



Auto, detrazioni Iva senza limiti (per ora)

Ma il Governo punta a ottenere nuove deroghe da Bruxelles

di
Luca Mariotti*

Giunge in porto, tra incertezze interpretative residue e necessità di ulteriori norme di attuazione, il provvedimento normativo che dovrebbe disciplinare i rapporti sorti in vigore dell'articolo 19bis 1) del Dpr 633/72 e riguardanti i limiti alla deduzione Iva sugli automezzi, norma considerata non opponibile ai contribuenti stante il mancato rispetto delle regole previste dalla sesta direttiva dell'Unione europea (cfr. Corte di giustizia dell'Unione europea, terza sezione, sentenza del 14 settembre 2006, causa C-228/06, pubblicata su «D&G» 35/2006, p. 92, con un commento di Gianluca Gambogi e Luca Mariotti, p. 88, cui ci permettiamo di rimandare). Vale la pena, dunque, di ricostruire brevemente la vicenda, analizzando le conseguenze della sentenza sul regime delle deduzioni Iva e gli interventi del legislatore italiano, con ciò che si può presumere sia plausibile per l'immediato futuro.

IL DICTUM DEI GIUDICI UE

La norma su cui si sono concentrate le censure della Corte Ue è l'articolo 19bis, n. 1), del Dpr 633/72. Sulla base di tale prescrizione (n. 1 lett. C dell'articolo citato) l'Iva relativa all'acquisto o all'importazione di autoveicoli non adibiti ad uso pubblico, che non formano oggetto dell'attività propria

dell'impresa, ha dei limiti di detrazione per tutti i contribuenti ad eccezione degli agenti o rappresentanti di commercio. La lettera d) dell'articolo citato estende il regime di indetraibilità anche ai carburanti e lubrificanti, con le stesse regole.

La percentuale di indetraibilità è variata negli anni. Fino al 1983 era al 50 per cento, poi dal 1984 al 2000 l'indetraibilità è stata totale. Dal primo gennaio 2001 è divenuto detraibile il 10 per cento dell'imposta assoluta sui veicoli acquistati in proprietà e contratti di *leasing* e il 50 per cento di quella assoluta sui veicoli con propulsori non a combustione interna. La detrazione del 10 per cento è stata poi aumentata al 15 per cento dal primo gennaio 2006. L'indetraibilità era inizialmente prevista per un periodo limitato dall'articolo 9 del Dpr 94/1979 ed è stata poi prorogata ben ventiquattro volte, con una procedura che la Corte ha ritenuto difforme da quanto stabiliscono in merito le norme interne all'Unione. Precisamente l'articolo 17 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/Cee, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, prevede il criterio generale della detraibilità dell'imposta pagata a monte, che verrà defalcata da quella da versare «nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati in operazioni soggette ad imposta» (secondo comma dell'articolo 17).

A tale criterio generale si può derogare prevedendo limiti alla detrazione, secondo quanto prevede l'ultimo comma del citato articolo 17, solo per motivi congiunturali e attivando la procedura prevista dall'articolo 29 (consultazione del comitato consultivo sull'Iva costituito presso la Commissione Ue). Ora, poiché la Corte di Giustizia non ha riconosciuto nella norma italiana - e nelle sue ventiquattro proroghe - né la presenza dei motivi di carattere congiunturale né una corretta attivazione della procedura di deroga (con consultazione preventiva del comitato preposto), la Corte ha ritenuto che il divieto di detrazione non possa essere opponibile ai soggetti passivi, che potranno dunque rifarsi al criterio generale della detraibilità, almeno nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati in operazioni soggette ad Iva.

LE CONSEGUENZE DELLA DECISIONE

La Corte di Giustizia, fin dalla Sentenza van Gend en Loos C-26/62, ha riconosciuto la supremazia delle norme di fonte europea rispetto a quelle del diritto interno. Non è vero per tutte le fonti comunitarie, però, che esse producano effetto diretto negli ordinamenti nazionali. Senza addentrarci in una problematica complessa e in piena evoluzione, è chiaro che una direttiva che ha risvolti tecnici molteplici e di difficile definizione come quella in materia di imposta generale sulla cifra d'affari (sesta direttiva del



Mariotti - Il regime europeo dell'Iva e gli automezzi aziendali



Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/Cee) non possa certo qualificarsi come norma *self-executing*. Se l'intervento interpretativo dei giudici europei si palesa indispensabile per disapplicare una norma interna, dunque, è lecito interrogarsi su un'altra questione, resa di attualità dalla sentenza del 14 settembre scorso, ovvero la valenza in ambito di diritto interno di una sentenza interpretativa su specifiche norme attuative della direttiva medesima.

