

## IVA

---

### **Regime del margine per i beni con IVA a detraibilità ridotta**

di Marco Peirolo

Ai fini dell'applicazione del regime del margine, l'art. 36, comma 1, del D.L. n. 41/1995 dispone che i beni usati, nonché gli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione, devono essere **acquistati presso privati** nel territorio dello Stato o in quello di altro Stato membro dell'Unione europea.

La stessa norma dispone che si considerano acquistati presso privati anche, tra gli altri, i beni ceduti da soggetti passivi che **non hanno potuto detrarre l'Iva** relativa all'acquisto/importazione o che operano anch'essi nel medesimo regime speciale.

Ipotizzando l'acquisto di un **bene con Iva a detraibilità ridotta** (es. autoveicolo), occorre stabilire se il regime speciale sia applicabile nel caso in cui il suddetto bene sia stato acquistato presso un operatore economico che ha detratto l'imposta in misura parziale.

Sul piano comunitario, l'art. 314 della Direttiva n. 2006/112/CE dispone che il soggetto passivo-rivenditore può applicare il regime del margine quando i beni sono stati acquistati, tra l'altro, presso un altro soggetto passivo, ma a condizione che la cessione da quest'ultimo posta in essere sia **esente** ai sensi dell'art. 136.

La detassazione, in particolare, si riferisce alle "cessioni di beni il cui acquisto o la cui destinazione siano stati **esclusi dal diritto alla detrazione** dell'Iva (...)".

Secondo la Corte di giustizia, intervenuta sulla questione nella causa C-160/11 del 19.07.2012, i termini con i quali è stata definita l'esenzione in esame devono essere **interpretati restrittivamente** in quanto la stessa costituisce una deroga del principio generale che prevede la riscossione dell'Iva per ogni operazione effettuata a titolo oneroso dai soggetti passivi.

Per questa ragione, l'esenzione in parola si riferisce alle sole **cessioni di beni completamente escluse**, in base alla normativa nazionale, **dal diritto di detrazione**, in modo che il soggetto che ha ceduto i beni al rivenditore abbia sopportato integralmente l'imposta.

Di conseguenza, i beni con imposta parzialmente detraibile, in sede di rivendita, sono esclusi dal regime speciale, in perfetta coerenza con l'obiettivo perseguito dalla Direttiva n. 94/5/CE, che ha introdotto il regime speciale. Infatti, se, da un lato, s'intende impedire che i beni usati, nel momento in cui vengono reimmessi in commercio, siano tassati una seconda volta, dall'altra, **si deve evitare un salto d'imposta**, ossia la mancata tassazione della quota-parte del prezzo di vendita corrispondente al costo di acquisto la cui imposta è stata detratta.

La stessa conclusione, riferita ai beni acquistati presso un soggetto passivo che ha detratto parzialmente l'imposta, vale per i beni rivenduti dal soggetto passivo che, a monte, ha esercitato la detrazione in misura ridotta.

Riguardo a questa specifica ipotesi, occorre però osservare che l'art. 13, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che la **base imponibile** si determina secondo un **criterio proporzionale**, ossia applicando al prezzo di vendita la percentuale utilizzata per recuperare l'imposta assolta a monte.

Per le cessioni aventi per oggetto beni con Iva detratta in misura ridotta, per esempio ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, è previsto che si assume come base imponibile la **percentuale di detrazione applicata all'atto dell'acquisto del bene**.

In definitiva, il regime speciale resta precluso, ma l'Iva dovuta in sede di rivendita si paga su una base imponibile ridotta.

Diversamente dall'art. 36, comma 1, del D.L. n. 41/1995, la disposizione relativa alla determinazione proporzionale della base imponibile fa esplicito riferimento alle ipotesi di indetraibilità oggettiva, sicché l'applicazione di tale criterio è **vietato** quando il divieto parziale di detrazione è dovuto al **pro rata** di cui all'art. 19, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972. In caso, invece, di indetraibilità, anch'essa soggettiva, discendente dall'opzione per la **dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione per le operazioni esenti**, la modalità di determinazione dell'imponibile prevista dall'art. 13, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 non può in ogni caso applicarsi tenuto conto che la detrazione relativa al bene ceduto è **vietata per l'intero importo dell'IVA**, così come previsto dall'art. 36-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.