

# Il commercialista telematico

## IL REGIME IVA DELLA RIVENDITA DEGLI AUTOVEICOLI A DETRAZIONE LIMITATA – PROBLEMI APPLICATIVI

di Sandro Cerato – dottore commercialista e revisore contabile, docente alla Scuola Superiore di Economia e Finanze

*se vuoi puoi approfondire ulteriormente le problematiche legate all'applicazione dell'I.V.A.-AUTO: Ti consigliamo l'utilissimo e-book predisposto dallo stesso autore, Dott. Sandro Cerato*  
**[CLICCA QUI PER VEDERE DI COSA SI TRATTA...](#)**

Le numerose modifiche intervenute in questi ultimi mesi nel regime di detrazione dell'imposta relativa all'acquisto degli autoveicoli aziendali,<sup>1</sup> deve essere attentamente valutata in relazione alle conseguenze che tali novità possono produrre in occasione della rivendita del veicolo.

In particolare, ci si deve chiedere qual è la base imponibile su cui calcolare l'imposta da addebitare in rivalsa al cessionario. Relativamente a tale aspetto, è necessario tenere in considerazione i seguenti elementi:

- la data di acquisto dell'autoveicolo;
- la detrazione operata;
- la presentazione dell'istanza di rimborso per l'Iva non detratta nel periodo 1.1.2003 – 13.9.2006.

Obiettivo del presente intervento è di individuare le diverse ipotesi che si possono realizzare, evidenziando il relativo trattamento fiscale.

---

<sup>1</sup> Si precisa che il riferimento è agli autoveicoli di cui alla lett. c) dell'art. 19-bis1) del D.P.R. m. 633/72.

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.  
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

# Il commercialista telematico

## Prima ipotesi – auto acquistata prima del 1.1.2001

In tale prima ipotesi, all'atto dell'acquisto del veicolo, secondo quanto previsto dall'art. 19-bis1), lett. c), del DPR n. 633/72, il contribuente non ha detratto l'imposta per intero. In tal caso, la rivendita è soggetta al regime di esenzione, così come previsto dall'art. 10, n. 27-quinquies), del DPR n. 633/72. Per tale automezzo, inoltre, il contribuente non può richiedere il rimborso dell'imposta non detratta, ai sensi del DL n. 258/06, in quanto trattasi di acquisto effettuato prima del 1° gennaio 2003.

### Esempio

La società ALFA srl ha acquistato in data 10 febbraio 2000 un'autovettura con un costo pari a Euro 20.000 + Iva, per un totale quindi di Euro 24.000. Tale automezzo è stato rivenduto in data 8 marzo 2007 al prezzo di euro 5.000. In tal caso, considerando che trattasi di acquisto con Iva parzialmente detratta, all'atto della rivendita la fattura è emessa come segue:

ALFA SRL Via Roma 80 36100 Vicenza	Spett.le Sig. Massimo Rossi Via Torino 20 36100 Vicenza
Fattura n. 48 dell'8 marzo 2007	
Vendita autovettura ..... Targa.....	
PREZZO CONCORDATO euro 5.000	
Operazione esente Iva ai sensi dell'art. 27-quinquies del DPR n. 633/72	

# Il commercialista telematico

## Seconda ipotesi – auto acquistata tra il 1° gennaio 2001 e il 13 settembre 2006

Secondo quanto disposto dall'art. 30, co. 4, Legge n. 388/2000, per gli autoveicoli di cui alla lett. c) dell'art. 19-bis1) del DPR n. 633/72, la detrazione per l'acquisto operato in tale arco temporale è consentita nella misura del 10% per gli acquisti effettuati fino al 31.12.2005, e nella misura del 15%, per gli acquisti eseguiti dal 1° gennaio 2006 e fino al 13 settembre 2006.

Coerentemente con tale regime di detrazione parziale, il successivo co. 5 dell'art. 30 prevede che per la successiva cessione del mezzo, la base imponibile deve essere ridotta nella misura del 90%, ovvero dell'85%, così da rendere omogeneo l'addebito dell'imposta con la detrazione operata all'atto dell'acquisto.

