



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 12/10/2007 n. 55

Oggetto:

Acquisto di autoveicoli e di beni e servizi connessi - chiarimenti in relazione alle modalita' di esercizio della detrazione e alle richieste di rimborso ai sensi del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2007

Testo:

INDICE

PREMESSA

- 1) Acquisti effettuati tra il 1 gennaio 2003 e il 13 settembre 2006
 - A) DETERMINAZIONE FORFETARIA DEGLI IMPORTI DA CHIEDERE A RIMBORSO. 7
 - B) DETERMINAZIONE ANALITICA DEGLI IMPORTI DA CHIEDERE A RIMBORSO
 - C) RICHIESTE DA PARTE DI NON RESIDENTI
 - D) CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI E RICHIESTE DI RIMBORSO PRECEDENTI.
- 2) Percentuale di detrazione per gli acquisti effettuati tra il 14 settembre 2006 e il 27 giugno 2007
- 3) ACQUISTI EFFETTUATI DOPO IL 27 GIUGNO 2007: AMBITO APPLICATIVO DELLA DECISIONE DEL CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA DEL 18 GIUGNO 2007 (in GUUE del 27 giugno 2007)
- 4) PEDAGGI AUTOSTRADALI
- 5) RIVENDITA DEI VEICOLI

PREMESSA

Il diritto ad esercitare la detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di veicoli a motore, relativi lubrificanti, carburanti e servizi d'impiego, ha trovato una nuova regolamentazione nell'ordinamento italiano a seguito della decisione del Consiglio dell'Unione europea del 18 giugno 2007, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 27 giugno 2007, serie L165/33.

La decisione, assunta ai sensi dell'articolo 395 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (di refusione della VI direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977), ha consentito all'Italia, per esigenze di semplificazione e per garantire la corretta applicazione dell'imposta, di introdurre limiti forfetari al diritto alla detrazione, in deroga agli ordinari criteri di applicazione dell'IVA.

In connessione a tali limitazioni, al fine di evitare duplicazioni d'imposta, ha inoltre stabilito che l'Italia e' tenuta a non assoggettare ad IVA l'uso di detti beni a fini privati.

Le misure di deroga, secondo quanto affermato nei "considerando" della decisione, dovrebbero avere validita' limitata nel tempo, in modo da consentire una valutazione della loro efficacia e stabilire se la percentuale di detrazione, introdotta sulla base di osservazioni iniziali relative all'uso imprenditoriale e professionale dei veicoli, sia effettivamente adeguata.

Per effetto di quanto disposto dall'articolo 19-bis-1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972, come modificato dal decreto legge 15 settembre 2006 n. 258, convertito dalla legge 10 novembre 2006 n. 278, la decisione trova diretta applicazione nell'ordinamento nazionale a decorrere dalla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea.

La richiamata norma del DPR n. 633 del 1972 disciplina, infatti, il diritto alla detrazione dell'IVA relativa agli acquisti di determinati mezzi di trasporto (compresi carburanti, lubrificanti e servizi di funzionamento) rinviando espressamente alla decisione del Consiglio dell'Unione europea,

della quale recepisce in via immediata e diretta contenuti e condizioni.

Dispone, in particolare, che "c) l'imposta relativa all'acquisto o alla importazione di ciclomotori, di motocicli e di autovetture ed autoveicoli indicati nell'articolo 54, lettere a) e c), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, non compresi nell'allegata tabella B e non adibiti ad uso pubblico, che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, e dei relativi componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 ed 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 della 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 assoluta 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;".

Si ricorda che l'articolo 19-bis 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972, nella versione previgente alle modifiche apportate dal decreto legge n. 258 del 2006, disponeva la indetraibilità dell'imposta assoluta sull'acquisto dei beni e servizi indicati, tranne che per gli agenti e rappresentanti di commercio, e che analoga di indetraibilità era prevista dalla successiva lettera d) del medesimo articolo 19-bis 1 per i carburanti e lubrificanti destinati ai suddetti veicoli.

A partire dal 2001 era stata consentita una limitata detraibilità, nella misura del 10 per cento (elevata al 15 per cento per l'anno 2006) e del 50 per cento per i veicoli a motore a combustione non interna, relativamente all'imposta pagata per l'acquisto dei suddetti mezzi di trasporto (ai sensi dell'art. 30, comma 4 della legge 342 del 2000 e successive modificazioni), ferma restando la totale indetraibilità per le relative spese di impiego e per i carburanti e i lubrificanti.

