

RISOLUZIONE N. 59/E



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 23 marzo 2007

OGGETTO: Istanza d'interpello - Deducibilità costi autovetture «Articolo 164, comma 1 lett. a) e B)» e detrazione IVA costi noleggio, carburanti, pedaggi, assicurazioni, manutenzioni e riparazioni -

La Direzione Regionale ha trasmesso un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dalla ALFA S.r.l., concernente l'esatta applicazione dell'art. 164, comma 1, lettere a) e b) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e dell'articolo 19 *bis*-1, comma 1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Quesito

La ALFA S.r.l. (di seguito, in breve, la "Società"), svolge attività di vendita di macchinari ed attrezzature specifiche, banchi e catene di lavoro per falegnamerie, salottifici e mobilifici in genere, nonché attività di progettazione, installazione, vendita e manutenzione di impianti industriali di aspirazione e cabine di verniciatura per il settore del legno.

Relativamente alla attività di progettazione ed installazione, viene precisato che trattasi di attività secondarie e funzionali all'attività commerciale di vendita di macchine per la lavorazione del legno.

La Società istante dichiara che:

- "la vendita di macchinari avviene in virtù di mandati di agenzia, in forza dei quali la società istante fattura sia provvigioni alle aziende fornitrici sui contratti conclusi laddove il trasporto, montaggio e collaudo viene effettuato direttamente dalla casa madre che se ne assume la responsabilità (...);
- "per lo svolgimento dell'attività la società si avvale della collaborazione di quattro operai specializzati, un impiegato amministrativo, tre venditori con contratto di lavoro dipendente settore terziario qualifica viaggiatore di 1^a categoria";
- "la vendita, sia diretta che a provvigioni, avviene esclusivamente acquisendo commesse presso il domicilio delle aziende clienti, non utilizzando, la srl ALFA, né una struttura espositiva né alcun punto vendita" ;
- "per l'esercizio dell'attività la società istante utilizza due autocarri dotati di sistemi meccanici di sollevamento e carico, nonché quattro autovetture di cui tre con contratto di leasing ed una con contratto di noleggio di lungo termine utilizzate esclusivamente dai venditori ";
- "considerata la struttura aziendale esistente, senza l'utilizzo delle autovetture, l'attività commerciale non potrebbe essere svolta in alcun altro modo";
- "il D.L. 262/2006 in corso di conversione ha modificato la previgente normativa relativamente alla deducibilità dei costi relativi ai mezzi di trasporto, riscrivendo, tra l'altro, la lettera b) del comma 1".

Tutto ciò premesso, l'istante chiede di conoscere, ai sensi del novellato articolo 164, comma 1, lettere a) e b) del Tuir, l'esatta modalità di applicazione della deduzione dal reddito d'impresa dei costi delle autovetture utilizzate per la vendita, nonché quale sia il corretto trattamento tributario in ordine alla detraibilità ai fini IVA dei costi di noleggio delle menzionate autovetture e dei costi a queste ultime correlati, quali carburanti, pedaggi autostradali, assicurazioni, manutenzioni e riparazioni.

Soluzione prospettata

L'istante ritiene che le quattro autovetture debbano essere considerate quali "beni strumentali" all'attività d'impresa, in quanto nel caso di specie la Società, essendo priva di locali destinati alla vendita di macchine per la lavorazione del legno, agisce in forza di mandati di agenzia e il personale dipendente - che ha specifiche mansioni di vendita propagandistica e agisce con la qualifica di viaggiatore di 1a categoria - utilizza le menzionate autovetture esclusivamente per svolgere le suddette mansioni di vendita propagandistica.

Pertanto, essendo le quattro autovetture esclusivamente utilizzate per lo svolgimento dell'attività propria dell'azienda, la Società ritiene corretto considerare integralmente deducibili dal reddito d'impresa i relativi costi di acquisto e di esercizio, nonché integralmente detraibile l'IVA relativa al noleggio delle stesse e al sostenimento dei suddetti costi d'esercizio.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Si rileva, in via preliminare, che sulla nuova formulazione dell'articolo 164 del TUIR (così come modificato a seguito dell'intervento normativo di cui all'articolo 2, commi 71 e 72, del decreto legge del 2 ottobre 2006, n. 262), che disciplina il trattamento fiscale da riservare a taluni mezzi di trasporto a motore, l'Amministrazione finanziaria è recentemente intervenuta a fornire chiarimenti con la circolare del 19 gennaio 2007, n. 1/E, (paragrafo 17). Nella citata circolare n. 1/E del 2007, confermando la posizione già espressa nella precedente circolare n. 48/E del 10 febbraio 1998, è stato ribadito il concetto secondo cui sono strumentali all'attività d'impresa quei beni senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio).

