

IVA

Regime IVA della rivendita di beni con indetraibilità a monte

di **Marco Peirola**

Come descritto in un [precedente intervento](#), il **regime speciale** del **margin** non può essere applicato in caso di rivendita del bene per il quale sia stata esercitata la **detrazione parziale** dell'imposta.

In questa ipotesi, se l'indetraibilità discende da una **limitazione di tipo oggettivo**, cioè riferita al bene, l'articolo 13, comma 4, del D.P.R. 633/1972 dispone che la base imponibile da considerare in sede di rivendita va determinata **moltiplicando il corrispettivo per la percentuale di detraibilità**. Esemplicando, se la cessione si riferisce ad un veicolo con imposta detratta in sede di acquisto nella misura del 40%, la base imponibile è calcolata in misura pari al 40% del corrispettivo di vendita.

Laddove, invece, l'indetraibilità derivi da **limitazioni di ordine soggettivo**, come nel caso di *pro rata* di detrazione o di opzione per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti, l'anzidetto criterio di proporzionalità della base imponibile non è applicabile.

In tale situazione, occorre distinguere a seconda che l'imposta assolta "a monte" sul bene oggetto di rivendita **non** sia stata detratta **parzialmente o integralmente**.

Nel primo caso (detrazione parziale), stando alla normativa interna, l'IVA è dovuta sull'**interno corrispettivo**, in applicazione del criterio generale di determinazione della base imponibile previsto dall'articolo 13, comma 1, del D.P.R. 633/1972.

Nel secondo caso (indetraibilità totale), è necessario considerare separatamente l'indetraibilità da *pro rata* da quella da dispensa dagli adempimenti di fatturazione e di registrazione per le operazioni esenti, siccome la previsione dell'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies*) del decreto IVA, **che consente di rivendere in esenzione da imposta**, è applicabile in tutte le ipotesi di indetraibilità totale, comprese quelle oggettive, **tranne che in caso di opzione per la dispensa**.

La norma da ultimo richiamata stabilisce che sono esenti da IVA le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati **senza il diritto alla detrazione totale** della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2. In caso di dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti, l'indetraibilità totale è prevista dall'articolo 36, comma 2, del D.P.R. 633/1972, il quale – **non essendo espressamente incluso** tra le fattispecie di indetraibilità contemplate dal citato n. 27-*quinquies*) – esclude che l'operatore possa beneficiare della detassazione in sede di rivendita.

L'Amministrazione finanziaria è giunta a questa conclusione nella considerazione che la natura speciale dell'indetraibilità di cui all'articolo 36-*bis* rispetto a quella prevista dagli articoli 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2 legittima la lettura in chiave formale della norma di esenzione contenuta nel n. 27-*quinq*ues) dell'articolo 10 (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 16/2007, adesiva alla C.M. n. 328/E/1997, § 1.1.2). Il divieto di detrazione risulta, infatti, connotato ad un regime di tipo **opzionale**, vale a dire attivabile a seguito di un'esplicita scelta del contribuente; donde la diversa natura dell'indetraibilità da dispensa rispetto a quella disposta dalle norme che regolano, in via ordinaria, l'esercizio della detrazione.

È il caso, però, di osservare che l'interpretazione offerta dall'Autorità fiscale è opinabile se si considera che, in base alle indicazioni fornite dalla Corte di giustizia (causa C-434/03 del 14 luglio 2005), la rinuncia volontaria al recupero dell'imposta comporta la **detassazione** della successiva cessione, per cui è evidente che il regime dell'articolo 36-*bis* del decreto IVA, configurandosi come un regime opzionale, implica – *ex se*, cioè quale effetto “naturale” – che il soggetto passivo rinunci volontariamente alla detrazione. Da questo punto di vista, non si riscontrano, pertanto, differenze sostanziali tra la rinuncia volontaria conseguente all'opzione per la dispensa dagli adempimenti e quella discendente dalla scelta del contribuente in ordine alla destinazione del bene acquistato.

A completamento dell'analisi proposta, si rammenta che, se la cessione riguarda **beni usati, acquistati presso “privati”** o, comunque, presso soggetti passivi IVA che non hanno potuto operare la detrazione, si applica il regime del margine di cui all'articolo 36 del D.L. 41/1995.

In pratica, lo **status di bene “tassato”**, indispensabile per poter applicare il regime speciale, si considera realizzato anche nelle ipotesi in cui il bene sia stato acquistato presso: (i) soggetti IVA che non hanno potuto detrarre l'imposta afferente l'acquisto o l'importazione; (ii) soggetti IVA di altri Paesi UE in regime di franchigia per le piccole imprese; (iii) soggetti IVA che, a loro volta, hanno applicato il regime del margine all'operazione.

In merito alla prima categoria di operatori, cioè i soggetti IVA che non hanno potuto detrarre l'imposta afferente l'acquisto o l'importazione, occorre avere riguardo a **tutte le situazioni che determinano la tassazione definitiva del bene** nella fase precedente alla rivendita, in linea con la corrispondente previsione dettata dall'articolo 40-*bis* del D.L. 41/1995 per gli esercenti agenzie di vendita all'asta. Tale ultima disposizione, introdotta dalla L. 342/2000, si presenta aggiornata con le modifiche novellate dal D.Lgs. 313/1997, sicché – in coerenza al tenore letterale dell'articolo 36 del D.L. 41/1995 – devono intendersi superate le indicazioni contenute nella C.M. n. 177/E/1995 (§ 2) ove l'operatività del regime del margine viene limitata ai beni usati con indetraibilità oggettiva e non anche a quelli sottoposti ad un divieto di detrazione di carattere soggettivo (*pro rata* o dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti).

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