### Esempio

La società ALFA srl ha acquistato in data 10 febbraio 2001 un'autovettura con un costo pari a Euro 20.000 + Iva, di cui detratta per euro 400. Tale automezzo è stato rivenduto in data 15 settembre 2005 al prezzo di euro 5.000, più Iva sulla parte imponibile. In tal caso, considerando che trattasi di acquisto con Iva integralmente non detratta, all'atto della rivendita la fattura è emessa come segue:

ALFA SRL Via Roma 80 36100 Vicenza		Spett.le Sig. Massimo Rossi Via Torino 20 36100 Vicenza
Fattura n. 48 del 15 settembre 2005		
Vendita autovettura ..... Targa.....		
Importo escluso dalla base imponibile		euro 4.500
Imponibile Iva		euro 500
Iva 20% su 500		<u>euro 100</u>
Totale fattura		euro 5.100

# Il commercialista telematico

## Terza ipotesi – auto acquistata tra il 1° gennaio 2001 e 13 settembre 2006 – presentazione istanza di rimborso entro il 20 settembre 2007

E' interessante valutare ora l'ipotesi in cui il contribuente, che all'atto dell'acquisto abbia detratto l'imposta nella misura del 10%, ovvero del 15%, proceda alla presentazione dell'istanza di rimborso dell'Iva non detratta, così come consentito dal D.L. n. 258/06.

A tale proposito, il provvedimento direttoriale del 22 febbraio 2007, che disciplina come detto le modalità per la restituzione dell'Iva non detratta dal 1° gennaio 2003 al 13 settembre 2006, statuisce all'art. 4, che *“per le cessioni dei veicoli per i quali la base imponibile è stata assunta in misura ridotta ai sensi dell'art. 30, co. 5, della Legge 23.12.2000, n. 388 e successive modificazioni, i contribuenti che presentano istanza di rimborso (...), devono operare la variazione in aumento di cui all'art. 26, co. 1, del DPR n. 633/72, senza applicazione di sanzioni e di interessi, assumendo come base imponibile l'intero corrispettivo pattuito”*.

La norma riportata sta a significare, in poche parole, che in caso di rivendita dell'automezzo per il quale il contribuente abbia richiesto il rimborso, e sulla cui cessione abbia determinato la base imponibile ridotta ai sensi dell'art. 30, co. 5, della Legge n. 388/2000, è necessario emettere una nota di variazione in aumento al fine di assoggettare ad imposta l'intero corrispettivo pattuito.

Con conseguenze evidentemente penalizzanti, il provvedimento del 22 febbraio 2007 ha disposto che, pur in presenza di un rimborso pari al 40% dell'imposta non detratta, la base imponibile della rivendita debba essere assunta per l'intero corrispettivo. Sul punto, è intervenuta la C.M. 21.5.2007, n. 28/E, in cui è stato precisato che la maggior Iva dovuta (variazione in aumento) riguarda solamente le operazioni di rivendita eseguite entro il 13 settembre 2006 ed in relazione agli automezzi per i quali sia stato richiesto il rimborso. In tal caso, peraltro, precisa sempre la citata C.M. n. 28/E, non è necessario emettere la nota di variazione, in quanto l'effetto di tale aumento della base imponibile va portato direttamente a decurtazione dell'importo richiesto a rimborso.

Chiarita la sorte per le cessioni operate entro il 13 settembre 2006, nulla invece viene precisato per le cessioni operate dopo tale data, in riferimento ad autoveicoli per i quali sia stata richiesta istanza di rimborso. Stando al tenore letterale di quanto previsto dal Provvedimento del 22 febbraio scorso, l'imposta dovrebbe applicarsi sull'intero corrispettivo di vendita, nel qual caso però è necessario chiarire che la regolarizzazione, ossia l'emissione della nota di variazione, possa avvenire senza applicazione di sanzioni ed interessi, se ciò intervenga entro il termine di presentazione dell'istanza

# Il commercialista telematico

di rimborso.<sup>2</sup> Anche in tal caso, però, rimane ferma l'evidente penalizzazione in capo al contribuente che ben difficilmente riuscirà a recuperare l'imposta nei confronti del proprio cessionario.

