

Attualità

Cessioni di beni acquisiti senza imposta o con imposta indetraibile (2)

14 Ottobre 2005

La rivendita di automezzi



In via generale, la rivendita di automezzi segue le regole ordinarie previste per gli altri beni mobili, con la sola importante eccezione degli automezzi acquistati dopo l'1/1/2001.

Da tale data, infatti, il regime di indetraibilità di cui alla lettera c) dell'articolo 19-bis1 del Dpr 633/72, riguardante l'acquisto o l'importazione di mezzi di trasporto indicati nell'articolo 54, lettere a) e c), del Dlgs 285/92, subisce un'eccezione con la generalizzata detraibilità parziale dell'Iva, prevista dall'articolo 30, quarto comma, legge 388/2000 e prorogata fino al 31/12/2005 dall'ultima legge

finanziaria.

Fino al 31 dicembre 2005, dunque, è prevista una detraibilità parziale del 10 per cento dell'Iva pagata sull'acquisto, importazione, acquisizione mediante contratti di *leasing*, noleggio e simili, di autovetture, autoveicoli, ciclomotori e motocicli (esclusi gli autoveicoli speciali e i motocicli di lusso) che non sono oggetto dell'attività d'impresa e non sono impiegati in servizi pubblici. Tale parziale detraibilità è aumentata al 50 per cento per veicoli con propulsori non a combustione interna, cioè con motore elettrico.

Anche ai contratti di *leasing* e noleggio già in corso alla data dell'1/1/2001 si applica la parziale detraibilità Iva, ciò non essendo in contrasto con i principi generali che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto e, in particolare, con l'istituto della detrazione; infatti, la circolare n. 7/E del 26/1/2001 ribadisce: "*In base al primo comma dell'art. 19 DPR 633/72, il diritto alla detrazione*

sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, entro due anni, alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo. Poiché l'esigibilità dell'imposta si verifica nel momento di effettuazione dell'operazione e questo, per le prestazioni di servizi, va ravvisato all'atto del pagamento del corrispettivo o, se anteriore, al momento della fatturazione, ne consegue che, per i contratti di leasing, il diritto alla detrazione sorge nel momento del pagamento (o, se anteriore, della fatturazione) del canone. Pertanto anche per i contratti già in corso può essere operata la detrazione dell'Iva nella misura del 10% (o 50% per veicoli elettrici) per i canoni corrisposti o fatturati a partire dal 1° gennaio 2001, restando irrilevante il momento della stipula del contratto".

Detto ciò, particolare attenzione merita l'applicazione dell'Iva alla successiva cessione dei veicoli oggetto della parziale detrazione in esame: l'effettuazione della detrazione, anche se parziale, all'atto dell'acquisto dei veicoli comporta, infatti, che la successiva vendita non può essere effettuata in regime di esenzione, e ciò ai sensi dell'articolo 10, n. 27 *quinquies*, del Dpr 633/72, che dichiara esenti da imposta le sole cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati con Iva totalmente indetraibile.

Pertanto, per le cessioni di veicoli per i quali sia stata operata la detrazione in base al quarto comma dell'articolo 30 citato, il successivo comma quinto stabilisce che l'Iva deve essere applicata sulla parte di base imponibile corrispondente alla percentuale della detrazione operata; in pratica, si deve calcolare il 10 per cento (o 50 per cento) del corrispettivo pattuito dalle parti, e, su tale ammontare, applicare l'imposta con l'aliquota ordinaria del 20 per cento: se, per esempio, si concorda un prezzo di 10mila euro, la base imponibile sarà pari a 1.000 euro (10 per cento del prezzo) e l'imposta dovuta sarà pari a 200 euro.

Tale particolare modalità di determinazione della base imponibile si applica anche alle ipotesi in cui i veicoli a parziale detraibilità siano stati acquisiti mediante contratti di *leasing* o noleggio, e siano successivamente concessi in sub-*leasing* o sub-noleggio. Infatti il sub-locatore finanziario o il sub-noleggiatore, che pone in essere lo stesso contratto utilizzato per l'acquisizione del veicolo, deve applicare l'Iva solo sul 10 per cento (o 50 per cento) del corrispettivo pattuito. La circolare n. 58/E del 18/6/2001, infatti, precisa: "*Il regime di detraibilità parziale, introdotto dalla legge finanziaria, concerne oltre agli acquisti di autoveicoli anche l'acquisizione degli stessi mediante contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili. Nonostante ciò la richiamata disposizione relativa alla determinazione della base imponibile non fa riferimento alla locazione finanziaria, al noleggio e simili, limitandosi alle sole ipotesi di cessione di detti beni. Tuttavia, si deve ritenere che essa si renda applicabile anche nelle ipotesi in cui la disponibilità dei veicoli per i quali è prevista una*

parziale oggettiva indetraibilità avvenga mediante tali figure negoziali, qualora queste siano state utilizzate anche per l'acquisizione del bene medesimo".

