

La vendita dell'auto acquistata in regime di impresa o lavoro autonomo

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 27 Aprile 2013

Il momento della vendita dell'auto acquistata in regime di impresa o di lavoro autonomo presenta sempre difficili calcoli fiscali: ecco una guida approfondita alla corretta contabilizzazione e tassazione di tale evento di gestione (a cura di Albino Leonardi).

La vendita dell'auto - Introduzione

Analizzate le problematiche relative all'acquisto (prima fase) ed all'utilizzo (seconda fase), ultima fase della vita fiscale dell'auto è quella della cessione.

Come per l'acquisto e l'utilizzo, il profilo fiscale della cessione va affrontato distintamente dal punto di vista dell'Iva e da quello delle imposte sui redditi.

Va subito detto che in questa sede rileva la fiscalità prodotta dalla cessione dell'auto realizzata dai soggetti per i quali essa non costituisce un bene oggetto della propria attività tipica (ad esempio, rivenditori di auto e noleggiatori).

In altri termini, in linea con quanto fin qui visto, la vendita dell'auto verrà analizzata limitatamente agli effetti che essa genera per gli esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo che hanno acquistato ed utilizzato l'auto per la propria attività.



La vendita dell'auto nell'Iva

In ambito Iva, il campo di analisi è influenzato dalle norme sulla detrazione dell'imposta sull'acquisto, che costituisce un'ipotesi marginale e comunque limitata. Le cessioni di beni sui quali non si è potuto detrarre l'Iva sull'acquisto danno luogo ad un'operazione esente dall'imposta.

In merito al regime Iva dei beni con Iva non detratta, è necessario ricordare che l'articolo 10, numero 27-quinquies, del Dpr 633/1972 (che per questi casi prevede appunto l'esenzione) vige solo qualora l'imposta sull'acquisto del bene in oggetto non sia stata detratta per l'intero ammontare. Il caso dell'auto non può mai dare luogo a questa eventualità, in quanto l'Iva sul suo acquisto o si detrae per intero o non si detrae.

Alternatività Iva - imposta di registro

L'inserimento delle cessioni dei beni con Iva non detratta tra le operazioni esenti dell'articolo 10, legge Iva, ha però dato vita ad un vuoto normativo, che solo dopo più di un anno dal cambio di regime disposto dal Dlgs 313/1997 è stato colmato con la modifica alla legge di registro apportata dall'articolo 8, legge 28 del 18 febbraio 1999 (legge omnibus).

L'articolo 40 del Dpr 131/1986 prevede che gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'Iva siano assoggettati ad imposta di registro in misura fissa (euro 168,00). Il secondo comma dell'articolo 5 dello stesso Dpr, in sintonia con l'articolo 40, dispone che tali atti siano soggetti all'obbligo di registrazione solo in caso d'uso.

Entrambe le disposizioni però, nella versione precedente alle modifiche introdotte dalla legge omnibus, consideravano non assoggettate ad Iva solo le operazioni esenti dei numeri 8 e 8-bis dell'articolo 10, Dpr 633/1972. Il vecchio assetto della norma sull'alternatività tra Iva e registro prevedeva quindi l'obbligo di registrazione in termine fisso con assoggettamento all'imposta proporzionale solo per le locazioni (articolo 10, n. 8) e per le cessioni di fabbricati (articolo 10, n. 8-bis) esenti da Iva.

In sostanza, prima delle modifiche della legge 28/1999, esisteva una tipologia di atti, quelli relativi alle cessioni di beni con Iva non detratta sull'acquisto, che di fatto non veniva sottoposta ad alcuna forma di imposizione.

Assetto vigente

L'assetto delineato dalla legge 28/1999, che si ricorda ha completato il quadro normativo con l'inserimento delle operazioni di cui al numero 27-quinquies dell'articolo 10, legge Iva, accanto a quelle dei numeri 8 e 8-bis del medesimo articolo, negli articoli 5, comma 2 e 40 comma 1, della legge del registro, ha visto un'ulteriore evoluzione a seguito dell'intervento della legge 244 del 24 dicembre 2007.

Precisamente, riconoscendo un principio riconosciuto a livello di prassi interpretativa nella circolare 55/E del 12 ottobre 2007, la norma ha stabilito l'assoggettamento parziale ad Iva delle cessioni aventi per oggetto beni il cui acquisto o importazione sia stato caratterizzato da limitato diritto alla detrazione dell'imposta in forza di limitazioni di carattere oggettivo.

