

Autovetture, autoveicoli e motocicli

a cura di Nicola Forte

Il legislatore nazionale ha modificato a più riprese nel corso degli anni la misura dell'Iva detraibile relativa all'acquisto o all'importazione dei veicoli stradali a motore (autovetture, autocarri, ecc.). In particolare, la detrazione era consentita nelle seguenti misure:

- del 50 per cento dal 1979 al 1983;
- nessuna detrazione dal 1983 all'anno 2000;
- del 10 per cento (50 per cento per i veicoli elettrici) dal 2001 al 2005;
- del 15 per cento dall'inizio del 2006.

Per ben diciassette anni l'Iva è stata completamente indetraibile ed il legislatore nazionale giustificava dinnanzi all'Unione europea siffatta limitazione come una misura di ordine congiunturale.

I successivi interventi, che hanno previsto la possibilità di considerare in detrazione il tributo, prima nella misura del 10 per cento, e dopo del 15 per cento (dall'inizio dell'anno 2006 in avanti), trovavano la giustificazione nella consapevolezza del legislatore di una probabile apertura di un procedimento di infrazione dovuto al contrasto tra le disposizioni interne e la normativa comunitaria.

L'incompatibilità delle disposizioni nazionali con le norme comunitarie è stata sancita definitivamente dalla nota sentenza "Stradasfalti" della Corte di Giustizia UE del 14 settembre 2006, causa C-228/05. In particolare, i giudici comunitari hanno rilevato come lo **Stato italiano**, prima di introdurre limitazioni alla detrazione Iva relativamente all'acquisto o all'importazione di autovetture, **non aveva consultato il comitato Iva e non aveva rispettato i termini dell'indicazione della loro limitazione temporale**.

Secondo la decisione della Corte di Giustizia i contribuenti che a causa delle predette limitazioni non avevano potuto considerare in detrazione l'Iva assolta sull'acquisto di autovetture e delle relative spese di impiego avrebbero potuto recuperare tale imposta in conformità alle disposizioni di cui all'art. 17, n. 2 della VI direttiva nella misura in cui i beni e i servizi fossero stati impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta.

A seguito della citata sentenza la lett. c) della disposizione in commento è stata modificata con l'approvazione del d.l. n. 258/2006 convertito, con modificazioni, dalla l. 10 novembre 2006, n. 278, nella seguente formulazione: *"l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di ciclomotori, di motocicli, di autovetture ed autoveicoli indicati nell'articolo 54, lettere a) e c) del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 ... che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, e dei relativi componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di servizi e a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, non è ammessa in detrazione a far data dalla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea dell'autorizzazione riconosciuta all'Italia dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, a stabilire una misura ridotta della percentuale di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta per gli acquisti di beni e le relative spese di cui alla presente lettera, nei termini ivi previsti, senza prova contraria, salvo che per gli agenti o rappresentanti di commercio"*.

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il Consiglio dell'Unione europea con la decisione 2007/441/CE del 18 giugno 2007, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 27 giugno 2007, serie L165 (oggetto di una successiva rettifica pubblicata nella medesima Gazzetta del 28 settembre 2007, serie L252), ha **consentito all'Italia, per esigenze di semplificazione, di limitare forfetariamente il diritto alla detrazione fissando al 40 per cento la percentuale di imposta recuperabile**, senza possibilità di dimostrare un maggior utilizzo del mezzo di trasporto nell'ambito dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo. ad esempio, un imprenditore o un professionista, anche qualora fossero nelle condizioni di dimostrare un maggior utilizzo, potrebbe in ogni caso, del mezzo di trasporto nell'ambito dell'attività esercitata non potrebbe in ogni caso considerare in detrazione l'Iva in misura superiore al 40 per cento. Tale limite rappresenta comunque la quota massima detraibile salvo il caso in cui il soggetto passivo non sia stato in grado di dimostrare l'utilizzo esclusivo del veicolo (cfr. *infra*). a seguito dell'autorizzazione così concessa, con decorrenza dal 27 giugno 2007, fino al 31 dicembre 2013 ⁹, sono applicabili le disposizioni che consentono la detrazione forfetaria del 40 per cento dell'Iva assolta sull'acquisto di beni e le relative spese (componenti, ricambi, custodia, manutenzione, ecc.).

