



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF137

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

OGGETTO	AUTOCARRI – DISCIPLINA AI FINI DEI REDDITI E DELL'IVA
RIFERIMENTI	CASS. SENT. N. 12630/2017; ART. 35 C. 11 DL N. 223/2006 - CM 28/2006
CIRCOLARE DEL	28/07/2017

Sintesi: gli autocarri sono destinatari di un trattamento specifico ai fini dei redditi e dell'Iva solo in presenza della disciplina dei cd. "finti autocarri", al di fuori della quale è sufficiente dimostrare l'inerenza all'attività di impresa per non soffrire di alcuna limitazione della deducibilità del costo e detraibilità dell'Iva. La giurisprudenza di recente è intervenuta attribuendo una rilevanza sostanziale alla mera omologazione del mezzo, anche in assenza dei necessari adattamenti, contrariamente a precedenti espressioni.

REGOLE GENERALI PER LA DEDUZIONE DEGLI AUTOCARRI

La norma fiscale disciplina all'art. 164 Tuir i costi di acquisizione e di gestione dei "veicoli a motore". In particolare è disposto che sono interamente deducibili i componenti negativi connessi con i veicoli a motore "utilizzati **esclusivamente** come **beni strumentali nell'attività propria** dell'impresa" (art. 164 c. 1 lett. a) Tuir).

L'ambito applicativo è estremamente ristretto in quanto:

- rientrano nella fattispecie i soli veicoli a motore senza i quali l'attività d'impresa non può essere esercitata (CM 1/2007, C.M. 37/1997 e CM 48/1998)
- rimanendo invece esclusi gli automezzi strumentali in modo generico.

A titolo di esempio, si tratta delle autovetture utilizzate:

- dalle imprese che effettuano attività di noleggio
- dalle autoscuole.

Nel corpo dell'art. 164 del Tuir il legislatore ha forfettizzato l'inerenza per:

- **autovetture e autocarvan** di cui all'**art. 54 c. 1** rispettivamente **lett. a)** ed **m)** D.lgs. n. 285/1992 (cd. "Codice della Strada")
- ciclomotori e motocicli

che rientrano tra gli automezzi strumentali in modo generico, di cui al punto b) precedente.

Ai fini dell'Iva trova applicazione l'art. 19-bis.1 Dpr 633/72:

"1. In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19 (...):

c) **l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore, diversi da quelli di cui alla lettera f) dell'allegata tabella B, e dei relativi componenti e ricambi e' ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonche' per gli agenti e rappresentanti di commercio. Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non e' superiore a otto"**

N.B.: si noti la differenza di riferimento tra gli aspetti reddituali e quelli Iva in relazione alla strumentalità:

- ➔ ai fini dei redditi: è richiesto un utilizzo strumentale nell'attività propria
- ➔ ai fini Iva: è sufficiente un utilizzo strumentale generico (anche se esclusivo).

Esempio: un'autovettura utilizzata da una impresa edile:

- non è strumentale "nell'attività propria" (non si tratta di autonoleggio o autoscuola): dunque la deducibilità ai fini dei redditi è limitata (attualmente al 20%, con un limite di rilevanza fiscale del costo ai fini del calcolo degli ammortamenti/canoni di leasing)
- ma può essere comunque utilizzato solo come mezzo strumentale nell'attività: in tal caso non soffre di alcuna limitazione della detrazione dell'Iva, anche se occorre poter fornire la prova di tale esclusività.

GLI AUTOCARRI

Gli autocarri sono individuati dall'**art. 54 c. 1 lett. d)** del citato D.lgs. 285/1992

Si riporta uno stralcio dell'art. 54 c. 1 D.lgs. 285/1992 nel quale risultano evidenziate le diverse nozioni di autoveicolo e di autocarro:

"1. Gli autoveicoli sono veicoli a motore con almeno quattro ruote, esclusi i motoveicoli, e si distinguono in:
a) **autovetture**: veicoli destinati al **trasporto di persone**, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente;
[...]
d) **autocarri**: veicoli destinati al **trasporto di cose** e delle **persone addette all'uso o al trasporto delle cose stesse**;"

Ciò comporta il fatto che ad essi **non si applica**:

- **ai fini dei redditi**: in via oggettiva il **limite di deduzione** fissato dall'art. 164 Tuir
- **ai fini Iva**: il **limite di detrazione** fissato dall'art. 19-bis Dpr 633/72, in quanto dovrebbero risultare utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa (infatti non è ammesso il trasporto di persone che non siano addette all'uso del mezzo o al trasporto delle cose; dunque in linea generale non dovrebbe sussistere la possibilità di un utilizzo "personale" di tali mezzi, se non con una violazione alle disposizioni del Codice della strada).

