

IVA

Divieto di applicazione del regime del margine alle rivendite successive

di **Marco Peirola**

La riformulazione della previsione di **indetraibilità oggettiva** per le **autovetture** non interamente utilizzate per finalità imprenditoriali o professionali, con l'introduzione del **limite forfetario del 40%** dell'IVA ammessa in detrazione, ha determinato il **superamento** delle disposizioni contenute nell'articolo 30, commi 4-6, della L. n. 388/2000 (Finanziaria 2001), che consentivano l'applicazione del **regime speciale del margine** anche alle cessioni dei veicoli **usati** in relazione al cui acquisto il cedente avesse ricevuto una fattura recante l'esposizione dell'IVA addebitata per rivalsa, calcolata su una base imponibile ridotta al 10% (15% in virtù della L. n. 266/2005).

È noto, infatti, che – a seguito della sentenza “**Stradasfalti**”, di cui alla causa C-228/05 del 14 settembre 2006 – la L. n. 244/2007 (Finanziaria 2008) ha modificato:

- da un lato, la lett. c) del comma 1 dell'articolo 19-*bis*1 del D.P.R. n. 633/1972, prevedendo che l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore è ammessa in detrazione nella misura del 40% se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione;
- dall'altro, l'articolo 13 del decreto IVA, aggiungendo il nuovo comma 4, il quale prevede che, per le cessioni che hanno ad oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-*bis*1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando il corrispettivo per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni.

Per effetto del nuovo testo dell'articolo 19-*bis*1, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, è stato chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8/2009 che devono intendersi **superate le previsioni contenute nell'articolo 30, commi 4-6, della L. n. 388/2000.**

Ai sensi dei commi 4 e 5 del richiamato articolo 30 della L. n. 388/2000, per l'acquisizione dei veicoli, l'IVA era ammessa in detrazione nei limiti del 10% (divenuto 15% dal 1° gennaio 2006), mentre l'applicazione del regime del margine previsto dal successivo comma 6 poteva ritenersi conforme alle disposizioni comunitarie proprio in considerazione del fatto che la percentuale d'imposta ammessa in detrazione era di ammontare molto **ridotto**. In tale contesto normativo, infatti, poteva ritenersi sostanzialmente rispettata la **condizione** che presiede all'applicazione del regime del margine, per cui, in un certo stadio della commercializzazione del bene, l'imposta **non** è stata **detratta** neppure in parte.

In base alla previgente normativa, pertanto, a seconda che il corrispettivo di vendita fosse superiore o meno al prezzo di acquisto, veniva realizzato un “margine” che poteva essere **positivo o negativo**, con emissione in entrambi i casi della fattura **senza evidenziazione dell'imposta**, in ogni caso dovuta solo se il margine era positivo; in quest'ultima ipotesi, il rivenditore doveva scorporare l'imposta dal margine e versarla, ma **senza esporla** in fattura.

Nella citata circolare, l'Agenzia fa presente che, ai fini della determinazione della base imponibile, il quarto comma dell'articolo 13 del D.P.R. n. 633/1972, introdotto dalla L. n. 244/2007, prevede che, per le cessioni che hanno ad oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-*bis*1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata **moltiplicando il corrispettivo per la percentuale di detraibilità**.

Tale criterio di determinazione della base imponibile, ad avviso dell'Agenzia, si applica in relazione a tutte le rivendite poste in essere da soggetti che abbiano esercitato la detrazione nella misura del 40% dell'imposta addebitata in fattura dal cedente, sicché è evidente che – secondo la prassi amministrativa – il regime del margine resta **precluso quando l'imposta è stata detratta anche solo in parte**.

Tale conclusione è confermata dalla Corte di giustizia: nella sentenza di cui alla causa C-160/11 del 19 luglio 2012 è stato affermato che i **beni con imposta parzialmente detraibile** sono **esclusi dal regime speciale**, in perfetta coerenza con l'obiettivo perseguito dalla Direttiva n. 94/5/CE, ossia evitare fenomeni di plurima tassazione dei beni che, una volta usciti dal circuito commerciale, siano ceduti ad un soggetto passivo per essere successivamente rivenduti. Del resto, 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.

Nella pronuncia è stato, infatti, osservato che “*ciò che accomuna i casi di applicazione del regime d'imposizione sul margine di utile, nel cui elenco rientra l'esenzione di cui all'articolo 136, lettera b), di detta direttiva, è il fatto che colui che ha ceduto il bene in esame al soggetto passivo rivenditore non ha potuto in alcun modo detrarre l'imposta pagata a monte all'atto dell'acquisto di tale bene e ha, di conseguenza, sopportato integralmente l'imposta stessa*” (punto 37) e che, nella situazione considerata, l'eventuale doppia imposizione, sia pure parziale, “*è irrilevante quanto alla determinazione delle condizioni di applicazione del regime d'imposizione sul margine di utile previsto all'articolo 314 della medesima direttiva*” (punto 41).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

