

# DETRAIBILITÀ IVA AUTO: LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELLE COMUNITÀ EUROPEE ED I SUOI EFFETTI FISCALI

## **Premessa**

Il Decreto Legge 2 Luglio 2007, n. 81, convertito con modificazioni dalla Legge 3 agosto 2007, n. 127 è l'ultimo di una serie di atti posti in essere a seguito della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 14 settembre 2006 che ha messo in discussione il sistema italiano di applicazione dell'IVA sui veicoli aziendali. Il pronunciamento della Corte, infatti, ha stabilito che la normativa comunitaria non consente di rendere indetraibili le spese per l'acquisto e l'uso di veicoli aziendali che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa. La sentenza ha un grande impatto potenziale sulle finanze pubbliche: non solo fa venire a mancare per il futuro una fonte non indifferente di entrate, ma ha aperto la strada alla possibilità di richiedere il rimborso per l'IVA indebitamente pagata. Per regolare il flusso di richieste di rimborsi e per cercare di limitare i danni per l'erario sono dunque stati emanati alcuni provvedimenti (principalmente, rispettivamente il D.L. 258/06 ed il D.L. 262/06). In particolare, è stata operata una stretta sull'imposta sui redditi per le imprese ed i lavoratori autonomi, limitando la deducibilità delle spese sostenute per i veicoli che non siano utilizzati esclusivamente come beni strumentali per l'esercizio dell'attività d'impresa. Il 18 giugno 2007 il Consiglio dell'Unione Europea ha autorizzato l'Italia a derogare alle regole sulla detraibilità dell'IVA limitatamente ai veicoli non interamente utilizzati a fini professionali e che non sono strumentali all'esercizio dell'attività o non sono utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio, nei limiti del 40% delle spese. Ciò ha consentito di ridurre la portata della sentenza sulle entrate pubbliche e quindi il D.L. 81/07 ha provveduto a mitigare l'aumento dell'imposizione sul reddito, riportando così gli articoli del TUIR interessati ad una situazione quasi identica a quella precedente alla sentenza.

L'imposta sul valore aggiunto è attualmente regolata a livello comunitario dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, che ha provveduto, per ragioni di chiarezza e razionalizzazione, alla rifusione delle disposizioni della direttiva 77/388/CEE (c.d. sesta direttiva), la quale era stata più volte sostanzialmente modificata nel tempo. La 2006/112, inoltre, riprende alcune disposizioni della prima direttiva (67/227/CEE) tuttora applicabili e abroga la prima e la sesta direttiva e le loro successive modificazioni. Tuttavia, quasi tutti i provvedimenti qui citati fanno riferimento alla 77/388 in quanto emanati precedentemente al 28 novembre 2006. La normativa di riferimento italiana è il Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto).

## **La sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee**

La III sezione della Corte ha emesso in data 14 settembre 2006 una sentenza (procedimento C-228/05) destinata ad incidere profondamente sul sistema italiano di tassazione dei veicoli aziendali. La vicenda in sé non era molto rilevante dal punto di vista economico (si parla di € 31.340) e temporale (quinquennio 2000-2004), ma il pronunciamento della Corte ha avuto in realtà effetto su tutto il sistema, che si era ormai consolidato da anni.

Tutto nasce dal procedimento, presso la Commissione Tributaria di primo grado di Trento, tra l'Ufficio di Trento dell'Agenzia delle Entrate e la Stradasfalti srl. Quest'ultima, ritenendo alcuni aspetti della normativa italiana in contrasto con i principi della sesta direttiva, aveva richiesto, il 7 luglio 2004, il rimborso dell'IVA versata tra il 2000 ed il 2004 per l'acquisto e l'uso (manutenzione e carburante) di alcuni veicoli aziendali che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa. L'Agenzia respingeva la richiesta sulla base dell'art. 19 bis 1 del DPR 633/72, nella formulazione allora in vigore, il quale stabiliva che l'IVA relativa a veicoli che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa non può essere ammessa in detrazione (salvo che per gli agenti ed i rappresentanti di commercio). La Stradasfalti proponeva dunque ricorso alla Commissione Tributaria di primo grado di Trento contro la decisione dell'Agenzia. La Commissione sospendeva il procedimento ed investiva la Corte di Giustizia di una domanda di pronuncia pregiudiziale in merito all'art. 17 n. 7 della sesta direttiva<sup>1</sup>, relativo al diritto alla deduzione. In particolare, si richiede se possa essere considerata "consultazione" – del comitato IVA previsto dall'art. 29 della direttiva – una semplice notificazione da parte di uno Stato membro dell'adozione di una norma di legge nazionale; se possa ricadere nel campo d'applicazione di quest'articolo una qualsiasi limitazione del diritto di detrazione introdotta prima della consultazione del comitato e prorogata continuamente per più di venticinque anni<sup>2</sup>; se l'inosservanza della temporaneità possa attribuire al contribuente il diritto alla detrazione e quali sono, eventualmente, i criteri di determinazione della durata massima delle proroghe. Inoltre, in merito all'art. 17 n. 2<sup>3</sup>, si chiede alla Corte se questa