In questo contesto è chiaro che l'interpretazione di una norma di diritto comunitario data dalla Corte, nell'esercizio della competenza ad essa attribuita dall'articolo 234 del Trattato di Roma, ha l'esito di chiarire e definire il significato della portata della norma dal momento della sua entrata in vigore (sentenza Bp C-62/96) e di conseguenza è vincolante per il giudice *a quo*. Ma analoghi effetti una così autorevole interpretazione può produrre sui giudizi che vertano sulla stessa questione. In sostanza, il principio di diritto definito dalla questione pregiudiziale ha nei Paesi membri la medesima efficacia del Trattato (sentenze C-113/85 e C-186/91) e può portare alla disapplicazione delle norme anche senza modifica delle stesse. Anzi, detto principio di diritto può e deve essere considerato anche al di fuori del contesto processuale che l'ha provocato (*cf.* sentenze della Corte costituzionale italiana 113/85, 168/99, e della Cassazione, Sezioni unite penali del 27 marzo 1992).

Nei panni del legislatore nazionale, allora, il 14 settembre 2006 avremmo avuto due ordini di problemi e precisamente: 1) come adeguare la norma interna a un principio di diritto comunitario affermato dalla Corte in senso difforme alla norma esistente; 2) come gestire il copioso contenzioso che sarebbe potuto scaturire dalla richieste di rimborso dell'Iva non detratta.

Il Dl. 258/06

DEL 15 SETTEMBRE SCORSO

Il Governo interviene tempestivamente con lo strumento normativo di più rapida applicazione. Lo fa, come si legge nel preambolo «ritenuta la straordinaria necessità e urgenza

di emanare disposizioni per l'adeguamento alla (...) sentenza della Corte di giustizia».

Circa le due questioni all'ordine del giorno menzionate non si può dire che il decreto ponga ad esse una soluzione, almeno diretta e inequivoca. Sul punto dell'adeguamento della normativa, chi avesse consultato, dopo l'emanazione del Dl, una qualunque banca dati giuridica, avrebbe trovato l'articolo 19bis 1), comma 1, lettere c) e d), del Dpr 633/72 del tutto immutato rispetto al testo vigente fino al 14 settembre 2006 ed oggetto delle censure in sede di giurisdizione europea. Essendo la sentenza di per sé incapace di caducare la norma senza un intervento abrogativo o modificativo del legislatore interno, si può senz'altro dire che - almeno formalmente - niente sia stato cambiato dal decreto legge nelle regole di detrazione dell'Iva sugli automezzi.

Sul versante degli effetti della sentenza Ue in ambito di possibili richieste di rimborso, invece, una previsione nel decreto esiste, ma un criterio definito di interpretazione dei rapporti pregressi è assente: l'articolo 1 del Dl, anzi, rinvia per le modalità operative ad un decreto successivo. Si prevede, infatti, che i soggetti passivi che fino alla data del 13 settembre 2006 abbiano effettuato acquisti e importazioni di beni e servizi con la limitazione della detrazione normativamente individuata, possano presentare in via telematica entro il 15 dicembre 2006, a pena di decadenza, apposita istanza di rimborso, utilizzando uno specifico modello, da approvarsi entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore del decreto con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. La lettera della norma, dunque, è intatta. Implicitamente (ma solo implicitamente) un principio però è affermato: se il Governo si preoccupa di regolamentare il rimborso dell'Iva non detratta fino al 13 settembre, parrebbe logico dedurre che, dal giorno di emanazione della sentenza, l'Iva sugli automezzi e sui servizi correlati diventi detraibile. Ma in quale misura? Mancando riferimenti più precisi, ma nel quadro di un necessario adeguamento ai criteri comunitari,

dovrebbe dunque valere il principio generale di detraibilità contenuto nella sesta direttiva: ancora «nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati in operazioni soggette ad imposta» (secondo comma dell'articolo 17). Norma riprodotta pressoché integralmente nel diritto interno dal quarto comma dell'articolo 19 del Dpr 633/72.

