RISOLUZIONE N. 6/DPF

MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE FISCALI

UFFICIO STUDI E POLITICHE GIURIDICO TRIBUTARIE

Roma, 20 febbraio 2008

Prot. 1619/2008

OGGETTO: Imposta sul valore aggiunto – Detrazione dell'imposta afferente gli acquisti relativi a veicoli stradali a motore – Articolo 1, commi 261 e 264, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

1. Premessa

La legge 24 dicembre 2007, n. 244 (di seguito: "*legge finanziaria 2008*"), ha operato un riordino delle regole di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto afferente gli acquisti relativi a veicoli stradali a motore.

Le modifiche introdotte traggono origine dalla decisione del Consiglio dell'Unione Europea 18 giugno 2007, n. 2007/441/CE, con la quale è stata accordata all'Italia la facoltà di introdurre un regime di detraibilità forfetaria dell'imposta relativa all'acquisto di detti veicoli e all'acquisizione di beni e servizi ad essi correlati, in caso di utilizzo non esclusivo nell'esercizio dell'attività imprenditoriale, artistica o professionale. L'intervento ha conseguentemente riguardato anche il regime IVA dell'utilizzo dei veicoli in questione per fini privati e della messa a disposizione dei veicoli da parte del datore di lavoro nei confronti di lavoratori dipendenti.

Con riferimento alle nuove disposizioni, applicabili, di regola, dal 28 giugno 2007, è stata rappresentata l'esigenza di fornire chiarimenti su alcuni specifici aspetti. In particolare, è stato chiesto di precisare:

- se, affinché possa escludersi l'operatività della limitazione forfettaria anzidetta, sia necessario che i veicoli formino oggetto dell'attività propria dell'impresa ovvero sia sufficiente che gli stessi siano utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa;

- quali siano le peculiarità della disciplina degli acquisti dei beni e servizi di cui trattasi effettuati dai soggetti per i quali i veicoli formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, acquisti che sono distintamente considerati dalle disposizioni in materia;
- se la limitazione forfettaria operi nell'ipotesi in cui il contribuente decida di assoggettare ad IVA l'autoconsumo dei veicoli o la messa a disposizione degli stessi in assenza di corrispettivo.

2. Ambito di applicazione del regime di detrazione forfettaria

È opportuno ricordare che, anteriormente all'emanazione della sentenza della Corte di Giustizia 14 settembre 2006, causa C-228/05, *Stradasfalti*, la normativa nazionale in materia di detrazione dell'IVA afferente le operazioni relative a determinati veicoli stradali a motore (segnatamente autovetture, motocicli e ciclomotori) era improntata – salvo che per i contribuenti per cui tali beni formassero oggetto dell'attività propria dell'impresa – a criteri forfetari. Per talune di dette operazioni, poi, la detrazione risultava del tutto preclusa (si pensi agli acquisti di carburanti, lubrificanti, componenti e ricambi destinati ai suddetti veicoli, nonché all'acquisto delle prestazioni di gestione, custodia, manutenzione e riparazione degli stessi).

In seguito alla citata sentenza, che ha dichiarato l'incompatibilità della normativa nazionale in questione con la disciplina comunitaria, è stata rivolta alle autorità comunitarie una richiesta di deroga all'ordinaria disciplina di determinazione dell'IVA detraibile, con la quale fossero ripristinati, entro precisi limiti, criteri di quantificazione forfetaria dell'imposta detraibile per le operazioni relative a veicoli stradali a motore. Nelle more dell'emanazione della decisione da parte degli organi comunitari competenti, hanno trovato applicazione i criteri ordinari in tema di detraibilità dell'imposta, in base ai quali l'IVA relativa agli acquisti di cui trattasi è stata detraibile se, e nella misura in cui, i predetti acquisti sono stati effettuati nell'esercizio d'impresa, arte o professione.

La decisione è stata emanata dal Consiglio dell'Unione Europea il 18 giugno 2007 (n. 2007/441/CE) e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 27 giugno 2007. La stessa ha trovato immediata applicazione nell'ordinamento giuridico nazionale, in forza del richiamo contenuto nel testo della lettera c) dell'articolo 19-bis1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito: "*decreto IVA*"), così come modificato dall'articolo 1, comma 2-bis, del decreto legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 novembre 2006, n. 278.

Con le modifiche apportate dai numeri 1) e 2) della lettera e) del comma 261 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 all'articolo 19-bis1 del decreto IVA si è recepito nell'ordinamento

giuridico nazionale quanto previsto dalla decisione comunitaria, al fine di dare certezza alla disciplina applicabile alle operazioni di cui trattasi.