La nuova formulazione della lett. c) dell'art. 19 bis1, come risultante a seguito dell'approvazione del d.l. n. 258/2006, non era perfettamente conforme con la decisione del Consiglio dell'Unione europea. Tale circostanza ha reso necessario un altro intervento normativo realizzato **dall'art. 1, comma 261 della legge 24 dicembre 2007, n. 244** (legge finanziaria del 2008) che ha riscritto integralmente la disposizione in rassegna **rendendola perfettamente aderente alla decisione del Consiglio**.

La nuova disposizione, nel testo completamente riscritto, ha eliminato qualsiasi riferimento al codice della strada. Non è più rilevante, quindi, l'immatricolazione del mezzo di trasporto in quanto le limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione riguardano tutti i veicoli stradali a motore come individuati **dall'art. 5 della decisione del Consiglio**. Si tratta dei veicoli stradali a motore 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 e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto. La limitazione alla detrazione (nella misura del 40 per cento) non si applica:

- se tali veicoli sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione;
- se tali veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- per gli agenti e rappresentanti di commercio.

Invece è **indetraibile in ogni caso**, come già previsto dalla precedente disciplina, l'Iva relativa all'acquisto o all'importazione dei **motocicli di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici**, dei relativi componenti e ricambi e delle spese agli stessi relative. L'indetraibilità riguarda anche i medesimi motocicli utilizzati sulla base di contratti di noleggio e locazione, anche finanziaria. Invece l'Iva è integralmente detraibile per i beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.

ACQUISTO O IMPORTAZIONE DI VEICOLI	
Detrazione dell'IVA	
Detrazione integrale	Detrazione forfetaria del 40 per cento
Veicoli oggettivamente strumentali: – trattori agricoli o forestali; – i veicoli a motore normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa autorizzata supera i 3.500 kg ed il cui numero di posti a sedere, escluso il conducente, sia superiore a otto.	Veicoli stradali a motore: – tutti i veicoli stradali a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera i 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.
Veicoli integralmente utilizzati per finalità aziendali professionali: – autovetture acquistate da un concessionario di auto utilizzate per essere esposte o per dimostrazione; – autovetture concesse in noleggio ai dipendenti dietro pagamento di un corrispettivo (cfr. <i>infra</i>).	
Veicoli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa: – taxi; – veicoli utilizzati ai fini della formazione da parte delle scuole guida; – veicoli utilizzati per il noleggio o il leasing.	
Veicoli utilizzati dagli agenti e rappresentanti di commercio: – in tale ipotesi la detrazione segue le regole ordinarie in funzione dell'utilizzazione del bene o servizio acquistato nell'esercizio di impresa; – è possibile quindi considerare in detrazione anche una quota superiore al 40 per cento ed inferiore al 100 per cento.	
MOTOCICLI	
Iva integralmente indetraibile	
Motocicli di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici , dei relativi componenti e ricambi e delle spese agli stessi relative. L'indetraibilità riguarda anche i medesimi motocicli utilizzati sulla base di contratti di noleggio e locazione, anche finanziaria. Invece l'Iva è integralmente detraibile per i beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.	

La nuova formulazione normativa **ha eliminato completamente il rinvio alle disposizioni del codice della strada** sostituendolo con il riferimento ai veicoli stradali a motore, nozione che “incorpora” tutti i veicoli rispondenti alle caratteristiche di peso e capienza indicate dalla norma, indipendentemente dalla tipologia. È stato così risolto il problema dei c.d. “finti autocarri” che ha richiesto l’approvazione di una specifica norma ai fini delle imposte sui redditi.

L’art. 3 della decisione del **Consiglio dell’Unione europea** ha previsto espressamente che “Le spese relative ai veicoli sono escluse dalla restrizione del diritto alla detrazione autorizzata dalla presente decisione se il veicolo rientra in una delle seguenti categorie:

- il veicolo rientra fra i beni strumentali del soggetto passivo nell’esercizio della sua attività;
- il veicolo viene utilizzato come taxi;
- il veicolo viene utilizzato ai fini di formazione di una scuola guida;
- il veicolo viene utilizzato per le attività di noleggio o leasing;
- il veicolo viene utilizzato da rappresentanti di commercio”.

