

Circolare del 10/02/1998 n. 48 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III

Articolo 121-bis del TUIR, recante "Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni".

Sintesi: La circolare illustra l'articolo 121-bis, introdotto nel corpo del TUIR dell'articolo 17, commi 1, 2 e 3, della legge 27.12.97, n. 449. Con la nuova disciplina e' stato eliminato il riferimento alla cilindrata dei veicoli a motore e ogni distinzione in riferimento alla natura delle spese. La deducibilita' delle spese puo' essere integrale ovvero nella misura del 50% (nel qual caso trova applicazione anche un ulteriore limite, rappresentato dal costo sostenuto per l'acquisto, la locazione anche finanziaria ovvero per il noleggio) la norma si applica al periodo di imposta in corso al 31.12.97.

Testo:

SOMMARIO

1. PREMESSA
2. AMBITO DI APPLICAZIONE
 - 2.1 VEICOLI INTERESSATI DALL'ARTICOLO 121-BIS DEL TUIR
 - 2.1.2 FATTISPECIE CHE DANNO LUOGO ALLA DEDUZIONE INTEGRALE DELLE SPESE
 - 2.1.2.1 VEICOLI INDICATI NELL'ARTICOLO 121-BIS, COMMA 1, LETTERA A), DEL TUIR
 - 2.1.2.2 ALTRI VEICOLI NON PREVISTI DALL'ARTICOLO 121-BIS DEL TUIR
 - 2.1.3 FATTISPECIE CHE DANNO LUOGO ALLA DEDUZIONE PARZIALE DELLE SPESE
 - 2.1.3.1 GENERALITA'
 - 2.1.3.2 VEICOLI ACQUISTATI IN ITALIA
 - 2.1.3.3 VEICOLI UTILIZZATI A SEGUITO DELLA STIPULA DI UN CONTRATTO DI LOCAZIONE FINANZIARIA
 - 2.1.3.4 VEICOLI UTILIZZATI A SEGUITO DELLA STIPULA DI CONTRATTI DI LOCAZIONE E DI NOLEGGIO
 - 2.1.3.5 ATTIVITA' DI AGENZIA O DI RAPPRESENTANZA DI COMMERCIO
3. RILEVANZA DELLE PLUSVALENZE E DELLE MINUSVALENZE AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA
4. CRITERI PER L'APPLICAZIONE DELL'ARTICOLO 67, COMMA 7, DEL TUIR
5. DECORRENZA
6. APPENDICE
1. Premessa
 - L'articolo 17, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, recante

strada;

- gli aeromobili da turismo, le navi e le imbarcazioni da diporto.

Sono esclusi dalla disciplina recata dall'articolo 121-bis del TUIR, tutti i mezzi di trasporto non a motore (ad esempio: biciclette e gondole), come pure i veicoli a motore alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, anche se temporaneamente utilizzati per fini pubblicitari o promozionali.

Relativamente alle spese e agli altri componenti negativi sostenuti per l'utilizzazione di veicoli non disciplinati dall'articolo 121-bis del TUIR, si fa presente che la loro deducibilita' e' ammessa sempreche' risulti soddisfatto, per i soggetti titolari di reddito d'impresa, il principio generale dettato dall'articolo 75, comma 5, del TUIR per il quale le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attivita' o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono alla formazione del reddito, mentre per gli esercenti arti e professioni, in base all'articolo 50, comma 1, dello stesso TUIR, sempreche' i beni di cui trattasi siano impiegati nell'esercizio dell'arte o della professione.

L'articolo 121-bis del TUIR elimina anche le precedenti distinzioni esistenti tra le varie tipologie di spese (impiego, custodia, manutenzione, riparazione ecc.) sostenute ai fini dell'utilizzo dei predetti veicoli, disciplinando, a tal fine, in modo unitario, le spese e ogni altro componente negativo indipendentemente dalla loro specifica natura.

Inoltre, come meglio verra' chiarito nel prosieguo, il legislatore opera una distinzione ammettendo solo per talune fattispecie la deduzione per intero delle spese (si confronti la lettera a) del comma 1 dell'articolo 121-bis), mentre, in via generale, le anzidette deduzioni rilevano entro limiti predeterminati (lettera b), comma 1, dell'articolo 121-bis) che differiscono in relazione al veicolo utilizzato (autovettura, autocaravan, motociclo o ciclomotore) e alla tipologia del contratto stipulato (acquisto a titolo di proprieta', locazione anche finanziaria, noleggio).