Invece, se la vendita è eseguita dopo il 20 settembre 2007, il contribuente deve emettere regolare fattura di vendita, considerando come base imponibile l'intero corrispettivo, procedendo quindi nei modi ordinari alla rivalsa nei confronti del cessionario. Tuttavia, è bene segnalare che nell'ambito dei contratti di vendita delle autovetture, si usa pattuire il prezzo "iva compresa", con la conseguenza che la rivalsa dell'imposta nei confronti del cessionario non sempre è possibile, soprattutto laddove tale ultimo soggetto sia un privato, e quindi non possa detrarre l'imposta. In tale ipotesi, pertanto, probabilmente il venditore dovrà "incorporarsi" l'imposta se vorrà vendere l'auto.

## Esempio

Riprendendo i dati dell'esempio precedente, e considerando che sia stata presentata istanza di rimborso entro il 20 settembre, si ipotizzi che l'autovettura sia venduta in data 2 ottobre 2007, la fattura dovrà essere emessa come segue.

ALFA SRL Via Roma 80 36100 Vicenza		Spett.le Sig. Massimo Rossi Via Torino 20 36100 Vicenza
Fattura n. 88 del 2 ottobre 2007		
Vendita autovettura ..... Targa.....		
Imponibile Iva		euro 4.167
Iva 20% su 417		<u>euro 833</u>
Totale fattura		euro 5.000

<sup>2</sup> Sul punto, si veda anche L. Gaiani: "Iva e auto, il forfait si attesta al 10%", in Il Sole 24 Ore del 17.5.2007, pag. 27.  
[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

# Il commercialista telematico

## Quarta ipotesi – auto acquistata tra il 14 settembre 2006 e il 26 giugno 2007

Il DL n. 258/06 ha modificato il disposto dell'art. 19-bis1, lett. c), del DPR n. 633/72, disponendo che solamente a far data nella pubblicazione nella G.U.U.E. dell'autorizzazione concessa all'Italia dal Consiglio dell'Unione europea, la detrazione sarà limitata alla percentuale richiesta dall'Italia e avallata dal Consiglio stesso. Tale autorizzazione, come noto, è stata concessa con delibera del 18 giugno scorso, pubblicata nella G.U.U.E. del 27 giugno scorso.

Nel periodo “transitorio”, ossia quello che inizia dopo la sentenza della Corte di Giustizia, quindi dal 14 settembre, e termina il giorno antecedente alla citata pubblicazione in G.U.U.E, ossia il 26 giugno, la detrazione deve essere operata in misura pari all'effettivo utilizzo aziendale del mezzo, in base ai criteri stabiliti dall'art. 19 del DPR n. 633/72.

A parere di chi scrive, appare indubitabile la difficoltà di dimostrazione dell'effettivo utilizzo aziendale del mezzo, posto che le auto, in quanto tali, sono beni mobili il cui utilizzo (aziendale o privato) non è di facile dimostrazione.

Si possono quindi schematizzare tre tipologie di situazioni:

- la prima più prudentiale, consistente nel detrarre l'imposta nella misura del 40%: tale comportamento, certamente prudentiale, è in linea sia con quanto previsto per il rimborso dell'imposta non detratta in passato, sia con quanto previsto dall'art. 19-bis1, lett. c), dopo l'autorizzazione del Consiglio Ue;
- la seconda, intermedia, secondo cui l'imposta è detratta al 50%: la scelta di tale percentuale rappresenta una via intermedia che dovrebbe rispecchiare la tipica divisione che spesso il legislatore ha previsto per i costi ad uso promiscuo;
- la terza, più rischiosa, è quella di detrarre l'imposta in misura più elevata: in tal caso, come anticipato, sorgono evidenti problematiche di dimostrazione dell'effettivo utilizzo aziendale, attraverso la produzione di documenti comprovanti un più “spinto” utilizzo aziendale rispetto a quello privato. Su tale argomento molto si è scritto e discusso, ma sempre si sono evidenziate le difficoltà che si possono incontrare nel fornire tali prove. Un criterio che potrebbe essere utilizzato è quello di detrarre l'imposta in misura pari a 5/7 della stessa, corrispondente ai 5 giorni lavorativi della settimana, rispetto ai due giorni (sabato e domenica), in cui l'auto è utilizzata per scopi personali. Si ritiene che tale impostazione non sia del tutto corretta ed al riparo da possibili contestazioni, atteso che anche nei cinque giorni feriali l'automezzo può essere utilizzato anche per scopi extra-aziendali, ragion per cui si potrebbe prestare il fianco a facili contestazioni.