---

<sup>1</sup> "Fatta salva la consultazione prevista dall'articolo 29, ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal regime di deduzioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni. Per mantenere condizioni di concorrenza identiche, gli Stati membri possono, anziché rifiutare la deduzione, tassare i beni fabbricati dallo stesso soggetto passivo o acquistati dal medesimo all'interno del paese, oppure importati, in modo che questa imposizione non superi l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che graverebbe sull'acquisto di beni analoghi."

<sup>2</sup> La prima limitazione alla detrazione dell'IVA sui veicoli che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa è stata introdotta nella legislazione italiana, secondo la Corte, nel 1979 e poi resa temporanea nel 1980: ma la temporaneità è stata di fatto vanificata dalle continue proroghe.

<sup>3</sup> "Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

norma vada interpretata come un'opposizione a limitazioni nazionali, oggettive e senza scadenza, della detrazione relativa a determinate categorie di veicoli.

La Corte, sentite le osservazioni presentate dalla Commissione Europea, dal Governo italiano e dalla Stradasfalti, ha stabilito che:

- La procedura di consultazione del comitato IVA, obbligatoria, non può risolversi in una semplice notificazione della misura derogatoria nazionale: occorre che gli Stati membri informino il comitato della misura che intendono attuare e che la accompagnino con informazioni sufficienti affinché lo stesso comitato possa esaminare la misura "con cognizione di causa". Il comitato, tuttavia, non è obbligato ad esprimersi, bensì può limitarsi a prendere atto della misura nazionale notificatagli.
- Premesso che la consultazione del comitato è un presupposto per l'adozione di misure derogatorie del diritto alla detrazione, tali misure possono essere prese solo per motivi congiunturali: non sono dunque ammesse quando non sia indicata una limitazione temporale o addirittura quando vengano ad assumere una natura strutturale (le autorità italiane si erano impegnate a rivedere la norma nazionale a partire dal 2001, impegno che secondo la commissione non è stato mantenuto), né tantomeno in mancanza della previa consultazione del comitato.
- Se la limitazione del diritto alla detrazione non è conforme all'art. 17 n. 7, il soggetto passivo dell'imposta ha diritto a ricalcolare il suo debito IVA senza tenere conto delle limitazioni, in quanto le autorità tributarie nazionali non possono opporgliele.

La Corte non ha neanche ritenuto di accettare la richiesta del Governo italiano di limitare nel tempo gli effetti della sentenza, sulla base della considerazione del grave danno che sarebbe derivato all'erario italiano dal riconoscimento del diritto alla detrazione per i periodi pregressi. Essa ha infatti ritenuto non sussistente il legittimo affidamento sulla conformità dell'art. 29 bis 1 al diritto comunitario, né dimostrata l'affidabilità del procedimento di calcolo utilizzato per sostenere le pesanti ricadute finanziarie della sentenza (quantificate in circa 15 miliardi di euro<sup>4</sup>).

---

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;  
.....".

<sup>4</sup> Si vedano le Conclusioni dell'avvocato generale Sharpston del 22 giugno 2006, in raccolta della giurisprudenza 2006 pagina I-08391.

