

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler
Stefan Engele
Martina Malfertheiner
Stefano Seppi
Andrea Tinti
Carla Kaufmann

Stefan Sandrini
Oskar Malfertheiner
Massimo Moser
Michael Schieder

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter - Collaboratori

Karoline de Monte
Thomas Sandrini

Iwan Gasser

Mariatheresia Obkircher

Circolare

numero:	03i
del:	2025-01-08
autore:	Andrea Tinti

A tutti i soggetti IVA

IVA: detraibilità e indetribilità oggettiva

Con la presente forniamo un breve riassunto, in seguito alle innumerevoli richieste, sulla detraibilità dell'IVA per imprese e professionisti, soffermandoci in particolare sull'**indetraibilità oggettiva** (o per natura) per alcuni beni e servizi, prevista dall'attuale normativa. Al punto 3 si riporta una **tabella di sintesi** riguardante le principali possibili fattispecie riscontrabili nella pratica e il loro trattamento fiscale.

Nota: ai fini della detrazione dell'IVA sugli acquisti occorre essere in possesso di regolare **fattura di acquisto**.

1 Introduzione

Il diritto alla detrazione dell'IVA sorge, in capo alle imprese, professionisti (ovvero soggetti passivi IVA), in relazione ai beni ed ai servizi acquistati (o importati) nell'esercizio dell'impresa, arte o professione¹.

I primo luogo ai fini della detraibilità dell'imposta, i beni e/o servizi acquistati devono:

- essere destinati all'esercizio dell'attività esercitata (c.d. "requisito di inerenza");
- afferire ad operazioni che attribuiscono il diritto alla detrazione dell'imposta.

Viceversa, l'IVA non è detraibile:

- per specifiche tipologie di acquisti, in virtù di una **preclusione "oggettiva"** (c.d. indetraibilità per natura dell'IVA)
- per gli acquisti di beni e/o servizi destinati alla sfera "personale" del soggetto passivo;
- per gli acquisti di beni e/o servizi afferenti operazioni esenti o non soggette ad imposta².

2 Indetraibilità oggettiva dell'IVA

Per alcuni specifici beni o servizi individuati dalla Legge³ è preclusa la detrazione (in tutto o in parte) dell'IVA assolta sull'acquisto. Tra di essi troviamo i seguenti:

2.1 Veicoli (stradali a motore)

Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli a motore (autovetture, motocicli, ciclomotori), diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di

¹ Art. 19 co. 1 del DPR 633/72

² c.d. indetraibilità "specificata" ex art. 19 co. 2 del DPR 633/72

³ Art. 19-bis1 del DPR 633/72

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.

L'IVA relativo al costo di acquisto (inclusi componenti, ricambi, carburanti, ricariche elettriche e lubrificanti) e per i servizi strettamente correlati (appalto, leasing, noleggio, impiego, custodia, manutenzione, transito stradale, ecc.) per tali veicoli é detraibile nella misura:

- del **40%**⁴, se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente per l'attività d'impresa, arte e professione;
- del **100%**, per i veicoli:
 - veicoli che formano oggetto dell'attività propria del impresa (es. rivenditori di autoveicoli)
 - veicoli degli agenti e rappresentanti di commercio
 - veicoli utilizzati **esclusivamente per l'esercizio dell'attività** dell'impresa⁵ (es. taxi, scuola guida, veicoli in uso ai dipendenti dietro corrispettivo).

Il **pagamento** di tali costi deve avvenire mediante mezzi di pagamento diversi dal contante (quali addebito diretto su conto corrente, bonifici, carte di debito, di credito o prepagate⁶, assegni)⁷. I costi per **carburante** per autotrazione (benzina, gasolio, gpl, metano) devono essere documentati mediante fattura elettronica.

Nel caso in cui all'acquisto l'IVA è stata detratta integralmente, l'utilizzo privato o familiare deve essere sottoposto all'IVA⁸. L'imponibile viene determinato dal valore normale⁹.

2.1.1 Auto assegnate ai dipendenti con *benefit* fatturato

Si considerano¹⁰ utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa (IVA **100% detraibile** dei relativi costi) anche i veicoli stradali a motore acquistati dal datore di lavoro (o detenuti in base a contratti di noleggio, locazione e leasing)¹¹ e successivamente **assegnati ai dipendenti**¹², a fronte dei quali per il *fringe benefit* (valore normale) viene emessa fattura con IVA¹³.

