

# **Il commercialista telematico**

## **LA DISCIPLINA IVA DEGLI AUTOMEZZI AZIENDALI**

IL PRESENTE E-BOOK E' AGGIORNATO CON LE DISPOSIZIONI DELLA  
LEGGE FINANZIARIA 2008 e con la R.M. 20/2/2008 n. 6/DPF  
... per acquistarlo clicca [QUI](#), poi su "E-BOOK" e quindi su "prosegui"  
[il prezzo è di 24 euro IVA compresa](#)

*a cura del dott. Sandro Cerato  
dottore commercialista in Bassano del Grappa  
docente presso la Scuola Superiore di Economia e Finanze*

# Il commercialista telematico

## INDICE

Ambito oggettivo .....	
Oggetto dell'attività propria dell'impresa .....	
Utilizzo esclusivamente strumentale .....	
Agenti e rappresentanti di commercio .....	
Autocarri ed altri veicoli .....	
I "falsi" autocarri .....	
Autoveicoli ad uso ufficio .....	
La detrazione dell'imposta: principi generali .....	
I limiti alla detrazione .....	
La regola generale .....	
I costi promiscui .....	
Il pro-rata .....	
La detrazione dell'Iva sugli autoveicoli .....	
Rimborso dell'imposta non detratta nel periodo 1.1.2003 – 13.9.2006 .....	
Detrazione dell'imposta nel periodo 14.9.2006 – 26.6.2007 .....	
Detrazione dell'imposta dal 27.6.2007 .....	
Rettifiche della detrazione nel passaggio dal vecchio al nuovo regime .....	
Rettifica per mutamento di regime delle operazioni effettuate .....	
Mutamenti nel regime delle operazioni attive, delle detrazioni e della attività esercitata	
Rettifica per consistenti variazioni nella percentuale del pro-rata generale di detraibilità	<b>Errore.</b>
<b>Il segnalibro non è definito.</b>	
Vendita di beni ammortizzabili .....	
Operazioni straordinarie .....	
Momento di effettuazione della rettifica .....	
Rettifica della detrazione per le spese relative agli automezzi sostenute nel periodo 14.9.2006 – 26.6.2007 .....	
Finanziaria 2008 .....	
Decorrenza .....	
Rivendita del veicolo .....	
Appendice legislativa .....	
Prassi ministeriale .....	

# Il commercialista telematico

Nel corso degli ultimi tempi, la tematica della detrazione dell'Iva sull'acquisto e l'impiego degli automezzi aziendali è stata oggetto di importanti modifiche normative, che hanno trovato come motivo scatenante la oramai nota sentenza della Corte di Giustizia Ue del 14 settembre 2006.<sup>1</sup> Tale sentenza, infatti, ha dichiarato incompatibile con la normativa comunitaria l'art. 19-bis1, lett. c) e d), del DPR n. 633/72, nella parte in cui si sanciva l'indetraibilità oggettiva dell'imposta relativa all'acquisto ed all'utilizzo delle auto aziendali.<sup>2</sup>

L'effetto della sentenza ha riguardato non solo le operazioni realizzate dal 14 settembre in poi, ma anche la mancata detrazione operata in passato, con la conseguenza che ciascun contribuente avrebbe potuto recuperare l'imposta entro gli ordinari limiti temporali previsti dall'art. 19 del DPR n. 633/72. Tale disposizione, infatti, precisa che il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto. Ciò significa che ciascun soggetto passivo avrebbe potuto recuperare l'imposta non detratta dal 1° gennaio 2003 e fino al 13 settembre 2006 (giorno antecedente alla sentenza della Corte Ue).

Per evitare evidenti difficoltà nei conti pubblici, il Governo ha immediatamente emanato il DL 15.9.2006, n. 258, in cui ha disciplinato le modalità di recupero dell'Iva non detratta sugli acquisti e sull'impiego degli autoveicoli aziendali fino alla suddetta data del 13 settembre 2006.

In sede di conversione del DL n. 258/06<sup>3</sup>, il legislatore ha modificato l'art. 19-bis1, lett. c), del DPR n. 633/72, stabilendo che l'imposta sarà detraibile in misura ridotta (40%) a far data dalla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea dell'autorizzazione riconosciuta all'Italia da parte del Consiglio Europeo.

Tale autorizzazione è arrivata il 18 giugno 2007 ed è stata pubblicata nella G.U.U.E. del 27 giugno 2007, con la conseguenza che a far data dalle operazioni effettuate dal 27 giugno stesso, la detrazione è quindi limitata al 40% dell'imposta assolta.

---

<sup>1</sup> Sentenza 14.9.2006, causa C-228/05.

<sup>2</sup> E' bene rammentare che a decorrere dal 1° gennaio 2001, sull'acquisto, anche tramite leasing o noleggio, è stata consentita la detrazione del 10% dell'imposta, successivamente innalzata al 15% a decorrere dal 1° gennaio 2006.

<sup>3</sup> Legge 10.11.2006, n. 278.

