



## Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 23/07/2007 n. 177

### Oggetto:

Istanza di interpello - Detraibilita' ai fini dell'IVA dei costi sostenuti relativamente ad aeromobili - articolo 19-bis1, comma 1, lettera a) - ALFA S.r.l.

### Testo:

La Direzione Regionale ... ha trasmesso un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dalla ALFA S.r.l., concernente l'esatta applicazione dell'art. 19-bis1, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

#### Quesito

La ALFA S.r.l. (di seguito, in breve, la "Societa'"), dichiara di svolgere l'attivita' di rappresentante di commercio.

Piu' precisamente, per conto della Societa' Francese BETA s.a., l'istante promuove la conclusione di contratti di vendita di aeromobili nei confronti di clienti con sede in Italia.

Per lo svolgimento della propria attivita', la Societa' intende acquistare un aeromobile che sara' utilizzato, quale bene strumentale, dai dirigenti e da altri dipendenti della stessa, sia per recarsi agevolmente presso i propri clienti (attuali o potenziali), sia per svolgere le mansioni attinenti all'esercizio della propria attivita' di impresa.

Tutto cio' premesso, l'istante chiede di conoscere, ai sensi dell'articolo 19-bis1, comma 1, lettera a) del D.P.R. n. 633 del 1972, il corretto trattamento tributario in ordine alla detraibilita' dell'IVA assolta sull'acquisto dell'aeromobile in esame, nonche' in relazione alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16, a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative al predetto cespite, oltre ai costi sostenuti per l'acquisto di carburanti e lubrificanti destinati allo stesso bene.

#### Soluzione prospettata

La lettera a), comma 1, dell'articolo 19-bis1 del citato D.P.R. Iva, stabilisce che "l'imposta relativa all'acquisto o alla importazione di aeromobili e di autoveicoli di cui alla lettera e) dell'allegata tabella B, quale ne sia la cilindrata, e dei relativi componenti e ricambi, nonche' alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, e' ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attivita' propria dell'impresa o sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attivita' propria dell'impresa ed in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni".

In considerazione della menzionata previsione normativa (nonche' delle indicazioni fornite in materia dalla prassi ufficiale), l'istante fa presente che, in linea di principio, non potrebbe esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva relativa all'acquisto dell'aeromobile in esame, in quanto quest'ultimo:

- ne' forma oggetto dell'attivita' propria dell'impresa (oggetto dell'attivita' d'impresa, infatti, e' non l'acquisto e la rivendita di aeromobili, bensì l'intermediazione commerciale di macchinari ed impianti e l'elicottero da acquistare non sarebbe destinato alla rivendita, costituendo un bene strumentale);
- ne' risulta utilizzato esclusivamente come bene strumentale nell'attivita' propria dell'impresa stessa. Al riguardo l'istante

ricorda l'interpretazione fornita nelle circolari n. 37 del 13 febbraio 1997 e n. 48 del 10 febbraio 1998 secondo cui 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), Applicando tale linea interpretativa alla fattispecie de qua, l'elicottero in esame non si può qualificare quale bene utilizzato in modo strumentale all'attività di impresa (in senso conforme alla nozione di "strumentalità" esplicitata nelle predette pronunce), atteso che l'attività della Società può essere svolta anche in assenza dello stesso bene.

Cio' posto, l'istante e' dell'avviso che la norma limitativa di cui all'articolo 19-bis1, comma 1, lettera a) del D.P.R. n. 633 del 1972, possa essere disapplicata a seguito della recente sentenza del 14 settembre 2006, della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (C-228/05), nella quale, nel precisare che la detraibilità dell'Iva deve essere ammessa nella misura in cui i beni e i servizi sono stati impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta, avrebbe esplicitato un principio generale valido per tutti i beni strumentali all'attività, fra cui rientrano anche gli aeromobili utilizzati nell'esercizio di impresa.

In ottemperanza ai principi evidenziati dalla Corte di Giustizia, l'istante ritiene di poter detrarre l'Iva relativa agli aeromobili, nonché alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 del D.P.R. Iva ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, oltre ai costi relativi ai carburanti e lubrificanti, nella misura in cui tali beni siano impiegati ai fini del compimento di operazioni soggette ad imposta.

La norma relativa agli aeromobili, infatti, benché non sottoposta specificatamente all'esame della Corte nel corso del menzionato giudizio (essendo la relativa controversia incentrata sull'incompatibilità comunitaria della normativa italiana sul divieto di detrazione dell'IVA sulle autovetture), sarebbe ad avviso dell'istante, ugualmente contraria al diritto comunitario, dovendo, pertanto, essere disapplicata al pari di quella relativa agli autoveicoli (oggetto del giudizio di condanna dell'Alta Corte Europea).

