

CARTA CARBURANTI: LE PROBLEMATICHE IVA

di Giuseppe Polli

[questo articolo fa parte del nostro dossier dedicato alla gestione della scheda carburante](#)

Il Consiglio dell'Unione Europea, con la **Decisione 18 giugno 2007 n. 2007/441/CE** (pubblicata in G.U.C.E. 27 giugno 2007) ha concesso all'Italia la facoltà di legiferare in materia di detraibilità forfettaria dell'IVA per l'acquisto di veicoli a motore e delle relative spese di gestione nell'ipotesi in cui gli stessi non siano utilizzati in modo esclusivo per lo svolgimento dell'attività d'impresa e dell'attività artistica e professionale.

Con la Legge Finanziaria 2008 n. 244/2007 è stato pertanto disposto la detraibilità dell'IVA:

- nella misura **forfettaria del 40%**, in caso di utilizzo promiscuo dei veicoli;
- in **misura integrale (100%)** nell'ipotesi di utilizzo esclusivo dei veicoli come beni strumentali per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale o professionale.

La lettera c) dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, rappresenta il **punto di partenza** per comprendere la detraibilità o meno dell'IVA inclusa nel corrispettivo dovuto per l'acquisto di carburante per autotrazione.

Articolo 19-bis1 lettera c) DPR n. 633/1972

“c) L'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore, diversi da quelli di cui alla lettera f) dell'allegata tabella B, e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio. Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.”

Questa disposizione, pur essendo stata introdotta nella Legge Finanziaria 2008, è entrata in vigore il 28 giugno 2007, a seguito della citata Decisione del Consiglio UE.

La lettera c) dell'art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972 non fa alcun riferimento alla classificazione dei veicoli in base al codice della strada (D.Lgs. n. 285/1992) come invece avviene nell'art. 164, comma 1 del TUIR.

Articolo 164, comma 1, TUIR
Veicoli diversi dai trattori agricoli o forestali;
Veicoli normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni;
Veicoli con massa massima autorizzata non superiore a 3500 kg;
Veicoli con un numero di posti a sedere, escluso quello del conducente non superiore a 8.

Le disposizioni contenute nella lettera c) dell'art. 19-bis1 D.P.R. n. 633/1972 non si applicano ai motocicli di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici (lettera f, Tabella B). Per questi veicoli, infatti, sussiste “**una indetraibilità oggettiva**”, tranne nell'ipotesi in cui gli stessi formino oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Non rientrano nel concetto di veicoli stradali a motore ex art. 19-bis 1	
	trattori agricoli o forestali
	veicoli adibiti al trasporto di persone o beni, la cui massa massima autorizzata supera i 3500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso il conducente, è superiore a 8 (ad esempio pullman e camion)
	motocicli di cilindrata superiore a 350 cc

La detraibilità dell'IVA dipende dunque dal fatto che i “**veicoli stradali a motore**” :

- 1) siano utilizzati esclusivamente o meno nell'attività d'impresa o nell'esercizio di arti e professioni;
- 2) formino oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- 3) siano utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio.

Da un punto di vista **oggettivo**, la normativa si applica a tutti i mezzi di trasporto che rientrano nella suddetta definizione di “**veicoli stradali a motore**” indipendentemente dalla classificazione del Codice della strada: diversamente da quanto era previsto in passato, è dunque **irrilevante**, ad esempio, la distinzione fra autocarro e autovettura, con l'eccezione oggettiva dei motoveicoli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 c.c..

In altri termini se viene utilizzato come bene strumentale allo svolgimento dell'attività un motoveicolo di cilindrata superiore a 350 cc, non è ammessa alcuna detrazione IVA né sulle spese di acquisto o di acquisizione del mezzo né su quelle di impiego, anche se l'uso fosse esclusivamente aziendale.

In sintesi dalla normativa sopra riportata possono desumersi le seguenti regole:

Detrazione limitata al 40%	per i veicoli stradali a motore non utilizzati esclusivamente per l'attività economica, esclusi i motoveicoli di cui appresso.
Detrazione per i motoveicoli di cilindrata > 350 cc	per i motoveicoli ad uso privato di cilindrata superiore a 350 cc la detrazione spetta solo se formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.
Detrazione integrale	per i veicoli stradali a motore utilizzati esclusivamente per l'attività economica la detrazione spetta integralmente.
Detrazione condizionata all'attività	per i veicoli stradali a motore che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa (esempio noleggio, noleggio) e per quelli utilizzati dagli agenti e rappresentanti di commercio, la detrazione spetta nella misura in cui il veicolo è impiegato nell'attività, secondo i principi generali.