La nuove disposizioni si applicano alla tipologia di veicoli stradali a motore individuata dal terzo periodo della lettera c) dell'articolo 19-bis1 del decreto IVA, che ripropone la stessa definizione contenuta nell'articolo 5 della richiamata decisione, secondo la quale rientrano in tale tipologia "*tutti i veicoli 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*".

L'ambito applicati della nuova disciplina non comprende, peraltro, l'acquisizione dei motocicli di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici, nonché l'acquisto dei relativi componenti e ricambi, dei carburanti e lubrificanti destinati ai motocicli medesimi e delle prestazioni relative agli stessi (manutenzione, riparazione, custodia e gestione, pedaggi stradali inclusi). Come stabilito dal combinato disposto delle lettere b), c) e d) dell'articolo 19-bis1 del decreto IVA, nel testo risultante dalle modifiche di cui alla lettera e) del comma 261 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008, continua per tali acquisti ad operare un regime di totale indetraibilità oggettiva, tranne che per i soggetti per i quali tali beni formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, per i quali si applicano le regole ordinarie di determinazione dell'IVA detraibile (cfr. paragrafo 6).

È il caso di precisare, che la riconducibilità nella tipologia di veicoli stradali a motore individuata dal terzo periodo della lettera c) dell'articolo 19-bis1 del decreto IVA prescinde dalla loro classificazione in sede di immatricolazione; tale criterio, invece, era adottato dalla previgente disciplina che fissava limitazioni di tipo oggettivo all'esercizio del diritto alla detrazione.

Resta fermo che per i veicoli stradali a motore che non rientrano nella suddetta tipologia, si applicano le regole ordinarie di determinazione dell'IVA detraibile, di cui agli articoli 19 e seguenti del decreto IVA.

3. Veicoli utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'impresa e per fini privati

Così definito l'ambito applicativo delle nuove disposizioni, occorre distinguere il caso in cui i veicoli siano interamente utilizzati per finalità imprenditoriali, artistiche o professionali da quello in cui gli stessi siano utilizzati anche per altre finalità.

Per i veicoli non interamente utilizzati per finalità imprenditoriali, artistiche o 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, vale a dire:

- gli acquisti, anche intracomunitari, e le importazioni dei veicoli;

- le acquisizioni dei medesimi in noleggio e locazione, anche finanziaria;
- gli acquisti di componenti e ricambi dei medesimi;
- gli acquisti di carburanti e lubrificanti per i medesimi:
- gli acquisti dei servizi di manutenzione, riparazione, custodia, impiego (pedaggi stradali inclusi) relativi ai medesimi.

Resta inteso che la detrazione è ulteriormente ridotta ove sussistano le limitazioni conseguenti all'effettuazione di operazioni esenti o non soggette.

Per i veicoli stradali per i quali trovi applicazione la predetta limitazione forfetaria, il n. 1) del nuovo sesto comma dell'articolo 3 del decreto IVA, introdotto dalla lettera a) del comma 261 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008, stabilisce, in conformità alle disposizioni della citata decisione del Consiglio (che contiene un'espressa deroga alla disposizione di cui all'articolo 26 della direttiva n. 2006/112/CE), l'irrilevanza ai fini impositivi dell'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.

Si precisa che il descritto regime, consistente nella detrazione limitata al quaranta per cento dell'IVA assolta a monte e nell'irrilevanza dell'uso privato, non è derogabile. In questo senso depone chiaramente il combinato disposto dell'articolo 19-bis1, lettera c), e dell'articolo 3, sesto comma, lettera a), del decreto IVA, come risultanti dalle modifiche apportate dal citato comma 261 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008. Non è, dunque, consentito al contribuente adottare il diverso comportamento consistente nella detrazione integrale dell'imposta all'atto dell'acquisto dei beni e servizi in questione e nell'applicazione dell'IVA, sulla base del valore normale, per l'utilizzo privato dei medesimi.

4. Veicoli utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, arte o professione

Per i veicoli stradali a motore rientranti nella tipologia presa in considerazione dalla decisione del Consiglio e dall'ultimo periodo della lettera c) dell'articolo 19-bis1 del decreto IVA, utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione, il regime di detrazione limitata forfetariamente non opera, ai sensi del primo periodo della predetta lettera c), che esclude chiaramente tali veicoli dal suo ambito applicativo.

L'imposta afferente le operazioni di acquisto di beni e servizi, relative a detti veicoli, è pertanto integralmente detraibile (sempreché non sussistano limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione derivanti dall'effettuazione di operazioni esenti da IVA o non soggette all'imposta).

