

Giurisprudenza

## Impresa: deduzione integrale solo per i veicoli indispensabili

14 Dicembre 2018

Nel processo tributario spetta al contribuente provare il fatto costitutivo che consente di scalare i costi e l'esclusiva strumentalità del bene all'attività propria della società



Ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, sono interamente deducibili tutti i costi e le spese relative ai soli veicoli strumentali "*strictu sensu*" e, cioè, indispensabili all'esercizio dell'attività d'impresa, rispetto ai quali l'uso promiscuo non è né presunto, né consentito.

Lo ha chiarito la Cassazione nell'ordinanza n. 31031 del 30 novembre 2018.

### I fatti

Con avviso di accertamento emesso nei confronti di una Spa per l'anno d'imposta 2004, sono state disconosciute (anche) le deduzioni relative sia alle spese di gestione delle autovetture aziendali sia alle spese relative ai transiti autostradali riferite alle medesime vetture. In particolare, l'ufficio motivava l'atto sottolineando che non ricorrevano, nella fattispecie, le condizioni fissate dall'articolo 164 del Tuir e, quindi, la percentuale di deducibilità si riduceva al 50% come previsto dal comma 1, lettera b), della suddetta disposizione.

Diversamente, la società aveva ritenuto che le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore fossero integralmente deducibili in quanto destinati a essere utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa o dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

I giudici di merito hanno accolto le doglianze della contribuente in entrambi i gradi di giudizio. In particolare, la Commissione tributaria regionale ha ritenuto che:

- l'ufficio non poteva contestare la deduzione integrale dei costi, non essendo necessaria *“una diretta correlazione tra gli autoveicoli e le attività tipiche”* da cui derivavano i ricavi tassabili
- la prova della *“necessità o dell'uso esclusivo”* doveva desumersi dalla *“tipologia dei veicoli interessati dal recupero e dalla pacifica natura dell'attività aziendale”*.

Per i giudici d'appello, infatti, poiché l'attività della contribuente, come risultante dallo statuto, non consisteva solo nella produzione di cisterne, serbatoi e contenitori, ma anche nella loro diretta posa in opera e nella loro successiva manutenzione sull'intero territorio nazionale, al fine di garantire l'espletamento di tali compiti, era necessaria la presenza degli automezzi sia per il trasporto dei beni sia per gli spostamenti del personale addetto all'esecuzione e al controllo dei lavori.

L'ufficio ha proposto ricorso per cassazione, denunciando, ex articolo 360 cpc, comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'articolo 164 del “nuovo” Tuir.

La Corte, con l'ordinanza in esame, ha accolto il ricorso e ha affermato che l'articolo 121-bis (ora articolo 164) del Tuir, *“con riguardo ai veicoli, ne prevede la deducibilità integrale dei costi e delle spese solo per alcuni tipi e cioè per quelli esclusivamente strumentali all'esercizio dell'attività propria dell'impresa...”*.

### **L'ordinanza**

I giudici di piazza Cavour hanno cassato la sentenza di merito per avere indebitamente stabilito l'integrale deducibilità dal reddito d'impresa di componenti negativi relativi ad autoveicoli, in mancanza di prova, da parte della società, del loro uso strumentale esclusivo.

Nel processo tributario, infatti, grava sul contribuente l'onere di provare il fatto costitutivo del diritto alla deduzione dei costi (Cassazione, pronunce nn. 14858/2018, 2935/2015, 10964/2007) e, cioè, nella fattispecie esaminata, di dimostrare l'esclusiva strumentalità del veicolo aziendale all'esercizio dell'attività propria dell'impresa.

A tale riguardo, la Cassazione ha osservato che il legislatore ha previsto diverse regole di deducibilità, variabili in funzione sia del tipo di veicolo sia del suo uso, stabilendo un'integrale deducibilità nel caso in cui la stessa attività propria dell'impresa non possa essere esercitata prescindendo dal mezzo di trasporto (articolo 164 Tuir).

In particolare, la Corte ha sottolineato che l'articolo 164, comma 1, lettera b), Tuir, fa riferimento ai veicoli che sono utilizzati nell'esercizio dell'impresa (ma non nell'attività propria dell'impresa), senza alcuna indicazione espressa all'esclusività o meno di tale utilizzo (e, quindi, a un eventuale uso promiscuo, consentito o presunto). Diversamente il legislatore, nell'individuare i mezzi riguardo

ai quali possano essere interamente deducibili i costi e le spese ai fini delle imposte sui redditi (articolo 164, comma 1, lettera a), n. 1) ha valutato, come fattore scriminante, l'indispensabilità dei veicoli per l'esercizio stesso dell'impresa ovvero la circostanza che l'attività dell'impresa, senza quei veicoli, non possa essere esercitata (beni strumentali *strictu sensu*). Ed è proprio tale caratteristica che distingue i veicoli strumentali a uso esclusivo da quelli a uso promiscuo che, pur essendo strumentali all'attività (generica) d'impresa, non sono indispensabili per il suo esercizio. Individuate nella lettera dell'articolo 164, comma 1, lettera a) e nell'indispensabilità di beni le condizioni necessarie per la deducibilità integrale dei costi, la Corte ha affermato che gravava sulla contribuente l'onere di dimostrare, con idonea prova documentale, la sussistenza o meno, nella fattispecie concreta, di tali condizioni.

### **Osservazioni**

Nella caso al suo esame, la Cassazione ha concluso che non può consentirsi l'integrale deduzione dei costi e delle spese relativi agli autoveicoli "*destinati allo spostamento del personale necessario per garantire il fruttuoso svolgimento dell'attività di impresa*", se non risulta provato che i veicoli utilizzati, strumentali alla stessa attività d'impresa, sono anche indispensabili ed esclusivamente utilizzati per il suo svolgimento.

In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle entrate (risoluzione 59/2007) che, nei documenti di prassi (circolari 1/2007, paragrafo 17; 11/2007, paragrafo 8.2; 48/1998), ha ribadito che sono beni strumentali assoggettabili al regime di deducibilità integrale ex articolo 164, comma 1, lettera a), n. 1, solo i beni senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio o i taxi, le auto per le autoscuole).

Di conseguenza, non può consentirsi l'integrale deducibilità delle spese relative a veicoli il cui utilizzo ha, comunque, un collegamento, seppure non diretto, con la produzione dei ricavi. Infatti, non possono essere considerati "strumentali" i beni che, seppur indirettamente, sono comunque necessari per lo svolgimento di alcune fasi della produzione o della commercializzazione, ma non sono indispensabili all'esercizio dell'attività propria dell'impresa (Ctr della Lombardia, sentenza n. 3055/1/18 del 3/7/18).

di

**Romina Morrone**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/impresa-deduzione-integrale-solo-veicoli-indispensabili>