

CIRCOLARE N. 8
8 MARZO 2007

IVA su autovetture: la sentenza della Corte di Giustizia UE (procedimento C/228/05) e il D.L. n. 258 del 15 settembre 2006 – l'istanza di rimborso

© Copyright 2007 Acerbi & Associati®

Premessa

La sentenza della Corte di Giustizia del 14 settembre 2006, relativa alla causa C-228/05, ha stabilito che sono incompatibili con la sesta direttiva CEE (direttiva 77/388 CEE) le limitazioni alla detrazione previste dalla normativa italiana e in particolare dall'art. 19-bis1, comma 1, lettere c) e d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'IVA assolta sugli acquisti, noleggio o locazione anche finanziaria di ciclomotori, motocicli, autovetture ed autoveicoli, nonché con riferimento ad altre spese accessorie (carburanti e lubrificanti, impiego, custodia, manutenzione, riparazione etc.), da parte di imprenditori, artisti e professionisti.

Pertanto, a partire dal 14 settembre 2006, l'I.V.A. assolta su detti acquisti risulta detraibile secondo quanto previsto dall'art. 19 del D.P.R. 633/1972, cioè, in via di principio, anche in misura pari al 100% della stessa, rimanendo pertanto ogni relativa decisione connessa alla effettiva correlazione di dette spese ad operazioni soggette all'imposta.

Rimborso dell'I.V.A. non detratta per operazioni effettuate dal 1 gennaio 2003 fino al 13 settembre 2006

Al fine di disciplinare le modalità per il recupero dell'imposta non detratta, è stato emanato il decreto legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito con modificazioni dalla legge 10 novembre 2006, n. 278, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2006.

In particolare, l'articolo 1 del citato decreto legge prevede che i soggetti passivi che **fino alla data del 13 settembre 2006** hanno effettuato nell'esercizio di imprese, arti o professioni acquisti ed importazioni di beni e servizi di cui all'art. 19-bis1, comma 1, lettere c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972 (acquisti, noleggio o locazione anche finanziaria di ciclomotori, motocicli, autovetture ed autoveicoli, nonché con riferimento ad altre spese accessorie quali carburanti e lubrificanti, impiego, custodia, manutenzione, riparazione etc.), possono chiedere il rimborso dell'IVA non detratta, determinato in misura forfettaria sulla base di specifiche percentuali di detrazione, presentando **entro il 15 aprile 2007**, esclusivamente per via telematica, apposita istanza. **In alternativa**, è prevista la possibilità per il contribuente di individuare analiticamente la misura della detrazione spettante e chiederne il rimborso presentando un'istanza ai sensi dell'articolo 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Tali modalità di recupero dell'imposta originariamente non detratta costituiscono una deroga a quelle ordinariamente previste dall'ordinamento. Restano, pertanto, escluse le consuete procedure di detrazione e di compensazione dell'IVA di cui, rispettivamente, agli articoli 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972 ed all'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Il medesimo art. 1 ha previsto che l'istanza per la richiesta del rimborso in via **forfetaria** fosse approvata con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro 45 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legge, cioè entro il 30 novembre 2006. Derogando di oltre 80 giorni dal predetto termine, e quindi di fatto togliendo appunto oltre 80 gg. ai contribuenti, con provvedimento del 22 febbraio 2007 l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile il modello di istanza di rimborso e le relative istruzioni, prelevabili al seguente indirizzo web: <http://www.agenziaentrate.it/ilwwcm/connect/Nsi/Strumenti/Modulistica/Altri+modelli+Anno+2006/Domanda+di+rimborso+forfetario+IVA+detraibile/> .