Prima di passare all'analisi della successiva rivendita degli automezzi per i quali al momento dell'acquisto è stata corrisposta l'Iva su una base imponibile ridotta (al 10 o al 50 per cento), è bene ricordare che, per gli automezzi acquistati prima dell'1/1/2001, l'indetraibilità totale dell'Iva comporta che il trasferimento di tali beni al rivenditore di autoveicoli usati per la successiva rivendita realizzi una cessione esente da imposta (articolo 10, n. 27 *quinquies* citato) e che il rivenditore, in base ai principi dello speciale "regime del margine", applichi alla successiva rivendita tale particolare regime; l'assunto è ribadito chiaramente dalla circolare n. 188 del 16/7/1998: *"I veicoli nuovi acquistati senza poter detrarre, neppure parzialmente, la relativa imposta, all'atto della rivendita formano oggetto di cessioni esenti dall'IVA ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Il regime del margine si rende invece applicabile, ai sensi dell'art. 36 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, alla rivendita di veicoli usati a suo tempo acquistati presso privati, presso contribuenti che hanno applicato il regime del margine ovvero presso contribuenti che hanno ceduto in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies, del D.P.R. n. 633 del 1972"*.

Tornando agli automezzi acquistati con parziale indetraibilità (dopo l'1/1/2001) si nota, invece, come il legislatore, con la disposizione di cui al sesto comma dell'articolo 30, legge 388/2000, abbia voluto evitare il verificarsi di una duplicazione d'imposta al momento della rivendita dei veicoli usati.

Infatti, le disposizioni che prevedono una parziale detraibilità Iva nonché l'applicazione, seppur limitata, dell'imposta alla successiva cessione, avrebbero comportato, in assenza della disposizione di cui al comma 6, che il rivenditore applicasse l'imposta sull'intero corrispettivo, e cioè anche su quella parte di base imponibile comprensiva dell'Iva indetraibile, producendo l'effetto di duplicazione dell'imposta che, col sistema del margine, si vuole, invece, evitare.

Pertanto, il comma in esame prevede che i rivenditori di veicoli usati, ai quali, in sede di acquisto, sia stata addebitata l'Iva sul 10 per cento (o 50 per cento) della base imponibile, così come previsto dal comma 5, applichino il regime Iva del margine alla successiva rivendita. La norma in commento, in conclusione, estende l'applicazione del regime Iva del margine anche ai beni per i quali il rivenditore subisca all'atto dell'acquisto degli stessi il riaddebito dell'imposta a titolo di rivalsa.

Va tenuto presente, in proposito, che la disciplina del margine già contiene delle previsioni per tale aspetto analoghe (articolo 36, comma 2, decreto legge 41/95), che consentono ai rivenditori di

applicare il predetto regime anche alle cessioni di determinati beni per i quali essi abbiano corrisposto l'Iva all'atto dell'acquisto (cessioni di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione importati; oggetti d'arte ceduti al rivenditore dall'autore o dai suoi eredi o aventi causa che siano soggetti passivi d'imposta), escludendo la detrazione dell'imposta (circolare n. 1/E del 3/1/2001).

In sintesi si avrà:

Automezzo acquistato presso...	Regime Iva applicabile al momento dell'acquisto	Regime Iva applicabile alla successiva rivendita
soggetto che ha potuto detrarre solo il 10% (o 50%) dell'Iva (dall'1/1/2001)	Operazione soggetta a ordinaria imponibilità su una base imponibile ridotta al 10% (o 50%) del corrispettivo	Regime del margine
soggetto passivo per il quale l'Iva è rimasta totalmente indetraibile (fino al 31/12/2000)	Operazione esente ai sensi dell'articolo 10, n. 27- <i>quinquies</i> , Dpr 633/72	Regime del margine
soggetto Iva che ha optato per l'esenzione di cui all'articolo 36- <i>bis</i> , Dpr 633/72	Operazione soggetta a ordinaria imponibilità	Operazione soggetta a ordinaria imponibilità
privato o ente non soggetto d'imposta	Operazione fuori campo Iva	Regime del margine

2 - fine. La prima puntata è stata pubblicata giovedì 13

di

Milva Anna Elena Bevacqua

