

Risoluzione del 07/03/2000 n. 25 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Uff. del Dir. Centrale

IVA - Auto aziendali messe a disposizione del dipendente dietro corrispettivo. Trattamento applicabile.

Sintesi:

Sintesi: Si forniscono chiarimenti in ordine al trattamento tributario applicabile alle auto aziendali messe a disposizione dei dipendenti dietro corrispettivo.

Testo:

Alla Direzione Regionale delle Entrate
per il Lazio

Un recente articolo apparso sulla stampa specializzata ha evidenziato il rischio che si determini una doppia imposizione, ai fini dell'IVA, nell'ipotesi in cui un'autovettura acquistata da un'azienda venga messa a disposizione del dipendente dietro versamento di un corrispettivo periodico.

All'atto dell'acquisto della vettura l'azienda non puo' esercitare la detrazione dell'imposta ad essa addebitata stante la preclusione derivante dall'art. 19-bis 1), lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972. Sarebbe quindi logico che il successivo riaddebito dei costi al dipendente utilizzatore avvenisse senza applicazione dell'imposta, onde evitare la doppia imposizione.

Per raggiungere questo risultato non e' possibile, pero', invocare l'applicazione dell'art. 10, n. 27-quinquies), del medesimo D.P.R. n. 633, che riserva il regime di esenzione alle "cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2". Il tenore letterale della disposizione ora richiamata ne consente infatti l'applicazione alle sole cessioni di beni, mentre nel caso di cui si discute la messa a disposizione dell'auto in favore del dipendente concretizza, ai sensi dell'art. 3, secondo comma, n. 1), una prestazione di servizi.

L'autore dell'articolo ipotizza pero' che il riaddebito del costo possa avvenire ugualmente in regime di esenzione dall'IVA in base all'applicazione della norma di cui all'art. 16, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, la quale stabilisce che "per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili, che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili." L'amministrazione finanziaria ha precisato con la circolare 127/E del 15 maggio 1996, in materia di prestito d'uso di oro greggio, che il terzo comma dell'art. 16, benché fa riferimento espresso alle sole aliquote, puo' essere applicato anche nei casi in cui e' necessario perequare il regime fiscale riservato a certe prestazioni rispetto a quello che sarebbe applicabile ove lo stesso risultato economico fosse raggiunto attraverso una cessione di beni. Lo stesso principio e' stato ribadito nel paragrafo 3.1 della recente circolare n. 165/E del 2 agosto 1999, laddove si e' affermato che, in base al medesimo art. 16, terzo comma, alle lavorazioni effettuate da terzi per la trasformazione dei rottami di metalli non ferrosi si rende applicabile lo stesso regime di sospensione dell'imposta previsto per le cessioni dei medesimi prodotti.

Tenuto conto delle menzionate pronunce ministeriali, e' stato proposto di estendere il regime di esenzione previsto - per le cessioni di beni acquistati senza detrarre neppure parzialmente la relativa imposta - dall'art. 10, n. 27-quinquies), del D.P.R. n. 633 del 1972, anche alle prestazioni che si concretizzano nella messa a disposizione del dipendente di beni acquistati senza detrazione (quali le auto).

Nel contempo, viene evidenziato che la posizione attuale della Amministrazione Finanziaria sembra invece propendere per l'applicazione dell'IVA alle prestazioni di messa a disposizione dell'auto al dipendente.

La circolare n. 326/E del 1997 precisa infatti, al paragrafo 2.3.2.1, che, in caso di addebito di parte del costo auto al dipendente, ai fini del calcolo della parte residua di costo, che rappresenta fringe benefit, le somme addebitate debbono essere considerate al lordo dell'IVA.

Tutto cio' premesso, si ritiene opportuno osservare in via preliminare che i principi strutturali in materia di IVA postulano la necessita' di non applicare l'IVA allorché vengono ceduti beni a suo tempo acquistati senza poter detrarre, nemmeno parzialmente, la relativa imposta. Questo principio, espresso in termini normativi dall'art. 13.B.c.1 della sesta direttiva CEE (n. 77/388 del 17 maggio 1977) - e recepito dal legislatore nazionale con l'art. 10, n. 27-quinquies), del D.P.R. n. 633 del 1972, mira ad evitare la doppia imposizione su uno stesso cespite.