2.1.2 Motociclette

Si applicano le regole generali di detraibilità per i veicoli stradali a motore salvo indetraibilità per i motocicli per uso privato di cilindrata superiore a 350 cc. Con riguardo ai motocicli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 cc, la detrazione IVA è ammessa soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.

2.2 Trasporto di persone

L'acquisto di servizi di trasporto di persone effettuato direttamente dall'utilizzatore del servizio è indetraibile.

L'IVA non è detraibile¹⁴, quindi per i biglietti aerei, ferroviari e marittimi, salvo che il soggetto passivo dimostri che il servizio acquistato costituisce oggetto della propria attività

4 La menzionata limitazione della detrazione IVA nella misura del 40% può essere prevista, dallo Stato italiano, fino al 31.12.2025 (decisione Consiglio UE 6.12.2022 n. 2411)

5 Circolare Ministeriale n. 25 del 3.8.1979

6 Cfr. provv. Agenzia delle Entrate 73203/2018

7 art. 19-bis1 co. 1 lett. d) del DPR 663/72

8 Ris. Dip. Politiche Fiscali 20.02.2008 n. 6, Punkt 6

9 Art. 14, c. 3 e 4 della legge IVA.

10 Risoluzione del Agenzia del Entrate n. 6 del 2007; Risoluzione Ministeriale 6/E/2008

11 Ris. Dip. Politiche Fiscali 20.02.2008 n. 6, Punkt 4

12 L'utilizzo promiscuo da parte del dipendente deve essere provato in base ad idonea documentazione che ne attesti con certezza l'utilizzo, quale, ad esempio:

1. una clausola del contratto di lavoro1
2. una scrittura privata avente data certa
3. apposito verbale del CdA.

13 Il fringe benefit (valore normale) si determina:

- in base al 30% delle tariffe ACI, determinate su 15.000 km, sino al 30.6.2020;
- in base a una percentuale delle tariffe ACI determinate su 15.000 km., stabilita in relazione alla quantità di emissione di anidride carbonica dal 1.7.20201
- in base a una percentuale delle tariffe ACI determinate su 15.000 km., stabilita in relazione alla quantità di emissione di anidride carbonica dal 1.7.2020 ovvero per i contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025 e aventi ad oggetto veicoli di nuova immatricolazione in relazione al tipo di trazione del veicolo (esclusivamente elettrico / ibrido plug-in / diverso dai precedenti).

14 art. 19-bis1 co. 1 lett. e) del DPR 633/72

imprenditoriale.

È invece detraibile il trasporto commissionato dall'impresa al vettore (ad esempio per il trasporto dei propri dipendenti)¹⁵.

2.3 Alimenti e bevande e spese di rappresentanza

Non è ammessa in detrazione l'imposta assolta per l'acquisto di **alimenti e bevande**¹⁶, tranne che per i beni:

- oggetto dell'attività propria dell'impresa ovvero secondo i criteri generali¹⁷ nella misura in cui i servizi risultino "inerenti" ad operazioni che consentono l'esercizio del diritto e siano documentati con fattura¹⁸;
- destinati alle prestazioni di somministrazione in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa.

Non è ammessa in detrazione¹⁹ l'IVA sulle **spese di rappresentanza** (come definite ai fini delle imposte sui redditi²⁰), ad eccezione dell'imposta assolta sull'acquisto di beni omaggio di costo unitario non superiore a 50 euro.

2.3.1 Prestazioni alberghiere e di ristorazione

Un soggetto passivo IVA che fruisce di una prestazione alberghiera ha il diritto alla detrazione dell'IVA se²¹:

- tali servizi sono inerenti²² rispetto all'esercizio dell'attività di impresa, arte o professione,
- del possesso della fattura di acquisto.

Se le prestazioni alberghiere e di ristorazione sono fornite a soggetto diverso (es. ad un dipendente della società) rispetto all'intestatario della fattura (società), nel documento contabile (es. fattura o apposita nota allegata²³), ai fini della detraibilità dell'IVA occorre che siano riportati²⁴:

- i soggetti che hanno beneficiato della prestazione di vitto e alloggio;
- le **motivazioni della relativa fruizione**.

