



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 22 agosto 2007

Oggetto: Istanza di interpello - ALFA S.r.l. - Deducibilità dei costi relativi alle autovetture utilizzate nell'esercizio dell'impresa - Articolo 164 del TUIR

La società ALFA S.r.l. (di seguito, in breve, la “Società”), con sede in, ha formulato un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente il corretto trattamento tributario applicabile alle spese relative alle autovetture utilizzate nell'esercizio dell'impresa.

Quesito

La Società sta realizzando un progetto di riassetto dei canali distributivi che prevede, in particolare, il ritorno alla distribuzione tramite “vendita diretta”: il progetto ha già comportato “il coinvolgimento diretto di circa 820 dipendenti (dei quali 560 nuovi assunti) e la sostanziale evoluzione professionale di alcune figure aziendali (anch'essi dipendenti), quali i cosiddetti Market Developer (di seguito solo “MD”).

Questi ultimi, impegnati non solo nella vendita del prodotto ma, più in generale, nell'attività rivolta “all'assistenza del cliente”, rivestono un ruolo fondamentale nella vendita diretta, poiché la loro attività è rivolta al mantenimento ed al potenziamento delle possibilità di vendita.

Al MD la Società fornisce un'autovettura, rientrante nella categoria "autocarri", che lo stesso utilizza per le visite presso i clienti e per la quale, precedentemente, non era previsto l'uso personale.

Ora la Società intende sostituire il parco macchine con nuovi modelli, rientranti nella categoria delle "autovetture", da acquisire mediante contratti di noleggio a lungo termine (nel prosieguo, in breve, "NLT") e da assegnare in detenzione ai MD, anche al di fuori dell'orario di lavoro.

E', comunque, intenzione della Società addebitare ai MD il corrispettivo per l'uso ai fini personali dell'autovettura (NLT e utilizzo), determinandolo sulla base dei parametri contenuti nell'articolo 51, comma 4, lettera a), del TUIR: detto corrispettivo, per il quale la società emetterà regolare fattura, sarà trattenuto mensilmente al dipendente in busta paga.

Tanto premesso, la Società chiede di valutare se le autovetture acquisite tramite i contratti di NLT possano considerarsi, alla luce dell'articolo 164, comma 1, lettera a), n. 1), del TUIR, destinate ad essere utilizzate "*esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa*", risultando, conseguentemente, le spese ad esse relative integralmente deducibili all'atto della determinazione del relativo imponibile.

In subordine, la Società, nell'ipotesi in cui la scrivente dovesse ritenere non condivisibile l'interpretazione prospettata, chiede la disapplicazione delle disposizioni del richiamato articolo 164 del TUIR che limitano la deducibilità dei costi e degli altri componenti negativi relativi alle autovetture aziendali, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Soluzione prospettata dal contribuente

La Società ritiene che i costi sostenuti per il NLT delle autovetture, nonché i relativi costi di impiego sostenuti per gli autoveicoli concessi in uso ai dipendenti (MD) possano considerarsi, per la parte non direttamente addebitata a questi ultimi, interamente deducibili dal reddito d'impresa.

In particolare, la Società esprime l'avviso che "il costo deve considerarsi interamente deducibile nella misura in cui esso è connesso all'utilizzo esclusivo dell'autovettura propria e non nella misura in cui l'autovettura è utilizzata esclusivamente per l'attività propria".

Più nello specifico, la Società afferma che le autovetture in questione, indispensabili ai MD per svolgere la propria attività, non siano soggette alle limitazioni di cui all'articolo 164 del TUIR, poiché "per il MD non è previsto l'uso personale".

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 2, commi 71 e 72, del decreto legge 2 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, è intervenuto sulla disciplina fiscale dei componenti negativi di reddito relativi ad alcuni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

Come precisato nella circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007, l'intervento normativo si è reso necessario per compensare gli effetti negativi sulla finanza pubblica che deriveranno dall'attuazione della sentenza della Corte di Giustizia europea nella causa C-228/05, in materia di limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva sui mezzi di trasporto a motore.

Più in particolare, l'articolo 2, comma 71, del decreto legge n. 262 del 2006 ha modificato l'articolo 164, comma 1, del TUIR, relativo ai limiti di deduzione delle spese e di altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni [vedi comma 71, lettera b)].

Le predette modifiche, peraltro, non hanno inciso sul trattamento fiscale dei mezzi di trasporto a motore "*destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa*", per i quali il comma 1, lettera a), numero 1), del predetto articolo 164 prevede la deducibilità per l'intero ammontare se rientranti nelle categorie degli "aeromobili da turismo", delle "navi e imbarcazioni da diporto", delle "autovetture" ed "autocaravan" [di cui alle

lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, cd. “codice della strada”], nonché dei “ciclomotori e motocicli”.