Veicoli ad uso promiscuo: la detrazione nella misura del 40 per cento

ad eccezione dei veicoli che costituiscono l’oggetto dell’attività propria dell’impresa o nell’ipotesi in cui si riesca a dimostrare l’utilizzo esclusivo del mezzo di trasporto, il contribuente può fruire di una detrazione (parziale) del tributo nella misura forfetaria del 40 per cento.

La disposizione è applicabile alle operazioni di acquisto, alle importazioni dei predetti mezzi di trasporto, ovvero agli stessi veicoli disponibili in base ad un contratto di noleggio o locazione anche finanziaria. È altresì detraibile nella medesima misura del 40 per cento l’Iva relativa alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione ed impiego, compreso il transito stradale.

I criteri per la corretta applicazione della predetta detrazione forfetaria sono stati chiariti dalla ris. min. n. 6 del 20 febbraio 2008, emanata dal dipartimento delle politiche fiscali. Secondo quanto affermato dal citato documento di prassi, “Per i veicoli non interamente utilizzati per finalità imprenditoriali, artistiche e professionali, in deroga ai criteri ordinari non deve essere verificata in concreto la quota di effettiva utilizzazione per tali finalità, ma l’imposta detraibile è limitata forfetariamente al 40 per cento dell’Iva afferente le operazioni relative ai veicoli in questione ...”. In buona sostanza **il legislatore ha forfetizzato l’inerenza della spesa** senza che sia possibile beneficiare della detrazione in una misura diversa (maggiore o inferiore).

L’agenzia delle entrate non potrà riprendere a tassazione una parte della detrazione nel presupposto che l’impiego del mezzo di trasporto nell’esercizio dell’attività sia stato di fatto inferiore al 40 per cento. Allo stesso modo il contribuente non potrà beneficiare di una maggiore detrazione, rispetto al 40 per cento (misura prevista dalla disposizione in esame), anche laddove l’impiego del mezzo di trasporto nell’impresa o nel lavoro autonomo sia stato di fatto superiore. Il contribuente ha a disposizione una duplice possibilità: considera detraibile l’intera imposta, essendo il bene impiegato esclusivamente nell’attività o, in alternativa, considera in detrazione il 40 per cento. **Non è stata prevista la possibilità di considerare in detrazione misure intermedie** (minori o maggiori) rispetto alla predetta percentuale.

Per i veicoli stradali a motore, soggetti all’applicazione della predetta detrazione forfetaria, è **irrilevante ai fini impositivi l’uso personale o familiare da parte dell’imprenditore dei veicoli stessi** o della loro messa a disposizione a favore del personale dipendente senza l’addebito di un corrispettivo specifico.

Pertanto se il soggetto passivo (imprenditore o esercente arte o professione) utilizza per finalità private il mezzo di trasporto, la predetta prestazione è fuori campo di applicazione dell’Iva non costituendo prestazione di servizi rilevante ai sensi dell’art. 3, comma 6, lett. a) del d.P.R. n. 633/1972. In particolare, si prevede che “*Le disposizioni del primo periodo del terzo comma non si applicano in caso di uso personale o familiare dell’imprenditore o di messa a disposizione a titolo gratuito nei confronti dei dipendenti: a) di veicoli stradali a motore per il cui acquisto, pure sulla base di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, la detrazione dell’imposta è stata operata in funzione della percentuale di cui alla lettera c) del comma 1 dell’articolo 19-bis1; b) ...*”.

Il legislatore ha ritenuto di non dover assoggettare ad Iva l'utilizzo del mezzo di trasporto effettuato al di fuori dell'attività presumendo che tale impiego sia già di fatto compreso nella percentuale di indetraibilità del tributo nella misura del 60 per cento. In sostanza è come se tale percentuale (di indetraibilità) determinasse con criteri forfetari la parte del mezzo di trasporto impiegata per finalità private. Conseguentemente il contribuente non deve emettere autofattura in ragione del fatto che la predetta operazione non è soggetta ad Iva.

