

Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Circolare del 10/02/1998 n. 48

Oggetto:

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
 - 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 "Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica", pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 30 dicembre 1997, n. 255/L, ha inserito nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917, (T.U.I.R.) l'articolo 121-bis, concernente i 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.

L'articolo 121-bis del TUIR si propone di introdurre un trattamento organico della disciplina dei suddetti limiti di deduzione, precedentemente contenuta in piu' articoli del TUIR, operando, nel contempo, una razionalizzazione e una semplificazione della disciplina tributaria dettata in materia. Pertanto, in considerazione della "ratio" che ha ispirato l'articolo 121-bis ne e' stato disposto il suo inserimento nel Titolo IV del TUIR concernente le "Disposizioni comuni".

Il successivo comma 2 del citato articolo 17 dispone, altresì, l'abrogazione dei seguenti articoli del TUIR: 50, comma 4, 54, comma 5-bis, 66, comma 5-bis, 67, commi 8-bis, 8-ter e 10 limitatamente, per quest'ultimo

comma, alla sola ultima parte del primo periodo ed all'intero secondo periodo. I criteri di deduzione dettati dall'articolo 121-bis, per effetto del comma 3 del richiamato articolo 17, trovano applicazione con decorrenza dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Va preliminarmente sottolineato che la disciplina dettata dall'articolo 121-bis del TUIR E' applicabile esclusivamente a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

In particolare, i veicoli individuati dalla norma in commento per i quali, a differenza della disciplina precedentemente in vigore, e' stato eliminato ogni riferimento alla loro cilindrata sono:

- le autovetture di cui all'articolo 54, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (nuovo codice della strada);
- gli autocaravan di cui alla lettera m) del comma 1 dell'articolo 54 del nuovo codice della strada;
- i motocicli di cui all'articolo 53, comma 1, anch'esso del nuovo codice della strada;
- i ciclomotori di cui all'articolo 52 del medesimo nuovo codice della 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'attività 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'attività 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 essere esercitata (rientrano, ad esempio, nella fattispecie in esame 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).

Il numero 2 della anzidetta lettera a) dispone la deducibilità per intero delle spese e degli altri componenti negativi relativamente ai veicoli adibiti ad uso pubblico o dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Per quanto riguarda i veicoli individuati nel predetto numero 2, lettera a), comma 1, dell'articolo 121-bis, si precisa che rientrano nella previsione normativa gli stessi veicoli espressamente indicati al precedente numero 1.

Pertanto, posto che non si pongono particolari problemi in merito all'individuazione dei veicoli adibiti ad uso pubblico, in quanto la destinazione a tale uso viene espressamente riconosciuta attraverso un atto proveniente dalla pubblica amministrazione, si ritiene opportuno fornire ulteriori precisazioni relativamente alla esatta individuazione delle ipotesi in cui i suddetti veicoli si considerano dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Al riguardo, allo scopo di evitare comportamenti elusivi posti in essere al solo fine di fruire della deduzione per intero delle spese sostenute per l'utilizzo dei veicoli che vengono dati in uso promiscuo al dipendente, si ritiene che l'utilizzo da parte del dipendente stesso debba essere provato in base ad idonea documentazione che ne attesti con certezza l'utilizzo (ad esempio, qualora ciò risulti da specifica clausola del contratto di lavoro del dipendente).

Si considera dato in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo di imposta il veicolo utilizzato dallo stesso per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro.

Pertanto, ad esempio, nell'ipotesi in cui il periodo d'imposta di un'impresa decorra dal 1 luglio al 31 dicembre (per un totale di 184 giorni) e che l'acquisto dell'autovettura sia avvenuto il 1 settembre, la condizione posta dalla norma può ritenersi soddisfatta allorché l'autovettura sia stata

data in uso promiscuo al dipendente entro il 29 settembre (93 giorni al termine del periodo d'imposta).

Va precisato che, ai fini del conteggio della durata dell'utilizzo del veicolo da parte del dipendente nel periodo d'imposta, non e' necessario che tale utilizzo sia avvenuto in modo continuativo ne' che il veicolo sia stato utilizzato da uno stesso dipendente.