In effetti, l'articolo 13 comma 5 della legge Iva, in tema di determinazione della base imponibile delle operazioni rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo, stabilisce che le cessioni di beni il cui acquisto abbia subito una limitazione alla detrazione dell'imposta, vedono ridursi in maniera corrispondente in misura corrispondente.

Pertanto: Vettura acquistata dall'acquirente originario con detrazione dell'Iva limitata al 40% > Applica l'Iva sulla cessione sul 40% del corrispettivo di vendita.

Ovviamente, rimane inalterato il principio secondo cui, qualora la limitazione alla detrazione dell'imposta sull'acquisto sia stata pari a zero, la cessione da luogo ad un'operazione esente dall'imposta (articolo 10, numero 27-quinquies, del Dpr 633/1972).

I dubbi sul leasing

La modifica dell'articolo 10, legge Iva, con l'inserimento del nuovo n. 27-quinquies si era resa necessaria a seguito dei rilievi emersi in sede Ue in riferimento al mancato recepimento dell'articolo 13, parte B), lettera c, della sesta direttiva Ue in materia di Iva del 17 maggio 1977, n. 3881. La tecnica legislativa con la quale era stata adottata la modifica normativa, tuttavia, di fatto lasciava scoperto il caso della prestazioni di servizi.

Caso che assume un rilievo particolare nel settore automobilistico in virtù dell'inquadramento del contratto di leasing che, come evidenziato nel secondo capitolo, costituisce una prestazione di servizi.

La cessione del contratto di leasing, pertanto, anche se quest'ultimo si riferisce all'acquisto (utilizzo) di un bene senza diritto alla detrazione dell'imposta, secondo questa disposizione avrebbe scontato l'Iva ordinaria in quanto il contratto di leasing non è ammesso a fruire del regime di esenzione dell'articolo 10, n. 27-quinquies, che è riservato alle cessioni.

In questo ambito si registrano due interventi di chiarimento. In primo luogo la circolare 8/E del 13 marzo 2009 (paragrafo 6.1), con la quale l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la cessione del contratto di leasing relativo ad un'autovettura in relazione al quale il cedente abbia esercitato il diritto alla detrazione limitato al 40% del relativo ammontare, forma imponibile Iva solo per la parte corrispondente alla misura su cui è stata esercitata la detrazione.

Nel caso di cessione di contratto di leasing relativo ad un autoveicolo su cui il cedente ha operato la detrazione nella misura del 40% del relativo ammontare, il corrispettivo della cessione del contratto diventa imponibile per il 40% del relativo ammontare.

Recentemente, l'articolo 2 comma 6-bis del DL 16 del 2 marzo 2012, convertito con modificazioni dalla legge 44 de 6 aprile 2012, ha previsto che il regime del margine (di cui si fa cenno nella parte che segue) si applica anche alle cessioni di contratti di leasing, ancorché essi – agli effetti Iva – costituiscano prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 3; Dpr 633 del 1972.

Le condizioni per applicare il regime del margine anche alle predette cessioni di contratto sono le medesime previste per la cessione di beni mobili, con la conseguenza che:

- il bene sottostante al contratto deve essere costituito da un bene mobile, non essendo possibile, come già detto, applicare il regime del margine alle cessioni di beni immobili;
- il contratto deve essere acquisito presso un privato o un soggetto IVA che non ha detratto l'imposta sui relativi canoni fino alla data di cessione del contratto.

In presenza delle suddette condizioni, la rivendita del contratto da parte del soggetto che lo aveva acquisito presso i predetti soggetti deve avvenire nel regime del margine, con la conseguenza che l'imposta è applicata solamente sulla differenza tra corrispettivo di cessione e prezzo pagato all'atto dell'acquisto (subentro originario).

Anche per tale operazione, ovviamente, resta ferma la possibilità di optare per l'applicazione del regime ordinario dell'imposta.

Un'ultima osservazione attiene alla compatibilità di tale nuova normativa con le disposizioni comunitarie e più precisamente con la direttiva 2006/112, che limita l'applicazione del regime del margine alle cessioni di beni e non anche alle prestazioni di servizi, anche se la stessa Corte di Giustizia Ue (sentenza 16 febbraio 2012, causa C-118/11) ha dichiarato che, ai fini IVA, il contratto di leasing di un bene strumentale può essere equiparato all'acquisto diretto laddove l'utilizzatore assuma i rischi ed i benefici connessi all'utilizzo del bene, l'importo complessivo delle rate dovute sia almeno pari al valore del bene e sussista il diritto di riscatto.

