritto ad applicare l'imposta sulla base imponibile ridotta, ma, in ogni caso, la mancanza di corrispondenza tra la rappresentazione documentale dell'operazione di cessione del bene in regime del margine e quella effettivamente realizzata dalle parti può essere certamente contestata dall'Ufficio finanziario, ove emergano elementi, anche

presuntivi, che privino di attendibilità le indicazioni contenute nella fattura emessa nei confronti del cessionario.

Tanto premesso, i principi che regolano nella specifica materia la ripartizione dell'onere probatorio, sono i seguenti:

- il regime del margine rappresenta un **regime "speciale"** rispetto all'ordinario regime impositivo IVA riguardante gli acquisti intracomunitari ed è pertanto 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. Corte cass. V sez. 31.01.2011 n. 2227);
- il difetto di tale prova comporta l'inapplicabilità del regime *de quo*, indipendentemente dalla consapevolezza che dell'inesistenza dei presupposti abbia avuto il cessionario, potendo eventualmente e nei limiti già tracciati sia dalla giurisprudenza nazionale che comunitaria, tale difetto di consapevolezza incidere solo sull'aspetto sanzionatorio (cfr. Corte cass. V sez. 31.01.2011 n. 2227).

9 ottobre 2015

Giovambattista Palumbo