



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 01/02/2007 n. 16

Oggetto:

Istanza di interpello - Art. 10, n. 27-quinquies) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Testo:

Con istanza d'interpello, concernente l'esatta applicazione dell'art. 10 n. 27-quinquies) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e' stato esposto il seguente

Quesito

La "Societa' XXX (UK) PLC Filiale Italiana" (di seguito "la Societa'") svolge attivita' di:

- a) "credito al consumo";
- b) "leasing finanziario";
- c) "factoring".

Tali attivita' vengono gestite con il sistema della contabilita' separata, essendosi esercitata l'opzione consentita dall'art. 36, terzo comma, del citato D.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento all'attivita' di "credito al consumo", cui viene applicato il trattamento di esenzione IVA ex art. 10 n. 1) del D.P.R. n. 633 del 1972, l'istante evidenzia di avere optato per la dispensa dagli adempimenti formali, ex art. 36-bis di tale decreto.

Tale attivita' genera, peraltro, in via occasionale servizi imponibili ai fini IVA, non rientrando tra quelli ammessi a fruire del suddetto trattamento di esenzione.

Riguardo ai veicoli utilizzati nell'ambito di tale attivita' viene evidenziato che la Societa' non detrae l'IVA assolta sugli acquisti, in considerazione sia della prevalente realizzazione "a valle" del trattamento di esenzione applicabile ai suddetti servizi (come prescritto dall'art. 19, secondo comma), che dell'esercizio dell'opzione per la dispensa dagli adempimenti formali (indetraibilita' IVA derivante dall'applicazione dell'art. 36-bis, secondo comma).

Cio' posto, stante la realizzazione "a valle" di operazioni esenti da IVA, all'atto della cessione dei suddetti veicoli dovrebbe applicarsi il trattamento di esenzione IVA che l'art. 10, n. 27-quinquies) del D.P.R. n. 633 del 1972 riserva ai beni per i quali tale imposta non e' stata integralmente detratta, ex artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2 del medesimo decreto.

Tuttavia, stante l'opzione per la dispensa dagli obblighi contabili, alla cessione dei suddetti veicoli non potrebbe applicarsi il trattamento di esenzione dall'IVA, di cui al citato l'art. 10 n. 27-quinquies), considerato che l'indetraibilita' discendente dalla fruizione della semplificazione contabile non rappresenta - secondo l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria (circolare 24 dicembre 1997, n. 328, parte 1.1.2.) - uno dei presupposti legittimanti l'applicazione dell'esenzione prevista da tale norma.

Cio' posto la Societa' chiede quale sia il corretto trattamento IVA della cessione dei suddetti veicoli conseguente all'indetraibilita' di tale imposta assolta al momento dell'acquisto, vale a dire se debba ritenersi prevalente a tali fini:

- l'indetraibilita' dell'IVA derivante dalla realizzazione delle operazioni esenti, quale presupposto legittimante l'applicazione dell'art. 10 n. 27-quinquies), ovvero
- l'opzione per la semplificazione contabile che, secondo la prassi ministeriale, non consentirebbe di applicare tale norma.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

La Societa' ritiene che l'interpretazione, secondo cui la dispensa ex

art. 36-bis precluda comunque l'applicazione sulle operazioni effettuate "a valle" dell'art. 10 n. 27-quinquies), imponendone la tassazione ordinaria, determinerebbe un'indebita doppia imposizione delle medesime, considerato che il cedente non puo' detrarre l'IVA assolta al momento dell'acquisto.

Cio' contrasterebbe con quanto previsto dalla sesta Direttiva, la quale all'art. 13, parte B, lett. C) dispone che tra le esenzioni rientrano "...le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attivita' esentata ... ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto alla deduzione e le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano state esclusi dal diritto alla deduzione conformemente alle disposizioni dell'art. 17, paragrafo 6...".