Vendita delle auto sulle quali si è detratta l'imposta

Nei casi in cui la detrazione dell'Iva sull'acquisto è stata legittimamente eseguita, la cessione dell'auto darà luogo ad una normale fattura con evidenziazione dell'Iva secondo aliquota ordinaria (21%). Anche sotto l'aspetto procedurale non si registrano scostamenti rispetto alle normali operazioni di cessione.

Vendita delle auto con atto di acquisto "senza Iva evidenziata"

Nel caso infine in cui la cessione riguardi l'auto sulla quale non si è detratta l'imposta non perché a ciò è stato posto divieto dalla normativa, ma perché sul documento di acquisto non era evidenziata Iva, la cessione ricade nel cosiddetto regime del margine.

Esempio tipico di questa fattispecie riguarda il caso di un soggetto Iva che acquista il bene presso un altro soggetto Iva che però non ha detratto l'Iva sull'acquisto originario. In questo caso in forza delle nuove norme in tema di esenzione delle cessioni di beni con Iva non detratta sull'acquisto, la fattura di cessione non recherà evidenziazione dell'imposta ma la dizione "cessione esente da Iva ex articolo 10, n. 27-quinquies, Dpr 633/1972"2.

Regime del margine: nozioni fondamentali

Il regime del margine, o regime dei beni usati, ha fatto la sua comparsa nel nostro ordinamento con l'articolo 36 del DL 41 del 23 febbraio 1995, convertito dalla legge 85 del 22 marzo 1995. Tale provvedimento era ricettivo della disciplina contenuta nella direttiva 94/5/Ce del 14 febbraio 1994.

In estrema sintesi, la caratteristica che differenzia il regime del margine dal regime ordinario Iva è rappresentato da due aspetti:

- la base imponibile;
- la determinazione dell'imposta.

La base imponibile delle operazioni che rilevano ai fini del regime del margine si determina per differenza, previo scorporo dell'Iva, tra gli imponibili dell'acquisto e della cessione.

La determinazione dell'imposta, pertanto, si fa sulla differenza degli imponibili e non sul valore della cessione.

La detrazione segue quindi lo schema "base da base" e non quello "imposta da imposta".

Valga il seguente esempio:

Vettura acquistata dall'acquirente originario senza poter detrarre l'Iva per un costo di euro 40 mila

Vettura ceduta in esenzione ex articolo 10, n. 27-quinquies, per euro 22 mila Vettura rivenduta dal secondo cessionario per euro 25 mila

Margine di applicazione dell'Iva: euro 3 mila Iva (21%): euro 630

Regime Iva delle vendita di auto: quadro di sintesi

Le fattispecie alle quali può dar luogo la cessione delle auto a seconda dell'atto di acquisto che le ha fatte entrare nella sfera economica dell'impresa o del professionista sono riassunte nella tabella qui riportata.

Acquisto autoveicolo	Cessione autoveicolo
Iva detratta	Iva imponibile
Iva non detratta per divieto normativo	Iva esente
Iva detratta parzialmente	Iva sulla corrispondente parte imponibile del corrispettivo
Iva non detratta per mancata evidenziazione dell'imposta sull'atto di acquisto	Regime di margine

A cura di Albino Leonardi

NOTE

1. Tale mancato recepimento, tra l'altro, era stato segnalato e condannato dalla Corte di Giustizia Ue del 25 giugno 1997, causa C-45/95. Il dato normativo dell'articolo 13, parte B, lettera c), direttiva 77/388 viene qui riportato: "c) le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del presente articolo o a norma dell'articolo 28, paragrafo 3, lettera b), ove questi beni non abbiano formato oggetto d'un diritto a deduzione, e le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi dal diritto alla deduzione conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 6".
2. Al riguardo si riporta una delle risposte contenute nella circolare 188/E del 16 luglio 1998: "3. Trattamento dei veicoli acquistati in regime di esenzione.
D. Una società ha acquistato un veicolo in regime di esenzione ex articolo 10, numero 27 quinquies del D.P.R. n. 663/72. Quando rivende il veicolo che regime applica? Fatturazione con I.V.A., esenzione o margine?
R. I veicoli nuovi acquistati senza poter detrarre, neppure parzialmente, la relativa imposta, all'atto della rivendita formano oggetto di cessioni esenti dall'IVA ai sensi dell'art. 10, n. 27 quinquies, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
Il regime del margine si rende invece applicabile, ai sensi dell'art. 36 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, alla rivendita di veicoli usati a suo tempo acquistati presso privati, presso contribuenti che hanno applicato il regime del margine ovvero presso contribuenti che hanno ceduto in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, n. 27 quinquies, del D.P.R. n. 633 del 1972."