



*Agenzia delle Entrate*

*Direzione Centrale Normativa e Contenzioso  
Settore Fiscalità indiretta e internazionale*

*Direzione Centrale Accertamento  
Settore Strategie di Controllo*

Roma, 18 luglio 2003

Oggetto: Iva – Regime applicabile agli acquisti intracomunitari di autoveicoli usati.

Con circolare del 22 giugno 1995, n. 177 del Dipartimento delle Entrate, sono state emanate istruzioni sulla corretta applicazione delle norme in materia di regime speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione contenute nel D.L. 23 febbraio 1995, n. 41.

Poiché sono sorti dubbi sul trattamento fiscale ai fini IVA degli acquisti di autoveicoli usati provenienti da altri Stati dell'Unione Europea, si ritiene opportuno fornire ulteriori chiarimenti.

Al riguardo occorre premettere che l'art. 38 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 stabilisce che gli acquisti intracomunitari devono considerarsi realizzati in presenza delle seguenti condizioni:

- l'acquisto (salvo alcune deroghe previste al comma 3, dello stesso art. 38), deve essere effettuato *“nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato”*;
- il cedente deve essere un soggetto passivo d'imposta identificato in un altro Stato membro;

- l'acquisto deve avere ad oggetto un bene mobile materiale comunitario o immesso in libera pratica in ambito comunitario;
- l'acquisto deve essere effettuato a titolo oneroso con passaggio del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento;
- il bene proveniente da altro Stato membro deve giungere in Italia.

Dalla lettera della norma emerge chiaramente che risulta influente lo stato del bene (nuovo o usato) ai fini della realizzazione dell'acquisto intracomunitario da parte di un operatore economico, salvo quanto si dirà più avanti in relazione all'acquisto di beni, che il cedente comunitario commercializza in "regime del margine".

Nel settore dei mezzi di trasporto è prevista una deroga particolare al comma 3, lett. e) dello stesso art. 38, ove sono considerati oggetto di transazioni comunitarie anche *“gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese arti o professioni.”*

In tal modo si ha una estensione del concetto di acquisto intracomunitario in capo a soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, qualora trattasi di mezzi di trasporto "nuovi". Al contrario, l'acquisto di un mezzo di trasporto usato da parte di un privato consumatore sconta l'imposta nello Stato membro di origine, dove cioè si trova il bene all'atto della cessione.

Il successivo comma 4, del predetto art. 38, precisa che per quanto riguarda gli autoveicoli, (rientranti tra i veicoli terrestri a motore di cilindrata superiore a 48 cc o potenza superiore a 7,2 Kw), devono considerarsi "usati" quelli che:

- hanno percorso più di 6000 Km;
- sono stati ceduti decorsi 6 mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione nei pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti.

Le due condizioni devono essere presenti contemporaneamente, per cui la mancanza anche di una sola di esse porta a considerare gli stessi mezzi come “nuovi”.

Le disposizioni sugli acquisti intracomunitari da parte di operatori economici vanno, tuttavia, correlate con quelle relative al regime speciale (c.d. “regime del margine”) per i rivenditori di beni usati, oggetti d’arte, di antiquariato o da collezione di cui al D.L. n. 41 del 1995, il quale all’art. 37, comma 2, dispone espressamente che *“gli acquisti dei beni di cui all’art. 36, assoggettati al regime ivi previsto nello Stato membro di provenienza, non sono considerati acquisti intracomunitari”*.

La normativa nazionale in materia di regime del margine, in aderenza a quanto previsto dalla settima direttiva CE del 14 febbraio 1994 n. 94/5/CE, ha come scopo quello di evitare una doppia imposizione su beni usati il cui acquisto da parte del rivenditore avviene sulla base di un prezzo già comprensivo di IVA, che non è possibile detrarre in quanto non autonomamente evidenziata.