Ai fini della individuazione della percentuale di effettivo utilizzo dell'aeromobile nell'attività di impresa la Società fa presente che tale riscontro risulterebbe particolarmente agevole relativamente al cespite in esame, atteso che i voli sono sottoposti al controllo delle autorità aeronautiche e che risultano dai registri di volo specificamente previsti dal codice della navigazione aerea.

In proposito l'istante provvede a precisare che qualora l'aeromobile dovesse essere utilizzato per viaggi o trasporti non attinenti l'attività d'impresa, la detrazione dell'Iva assolta sul relativo acquisto sarebbe rettificata in misura proporzionale.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

In via preliminare si osserva che con la sentenza della Corte di Giustizia europea del 14 settembre 2006 (causa C-228/05), e' stata sancita l'incompatibilità con il diritto comunitario della disciplina nazionale in materia di IVA, nella parte in cui (articolo 19-bis1, comma 1, lettera c), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) preclude il diritto alla detrazione dell'IVA relativa all'acquisto o alla importazione di ciclomotori, di motocicli e di autovetture ed autoveicoli indicati nell'articolo 54, lettere a) e c), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 258, non compresi nell'allegata tabella B e non adibiti ad uso pubblico, che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.

A seguito della menzionata pronuncia, e' stato emanato il decreto legge 15 settembre 2006, n. 258 che all'articolo 1, comma 2-bis, ha previsto la disapplicazione della disciplina di cui all'articolo 19-bis1, comma 1, lettera c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella parte in cui stabiliva per i veicoli a motore ivi contemplati "che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa" il divieto di detrazione dell'imposta

assolta sull'acquisto e sulla gestione dei medesimi.

Tale (illegittima) restrizione contenuta nella previgente norma, non trovava, tuttavia, applicazione nella specifica ipotesi di acquisto di tali beni da parte degli agenti di commercio per i quali anche nel novellato comma 1, lettera c), dell'articolo 19-bis1, continua ad essere previsto il principio di detrazione totale del tributo dagli stessi assolto sull'acquisto degli autoveicoli ivi contemplati.

La ratio del peculiare regime di detraibilità riservato agli agenti ed ai rappresentanti di commercio (da ultimo, ribadita nella risoluzione del 13 febbraio 2003, n. 34/E) risiede nella presunzione di "strumentalità" naturalmente sussistente rispetto a tali mezzi di trasporto a motore, quando essi vengono impiegati dagli agenti (e rappresentanti) di commercio nello svolgimento delle proprie attività caratteristiche di agenzia o rappresentanza di commercio.

Al riguardo, giova ricordare come nella menzionata pronuncia sia stato ulteriormente chiarito che tale considerazione è valida anche nella particolare ipotesi in cui le attività in questione sono svolte in forma collettiva.

Cio' posto, in conseguenza della citata sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, il legislatore nazionale ha provveduto a modificare esclusivamente la norma interna oggetto di condanna (articolo 19-bis1, comma 1, lettera c), D.P.R. n. 633 del 1972, concernente il regime di detrazione dell'Iva assoluta sugli autoveicoli) e non anche la disposizione di cui alla precedente lettera a), del comma 1 della medesima disposizione, concernente il regime di detrazione dell'Iva assoluta sugli aeromobili.

Ne consegue che nelle ipotesi di acquisto di un aeromobile, ai fini della detrazione dell'Iva, valgono le regole contenute al comma 1, lettera a), dell'articolo 19 bis1, in applicazione delle quali la detrazione dell'imposta assoluta sull'acquisto non è ammessa, tranne che nella particolare ipotesi in cui lo stesso bene:

- formi oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- sia destinato ad essere esclusivamente utilizzato come strumentale nell'attività propria di impresa.

La disposizione da ultimo menzionata stabilisce, in ogni caso, la preclusione del diritto di esercitare la detrazione a carico degli esercenti arti e professioni.

In considerazione del fatto che l'istante dichiara di svolgere l'attività di agente di commercio, è necessario, peraltro, formulare le seguenti osservazioni.

La menzionata lettera a), comma 1, dell'articolo 19-bis1, del D.P.R. n. 633 del 1972, diversamente dalla lettera c), comma 1, della medesima disposizione (anche nelle versioni precedenti alla ricordata novella legislativa), non contempla alcuna specifica previsione agevolativa a favore degli agenti e dei rappresentanti di commercio (che, nel presupposto di un naturale "utilizzo strumentale" degli autoveicoli dagli stessi impiegati nell'esercizio delle rispettive imprese, permetta la detrazione integrale dell'Iva assoluta sull'acquisto degli stessi).