Come previsto dalla norma di riferimento, il provvedimento ha fissato nel 35% e nel 40%, rispettivamente per il settore dell'agricoltura, della caccia, delle silvicoltura, della pesca e della piscicoltura, e per tutti gli altri settori di attività, la misura della detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti in oggetto. Pertanto, tenuto conto che per l'I.V.A. risultava detraibile nella misura del 10% e del 15%, rispettivamente per gli acquisti effettuati nei periodi

d'imposta 2003, 2004 e 2005 e per quelli effettuati nel 2006, il rimborso ottenibile risulta pari al 25% dell'I.V.A. assolta. L'istanza, come richiesto dalla norma istitutiva, prevede anche la determinazione, a riduzione del rimborso spettante, delle imposte dirette connesse al minor costo deducibile determinato dalla maggior I.V.A. detraibile, nonché della maggior I.V.A. dovuta su eventuali cessioni di automezzi occorse nel periodo considerato. A tal proposito il provvedimento dell'Agenzia richiede ai contribuenti che presentano l'istanza di rimborso di effettuare variazioni in aumento della base imponibile dell'eventuale avvenuta cessione, che era stata considerata in misura ridotta per tener conto della limitazione alla detrazione dell'imposta in acquisto, assumendo come base imponibile della cessione non già il 40% del corrispettivo pattuito, bensì (e ciò appare assolutamente inspiegabile) il 100% del medesimo corrispettivo. Bontà loro, detta variazione, che non si capisce se debba o meno essere documentata da una formale emissione di nota di addebito, non sconta sanzioni di sorta. Peraltro, detta imposta non venendo addebitata al cessionario non è oggetto di rivalsa e quindi si trasforma in un costo per il cedente.

In conformità ai principi comunitari e interni generali in materia di esercizio della detrazione, ai contribuenti che ritengano le predette percentuali forfetarie non rispondenti all'effettivo utilizzo – maggiore – dell'autoveicolo, è riconosciuta la possibilità di individuare analiticamente la misura della detrazione spettante. In tal caso, quindi, anziché utilizzare il modello di istanza approvato, i contribuenti interessati devono richiedere il rimborso mediante apposita istanza da prodursi secondo le norme in materia di contenzioso tributario (in particolare l'art. 21 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) nel termine di due anni decorrenti dal 15 novembre 2006 (quindi entro il 15 novembre 2008). All'istanza deve essere allegata la documentazione amministrativa – contabile atta ad individuare la percorrenza e l'utilizzo del veicolo in orari e su percorsi coerenti con lo svolgimento dell'attività esercitata. L'istanza dovrà anche contenere l'ammontare dell'I.V.A. già detratta e i dati relativi agli altri tributi rilevanti ai fini della determinazione delle somme effettivamente spettanti (cioè i dati per rideterminare l'I.R.E.S. e l'I.R.A.P. in relazione alla eventuale minore deducibilità dei costi connessi alla maggiore detraibilità dell'I.V.A.).

L'I.V.A. sugli acquisti effettuati a partire dal 14 settembre 2006

A partire dal 14 settembre 2006, come indicato, l'imposta assolta sugli acquisti in oggetto è detraibile secondo i principi generali di cui all'art. 19 del D.P.R. 633/1972, quindi anche fino al massimo del 100%. Ovviamente la percentuale di detrazione adottata dovrà essere eventualmente adeguatamente difesa in caso di contestazione. Si presume che la scelta di adottare una percentuale di detrazione nei limiti del 40% (35% per i settori agricoltura, caccia ecc.) dovrebbe tenere al riparo da problemi, essendo questa la percentuale fissata dall'Agenzia per il rimborso cd. "forfetario" e che pare sia quella in discussione in ambito comunitario ai fini di una limitazione generalizzata a regime.

L'I.V.A. eventualmente parzialmente non detratta a partire dalla predetta data, ad esempio perché si è preferito prudenzialmente continuare ad operare secondo il previgente regime – 15% per acquisti, noleggi e leasing e nessuna detrazione per gli altri costi e spese – può essere portata in detrazione alla prima liquidazione periodica utile tramite una semplice annotazione manuale sul registro I.V.A. degli acquisti ovvero sul registro riepilogativo, ma comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione I.V.A. per il periodo d'imposta 2008.