Come è noto la sentenza della Corte di Giustizia 14 settembre 2006 causa C-228/05, dichiarando le suddette limitazioni non conformi alle norme comunitarie che sanciscono il diritto alla detrazione dell'imposta, ha comportato la disapplicazione dell'articolo 19-bis-1 lettere c) e d) con effetto ex tunc.

La detrazione dell'imposta quindi, in linea teorica, risultava disciplinata, anche in relazione agli acquisti effettuati anteriormente all'emanazione della sentenza stessa, dalle regole ordinarie (art. 19, DPR 633/1972), che ne commisurano l'ammontare alla misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati per operazioni imponibili.

Venuti meno i limiti di indetraibilità previsti dalla normativa censurata dalla Corte di giustizia, l'Italia, per introdurre nuovi limiti alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi in questione, giustificati non da esigenze congiunturali, bensì dalla difficoltà riscontrata nel controllare la ripartizione tra uso imprenditoriale o professionale e uso privato dei mezzi di trasporto, ha fatto ricorso alla procedura di autorizzazione prevista dall'articolo 395 della direttiva n. 112 del 2006, che si è conclusa con la emanazione della richiamata decisione del Consiglio dell'Unione Europea del 18 giugno 2006.

I provvedimenti e gli atti, comunitari e nazionali, intervenuti a disciplinare la materia, hanno delineato un quadro normativo in base al quale possono individuarsi tre segmenti temporali ai fini della problematica in esame.

In particolare, il decreto legge n. 258 del 2006, convertito dalla legge n. 278 del 2006, ed il relativo provvedimento di attuazione emanato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate 22 febbraio 2007, hanno disciplinato le modalità per il recupero della maggior detrazione in relazione agli acquisti effettuati anteriormente alla emanazione della sentenza della Corte di Giustizia; la decisione del Consiglio dell'Unione europea si rende applicabile agli acquisti effettuati a partire dal 27 giugno; restano invece privi di disciplina specifica gli acquisti effettuati nel periodo di tempo che intercorre tra i due atti comunitari.

Si rende quindi necessario esaminare distintamente gli acquisti effettuati tra il 1 gennaio 2003 e il 13 settembre 2006, quelli effettuati tra il 14 settembre 2006 e il 27 giugno 2007 e quelli effettuati

successivamente al 27 giugno 2007, data di pubblicazione della decisione.

Si ricorda che l'acquisto deve ritenersi effettuato nel momento in cui nasce il diritto alla detrazione della relativa imposta e cioè, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del DPR n. 633 del 1972 nel momento in cui l'imposta diventa esigibile in capo al cedente del bene o al prestatore del servizio. Tale momento coincide di regola con quello di effettuazione dell'operazione determinato ai sensi dell'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972.

Considerato che, in linea generale, l'effettuazione dell'operazione comporta l'obbligo di emettere la fattura, l'acquisto si considera effettuato, di regola, alla data di emissione della fattura o dei documenti equipollenti.

In particolare gli acquisti di carburanti e lubrificanti, documentati mediante le apposite schede-carburante, devono ritenersi effettuati alla data delle singole annotazioni atteso che, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del DPR 10 novembre 1997, n. 444, tali annotazioni sulle schede-carburante sostituiscono l'emissione della fattura.

In presenza di fatture differite, emesse ai sensi dell'art. 21, quarto comma, terzo periodo, del DPR n. 633 del 1972, in relazione a cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o da altro documento equivalente, l'acquisto si considera effettuato alla data del documento di trasporto.

1) Acquisti effettuati tra il 1 gennaio 2003 e il 13 settembre 2006

Il decreto legge n. 258 del 2006, convertito dalla legge n. 278 del 2006, disciplina il recupero dell'IVA non detratta in relazione agli acquisti di veicoli, carburanti, lubrificanti e relativi servizi di impiego, effettuati tra il primo gennaio 2003 (data per la quale al momento di emanazione del decreto legge non erano scaduti i termini per esercitare la detrazione) ed il 13 settembre 2006, prevedendo speciali procedure in deroga agli ordinari criteri di determinazione dell'imposta.