Esempio: imprenditore utilizza il furgone aziendale per spostare i materiali tra i diversi cantieri.

La mattina utilizza il mezzo per portare i propri figli scuola; in tal caso si configura un utilizzo privato:

- sanzionato dal punto di vista amministrativo dal codice della strada
- con possibili conseguenze ai fini della detrazione dell'Iva.

FALSI AUTOCARRI

In merito agli autocarri il legislatore fiscale è intervenuto attraverso i seguenti provvedimenti, volti a introdurre la disciplina cosiddetta dei "Falsi Autocarri":

- art. 35 comma 11 DL n. 223/2006;
- Provvedimento direttoriale del 6 dicembre 2006.

Di seguito i requisiti che devono possedere gli autoveicoli inquadrati come "autocarri":

REQUISITI DEGLI AUTOCARRI		
Codice di immatricolazione o reimmatricolazione	N1	veicoli progettati e costruiti per il trasporto di merci, aventi massa complessiva a pieno carico non Superiore a 3,5 t
Codice carrozzeria	F0	
Rapporto potenza motore/portata del veicolo	$I = \frac{P_t (Kw)}{M_c - T (t)} > \text{o uguale } 180$	Il rapporto deve essere pari o superiore a 180 (la potenza motore è espressa in Kw, mentre la portata del veicolo è espressa in t). Mc = massa complessiva; T = tara

In merito alla disciplina dei “falsi autocarri” si è espressa l’Agenzia Entrate con la **CM 28/2006**:



"Il comma 11 dell'articolo 35 riguarda i "...veicoli, che, a prescindere dalla categoria di omologazione, risultano da adattamenti che non ne impediscono l'utilizzo anche ai fini del trasporto privato di persone" e che, per ciò stesso, vanno assoggettati al regime fiscale proprio degli autoveicoli destinati al trasporto privato di persone."

LA POSIZIONE DELLA CASSAZIONE

La Cassazione ha affrontato in più occasioni l’aspetto della deducibilità dei costi degli autocarri.

In particolare nella recente Sentenza n. 12630/2017 ha affrontato la seguente situazione:

IL FATTO	
Attività del contribuente contestata dall’Agenzia delle entrate	Una S.r.l. ha acquistato un fuoristrada , deducendo il costo di acquisto come bene strumentale esclusivo e detraendo l’iva relativa. L’operazione era stata eseguita, in particolare, acquistando il bene come autovettura ed omologandolo come autocarro ad uso dell’impresa, senza apportare le necessarie modifiche strutturali atte a renderlo effettivamente tale.
Contestazione dell’Agenzia delle entrate	La sola omologazione non è sufficiente per legittimare l’integrale deduzione degli ammortamenti e l’integrale detrazione dell’Iva.
Decisione della CTP di Matera	La CTP ha ritenuto legittimo il comportamento del contribuente
Decisione della CTR	La CTR ha anch’essa ritenuto corretto il trattamento fiscale del fuoristrada come bene strumentale esclusivo (autocarro)

Tra i passi più significativi, si riporta quanto segue:



*"La sentenza impugnata, infatti, preso atto delle mancate modifiche per rendere il mezzo conforme all'omologazione, ha ritenuto tale circostanza solo un indizio - dell'utilizzo anche come autovettura del mezzo - **non sufficiente ad escludere la detrazione dell'Iva**; viceversa, **altre circostanze di fatto emerse dall'istruttoria - quali la non contestata presenza dell'omologazione come autocarro, l'intestazione alla ditta ed il pagamento del mezzo da parte di quest'ultima - depongono per l'inerenza del mezzo all'attività dell'impresa.**"*