La predisposizione dell'istanza

L'istanza appare assai complessa nella sua compilazione, nonché assurda in alcune richieste di dati quali, ad esempio, quelli relativi alla rideterminazione dell'imponibile/valore della produzione rispettivamente ai fini I.R.E.S./I.R.P.E.F. e I.R.A.P. per il 2006, dato che alla data

del 15 aprile 2006 (*rectius*, 16 aprile visto che il 15 cade di domenica), considerato che la scadenza per il pagamento del saldo delle imposte dirette e per la presentazione delle relative dichiarazioni è allo stato attuale prevista oltre due mesi dopo, difficilmente i dati in questione saranno disponibili (senz'altro non, per esempio, per le società con esercizio cd. "a cavallo").

Lo studio provvederà a circolarizzare direttamente ai clienti la presente circolare, che sarà comunque come al solito disponibile su www.fiscoeimpresa.com, con un prospetto da compilare per consentire la predisposizione dell'istanza, che può essere trasmessa esclusivamente per via telematica direttamente o tramite intermediario, con le opportune istruzioni.

Si evidenzia peraltro di non aver eccessiva aspettativa sull'entità del rimborso in questione. Una simulazione di un noto quotidiano specializzato ha infatti dato evidenza che su un veicolo del costo di acquisto, I.V.A. esclusa, di Euro 20mila, il rimborso spettante, fatte determinate ipotesi riguardo a costi di gestione (manutenzione, benzina ecc.), si aggira su ca. Euro 1.200.

Iscrizione dell'importo del rimborso nel bilancio

Ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972 il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui il diritto medesimo è sorto.

Conseguentemente, l'importo del rimborso spettante, che è sopravvenienza attiva, può essere iscritto già nel bilancio 2006, in quanto già in detto esercizio il diritto alla detrazione era sorto, a nulla rilevando che l'istanza per ottenere la liquidazione del rimborso venga, e sia stata resa possibile, nel 2007. Si rammenta al proposito che il meccanismo dell'istanza di rimborso è stato creato dal legislatore proprio per impedire già con la liquidazione periodica del mese di agosto 2006 una improvvisa, e legittima, immeditata detrazione dell'I.V.A. a suo tempo non detratta.

L'utilizzo della cd. "scheda carburanti": alcune note esplicative

Per quanto riguarda la detrazione dell'IVA sulle spese di carburante, si raccomanda di prestare molta attenzione e precisione all'utilizzo della cd. "**scheda carburanti**" che è l'unico documento rilevante al fine della detrazione dell'IVA sui carburanti (salva la procedura di fatturazione attraverso "carta aziendali", cd. "netting").

Come noto (si vedano le circolari di Studio n. 3 e 16 del 1998 – disponibili nella sezione "Iscritti" del sito www.fiscoeimpresa.com) il D.P.R. 10 novembre 1997 n. 444 ha introdotto alcune norme di semplificazione alla disciplina della "carta carburanti".

Con Circolare 12 agosto 1998 n. 205/E il Ministero delle Finanze è nuovamente intervenuto, senza peraltro apportare rilevanti novità di carattere interpretativo rispetto alla norma regolamentare; schematicamente riportiamo le seguenti indicazioni riguardanti la normativa in parola:

- ❑ interessa gli acquisti di carburante per autotrazione (benzine normali, super e verdi, miscela di carburante e lubrificante, gasolio, gas metano, Gpl) effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti I.V.A. nell'esercizio di impresa, arte o professione. Gli acquisti di carburante per i quali è impossibile la certificazione per mancanza del personale addetto alla distribuzione (rifornimenti self service durante l'orario di chiusura) sono esclusi dalla disciplina della carta carburante;
- ❑ la scheda carburante deve essere istituita dai contribuenti che, avendone facoltà, intendono esercitare il diritto alla detrazione dell'I.V.A. o intendono documentare tale

spesa ai fini delle imposte dirette. La scheda, conforme al decreto ministeriale, è relativa ad ogni singolo veicolo di proprietà o posseduto a titolo, regolarmente documentato, di locazione finanziaria, noleggio, comodato, ecc.;