Proprio in ragione di tale motivo l’acquisto di beni usati di provenienza da altro Stato membro, non è assoggettato ad IVA, non costituendo “acquisto intracomunitario”.

Sulla base di quanto sin qui esposto, occorre precisare che la successiva commercializzazione degli autoveicoli usati, è effettuata con l’applicazione dell’IVA secondo il particolare sistema del margine, ai sensi dell’art. 36 del D.L. n. 41 del 1995, quando il rivenditore, soggetto d’imposta in Italia, li ha acquistati:

1. da un privato consumatore;
2. da un operatore economico che non ha potuto esercitare il diritto a detrazione;
3. da un soggetto passivo d’imposta comunitario in regime di franchigia nel proprio Stato membro;
4. da un soggetto passivo (nazionale o comunitario) che ha applicato, a sua volta, il regime del margine.

In tal senso si è espresso, il commissario per il Mercato Interno Sig. Bolkeinstein, in data 10 maggio 2001, in risposta all'interrogazione scritta P-0964/01 del 20 marzo 2001 dell'On. Michl Ebner sulla corretta applicazione del regime del margine agli autoveicoli usati commercializzati tra Paesi comunitari.

Il commissario, nel richiamare la necessità della presenza dei suddetti presupposti, ha sottolineato che qualora non ricorrano le condizioni per l'applicazione di tale regime particolare, alla cessione di autoveicoli d'occasione si applica l'imposta nei modi ordinari.

Pertanto, le cessioni di mezzi di trasporto non sono necessariamente assoggettati ad IVA sul margine di profitto per il solo motivo che sono qualificabili come "usati", ma occorre verificare caso per caso se sussistano i requisiti richiesti dalla normativa speciale.

Da ciò deriva che, in caso di acquisto di autoveicoli usati da parte di soggetto IVA nazionale, presso un operatore di altro Stato membro, é necessario verificare preliminarmente se il cedente comunitario, che comunque emette fattura senza esposizione dell'imposta, abbia effettuato una cessione con utilizzo del sistema del margine o, piuttosto, abbia realizzato una vera e propria cessione intracomunitaria.

Infatti, mentre nel primo caso il corrispettivo è già comprensivo di IVA, nell'ipotesi di cessione intracomunitaria l'imposta non risulta applicata in quanto il bene deve assolvere l'IVA nel paese di destinazione, imponendo al cessionario italiano l'adempimento degli obblighi previsti dagli art. 46 e seguenti del D.L. 331 del 1993 (integrazione della fattura di acquisto, registrazione della stessa, ecc.).

Per le cessioni effettuate con il "regime del margine" è opportuno che la fattura emessa dal cedente comunitario riporti la specifica annotazione che trattasi di operazioni soggette a detto regime. Più precisamente, su tale fattura dovranno essere individuabili, oltre le caratteristiche delle autovetture e il loro stato di auto usate, anche la specificazione che trattasi di beni che il cedente commercializza con l'utilizzo del "regime del margine".

Tuttavia, la specificazione in fattura che la transazione è stata effettuata con applicazione del “regime del margine”, non esime l’acquirente da responsabilità qualora in base ad elementi oggettivi, si possa desumere che il cedente comunitario non poteva utilizzare il regime speciale in argomento.

In tal senso, la circolare del 13 luglio 1998, n. 180/E ha già chiarito che se l’errore “dipende da imprudenza, negligenza o imperizia, non rileva ai fini dell’esclusione della responsabilità”.

Ciò in particolare potrebbe verificarsi nel caso in cui risulti intestatario dell’autoveicolo un’impresa che lo ha utilizzato come bene proprio dell’attività (es. impresa di noleggio di mezzi di trasporto), detraendo l’imposta assolta sull’acquisto.