## **Conseguenze della sentenza e rimedi adottati**

Il pronunciamento della Corte ha dunque completamente stravolto le regole nazionali sull'acquisto e l'utilizzo di veicoli aziendali che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa. Anteriormente alla sentenza, infatti, la possibilità di detrazione era limitata al 15% per l'acquisto e per il leasing ed era completamente negata per le spese d'uso e manutenzione. L'illegittimità di tali regole stabilita dalla Corte e la non limitazione nel tempo degli effetti della sentenza ha posto seri problemi non solo per il futuro, ma anche per il passato. La possibilità per i soggetti passivi di chiedere il rimborso delle somme pagate indebitamente non ha aperto soltanto la delicatissima questione dell'impatto sui conti pubblici, ma ha anche determinato la necessità di rideterminazione della base imponibile di altre imposte, specificamente l'imposta sui redditi e l'IRAP. In effetti, l'indetraibilità dell'IVA aveva inciso su queste imposte in quanto consentiva di ottenere un maggior importo degli ammortamenti e delle spese di manutenzione e funzionamento; una volta riconosciuta la detraibilità retroattiva, però, le spese di cui sopra si riducono per effetto delle somme portate in detrazione, che quindi non possono essere più riconosciute come deducibili ai fini delle altre imposte.

Per ovviare a questi problemi e soprattutto per evitare che i contribuenti procedessero ad una sorta di autorimborso, ricorrendo agli ordinari metodi che consentono la detrazione dell'IVA a credito da quella a debito e la compensazione con altri tributi da pagare tramite il modello F24, il Governo ha emanato il Decreto Legge 15 settembre 2006, n. 258 (convertito con modificazioni dalla Legge 10 novembre 2006, n. 278). In esso si stabilisce che i soggetti passivi interessati alla sentenza della Corte – esercenti attività d'impresa, arte o professione – non possono appunto ricorrere ai consueti meccanismi di detrazione e compensazione per ottenere il rimborso dell'IVA pagata sui veicoli, bensì devono presentare, telematicamente, un'istanza di rimborso su specifico modello approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Sono previste due distinte modalità di rimborso: una di tipo forfetario, l'altra di tipo analitico<sup>5</sup>. Nel primo caso, la percentuale da chiedere a rimborso è stabilita dall'Agenzia ed è diversificata per distinti settori d'attività economica (vengono inoltre favoriti i veicoli con propulsori non a combustione interna). Nel secondo caso, basandosi su un'adeguata documentazione amministrativa anche interna all'azienda, si può arrivare a chiedere il rimborso anche del 100% dell'IVA indebitamente pagata. In ogni caso, **il periodo interessato per il quale è possibile presentare l'istanza va dal 1 gennaio 2003 al 13 settembre 2006** (giorno precedente il

---

<sup>5</sup> La doppia modalità è stata inserita in sede di conversione del D.L., così come il differimento del termine per la presentazione dell'istanza forfetaria dal 15 dicembre 2006 al 15 aprile 2007, termine poi ulteriormente prorogato al 20 settembre 2007 dal DPCM 5 aprile 2007 pubblicato sulla GU n. 85 del 12 aprile 2007. Il termine per la presentazione dell'istanza analitica è invece il 15 novembre 2008.

pronunciamento della Corte). Le richieste di rimborso, però, devono tener conto, come detto, della rideterminazione della base imponibile delle altre imposte, al fine di evitare un ingiustificato arricchimento dei soggetti passivi. Al momento, comunque, non sono ancora state fissate né la modalità né la tempistica delle operazioni di rimborso, mentre le operazioni di verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate, soprattutto per le richieste analitiche, si prospettano tutt'altro che semplici.

A partire dal 14 settembre 2006, e fino al 26 giugno 2007, i veicoli aziendali hanno seguito il regime ordinario di detraibilità applicabile ai beni e servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta: in questo caso la percentuale di detraibilità dovrà essere calcolata "secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati."<sup>6</sup>.

Il 27 giugno 2007 il regime è ulteriormente cambiato. È stata infatti pubblicata sulla GUUE serie L n. 165 la decisione del Consiglio dell'Unione Europea del 18 giugno 2007 n. 2007/441/CE che autorizza l'Italia a derogare alle regole sulla detraibilità dell'IVA limitatamente ai veicoli non interamente utilizzati a fini professionali e che non sono strumentali all'esercizio dell'attività o non sono utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio. L'autorizzazione consente di limitare la detrazione al 40% delle spese ed è valida fino alla data di entrata in vigore delle norme comunitarie che stabiliscono quali spese relative ai veicoli stradali a motore non possono beneficiare della detrazione totale, e comunque, se queste non dovessero entrare in vigore prima, fino al 31 dicembre 2010.