Circa i rimborsi, è vero che mancano le regole operative, ma almeno dovrebbe essere chiaro l'arco temporale interessato. Il limite parrebbe allora quello imposto dall'articolo 19, primo comma del Dpr 633/72 in base al quale il diritto di detrazione può essere esercitato, «al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto». In termini pratici il recupero dell'Iva dovrebbe riguardare gli automezzi acquistati (e gli acquisti ad essi connessi) dal 2003 al 13 settembre 2006.

LA NECESSITÀ DI "FARE CASSA":

I NUOVI LIMITI ALLA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI AUTO

Lo stesso giorno della sentenza della Corte di Giustizia (14 settembre 2006) una nota dell'ufficio stampa del vice ministro dell'Economia Vincenzo Visco, evidenzia l'impatto sui conti pubblici della decisione e afferma testualmente che «sarà dunque inevitabile, perché non si creino scompensi ulteriori nell'equilibrio della finanza pubblica, individuare misure compensative equivalenti».

La traduzione in pratica dell'intendimento manifestato, ovvero le misure compensative equivalenti appena annunciate, arrivano pochi giorni dopo: il Dl 262/06 (il cosiddetto "collegato" alla Finanziaria) contiene all'articolo 7, comma 25, la modifica di due articoli del testo unico delle imposte dirette (Dpr 917/86) in materia di automezzi: precisamente, l'articolo 51 nella parte in cui tratta del reddito da lavoro dipendente sui *benefit* rappresentati dall'aver ricevuto un veicolo aziendale in uso e l'articolo 164 che contiene i limiti di deducibilità per i costi (imprese) e le spese (professionisti) relativi agli automezzi.



Mariotti - Il regime europeo dell'Iva e gli automezzi aziendali



Le regole diventano: • la totale indeducibilità (prima era il 50 per cento) dei costi delle autovetture aziendali e delle sue spese d'impiego (benzina, manutenzioni, bollo, assicurazione e così via) compreso l'ammortamento; • per le autovetture affidate a dipendenti la deducibilità viene limitata al *benefit* del dipendente (prima erano completamente deducibili); • per i professionisti la deducibilità del 25 per cento dei costi auto (prima il 50 per cento), compreso l'ammortamento; • il *benefit* al dipendente affidatario di un'auto viene incrementato dal 30 per cento di 15.000 Km al 50 per cento, quindi passa da 4.500 a 7.500 Km: da ottobre 2006 in busta paga si è pertanto dovuto aggiornare la retribuzione in natura corrispondente all'utilizzo dell'auto aziendale.

L'intendimento iniziale, quello di sostenere i costi della sentenza Ue mediante aggravii ai possibili beneficiari della stessa, viene confermato dalla circostanza che niente cambia per gli agenti di commercio, i quali nulla hanno da chiedere a seguito della pronuncia essendo già ammessi alla detrazione integrale dell'Iva sugli automezzi.

È bene osservare che il Dl 262/06, per quanto stia già producendo effetti sulle buste paga dei dipendenti, è ancora in fase di conversione e che certo nel suo *iter* non mancherà di essere rivisto. Basti pensare che, dal lato dei costi, i criteri generali del nostro ordinamento sono quelli dell'inerenza per le imprese e della differenza tra compensi e spese per i professionisti. Con la nuova norma, pertanto, sono introdotte regole che non possono non essere qualificate come presunzioni *iuris et de iure* di utilizzo, di inerenza e quindi di indeducibilità dei costi e delle spese. Ma le presunzioni legali, come la Corte costituzionale ha più volte affermato debbono avere il carattere della ragionevolezza, pena contrastare con l'articolo 53 della Costituzione in tema di capacità contributiva (cfr. tra le altre: 200/76, 42/1980, 283/87, 362/00, 105/03, 225/05).

Ora, solo pensare che un imprenditore che si rechi per lavoro da un cliente con l'auto aziendale non possa detrarre alcunché non

pare certo in linea con tale impostazione del nostro giudice delle leggi. Ancor meno il fatto di considerare che l'imprenditore che in auto vada allo studio del suo consulente non detragga i costi, mentre il consulente che faccia visita all'imprenditore detragga il 25 per cento. Restiamo in attesa, quindi, dei più che probabili aggiustamenti.