La Cassazione ha sostanzialmente precisato che l’inerenza (cioè, nel caso di specie, l’inquadramento del mezzo come “autocarro”), dipende dai seguenti fattori:

- **l’omologazione** effettivamente realizzata (e non contestata dall’Agenzia Entrate)
- l’intestazione del bene all’impresa
- il pagamento del mezzo, realizzato mediante l’uso di risorse finanziarie proprie dell’impresa e
- **non dalla mancata modificazione del mezzo** in modo da renderlo conforme all’omologazione.

CONSIDERAZIONI

Al di fuori delle ipotesi del “falso autocarro” (nel qual caso è la legge stessa a imporre il trattamento fiscale) e, dunque, laddove siano soddisfatti i relativi requisiti, **si può sempre incorrere in una ipotesi di “abuso” della relativa disciplina**, che deve tenere conto di quanto segue

- le sanzioni stabilite dal codice della strada
- i diversi orientamenti della Cassazione.

DISPOSIZIONI DEL CODICE DELLA STRADA

Il **codice della strada** disciplina all'**art. 82** la destinazione ed uso dei veicoli. La norma stabilisce quanto segue, relativamente agli autocarri:



" 1. Per destinazione del veicolo s'intende la sua utilizzazione in base alle caratteristiche tecniche.

2. Per uso del veicolo s'intende la sua utilizzazione economica.

[...]

6. Previa autorizzazione dell'ufficio competente del Dipartimento per i trasporti terrestri, gli autocarri possono essere utilizzati, in via eccezionale e temporanea, per il trasporto di persone. L'autorizzazione e' rilasciata in base al nulla osta del prefetto.

[...]

8. Ferme restando le disposizioni di leggi speciali, chiunque utilizza un veicolo per una destinazione o per un uso diversi da quelli indicati sulla carta di circolazione e' soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da € 85 a € 338.

9. Chiunque, senza l'autorizzazione di cui al comma 6, utilizza per il trasporto di persone un veicolo destinato al trasporto di cose e' soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma ((da € 422 a € 1.697).

10. Dalla violazione dei commi 8 e 9 consegue la sanzione amministrativa accessoria della **sospensione della carta di circolazione da uno a sei mesi**, secondo le norme del capo I, sezione II, del titolo VI. In caso di **recidiva la sospensione e' da sei a dodici mesi.**"



Attenzione: l'utilizzo dell'autocarro per fini diversi da quelli fissati dalla legge comporta l'applicazione della sanzione amministrativa e della sospensione della carta di circolazione.

Il Ministero dell'Interno ha precisato che "il trasporto di persona a titolo di cortesia sui veicoli in questione, facendo venir meno quella particolare funzionalità al trasporto delle cose che è elemento determinante per l'utilizzazione degli autocarri, configura una destinazione diversa da quella prescritta e, quindi, sanzionabile" (Nota Dir. Gen. n. M/2413-38 del 28/01/1999).

ALTRI ORIENTAMENTI DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITA'

Secondo l'**ultima impostazione della giurisprudenza** è sufficiente l'omologazione del mezzo per attribuire una presunzione di esclusivo utilizzo nell'ambito dell'attività.

L'eventuale contestazione intervenuta in sede di verifica "su strada" **non pregiudica, in linea generale, la detraibilità dell'Iva** (e, si deve ritenere, la deducibilità integrale del costo).

Tuttavia, a tali fini occorre valutare anche le **precedenti sentenze di merito**, che sono state **di segno contrario**:

- Cass. sent. n. 14218/2015: ha rigettato il ricorso del contribuente che contestava la rettifica della dichiarazione relativamente all'inquadramento di un mezzo come autocarro, posto che non erano state apportate le necessarie modifiche strutturali atte a renderlo effettivamente tale
- Cass. sent. n. 7896/2013: ha ribadito ulteriormente la necessità che, al di là dell'omologazione occorre fare riferimento alla situazione concreta (nel caso di specie si contestava il cd. "uso ufficio" dell'auto).