In particolare, al fine evitare ingiustificati arricchimenti, il decreto legge stabilisce che il contribuente che intenda recuperare l'IVA non detratta debba calcolare le somme di cui chiede la restituzione al netto delle maggiori imposte sul reddito e sull'IRAP che diventano dovute per effetto della maggior detrazione IVA e al netto dell'IVA a debito che risulta dall'aumento della base imponibile relativa alla eventuale rivendita di veicoli per i quali è stata applicata la percentuale di indetraibilità oggettiva.

In relazione a quest'ultimo aspetto si ricorda che per i veicoli per i quali la detrazione è stata operata in misura ridotta ai sensi dell'art. 30 della legge n. 388 del 2000 e successive modificazioni, in caso di rivendita la base imponibile è assunta nella stessa percentuale.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2007, emanato in attuazione del decreto-legge n. 258, sono state individuate due procedure alternative per il recupero della maggior detrazione IVA, una basata sulla determinazione forfetaria e l'altra sulla determinazione analitica degli importi da chiedere in restituzione.

Fermo restando il rinvio ai chiarimenti forniti in merito con la Circolare n. 28 del 16 maggio 2007, si reputa opportuno riepilogare in un quadro di sintesi le modalità operative delle due procedure e chiarire gli aspetti applicativi che emergono in relazione alle controversie pendenti in materia di "detrazione IVA-auto".

A) DETERMINAZIONE FORFETARIA DEGLI IMPORTI DA CHIEDERE A RIMBORSO.

I contribuenti possono avvalersi della possibilità di determinare forfetariamente gli importi da chiedere a rimborso presentando la relativa istanza mediante l'apposito modello telematico approvato con il richiamato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 22 febbraio 2007.

Il termine di presentazione era fissato al 20 settembre 2007, ma, come anticipato dal comunicato stampa diffuso il 17 settembre 2007 da questa Agenzia, e' in corso di perfezionamento un DPCM che proroga la scadenza al 20 ottobre 2007. Si fa presente che, poiché la data fissata scade di sabato, il termine si intende stabilito al 22 ottobre 2007.

La procedura telematica di rimborso, che deve comprendere tutte le

annualita' per le quali si intende far valere la maggior detrazione IVA, tenendo conto che i beni e servizi in esame sono generalmente utilizzati anche per fini privati, prevede percentuali forfetarie di detrazione, stabilite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 22 febbraio 2007 per settori di attivita'. In particolare, le percentuali sono stabilite nella misura del 35 per cento per il settore agricolo e della pesca, del 40 per cento per gli altri settori di attivita' e del 50 per cento per i veicoli con propulsori non a combustione interna a prescindere dal settore nel quale sono stati impiegati.

Nel modello telematico devono inoltre essere indicati gli importi dovuti a titolo di maggiori imposte sul reddito, addizionali ed IRAP, nonche' a titolo di IVA dovuta per effetto della eventuale rivendita (entro il 13 settembre 2006) degli autoveicoli.

Con Circolare 16 maggio 2007, n. 28, tenuto conto delle difficolta' di compilazione del modello rappresentate dai contribuenti, al fine di agevolare la predisposizione dello stesso, e' stato consentito di non compilare analiticamente i singoli campi destinati all'indicazione degli importi dovuti a titolo di maggiori imposte sul reddito, addizionali ed IRAP, nonche' a titolo di maggior IVA collegata alla eventuale rivendita, e di abbattere direttamente l'ammontare della maggior IVA detraibile.

La predetta circolare ha suggerito agli uffici, per esigenze di economicita', di concentrare l'azione di controllo sui contribuenti che abbiano operato gli abbattimenti in misura inferiore al 10 per cento, per quanto concerne le imposte dirette (imposte sui redditi, irap addizionali) e all'1 per cento per quanto concerne l'IVA sulla rivendita.

In relazione agli acquisti effettuati nel 2006, con la citata Circolare n. 28 del 2007 e' stato chiarito che gli effetti reddituali derivanti dalla richiesta di rimborso rilevano direttamente nella determinazione del reddito 2006 e non devono quindi essere considerati nel modello.

