

RISOLUZIONE 190/E

Roma, 27 luglio 2007



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Oggetto: Istanza di disapplicazione presentata ai sensi dell' art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

Il signor XX ha presentato alla Direzione Regionale ..., per il tramite del competente ufficio locale, un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per la disapplicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 164, comma 1, lettera b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

La Direzione Regionale, con nota del ..., prot. .../ Fisc. Gen., ha invitato la scrivente Direzione Centrale ad esprimere un parere preventivo sulla fattispecie rappresentata dal contribuente.

FATTISPECIE RAPPRESENTATA

Il signor XX esercita la professione di medico (più precisamente, effettua visite fiscali a domicilio per conto dell'USL di ..., copre il servizio di Guardia Medica presso la sede di ... e sostituisce diversi medici della pediatria di base nella provincia di ...), utilizzando la propria autovettura essenzialmente per lo svolgimento della menzionata attività.

Il disposto dell'articolo 164 del TUIR - che, nell'attuale formulazione, prevede, nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la

deduzione nella misura del 25% delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle autovetture - penalizza fortemente il diritto del dottor XX a dedurre le spese che effettivamente sostiene per il regolare e puntuale svolgimento della propria attività.

L'istante chiede, quindi, avvalendosi dell'istituto dell'interpello, di poter applicare, in deroga a quanto previsto dal TUIR, la deduzione fiscale *“nella misura del 90% relativamente ai costi sostenuti per l'autovettura”*.

A tal fine allega documentazione e prospetti atti a dimostrare e sostenere la sua richiesta:

1. ATTIVITA' PER VISITE FISCALI: KM 16108

Il dottor XX è obbligato da contratto (che allega in copia) a presentarsi presso la sede dell'USL di ..., una volta al giorno per sei giorni settimanali, percorrendo, tra andata e ritorno, Km 28 per volta. Nel 2006 si è recato a ... 274 volte per un totale di Km 7.672. A questi sono da aggiungere i chilometri percorsi per effettuare a domicilio le visite mediche di controllo. Detti chilometri devono essere mensilmente riepilogati in un prospetto che viene visionato e controllato dagli organi preposti dall'amministrazione dell'USL e solamente dopo il loro benessere possono essere fatturati. Egli può, quindi, dichiarare con certezza che per il 2006 per questa attività ha percorso Km 8.436 (allega, a tal proposito, copie delle fatture mensili e prospetti dei chilometri percorsi).

2. ATTIVITA' DI GUARDIA MEDICA: KM 11180

Per svolgere tale attività lo stesso deve recarsi alla sede di Guardia Medica di ... presso la quale ha l'incarico. Anche i turni a lui assegnati sono ben identificabili: in particolare, per il 2006 ha coperto 105 turni, effettuando 88 viaggi di trasferimento. Poiché la distanza tra ... e ... è pari a Km 110 (tra andata e ritorno), può affermare con certezza di aver effettuato in totale Km 9.680, ai quali vanno aggiunti i chilometri percorsi per svolgere le visite domiciliari. I referti delle visite eseguite, contenenti le specifiche dei chilometri, sono depositate presso la sede USL di ... e sono indicativamente quantificabili in Km 1.500 annui.

3. ATTIVITA' PER SOSTITUZIONI MEDICI PEDIATRI DI BASE

Per questa attività il contribuente non può fornire documentazione idonea ad identificare con precisione i chilometri percorsi. Si precisa, comunque, che gli ambulatori presso cui svolge il servizio possono essere in località diverse: per il 2006, in particolare, lo stesso si è dovuto recare a ... e L'istante precisa che potrebbe eventualmente stilare un prospetto di massima, basandosi sul numero di giornate di sostituzione effettuate che si evincono dalle fatture emesse ai vari medici.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA

Il contribuente ha acquistato l'autovettura nel mese di luglio del 2005 e, da allora, ha percorso circa 50.000 chilometri. L'istante ritiene, visti anche i tagliandi che confermano i chilometri totali, di poter affermare con giustificata certezza di aver percorso per il 2006 circa Km 31.000. Raffrontati con quelli effettivamente sostenuti per la sua attività, si evidenzia come il limite (25%) imposto dalla legge alla deduzione delle predette spese sia *“ingiusto e fortemente penalizzante”*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Premessa

In relazione all'istanza di interpello di cui all'oggetto, si restituiscono i documenti allegati in calce alla vostra nota del ..., prot. .../Fisc. Gen., significando che l'esame dei medesimi, non conferente ai fini dell'emanazione del parere richiesto alla scrivente, non è stato effettuato da questa Direzione Centrale.