# Il commercialista telematico

Nell'ambito dei numerosi provvedimenti normativi sopra riportati, è possibile individuare delle "fasce" temporali, al cui interno la disciplina della detrazione sull'acquisto e sull'impiego delle auto aziendali opera come segue:

- fino al 13 settembre 2006: indetraibilità oggettiva ai sensi dell'art. 19-bis1, lett. c) e d), del DPR n. 633/72;
- dal 14 settembre 2006 al 26 giugno 2007: si tratta del cd. "periodo transitorio", in cui in attesa della decisione del Consiglio Europeo sulla richiesta dell'Italia di introdurre una detrazione limitata al 40%, si applicano i principi generali di detrazione stabiliti dall'art. 19 del DPR n. 633/72;
- dal 27 giugno 2007 in avanti: ai sensi dell'art. 19-bis1, lett. c), del DPR n. 633/72, così come modificato dal DL n. 258/06, e a seguito dell'autorizzazione concessa dal Consiglio Europeo in data 18 giugno 2007 (pubblicata in G.U.U.E. del 27 giugno 2007), la detrazione sull'acquisto e sull'impiego degli automezzi aziendali è limitata al 40%.

Infine, il legislatore è intervenuto di recente (Finanziaria 2008), rivedendo le disposizioni relative alla detrazione di cui all'art. 19-bis1), al fine di recepire le indicazioni fornite dal Consiglio della Ue con la citata decisione del Consiglio Ue del 18 giugno 2007. tali modifiche, come si vedrà in seguito, hanno efficacia retroattiva a decorrere dal 27 giugno 2007.

<b>Tabella riassuntiva detrazione Iva automezzi aziendali</b>	
<b>Fino al 13 settembre 2006</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Indetraibilità oggettiva art. 19-bis1, lett. c) e d)</li><li>• Procedura di rimborso per la restituzione del 40% dell'imposta non detratta dal 1° gennaio 2003 al 13 settembre 2006</li></ul>
<b>Dal 14 settembre 2006 al 26 giugno 2007</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Detrazione secondo i principi generali previsti dall'art. 19 del DPR n. 633/72</li></ul>
<b>Dal 27 giugno 2007 in avanti</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Detrazione limitata al 40%</li></ul>

# Il commercialista telematico

## **Ambito oggettivo**

Prima di analizzare il regime di detrazione dell'imposta nei diversi periodi temporali presi in considerazione nella tabella di cui sopra, è bene individuare con esattezza i veicoli aziendali interessati dalle limitazioni al diritto di detrazione. A tale proposito, la Finanziaria 2008 ha riscritto completamente la lett. c) dell'art. 19-bis1), del DPR n. 633/72, che nel testo vigente fino al 31.12.2007 faceva riferimento ai ciclomotori, i motocicli<sup>4</sup> e gli autoveicoli di cui all'art. 54, lett. a) e c), del D.Lgs. n. 285/92. Per quanto riguarda in particolare gli autoveicoli il riferimento legislativo era alle seguenti categorie:

- autoveicoli per il trasporto di persone (lett. a) dell'art. 54 del D.Lgs. n. 285/92);
- autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose (lett. c) del medesimo art. 54).

Con le modifiche apportate dalla Legge n. 244/2007, si fa ora riferimento ai <<veicoli stradali a motore>>, intendendo per tali quelli diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg., ed il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto. Tale definizione è stata di fatto mutuata dall'art. 5 della citata decisione del Consiglio Ue, in cui si fa riferimento ai citati veicoli per individuare quelli per i quali l'Italia è autorizzata ad introdurre un regime di detraibilità limitata.

La descritta modifica è indubbiamente rilevante, in quanto attrae nella cerchia dei veicoli interessati dalle limitazioni alla detrazione alcune fattispecie che in passato erano espressamente escluse. Tra queste indubbiamente vanno ricordati gli autocarri di cui all'art. 54, lett. d), del D.Lgs. n. 285/1992, in quanto ricompresi tra i <<veicoli stradali a motore>> adibiti al trasporto di persone, per i quali, come si vedrà nel seguito, l'unica via d'uscita è quella di dimostrare l'utilizzo esclusivo nell'attività d'impresa o professionale.

---

<sup>4</sup> Per i motocicli, è bene ricordare che quelli inclusi nella lett. c) sono solo quelli di cilindrata non superiore a 350 cc., in quanto per quelli con cilindrata superiore la detrazione è preclusa dalla precedente lett. b) del medesimo art. 19-bis1 (in cui la detraibilità è consentita solo se tali motocicli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa).

# Il commercialista telematico

Una volta individuata la categoria degli autoveicoli interessati dalla limitazione alla detrazione dell'imposta, l'eventuale limitazione si applica non solo all'imposta assolta sull'acquisto (anche tramite leasing o noleggio), ma anche sulle spese di impiego (manutenzioni, riparazioni, custodia, carburanti e lubrificanti, ecc.), così come previsto dalla successiva lett. d), anch'essa riscritta dalla Finanziaria 2008.