A seguito del differimento del termine di presentazione dell'istanza telematica al 22 ottobre 2007, i contribuenti che si avvalgono della proroga possono trovarsi nella condizione di presentare l'istanza di rimborso dopo il 1 ottobre 2006, e cioe' dopo la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione UNICO 2007. Pertanto, puo' verificarsi l'ipotesi che il contribuente che presenta l'istanza di rimborso non abbia tenuto conto nella dichiarazione degli effetti reddituali derivanti dalla maggior detrazione IVA.

In tal caso il contribuente stesso dovra' tener conto delle maggiori imposte sul reddito, addizionali ed IRAP, dovute per effetto della maggior detrazione IVA spettante, in sede di compilazione del modello telematico, utilizzando, eventualmente, le modalita' semplificate sopra descritte.

B) DETERMINAZIONE ANALITICA DEGLI IMPORTI DA CHIEDERE A RIMBORSO

I contribuenti che intendano determinare in modo analitico l'ammontare della detrazione di cui avrebbero dovuto fruire in relazione agli acquisti effettuati tra il 1 gennaio 2003 e il 13 settembre 2007 possono presentare istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

L'importo chiesto a rimborso deve essere calcolato sulla base della effettiva percentuale di inerenza dei beni e servizi all'attivita' esercitata e tenendo conto in modo analitico degli importi dovuti ai fini delle imposte dirette e dell'IVA sulla rivendita eventualmente intervenuta entro il 13 settembre 2006 (in tema di rivendita cfr. il paragrafo n. 5 della presente Circolare).

L'istanza deve essere presentata su carta libera, entro due anni (decorrenti dal 15 novembre 2006 data di entrate in vigore della legge n. 278 del 10 novembre 2006, che ha convertito il decreto legge n. 258 del 15 settembre 2006), e deve essere corredata dalla documentazione contabile da cui risulti l'utilizzo del bene o del servizio nell'esercizio d'impresa, arti o professioni e dagli altri elementi necessari per la determinazione della detrazione spettante.

C) RICHIESTE DA PARTE DI NON RESIDENTI

Come già chiarito dalla Circolare n. 51/E del 17 settembre 2007, anche i soggetti non residenti che soddisfino le condizioni di cui all'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, possono presentare istanza di rimborso dell'IVA non detratta assolta in relazione agli acquisti di beni e servizi di cui all'articolo 19-bis 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972, utilizzando il modello approvato con citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 22 febbraio 2007.

In questi casi il modello va presentato direttamente, ovvero mediante servizio postale, al Centro Operativo di Pescara, allegando gli originali delle fatture di acquisto e delle bollette doganali di importazione e un'attestazione rilasciata dall'Amministrazione dello Stato di residenza comprovante la qualità di soggetto d'imposta del richiedente, sempre che tali documenti non siano già stati consegnati all'amministrazione finanziaria.

Si ritiene che l'istanza di cui al decreto legge n. 258 del 2006 possa essere presentata, relativamente agli acquisti effettuati nel periodo compreso tra il 1 gennaio 2003 e il 13 settembre 2006, anche dai soggetti non residenti che abbiano già prodotto in precedenza richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 38-ter, del DPR n. 633 del 1972, anche nell'eventualità in cui fosse intervenuto il rigetto espresso o tacito dell'istanza da parte del Centro Operativo di Pescara.

D) CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI E RICHIESTE DI RIMBORSO PRECEDENTI

L'applicazione dell'articolo 19-bis 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972, è stata oggetto di controversie tra amministrazione finanziaria e contribuenti anche prima delle censure mosse alla citata normativa dalla Corte di giustizia.

Al momento della emanazione della sentenza potevano sussistere, pertanto, controversie pendenti derivanti dalla impugnazione del diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria al rimborso dell'IVA non detratta o derivanti dalla impugnazione di avvisi di accertamento emessi dall'amministrazione finanziaria a fronte della detrazione operata in violazione delle norme di indetraibilità allora vigenti.

In entrambi i casi l'eventuale giudicato formatosi sulle liti non è suscettibile di modifica; per quanto concerne le liti ancora pendenti, si esprime l'avviso che il contribuente, il quale intenda recuperare la maggior detrazione IVA oggetto di contestazione, avvalendosi della procedura telematica di rimborso in relazione agli acquisti effettuati tra il 1 gennaio 2003 e il 13 settembre 2006, sia tenuto, per tali annualità, ad abbandonare il contenzioso in atto, ai sensi del decreto legislativo n. 546 del 1992. Diversamente, si deve ritenere che il procedimento giurisdizionale prevalga su una eventuale procedura amministrativa di rimborso che, pertanto, avrebbe esito negativo.