Con riferimento alle modalita' da osservarsi ai fini dell'imputazione del fringe benefit in capo al dipendente che abbia ricevuto, per la maggior parte del periodo d'imposta, in uso promiscuo i veicoli indicati dalla lettera a) in esame, si rinvia alle precisazioni fornite con la circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997 (paragrafo n. 2.3.2.1).

Pertanto, ai fini dell'applicazione della stessa non rilevano le ipotesi in cui il veicolo sia stato concesso ai dipendenti per un periodo inferiore alla maggior parte del periodo di imposta. In tal caso, nel rispetto del principio di inerenza, le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili secondo il criterio indicato dalla lettera b), comma 1, dell'articolo 121-bis del TUIR.

Parimenti, la norma non disciplina la fattispecie per la quale il veicolo sia stato concesso al dipendente per uso esclusivamente personale. Pertanto, qualora ricorra tale fattispecie, trovano applicazione i chiarimenti forniti con la citata circolare n. 37/E del 13 febbraio 1997 (paragrafo 6). In tale occasione, infatti, e' stato precisato che, ferma restando l'assoggettabilita' a tassazione in capo ai dipendenti di un importo determinato secondo il criterio del costo specifico (ora valore normale) di cui all'articolo 48, comma 3, del TUIR, l'impresa potra' far concorrere tale importo, ai fini della determinazione del reddito, quale spesa per prestazione di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 62, comma 1, del TUIR, nei limiti delle spese da essa sostenute.

Nelle ipotesi in cui uno dei veicoli indicati nella lettera a) della norma in esame sia dato in uso all'amministratore di una societa', sono tuttora valide le precisazioni fornite dalla scrivente con la richiamata circolare n. 37/E del 1997, pur tenendo conto delle modifiche apportate alla precedente disciplina dall'articolo 121-bis del TUIR.

Pertanto, qualora un'autovettura venga data in uso agli amministratori occorrera' tener distinte le seguenti ipotesi:

- a) autovettura concessa per l'uso personale dell'amministratore;
- b) autovettura utilizzata dall'amministratore promiscuamente per l'uso aziendale e per quello personale;
- c) autovettura utilizzata dall'amministratore soltanto per uso aziendale.

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 € 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), 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, sempreché, 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 attività o beni da cui derivano ricavi o proventi.

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

Come è 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 già detto in precedenza, l'integrale deduzione qualora si riferiscano esclusivamente ad attività 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 attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dal soggetto esercente l'attività medesima (impresa individuale, società 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 comma 1 dell'articolo 54 del citato codice.

Conseguentemente, l'immatricolazione di un veicolo nella categoria degli "autoveicoli destinati al trasporto promiscuo" di cui alla menzionata lettera c) dell'articolo 54 del nuovo codice della strada, non ne comporta l'integrale deduzione delle spese e degli altri componenti negativi, consentita per gli autoveicoli stessi.

Come è stato anticipato, la "ratio" della norma in esame va ricercata nella volontà del legislatore di rendere maggiormente omogenea la disciplina 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 puo' 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 meta' della sua superficie, in modo permanente al trasporto di cose.

Pertanto, ad esempio, si considerano destinati al trasporto promiscuo gli autoveicoli sprovvisti dei sedili posteriori idonei a trasportare persone, ovvero benché dotati di sedili posteriori la residua superficie dell'abitacolo, di estensione comunque non inferiore a quella destinata al trasporto di persone, sia esclusivamente riservata al trasporto di cose.

In definitiva, le spese e ogni altro componente negativo sostenuti per l'utilizzo di un autoveicolo che non soddisfi il criterio teste' enunciato, non sono deducibili per intero ma, nel rispetto del principio di inerenza, secondo il criterio recato dalla lettera b), comma 1, dell'articolo 121-bis del TUIR.

2.1.3 Fattispecie che danno luogo alla deduzione parziale delle spese.

2.1.3.1 Generalita'

Qualora non ricorra alcuna delle fattispecie indicate nel comma 1, lettera a), dell'articolo 121-bis del TUIR, illustrate in precedenza, trova applicazione il criterio di deduzione indicato nella successiva lettera b) dello stesso articolo.