Un principio analogo non e' stabilito dalla normativa italiana, ne' dalla direttiva comunitaria, per le prestazioni di servizi attraverso le quali si mette a disposizione di altri un bene acquistato senza poter detrarre, neppure in parte, la relativa imposta.

Poiche' in tale ipotesi si raggiunge un risultato sostanziale analogo a quello che si otterrebbe tramite la cessione del bene, sembrerebbe coerente perequare il trattamento tributario dell'operazione a quello proprio della cessione stessa.

La normativa nazionale contiene una norma, quella di cui al richiamato art. 16, terzo comma, la quale potrebbe consentire di applicare il regime di esenzione anche alle prestazioni in discorso, se interpretata nel senso di ritenere che essa, pur facendo espresso riferimento alle aliquote, puo' essere applicata anche per realizzare la perequazione del regime IVA (esenzione).

Questa interpretazione estensiva e' stata gia' accolta, come sopra detto, con le circolari sul prestito di uso dell'oro e sul regime speciale IVA per il commercio dei rottami.

Peraltro, invocare l'articolo 16, terzo comma, in connessione con l'articolo 10, 27-quinquies), per applicare l'esenzione dall'IVA nel caso dell'auto aziendale concessa in uso dall'azienda al dipendente dietro corrispettivo, porta a risultati incompatibili con il sistema complessivo dell'imposta sul valore aggiunto.

Il ragionamento fondato sul ripetuto art. 16, terzo comma, infatti, dovrebbe applicarsi anche nel caso in cui l'indetraibilita' originaria dell'IVA relativa ai beni acquistati non si ricollega ad una preclusione oggettiva (cioe' all'art. 19-bis1)), ma al fatto che il soggetto acquirente effettua solo operazioni esenti e quindi non e' legittimato ad alcun recupero dell'IVA a monte. Ma in questo caso si verificherebbe l'effetto, potenzialmente distorsivo della concorrenza, che tutte le locazioni finanziarie, i noleggi, le locazioni e simili, poste in essere da soggetti con percentuale di detraibilita' pari a zero, sarebbero assoggettate al regime di esenzione, a prescindere dalla natura del cespite oggetto dell'operazione.

Ad esempio, un istituto bancario con pro-rata di detraibilita' zero potrebbe applicare il regime di esenzione a tutte le locazioni di unita' immobiliari strumentali per natura (normalmente soggette all'aliquota del 20%) effettuate.

A ben vedere il fatto che la norma comunitaria volta ad evitare le doppie imposizioni si riferisca solo alle cessioni di beni e non anche alle prestazioni di servizi risponde ad una logica precisa. Vuole evitare, infatti, la doppia tassazione del bene che si ricollegerebbe al trasferimento definitivo dello stesso, ma non intende detassare anche le utilizzazioni che del bene, acquistato senza operare la detrazione, si facciano prima di cederlo.

In definitiva, si ritiene corretto l'orientamento gia' affermato da questa direzione Centrale nella richiamata circolare n. 326/E

Per quanto concerne la possibile obiezione fondata sul fatto che l'art. 16, terzo comma, e' stato ritenuto applicabile a fattispecie del tutto analoghe, si ritiene che debba porsi l'accento sul fatto che il prestito d'uso d'oro e' un contratto che determina il passaggio della proprieta' in capo all'utente del metallo, il che avvicina di molto la fattispecie a quella della cessione.

Per quanto riguarda invece il regime di sospensione dell'imposta previsto per i rottami ed altri materiali di recupero, l'estensione alle prestazioni concernenti le lavorazioni e' stata motivata dall'esigenza di garantire un trattamento uniforme al comparto che per la sua peculiarita' e' assoggettato ad una particolare disciplina di applicazione del tributo, tesa ad evitare pratiche frodatriche.