Con il Decreto Legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286, il Governo ha, tra le altre cose, cercato di porre un primo argine agli effetti della sentenza della Corte sul gettito fiscale (per il 2006, tra rimborsi e minori entrate, la stima è di circa 17 miliardi di euro). Si è deciso così di compensare, almeno in parte, il minor introito IVA (passato per i rimborsi e futuro per la possibilità di detrazione ora riconosciuta) con un aggravio dell'imposta sui redditi; inoltre, a dover subire l'aggravio devono essere gli stessi soggetti passivi che, almeno potenzialmente, sono anche coloro che beneficiano del nuovo regime IVA. Con il DL. 262/06 si è dunque provveduto, per i veicoli concessi in uso promiscuo dalle aziende ai dipendenti, ad elevare l'importo che concorre a determinare il reddito di lavoro dipendente. È stata portata, infatti, dal 30 al 50 la percentuale da applicare sull'importo calcolato come reddito imponibile sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle ACI e riferito ad una percorrenza convenzionale di 15.000 Km annui.

---

<sup>6</sup> DPR 633/72, art. 19.

Per quanto riguarda imprenditori e professionisti, poi, è stata ridotta la deducibilità delle spese sostenute per i veicoli che non siano utilizzati esclusivamente come beni strumentali per l'esercizio dell'attività d'impresa. In caso di veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, viene reso deducibile il solo importo costituente reddito di lavoro, mentre per chi esercita arti e professioni in forma individuale la deducibilità è ridotta al 25%.

Inizialmente, queste disposizioni, che modificano il testo unico delle imposte sui redditi, avevano effetto non a partire dal periodo d'imposta successivo all'entrata in vigore del D.L. 262/06, bensì a partire dal periodo d'imposta in corso, in deroga allo Statuto del Contribuente (Legge 27 luglio 2000 n. 212). Successivamente, con la legge finanziaria 2007 (Legge 27 dicembre 2006 n. 296), l'effetto dell'aumento dal 30 al 50 della percentuale da applicare sull'importo calcolato come reddito imponibile per i veicoli concessi in uso promiscuo dalle aziende ai dipendenti è stato spostato al periodo d'imposta successivo all'entrata in vigore del D.L. 262/06.

Il gettito stimato per queste disposizioni è superiore ai 5 miliardi annui. Tuttavia, la circolare 21/E dell'Agenzia delle Entrate del 21 aprile 2007 ha chiarito che la possibilità prevista dal D.L. 262/06 di effettuare il versamento degli acconti basandosi sul vecchio coefficiente del 30% debba essere applicata anche ai lavoratori dipendenti in sede di ritenute effettuate dal sostituto d'imposta. Tutto ciò si giustifica con la previsione, contenuta nello stesso decreto, di alleggerire gli aggravii sulle imposte sui redditi tenendo conto degli effetti finanziari derivanti dalla concessione all'Italia, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione a stabilire una misura ridotta della percentuale di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai veicoli non interamente utilizzati a fini professionali e degli effetti economici derivanti da ciascuna delle misure introdotte dal D.L. 262/06. L'autorizzazione, come visto, è stata concessa ed è efficace dal 27 giugno. Con il ritorno alla disciplina antecedente e l'applicazione della circolare dell'Agenzia, si ha dunque una quasi completa sterilizzazione della stretta operata con il D.L. 262/06. Le relative necessarie modifiche al testo unico delle imposte sui redditi sono state apportate in sede di conversione del Decreto Legge 2 Luglio 2007, n. 81. La legge di conversione 3 agosto 2007, n. 127 è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 190 del 17 agosto 2007 - Supplemento Ordinario n. 182 - ed è entrata in vigore il giorno successivo. Nel dettaglio, a partire dal periodo d'imposta in corso al 27 giugno 2007:

- viene riportata a 30 (da 50) la percentuale da applicare sull'importo calcolato come reddito imponibile di lavoro dipendente per i veicoli concessi in uso promiscuo dalle aziende ai dipendenti;
- viene ripristinata la deducibilità (limitatamente al 40%) dei costi sostenuti per i veicoli che non siano utilizzati esclusivamente come beni strumentali per l'esercizio dell'attività d'impresa;

- nel caso di esercizio di arti e professioni, la deducibilità è innalzata dal 25 al 40 per cento dei costi;
- per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti è stabilita la deducibilità, per le imprese, del 90% dei costi.

