

## 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 di 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 **detraibile**.

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

**detraibilità** 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),  
**bensi** 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.