L'istanza telematica di rimborso deve riguardare tutti gli acquisti effettuati nelle annualità d'imposta interessate dalla procedura telematica ad eccezione, in virtù del principio di intangibilità del giudicato, delle controversie già decise con sentenza passata in giudicato.

I contribuenti che abbiano presentato istanza di rimborso anteriormente alla emanazione della sentenza della Corte di Giustizia, possono ripresentare l'istanza secondo le modalità dettate dal decreto legge n. 258 per le annualità da quest'ultimo considerate, dandone comunicazione all'ufficio.

2) Percentuale di detrazione per gli acquisti effettuati tra il 14 settembre 2006 e il 27 giugno 2007

Per gli acquisti effettuati tra il 14 settembre 2006 e il 27 giugno 2007 non sono stati dettati criteri di semplificazione per determinare forfaitariamente la percentuale di detrazione spettante.

Le percentuali di detrazione fissate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, infatti, sono espressamente riferite agli acquisti effettuati entro il 13 settembre mentre quelle autorizzate dalla decisione UE si rendono applicabili agli acquisti effettuati a

partire dal 27 giugno 2007.

Il diritto alla detrazione dell'IVA pagata sull'acquisto di autoveicoli e sulle spese connesse, sorto nel periodo considerato, può essere esercitato secondo i criteri generali di inerenza e di utilizzo, ai sensi dell'articolo 19, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972.

In considerazione, tuttavia, della oggettiva difficoltà riscontrabile nell'individuare l'esatta percentuale di destinazione del bene all'uso imprenditoriale o professionale e quella riferibile all'uso privato, si esprime l'avviso che la detrazione possa ritenersi correttamente operata qualora sia stata applicata in via forfetaria una percentuale di detraibilità pari al 40 % dell'imposta pagata.

Tale percentuale, essendo stata ritenuta adeguata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2007 (per la quasi totalità dei settori economici) e dal Consiglio dell'Unione Europea, si ritiene che esprima un criterio oggettivo di ragionevole approssimazione circa l'incidenza media dell'utilizzo ai fini imprenditoriali o professionali del veicolo, applicabile anche nell'arco di tempo compreso tra i due provvedimenti.

Si ritiene che tale percentuale sia adeguata anche per i veicoli utilizzati per l'attività agricola e per la pesca nonché per i veicoli con propulsore a combustione non interna.

I contribuenti che, in via prudenziale, abbiano continuato ad applicare, anche per gli acquisti effettuati tra il 13 settembre 2006 ed il 27 giugno 2007, la percentuale di detraibilità del 15% prevista per l'anno 2006 dalla normativa in vigore prima della sentenza della Corte di Giustizia del 14 settembre 2006 causa C-228/05, ove ritengano che detta percentuale non sia coerente con l'utilizzo professionale del veicolo, potranno avvalersi della determinazione forfetaria di detrazione nella percentuale del 40% recuperando l'IVA non detratta.

3) ACQUISTI EFFETTUATI DOPO IL 27 GIUGNO 2007: AMBITO APPLICATIVO DELLA DECISIONE DEL CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA DEL 18 GIUGNO 2007 (in GUUE del 27 giugno 2007)

La Decisione del Consiglio dell'Unione Europea del 18 giugno 2007 (in GUUE del 27 giugno 2007, serie L165/33), a cui espressamente rinvia, come in precedenza segnalato, il nuovo testo dell'art 19-bis 1, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972, costituisce il nuovo regime di detrazione dell'Iva assolta in relazione agli acquisti relativi ad alcuni mezzi di trasporto e ad alcuni beni e servizi connessi all'impiego.

Più precisamente, per gli acquisti effettuati dal 27 giugno 2007, il regime di detrazione dell'Iva relativa all'acquisto o alla importazione di ciclomotori, di motocicli e di autovetture ed autoveicoli indicati nell'art. 54, lettere a) e c), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 258, non compresi nella tabella B allegata al DPR 633/1972 e non adibiti ad uso pubblico, e dei relativi componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'art. 16 del decreto IVA ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, è ammessa in detrazione nei limiti e alle condizioni stabilite dalla decisione del Consiglio.