LA CONVERSIONE**IN LEGGE DEL DL 258/06**

Eccoci, infine, alla legge di conversione del Dl emanato all'indomani della sentenza della Corte di Giustizia. La legge è la 278/06, pubblicata sulla «Gazzetta Ufficiale» numero 265 del 14 novembre 2006 (qui pubblicata a p. 101). Numerose, malgrado la stringatezza del Dl 258/2006, sono le modifiche introdotte nel corso della conversione: modifiche che finalmente attribuiscono al testo normativo una buona dose di sistematicità. Cambia, in primo luogo, la disposizione di legge censurata dai giudici europei, con ciò adeguandosi il legislatore nazionale alla decisione della Corte. Viene infatti introdotto nel decreto, che rimane strutturato in un solo articolo, un comma *2bis*. Esso va direttamente a modificare l'articolo 19*bis* 1), comma 1, lettera c) del Dpr 633/72. Il significato pratico della modifica è rimuovere, seppur provvisoriamente, ogni limite percentuale alla detrazione dell'Iva sugli automezzi e sui servizi connessi.

Il regime di detrazione è transitorio e opera dall'emanazione del decreto legge fino alla data di pubblicazione nella «Gazzetta Ufficiale» dell'Unione europea di una (futura) autorizzazione all'Italia da parte del Consiglio dell'Unione europea a stabilire una percentuale di detrazione in misura ridotta dell'Iva sugli automezzi e sugli acquisti connessi. Riguardo le conseguenze pratiche immediate, chi debba versare l'Iva in questo periodo e abbia in contabilità acquisti di cui all'articolo 19*bis* 1), comma 1, lettera c) del Dpr 633/72 applicherà il criterio generale di deducibilità dell'Iva di cui all'articolo 19 dello stesso decreto, ovvero libera detraibilità dell'imposta nei limiti della quota di acquisto di beni e servizi che rien-

tra nell'attività. Se gli automezzi sono interamente impiegati nell'azienda, in altri termini (e se tale integrale utilizzo è documentabile) detrazione Iva piena, quindi, senza ombra di dubbio.

L'orizzonte che si prospetta per l'immediato futuro, invece, è quello dell'introduzione, seppur con il rispetto delle procedure previste dalla sesta direttiva, di un limite percentuale di detrazione. Visti i precedenti di altri Stati, la più probabile evoluzione porta a ipotizzare che detta percentuale si attesti sul 50 per cento. Rimarrà tuttavia possibile la detrazione integrale per gli agenti di commercio.

Quanto al passato, ovvero a ciò che è successo fino al 13 settembre, è preliminarmente da rilevare che il Dl 258/06 aveva previsto l'emanazione, entro il 30 ottobre, di un decreto del direttore dell'Agenzia che fissasse le specifiche del modello di richiesta di rimborso. Si attende allora un provvedimento adeguato con le modifiche stabilite dalla legge di conversione.

Cambia il termine per chiedere il rimborso: non più il 15 dicembre 2006, ma il 15 aprile 2007, che trasla al 16 aprile essendo il 15 domenica.

Quanto alle modalità in cifre del rimborso, la legge di conversione introduce la possibilità di prevedere nel decreto del direttore dell'Agenzia, sempre ai fini della richiesta di rimborso, differenti percentuali forfetarie di detrazione dell'imposta per distinti settori di attività. Ciò ferma restando la possibilità per il contribuente di documentare la detraibilità in modo analitico e non coincidente con le percentuali stabilite.

Scompare l'espressione «a pena di decadenza» che era presente nel primo comma dell'articolo 1 del Dl, espressione evidentemente ritenuta, correttamente, in contrasto con la sentenza Ue che non ha ritenuto di porre limiti temporali alle richieste di rimborso. La conseguenza è che il rispetto del termine del 16 aprile riguarda solo coloro che intendono aderire alla procedura di rimborso forfetaria. Chi non seguisse questa via potrà chiedere il rimborso anche successiva-



Mariotti - Il regime europeo dell'Iva e gli automezzi aziendali



mente su base documentale. Il procedimento per il rimborso, in questo secondo caso, diviene quello generico dell'istanza ai sensi dell'articolo 21 del D.Lgs 546/92: parrebbe conseguire da ciò che, in seguito alla presentazione dell'istanza, si possa aprire un contenzioso secondo le regole del D.Lgs 546/92 contro il diniego espresso, totale o parziale, del rimborso o contro il silenzio-rifiuto dell'Agenzia.

