

Problematiche Iva

Cessioni di beni acquisiti senza imposta o con imposta indetraibile (1)

Il regime dipende dal tipo di acquisto effettuato

Come stabilito dall'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies*), Dpr 633/72, sono operazioni 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-bis1 e 19-bis2".

Questa norma, che è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'articolo 1, comma 4, del Dlgs n. 313/1997, con effetto dal 1° gennaio 1998, ha convertito in esenzione la già prevista esclusione da imposta per le cessioni aventi a oggetto beni la cui Iva sull'acquisto non si sia potuta detrarre totalmente.

La conseguenza di tale cambiamento è che, generalmente, pur non essendo soggette a tassazione, le operazioni esenti, a differenza di quelle escluse, obbligano i soggetti passivi che le pongono in essere ad assolvere agli adempimenti formali previsti dalla legge (obblighi di fatturazione e di registrazione).

Le eccezioni a tale regola sono date dagli articoli 22 e 36-*bis* del Dpr 633/72.

Ai sensi del comma 1, n. 6), dell'articolo 22 citato, infatti, non sono obbligati a emettere fattura coloro che pongono in essere determinate operazioni esenti (finanziarie e assicurative, di riscossione dei tributi, di esercizio di scommesse, di mandato o mediazione relativamente alle predette operazioni, di locazione, del servizio postale, aventi finalità culturali).

L'articolo 36-*bis*, invece, prevede la dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione, previa comunicazione all'ufficio, per le operazioni indicate dall'articolo 10 del Dpr 633/72 (tranne quelle indicate ai numeri 11), 18) e 19) dello stesso articolo); a fronte di tale dispensa, è disposta la totale indetraibilità dell'imposta "a monte" relativa agli acquisti e alle importazioni effettuate.

La disposizione contenuta nell'articolo 10, n. 27-*quinquies*, del Dpr n. 633/1972 va analizzata attentamente, in quanto spesso l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata a tal proposito delineando l'ambito applicativo della stessa.

E' il caso, ad esempio, della rivendita di bene acquistato da privato: con risoluzione n. 194/E del 17 giugno 2002, l'Agenzia delle Entrate ha infatti chiarito che "...i beni acquistati presso un soggetto privato non concretizzano le ipotesi di indetraibilità di cui agli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972" e, pertanto, l'operazione non può considerarsi esente dall'imposta.

Infatti, ciò che caratterizza il meccanismo introdotto dal n. 27-*quinquies* dell'articolo 10 summenzionato è il fatto che l'operazione di vendita è esente da imposta solo quando la detrazione non è stata operata dal soggetto passivo in forza di una particolare situazione soggettiva (cioè quando il soggetto, svolgendo esclusivamente attività esenti, non acquisisce il diritto alla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti), o in forza del divieto di detrazione oggettivamente connesso dalla legge alla particolare tipologia del bene acquistato (si tratta delle ipotesi previste dall'articolo 19 *bis*1).

Pertanto, il fatto che non sia stata operata la detrazione a monte, perché nessuna imposta era dovuta (come nel caso, oggetto della risoluzione citata, di acquisto di fabbricato posseduto da privato non imprenditore), non fa venire meno il regime di ordinaria imponibilità della successiva operazione di rivendita del bene.

Dunque, se non trova applicazione l'esenzione in esame, la successiva rivendita del bene risulta imponibile Iva. A tal proposito, però, occorre precisare che, se si tratta di beni mobili, bisogna accertarsi se l'operazione rientra o meno nel regime speciale del commercio dei beni usati (regime "del margine").

Il regime del margine, derivante dall'applicazione delle disposizioni contenute nella direttiva Cee 14.02.1994 n. 94/5 (settima direttiva) e disciplinato dagli articoli 36 e seguenti del decreto legge n. 41/95, ha come obiettivo quello di evitare fenomeni di doppia imposizione generalmente connessi al commercio di beni mobili usati. Tale regime prevede la sottoposizione al tributo, anziché dell'intero corrispettivo della cessione, della differenza tra il prezzo di vendita realizzato dal venditore e il prezzo di acquisto dovuto al suo fornitore, aumentato delle eventuali spese di riparazione e di quelle accessorie.

E' interessante notare come tale regime sia perfettamente complementare alle disposizioni relative alle operazioni esenti di cui all'articolo 10, n. 27-*quinquies*, del Dpr n. 633/1972; infatti, come ribadito dall'articolo 36 del decreto legge 41/95, il regime del margine si applica, oltre che alla rivendita di beni mobili acquistati da privati o da enti non soggetti Iva (acquisto considerato fuori campo Iva per mancanza del requisito soggettivo), anche ai beni *"...per i quali il cedente non ha potuto detrarre l'imposta afferente l'acquisto o l'importazione..."* e che abbia, pertanto, ceduto il bene in esenzione d'imposta ai sensi del n. 27-*quinquies* dell'articolo 10 summenzionato.

Inoltre, lo stesso articolo 36 aggiunge che il regime del margine si applica anche ai beni ceduti da soggetto Iva, anche comunitario, che abbia applicato a sua volta tale regime nonché ai beni ceduti da soggetto passivo d'imposta comunitario in regime di franchigia nel proprio Stato (l'articolo 24 della sesta direttiva Cee n. 388 del 17 maggio 1977 prevede che gli Stati membri possono introdurre regimi di franchigia dall'Iva per le piccole imprese).

Per quanto riguarda, invece, la cessione di beni la cui Iva non è stata detratta, al momento dell'acquisto, per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-*bis* del Dpr 633/72, la circolare n. 328 del 24/12/97, al punto 1.1.2, ribadisce che il trattamento di esenzione, richiamato dall'articolo 10 n. 27-*quinquies*), Dpr 633/72 e riguardante le cessioni di beni il cui acquisto non dà luogo a detrazione in relazione alle norme di cui agli articoli 19, 19-*bis* 1 e 19-*bis* 2, non può essere esteso anche alle cessioni di beni acquistati senza poter detrarre l'Iva per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-*bis*, in quanto tale indetraibilità non è richiamata dall'articolo 10 succitato. Pertanto, la cessione in esame si configura come operazione imponibile Iva.

Tali cessioni, inoltre, restano escluse anche dall'applicazione dello speciale regime del margine; infatti, come ricordato dalla circolare n. 177 del 22/6/1995: *"Restano invece escluse dalla previsione normativa tutte le altre ipotesi in relazione alle quali la vigente disciplina dell'imposta sul valore aggiunto limita o preclude la detrazione dell'IVA, quali, ad esempio, quelle previste dall'art. 19, comma 3, e dall'art. 36-*bis*, comma 2, del medesimo decreto. Infatti le cessioni successive a tali ultime operazioni rientrano nel campo di applicazione del tributo, con conseguente rivalsa dell'IVA nella relativa fattura"*.

Riassumendo avremo:

Beni acquistati presso...	Regime Iva applicabile al momento dell'acquisto	Regime Iva applicabile alla successiva rivendita
privato o ente non soggetto d'imposta	Operazione fuori campo Iva	Regime del margine (se bene mobile) Regime di normale imponibilità (se bene immobile)
soggetto passivo per il quale l'Iva è rimasta totalmente indetraibile	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

1 - continua. La seconda e ultima puntata sarà pubblicata venerdì 14

Milva Anna Elena Bevacqua