Alle stesse condizioni è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti dei suddetti veicoli.

L'autorizzazione concessa all'Italia a introdurre deroghe al sistema di applicazione dell'IVA in relazione ai beni e servizi in esame muove dalla considerazione che "l'uso privato dei veicoli è difficile da stabilire accuratamente e anche quando ciò è possibile il meccanismo necessario è spesso oneroso. In base alle misure richieste (dall'Italia), l'importo dell'IVA sulle spese ammissibili per la detrazione in relazione ai veicoli che non sono interamente utilizzati a fini professionali dovrebbe con alcune eccezioni essere fissato ad un tasso forfetario."

Sulla base di tale ultima considerazione l'articolo 1 della decisione stabilisce che "In deroga all'articolo 168 della Direttiva 2006/112/CE, l'Italia è autorizzata a limitare al 40% il diritto a detrarre l'IVA sulle spese relative ai veicoli stradali a motore non interamente utilizzati a fini professionali."

La decisione riguarda in particolare tutte le spese relative ai veicoli interessati dall'autorizzazione e cioè quelle concernenti l'acquisto anche intracomunitario del veicolo, l'importazione, il leasing o noleggio, le modificazioni, riparazione e manutenzione, nonché le spese relative a cessioni o prestazioni effettuate in relazione ai veicoli e al loro uso, compresi lubrificanti e carburante.

In corrispondenza alla limitazione della detrazione consentita, il Consiglio, per evitare la doppia imposizione derivante da un lato dalla preclusione a detrarre una parte dell'Iva assolta a monte e dall'altra dalla tassazione dell'autoconsumo, dispone (articolo 2) che "In deroga all'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112/CE, l'Italia è anche tenuta a non assimilare a prestazioni di servizio a titolo oneroso l'uso a fini privati di veicoli che rientrano fra i beni dell'impresa di un soggetto passivo, se tale veicolo è stato soggetto a restrizione del diritto a detrazione".

In virtù del nuovo assetto normativo il soggetto passivo potrà detrarre l'Iva assolta in relazione agli acquisti dei beni e servizi considerati dalla norma nella misura del 40 per cento, senza avere, peraltro, alcuna possibilità di dimostrare un utilizzo maggiore del bene o del servizio.

Rimangono escluse dall'ambito di applicazione della decisione, sulla base di un'espressa previsione contenuta nella decisione stessa (art. 3) gli acquisti effettuati da soggetti, specificamente indicati dalla decisione, che utilizzano il veicolo per lo svolgimento di attività economiche rispetto alle quali l'impiego stesso è assolutamente indispensabile.

In sostanza, la decisione introduce nell'ordinamento italiano il principio già presente in altri Stati comunitari in forza di specifiche deroghe concesse dal Consiglio in materia di detrazione IVA per l'acquisto di mezzi di trasporto, secondo cui il veicolo mantiene la sua destinazione esclusivamente aziendale o personale se il diverso utilizzo avviene in una minima percentuale.

In particolare, le ipotesi contemplate dalla decisione sono quelle in cui:

- 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 da una scuola guida;
- il veicolo viene utilizzato per noleggio o leasing;
- il veicolo viene utilizzato da rappresentanti di commercio.

In relazione alla prima delle categorie sopra indicate si segnala che dal raffronto della versione italiana con quella in lingua inglese ("the vehicle forms part of the taxable person's stock-in-trade in the exercise of his activity") e francese ("le véhicule fait partie du stock-marchandises de l'assujetti dans l'exercice de son activité") emerge che l'espressione "beni strumentali" deve essere riferita ai beni merce, cioè ai beni che formano l'oggetto proprio dell'attività svolta.

Passando ad analizzare le categorie di veicoli interessati dalla decisione, si fa presente che l'art. 5 dispone che le limitazioni al diritto alla detrazione si applicano a tutti i veicoli a motore normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non superi i 3.500 Kg ed il cui numero di posti a sedere, escluso il conducente, non sia superiore ad otto.