Al riguardo, va precisato che non rileva a tal fine il fatto che i beni e i servizi acquistati formino o meno oggetto dell'attività propria dell'impresa, giacché dall'ambito applicativo della

previsione di detraibilità forfettaria sono esclusi *tout court* tutti i casi di integrale utilizzazione nell'attività di impresa. La disciplina dei veicoli acquistati da soggetti per i quali gli stessi formino oggetto dell'attività propria dell'impresa presenta peraltro talune peculiarità, su cui ci si soffermerà nel paragrafo 6.

In particolare, 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 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 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 di 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).

5. Base imponibile dei servizi di messa a disposizione dei dipendenti

Per i veicoli messi a disposizione dei dipendenti dietro corrispettivo, si è inteso in ogni caso evitare – come precisa la relazione governativa alle nuove norme – l'effetto distorsivo che potrebbe derivare dalla detrazione integrale nel caso in cui sia previsto un corrispettivo non in linea con il mercato. A tal fine – nell'esercizio della facoltà accordata agli Stati Membri dall'articolo 80 della direttiva n. 2006/112/CE – la lettera c) del comma 261 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 ha modificato l'articolo 13 del decreto IVA.

Nella lettera b) del nuovo terzo comma di detto articolo è stato segnatamente previsto che, in caso di messa a disposizione dei veicoli di cui trattasi da parte del datore di lavoro nei confronti dei dipendenti a fronte di un corrispettivo specifico inferiore al valore normale, la base imponibile è costituita dal valore normale medesimo. Inoltre, trattandosi di operazione dietro corrispettivo,

sussiste per il datore di lavoro l'obbligo di esercitare la rivalsa ai sensi del primo comma dell'articolo 18 del decreto IVA.

Per le operazioni dietro corrispettivo per le quali l'articolo 80 della direttiva n. 2006/112/CE consente agli Stati membri la facoltà di individuare la base imponibile nel valore normale, l'articolo 72 della stessa direttiva individua tale valore nel corrispettivo che, allo stesso stadio di commercializzazione, sarebbe praticato in regime di libera concorrenza per cessioni e prestazioni analoghe, e – qualora non siano accertabili cessioni o prestazioni analoghe – nel prezzo di acquisto o di costo per le cessioni di beni e nelle spese di esecuzione per le prestazioni di servizi.

Nel recepire tali disposizioni, con la lettera d) del comma 261 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008, si è inteso circoscrivere le difficoltà di tipo operativo cui può dare adito l'utilizzazione quale base imponibile di un ammontare oggetto di stima – quale appunto il valore normale – in luogo di un ammontare determinato contrattualmente dalle parti, quale è il corrispettivo.

In questo senso, il nuovo sesto comma dell'articolo 14 del decreto IVA, aggiunto dalla predetta disposizione, prevede una regola particolare per la messa a disposizione a titolo oneroso, nei confronti del personale dipendente, di veicoli stradali a motore. In particolare, al fine di semplificazione e di coordinamento con la disciplina in materia di imposte sul reddito, viene stabilito che per tali operazioni il valore normale sia determinato in funzione dello stesso parametro cui è commisurato il *fringe benefit* ai fini di dell'Irpef, ovvero in misura pari al 30 per cento dell'ammontare corrispondente ad una percorrenza convenzionale di quindicimila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalla tabelle nazionali ACI, al netto dell'IVA nello stesso inclusa. Ove sia pattuito un corrispettivo inferiore a tale importo, la base imponibile è quindi costituita – in luogo del corrispettivo – dall'importo medesimo, al lordo delle somme trattenute al dipendente e al netto dell'IVA nello stesso importo inclusa.

Una precisazione merita, infine, l'ipotesi in cui – in una situazione nella quale di regola il datore di lavoro metta a disposizione dei dipendenti i veicoli stradali senza la previsione di un corrispettivo – gli accordi contrattuali consentano al dipendente di ottenere, dietro il pagamento di un corrispettivo *ad hoc*, un modello di veicolo di maggior pregio, rispetto a quelli ordinariamente assegnati. Al riguardo, deve ritenersi che anche in relazione a tale fattispecie si rendano applicabili soluzioni analoghe a quelle indicate nel presente paragrafo.

