



ASSOLOMBARDA

# **Fiscalità delle auto aziendali**

**Dispensa n° 01/2021**

A cura

**Settore Fisco e Diritto d'Impresa**



# Indice Contenuti

<b>1. Introduzione</b>	5
<b>2. Veicoli utilizzati dalle imprese: regole di deducibilità</b>	
2.1. Veicoli a deducibilità integrale (art. 164, c. 1, lett. A)	7
2.2. Veicoli a deducibilità limitata (art. 164, c. 1, lett. B, b-bis)	8
2.3. Super ammortamento e veicoli aziendali	15
2.4. Credito d'imposta per i beni strumentali e veicoli aziendali	18
2.5. Detrazione per le colonnine di ricarica elettrica	19
2.6. Ecotassa e contributi per l'acquisto di autoveicoli nuovi	20
2.7. Spese di impiego dei veicoli	24
2.8. Cessione dei veicoli	25
2.9. Tavola riepilogativa – Regole di deducibilità autovetture	26
<b>3. Veicoli utilizzati da professionisti e agenti: regole di deducibilità</b>	
3.1. Veicoli utilizzati da professionisti	27
3.2. Veicoli utilizzati da agenti	28
3.3. Super ammortamento per i veicoli di agenti e professionisti	28
<b>4. Auto assegnate a dipendenti, soci e amministratori: regole di tassazione del benefit</b>	
4.1. Auto assegnata al dipendente in uso promiscuo	30
4.2. Auto assegnata al dipendente ad uso personale	36
4.3. Auto assegnata al dipendente ad uso aziendale	37
4.4. Auto assegnata all'amministratore	37
4.5. Auto assegnata al socio	38
4.6. Tavola riepilogativa-auto assegnate a dipendenti, amministratori, soci	39

<b>5. Rimborsi chilometrici, car sharing, car pooling</b>	
5.1. Rimborsi chilometrici	40
5.2. Servizi di car sharing	42
5.3. Servizi di car pooling	42
<b>6. Gli autoveicoli nella disciplina Iva</b>	
6.1. Regole di detraibilità	44
6.2. Veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti	45
6.3. Detraibilità dell'iva sulle spese per l'utilizzo dei veicoli	47
6.4. Rivendita dei veicoli	47
6.5. Cessione del contratto di leasing	48
6.6. Acquisti e cessioni intracomunitarie di veicoli	48
<b>7. Acquisto di carburante: modalità di pagamento e documentazione</b>	
7.1. Modalità di pagamento delle spese per il carburante	51
7.2. Modalità di documentazione delle spese per il carburante	53
<b>8. Appendice normativa</b>	55

# 1

## Introduzione

L'obiettivo di questa dispensa è fornire un aiuto pratico a chi all'interno delle imprese (tax manager, responsabili amministrativi, fleet manager, direttori risorse umane ecc.) si occupa della **gestione fiscale e amministrativa** delle autovetture aziendali.

Nel nostro ordinamento tributario, le norme che disciplinano gli autoveicoli sono, non solo complesse, ma anche molto penalizzanti rispetto ad altri beni strumentali utilizzati in azienda.

Le regole di **deducibilità** dei costi relativi alle autovetture sono alquanto stringenti se confrontate con quelle adottate dagli altri Paesi europei. Se si considerano le auto aziendali non assegnate ai dipendenti, il risparmio fiscale ai fini Ires consentito dall'art. 164 del Tuir è irrisorio: la percentuale di deducibilità è solo del 20% e il costo massimo fiscalmente riconosciuto è fermo a 18.075,99 euro ormai da decenni.

Si consideri, inoltre, che gli incentivi fiscali introdotti in questi anni per favorire l'acquisto di beni strumentali non sono applicabili alle autovetture. La prima edizione del **super ammortamento**, introdotto con la Legge di bilancio 2016, ha consentito di agevolare le autovetture, ma le successive proroghe le hanno escluse dal beneficio. E tale esclusione, purtroppo, è stata confermata anche nella disciplina del nuovo **credito d'imposta** per i beni strumentali, introdotto – in sostituzione del super ammortamento – dalla Legge di bilancio 2020 e prorogato dalla Legge di bilancio 2021.