Con specifico riferimento alla detraibilità dell'IVA assoluta in relazione agli acquisti di aeromobili, pertanto, non assume alcuna rilevanza la circostanza per cui l'acquirente sia un agente o un rappresentante di commercio: ne consegue che i menzionati soggetti subiranno la limitazione alla detraibilità dell'IVA assoluta sulle spese sostenute per gli aeromobili secondo la generale previsione di cui alla menzionata lettera a) del comma 1 dell'articolo 19-bis1.

La citata disposizione, come ricordato, consente l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva sull'acquisto di un aeromobile soltanto se lo stesso forma oggetto dell'attività propria dell'impresa o risulta strumentale alla stessa (rectius, è destinato ad essere esclusivamente utilizzato come strumentale nell'attività propria dell'impresa). La valenza di tale ultima considerazione trova conferma nell'interpretazione fornita nelle circolari n. 37 del 13 febbraio 1997 e n. 48 del 10 febbraio 1998, in base alla quale, si considerano "utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa" quei veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (quali, ad esempio, gli aeromobili da turismo).

Alla luce delle considerazioni suesposte, e tenendo conto della circostanza secondo cui l'aeromobile in questione, come peraltro dichiarato dall'istante, non forma ne' oggetto dell'attivita' propria dell'impresa (che opera quale mero intermediario per la promozione di contratti di vendita), ne' tanto meno puo' qualificarsi tra i cespiti "strumentali" alla attivita' propria di impresa (secondo la nozione di "strumentalita'" affermata nelle circolari n. 37 del 1997, n. 48 del 1998 e, da ultimo, n. 1 del 2007), si ritiene che la Societa' non possa detrarre l'Iva assolta a monte sull'acquisto dell'aeromobile, ne' quella relativa alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 16 del D.P.R. Iva ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative al bene stesso.

Inoltre, per effetto della previsione contenuta nella successiva lettera d) del comma 1 dello stesso articolo 19-bis1, secondo cui "l'imposta relativa all'acquisto o alla importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad (...) aeromobili, (...) e' ammessa in detrazione se e' ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto, alla importazione o alla acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili di detti (...) aeromobili", nella fattispecie in esame, essendo indetraibile l'Iva assolta sull'acquisto dell'aeromobile, risultera' conseguentemente indetraibile anche l'imposta assolta sulle spese di acquisto dei carburanti e lubrificanti destinati allo stesso bene.

Da ultimo, si osserva come a sostegno della soluzione prospettata dall'istante non possano, in ogni caso, essere richiamate le conclusioni raggiunte nella menzionata sentenza della Corte di Giustizia europea che ha sancito l'incompatibilita' con l'ordinamento comunitario della normativa interna disponente limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisiti degli autoveicoli aziendali.

Il principio enunciato nella ricordata sentenza esplica, infatti, efficacia con esclusivo riferimento alla normativa nazionale oggetto di controversia e non puo' valere anche per la diversa fattispecie di acquisto di aeromobili.

Al riguardo si osserva ulteriormente che le limitazioni, previste dall'ordinamento interno, alla detraibilita' dell'IVA assolta sugli acquisiti di aeromobili e di autovetture traevano origine da distinte deroghe specificamente ammesse dalla sesta direttiva comunitaria in materia di IVA e, piu' precisamente:

- relativamente alle limitazioni alla detraibilita' dell'IVA relativa agli aeromobili, dalla deroga prevista dall'ex articolo 17, paragrafo 6, della VI Direttiva n. 77/388/CEE (ora articolo 176 della Direttiva n. 112/2006/CE del 28 dicembre 2006), trattandosi di un regime limitativo gia' esistente alla data del 1 gennaio 1979;
- relativamente alle limitazioni alla detraibilita' dell'IVA relativa agli autoveicoli, dalla deroga prevista dall'ex articolo 17, paragrafo 7, della VI Direttiva n. 77/388/CEE (ora articolo 177 della Direttiva n. 112/2006/CE del 28 dicembre 2006), trattandosi di regime limitativo instaurato successivamente alla data del 1 gennaio 1979 per motivi congiunturali.

Pertanto, la scrivente non condivide la soluzione avanzata dall'istante in merito alla possibilita' che la norma di cui all'articolo 19-bis1, comma 1, lettera a) del D.P.R. Iva, possa essere disapplicata a seguito della sentenza della Corte di giustizia europea del 14 settembre 2006 (causa C-228/05), atteso che quest'ultima si riferisce specificamente ed esclusivamente ad un regime di indetraibilita' instaurato, per motivi congiunturali, ai sensi dell'ex articolo 17, paragrafo 7 della VI Direttiva n. 77/388/CEE (articolo 177 della Direttiva n. 112/2006/CE del 28 dicembre 2006).

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione regionale ..., e' resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.