In base alla predetta lettera b), le spese e ogni altro componente negativo relativo all'utilizzo di autovetture e autocaravan, di cui alle lettere a) e m) dell'articolo 54, comma 1, del D. Lgs. n. 285 del 1992, ciclomotori e motocicli, sono deducibili nella misura del 50 per cento, ovvero dell'80 per cento per gli esercenti l'attivita' di agenzia o di rappresentanza di commercio.

Al riguardo, si fa presente che la lettera b) del comma 1 dell'articolo 121-bis del TUIR, dispone che nell'ipotesi di esercizio in forma individuale di arti o professioni la deduzione delle spese e di ogni altro componente negativo e' ammessa limitatamente ad un solo veicolo. Qualora, invece, l'attivita' artistica o professionale venga svolta da societa' semplici e da associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, la deducibilita' consentita soltanto relativamente ad un veicolo per ogni socio o associato e i limiti stabiliti in riferimento alla rilevanza del costo sostenuto per l'acquisto ovvero per l'utilizzazione dei veicoli va riferito a ciascun socio o associato.

Nessun limite, infine, viene stabilito in riferimento al numero dei veicoli ammessi in deduzione nelle ipotesi di esercizio di attivita' di impresa, e cio' indipendentemente dalla natura giuridica rivestita dal soggetto che esercita l'impresa (imprenditore individuale, societa' di persone o di capitali).

2.1.3.2 Veicoli acquistati

La lettera b), comma 1, dell'articolo 121-bis del TUIR, dispone che non si tiene conto della parte del costo di acquisizione che eccede:

- lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan;
- lire 8 milioni per i motocicli;
- lire 4 milioni per i ciclomotori;

Al riguardo si osserva che la limitazione posta con riferimento al costo sostenuto per l'acquisto si applica solo per le fattispecie di cui alla lettera b) in esame e non anche per quelle di cui alla precedente lettera a), comma 1, dell'articolo 121-bis del TUIR per le quali, si ripete, la deduzione ammessa per l'intero ammontare del costo sostenuto.

Va precisato che ai fini della determinazione del costo rilevante per l'applicazione del limite stabilito dalla lettera b), comma 1, dell'articolo 121-bis in commento, cosi' come e' stato precisato con la circolare n. 137/E del 15 maggio 1997 (paragrafo 15.12), debbono comprendersi nel computo anche gli oneri accessori di diretta imputazione (ad esempio: IVA indetraibile).

2.1.3.3 Veicoli utilizzati a seguito della stipula di un contratto di locazione finanziaria

La lettera b) del comma 1 dell'articolo 121-bis del TUIR dispone, tra 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 raggugliati 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 corrispondersi 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 raggugliato 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 di una serie di servizi che vengono prestati con riferimento alla gestione del veicolo locato. Pertanto, la corresponsione del canone periodico e' comprensiva anche delle prestazioni accessorie quali, ad esempio,

manutenzione ordinaria, assicurazione, tassa di proprietà, sostituzione dell'autovettura in caso di guasto, oltre che dell'ammortamento dell'autovettura data in noleggio.

Cio' posto, al fine di assicurare un equo trattamento per i costi sostenuti per l'utilizzo dei veicoli a motore, indipendentemente dalla natura del contratto a tal fine stipulato, si ritiene che il limite stabilito dal 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 deducibilità delle spese per la locazione e per il noleggio. Pertanto, la "ratio" della norma è 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'attività 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 dovrà 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 dovrà 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, dovrà 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 Attività 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 attività in forma individuale.

L'articolo 121-bis del TUIR, invece, dispone, come già 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'attività di agenzia o di rappresentanza di commercio", indipendentemente dalla natura giuridica rivestita dal soggetto che svolge la predetta attività imprenditoriale (impresa individuale, società di persone e di capitali).

L'ultimo periodo della lettera b), comma 1, dell'articolo 121-bis del TUIR, dispone che " Il predetto limite di 35 milioni di lire per le

autovetture e' elevato a 50 milioni di lire per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio".

Al riguardo si precisa che seppur in detto periodo il legislatore utilizzi, genericamente, il termine "autoveicoli", lo stesso, in base ad un'interpretazione di tipo logico-sistematico, va coordinato con le altre previsioni contenute nell'articolo 121-bis del TUIR. Conseguentemente, considerato che nel suddetto periodo vi e' un espresso riferimento alle sole autovetture, deve concludersi che l'elevazione del limite di costo (dagli ordinari 35 milioni a 50 milioni) ai fini della applicazione della percentuale di deduzione (80 per cento per coloro che svolgono l'attivita' di agenzia o di rappresentanza di commercio) debba essere riferito alle autovetture di cui all'articolo 54, comma 1, lettera a), del nuovo codice della strada.

Si precisa che nell'ipotesi di utilizzazione dell'autovettura in locazione finanziaria, anche l'ammontare dei canoni deve essere proporzionalmente elevato con riferimento al limite di 50 milioni.

Deve ritenersi che i criteri di deducibilita' dettati per coloro che svolgono l'attivita' di agenzia o di rappresentanza di commercio sono applicabili anche nei riguardi dei promotori finanziari e degli agenti di assicurazione che, sia con la risoluzione n. 267/E dell'11 novembre 1995, sia nelle istruzioni dettate per la compilazione dei modelli di dichiarazione dei redditi, sono stati assimilati ai rappresentanti e agenti di commercio.

Per quanto attiene agli autoveicoli utilizzati per il trasporto promiscuo di persone e di cose, si rinvia a quanto chiarito nel precedente paragrafo 2.1.2.2..

3. Rilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze ai fini della determinazione del reddito di impresa

Il comma 2 dell'articolo 121-bis del TUIR dispone che ai fini della determinazione del reddito di impresa le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

Al riguardo si osserva che ai fini della proporzione richiesta dalla suddetta norma, tenuto conto dell'espresso riferimento ivi contenuto "all'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato", deve ritenersi che al numeratore vada indicato l'ammortamento fiscalmente dedotto e al denominatore gli ammortamenti effettuati ai fini civilistici.

Ad esempio, nell'ipotesi in cui nel 1997 un'impresa abbia acquistato un'autovettura il cui costo sia stato di 60 milioni e per detto acquisto si applichi il criterio di deduzione del 50 per cento, qualora l'impresa decida di procedere ad un ammortamento ordinario si determina la seguente situazione: I esercizio: ammortamento ai fini civilistici di lire 7.500.000 ($60.000.000 \times 12,5 \%$); ammortamento fiscalmente deducibile di lire 2.187.500 ($35.000.000 \times 50 \% \times 12,5 \%$).

II esercizio: ammortamento ai fini civilistici di lire 15.000.000 ($60.000.000 \times 25 \%$), ammortamento fiscalmente deducibile di lire 4.375.000 ($35.000.000 \times 50 \% \times 25 \%$).

Presupponendo che nel terzo esercizio l'impresa decida di cedere l'autovettura, iscritta in contabilita' ad un valore netto di lire 37.500.000, per un corrispettivo di lire 42.000.000, la plusvalenza realizzata di 4.500.000 rilevera' ai fini della determinazione del reddito di impresa nella misura del 29,2 per cento (lire 1.314.000) e, cioe', nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto (6.562.500) e quello complessivamente effettuato (22.500.000).

4. Criteri per l'applicazione dell'articolo 67, comma 7, del TUIR

Il comma 3 dell'articolo 121-bis del TUIR dispone che, ai fini dell'applicazione del comma 7 dell'articolo 67 del TUIR, il costo dei beni di cui al comma 1, lettera b), si assume nei limiti rilevanti ai fini della deduzione delle relative quote di ammortamento.

Al riguardo si fa presente che la prima parte del primo periodo del richiamato comma 7 dell'articolo 67 del TUIR dispone che le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento, che dal bilancio non risultano imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta dall'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili.

Atteso cio', premesso che la lettera b), comma 1, dell'articolo

121-bis del TUIR (alla quale fa espresso riferimento il comma 3 dell'articolo 121-bis) dispone che le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili nella misura del 50 per cento (ad eccezione degli esercenti l'attività di agenzia o di rappresentanza di commercio) e, che a tal fine non si tiene conto della parte del costo eccedente i limiti predeterminati, ne discende che, ai fini della formazione del plafond di cui all'articolo 67, comma 7, del TUIR, il costo dei beni da assumere a riferimento è rappresentato dal costo fiscalmente rilevante (35 milioni) ridotto della percentuale di deduzione del 50 per cento; conseguentemente, il costo rilevante ai fini della deduzione deve essere assunto entro il limite di 17,5 milioni.

È di tutta evidenza che per gli esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, la deduzione delle spese di manutenzione deve essere effettuata sulla base dei diversi limiti previsti dalla norma in esame.

5. Decorrenza

A differenza da quanto previsto dall'articolo 67, comma 1, del TUIR, per il quale le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene, e dall'articolo 38, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, secondo cui, con riferimento a taluni beni ammortizzabili, la disciplina recata dallo stesso provvedimento trova applicazione per i beni acquistati a partire dalla data di entrata in vigore del provvedimento stesso, l'articolo 17, comma 3, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, sancisce che le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 hanno effetto a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Pertanto, i criteri di deduzione indicati dall'articolo 121-bis del TUIR, illustrati con la presente circolare, trovano applicazione anche per le residue quote di ammortamento relative ai veicoli acquistati in periodi 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.

Ne consegue che, ad esempio, laddove il costo di acquisizione dell'autovettura sia stato superiore a 35 milioni e l'utilizzo del bene nell'esercizio in corso al 31 dicembre 1997 sia disciplinato dalla lettera b) del comma 1 dell'articolo 121-bis del TUIR, ai fini della determinazione della quota di costo ammortizzabile nel predetto esercizio tale costo rileva per la parte proporzionalmente corrispondente al limite stabilito dal legislatore alla quale dovrà applicarsi la deduzione del 50 per cento ovvero, dell'80 per cento, se trattasi di soggetti che svolgono l'attività di agenzia o di rappresentanza di commercio.

Come anticipato, la norma in commento consente di applicare diversi criteri di deduzione in riferimento all'utilizzo del bene durante l'esercizio. Da ciò discende che è possibile ipotizzare, per ogni singolo esercizio, l'ammortamento rapportato al costo senza alcuna limitazione ovvero, riferito ai limiti predeterminati.

Pertanto, ad esempio, ipotizzando nel 1997 l'acquisto di un'autovettura nuova di costo pari a 60 milioni concessa, sia nel primo esercizio che nel successivo, in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte dell'esercizio, la quota di ammortamento deducibile si ottiene applicando al costo sostenuto di 60 milioni il coefficiente di ammortamento stabilito con decreto del Ministro delle finanze (quindi, nel primo esercizio la quota di ammortamento è data a seguito della seguente operazione: $60.000.000 \times 12,5$ per cento = 7.500.000; mentre nel secondo esercizio la quota di ammortamento deducibile è pari a $60.000.000 \times 25$ per cento = 15.000.000; pertanto il totale degli ammortamenti effettuati nei primi due esercizi è di 22.500.000).

Qualora nel terzo esercizio venga modificata l'utilizzazione dell'autovettura, nel senso che detto utilizzo rientri in una delle fattispecie per cui trova applicazione il criterio di deduzione indicato dalla lettera b) del comma 1 dell'articolo 121-bis del TUIR, la quota di ammortamento che in tale esercizio l'impresa potrà dedurre verterà determinata applicando il criterio teste' richiamato al costo del veicolo che rileverà entro il limite di 35 milioni.

In definitiva, i limiti di ammortamento fissati dalla norma in

commento rivestono un carattere assoluto solo allorché, durante la vita utile del veicolo, lo stesso sia stato permanentemente destinato ad un utilizzo che dia luogo all'applicazione del criterio di deduzione stabilito dalla lettera b), comma 1, dell'articolo 121-bis del TUIR.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

6. APPENDICE

(omissis)