È poi un'anomalia tutta italiana la **detraibilità** al 40% dell'Iva sull'acquisto delle auto aziendali (art. 19 bis1, D.P.R. 633/72), che rappresenta una deroga al principio comunitario della detraibilità integrale e che è stata autorizzata dalla Commissione europea, su richiesta del Governo italiano, fino al 31 dicembre 2022.

A tutto ciò si aggiungono le complessità che le imprese devono affrontare quotidianamente nella gestione degli autoveicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti. La legge di bilancio 2020 ha introdotto una nuova disciplina di calcolo del **fringe benefit** che ha la finalità, da un lato, di penalizzare le assegnazioni di auto "inquinanti" (con emissioni di CO<sub>2</sub> superiori a 160 g/km) e, dall'altro, di premiare le assegnazioni di auto "ecologiche" (con emissioni di CO<sub>2</sub> fino a 60 g/km). La finalità è encomiabile, peccato però che la norma non brilla per chiarezza e sono parecchie le difficoltà operative che stanno incontrando le imprese nella sua applicazione.

Rimanendo nell'ambito delle tematiche "green", la Legge di bilancio 2019 ha introdotto, fino al 31 dicembre 2021, un incentivo fiscale per l'acquisto e l'installazione di **colonnine di ricarica** dei veicoli elettrici. L'agevolazione – riconosciuta anche alle imprese, oltre che alle persone fisiche – consiste in una detrazione Irpef/Ires pari al 50% delle spese sostenute ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 3.000 euro. È un importante segnale di attenzione del legislatore verso la mobilità sostenibile, ma – considerata l'inadeguatezza del tetto di spesa – è una misura insufficiente a favorire il passaggio delle imprese a flotte aziendali ecologiche.

La **riforma del fisco**, di cui oggi tanto si parla, non potrà quindi ignorare le criticità che caratterizzano la normativa fiscale delle auto aziendali. Questa, in futuro, dovrà necessariamente muoversi su tre direttrici: dovrà allinearsi agli standard europei, diventare più semplice, stare al passo con la tecnologia e la sostenibilità ambientale.

Milano, 11 gennaio 2021

# 2

## **Veicoli utilizzati dalle imprese: regole di deducibilità**

La deducibilità dei costi relativi ai veicoli utilizzati dalle imprese è regolata dall'art. 164 del Tuir che stabilisce, per alcuni veicoli, la deducibilità **integrale** (lettera *a*), mentre per altri una deducibilità **limitata** (lettere *b*, *b-bis*).

Per i mezzi di trasporto non espressamente disciplinati dall'art. 164 del Tuir, la deducibilità è ammessa nel rispetto del principio generale dell'inerenza (Tuir, art. 109, c. 5).

### **2.1. VEICOLI A DEDUCIBILITÀ INTEGRALE (ART. 164, C. 1, LETT. A)**

Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai veicoli utilizzati dalle imprese sono **integralmente** deducibili solo nei seguenti casi tassativamente indicati dall'art. 164, c. 1, lett. a:

1. veicoli (autovetture<sup>1</sup>, autocaravan<sup>2</sup>, ciclomotori e motocicli, aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto), usati esclusivamente come beni **strumentali**, ossia veicoli indispensabili per lo svolgimento dell'attività, senza i quali l'attività non è neppure configurabile (circ. n. 48/98).  
Rientrano in quest'ambito, per esempio, le autovetture delle imprese di autonoleggio e delle autoscuole;
2. veicoli adibiti ad **uso pubblico**, ossia veicoli la cui destinazione ad uso pubblico è riconosciuta da un atto proveniente dalla pubblica amministrazione (circ. n. 48/98), come, per esempio, le autovetture utilizzate dai taxisti o dalle imprese che effettuano attività di noleggio con conducente.

Sono, inoltre, integralmente deducibili, le spese e gli altri componenti negativi relativi a veicoli non ricompresi nell'art. 164, c. 1, lett. a, a condizione che siano inerenti all'attività d'impresa. Si tratta di **veicoli strumentali per natura**, come, per esempio, gli autocarri (vd. paragrafo successivo).