# Il commercialista telematico

Ulteriore aspetto problematico è quello relativo all'individuazione della corretta base imponibile in sede di rivendita dell'autovettura acquistata nell'arco temporale in oggetto. In tal caso, infatti, non si rendono certamente applicabili le seguenti disposizioni:

- l'art. 10, n. 27-quinquies), del DPR n. 633/72, che considera esenti le vendite di beni acquistati senza il diritto alla detrazione integrale dell'imposta, in quanto la detrazione è regolata dai principi generali senza alcuna limitazione di carattere oggettivo;
- l'art. 3, co. 5, della Legge n. 388/2000, che riduce la base imponibile della rivendita in misura pari al 90% o all'85%, rispettivamente per le auto acquistate dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2005 e per quelle acquistate dal 1° gennaio 2006 al 13 settembre 2006. Tale disposizione, come visto in precedenza, si rende infatti applicabile solo per le vendite di automezzi acquistate nelle citate fasce temporali. L'art. 30, co. 5, infatti, si riferisce testualmente solamente alle cessioni di auto per le quali l'imposta è stata detratta a norma del precedente co. 4, ossia nella misura del 10% o del 15%. Ma trattandosi di un'indetraibilità oggettiva, non è certamente applicabile alle ipotesi in cui la detrazione all'atto dell'acquisto sia avvenuta secondo criteri "soggettivi" in funzione dell'effettivo utilizzo aziendale del mezzo da parte dello specifico contribuente.<sup>3</sup>

A questo punto, è necessario chiedersi quale debba essere il comportamento corretto da tenere in sede di rivendita dell'auto. Sulla questione, è necessario appellarsi ai principi espressi in sede comunitaria, ed in particolar modo alla posizione della Corte di Giustizia Ue.

Nella sentenza del 4.10.1995, la Corte ha precisato che in caso di inerenza parziale di un bene, alla detrazione parziale in sede di acquisto deve corrispondere un assoggettamento altrettanto parziale all'atto della rivendita, in quanto si deve ritenere che la parte di bene utilizzata per scopi non attinenti l'impresa, il soggetto passivo d'imposta non agisca ella fera imprenditoriale e non ponga quindi in essere operazioni rilevanti ai fini Iva.

Pertanto, in presenza di un'inerenza parziale dell'automezzo, come accade realmente nella maggior parte dei casi, si potrebbe sostenere, sposando la posizione della Corte, che l'applicazione dell'imposta all'atto della rivendita debba avvenire in funzione della detrazione operata all'atto dell'acquisto. Ad esempio, se il contribuente ha detratto l'imposta per il 50%, in funzione di un uso promiscuo del mezzo, all'atto della rivendita l'Iva deve applicarsi solamente sulla metà del corrispettivo, escludendo dalla base imponibile il restante 50%.

---

<sup>3</sup> A maggior supporto di tale affermazione, si consideri che il co. 4 dell'art. 30 fa esplicito riferimento all'art. 19-bis1), lett. c), nella versione poi "bocciata" dalla Corte di Giustizia Ue, e quindi non più applicabile nel periodo 14 settembre 2006 26 giugno 2007.

# Il commercialista telematico

D'altro canto, tale soluzione è stata in passato sposata anche dal legislatore, laddove all'art. 30, co. 5, della Legge n. 388/2000, ha correttamente stabilito che in presenza di detrazione parziale del 10% o del 15%, la successiva vendita debba essere assoggettata ad Iva in proporzione a tali percentuali. Ora, pur avendo visto in precedenza che l'art. 30, co. 5, non è applicabile nella fattispecie in esame, si ritiene che richiamando i principi comunitari la soluzione corretta, in sede di rivendita, debba essere l'assoggettamento ad Iva proporzionalmente alla percentuale di imposta detratta al momento dell'acquisto. Sul punto, tuttavia, si auspica un pronto intervento chiarificatore dell'Amministrazione Finanziaria.