Sempre con riferimento alle fattispecie che danno luogo ad una deduzione parziale delle spese, si osserva che un'ulteriore innovazione introdotta dall'articolo 121-bis del TUIR concerne la deducibilita', nella misura dell'80 per cento, delle spese sostenute dagli esercenti l'attivita' di agenzia o di rappresentanza di commercio, indipendentemente dalla forma giuridica in cui l'attivita' venga esercitata.

2. Ambito di applicazione

2.1 Veicoli interessati dall'articolo 121-bis del TUIR

L'articolo 121-bis del TUIR disciplina le spese e gli altri componenti negativi sostenuti per l'utilizzo di taluni mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

Trattasi, in particolare, delle autovetture, degli autocaravan, dei ciclomotori, dei motocicli e, qualora si tratti di beni destinati ad essere utilizzati esclusivamente come strumentali nell'attivita' propria dell'impresa, anche degli aeromobili da turismo, delle navi e delle imbarcazioni da diporto.

Come e' stato anticipato, nelle ipotesi in cui il veicolo utilizzato non rientri in una delle categorie espressamente individuate dal legislatore, le spese e ogni altro componente negativo sostenuto per il loro utilizzo sono deducibili prescindendo dai criteri individuati dall'articolo 121-bis del TUIR, purché vi sia un rapporto di inerenza tra l'utilizzo del veicolo e l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.

2.1.2 Fattispecie che danno luogo alla deduzione integrale delle spese

2.1.2.1 Veicoli indicati nell'articolo 121-bis, comma 1, lettera a), del TUIR.

L'articolo 121-bis, comma 1, disciplina le ipotesi di integrale deduzione delle spese e di ogni altro componente negativo relative ai mezzi di trasporto indicati nel precedente paragrafo individuando, in merito, due ipotesi.

In particolare, la lettera a), al numero 1, prevede l'integrale deduzione delle spese e degli altri componenti negativi sostenuti per l'utilizzo di aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto, autovetture ed autocaravan di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, ciclomotori e motocicli, destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attivita' propria dell'impresa.

Ne consegue che per gli esercenti arti e professioni la predetta previsione normativa non trova applicazione. Si precisa altresì che, relativamente agli aeromobili da turismo e alle navi e imbarcazioni da diporto, le spese relative a tali beni, al di fuori dei casi previsti dalla lettera a) in esame, non sono deducibili, oltre che, come già detto, per gli esercenti arti e professioni anche per le imprese.

Ai fini dell'esatta individuazione delle fattispecie in cui viene soddisfatta la condizione posta dal legislatore circa l'utilizzo esclusivo dei predetti veicoli come beni strumentali nell'attivita' propria dell'impresa,

debbono confermarsi le precisazioni già fornite sia con la circolare n. 37/E del 13 febbraio 1997, sia con le istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione dei redditi. In tali occasioni, infatti, è stato chiarito che si considerano "utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa" i veicoli senza i quali l'attività stessa non può

Nell'ipotesi sub a), le spese e ogni altro componente negativo relativo ai veicoli in esame non sono deducibili a norma dell'articolo 121-bis del TUIR; tuttavia, i costi e le spese possono essere dedotti ai sensi dell'articolo 62, comma 3, del TUIR, per la parte del loro ammontare non eccedente il compenso in natura dell'amministratore, determinato sulla base del valore normale.

Con riferimento all'ipotesi sub b), l'ammontare del valore normale che concorre a formare il reddito dell'amministratore e' deducibile per l'impresa, sempre nei limiti delle spese sostenute da quest'ultima, ai sensi dell'art. 62, comma 3, del TUIR, per la parte non superiore al compenso in natura erogato all'amministratore, mentre l'eventuale eccedenza delle suddette spese e' deducibile nella determinazione del reddito di impresa secondo il criterio stabilito dalla lettera b), comma 1, dell'articolo 121-bis del TUIR.

Al riguardo valga il seguente esempio: un'impresa nel corso del periodo d'imposta ha sostenuto spese per 20 milioni (di cui 12,5 milioni quale quota annuale di ammortamento e 7,5 milioni per spese di manutenzione ecc.), mentre il benefit ricevuto dall'amministratore e' di 15 milioni.

