

IVA

Auto in uso promiscuo al dipendente: cambi di utilizzo e rettifica Iva

di Luca Caramaschi

Se il Dipartimento delle Politiche fiscali, con la RM n.6/DPF/08 ha confermato il diritto alla detrazione integrale dell'Iva per le **auto** utilizzate esclusivamente nell'esercizio d'impresa (circostanza che ricorre anche nell'ipotesi di messa a disposizione dei veicoli ai **dipendenti**, sempreché a fronte dell'utilizzo del veicolo anche per fini privati venga emessa fattura con Iva per un importo almeno pari al valore convenzionale previsto dall'art.51 c.4 lettera a) del TUIR), la richiamata pronuncia non affronta la situazione in cui l'utilizzo ai fini privati sia successivo al momento di effettuazione dell'acquisto. In tale caso la **detrazione** dell'Iva assolta all'acquisto avverrà secondo le condizioni vigenti al momento di effettuazione dell'operazione e, quindi, con detrazione **limitata** al 40%, non ricorrendo alcuna causa di detrazione integrale dell'imposta. Ci si chiede quindi quale sia il comportamento da adottare nel caso in cui, in un momento successivo, intervenga un uso da parte del **dipendente** e quindi ci si collochi in una fattispecie che consente il recupero integrale dell'imposta. Facciamo il seguente esempio: un'autovettura di 40.000 euro, più Iva per 8.800 euro, viene acquistata il 18 giugno 2015 e concessa in uso **promiscuo** al dipendente dal 1 luglio 2015. A fronte dell'«uso privato» viene emessa la fattura, il cui corrispettivo, desunto dalle **tariffe Aci** per il 2015, è ragguagliato al periodo di utilizzo nell'anno. Ora, poiché l'utilizzo ai fini privati è successivo al momento di effettuazione dell'acquisto, si pone il problema di determinare la misura della **detrazione** Iva sull'acquisto (se 40% oppure 100%). Tenendo presente il momento di effettuazione dell'operazione ai fini Iva, se ne dovrebbe dedurre che l'Iva sull'acquisto è detraibile nella misura del **40%** (quindi 3.520 euro), mentre solo le operazioni effettuate dal 1 luglio 2015 beneficierebbero del diritto alla detrazione Iva al **100%**. Tale soluzione, tuttavia, non consente di offrire il medesimo trattamento negli altri casi di acquisizione del veicolo quali il leasing o noleggio, che, come evidente, risulterebbero più vantaggiosi. Infatti, mentre nell'acquisto in proprietà la detrazione al 40% nell'acquisto coinvolgerebbe l'Iva calcolata sull'intero prezzo dell'**autovettura**, nelle richiamate operazioni (rifacendosi alle date dell'esempio):

- la detrazione **limitata** al 40% riguarderebbe solo l'Iva sui canoni di leasing o di noleggio fatturati, nell'esempio considerato, anteriormente al 1 luglio 2015;
- sui canoni di leasing o di noleggio fatturati a partire dal 1 luglio 2015 spetterebbe la detrazione **integrale** dell'imposta.

Tale sistema, peraltro, comporterebbe un diverso regime di detrazione qualora l'auto fosse

assegnata in uso al **dipendente** in un anno solare ma non nel successivo, con evidenti riflessi sulla detrazione inizialmente operata. Nel caso in cui nell'anno solare successivo la stessa auto non fosse assegnata o fosse assegnata senza addebito del corrispettivo con Iva (quindi esponendo il valore **convenzionale** solo nella busta paga) si ricadrebbe nella categoria delle auto non interamente utilizzate per finalità imprenditoriali, con diritto alla detrazione al **40%**. Tali apparenti discrasie hanno pertanto spinto la dottrina ad ipotizzare la necessità di rideterminazione della **detrazione** inizialmente operata sull'acquisto in seguito al meccanismo della **rettifica** previsto dall'articolo 19-bis2 del DPR n.633/72. Meccanismo che comporta, relativamente ai beni ammortizzabili, il recupero dell'imposta qualora nei quattro anni successivi a quello di entrata in funzione si dovesse verificare un mutamento nel regime di detrazione.