Il regime descritto non è derogabile. Non è consentito considerare in detrazione l'Iva in misura integrale all'atto dell'acquisto dei beni e dei servizi applicando (successivamente) il tributo per l'utilizzo privato dei medesimi (ris. min. Dpf n. 6 del 20 febbraio 2008).

ESEMPIO – Veicoli stradali con utilizzo promiscuo: detrazione al 40 per cento

Un imprenditore individuale acquista un'autovettura che utilizzerà promiscuamente, cioè nell'esercizio dell'attività d'impresa ed a fini personali. Intende considerare in detrazione l'Iva per l'intero importo pari a 6.000 euro. Successivamente, nel momento in cui il mezzo di trasporto sarà utilizzato al di fuori dell'attività intende emettere un'autofattura applicando l'Iva sulla prestazione di servizi commisurata al valore normale.

SOLUZIONE

La soluzione non è corretta in quanto secondo un'interpretazione rigorosamente letterale dell'art. 19-bis1, comma 1, lett. c) se il veicolo non è utilizzato esclusivamente nell'attività, l'unica possibilità consiste nella detrazione (ridotta) pari al 40 per cento del tributo.

La detrazione integrale dell'imposta è consentita nei soli casi di utilizzo esclusivo, circostanza che nel caso di specie non si verifica per stessa ammissione del contribuente che utilizzerà il mezzo di trasporto acquistato anche per esigenze personali della propria famiglia.

Veicoli utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, arte o professione o come oggetto dell'attività propria

È stato già anticipato come l'Iva sia **integralmente** detraibile (per presunzione normativa) per i **veicoli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa**, ovvero per i mezzi di trasporto destinati ad essere **utilizzati esclusivamente come beni strumentali**¹⁰. Si tratta, ad esempio, dei taxi, dei veicoli utilizzati per l'attività di scuola guida, dei veicoli utilizzati per le attività di noleggio e di leasing, ecc. (per la nozione di attività propria dell'impresa si rinvia il lettore al commento di cui al precedente paragrafo 2).

La norma ha una portata più ampia. L'elemento di novità consiste nel fatto che "l'utilizzo esclusivo" non deve essere inteso restrittivamente come si verifica (per i beni strumentali) per l'impiego di un mezzo di trasporto senza il quale l'attività stessa non potrebbe essere esercitata. Tale nozione è stata "associata" dall'Amministrazione finanziaria ai beni strumentali al fine di evitare che qualunque bene impiegato nell'attività potesse essere ricondotto all'interno della predetta categoria con l'attribuzione di un beneficio "eccessivo" in favore dei contribuenti.

D'altra parte, il legislatore facendo riferimento non solo all'attività d'impresa, ma anche agli esercenti arti e professioni ha dimostrato di voler estendere l'ambito applicativo della disposizione in rassegna. È difficile individuare un'attività professionale che non possa essere esercitata senza l'impiego di un veicolo stradale a motore (probabilmente non esiste)¹¹. Quindi, se l'intenzione fosse stata quella di escludere tali soggetti dalla possibile detrazione integrale dell'Iva il legislatore lo avrebbe dovuto prevedere espressamente. In buona sostanza se i veicoli non sono utilizzati esclusivamente dagli esercenti attività d'impresa o dai professionisti, la detrazione spetta nella misura del 40 per cento, viceversa, nell'ipotesi di impiego esclusivo (da verificare in punto di fatto) la detrazione, sia per gli imprenditori, ma anche per i lavoratori autonomi, spetta nella misura del 100 per cento. Tuttavia, **gli esercenti arti e professioni avranno maggiori difficoltà nel fornire la dimostrazione dell'uso esclusivo del mezzo di trasporto** nell'attività esercitata.

ad esempio la limitazione non opera per l'Iva assolta dal concessionario di auto sull'acquisto di autovetture utilizzate per essere esposte o per dimostrazione. Rimane quindi valida la soluzione fornita dalla ris. min. n. 550378 del 27 luglio 1990¹² essendo l'autovettura utilizzata esclusivamente per finalità aziendali.