In tal caso, ai fini della deduzione, occorre sottrarre alle spese sostenute dall'impresa il benefit dell'amministratore e quindi applicare il criterio di deduzione di cui alla lettera b), comma 1, dell'articolo 121-bis del TUIR.

Pertanto, posto che ai fini fiscali le spese sostenute rilevano per 16.250.000 Å risultato che si ottiene sommando 8.750.000 (quota dell'ammortamento fiscalmente rilevante, pari al 25 per cento 35.000.000) e 7.500.000 (differenza tra il totale delle spese sostenute e della quota di ammortamento risultante dal bilancio)Å, tale importo va decurtato del benefit dell'amministratore (15.000.000, interamente deducibile per la societa'). Al risultato così ottenuto (16.250.000 - 15.000.000 = 1.250.000) va applicata la percentuale di deduzione nella misura del 50 per cento. Conseguentemente le spese sostenute sono deducibili nel limite di 625.000 (1.250.000 x 50 per cento).

Per quanto attiene, infine, all'ipotesi sub c), le spese e ogni altro componente negativo sostenuto per l'utilizzo dei veicoli a motore indicati nell'articolo 121-bis del TUIR, sono deducibili, secondo il criterio indicato nel comma 1, lettera b), del medesimo articolo 121-bis, sempreche', naturalmente, l'utilizzo del veicolo sia inerente all'esercizio dell'impresa.

2.1.2.2 Altri veicoli non previsti dall'articolo 121-bis del TUIR

Come si evince dalla rubrica dell'articolo 121-bis del TUIR, i limiti di deduzione ivi indicati trovano applicazione nei riguardi di taluni mezzi di trasporto a motore espressamente individuati.

Pertanto, in via di principio, si ritiene che le spese e gli altri componenti negativi sostenuti per l'utilizzazione di veicoli non individuati dallo stesso articolo 121-bis del TUIR, sono integralmente deducibili nella determinazione del reddito a condizione che si riferiscano esclusivamente ad attivita' o beni da cui derivano ricavi o proventi.

Al riguardo, comunque, si ritiene opportuno fornire ulteriori chiarimenti.

Come e' noto, l'articolo 121-bis del TUIR, diversamente dalle disposizioni precedentemente in vigore, non indica specifici criteri di deduzione per le spese sostenute per l'utilizzo di autoveicoli immatricolati sub lettera c), comma 1, dell'articolo 54 del nuovo codice della strada; pertanto, anche per questi veicoli, va riconosciuta, in via generale, la deduzione delle spese in rapporto alla inerenza che il loro utilizzo riveste ai fini dell'esercizio dell'impresa, dell'arte e della professione prevedendosi, come gia' detto in precedenza, l'integrale deduzione qualora si riferiscano esclusivamente ad attivita' o beni da cui derivano ricavi o proventi.

Si precisa che le considerazioni sopra esposte si rendono applicabili anche agli autoveicoli destinati al trasporto promiscuo di persone e di cose utilizzati da coloro che esercitano attivita' di agenzia o di rappresentanza di commercio, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dal soggetto esercente l'attivita' medesima (impresa individuale, societa' di persone o di capitali).

Cio' premesso, si osserva, innanzitutto, che ai fini della immatricolazione dei veicoli nella categoria "autoveicoli per trasporto promiscuo" le disposizioni del nuovo codice della strada non richiedono la sussistenza di particolari requisiti tecnici che differenzino i suddetti veicoli da quelli immatricolabili nella categoria delle "autovetture" di cui alla lettera a) del re alleale 283.65 Tm (pertanto, anche pea a) deualvtttera

fiscale relativa alla deduzione delle spese sostenute per l'utilizzo di veicoli anche in considerazione delle specifiche esigenze di talune categorie imprenditoriali che, ai fini dello svolgimento della propria attività, utilizzano alcuni tipi di veicoli che sono, per loro intrinseca natura, oggettivamente adibiti al trasporto promiscuo di persone e di cose e che, per effetto delle precedenti norme, venivano assoggettati a limitazioni in ordine alla deducibilità delle spese sostenute per il loro utilizzo.

Pertanto, deve ritenersi, ai fini fiscali, che la deduzione delle spese e di ogni altro componente negativo sostenuti per l'utilizzo degli autoveicoli immatricolati sub lettera c) del comma 1 dell'articolo 54 del nuovo codice della strada sia consentita solo allorché i suddetti autoveicoli siano effettivamente ed oggettivamente destinati al trasporto promiscuo di persone e di cose.