La successiva cessione non può perciò essere effettuata con l’utilizzo del margine per cui, nel caso di rapporto intracomunitario, il cessionario italiano, soggetto di imposta, dovrà assolvere a tutti gli obblighi sugli acquisti intracomunitari. Analogamente, qualora la stessa operazione si realizzi attraverso una triangolazione comunitaria, la circostanza che il primo cedente ha detratto l’IVA sugli acquisti dei mezzi di trasporto in questione, impedisce che gli stessi nelle correlate operazioni triangolari possano essere commercializzati con il regime del margine, imponendo al soggetto IVA nazionale destinatario finale dei beni (designato debitore dell’imposta) di effettuare un acquisto intracomunitario.

Si ipotizzi che un’impresa di noleggio di mezzi di trasporto identificata ai fini IVA nello Stato membro 1 (SM1) venda i beni a soggetto di altro Stato membro (SM2) con invio diretto dei beni al cessionario italiano di quest’ultimo. Entrambe le operazioni (cessione tra SM1 e SM2, e cessione tra SM2 ed acquirente italiano) non rientrano nel regime del margine per carenza dei presupposti, dando luogo a vere e proprie operazioni intracomunitarie di cessione e acquisto.

Conseguentemente - come già detto - se la fattura emessa dal rivenditore comunitario non contiene l’indicazione che la cessione è stata effettuata con il regime del margine, ovvero se pur riportando tale indicazione, è desumibile

oggettivamente l'inapplicabilità dello stesso, il cessionario nazionale dovrà assolvere agli adempimenti relativi agli acquisti intracomunitari, prescritti dagli articoli 46 e seguenti del D.L. n. 331 del 1993, effettuando le eventuali variazioni ai sensi dell'art. 26 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 per gli acquisti erroneamente considerati come rientranti nel regime del margine.

Per le successive rivendite interne l'operatore italiano dovrà applicare l'IVA secondo il sistema ordinario, procedendo ad eventuali rettifiche delle cessioni erroneamente effettuate con utilizzo del regime del margine.

A tale ultimo fine sarà necessario individuare la base imponibile della suddetta cessione interna, depurando il relativo corrispettivo dell'IVA contenuta nell'operazione di compravendita secondo il seguente schema:

Imponibile	= Prezzo di cessione – IVA contenuta nell'operazione di compravendita del bene
Imposta relativa all'operazione di cessione	= Imponibile x Aliquota/100
Imposta dovuta all'Erario	= (Imponibile x Aliquota/100) – IVA contenuta nell'operazione di compravendita del bene

L'IVA contenuta nell'operazione di compravendita del bene non è altro che l'imposta contenuta nel margine relativo a tale operazione di compravendita.

L'imponibile è, quindi, l'importo che l'imprenditore ha inteso ritrarre dall'operazione di cessione, ed è dato dal prezzo di cessione del bene al netto dell'imposta contenuta nell'operazione di compravendita del bene.

In sede di controllo gli Uffici, in relazione alle violazioni riscontrate (ad esempio omessa contabilizzazione di acquisto intracomunitario, emissione di fattura irregolare per la cessione erroneamente effettuata con il regime del margine, omessa o irregolare presentazione dei modelli intrastat, ecc.), ricostruiranno le operazioni commerciali effettuate, sia in acquisto che in vendita, ed applicheranno le sanzioni previste dalla normativa vigente.

Nella fase di ricostruzione, ed in particolare per l'individuazione dell'“imponibile”, si dovrà necessariamente prendere in considerazione la particolare modalità di applicazione del regime del margine, in quanto il contribuente potrebbe aver utilizzato il metodo globale o aver optato per quello analitico.

In sede di determinazione dell'imposta contenuta nell'operazione, cioè dell'IVA che ha effettivamente gravato sulla compravendita, si deve necessariamente tenere conto sia dell'errata applicazione del regime del margine all'acquisto intracomunitario che della contabilizzazione della cessione quale bene usato, in quanto le due operazioni potrebbero essere state imputate in periodi differenti.