DETRAZIONE INTEGRALE DELL'IVA

Per i veicoli stradali a motore utilizzati esclusivamente come beni strumentali per l'attività dell'impresa o professionale e artistica, come si è detto, la normativa riconosce, in conformità alla decisione del Consiglio UE, il diritto all'integrale deduzione dell'IVA, sia sulle spese di acquisizione che su quelle inerenti all'uso (carburante, ricambi, riparazioni ecc.).



Il diritto alla detrazione integrale dell'IVA è strettamente correlato all'utilizzo esclusivo del mezzo per fini dell'attività economica, di conseguenza, in presenza di un utilizzo, anche modesto, per fini estranei all'attività, va a cadere il presupposto per la detrazione integrale dell'IVA.

Si ricade dunque nella detrazione forfetaria del 40%. Alcuni piccoli autocarri < 35 q.li (ad esempio il Fiorino) per i quali prima non sussistevano dubbi sulla detraibilità integrale dell'Iva, oggi sono catalogati qui e per essi la detraibilità 100% dell'Iva è subordinata alla dimostrazione da parte del contribuente dell'utilizzo esclusivo nell'impresa.

Non è pertanto concesso ai contribuenti (con alcune eccezioni) di determinare una diversa percentuale di detrazione, compresa tra il 41 e il 99%, in relazione all'effettivo impiego del mezzo nell'esercizio dell'attività.

Si deve inoltre escludere la possibilità di realizzare il presupposto dell'utilizzo esclusivo assoggettando a tassazione, quale autoconsumo di servizi, l'uso ai fini privati: questa soluzione non è praticabile nel caso di veicoli stradali a motore, per i quali la lettera c) dell'art. 19-bis 1 stabilisce che, in presenza di **uso non esclusivo**, la detrazione è fissata al 40%.

Il contribuente che intenda far valere il diritto alla detrazione integrale dovrà, naturalmente, farsi carico di provare che impiega il veicolo esclusivamente per l'attività.

L'onere della prova si porrà in modo diverso, più o meno agevole, a seconda della situazione concreta, poiché entrano in gioco, a questo fine, tutti gli elementi di fatto, quali le caratteristiche del veicolo aziendale, la natura della spesa, il tipo di attività esercitata.

Una cosa è, ad esempio, provare che un autocarro destinato al trasporto di cose è utilizzato esclusivamente nell'esercizio dell'impresa edile; altro è, per la stessa impresa, provare che l'utilizzo esclusivo di un'autovettura destinata al trasporto di persone.

Per fare un altro esempio, il professionista avrebbe notevoli difficoltà per dimostrare che l'autovettura acquistata è utilizzata solo per la professione, anche nell'ipotesi, ormai assai comune, in cui possieda più di un'autovettura (non potendo l'utilizzo esclusivo dimostrarsi in via presuntiva, sulla base di tale circostanza).

Sarà certamente più facile, invece, far valere il diritto alla detrazione integrale relativamente alla spesa sostenuta per noleggiare un'autovettura in occasione di un preciso e documentabile impegno professionale.

Sulla questione, indicazioni significative si possono trarre dal **provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2007**, concernente le procedure di rimborso dell'IVA sui costi pregressi delle auto aziendali, in base alla ricordata sentenza della Corte di giustizia.

Nel provvedimento si specificava infatti che i contribuenti interessati a chiedere il rimborso c.d. analitico (in luogo di quello forfetario del 35-40%) avrebbero dovuto allegare all'istanza:

- documenti di contabilità aziendale da cui potesse desumersi la percorrenza del veicolo in relazione all'esercizio dell'attività d'impresa;
- documentazione amministrativo-contabile nella quale fossero indicati gli elementi idonei ad attestare che il veicolo era stato utilizzato in orari e percorsi coerenti con l'ordinario svolgimento dell'attività.