Al fine di verificare la sussistenza dell'anzidetta condizione si ritiene che debba farsi riferimento ad un parametro oggettivo rappresentato dalla superficie dell'abitacolo dell'autoveicolo stesso.

In particolare, indipendentemente dalla immatricolazione dell'autoveicolo, tale condizione può ritenersi soddisfatta, per gli autoveicoli diversi da quelli dotati di pianale di carico esterno all'abitacolo, quando l'abitacolo dello stesso sia riservato, almeno per la metà della sua superficie, in modo permanente al trasporto di cose.

Pertanto, ad esempio, si considerano destinati al trasporto promiscuo

l'altro, che nelle ipotesi in cui sia stato stipulato un contratto di locazione finanziaria, l'ammontare dei canoni rileva entro limiti predeterminati.

In particolare viene disposto che non si tiene conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori che eccede i limiti normativamente posti.

Al riguardo, va precisato che i canoni di locazione finanziaria vanno assunti nell'ammontare risultante dal contratto di leasing, mentre, con riferimento al costo da assumere ai fini della proporzione richiesta dal legislatore, si precisa che occorre aver riguardo al costo sostenuto dal concedente del bene.

I predetti limiti vanno ragguagliati ad anno e possono essere modificati tenendo anche conto delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati verificatesi nell'anno precedente, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato.

Atteso cio', nelle ipotesi di stipula di contratti di locazione finanziaria i canoni sono rilevanti, ai fini della loro deducibilita', per la parte proporzionalmente corrispondente al costo di detti beni non eccedente lire 35 milioni (per le autovetture e gli autocaravan), lire 8 milioni (per i motocicli), lire 4 milioni (per i ciclomotori).

Per la determinazione dell'ammontare del canone di locazione finanziaria deducibile ai fini della determinazione del reddito, valga il seguente esempio.

Nell'ipotesi in cui venga stipulato un contratto di locazione finanziaria i canoni pattuiti, da corrisondersi in quattro annualita', sono rilevanti, ai fini fiscali, nella misura che deriva applicando la percentuale che si ottiene a seguito del seguente calcolo: limite imposto dal legislatore diviso il costo sostenuto dal concedente (ad esempio 60 milioni), moltiplicato per cento. Pertanto, nell'esempio proposto, i canoni sono deducibili nella percentuale del 58,33 per cento ($35.000.000 : 60.000.000 \times 100 = 58,33$).

Come e' stato anticipato, se il bene e' stato locato nel corso del periodo d'imposta il valore dei canoni relativi alla locazione finanziaria dovra' essere ragguagliato al periodo di utilizzazione del veicolo nell'esercizio.

Sulla base di quanto esposto in precedenza, si ipotizzi il caso di un'impresa con periodo di imposta coincidente con l'anno solare che, dal 1 luglio 1998 al 30 giugno 2002, debba corrispondere canoni di locazione per un ammontare complessivo di 70 milioni (rilevante nella percentuale del 58,33 per cento).

In tal caso, per il periodo di imposta 1998 la deduzione del canone dovra' avvenire sulla base delle seguenti operazioni: ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo fiscalmente rilevante dell'autovettura (70.000.000 per 58,33 per cento = 40.831.000) diviso il numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria e moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta nel quale si e' avuta l'utilizzazione del bene stesso; al risultato cosi' ottenuto andra' applicato il criterio di deduzione del 50 per cento previsto dalla lettera b), comma 1, dell'articolo 121-bis del TUIR. Pertanto, nell'esempio proposto l'operazione da compiersi e' la seguente: 40.831.000 diviso 1460 (numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria) moltiplicato 184 (numero dei giorni durante i quali si e' avuto l'utilizzo del bene nel 1998) = 5.146.000 per il 50 per cento = 2.573.000 (costo deducibile).

2.1.3.4 Veicoli utilizzati a seguito della stipula di contratti di locazione e di noleggio

La lettera b), del comma 1, dell'articolo 121-bis del TUIR, dispone, altresì, che non si tiene conto dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli, lire ottocentomila per i ciclomotori.

Relativamente al trattamento tributario da riservare ai canoni corrisposti nelle ipotesi di stipula dei cosiddetti contratti di noleggio "full service", si fa presente quanto segue.

