



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 23/03/2007 n. 59

Oggetto:

Istanza d'interpello - Deducibilita' costi autovetture "Articolo 164, comma 1 lett. a) e B)" e detrazione IVA costi noleggio, carburanti, pedaggi, assicurazioni, manutenzioni e riparazioni -

Testo:

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 "Societa'"), svolge attivita' di vendita di macchinari ed attrezzature specifiche, banchi e catene di lavoro per falegnamerie, salottifici e mobilifici in genere, nonche' attivita' di progettazione, installazione, vendita e manutenzione di impianti industriali di aspirazione e cabine di verniciatura per il settore del legno.

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

La Societa' istante dichiara che:

- "la vendita di macchinari avviene in virtu' di mandati di agenzia, in forza dei quali la societa' 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 responsabilita' (...);"

- "per lo svolgimento dell'attivita' la societa' 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, ne' una struttura espositiva ne' alcun punto vendita";

- "per l'esercizio dell'attivita' la societa' istante utilizza due autocarri dotati di sistemi meccanici di sollevamento e carico, nonche' 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'attivita' 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 deducibilita' dei costi relativi ai mezzi di trasporto, riscrivendo, tra l'altro, la lettera b) del comma 1".

Tutto cio' premesso, l'istante chiede di conoscere, ai sensi del novellato articolo 164, comma 1, lettere a) e b) del Tuir, l'esatta modalita' di applicazione della deduzione dal reddito d'impresa dei costi delle autovetture utilizzate per la vendita, nonche' quale sia il corretto trattamento tributario in ordine alla detraibilita' 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'attivita' d'impresa, in quanto nel caso di specie la Societa', 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 la 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'attivita' propria dell'azienda, la Societa' ritiene corretto considerare integralmente deducibili dal reddito d'impresa i relativi costi di acquisto e di esercizio, nonche' 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 (cosi' 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 e' 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 gia' espressa nella precedente circolare n. 48/E del 10 febbraio 1998, e' stato ribadito il concetto secondo cui sono strumentali all'attivita' d'impresa quei beni senza i quali l'attivita' stessa non puo' essere esercitata (ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano attivita' di noleggio).

Cio' posto, e' evidente che ai fini della verifica della sussistenza del requisito della strumentalita' dei beni d'impresa (nell'accezione appena menzionata) a nulla rilevano le peculiarita' indicate dall'istante riguardo alle concrete modalita' con le quali e' organizzata la propria attivita' (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 strumentalita' 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'attivita' propria dell'impresa".

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

Per completezza si fa presente che alla presente fattispecie non puo' neppure essere applicato il novellato regime di deducibilita' 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. Cio' in quanto dall'istanza emerge che le menzionate autovetture aziendali sono utilizzate dal personale dipendente esclusivamente per lo svolgimento dell'attivita' d'impresa, non venendo le stesse, pertanto, a configurare alcuna forma di fringe benefit in favore dei dipendenti della Societa'.

Tenuto conto delle indicazioni fornite dall'istante e alla luce delle considerazioni suesposte, la scrivente e' dell'avviso che gli autoveicoli in questione debbano essere considerati quali beni che, seppur utilizzati da parte di un soggetto esercente attivita' di impresa, non risultano "strumentali" all'attivita' 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 e' 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'attivita' di impresa da parte degli esercenti attivita' d'impresa, ha previsto un regime di totale indeducibilita' sia in merito al costo di acquisto che alle relative spese di gestione.

Inoltre, si fa presente che il menzionato trattamento fiscale di integrale indeducibilita' del costo di acquisto dei beni non strumentali all'attivita' 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 indeducibilita', in quanto trattasi di autoveicoli "non strumentali" all'attivita' di impresa.

Ai fini della corretta applicazione dell'IVA, piu' 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'attivita' propria dell'impresa" la detraibilita' dell'imposta assolta sull'acquisto e sulla gestione dei medesimi debba avvenire sulla base della percentuale ridotta di detrazione che risultera' 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 operera', 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'attivita' propria dell'impresa" si rendera' 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, e' resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.