Deve ritenersi che gli esercenti arti e professioni non possano fornire tale dimostrazione (di utilizzo esclusivo) sulla base di criteri completamente scollegati da parametri oggettivi. ad esempio non è detraibile l'Iva relativa all'acquisto di un'autovettura per il solo fatto che l'impiego del mezzo di trasporto nella sfera personale riguardi esclusivamente la "seconda" autovettura posseduta o anche l'autovettura intestata al coniuge.

Un'interpretazione della norma in base alla quale sarebbe necessaria, a carico del professionista, una dimostrazione dell'utilizzo esclusivo tramite una prova eccessivamente gravosa, violerebbe il principio comunitario di proporzionalità. La giurisprudenza comunitaria si è espressa affermando che "i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della VI direttiva, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi, non devono eccedere quanto è necessario a tal fine. Essi non possono essere quindi utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'Iva, che costituisce un principio fondamentale nel sistema comune dell'Iva istituito dalla normativa comunitaria in materia" (Corte di Giustizia UE, sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02) ¹³.

Un'interpretazione eccessivamente rigorosa circa la tipologia di prova idonea a dimostrare l'utilizzo esclusivo determinerebbe, di fatto, l'inapplicabilità della norma con l'evidente contrasto rispetto alle disposizioni comunitarie.

Ad esempio se il lavoratore autonomo **indicasse all'interno di ciascuna fattura una quota di spese (soggetta ad Iva) a debito del committente** e dovuta all'utilizzo del veicolo (per fornire le prestazioni professionali), la prova dell'utilizzo esclusivo del mezzo di trasporto dovrebbe considerarsi "integrata". La circostanza che il professionista chieda a tutti i clienti la reintegrazione delle spese sostenute per l'impiego del mezzo di trasporto non esclude completamente che lo stesso mezzo sia impiegato per finalità personali. Tuttavia, come già ricordato, un'eventuale soluzione negativa circa la possibile detraibilità del tributo violerebbe il suddetto principio di proporzionalità.

L'imposta afferente le operazioni di acquisto di beni e servizi, relative ai predetti veicoli è, quindi, integralmente detraibile, a condizione che non sussistano limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione derivanti dall'effettuazione di operazioni esenti da Iva o non soggette all'imposta.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che "devono considerarsi utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa anche i veicoli stradali a motore acquistati dal datore di lavoro o acquisiti anche in base a contratti di noleggio o locazione, anche finanziaria, e successivamente messi a disposizione del personale dipendente a fronte di uno specifico corrispettivo. La messa a disposizione del mezzo di trasporto dietro corrispettivo è infatti un'operazione imponibile ad Iva, ai sensi del principio generale in tema di imposizione delle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso contenuto nell'articolo 24 della direttiva n. 2006/112/CE, non derogato dalla citata decisione del Consiglio, che prende in considerazione solo l'articolo 26 della direttiva stessa. I veicoli utilizzati dal datore di lavoro nell'esercizio dell'impresa e messi a disposizione dei dipendenti, dietro un corrispettivo convenuto specificamente per la possibilità accordata a questi ultimi di utilizzarli anche per scopi privati, sono comunque da considerarsi utilizzati totalmente per l'effettuazione di operazioni poste in essere nell'ambito dell'attività d'impresa: le operazioni tipiche dell'attività d'impresa, da un lato, e la messa a disposizione dietro corrispettivo a favore del dipendente, dall'altro. Ne deriva che – in base ai criteri generali in materia di detrazione dell'Iva – l'imposta afferente l'acquisto dei veicoli stessi è integralmente detraibile (sempreché ovviamente non sussistano limitazioni alla detrazione conseguenti all'effettuazione di operazioni esenti o non soggette)" (ris. min. Dpf n. 6 del 2008 cit.).