- ❑ nella scheda devono essere annotati:
 - estremi di individuazione del veicolo: casa costruttrice, modello e targa o numero di telaio o altri estremi identificativi;
 - estremi identificativi del soggetto I.V.A. che acquista il carburante (ditta o ragione sociale o denominazione sociale, cognome e nome per esercenti arti o professioni), domicilio fiscale, numero di partita I.V.A.. Nel caso di soggetti domiciliati all'estero va indicata l'ubicazione della stabile organizzazione in Italia e per soggetti esteri che hanno nominato il rappresentante fiscale in Italia, oltre ai dati del soggetto estero devono essere indicati anche i dati del rappresentante fiscale residente in Italia;
- ❑ la scheda può essere mensile o trimestrale ad assoluta discrezione del contribuente, senza necessità di opzioni o comunicazioni agli uffici finanziari;
- ❑ la compilazione della scheda, all'atto di ogni rifornimento, spetta all'addetto alla distribuzione del carburante che deve indicare:
 - data del rifornimento;
 - ammontare del corrispettivo, al lordo dell'I.V.A. corrisposta;
 - estremi di identificazione dell'esercente l'impianto di distribuzione e l'ubicazione dello stesso;
 - deve inoltre apporre la propria firma;
- ❑ la scheda carburanti va registrata nel registro I.V.A. acquisti seguendo la numerazione progressiva dello stesso. Dalla registrazione risultano: il mese o il trimestre di riferimento della scheda, il veicolo cui la scheda si riferisce, il numero progressivo attribuito alla registrazione, l'ammontare complessivo delle operazioni e il titolo e la norma di indetraibilità dell'I.V.A. (art. 19 bis-1 D.P.R. n. 633/1972) oppure, nel caso di I.V.A. detraibile, l'imponibile e l'imposta;
- ❑ nel caso di I.V.A. indetraibile non sussiste l'obbligo di annotare le fatture ai fini dell'imposta in questione. In questo caso peraltro, per la deducibilità del costo ai fini delle imposte dirette, l'obbligo di giustificazione della spesa sostenuta è assolto con l'istituzione della scheda carburanti e la sua annotazione in contabilità generale;
- ❑ prima della registrazione, l'intestatario del mezzo di trasporto utilizzato nell'esercizio di impresa (non quindi nell'esercizio di arti e professioni), deve annotare il numero di chilometri rilevabile, alla fine del mese o del trimestre, dal contachilometri. Quindi, non deve essere indicato il numero di chilometri percorsi nel periodo, ma il totale progressivo risultante dal contachilometri.

La Circolare conferma anche precedenti interpretazioni, in particolare:

- la C.M. 13 luglio 1977 n. 39 relativa agli acquisti di carburante effettuati dai dipendenti che utilizzano la propria autovettura per conto del datore di lavoro. In questo caso la scheda carburanti deve contenere gli estremi identificativi del veicolo, del dipendente intestatario del veicolo medesimo e dell'impresa soggetto di imposta. L'indicazione dei chilometri deve essere relativa esclusivamente ai consumi afferenti l'attività di impresa;
- la R.M. 2 marzo 1978 n. 13484 che ha ritenuto non obbligatoria l'indicazione nella scheda del numero di codice fiscale del soggetto di imposta che acquista il carburante;
- la R.M. 22 luglio 1977 n. 362872 che ha escluso dall'obbligo di istituzione della scheda carburante i contribuenti che non intendono avvalersi del diritto alla detrazione dell'imposta;
- le RR.MM. 17 febbraio 1989 n. 571647 e n. 570767 come integrata dalla R.M. 4 luglio 1996 n. 106/E, che ha dato la possibilità di sostituire la carta carburante con una particolare procedura di fatturazione posta in essere con l'utilizzo di una apposita carta di credito.