I contratti di noleggio "full service" sono dei contratti misti nei quali la causa economica prevalente e' rappresentata dalla locazione del veicolo rispetto alle ulteriori prestazioni che vengono fornite a seguito della stipula.

Tali accordi contrattuali prevedono, infatti, oltre la locazione, la fornitura trattaggioont.958 Tali acrn ulterdei co 709.35 Tm (ri locazione, la)Tj ET BT /F3 9 Tf

legislatore in 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, in 1,5 milioni per i motocicli, in ottocentomila per i ciclomotori, nelle ipotesi di stipula di contratti di noleggio "full service" debba essere considerato al netto dei costi riferibili alle predette prestazioni accessorie.

A tale conclusione si perviene in considerazione del fatto che il legislatore ha previsto un unico limite di deducibilita' delle spese per la locazione e per il noleggio. Pertanto, la "ratio" della norma e' di consentire identiche deduzioni a fronte di identiche prestazioni derivanti dai due tipi di contratti. E' di tutta evidenza, pertanto, che qualora da uno dei due contratti (nel caso di specie il noleggio) scaturiscono prestazioni aggiuntive rispetto a quelle proprie della locazione, ne conseguira', se le stesse sono inerenti all'attivita' esercitata, la loro deduzione secondo le regole previste dalle diverse disposizioni del TUIR.

A tal fine, nell'ipotesi di noleggio "full service" di un'autovettura dovra' essere specificamente indicata la quota della tariffa di noleggio depurata delle spese per i servizi accessori di cui si fruisce.

In mancanza di siffatta specificazione, la tariffa corrisposta dovra' essere considerata unitariamente e rilevera' per intero ai fini del raggiungimento del limite posto dal legislatore.

Allo scopo di evitare manovre elusive tese ad operare una sperequazione tra la parte di costo attribuito al noleggio dell'autovettura e quella che fa riferimento alle prestazioni accessorie garantite dal locatore con il noleggio "full service", si ritiene che un criterio idoneo di ripartizione possa essere rappresentato dal riferimento ai listini che riportano le tariffe mediamente praticate per i veicoli della stessa specie o similari in condizione di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione nel tempo e nel luogo piu' prossimi relative ai contratti di noleggio o di locazione che non prevedono le suddette prestazioni accessorie.

Si fa presente, infine, che analogamente ai contratti di locazione finanziaria, anche nelle ipotesi di stipula di contratti di locazione o di noleggio, il costo fiscalmente rilevante deve essere ragguagliato al periodo di utilizzazione del bene durante l'anno.

Pertanto, nell'ipotesi in cui un contratto di noleggio di un'autovettura abbia avuto una durata di 180 giorni e il costo sostenuto sia stato di 5 milioni, per determinare ai fini fiscali il costo deducibile, dovra' essere effettuata la seguente operazione: $7.000.000 : 365 \times 180 = 3.452.000 \times 50$ per cento (percentuale di deduzione) = 1.726.000 (costo del noleggio deducibile).

Da ultimo si osserva che i limiti entro i quali rilevano i costi sostenuti per la stipula di contratti di locazione e di noleggio possono essere variati, tenendo anche conto delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati verificatesi nell'anno precedente, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato.

2.1.3.5 Attivita' di agenzia o di rappresentanza di commercio

La previgente disciplina fiscale ammetteva la deduzione per intero delle spese sostenute dagli agenti o rappresentanti di commercio per l'utilizzo di autovetture, autoveicoli, ciclomotori e motocicli - aventi cilindrata non superiori a quelle rispettivamente indicate - nella sola ipotesi di esercizio di tale attivita' in forma individuale.

L'articolo 121-bis del TUIR, invece, dispone, come gia' detto, la deduzione nella misura dell'80 per cento delle spese e di ogni altro componente negativo sostenuto per l'utilizzo delle autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori da parte di coloro che svolgono "l'attivita' di agenzia o di rappresentanza di commercio", indipendentemente dalla natura giuridica rivestita dal soggetto che svolge la predetta attivita' imprenditoriale (impresa individuale, societa' di persone e di capitali).

L'ultimo periodo della lettera b), comma 1, dell'articolo 121-bis del

d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Naturalmente restano salvi gli effetti prodotti, in materia di ammortamento, dalle disposizioni vigenti anteriormente all'entrata in vigore della norma in commento i quali, pertanto, non vengono influenzati dalla disposizione introdotta dall'articolo 121-bis del TUIR.