Il **datore di lavoro** può dunque detrarre l'IVA relative alle prestazioni rese al proprio dipendente in trasferta o in occasione di partecipazione a convegni, congressi e simili (anche mediante servizi di mensa diffusa o che siano sostitutivi id mensa aziendale) qualora il datore risulti intestatario della fattura²⁵ elettronica con indicazione del nominativo del dipendente all'interno del file (es. nel campo "altri dati gestionali")²⁶ con la motivazioni della relativa fruizione.

2.3.2 Spese di rappresentanza

La detraibilità dell'IVA rimane preclusa nel caso in cui le prestazioni alberghiere assumano natura di "**spese di rappresentanza**"²⁷. È invece detraibile l'IVA sulle spese non definite fini delle imposte sul reddito, di rappresentanza, quali ad es. le spese di viaggio, vitto e alloggio²⁸

15 R.M. 10.11.79 n. 361729

16 art. 19-bis1 co. 1 lett. f) del DPR 633/7

17 Di cui all'art. 19 del DPR 633/72

18 Risoluzione 28.5.2010 n. 47/E

19 l'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72

20 art. 108 co. 2 del TUIR e DM 19.11.2008; vedasi anche nostra circolare n. 16/2024, punto 3, per la definizione di **spese di rappresentanza**

21 Circolare Agenzia Entrate n. 25/E/2020

22 ai sensi dell'art. 19 co. 1 del DPR 633/72

23 Circolare Agenzia Entrate n.6/E/2009, § 2

24 secondo Cass. 22.11.2021 n. 35925

25 Circolare Agenzia 5.9.2008 n. 53/E

26 Circolare Agenzia 19.5.2010 n. 25/E

27 art. 108 co. 2 del TUIR e **DM 19.11.2008**

28 Art. 1 co. 5 del DM 19.11.2008

se sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili nei quali siano esposti i beni e servizi dell'impresa o nel corso di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa (cd. "spese di ospitalità")²⁹.

2.4 Fabbricati abitativi

Non è detraibile³⁰ l'IVA relativa all'acquisto, alla locazione, manutenzione, recupero e gestione di **fabbricati** (o porzioni di fabbricato) **abitativi**³¹.

L'indetraibilità **non si applica**:

- alle imprese con oggetto esclusivo o principale di costruzione di costruzioni dei predetti fabbricati a³²
- per i soggetti che esercitano l'attività di locazione in regime di esenzione IVA³³, con applicazione del "pro rata".

Sono state però considerate dalla prassi e giurisprudenza detraibili anche le spese di immobili abitativi destinati ed inerenti all'esercizio di un'attività di impresa (es. attività affittacamere, case e appartamenti per vacanze, residence, "bed and breakfast", agriturismo) con effettuazione di prestazioni di servizi imponibili ad IVA³⁴. Ciò va verificato caso per caso.

2.5 Telefoni cellulari

L'acquisto e le spese di gestione sono detraibili nella misura in cui sono utilizzati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, da quantificare secondo i criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati.

Per le spese per le quali l'imposta assoluta è stata detratta in misura superiore al 50% occorre indicare l'imponibile e l'imposta detratta in dichiarazione IVA (quadro VA) e l'Agenzia delle Entrate si riserva di concentrare i controlli su quelle superiori al 50%³⁵.

2.6 Beni di lusso

È indetraibile l'imposta relativa all'acquisto (o importazione) dei c.d. "beni di lusso", vale a dire i beni indicati nella Tabella B allegata al DPR 633/72, salvo che i citati beni siano destinati oggetto dell'attività propria dell'impresa. Per i professionisti l'IVA è sempre indetraibile.

Trattasi ad oggi di:

- lavori in platino (esclusi quelli per uso industriale) e prodotti con parti in platino;
- pelli da pellicceria, conciate o preparate;
- vini spumanti a denominazione di origine la cui regolamentazione obbliga alla preparazione mediante fermentazione naturale in bottiglia;
- motocicli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 cc;
- tappeti e guide fabbricati a mano originari dell'Oriente, dell'Estremo Oriente e del Nord Africa.