In particolare, nella nuova lett. d), del citato art. 19-bis1), sono state ora espressamente incluse tra le spese di impiego anche quelle sostenute per il transito stradale (pedaggi), in precedenza espressamente escluse ai sensi della lett. e) dello stesso art. 19-bis1). Infatti, dalla lett. e) citata è stato espunto qualsiasi riferimento alle spese per transito autostradale.

Nell'ambito della lett. c) dell'art. 19-bis1), tuttavia, vi sono alcune deroghe all'indetraibilità oggettiva, legate o alla modalità di utilizzo o al soggetto intestatario dello stesso. Infatti, è previsto che l'indetraibilità non si applica (e quindi la detrazione spetta in misura integrale se sussistono i presupposti dell'inerenza) nei seguenti casi:

- veicoli utilizzati esclusivamente nell'esercizio d'impresa o arte e professione (novità inserita dalla Finanziaria 2008);
- veicoli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- veicoli utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio.

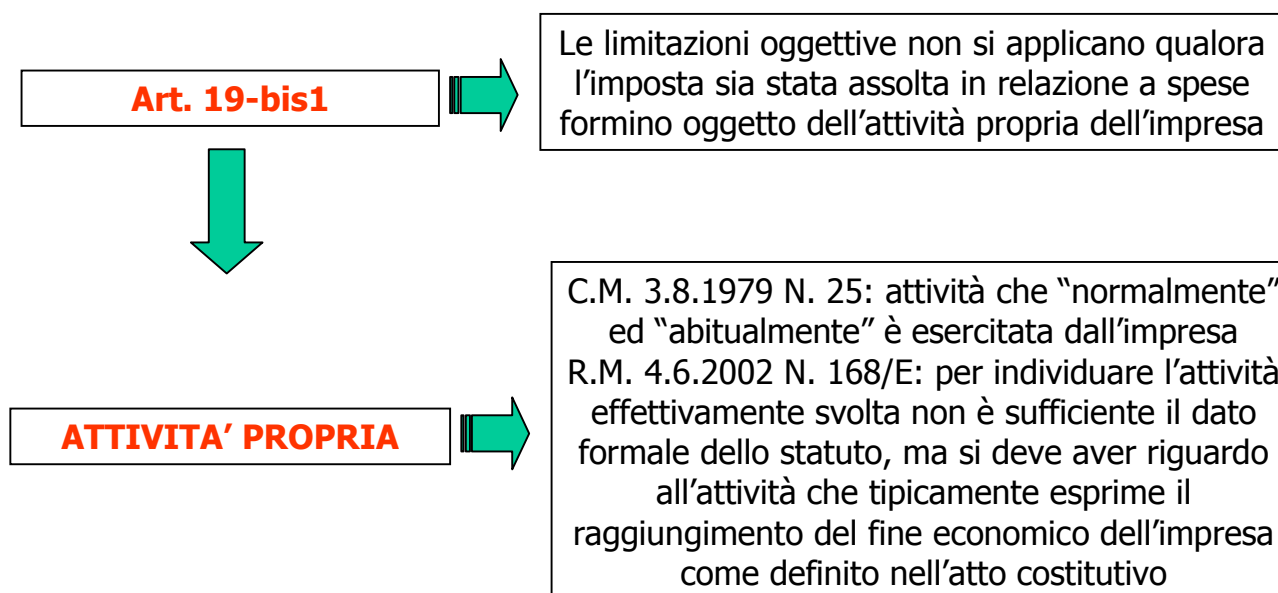
## **Oggetto dell'attività propria dell'impresa**

Relativamente ai veicoli oggetto dell'attività propria dell'impresa, a cui si possono aggiungere anche i veicoli ad uso pubblico, sembra evidente che la detrazione spetti integralmente in quanto sussiste un'inerenza "per natura", ossia legata all'attività svolta dall'impresa o all'utilizzo del mezzo. Per quanto riguarda i veicoli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, in passato l'Amministrazione Finanziaria si è espressa su tale concetto, precisando quanto segue:

- nella C.M. 3.8.1979, n. 25, definisce attività propria quella che "normalmente" ed "abituamente" è esercitata dall'impresa;
- nella R.M. 4.6.2002, n. 168/E, precisa che per individuare l'attività effettivamente svolta non è sufficiente il dato formale dello statuto, ma si

# Il commercialista telematico

deve aver riguardo all'attività che tipicamente esprime il raggiungimento del fine economico dell'impresa come definito nell'atto costitutivo.<sup>5</sup>



## Utilizzo esclusivamente strumentale

Appare ora interessante focalizzare l'attenzione sull'ipotesi dell'utilizzo esclusivo del veicolo nell'attività d'impresa o professionale.

*IL PRESENTE E-BOOK E' AGGIORNATO CON LE DISPOSIZIONI DELLA  
LEGGE FINANZIARIA 2008 e con la R.M. 20/2/2008 n. 6/DPF  
... per acquistarlo clicca QUI, poi su "E-BOOK" e quindi su "proseguì"  
il prezzo è di 24 euro IVA compresa*

<sup>5</sup> Nella citata prassi a supporto delle conclusioni vengono richiamate alcune sentenze della Cassazione (n. 7214/2001, n. 7423/2001 e n. 1033/1999).