## Esempio

La società ALFA srl ha acquistato in data 10 ottobre 2006 un'autovettura con un costo pari a Euro 20.000 + Iva, di cui detratta per euro 2.000, corrispondente al 50%. Tale automezzo è stato rivenduto in data 15 maggio 2007 al prezzo di euro 15.000, più Iva sulla parte imponibile. In tal caso, considerando che trattasi di acquisto con Iva detratta per il 50%, ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633/72, all'atto della rivendita la fattura dovrebbe essere emessa come segue:

ALFA SRL Via Roma 80 36100 Vicenza		Spett.le Sig. Massimo Rossi Via Torino 20 36100 Vicenza
Fattura n. 188 del 15 maggio 2007		
Vendita autovettura ..... Targa.....		
Imponibile Iva		euro 7.500
Importo escluso dalla base imponibile (sentenza Corte di Giustizia Ue del 4.10.1995)		euro 7.500
Iva 20% su 7.500		<u>euro 1.500</u>
Totale fattura		euro 16.500

# Il commercialista telematico

## Quinta ipotesi – auto acquistata dal 27 giugno 2007 in poi

Come detto in precedenza, a seguito della decisione del 18 giugno scorso del Consiglio Ue, a decorrere dal 27 giugno 2007 la detrazione torna ad essere imitata “oggettivamente”, ossia a prescindere dall’effettivo utilizzo aziendale o extra-aziendale. La percentuale di detrazione è pari al 40%.

Anche per le auto acquistate dal 27 giugno, si pone il problema di individuare quale sia la corretta base imponibile all’atto della rivendita, considerando che anche in tale ipotesi non si rendono applicabili le disposizioni dell’art. 10, n. 27-quinquies), del DPR n. 633/72, e dell’art. 30, co. 5, della Legge n. 388/2000.

Inoltre, vi è un ulteriore elemento da tenere in considerazione, collegato alla normativa in tema di rimborso Iva. In particolare, come già evidenziato, il Provvedimento direttoriale del 22.2.2007 ha previsto esplicitamente che, a fronte di un rimborso d’imposta pari al 40%, all’atto della rivendita la base imponibile è pari all’intero corrispettivo.

La percentuale di detrazione del 40%, prima riconosciuta per il rimborso, è ora quella “a regime” per gli acquisti operati dal 27 giugno in poi, con la conseguenza che l’Amministrazione Finanziaria potrebbe ritenere applicabile quanto previsto dal citato Provvedimento anche per le rivendite di automezzi acquistati dal 27 giugno 2007 in avanti.

Tuttavia, si ritiene che tale soluzione non possa essere accettata, atteso che la richiamata sentenza della Corte di Giustizia Ue esprime un principio di carattere generale: la detrazione limitata all’atto dell’acquisto si “scarica” all’atto della rivendita del bene, e ciò per un semplice principio di coerenza tra Iva detratta “a monte” e Iva addebitata “a valle”. Si ritiene, in conclusione, che a fronte della detrazione all’atto dell’acquisto pari al 40%, in ossequio a quanto disposto dall’art. 19-bis1), lett. c), la base imponibile all’atto della rivendita debba essere pari al 40% del corrispettivo pattuito.

### Esempio

La società ALFA srl ha acquistato in data 28 giugno 2007 un’autovettura con un costo pari a Euro 20.000 + Iva, di cui detratta per euro 1.600, corrispondente al 40%. Tale automezzo è stato rivenduto in data 15 settembre 2007 al prezzo di euro 18.000, più Iva sulla parte imponibile. In tal caso, considerando che trattasi di acquisto con Iva detratta per il 40%, ai sensi dell’art. 19-bis1), lett. c), del DPR n. 633/72, all’atto della rivendita la fattura dovrebbe essere emessa come segue:

# Il commercialista telematico

ALFA SRL  
Via Roma 80  
36100 Vicenza

Spett.le  
Sig. Massimo Rossi  
Via Torino 20  
36100 Vicenza

Fattura n. 185 del 15 settembre 2007

Vendita autovettura ..... Targa.....

Imponibile Iva euro 7.200

Importo escluso dalla base imponibile  
(sentenza Corte di Giustizia Ue del 4.10.1995) euro 10.800

Iva 20% su 7.200 euro 1.440

Totale fattura euro 19.440

Sandro Cerato

7 settembre 2007

*se vuoi puoi approfondire ulteriormente le problematiche legate all'applicazione dell'I.V.A.-AUTO: Ti consigliamo l'utilissimo e-book predisposto dallo stesso autore, Dott. Sandro Cerato*

**[CLICCA QUI PER VEDERE DI COSA SI TRATTA...](#)**