Restano pertanto esclusi dalla limitazione forfetaria della detrazione i veicoli oggettivamente strumentali e cioè i trattori agricoli o forestali, nonché i veicoli a motore normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata superi i 3.500 Kg ed il cui numero di posti a sedere, escluso il conducente, sia superiore ad otto.

Da una lettura combinata dell'articolo 5 della decisione e della normativa interna, la detraibilità parziale dell'IVA sembrerebbe dover riguardare, non solo i veicoli indicati nella lett. c) dell'art. 19 bis-1 (ciclomotori, motocicli, autovetture e autoveicoli di cui all'art. 54, lettere a) e c) del decreto legislativo n. 285 del 1992) ma anche alcuni dei veicoli indicati nelle lettere a) e b) del medesimo articolo 19-bis 1 (concernenti rispettivamente: a) autoveicoli per il trasporto promiscuo di

persone e cose, carrozzati a pianale o a cassone con cabina profonda o a furgone anche finestrato con motore di cilindrata superiore a 2000 cc o con motore diesel superiore a 2500cc; b) motocicli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 cc), aventi le caratteristiche previste dall'articolo 5 della decisione.

Tuttavia, si ricorda che le limitazioni alla detrazione previste per i veicoli indicati nell'art. 19-bis 1, lett. a) e b), del DPR n. 633 del 1972, erano già presenti nel nostro ordinamento tributario prima dell'entrata in vigore della sesta Direttiva IVA e, pertanto, risultano legittime ai sensi dell'art. 17, n. 6, della Direttiva n. 77/388/CEE (attuale art. 176 della Direttiva 112/06/CE). Tale norma consente agli Stati Membri di mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della direttiva (c.d. clausola di standstill).

La decisione della Corte di Giustizia C-228/05 ha riguardato, invece, la compatibilità del diritto interno ed in particolare delle lett. c) e d) dell'art. 19-bis 1, del DPR n. 633 del 1972, rispetto all'art. 17, n. 7, della VI Direttiva che autorizza uno Stato membro ad escludere per motivi congiunturali taluni beni dal regime di detrazione dell'IVA.

Rimangono, pertanto, impregiudicate tutte le altre ipotesi di indetraibilità previste dalla legislazione nazionale che non hanno formato oggetto della citata sentenza ed in particolare le fattispecie di limitazione al diritto alla detrazione vigenti prima dell'entrata in vigore della VI Direttiva.

Si ricorda che ai sensi del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2006, emanato in attuazione dell'articolo 35, comma 11, del decreto legge n. 223 del 2006, convertito dalla legge n. 248 del 2006, sono state individuate le caratteristiche dei veicoli che, a prescindere dalla categoria di omologazione, risultano da adattamenti che non ne impediscono l'utilizzo per il trasporto privato di persone.

Si tratta dei veicoli che pur immatricolati o reimmatricolati come N1 abbiano codice di carrozzeria F0 (Effe 0), quattro o più posti e un rapporto tra la potenza del motore (Pt), espressa in KW, e la portata (P) del veicolo, ottenuta quale differenza tra la massa complessiva (Mc) e la tara (T), espressa in tonnellate, uguale o superiore a 180, secondo la particolare formula indicata dal provvedimento stesso.

I suddetti veicoli per espressa previsione dell'art. 35, comma 11, del decreto legge n. 223 del 2006, devono essere assoggettati al regime proprio degli autoveicoli di cui al comma 1, lettera c), dell'articolo 19-bis1 del DPR n. 633 del 1972.

Per quanto concerne i veicoli a motore a combustione non interna e relative spese di impiego, per i quali l'articolo 30, comma 4, della legge n. 388 del 2000 e successive modifiche consentiva la detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti nella misura del 50 per cento si deve ritenere che tale percentuale di detraibilità non possa continuare ad applicarsi in assenza di una espressa previsione normativa. Ciò in ragione del fatto che la richiamata disposizione risulta non più vigente a seguito della sentenza della Corte di Giustizia C-228/2005.

4) PEDAGGI AUTOSTRADALI

La sentenza della Corte di Giustizia C-228/05 del 14 settembre 2006 ha riguardato, come in precedenza ricordato, esclusivamente il regime di indetraibilità previsto dall'art. 19-bis 1, lettere c) e d), del DPR n. 633 del 1972.