Nel caso in cui sia stato applicato il “metodo globale”, l'Ufficio rideterminerà il margine imponibile, e quindi l'imposta, con riferimento alle cessioni nonché agli acquisti di beni posti in essere in ciascun periodo, mensile o trimestrale, globalmente considerati.

Per i periodi nei quali sono stati computati gli acquisti contestati, si procederà a ricalcolare il margine escludendo gli importi relativi a tali operazioni (algebricamente, è sufficiente sommare l'importo degli acquisti contestati al margine dichiarato nel periodo).

Pertanto, potrà essere individuata una maggiore imposta da recuperare o un minore margine negativo da imputare al periodo successivo.

Per i periodi in cui sono state effettuate le cessioni (nel caso in cui siano diversi da quelli in cui sono stati contabilizzati gli acquisti) si procederà a ricostruire il margine effettivo.

Questo significa che si procederà alla rideterminazione del margine, tenendo conto dell'effettivo volume di cessioni che rientrano in tale speciale regime, ed alla riliquidazione della relativa imposta.

Le cessioni escluse, per mancanza dei presupposti, dal margine rientreranno nel regime ordinario IVA e saranno valorizzate all'aliquota propria dell'operazione.

\* \* \* \* \*

A chiarimento di quanto esposto si riporta il seguente esempio numerico.

Un soggetto effettua un acquisto intracomunitario di un bene per un importo di 100 ( $P_1$ ) nel periodo A e cede lo stesso bene in un diverso periodo B per un importo pari a 120 ( $P_2$ ).

Sia l'acquisto che la cessione vengono trattate, erroneamente, con il regime del margine.

Il volume di acquisti relativi alle operazioni effettuate con il margine nel periodo A è di 500 ( $A_1$ ), mentre quello del periodo B è di 700 ( $A_2$ ).

L'importo delle cessioni relative al regime del margine contabilizzate nel periodo A è di 1500 ( $A_3$ ), mentre quello del periodo B è di 3700 ( $A_4$ ).

Il margine del periodo A ( $M_1 = A_3 - A_1$ ) è pari a 1000, quello del periodo B ( $M_2 = A_4 - A_2$ ) è pari a 3000.

L'aliquota IVA di riferimento è quella ordinaria (20%).

L'imposta ( $IVA_1$ ), relativa alle operazioni rientranti nel regime del margine, versata nel periodo A è pari a 166,67, quella ( $IVA_2$ ) versata nel periodo B a 500.

La procedura da adottare per la ricostruzione delle operazioni effettivamente realizzate sarà la seguente:

#### Periodo A

Margine effettivo periodo A	$M_3 = A_3 - (A_1 - P_1) = M_1 + P_1$	= 1000 + 100	= 1100
IVA relativa al margine effettivo del periodo A	$IVA_3 = M_3 - (M_3/1,2)$	= 1100 - (1100/1,2)	= 183,33
Maggiore IVA dovuta all'Erario per il periodo A	$IVA_5 = IVA_3 - IVA_1$	= 183,33 - 166,67	= 16,67

#### Periodo B

Margine effettivo periodo B	$M_4 = (A_4 - P_2) - A_2 = M_2 - P_2$	= 3000 - 120	= 2880
IVA relativa al margine effettivo	$IVA_4 = M_4 - (M_4/1,2)$	= 2880 - (2880/1,2)	= 480



del periodo B			
Maggiore IVA versata all'Erario nel periodo B	$IVA_6 = IVA_2 - IVA_4$	$= 500 - 480$	$= 20$
IVA contenuta nell'operazione di compravendita del bene	$IVA_7 = IVA_6 - IVA_5$	$= 20 - 16,67$	$= 3,33$
Imponibile di cessione per l'operazione contestata	$I = P_2 - IVA_7$	$= 120 - 3,33$	$= 116,67$
Imposta relativa all'operazione di cessione	$IVA_8 = I * 20\%$	$= 116,67 * 20\%$	$= 23,33$
Maggiore IVA dovuta all'Erario per il periodo B	$IVA_9 = IVA_8 - IVA_6$	$= 23,33 - 20$	$= 3,33$

\* \* \* \* \*

Coerentemente, qualora nel periodo A sia stato contabilizzato un margine negativo, si procederà a rettificarne l'importo ed a riliquidare il periodo successivo.

