

Fisco -La tassazione dell'autoconsumo ha la meglio sulla detrazione. Per l'interpretazione unionale l'Iva è dovuta a valle e quella recuperata non va restituita

Ricca da pag. 8

Per l'interpretazione unionale l'Iva è dovuta a valle e non va restituita quella recuperata

La tassazione dell'autoconsumo ha la meglio sulla detrazione

Pagine a cura
DI FRANCO RICCA

In caso di destinazione di beni per i quali è stata detratta l'imposta al momento dell'acquisto a finalità private o comunque estranee all'attività economica, l'imponibilità dell'operazione di cosiddetto autoconsumo ha precedenza sulla rettifica della detrazione. Di conseguenza, occorre applicare l'Iva sul valore del bene e non restituire la detrazione fruita a suo tempo. In questi termini va risolto, in base all'interpretazione sistematica elaborata dalla giurisprudenza unionale, il problema di quale delle due differenti disposizioni in cui rientra astrattamente la fattispecie debba applicarsi. Problema che, naturalmente, non si pone qualora l'autoconsumo del bene, secondo la normativa nazionale, non costituisca un'operazione imponibile, come può verificarsi nell'ipotesi di cessazione dell'attività, che gli stati membri hanno facoltà di non tassare: in tal caso troveranno infatti applicazione, ove sussistano i presupposti di legge, le disposizioni sulla rettifica della detrazione (si veda articolo nella pagina successiva). Per andare con ordine, vediamo prima le disposizioni che possono "entrare in concorrenza", che perseguono il medesimo obiettivo di evitare il consumo finale di beni sgravati dell'imposta, con effetti, tuttavia, sensibilmente diversi.

Le norme unionali. In via di principio, l'Iva colpisce gli scambi di beni e servizi a titolo oneroso, ossia quelli effettuati dietro corrispettivo, in assenza del quale l'operazione imponibile non sussiste. Nel sistema delineato dalla direttiva 2006/112/CE (direttiva Iva), tuttavia, sono previste speciali disposizioni che, derogando al

requisito dell'onerosità al fine di evitare che giungano al consumo finale beni o servizi totalmente sgravati del tributo, assoggettano a imposizione anche determinate operazioni senza corrispettivo.

In particolare, per quanto concerne i beni, l'art. 16 della direttiva assimila a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto a una detrazione totale o parziale dell'Iva; fanno eccezione i prelievi a uso dell'impresa per regali di scarso valore e campioni.

Il successivo art. 18, lett. c), accorda agli stati membri la facoltà di estendere l'assimilazione anche al "possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica imponibile", sempreché si tratti di beni che hanno formato oggetto di un diritto a detrazione (fa eccezione la "universalità di beni", ossia l'azienda, qualora lo stato membro sia avvalso della facoltà, prevista dall'art. 19, di escludere da imposizione la cessione di tale compendio). Da questa disposizione si evince che la cessazione dell'attività non rientra tra le fattispecie di "autoconsumo" obbligatoriamente tassabili ai sensi dell'art. 16, ma può assumere rilevanza impositiva a discrezione degli stati membri.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, l'art. 26, par. 1, assimila a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

a) l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso

privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto a una detrazione totale o parziale dell'Iva;

b) la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

Il successivo par. 2 prevede che gli stati membri possono derogare alle disposizioni del paragrafo 1 a condizione di non causare distorsioni della concorrenza.

Sul versante del diritto alla detrazione, poi, a completamento della disciplina di tale diritto, l'art. 184 della direttiva enuncia il principio generale secondo cui "la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto". L'art. 185 precisa poi che la rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo. In deroga alla regola generale, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debita-



mente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16; gli stati membri, tuttavia, hanno facoltà di esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto.

La disciplina nazionale.

Passando all'ordinamento interno, l'articolo 2, n. 5), del dpr 633/72 assimila a una cessione a titolo oneroso "la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19". Il legislatore nazionale, quindi, nel recepire la fattispecie del cosiddetto autoconsumo, si è avvalso della facoltà di includervi anche quello dipendente dalla cessazione dell'attività.