La detrazione per i veicoli degli agenti e rappresentanti

ai sensi dell'art. 19-bis1, lett. c), secondo periodo del d.P.R. n. 633/1972 la detrazione (limitata) dell'Iva, stabilita nella misura del **40 per cento, non trova** in ogni caso **applicazione** nel caso in cui il **veicolo sia acquistato da agenti e rappresentanti di commercio**. Conseguentemente "tali soggetti continuano ad operare la detrazione secondo **le regole ordinarie**, in funzione dell'utilizzazione del bene o servizio acquistato nell'esercizio dell'impresa" (ris. min. Dpf n. 6 del 2008 cit.).

L'amministrazione finanziaria ha osservato che potrebbe non essere agevole determinare *ex ante* la quota del bene o servizio acquistato destinata all'esercizio dell'attività d'impresa. In tale eventualità, laddove il contribuente abbia beneficiato della detrazione integrale dell'imposta al momento dell'acquisto del veicolo, "il successivo impiego dei beni e servizi anzidetti per uso personale o familiare sarà da assoggettare ad Iva, ai sensi del terzo comma dell'articolo 3 del decreto Iva, ..., con una base imponibile pari al valore normale determinato ai sensi delle regole generali di cui all'articolo 14 ... del decreto Iva" (ris. min. Dpf n. 6 del 2008 cit.).

La disposizione in rassegna è applicabile esclusivamente dai **contribuenti che svolgono professionalmente l'attività di intermediari e risultano iscritti all'albo degli agenti e rappresentanti di commercio**. Invece gli altri intermediari che esercitano tale attività occasionalmente e non figurano iscritti all'albo, nonché i periti assicurativi, non possono beneficiare della detraibilità totale del tributo (ris. min. n. 430330 del 15 marzo 1993).

L'Amministrazione finanziaria ha precisato che il requisito richiesto dalla legge ai fini della detrazione è integrato sia dall'iscrizione presso il registro delle imprese tenuto dalle Camere di Commercio, nell'elenco degli agenti e rappresentanti di commercio, che dall'iscrizione all'apposito Ruolo abilitante alla professione di cui alla l. n. 204/85 (nota agenzia delle entrate prot. n. 954-278/2005 del 15 novembre 2005). In tale ipotesi è comunque necessario, però, il concreto esercizio dell'attività di agente e rappresentante di commercio.

È stato poi precisato che la detrazione spetta integralmente anche nell'ipotesi in cui l'attività di agente e rappresentante di commercio sia svolta in **forma societaria**. Tale circostanza non è di per sé idonea a determinare il venire meno del principio di inerenza. Tale principio deve essere comunque osservato nel senso che il veicolo deve essere effettivamente impiegato nell'esercizio dell'attività d'impresa (ris. agenzia delle entrate n. 34 del 13 febbraio 2003). Alcuni autori ritengono possibile la detrazione dell'Iva per più di un'autovettura "non essendoci limiti espliciti nel decreto Iva" ¹⁴.

"Se l'auto, come avviene normalmente, è utilizzata anche per scopi personali ed extralavorativi (il sabato, la domenica, nei giorni festivi, per periodi feriali, ecc.), l'agente di commercio può effettuare una valutazione prospettica, al momento dell'acquisto, del futuro utilizzo del veicolo e delle spese accessorie (manutenzioni, riparazioni, carburanti, lubrificanti) in modo da calcolare la quota di imposta detraibile, secondo quanto previsto dal comma 4 dell'articolo 19, commentato in precedenza" ¹⁵. La necessità di effettuare la predetta **valutazione prospettica** è stata condivisa anche dall'agenzia delle entrate con la ris. n. 86 del 13 marzo 2002.

Il citato documento di prassi ha preso in esame una fattispecie riguardante un ente non commerciale che doveva individuare la quota dell'Iva detraibile relativa a beni e servizi utilizzati (parzialmente) nell'ambito di un'attività commerciale ed istituzionale. La risoluzione ha ritenuto che il contribuente potesse, in via provvisoria, applicare la percentuale di indetraibilità determinata nel periodo di imposta precedente al periodo successivo, fatta salva la necessità di effettuare il conguaglio in sede di dichiarazione annuale con l'applicazione del meccanismo della **rettifica della detrazione** inizialmente operata (cfr. art. 19-bis2 del d.P.R. n. 633/1972).