La richiamata circolare n. 1/E del 2007 ha inoltre ribadito che - come precedentemente precisato nelle circolari ministeriali n. 37/E del 13 febbraio 1997 e n. 48/E del 10 febbraio 1998 - si considerano “*utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell’attività propria dell’impresa*” soltanto i veicoli a motore senza i quali l’attività di impresa non può essere esercitata (e per ciò stesso indispensabili all’espletamento della gestione aziendale), quali, ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole per l’addestramento al volo e alla navigazione.

Alla luce del richiamato indirizzo interpretativo e tenendo conto, secondo quanto descritto nell’istanza, dello specifico utilizzo cui sono destinate le autovetture assegnate ai MD, si ritiene che nella fattispecie prospettata non ricorrano gli elementi necessari a ritenere detti beni utilizzati “*esclusivamente come beni strumentali nell’attività propria dell’impresa*”, circostanza pregiudiziale, secondo le disposizioni dell’articolo 164 del TUIR, a consentire l’integrale deduzione dei relativi costi.

Si segnala, per completezza, che la V Commissione permanente (Bilancio, tesoro e programmazione) della Camera dei deputati - chiamata ad esprimere un parere sul disegno di legge di conversione del decreto legge 2 luglio 2007, n. 81 (Atto Camera n. 2852-A) - ha inserito nel testo del disegno di legge stesso alcune modifiche all’articolo 164, comma 1, del TUIR che intendono ripristinare la parziale rilevanza fiscale delle spese relative ai veicoli aziendali (autovetture e autocaravan) non costituenti veicoli “strumentali” nell’accezione fatta propria dal vigente comma 1, lettera a), n. 1), di tale ultima disposizione.

In particolare, l’articolo 15-*bis*, comma 7, lettera b), del citato Atto Camera, intende sostituire il primo periodo dell’articolo 164, comma 1, lettera b), prevedendo la deducibilità “*nella misura del 40 per cento relativamente alle autovetture e autocaravan, di cui alle citate lettere dell’articolo 54 del citato*

decreto legislativo n. 285 del 1992, ai ciclomotori e motocicli il cui utilizzo è diverso da quello indicato alla lettera a), numero 1)”, vale a dire diversi da quelli “destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell’attività propria dell’impresa”.

Le disposizioni del menzionato comma 7, secondo quanto previsto dal successivo comma 8, “hanno effetto dal periodo d’imposta in corso alla data del 27 giugno 2007”; tuttavia il successivo comma 9 contiene una disposizione transitoria la quale stabilisce che:

- *“per il periodo d’imposta in corso alla data del 3 ottobre 2006 (data di entrata in vigore del D.L. n. 262 del 2006, n.d.r.), la percentuale di deducibilità del 40 per cento indicata dalle disposizioni di cui al numero 1) della lettera b) del comma 7 è fissata al 20 per cento...”;*
- *“i maggiori importi deducibili, per il suddetto periodo d’imposta, rispetto a quelli dedotti sulla base della disciplina vigente ai sensi delle disposizioni di cui all’articolo 2, comma 71, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, sono recuperati in deduzione nel periodo d’imposta in corso alla data del 27 giugno 2007 e di essi si tiene conto ai fini del versamento della seconda o unica rata di acconto relativa a tale periodo”.*

Qualora la descritta modifica normativa venisse definitivamente approvata, verrebbe ricostituito, seppure con misure percentuali differenti, il sistema di parziale deducibilità dei costi connessi ai veicoli aziendali esistente anteriormente alle modifiche apportate all’articolo 164 del TUIR dal citato decreto legge n. 262 del 2006.

Per quanto concerne la richiesta – avanzata in subordine all’istanza di interpello - di disapplicazione delle disposizioni che limitano la deducibilità dei costi relativi alle autovetture contenute nell’articolo 164 del TUIR e formulata ai sensi dell’articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la stessa deve essere dichiarata inammissibile.

Si ricorda, infatti, che il secondo periodo dello stesso articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973 prevede che, al fine dell'ottenimento della disapplicazione della disposizione antielusiva, *“il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio”*, nelle forme e con le modalità previste dalle relative norme di attuazione, emanate con decreto del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259.

Nel merito della richiesta, tuttavia, si richiama l'attenzione sul contenuto della risoluzione n. 190/E del 27 luglio 2007, nella quale la scrivente ha affermato che la norma di cui all'art. 164, comma 1, lettera b) del TUIR e, quindi, i limiti alla deducibilità dei costi relativi alle autovetture in essa contenuti, non siano suscettibili di essere disapplicati sulla base delle disposizioni del citato art. 37-bis, comma 8, in quanto detta norma assume la funzione di norma di “sistema” e non di norma antielusiva, diretta a “forfetizzare” il requisito dell'inerenza relativamente ai costi connessi all'acquisto ed alla gestione di detti beni.