Tanto premesso la Societa' ritiene che la cessione di autovetture in esame sconti il trattamento di esenzione IVA previsto dal citato art. 10 n. 27-quinquies), dovendo assumersi quale presupposto legittimante per l'applicazione di tale norma lo svolgimento di un'attivita' esente che non ha dato luogo alla detrazione dell'imposta assolta al momento dell'acquisto.

La preclusione all'applicazione di tale norma determinerebbe una tassazione discriminatoria tra la cessione del bene afferente un'attivita' esente, per la quale non si e' fruito della dispensa ex art. 36-bis, e la cessione del medesimo bene afferente un'attivita' esente per la quale si e' invece esercitata l'opzione per tale dispensa, rendendo difficoltosa la facolta' della semplificazione contabile.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'opzione ex citato art. 36-bis consente al contribuente di essere dispensato dagli obblighi di fatturazione e registrazione delle operazioni esenti (con esclusione di quelle di cui all'art. 10, nn. 11), 18) e 19)), restando fermi comunque gli altri obblighi stabiliti dalle norme IVA (fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate, registrazione degli acquisti, altri adempimenti previsti dal decreto IVA; rilascio della fattura quando e' richiesta dal cliente).

All'opzione per tale semplificazione contabile consegue (art. 36-bis, comma 2) l'indetraibilita' totale dell'IVA assolta sugli acquisti complessivamente effettuati dal soggetto passivo, anche quando questi esercitasse operazioni imponibili che, in assenza della predetta opzione, avrebbero invece dato luogo alla detrazione dell'IVA secondo le regole stabilite dagli artt. 19, 19bis-1 e 19bis-2 del D.P.R. n. 633 del 1972.

In linea generale, in aderenza al principio della neutralita' dell'IVA, il bene - che per effetto dell'applicazione di tali ultime norme ha dato luogo ad un'integrale indetraibilita' della relativa imposta - puo' scontare il trattamento di esenzione ex art. 10, n. 27-quinquies).

Cio' opportunamente premesso, si fa presente che la disposizione contenuta nel menzionato art. 36-bis, comma 2, si configura quale previsione di carattere speciale nell'ambito del vigente sistema dell'IVA, essendo dettata con esclusivo riferimento ad un regime attivabile in via opzionale.

Tale previsione (recante la generalizzata preclusione della detrazione d'imposta), discendendo da una precisa scelta del soggetto passivo per la fruizione della semplificazione contabile, presenta, a ben vedere, diversa natura rispetto a quella che scaturisce dall'applicazione delle norme che regolano ordinariamente il diritto alla detrazione dell'IVA (artt. 19, 19bis-1 e 19bis-2) e, quindi, il meccanismo di applicazione di tale imposta alle operazioni realizzate a valle in conseguenza dell'applicazione di tali norme.

Coerentemente con quanto affermato dalla circolare 24 dicembre 1997, n. 328, puo', dunque, ritenersi che l'indetraibilita' in esame, non essendo menzionata tra i presupposti legittimanti l'applicazione dell'art. 10, n. 27-quinquies) del decreto IVA (indetraibilita' totale derivante dall'applicazione degli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2), impedisce di applicare sulle operazioni attive il trattamento di esenzione stabilito da tale norma.

D'altra parte si evidenzia che osta - ad un'interpretazione che in via estensiva includa l'indetraibilita' in esame tra i presupposti legittimanti l'applicazione dell'art. 10, n. 27-quinquies) del decreto IVA - la circostanza che il legislatore ha specificamente individuato le fattispecie cui l'art. 36-bis estende i propri effetti sulla tassazione delle operazioni effettuate a valle (cfr. art. 2, secondo comma, n. 4)).

Cio' posto, con riferimento al caso di specie, si ritiene che le

cessioni di veicoli operate dall'istante ed afferenti l'attività di "credito al consumo", in riferimento alla quale vengono svolte anche operazioni imponibili, non possano beneficiare del trattamento di esenzione stabilito dal sopra citato art. 10, n. 27-quinques).

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale del Lazio, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.