In tale ipotesi, cioè per gli acquisti effettuati da agenti e rappresentanti di commercio, non è consentita l'applicazione della percentuale forfetaria del 40 per cento. Infatti, la percentuale di utilizzo per finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa non è stabilita in misura fissa, ma deve essere determinata sulla base di criteri oggettivi e coerenti ¹⁶ con la natura dei beni e dei servizi acquistati.

Per la specifica ipotesi della **messa a disposizione senza corrispettivo, da parte del datore di lavoro nei confronti dei dipendenti**, la base imponibile è determinata in funzione del valore normale pari **al 30 per cento** dell'importo **corrispondente ad una percorrenza convenzionale di quindicimila chilometri** calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali ACI, al netto dell'Iva nello stesso importo inclusa (cfr. il commento al precedente art. 14 ed in particolare al par. 1.4).

Autocarri, autobus, trattori stradali, autotreni

La precedente disposizione, cioè prima delle novità introdotte dall'anno 2008 ¹⁷, non individuava alcun tipo di limitazione per gli altri autoveicoli di cui alle lett. b), d), e), f), g) ed h) dell'art. 54 del codice della strada (d.lgs. n. 285/1992). L'Iva poteva essere considerata **integralmente in detrazione** per gli **autobus**, gli **autocarri**, i **trattori stradali**, gli **autoveicoli per trasporti specifici**, gli **autoveicoli per uso speciale** e gli **autotreni**.

L'unica verifica che era necessario effettuare riguardava l'osservanza del principio di **inerenza**, cioè l'effettivo impiego del mezzo di trasporto nell'esercizio dell'attività d'impresa. Pertanto la soluzione doveva essere ricercata caso per caso.

L'elemento discriminante (che consentiva la detrazione integrale del tributo) era costituito dall'immatricolazione del mezzo di trasporto.

I contribuenti avevano quindi l'interesse ad ottenere l'indicazione sulla carta di circolazione della qualificazione di autocarro dei mezzi di trasporto che non avevano le caratteristiche tecniche per essere considerati tali (avevano le caratteristiche tecniche di un'autovettura).

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

A seguito dell'attuale formulazione dell'art. 19-bis1 del decreto Iva il problema è stato superato definitivamente. Infatti, indipendentemente dall'immatricolazione, l'Iva è integralmente detraibile per i soli veicoli la cui **massa massima autorizzata superi i 3.500 kg** o per quelli con massa inferiore, ma alla sola condizione in cui il contribuente sia in grado di dimostrare l'uso esclusivo nell'esercizio dell'attività d'impresa.

In passato, come già ricordato, numerosi contribuenti hanno aggirato la disposizione allora vigente immatricolando come autocarri veicoli che, in realtà, mantenevano inalterata la possibilità di trasporto privato di passeggeri.

Al fine di contrastare questi comportamenti l'art. 35, comma 11, del d.l. n. 223/2006 (c.d. Decreto Bersani-Visco), ed il relativo Provvedimento direttoriale del 6 dicembre 2006 hanno definito le regole per individuare quegli autoveicoli che, anche se immatricolati come autocarri, sono considerati, sotto il profilo fiscale, equivalenti ad un'autovettura (c.d. finti autocarri).

In pratica si tratta di quei veicoli che, pur immatricolati come N1 (casella J sulla carta di circolazione), ovvero veicoli progettati e costruiti per il trasporto di merci, aventi massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 tonnellate, allegato II al decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti del 20 giugno 2012, **abbiano tutte e tre le seguenti caratteristiche:**

- quattro o più posti (compreso il conducente), quindi l'indicazione della casella S1 sulla carta di circolazione;
- codice carrozzeria FO (casella J.2 sulla carta di circolazione);
- rapporto tra la potenza del motore (PT), espressa in KW, e la portata (P) del veicolo, uguale o superiore a 180.

Pertanto se il risultato ottenuto con l'applicazione della suddetta formula è uguale o superiore a 180 il mezzo di trasporto è considerato fiscalmente come autovettura anche se immatricolato come autocarro.