La causa petendi del giudizio innanzi alla Corte non ha, invece, interessato il regime di indetraibilità dell'IVA assolta in relazione alle prestazioni di transito stradale delle autovetture e autoveicoli di cui all'articolo 54, lettera a) e c), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 258, prevista dall'attuale formulazione dell'art. 19-bis 1, lett. e), del DPR n. 633 del 1972.

Pertanto, in assenza di una modifica normativa in tal senso, si deve ritenere che continui a trovare applicazione l'art. 19-bis 1, lett. e), del DPR n. 633 del 1972 che prevede la totale indetraibilità dell'Iva assolta in relazione al transito stradale delle autovetture e autoveicoli di cui all'articolo 54, lettera a) e c), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n.

258.

5) RIVENDITA DEI VEICOLI

Come chiarito nei paragrafi precedenti, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2007, nel disciplinare la determinazione dell'importo IVA da chiedere a rimborso, ha precisato (articolo 1, paragrafo 4) che tale importo deve essere assunto al netto dell'IVA a debito dovuta per effetto dell'aumento della base imponibile relativa alla rivendita di veicoli per i quali e' stata presentata l'istanza.

Si rammenta che l'art. 30, comma 5, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, prevedeva una riduzione della base imponibile per le operazioni di rivendita aventi ad oggetto veicoli per i quali al momento dell'acquisto la detrazione, in base alle norme allora vigenti, era stata esercitata in misura ridotta.

La possibilita' di usufruire di una maggior detrazione IVA, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia C-228/05, e la possibilita' di forfezzare tale maggiore detrazione, hanno indotto a ritenere che non fossero piu' applicabili le disposizioni concernenti la limitazione della base imponibile e che questa, pertanto, per i veicoli interessati dal rimborso dovesse essere assunta nel suo intero ammontare.

E' da ritenere tuttavia, cosi' come chiarito dal Governo in sede di sindacato ispettivo (risposta all'interrogazione parlamentare del 19 settembre 2007), che le indicazioni date dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2006 trovano applicazione limitatamente ai veicoli acquistati con limitato diritto alla detrazione, rivenduti entro il 13 settembre 2006, per i quali il rimborso della maggior IVA detraibile e' chiesto avvalendosi dall'istanza telematica.

Peraltro, tale procedura telematica consente di determinare forfezzariamente l'IVA a debito relativa alla rivendita senza indicare analiticamente la variazione in aumento della relativa base imponibile (Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28 del 16 maggio 2007).

Le rivendite di veicoli non interessati a tale procedura non soggiacciono pertanto alle medesime regole in quanto trova applicazione il criterio di ordine generale espresso dalla corte di Giustizia (causa C-291/92), in base al quale nel sistema dell'IVA deve ritenersi insito il principio secondo cui per la rivendita di beni che sono stati destinati in parte ad uso privato e in parte ad uso professionale e per i quali l'IVA sull'acquisto e' stata detratta solo sulla parte riferibile all'uso professionale, la base imponibile e' limitata alla percentuale dell'imponibile corrispondente a tale utilizzo, dovendo ritenersi che per la restante parte il cedente operi quale privato consumatore.

Per i veicoli acquistati entro il 13 settembre e rivenduti successivamente a tale data, a prescindere dalla circostanza che siano interessati dalla richiesta di rimborso in via telematica (posto che le rivendite avvenute successivamente al 13 settembre non devono essere indicate nel modello) all'atto della rivendita deve essere assunta quale base imponibile una percentuale del corrispettivo corrispondente alla misura della detrazione operata o chiesta a rimborso. Per le rivendite gia' intervenute, dopo il 13 settembre 2006, occorrera' se del caso operare le conseguenti variazioni della base imponibile.

Il criterio di determinazione della base imponibile commisurata alla percentuale di detrazione operata, o chiesta a rimborso, deve essere assunto in via generale. Pertanto e' applicabile anche in relazione ai veicoli acquistati e rivenduti entro il 13 settembre, per i quali il rimborso e' richiesto in via analitica. In quest'ultimo caso la variazione della base imponibile, da effettuare ai sensi dell'art. 26 del DPR n. 633 del 1972 contestualmente alla richiesta di rimborso della maggior detrazione, dovra' essere menzionata nella relativa istanza.

o
o o

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.