Secondo queste indicazioni, l'uso esclusivo del veicolo dovrebbe essere comprovato attraverso un "giornale di bordo" che ne registri dettagliatamente il percorso; questa condizione, tuttavia, potrà essere soddisfatta in situazioni particolari, ma non nella stragrande maggioranza dei casi.

In linea generale, dunque, le indicazioni del provvedimento devono intendersi nel senso che l'onere della prova dovrà essere soddisfatto, in via di principio, nella forma documentale, ovviamente nei limiti in cui è possibile, caso per caso, in considerazione delle condizioni di impiego, del tipo di attività e delle caratteristiche del veicolo.

Ad esempio, per il c.d. “**veicolo di cortesia**” che l'officina meccanica mette a disposizione dei clienti che consegnano la propria autovettura da riparare, si potrà effettivamente predisporre una documentazione analitica: l'impiego del veicolo potrà risultare da un documento, formato all'atto di ciascuna operazione, riportante, oltre ai dati del cliente, le date di affidamento e di riconsegna e i chilometri percorsi; le annotazioni del documento troveranno poi riscontro nella ricevuta fiscale o fattura emessa al termine della prestazione di riparazione del veicolo del cliente, nonché nella congruità dei consumi di carburante risultanti dall'apposita scheda.

Si pensi ancora, ad esempio, al titolare di una ditta che svolge l'attività di agente di commercio. E' realisticamente ipotizzabile che l'autoveicolo sia utilizzato dal titolare anche a fini personali e non esclusivamente per l'esercizio dell'attività.

La detrazione deve dunque essere calcolata secondo l'utilizzo del veicolo nell'attività esercitata in base al **principio dell'inerenza**. Ovviamente occorre che la prova così costruita risulti coerente con il quadro complessivo e non sia, viceversa, contraddetta da elementi contrastanti (ad esempio una percorrenza eccessiva rispetto ai consumi dichiarati o addirittura la scheda carburante o l'addebito del pedaggio autostradale, da cui si evinca la presenza del veicolo in località e periodo non compatibili con lo svolgimento dell'attività).

Circolare ministeriale n. 25 del 3 agosto 1979

“beni oggetto dell'attività propria dell'impresa” devono intendersi quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata (commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanziaria ecc.)” e per “beni strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività propria...quelli impiegati esclusivamente come mezzo per l'esercizio di detta attività e, pertanto, diversamente dai primi, inidonei, come tali, a qualificare la natura dell'attività svolta. Per “attività propria dell'impresa” si deve infatti ritenere quella che normalmente ed abitualmente viene esercitata dall'imprenditore e non quindi quella svolta in maniera occasionale o, comunque, di scarsa rilevanza nell'ambito dell'impresa”

La deducibilità dell'IVA al 100% è ammessa solo nel caso in cui si possa dimostrare l'utilizzo esclusivo del veicolo nell'esercizio dell'impresa o di lavoro autonomo e per quanto riguarda l'IVA la valutazione deve essere fatta in relazione al loro effettivo utilizzo.

DETRAZIONE FORFETTARIA DELL'IVA AL 40%

Il legislatore ha previsto una **detrazione forfetaria del 40%** per i veicoli a motore che sono utilizzati in modo promiscuo, vale a dire sia per lo svolgimento dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo sia per altri motivi (ad esempio per uso personale).

La disposizione normativa che regola la detraibilità dell'IVA in materia di scheda carburante è contenuta nella lettera d) dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972.

Articolo 19-bis1 lettera d) DPR n. 633/1972

l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili natanti e veicoli stradali a motore

Come abbiamo visto in precedenza, soltanto nell'ipotesi in cui si possa dimostrare l'utilizzo esclusivo dei veicoli a motore previsti nella lettera c) del suddetto articolo, è ammessa la detrazione integrale dell'IVA per gli acquisti di carburante. Ne consegue che anche i "veri" autocarri che nella precedente versione dell' art. 19 bis 1 lettera c) non erano interessati dalla limitazione, dovendo unicamente rispettare il principio generale dell'inerenza all'attività dell' impresa previsto dall'art. 19) per godere della totale detraibilità del tributo dovranno essere adibiti ad un utilizzo esclusivamente aziendale con tutte le incombenze e difficoltà conseguenti in ordine alle prove da produrre.