Ciò posto, è evidente che ai fini della verifica della sussistenza del requisito della strumentalità dei beni d'impresa (nell'accezione appena menzionata) a nulla rilevano le peculiarità indicate dall'istante riguardo alle concrete modalità con le quali è organizzata la propria attività (i.e. l'assenza di

locali destinati alla vendita, l'esecuzione delle prestazioni di vendita in forza di mandati di agenzia e l'utilizzo delle autovetture da parte del personale dipendente esclusivamente per svolgere le suddette mansioni di vendita). Pertanto, le autovetture utilizzate da un'impresa commerciale allo scopo di visitare i propri clienti (nel quadro della presentazione del prodotto finalizzata alla successiva eventuale vendita) non configurano l'ipotesi di strumentalità dei beni d'impresa prevista dal menzionato articolo 164, comma 1, lett. a), n. 1, secondo cui sono da ritenersi tali quelli *"...destinati ad essere utilizzati esclusivamente...nell'attività propria dell'impresa"*.

Ne consegue che relativamente alle specifiche tipologie di mezzi di trasporto a motore contemplate nell'istanza in esame non può trovare applicazione il regime di integrale deducibilità di cui alla norma appena citata.

Per completezza si fa presente che alla presente fattispecie non può neppure essere applicato il novellato regime di deducibilità delle spese sostenute in relazione agli automezzi concessi in uso promiscuo ai dipendenti di cui alla nuova lettera b-bis) del comma 1 dell'articolo 164 del TUIR. Ciò in quanto dall'istanza emerge che le menzionate autovetture aziendali sono utilizzate dal personale dipendente esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa, non venendo le stesse, pertanto, a configurare alcuna forma di fringe benefit in favore dei dipendenti della Società.

Tenuto conto delle indicazioni fornite dall'istante e alla luce delle considerazioni suesposte, la scrivente è dell'avviso che gli autoveicoli in questione debbano essere considerati quali beni che, seppur utilizzati da parte di un soggetto esercente attività di impresa, non risultano "strumentali" all'attività dalla stessa esercitata nel senso esplicitato dalle menzionate circolari n. 48/E del 1998 e, da ultimo, n. 1/E del 2007.

Al riguardo, in tale ultima pronuncia è stato precisato che il comma 71, numero 3, lettera b), dell'articolo 2 del menzionato decreto legge 2006, n. 262, nel modificare il trattamento fiscale da applicare ai veicoli non strumentali all'attività di impresa da parte degli esercenti attività d'impresa, ha previsto un regime di

totale indeducibilità sia in merito al costo di acquisto che alle relative spese di gestione.

Inoltre, si fa presente che il menzionato trattamento fiscale di integrale indeducibilità del costo di acquisto dei beni non strumentali all'attività propria dell'impresa si applica, in ogni caso, indipendentemente dalla circostanza che l'utilizzo dei suddetti beni avvenga mediante contratto di locazione o di noleggio.

Pertanto, nel caso di specie la scrivente ritiene che ai fini dell'IRES alle quattro autovetture in esame - di cui tre utilizzate con contratto di leasing ed una con contratto di noleggio di lungo termine - e ai correlati costi di esercizio debba applicarsi il regime fiscale della totale indeducibilità, in quanto trattasi di autoveicoli "non strumentali" all'attività di impresa.

Ai fini della corretta applicazione dell'IVA, più precisamente, l'articolo 19-bis1, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, occupandosi della disciplina relativa alla esclusione o riduzione del diritto alla detrazione dell'imposta limitatamente ad alcuni beni e servizi, prevede - alla lettera c) - che per i veicoli a motore ivi contemplati "che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa" la detraibilità dell'imposta assolta sull'acquisto e sulla gestione dei medesimi debba avvenire sulla base della percentuale ridotta di detrazione che risulterà dall'autorizzazione riconosciuta all'Italia dal Consiglio dell'Unione Europea ai sensi delle disposizioni comunitarie in vigore [cfr. articolo 19-bis1, comma 1, lettera c), D.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'articolo 1, comma 2-bis, del D.L. 15 settembre 2006, n. 258, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 novembre 2006, n. 278].

La menzionata limitazione della detrazione dell'imposta opererà, peraltro, soltanto a partire dalla pubblicazione di detto provvedimento di autorizzazione sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea.

Ne consegue che nelle more della pubblicazione del menzionato provvedimento, l'imposta assolta sull'acquisto e sulla gestione dei beni in esame "che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa" si renderà detraibile secondo le regole generali stabilite negli articoli 19 e seguenti del menzionato D.P.R n. 633 del

1972.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione regionale, è resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.