Il criterio su indicato rimane ancora valido ai fini delle imposte sui redditi, mentre è stato definitivamente superato dalle disposizioni vigenti in materia di **Iva**. Infatti, a seguito delle novità intervenute sul testo dell'art. 19-bis1 in esame (decorrenti dal 2008) è **ininfluente**, al fine di beneficiare della detrazione integrale del tributo, **l'immatricolazione del mezzo di trasporto**.

DETRAZIONE DELL'IVA AUTOCARRI/AUTOVETTURE	
Tipologia	Detrazione Iva
autocarri o autoveicoli con massa maggiore o uguale a 35 quintali	100%
autocarri o autovetture con massa inferiore a 35 quintali (uso promiscuo presunto)	40%
autocarri o autovetture con massa inferiore a 35 quintali (uso esclusivo del mezzo di trasporto)	100%
Messa a disposizione del veicolo, con addebito del corrispettivo al dipendente	100% Detrazione integrale dell'imposta e successivo assoggettamento ad Iva dell'utilizzo personale del mezzo da parte del dipendente (<i>fringe benefit convenzionale</i> previsto ai fini delle imposte sui redditi)
agenti e rappresentanti di commercio (uso esclusivo del mezzo di trasporto)	100%
agenti e rappresentanti di commercio (uso non esclusivo)	Percentuale di detrazione determinata in base a criteri coerenti ed oggettivi (requisito di inerenza di cui all'art. 19, d.P.R. n. 633/1972)

Note

9. Termine così prorogato dalla decisione del Consiglio n. 2010/748/UE del 29 novembre 2010.

10. Intendendosi per tali i beni senza i quali l'attività non può essere esercitata. ad esempio l'attività di scuola guida non può essere esercitata senza il possesso di una o più autovetture.

11. Non v'è dubbio che un dottore commercialista possa utilizzare per recarsi presso la sede dei clienti o presso i locali Uffici dell'Agenzia delle entrate anche i mezzi pubblici.

12. *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo IV, Iva e imposte sui trasferimenti*, a cura di Marongiu, Padova, 2011, art. 19-bis1 – Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi, pag. 219.

13. In dottrina, cfr. G. moSChetti, *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi Iva*, Padova, 2013, pag. 13 e segg. con numerosi richiami agli autori che hanno approfondito il tema del principio di proporzionalità e alla relativa giurisprudenza.

14. Così portale, *Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2012, pag. 793.

15. *Idem*, pag. 793.

16. Non sarà facile individuare i “criteri oggettivi e coerenti” invocati dalla norma con riferimento ad un veicolo stradale a motore che per sua natura è destinato a circolare.

17. Le predette disposizioni trovano applicazione retroattiva per effetto dell'espressa previsione contenuta nel comma 264 della l. finanziaria del 2008, a far data dal 28 giugno 2007. Si tratta, però, di disposizioni meramente confermative della disciplina risultante dalla citata decisione del Consiglio UE. “La loro immediata applicazione nell'ordinamento interno discende dal richiamo alla predetta decisione contenuto nella lettera c) della norma in commento come risultante dalle modifiche operate dal d.l. n. 258/2006, sopra citato”. Così *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo IV, Iva e imposte sui trasferimenti*, a cura di Marongiu, Padova, 2011, art. 19-bis1 – Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi, pag. 220.

Estratto dal libro “Il nuovo manuale dell’IVA 2015”
edito da Maggioli Editore

Indice dei principali argomenti del volume

Commentario al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633

Completo di:

- Riferimenti normativi - Indicazioni di prassi - Esempi e casi pratici - Schemi e tabelle -
Orientamenti dottrinali - Giurisprudenza nazionale e comunitaria

Aggiornato con:

- Decreto semplificazione fiscale 2014 (D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175)
- Disciplina IVA del commercio elettronico dal 2015
- Nuova disciplina IVA del contratto di “rent to buy”
- Decreto “Sblocca Italia” (convertito in Legge 11 novembre 2014, n. 164)

Aggiornamenti on-line fino al 31 gennaio 2015

[Se sei interessato ad acquistare il libro clicca qui](#)

Marzo 2015

di Nicola Forte

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente