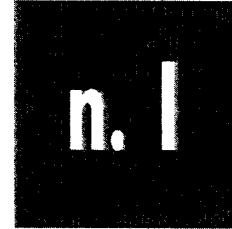


UDIENZE DI ASSISTENZA
AGLI ISCRITTI ALL'ORDINE DEGLI INGEGNERI DI MILANO
IN MATERIA TRIBUTARIA



LIMITI ALLA DEDUCIBILITÀ FISCALE DEI COSTI DELLE AUTOVETTURE DEI PROFESSIONISTI DESTINATE ALL'ATTIVITÀ PROFESSIONALE

(Testo aggiornato con la L. 27 Dicembre 1997, N. 449)

Prof. FRANCO PONTANI

(ha collaborato per la ricerca bibliografica e normativa il Dott. TIZIANO SESANA)

La disciplina del trattamento fiscale dei costi dei mezzi di trasporto a motore dei professionisti (autovetture, ciclomotori e motocicli) è stata significativamente modificata a seguito dell'approvazione della legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Finanziaria per il 1998) che ha modificato, con l'inserimento dell'art. 121-bis, il Testo Unico delle Imposte sui Redditi; pertanto, il nuovo trattamento fiscale della materia si rinviene agli artt. 50, comma 2, e 121-bis del T.U.I.R. (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e succ. modd.) in combinazione con il D.M. 31 dicembre 1988 e succ. modd. (che fissa i coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali impiegati nell'esercizio di attività commerciali, arti e professioni).

La lettura delle norme deve avvenire in modo coordinato con la disciplina novellata agli artt. 49 e 50, comma 1, del T.U.I.R., relativi ai redditi di lavoro autonomo.

La normativa qui oggetto di commento esplica i suoi effetti a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997 e si applica anche ai mezzi di trasporto a motore acquisiti in precedenti periodi di imposta.

Prima di inoltrarci nel dettato specifico dei surrichiamati procedimenti, è necessario illustrare il principio base del trattamento fiscale di tali beni.

Il mezzo di trasporto a motore di proprietà del professionista, potendo essere utilizzato sia per l'esercizio dell'attività professionale, sia per i bisogni familiari, ha portato il legislatore ad operare una scelta di convenienza onde evitare un contenzioso nel cui contesto l'apprezzamento quantitativo del costo deducibile affidato al giudice di merito sarebbe stato assai difficoltoso; conseguentemente ha preferito definire genericamente "promiscuo" l'uso dei mezzi di trasporto a motore di proprietà del professionista ammettendo la deducibilità dei costi relativi agli stessi nella misura del 50 per cento e limitatamente ad un solo mezzo di trasporto a motore (sia esso autovettura, motociclo o ciclomotore) per singolo professionista, assumendo quindi il principio che il bene in questione sia prima destinato all'uso professionale e poi a quello familiare.

Nel caso di esercizio della professione in forma associata, l'unicità del mezzo per il quale viene fissata la disciplina è attribuibile a ciascun associato o socio dell'organizzazione professionale.

Si ritiene inoltre importante sottolineare che il concetto di promiscuità nell'uso può essere diversamente interpretato a seconda che il professionista operi a tempo pieno nell'esercizio della sua attività ovvero a tempo parziale (questo è il caso tipico del lavoratore dipendente part-time che utilizza l'autovettura propria anche per missioni nell'interesse del datore di lavoro, addebitando allo stesso, attraverso il rimborso chilometrico, parte dei costi sostenuti per il mantenimento e l'impiego del mezzo). La questione non appare essere stata oggetto di particolare dibattito in dottrina ed in giurisprudenza e purtuttavia acquista una sua rilevanza specie in presenza dell'evoluzione, anche nell'area dei dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni, del rapporto di lavoro da quello full-time a quello part-time; il legislatore, fissando i due termini dell'utilizzo del bene, ad uso promiscuo ovvero ad uso esclusivamente privato, non può non tenere implicitamente conto del fatto che, anche in presenza di deduzioni consentite su base parametrica (caso dell'uso promiscuo), il principio regolatore debba sempre essere quello dell'inerenza dell'utilizzo, almeno parziale, del bene all'attività professionale.

Volendo, sempre ragionevolmente, estremizzare l'interpretazione, è corretto ritenere che la stessa promiscuità di utilizzo del mezzo debba essere quindi provata; se il mezzo non fosse utilizzato promiscuamente per l'esercizio dell'attività professionale e per le necessità familiari, ma fosse destinato solo al soddisfacimento delle necessità familiari, potrebbe venir meno lo stesso principio della deducibilità dei costi dei mezzi di trasporto a motore nella prevista misura del 50%. Se così non fosse si creerebbe una disparità di trattamento tra contribuenti in quanto alcuni non vedrebbero imputata nella determinazione del reddito una componente di costo per altri considerata fiscalmente deducibile.

In altri termini, quando non vi è una ragione di incertezza o comunque di difficoltà nel calcolo per la determinazione del quantum attribuibile alla "sfera professionale" rispetto alla "sfera privatistica", come per esempio nel caso delle spese relative a pedaggi autostradali ovvero a quelle di custodia, che possono essere documentate e specificamente ricondotte alla missione professionale (conseguo o meno alle stesse un rimborso da parte del cliente), il principio, che deve essere sempre assunto prioritariamente (oltre a quello di cassa) a riferimento, per la deducibilità dei costi dei mezzi di trasporto a motore, ai fini della determinazione del reddito professionale imponibile per le imposte sui redditi, è quello della inerenza del costo all'attività professionale. Si rischierebbe, altrimenti, di rendere deducibili, ai fini fiscali, dal reddito professionale costi di natura squisitamente privata e cioè pertinenti la "sfera personale" e non quella professionale del contribuente, generando, intuitivamente, una discriminazione tra contribuente e contribuente (ad esempio, il lavoratore dipendente che si reca in vacanza per il "week-end" avrebbe a proprio carico l'onere del pedaggio autostradale mentre il professionista potrebbe imputarlo, nei limiti di deducibilità stabiliti, in deduzione dal reddito professionale) in violazione della ratio legis tributaria e dei principi costituzionali, che non consentono discriminazioni tra contribuenti, fiscalmente obbligati pariteticamente sul fondamento della loro individuale capacità contributiva, cioè in base al reddito con l'applicazione delle aliquote fiscali a base progressiva.

0000

La disciplina normativa in esame, specificatamente l'art. 121-bis del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, statuisce, come già accennato, un nuovo regime di deducibilità di tutti quei componenti negativi

di reddito e spese riconducibili ai mezzi di trasporto a motore, di qualsiasi cilindrata, di proprietà del professionista ed utilizzati dallo stesso per l'esercizio dell'attività professionale.

In relazione ai componenti negativi di reddito (quote di ammortamento), l'art. 121-bis del T.U.I.R. stabilisce che, ai fini della determinazione del reddito imponibile del lavoratore autonomo, le quote di ammortamento sono deducibili, limitatamente ad un solo mezzo di trasporto a motore, nella misura del 50 per cento e che, nella determinazione della base di calcolo, non si tiene conto della parte del costo di acquisizione che eccede lire 35 milioni per le autovetture; lire 8 milioni per i motocicli e lire 4 milioni per i ciclomotori; ne consegue che le quote di ammortamento globalmente deducibili nel tempo (a valere in sostanza sul 50 per cento del costo totale) non possono superare per ogni autovettura il limite di lire 17.500.000, per ogni motociclo lire 4.000.000 e per ogni ciclomotore lire 2.000.000. Pertanto, la quota di ammortamento non deducibile relativa ai suddetti mezzi di trasporto a motore già in possesso del professionista, dovrà tener conto sia del suddetto limite, non superabile, di deducibilità, sia di quanto già precedentemente ammortizzato.

In presenza di un contratto di locazione finanziaria per l'acquisizione di uno dei suddetti mezzi di trasporto a motore, il rapporto di deducibilità dei relativi canoni è il medesimo stabilito per l'ammortamento; la norma, infatti, statuisce che, ai fini della determinazione della base di calcolo della percentuale di deducibilità di detti componenti negativi, non si tiene conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo dei mezzi di trasporto a motore che eccede i limiti suindicati per l'ammortamento (lire 35.000.000 per le autovetture, lire 4.000.000 per i motocicli e lire 2.000.000 per i ciclomotori).

Per ciò che concerne le spese relative ai mezzi di trasporto a motore de quibus (autovetture, motocicli e ciclomotori), ai sensi dell'art. 121 -bis del T.U.I.R. si possono ritenere applicabili le seguenti regole:

- deducibilità nella misura del 50 per cento dei carburanti e lubrificanti, delle spese di assicurazione per la responsabilità civile, della tassa di possesso, della tassa di immatricolazione, dei pedaggi autostradali e delle spese di custodia;
- deducibilità nella misura del 50 per cento delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione non imputate ad incremento del costo del mezzo di trasporto a motore al quale si riferiscono. In particolare, l'art. 121-bis, comma 3, del T.U.I.R., a seguito del richiamo all'art. 67, comma 7, dello stesso T.U., ha stabilito un limite del 5 per cento, in base al quale annualmente è consentito dedurre dette spese; tale limite è da riferirsi a quelle rilevanti ai fini della deducibilità delle relative quote di ammortamento (50 per cento del costo del mezzo di trasporto a motore e, comunque, non oltre i suddetti limiti). L'eventuale eccedenza delle spese di manutenzione e riparazione (tenendo sempre presente che queste ultime sono deducibili nella misura del 50 per cento) rispetto al 5 per cento calcolato sul 50 per cento del costo del mezzo di trasporto a motore potrà essere dedotta, in quote costanti nei cinque esercizi successivi. Praticamente, poiché il valore storico massimo su cui si può calcolare il suddetto 5 per cento è di lire 17.500.000, l'importo annuale massimo per il quale le suddette spese potranno essere dedotte nell'esercizio in corso è di lire 875.000;
- deducibilità nella misura del 50 per cento dei costi di locazione e di noleggio con un limite di deducibilità che annualmente non può superare lire 7.000.000 per le autovetture, lire

1.500.000 per i motocicli e lire 800.000 per i ciclomotori, da ragguagliare ad anno (non è ancora chiaro se all'anno solare, 365/366 gg., ovvero all'anno commerciale, 360 gg.).

Pertanto, il costo della locazione o del noleggio, fiscalmente deducibile, deve essere rapportato ai giorni di durata contrattuale nel corso del periodo di imposta di ogni mezzo di trasporto a motore interessato e, quindi, ipotizzando un ragguaglio ad anno solare (365 gg.), non può superare di fatto lire 19.178 al giorno per le autovetture, lire 4.110 per i motocicli e

lire 2.192 per i ciclomotori.

Dopo aver risolto l'annoso problema della deducibilità dei costi pertinenti i mezzi di trasporto a motore, vi è la questione della detraibilità dell'I.V.A. sugli stessi: è indetraibile, ai sensi dell'art. 19, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e succ. modd., l'I.V.A. relativa all'acquisto, ai canoni leasing o di noleggio, alle spese di manutenzione e riparazione, alle spese di custodia, ai carburanti e lubrificanti, ai pedaggi autostradali ed alle altre spese connesse ai mezzi di trasporto a motore come sopra identificati.

© Copyright Studio Prof. Franco Pontani - MILANO - Piazza Castello 5

Riproduzione consentita in esclusiva all'Ordine degli Ingegneri di Milano.

Ogni riproduzione parziale o totale da parte di terzi diversi dall'Ordine degli Ingegneri di Milano è severamente vietata, salvo preventiva autorizzazione scritta.

Insero redazionale "Notiziario dell'Ordine degli Ingegneri della Provincia di Milano" n. 3, aprile 1998.