Quando, invece, **non possa essere sostenuto e dimostrato** l'utilizzo esclusivo, si ricade nella detrazione forfetaria del 40%.

L'unica cosa che può essere contestata nella circolazione di un autocarro con massa complessiva a pieno carico fino a 3,5 t è il godimento di benefici fiscali dovuti all'intestazione ad una ditta. Ovvero, il furgone di un team di kart può circolare in quanto lo sta facendo per lavoro e quindi vista la denominazione e la categoria è legittimato dal farlo. Il furgone del papà muratore, fabbro, salumiere... non potrebbe circolare per portare il figlio a girare col kart in quanto quello non è il suo mestiere e quindi le detrazioni fiscali vengono godute non esclusivamente per lavoro ma per divertimento.

Come già precedentemente sottolineato la normativa contenuta nella lettera c) dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972 ha previsto la soppressione di ogni riferimento alla classificazione dei veicoli contenuta nel Codice della strada con la conseguenza che un'autovettura possa beneficiare della detrazione integrale dell'IVA, anche per gli acquisti di carburante, nel caso in cui si possa dimostrare l'utilizzo esclusivo del veicolo stesso nell'attività d'impresa.

Solo per i motocicli di cilindrata superiore a 350 cc non è consentito detrarre l'IVA sugli acquisti di carburante, in quanto la totale indetraibilità oggettiva di questi veicoli è contenuta nella lettera c) del citato articolo, salvo il caso dei soggetti per i quali detti motocicli formano l'oggetto dell'attività propria.

VEICOLI DIVERSI

Dal punto di vista oggettivo, si è detto che la limitazione della lettera c) dell'art. 19-bis¹ riguarda i veicoli stradali a motore come definiti dalla disposizione stessa, indipendentemente dalla classificazione ai fini del Codice della strada.

Pertanto, per i veicoli che non rientrano nella definizione di “veicoli stradali a motore”, perché aventi massa massima superiore a 3.500 kg oppure più di 8 posti passeggeri, le regole di detrazione dell'IVA sugli acquisti di carburante seguono il **principio di inerenza**.

E' il caso di ricordare che l'applicazione delle norme generali implica l'onere della prova a carico del soggetto che vuol far valere il diritto alla detrazione dell'imposta.

[questo articolo fa parte del nostro dossier dedicato alla gestione della scheda carburante](#)

TABELLA RIASSUNTIVA I.VA.

In base alle considerazioni sopra esposte è possibile procedere ad un elenco esplicativo dei veicoli che possono beneficiare della detrazione integrale o parziale dell'IVA sugli acquisti di carburante.

<i>Tipologia di veicolo</i>	<i>Detrazione IVA scheda carburante</i>
<i>Ciclomotori</i>	<ul style="list-style-type: none">• 40% se con utilizzo promiscuo• 100% se utilizzo esclusivo per l'attività
<i>Motocarri e motoveicoli per il trasporto promiscuo, autovetture, autocarri e autocaravan</i>	<ul style="list-style-type: none">• 40% con utilizzo promiscuo;• 100% se con utilizzo esclusivo per l'attività documentando tale utilizzo (es.: giornale di bordo con nominativi conducente, percorrenze e causali);• 100% se la massa massima autorizzata è superiore a 3500 kg nel rispetto del principio dell'inerenza.
<i>Motocicli con cilindrata superiore ai 350 cc</i>	Nessuna detrazione dell'IVA, a meno che i veicoli formino oggetto dell'attività
<i>Autocarri, Autoarticolati ecc. di massa complessiva superiore ai 3500 kg</i>	100% nel rispetto del principio dell'inerenza
<i>Trattori stradali, autotreni, autoarticolati</i>	100% nel rispetto del principio dell'inerenza
<i>Autobus</i>	100% (numero di posti a sedere, escluso il conducente, superiore a 8) nel rispetto del requisito dell'inerenza
<i>Trattori agricoli o forestali</i>	100% nel rispetto del requisito dell'inerenza

[questo articolo fa parte del nostro dossier dedicato alla gestione della scheda carburante](#)

28 gennaio 2015
Giuseppe Polli