Sempre a proposito di contenzioso un ultimo dubbio: che ne sarà dei ricorsi già pendenti? Dovrebbe essere ammessa, per que-

sti, la procedura *a forfait* su modello ministeriale, almeno per gli anni interessati al rimborso (2003-2006). Per gli anni pregressi potrebbe ragionevolmente ipotizzarsi un abbandono della lite da parte degli uffici dell'Agenzia. Per l'uno e per l'altro di questi ultimi dubbi si dovrà, comunque, aspettare una precisazione ufficiale.

Restiamo dunque in attesa dei prossimi sviluppi della vicenda, in particolare per ciò che attiene: le percentuali di indetraibilità che verranno autorizzate in sede Ue, il decreto sui termini e le modalità dei rimborsi,

la gestione del contenzioso già radicato e, parallelamente, i riflessi sulla conversione del "collegato" alla Finanziaria e sulle previsioni che esso contiene in materia di costi auto, che dovranno certamente essere riviste alla luce della presumibile mitigazione delle conseguenze della sentenza Ue sui conti pubblici, ma soprattutto dei dubbi presupposti giuridici su cui le nuove norme in materia di imposte dirette poggiano.

*Dottore commercialista

VEICOLI AZIENDALI, COSÌ ROMA SI ADEGUA AL *DICTUM* DEI GIUDICI UE

Legge 10 novembre 2006, n. 278

«Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 15 settembre 2006, n. 258, recante disposizioni urgenti di adeguamento alla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee in data 14 settembre 2006

nella causa C-228/05, in materia di detraibilità dell'Iva»

Publicata sulla «Gazzetta Ufficiale» numero 265 del 14 novembre 2006

ARTICOLO 1

1. Ai fini dell'attuazione della sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee del 14 settembre 2006 nella causa C-228/05, in sede di prima applicazione i soggetti passivi che fino alla data del 13 settembre 2006 hanno effettuato nell'esercizio dell'impresa, arte o professione acquisti ed importazioni di beni e servizi indicati nell'articolo 19bis1, comma 1, lettere c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, presentano in via telematica entro il 15 aprile 2007 apposita istanza di rimborso, utilizzando uno specifico modello, da approvarsi entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale*. Con il medesimo provvedimento sono individuati i dati e i documenti che devono essere indicati o predisposti a fondamento dell'istanza di rimborso. Al fine di evitare ingiustificati arricchimenti, i dati hanno ad oggetto anche gli altri tributi rilevanti ai fini della complessiva determinazione delle somme effettivamente spettanti. Con il predetto provvedimento possono essere, inoltre, stabilite le differenti percentuali di detrazione dell'imposta per distinti settori di attività in relazione alle quali è ammesso il rimborso in misura forfetaria. Resta ferma, per i contribuenti che non aderiscono al suddetto rimborso forfetario, ovvero per coloro che non presentano l'istanza entro il predetto termine del 15 aprile 2007, la possibilità di dimostrare il diritto ad una detrazione in misura superiore presentando apposita istanza ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e succes-

sive modificazioni, contenente i dati e gli elementi comprovanti la misura, nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, dell'effettivo utilizzo in base a criteri di reale ineranza, stabiliti con il provvedimento di cui al presente comma.

2. Sono in ogni caso escluse le procedure di detrazione e di compensazione dell'imposta sul valore aggiunto di cui agli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

2bis. Alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 19bis1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le parole: «salvo che per gli agenti o rappresentanti di commercio» sono sostituite dalle seguenti: «A far data dalla pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* dell'Unione europea della autorizzazione riconosciuta all'Italia dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi della direttiva 77/388/Cee del Consiglio, del 17 maggio 1977, a stabilire una misura ridotta della percentuale di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta per gli acquisti di beni e le relative spese di cui alla presente lettera, nei termini ivi previsti, senza prova contraria, salvo che per gli agenti o rappresentanti di commercio».

ARTICOLO 2

(Entrata in vigore)

1. Il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*.