Per il periodo d'imposta in corso al 3 ottobre 2006, le percentuali predette sono fissate, rispettivamente, al 20, al 30 ed al 65 per cento. I maggiori importi deducibili così ottenuti possono essere recuperati in sede di versamento della seconda o unica rata di acconto dovuta per il periodo d'imposta in corso al 27 giugno 2007.

La stessa legge di conversione ha inoltre autorizzato la spesa di 5,7 miliardi di euro annui per il periodo 2007-2009 al fine di provvedere alla liquidazione dei rimborsi dell'IVA pagata impropriamente sui veicoli.

Da ultimo, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 55 del 12 ottobre 2007, nel fornire chiarimenti in relazione alle modalità d'esercizio della detrazione e alle richieste di rimborso, ha tentato una sintesi ed una sistematizzazione dei vari regimi fiscali che si sono succeduti in merito all'acquisto di veicoli, distinguendo tre archi temporali:

1. 1 gennaio 2003 - 13 settembre 2006 (rispettivamente, la data per la quale al momento di emanazione del decreto legge 258/2006 non erano scaduti i termini per esercitare la detrazione e la data del giorno anteriore all'emanazione della sentenza della Corte);
2. 14 settembre 2006 - 26 giugno 2007 (rispettivamente, la data dell'emanazione della sentenza della Corte e la data antecedente la pubblicazione della decisione del Consiglio);
3. 27 giugno 2007 in poi (data della pubblicazione della decisione del Consiglio).

Si tratta, come si vede, di provvedimenti favorevoli al contribuente, persona fisica o giuridica che sia, rispetto alla stretta fiscale che si era resa necessaria nel 2006 per tamponare gli effetti della sentenza della Corte di Giustizia. In particolar modo, ci si aspetta che le flotte aziendali ne ricevano un notevole impulso, dopo che a fine 2006 – inizio 2007 l'impatto delle norme più restrittive aveva avuto l'effetto di rallentare la crescita di questo settore, che vale ormai una bella quota (oltre il 13%) del mercato delle nuove immatricolazioni. Le imprese, adesso, possono infatti giovare di un duplice beneficio: per l'imposta sui redditi, possono dedurre il 90% dei costi, e per l'IVA possono usufruire della detrazione del 40%. D'altro canto, però, il fatto che i titolari di partita IVA possano ora detrarre almeno in parte l'imposta pagata sui veicoli, potrebbe avere un certo effetto sul mercato dell'usato. Quando l'IVA era indetraibile, infatti, le concessionarie e gli autosaloni potevano

applicare il cosiddetto regime del margine<sup>7</sup> per l'acquisto e la successiva rivendita di auto usate acquistate presso titolari di partita IVA. Ora questo regime potrà essere utilizzato solo in caso di acquisto presso privati, mentre negli altri casi, per evitare un aggravio d'imposta dovuta al doppio passaggio cedente-concessionario e concessionario-cliente finale, si può ipotizzare il ritorno della figura della "procura a vendere", molto diffusa prima dell'introduzione del regime del margine. Tuttavia, questa pratica, oltre a non garantire il cedente (che resta formalmente proprietario e dunque responsabile del veicolo), ha posto e pone tuttora alcuni problemi di natura fiscale in quanto spesso l'amministrazione finanziaria ha sostenuto che essa sottende in realtà una permuta quando si verifichi la situazione in cui il concessionario venda un'auto nuova e contestualmente ritiri l'auto usata con un mandato a vendere, e che quindi il ritiro dell'usato debba essere considerato un vero e proprio acquisto, con tutto ciò che ne discende in termini di fiscalità ed obblighi di fatturazione.

---

<sup>7</sup> Introdotto dal Decreto Legge 23 febbraio 1995, n. 41 convertito con modificazioni dalla Legge 22 marzo 1995, n. 85, il regime del margine, applicabile solo nel commercio di beni usati, consente di calcolare l'imposta sulla differenza tra il prezzo di vendita e quello di acquisto, maggiorato dei costi accessori e di riparazione. Per favorire i necessari passaggi di proprietà, sono stati previsti un costo ridotto per la pratica e l'esenzione dall'imposta di trascrizione.