Riguardo alle prestazioni di servizi, il terzo comma dell'art. 3, derogando al requisito dell'onerosità, stabilisce che le prestazioni di servizi, "sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile", costituiscono per ogni operazione di valore superiore a cinquanta euro prestazioni di servizi anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Sono tuttavia escluse le somministrazioni nelle mense aziendali e le prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente, nonché le operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti

del Terzo settore di natura non commerciale e le diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici.

Questa disposizione presenta più di un dubbio di conformità alla direttiva. In primo luogo, la circostanza che l'imponibilità delle prestazioni gratuite o autoconsumate sia circoscritta agli esercenti attività d'impresa (a differenza delle analoghe previsioni relative alle cessioni di beni, giustamente riferite anche agli esercenti arti e professioni), non sembra coerente né con la lettera della direttiva, nella quale i termini "impresa" e "imprenditore" designano l'attività economica e il soggetto passivo dell'Iva in generale, né con il principio di neutralità. Occorre però rilevare che, come detto sopra, il paragrafo 2 dell'art. 26 della direttiva consente agli stati membri di derogare alle disposizioni del par. 1, a condizione di non provocare distorsioni concorrenziali.

In secondo luogo, si deve evidenziare che il par. 1 dell'art. 26 enuncia distintamente l'ipotesi della "utilizzazione di un bene" destinato all'impresa per uso privato o comunque estraneo ai fini dell'impresa (lettera a) e quella della "prestazione di servizi a titolo gratuito" per l'uso privato o per fini estranei all'impresa (lettera b), richiedendo l'avvenuta detrazione dell'imposta a monte quale condizione per l'imponibilità dell'operazione solamente in relazione alla prima ipotesi, ossia quella della "utilizzazione" del bene dell'impresa per fini estranei. Tale condizione non è invece richiesta in relazione alla seconda ipotesi della lettera b), sicché le prestazioni di servizi a titolo gratuito per uso privato o per finalità estranee all'impresa concretizzano operazioni imponibili an-

che nel caso in cui l'Iva "a monte" non sia stata detratta.

La previsione nazionale, come si è visto, menzionando solo le "prestazioni di servizi...effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa", riproduce soltanto la seconda delle due ipotesi della norma comunitaria. Essa pone quindi il dubbio se il legislatore abbia consapevolmente o messo di recepire la prima ipotesi, decidendo quindi di non tassare l'utilizzazione per fini privati del bene dell'impresa, oppure, come appare più probabile, abbia semplicemente ritenuto che detta fattispecie possa essere comunque ricondotta nella previsione normativa; in questo secondo caso, tuttavia, si pone il problema della condizione per l'imponibilità (ossia l'avvenuto esercizio della detrazione "a monte"), che risulterebbe richiesta indifferentemente sia per le prestazioni gratuite che per l'utilizzazione per fini privati del bene dell'impresa, anziché solo per quest'ultima fattispecie.

Infine, la disposizione nazionale appare di dubbia conformità unionale laddove parrebbe detassare completamente le operazioni gratuite aventi a oggetto servizi di welfare aziendale e le altre particolari prestazioni elencate nella seconda parte del primo periodo del terzo comma dell'art. 3.

Quanto alla rettifica della detrazione, la relativa disciplina è contenuta nell'art. 19-bis2 del dpr 633/72, introdotto dal dlgs n. 313/1997, che al comma 1 prende in considerazione, in generale, l'utilizzazione dei beni e dei servizi "per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata", declinando nei commi successivi le modalità operative

Le norme concorrenti

Art. 2, secondo c., n. 5

È assimilata a una cessione a titolo oneroso la destinazione di beni al consumo privato o comunque a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, anche in dipendenza della cessazione dell'attività, qualora per l'acquisto dei beni sia stata detratta, anche in parte, l'Iva

Art. 19-bis2

Obbligo di rettificare la detrazione dell'imposta fruita all'atto dell'acquisto nel caso in cui i beni siano impiegati per effettuare operazioni diverse da quelle prese in considerazione inizialmente ai fini della detrazione