

IVA

È legittima la detrazione dell'Iva sui veicoli concessi in uso promiscuo all'amministratore?

di Luca Caramaschi

Con la **risposta** fornita in occasione di un recente **interpello** (il [n.904-472/2014](#)) la DRE Lombardia coglie l'occasione per pronunciarsi su un tema che finora non aveva ancora avuto il benché minimo commento da parte dell'amministrazione finanziaria: si tratta della misura della **detrazione** ai fini IVA applicabile ai costi relativi ai **veicoli** concessi in uso **promiscuo** agli **amministratori** di società (l'unica fattispecie perfettamente regolata, infatti, è quella dell'auto che viene concessa in uso promiscuo ai dipendenti).

Partiamo dal fondo e cioè dalle **conclusioni** cui perviene la citata Direzione Regionale. Nella considerazione che le due **tipologie** di rapporti di lavoro (l'ufficio di **amministratore** di società e quello di **lavoro dipendente**) non sono pienamente assimilabili a tutti gli effetti di legge, se ne ricava che le affermazioni contenute nella [risoluzione n.6/DPF del 20.02.2008](#), tese a riconoscere (a determinate condizioni) la piena detrazione dell'Iva nei casi di **utilizzo promiscuo** dell'auto concessa in uso al dipendente, non sono in alcun modo **estensibili** al caso dell'amministratore. Per tali fattispecie, quindi, secondo la **DRE Lombardia** andrebbero applicate le **regole** ordinarie previste dall'articolo 19-bis1 comma 1 lettera c) del D.P.R. n.633/72 e che prevedono la detrazione nella misura **limitata** del 40 per cento.

La richiamata **conclusione**, tuttavia, non può e **non** deve essere accolta per le ragioni d seguito esposte.

Sotto il profilo dell'Iva, le **modifiche** che sono state introdotte agli articoli 3, 13, 14 e 19-bis1 del D.P.R. n.633/72 dalla legge Finanziaria per l'anno 2008 (legge n.244/07), hanno determinato una

situazione in cui l'imposta afferente l'acquisto di **veicoli** utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione è integralmente **detrarribile**.

Oltre, quindi, alle situazioni di **rigida strumentalità** dei veicoli stradali a motore (beni utilizzati da imprese di noleggio, tassisti, scuole guida) nonché alle esplicite **eccezioni** previste dalla norma (agenti di commercio), ve ne sono anche altre nelle quali è possibile rinvenire un uso aziendale esclusivo.

Nei casi di assegnazione dei predetti veicoli aziendali a determinati soggetti che operano per conto dell'impresa, tale "esclusività" nell'utilizzo del veicolo può essere raggiunta, secondo autorevole dottrina (si veda **circolare Assonime n.11 del 14.02.2008**), secondo due differenti modalità:

- **escludendo l'uso privato del veicolo da parte degli utilizzatori**: in tal senso, si ritiene necessaria la predisposizione di **idonea documentazione** (lettere di incarico, verbali di assemblea, clausole contrattuali, ecc.) nonché l'instaurazione di adeguate procedure che comprovino l'esclusivo utilizzo aziendale (non deve, in proposito, essere sottaciuto come – in molti casi – tale **prova** sia stata definita **"diabolica"** proprio per le difficoltà di **escludere** a priori ogni utilizzo **privato** del veicolo); ne, d'altro canto, l'amministrazione finanziaria ha mai fornito elementi concreti per dirimere definitivamente la questione;
- **addebitando all'utilizzatore un corrispettivo (assoggettato ad Iva) corrispondente all'uso privato del veicolo**. Tali operazioni, infatti, rientrano nell'esercizio dell'impresa e, realizzando **prestazioni di servizi** imponibili secondo la definizione della direttiva comunitaria n.112 del 2006 (obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione), **legittimano la detraibilità** dell'imposta sull'acquisto dei beni con i quali le stesse sono effettuate.

Le

considerazioni fin qui svolte, in quanto assumono una valenza generale, debbono ritenersi **applicabili** (e in questo senso si esprime anche Assonime con la citata circolare n.11/2008), non solo all'imprenditore individuale o ai lavoratori dipendenti ma anche ad **altri** soggetti (ad esempio i collaboratori, tra cui anche gli amministratori) che operano nell'interesse dell'impresa.

La conclusione secondo cui l'effettuato riaddebito, anche nei confronti dell'**amministratore**, consente la piena

detrarribilità dell'Iva sul costo del veicolo risulta avallato da larga parte della dottrina.