Così, se nel 2015 si acquista un'auto del valore imponibile di 40.000 euro più Iva 22% di 8.800 euro, immediatamente assegnata ad un **dipendente** in uso promiscuo con addebito del corrispettivo pari al valore del benefit, il predetto importo dell'Iva di 8.800 euro sarebbe interamente detraibile nel 2015. Se dal 2016 termina la predetta **assegnazione** oppure si tassa il **benefit** in busta paga al dipendente (quindi senza assolvere l'imposta sul corrispettivo per l'utilizzo privato), la detrazione Iva operata nel 2015 deve essere rettificata a debito dall'anno 2016 all'anno 2019 (rilevanza del quinquennio dall'entrata in funzione dei beni ammortizzabili) per l'importo annuale di euro 1.056, così calcolato: euro 8.800 diviso 5 = euro 1.760; euro 1.760 per 60% = euro 1.056 (la percentuale del 60% coincide con la percentuale dell'Iva divenuta indetraibile a seguito del cambio di destinazione dell'**autovettura**). Ci permettiamo, tuttavia, di prospettare anche una differente soluzione rispetto a quella sopra descritta, per il solo fatto che ci pare più aderente al dettato letterale della norma, consci del fatto che dalla stessa possono derivare conseguenze non pienamente logiche, talvolta a danno, talvolta a favore del contribuente. Il tutto ruota sul seguente ragionamento: siamo davvero certi che sia possibile applicare il meccanismo della **rettifica della detrazione** nei casi sopra prospettati?

Il dubbio non pare essere infondato, se solo si ragiona sul fatto che, all'atto pratico, non paiono ricorrere le specifiche circostanze che determinano l'applicazione dell'art.19-bis 2 del DPR n.633/72; infatti:

- non sembra sussistere alcun **cambio di destinazione** del bene, poiché lo stesso era e continua ad essere destinato, in tutto o in parte, alla effettuazione di operazioni che danno diritto alla detrazione (si pensi al caso del veicolo, inizialmente concesso a pagamento in uso **promiscuo** al **dipendente** e, successivamente, utilizzato quale "generico" bene aziendale) ;
- non sembra sussistere, nemmeno, alcuna variazione del regime di **detrazione** dell'Iva, poiché tale fattispecie, come originariamente indicato dalla CM n.328/E/97 (si veda, in particolare, il par.4.2), ricorre nelle casistiche in cui il **mutamento** riguarda il contribuente a tutto tondo e non sole specifiche operazioni; conferma in tal senso si può ulteriormente desumere che la rettifica in parola è di tipo generale e non su singolo bene.

Ora, se si condivide l'idea che la rettifica della detrazione non trovi applicazione al caso particolare, non resta che verificare le conseguenze pratiche che possono derivarne:

- se la detrazione dell'Iva gravante sull'acquisto avviene in costanza di **utilizzo promiscuo** a pagamento del veicolo da parte del dipendente, la stessa dovrebbe restare assicurata anche se tale utilizzo dovesse cessare nel prosieguo, indipendentemente dalla distanza temporale intercorrente tra il momento della detrazione e quello del mutamento di utilizzo; viceversa, se la detrazione avvenisse in assenza di utilizzo promiscuo a pagamento del **dipendente**, la stessa resterebbe quantificata nella misura forfetaria del **40%**, indipendentemente dal fatto che l'utilizzo **promiscuo** venga successivamente attivato;
- se la **detrazione** riguarda l'imposta gravante sui **canoni di leasing o di noleggio**, si dovrà operare la stessa avendo riguardo al momento della esigibilità dell'imposta, anche se qui le distonie resterebbero comunque arginate all'Iva gravante sulla singola fattura;
- se la detrazione riguarda le **spese di impiego**, si dovrà operare con gli stessi criteri suggeriti al punto precedente.

Sono conclusioni, lo si riconosce, che meriterebbero una presa di posizione esplicita da parte dell'Agenzia, posto che le stesse potrebbero prestarsi a **comportamenti strumentali** dei contribuenti, oppure a situazioni di evidente svantaggio per questi ultimi. D'altro canto, non si può dimenticare che, così operando, si risolverebbero (nel bene o nel male) anche le ulteriori problematiche che, a cascata, potrebbero derivare, quali quelle che si pongono in relazione alle possibili situazioni di utilizzo a pagamento per parte d'anno (esiste un criterio per valutare la **prevalenza**?). Insomma, una analisi puntuale (senza obbligo/facoltà di rettifica), a parere di chi scrive, ha il pregio di fornire un **criterio** di applicazione certo e possibile e, peraltro, assorbe in radice anche l'ulteriore dubbio in merito alla possibilità di rimettere in gioco la misura della **detrazione** operata nel passato, a fronte di **autovetture** che si trovino ancora nel periodo quinquennale di osservazione.

[1] La stessa circolare n.328/E/1997 riferiva di tale tipo di rettifiche come ipotesi assolutamente infrequenti, tenuto conto anche del fatto che eventuali destinazioni del bene a finalità estranee all'esercizio dell'impresa darebbero origine ad autoconsumo, con il conseguente assoggettamento al tributo dal versante attivo che tornerebbe a legittimare la detrazione operata.