6. Veicoli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa – Agenti di commercio

Ai sensi del secondo periodo della lettera c) dell'articolo 19-bis1, la limitazione forfetaria della detrazione al 40 per cento non trova in ogni caso applicazione – indipendentemente dalla

circostanza che il veicolo acquistato sia utilizzato integralmente nell'esercizio di impresa – nel caso in cui lo stesso sia acquistato da agenti e rappresentanti di commercio e da soggetti passivi per i quali i veicoli stradali a motore di cui trattasi formino oggetto dell'attività propria dell'impresa (circostanza che deve ritenersi ricorrente, in via meramente esemplificativa, quando l'attività propria dell'acquirente sia caratterizzata dalla commercializzazione dei predetti veicoli o dalla locazione, anche finanziaria, o noleggio degli stessi sulla base di contratti stipulati con terzi).

Ne consegue che tali soggetti continuano ad operare la detrazione secondo le regole ordinarie, in funzione dell'utilizzazione del bene o servizio acquistato nell'esercizio dell'impresa.

Peraltro, in queste due ipotesi nelle quali la detrazione dell'imposta va commisurata all'effettiva utilizzazione dei veicoli nell'esercizio dell'impresa, potrebbe essere, in pratica, non agevole individuare *ex ante* la quota del bene o servizio acquistato destinata all'esercizio dell'attività d'impresa. In tal caso, ove sia operata una detrazione integrale dell'imposta all'atto dell'acquisto del veicolo, il successivo impiego dei beni e servizi anzidetti per un uso personale o familiare sarà da assoggettare ad IVA, ai sensi del terzo comma dell'articolo 3 del decreto IVA, non modificato dalla legge finanziaria 2008, con una base imponibile pari al valore normale determinato ai sensi delle regole generali di cui all'articolo 14, terzo e quarto comma, del decreto IVA.

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 dalla tabelle nazionali ACI, al netto dell'IVA nello stesso importo inclusa, come si ricava dal nuovo sesto comma del citato articolo 14, che fa riferimento anche al caso in cui non sia richiesto al dipendente uno specifico corrispettivo.

7. Riepilogo

In definitiva, con riferimento alla generalità dei contribuenti, la disciplina della detrazione – e gli effetti conseguenti sull'assoggettabilità ad IVA degli impieghi dei veicoli stradali a motore di cui trattasi per uso personale, familiare o della messa a disposizione di terzi – varia a seconda che gli stessi:

- siano utilizzati sia per finalità imprenditoriali, artistiche e professionali sia per finalità di carattere privato. In tal caso, l'importo da assumere a riferimento per calcolare l'ammontare detraibile è il 40 per cento dell'imposta addebitata, mentre l'uso per finalità di carattere privato (ivi compresa la messa a disposizione di terzi senza corrispettivo) sarà irrilevante agli effetti dell'IVA;

- siano utilizzati esclusivamente per finalità imprenditoriali, artistiche e professionali, circostanza che ricorre in ogni caso nell'ipotesi di messa a disposizione dei veicoli dietro corrispettivo da parte del datore di lavoro nei confronti dei propri dipendenti. In tal caso, l'importo da assumere a riferimento per calcolare l'ammontare detraibile è il 100 per cento dell'imposta addebitata, mentre per la messa a disposizione dei dipendenti dietro corrispettivo la base imponibile – in deroga agli ordinari criteri di determinazione della stessa – sarà pari al valore normale (determinato nei modi forfettari indicati nel paragrafo 5) ove il corrispettivo convenuto sia inferiore al valore normale stesso;
- formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, ovvero siano utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio, nel qual caso l'imposta detraibile è quantificata secondo le regole generali di cui all'articolo 19 del decreto IVA, vale a dire sulla base della percentuale di effettivo utilizzo dei beni e servizi di cui trattasi nell'attività d'impresa. In ogni caso, qualora all'atto dell'acquisto l'imposta sia stata detratta integralmente, l'utilizzo dei veicoli in questione per finalità private sarà da assoggettare ad IVA secondo la disciplina vigente in tema di autoconsumo.

8. Decorrenza delle nuove regole

Per il carattere generalmente ricognitivo delle disposizioni di cui si è detto, nella lettera c) del comma 264 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 si prevede che le stesse trovino applicazione per le operazioni effettuate – nel significato tecnico che la locuzione assume ai sensi dell'articolo 6 del decreto IVA – a partire dal 28 giugno 2007, vale a dire dal giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea della citata decisione del Consiglio.

Ai sensi della lettera b) dello stesso comma 264, invece, le disposizioni che, modificando innovativamente gli articoli 13 e 14 del decreto IVA, individuano le operazioni rese dietro corrispettivo per le quali la base imponibile è assunta in misura pari al valore normale e disciplinano la determinazione del valore normale stesso, trovano applicazione per le operazioni effettuate dal 1° marzo 2008.

IL CAPO DEL DIPARTIMENTO

Fabrizio Carotti