Nel caso in cui un contribuente abbia, invece, optato per il "metodo analitico", il margine imponibile verrà individuato in relazione a ciascuna operazione di cessione.

\* \* \* \* \*

A chiarimento di tale ultima ipotesi si riporta il seguente esempio numerico.

Un soggetto effettua un acquisto intracomunitario di un bene per un importo di 100 e contabilizza, erroneamente, tale operazione con il regime del margine.

La vendita dello stesso bene con il regime speciale analitico si ipotizza per i seguenti alternativi valori assoluti: 110, 120, 130, 140. Ne consegue, rispettivamente, un margine pari a 10, 20, 30, 40.

L'aliquota IVA di riferimento è quella ordinaria (20%).

Conseguentemente l'IVA versata (colonna D tabella seguente) corrisponde a: 1,67; 3,33; 5,00; 6,67.

La differenza tra il prezzo di vendita (B) ed il prezzo di acquisto (A) al netto dell'IVA (utile lordo della cessione) è pari a: 8,33; 16,67; 25,00; 33,33 (H).

Per correggere l'erronea applicazione del regime del margine, l'imponibile (E), su cui calcolare l'imposta (F), deve essere pari al valore dato dal prezzo di vendita al netto dell'imposta (D) contenuta nell'operazione di compravendita (in questo caso al netto dell'imposta effettivamente versata).

Applicando a tale importo l'aliquota d'imposta si ottiene il valore corretto dell'IVA da versare (F).

Pertanto, per differenza con l'imposta già versata (D) si ottiene il residuo ancora dovuto (G). Schematicamente:

Costo di acquisto A	Valore di vendita B	Margine C (A-B)	Iva versata D (C-C/1,2)	Imponibile E (B-D)	Iva corretta F (E*20/100)	Iva dovuta G (F-D)	Utile lordo H [(B-A+D)]
100	110	10	1,67	108,33	21,67	20	8,33
100	120	20	3,33	116,67	23,33	20	16,67
100	130	30	5,00	125,00	25,00	20	25,00
100	140	40	6,67	133,33	26,67	20	33,33

\* \* \* \* \*

Si richiama l'attenzione degli Uffici sull'importanza delle procedure di cooperazione internazionale, ai fini dell'individuazione e del controllo delle operazioni effettivamente realizzate, anche in ordine allo specifico regime fiscale applicabile.

Le procedure potranno essere attivate sia nei confronti del soggetto cedente sia dell'iniziale fornitore, nel caso in cui sia riscontrata una triangolazione comunitaria.

Lo scambio di informazioni in materia di IVA trova fondamento nella Direttiva n. 77/799/CEE, come modificata dalla Direttiva 79/1070/CEE, nel Regolamento CEE n. 218/92 “concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA)”, nell’art. 65 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e nell’art. 55 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

Le Direttive ed il Regolamento possono essere consultate, in formato elettronico, nel sito dell’Unione europea <http://europa.eu.int/> (le disposizioni legislative sono accessibili selezionando dalla home page, nell’ordine, “Documenti Ufficiali” – “EUR-lex, il diritto dell’Unione Europea” – “Legislazione” oppure connettendosi direttamente a [http://europa.eu.int/eur-lex/it/search/search\\_lif.html](http://europa.eu.int/eur-lex/it/search/search_lif.html)).

Al riguardo, per gli eventuali controlli che si rendessero necessari, la circolare n. 33 del 18 aprile 2002 ha riassunto i principi fondamentali dell’attività di cooperazione internazionale in materia di imposte dirette.