L'

addebito da parte della società deve, inoltre, essere effettivo e non meramente **simbolico**. In proposito è bene ricordare che nell'ambito delle modifiche all'art.13 del DPR n.633/72 con cui si attribuisce

rilevanza al

valore normale ai fini della determinazione dell'imponibile di determinate operazioni, nell'ambito della messa a disposizione di

veicoli stradali a motore effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio **personale dipendente**, la base imponibile della prestazione è costituita dal valore normale dei servizi resi, se è previsto un

corrispettivo inferiore a tale valore. Per esigenze di

semplificazione, il successivo art.14 del D.P.R. n.633/72, nella versione precedente alle modifiche introdotte dalla

Legge Comunitaria 2008, assume come valore normale il

valore determinato ai fini delle imposte sul reddito per stabilire l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente corrisposti in natura (

c.d. fringe benefit) soggetti a tassazione a norma dell'art. 51 del TUIR. Detto valore è costituito dal

30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di

15.000 chilometri calcolato sulla base del

costo chilometrico di esercizio desumibile dalle

tabelle elaborate dall'

ACI (Automobile Club Italia)

elaborate entro il 30 novembre di ciascun anno, con effetto dal periodo d'imposta successivo.

Peraltro, la Legge Comunitaria 2008 ha

modificato la disposizione contenuta nel comma 6 dell'articolo 14 (ora comma 3), relativa alla determinazione del valore normale nei casi di messa a disposizione ai dipendenti dei veicoli stradali a motore. La disposizione

non fa più riferimento al "

conveniente" valore normale determinato a norma dell' articolo 51, comma 4, lettera a) del TUIR (criterio

convenzionale determinato sulla base delle tariffe ACI),

bensì la sua individuazione è rinviata ad un

decreto ministeriale che in base al comma 6 dell'articolo 24 della legge n.88/09 (comunitaria 2008)

doveva essere emanato entro il 25 novembre 2009 (cioè 120 giorni dall'entrata in vigore della Legge Comunitaria 2008, avvenuta il 29 luglio 2009) ma che ad oggi,

nonostante siano trascorsi quasi cinque anni non ha ancora visto la luce . In

attesa della emanazione di tale decreto si

continua ad utilizzare il

valore normale identificato

convenzionalmente nel benefit forfettario ex art. 51 TUIR.

Veniamo però al caso **specifico** della **vettura** concessa in uso **all'amministratore**. Nell'ambito di tale fattispecie pare di potersi **escludere** l'applicabilità della disposizione di cui al citato articolo 14 D.P.R. n.633/72, in quanto essa va ad **interessare** esplicitamente il caso di **veicoli** messi a disposizione dal *“datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente”*.

In altre parole, quindi, il **riaddebito** all'amministratore dovrebbe avvenire sulla base del tradizionale “**valore normale**” e non sulla base del “**valore convenzionale**” o di quello individuato con **futuro** decreto ministeriale nella versione post modifiche Comunitaria 2008.

Occorre in proposito **ricordare** che, malgrado si tratti di fattispecie **assimilate** dal punto di vista reddituale (tema non trattato in questa sede), l'amministrazione finanziaria considera **distintamente** il trattamento dei costi delle **auto** concesse ai **dipendenti** piuttosto che agli **amministratori** (escludendo per le vetture utilizzate da questi ultimi la previsione di favore contenuta nella lettera b-bis dell'articolo 164 TUIR): la richiamata **considerazione** dell'Agenzia delle Entrate pare di **portata generale**, applicabile, pertanto, anche alla disciplina **Iva**.

In conclusione, pertanto, se vero che le due **fattispecie** in precedenza richiamate **non vanno** per certi aspetti **assimilate** (diverso, infatti, è il criterio di quantificazione del **corrispettivo** da addebitare all' **amministratore** per l' **uso privato** del veicolo rispetto al dipendente), è altrettanto vero che proprio in quanto tale operazione rientra nell'esercizio dell'impresa realizzando prestazioni di **servizi imponibili** secondo la definizione della Direttiva Comunitaria n.112 del 2006 (obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione), le stesse non possono che legittimare la **piena detraibilità** dell'imposta sull'acquisto dei beni con i quali le stesse sono effettuate.

Si auspica, quindi, che sulla questione di tali considerazioni ne **prenda atto** amministrazione finanziaria centrale.