Si è, peraltro, predisposto il parere di competenza che viene reso al solo scopo di fornire contributi ed orientare più proficuamente le considerazioni da porre a base del provvedimento del Direttore regionale, cui esclusivamente compete la determinazione finale in ordine all'accoglimento o meno dell'istanza di disapplicazione presentata ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Considerazioni

Il comma 8 dell'articolo 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede che le *“norme tributarie le quali, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi”*.

Detta norma introduce un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra fisco e contribuenti, in considerazione del fatto che il sistema normativo delle imposte dirette si è arricchito negli ultimi anni di norme antielusive specifiche che pongono limitazioni a determinati comportamenti, al fine di evitare fenomeni di abuso.

Tali norme, che impediscono o limitano particolari scelte del contribuente, possono, in taluni casi, penalizzare situazioni nelle quali gli effetti elusivi che il sistema vuole contrastare non possono in concreto verificarsi.

A fronte di una tale evenienza viene data al contribuente la possibilità di ottenere la “disapplicazione” delle disposizioni tributarie, a condizione che lo stesso fornisca la dimostrazione che, nella fattispecie concreta prospettata, gli effetti elusivi che la norma intende contrastare non possono verificarsi.

In merito alla richiesta, avanzata dal contribuente, di disapplicazione del comma 1, lettera b), dell'articolo 164 del TUIR, con riferimento alla fattispecie descritta in istanza (relativa al sostenimento delle spese di acquisto e di utilizzo dell'autovettura per lo svolgimento dell'attività professionale, in un'ipotesi non riconducibile alle categorie espressamente individuate dall'articolo 164 del TUIR), la scrivente ritiene che quest'ultima disposizione non sia suscettibile di essere disapplicata in quanto assume la funzione di norma di “sistema” e non di norma antielusiva specifica.

Al riguardo occorre svolgere le seguenti considerazioni.

In seguito alle modifiche apportate di recente dal D. L. n. 262 del 2006, l'attuale formulazione dell'articolo 164 del TUIR ammette, nel caso di esercizio di

arti e professioni in forma individuale, la deducibilità, nella misura del 25% e limitatamente ad un solo veicolo, delle spese e degli altri componenti negativi dei mezzi di trasporto a motore che non rientrano nelle fattispecie previste espressamente dalla norma medesima.

In proposito è utile ricordare che la norma in origine prevedeva, al comma 1, lettera b), una deducibilità, in misura pari al 50 per cento, delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle medesime autovetture “non strumentali”.

La *ratio* sottostante alla previsione di una deducibilità *a forfait* dei suddetti costi non era antielusiva bensì riconducibile alla volontà del legislatore di evitare un “evasivo” utilizzo privatistico del bene.

Considerata la difficoltà, sul piano operativo, di verificare l’eventuale “uso promiscuo” e di quantificare il reale utilizzo delle autovetture per lo svolgimento della professione, il legislatore ha - *ab origine* - operato la scelta, più pragmatica, di “forfetizzare” l’inerenza relativamente ai costi connessi all’acquisto ed alla gestione di tali beni.

Una volta operata la scelta “forfetaria”, con cui si contrappone, ad un eventuale “uso promiscuo” del bene nella realtà, l’effetto - sul piano fiscale - di una limitata deducibilità del costo, il legislatore prescinde dalla circostanza dell’effettiva destinazione – ed in quale misura - del bene per finalità strettamente connesse con l’esercizio dell’attività professionale. In tale ottica non è compatibile, pertanto, la “prova contraria” ossia la possibilità per il contribuente di dimostrare, nel caso specifico, l’esclusiva destinazione del bene allo svolgimento della professione.

Per quanto sopra considerato, si suggerisce a codesta Direzione Regionale di non procedere alla disapplicazione della norma in commento in quanto non ricorrono i presupposti per qualificare tale disposizione come norma antielusiva specifica ed in quanto tale suscettibile di disapplicazione ex art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973.