2.7 Aeromobili e imbarcazioni

L'imposta relativa all'acquisto (o all'importazione), al noleggio o leasing di aeromobili, navi e imbarcazioni da diporto, nonché dei relativi componenti e ricambi³⁶ è ammessa in detrazione se i suddetti beni:

- formano oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- sono destinati esclusivamente ad essere utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Il regime di indetraibilità dell'IVA riguarda anche l'acquisto di carburanti e lubrificanti oltre

²⁹ vedasi anche nostra circolare n. 16/2024,

³⁰ L'art. 19-bis1 co. 1 lett. i) del DPR 633/72

³¹ Considerati tali in base alle risultanze catastali

³² Cassazione 21.6.2022 n. 19952

³³ ex. Art. 10, n. 8 DPR 633/1972

³⁴ Cass.22.12.2016 n. 26748, Resp. AE 24.7.2023 n. 392, ris. AE 22.02.2012 n.18/E, Cass 4606/2016, Cass. 16853/2013

³⁵ Art. 1 c. 261 L. 244/2007

³⁶ Art. 19-bis1 co. 1 lett. a) e b) del DPR 633/72

alle altre prestazioni di servizi riguardanti tali beni (custodia, manutenzione ecc.).

3 Tabella di sintesi

Limiti oggettivi alla detraibilità IVA (per la detrazione occorre essere in possesso di valida fattura)			
Bene / servizio	Regola / esclusioni	IVA detr.	Esempio / note
Veicoli stradali a motore	regola generale	40%	Auto aziendali non assegnate a dipendenti; auto assegnate a dipendenti senza che venga fatturato il <i>fringe benefit</i> (valore normale); motocicli <350 cc,
	auto assegnati ai dipendenti con fatturazione con IVA del <i>fringe benefit</i>	100 %	Uso promiscuo dell'auto aziendale in base ad accordo
	di agenti e rappresentanti	100 %	-
	Oggetto di attività propria dell'impresa o utilizzati esclusivamente ai fini strumentali	100 %	Per le concessionarie, imprese di: taxi, scuola guida, leasing
Motociclette	>=350 cm ³ per uso privato	0%	Salvo siano oggetto di attività propria
Trasporto di persone	regola generale (acquisto effettuato direttamente dall'utilizzatore)	0 %	biglietti aerei, ferroviari e marittimi
	Trasporto commissionato dall'impresa al vettore	100%	Appalto servizio di trasporto dipendenti; noleggi un autopullman per il trasporto dei propri dipendenti presso lo stabilimento
Alimenti e bevande	regola generale	0 %	-
	Per mensa aziendale o simili	-	-
	Per ristoranti	100%	-
Alberghi e ristoranti	Se non inerenti all'attività	0 %	Se per terzi, se considerati spese rappresentanza o insufficiente descrizione in fattura
	Sostenuti dal datore di lavoro per dipendenti o amministratori di società di capitali	100%	Trasferte di lavoro
	Sostenuti da società o ditta per titolare impresa/socio soc. persone	100%	Per trasferte di lavoro
	Sostenuti da lavoratori autonomi	100%	per corsi e convegni o per trasferte di lavoro
Spese rappresentanza	regola generale	0 %	-
	beni omaggio di costo unitario non superiore a 50 euro	100%	Regali di natale
spese di ospitalità clienti	Spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, e altre categorie di soggetti come previsto dal DM 19.11.2008	100%	° mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa; ° visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa. (onere documentale !)
Fabbricati abitativi	regola generale salvo eccezioni	0 %	acquisto, locazione (o leasing), manutenzione, recupero e gestione
Telefoni cellulari	Regola generale	Nella misura dell'utilizzo ai fini imprenditoriali/professionali	Obbligo indicazione in dichiarazione IVA se detrazione >50%
Beni di lusso	regola generale	0 %	Vedi dettaglio al punto 2.6
Aeromobili e imbarcazioni	regola generale	0 %	Salvo siano oggetto di attività propria o usati come beni strumentali

Rimangono a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

cordiali saluti

Winkler & Sandrini

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Pete Biella Sandrini: Simon Engle