### **Autocarri**

Gli autocarri sono definiti dal Codice della Strada (art. 54, c. 1, lett. d) come "*veicoli destinati al trasporto di cose e delle persone addette all'uso o al trasporto delle cose stesse*". Non esistono norme specifiche che regolano la deducibilità degli autocarri, le cui spese, quindi, sono **integralmente** deducibili purché siano inerenti all'attività d'impresa<sup>3</sup>.

L'Agenzia delle Entrate contrasta l'utilizzo dei cosiddetti "falsi autocarri" (Provvedimento AdE n. 184192/2006), assimilandoli alle autovetture e assoggettandoli alla deducibilità limitata prevista dall'art. 164, c. 1, lett. b, del Tuir (vd. paragrafo successivo).

L'autocarro è considerato "falso" quando ricorrono tutte le condizioni di seguito riportate:

- immatricolazione (o reimmatricolazione) come N1 (autocarri);
- codice carrozzeria F0 (furgoni);
- numero posti a sedere maggiore o uguale a 4;
- potenza motore(kw)/portata (tonnellate) maggiore o uguale a 180.

Gli autocarri, a differenza dei veicoli ricompresi nell'art. 164 (ad esempio, le autovetture), possono beneficiare del super ammortamento e del credito d'imposta per i beni strumentali introdotto dalla Legge di bilancio 2020 e prorogato dalla Legge di bilancio 2021 (vd. paragrafi 2.3 e 2.4).

## **2.2. VEICOLI A DEDUCIBILITÀ LIMITATA (ART. 164, C. 1, LETT. B, B-BIS)**

Fatta eccezione per i casi indicati nel paragrafo precedente (veicoli strumentali e veicoli adibiti ad uso pubblico), le spese e gli altri componenti negativi relativi ai veicoli utilizzati dalle imprese sono deducibili in misura **limitata**.

---

<sup>1</sup> Come definite dall'art. 54, c. 1, lett. a) del Codice della strada ossia "*veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente*".

<sup>2</sup> Come definiti dall'art. 54, c. 1, lett. m) del Codice della strada ossia "*veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo compreso il conducente*".

<sup>3</sup> Ris. Agenzia delle Entrate n. 244/2002

Come verrà illustrato nei paragrafi seguenti (2.2.1 e 2.2.2), le regole di deducibilità variano a seconda dell'utilizzo del veicolo. In particolare, occorre distinguere i veicoli cosiddetti "non assegnati" (lett. b dell'art. 164), dai veicoli assegnati ai dipendenti (lett. b-bis dell'art. 164).

Nel primo caso (veicoli c.d. "non assegnati") le regole di deducibilità sono molto penalizzanti: il costo di acquisizione è infatti deducibile solo al 20% e inoltre è soggetto a un limite massimo fiscalmente riconosciuto.

Nel secondo caso (veicoli assegnati ai dipendenti), invece, le regole di deducibilità sono più favorevoli in quanto è possibile dedurre il 70% del costo di acquisizione e quest'ultimo non è soggetto a limiti.

Le spese di impiego sono deducibili al 20% se si riferiscono a veicoli "non assegnati", al 70% se si riferiscono a veicoli assegnati ai dipendenti, senza tetti di spesa in entrambi i casi (vd. par. 2.7).

### 2.2.1. Veicoli aziendali c.d. "non assegnati" (art. 164, c. 1, lett. b)

L'art. 164, c. 1, lett. b del Tuir stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi relativi ai veicoli (autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli):

- non usati esclusivamente come beni strumentali,
  - né adibiti ad uso pubblico,
  - né assegnati in uso promiscuo ai dipendenti,
- sono deducibili nella misura del **20%**<sup>4</sup>.

Tale limite è stabilito dal legislatore come presunzione assoluta di utilizzo promiscuo che non ammette prova contraria. Il contribuente, tra l'altro, non può proporre interpello disapplicativo in quanto l'art. 164 non è una disposizione antielusiva, ma una norma di sistema finalizzata a forfettizzare l'uso privato dei veicoli (ris. 190/2007, circ. 9/2016).

Il limite del 20%, come sarà meglio evidenziato nei paragrafi successivi, si applica:

- sia al **costo di acquisizione** del veicolo, qualunque sia il titolo di detenzione (acquisito, leasing, noleggio);
- sia alle **spese di impiego** (carburante, pedaggio, assicurazione ecc.)

Oltre al limite percentuale di deducibilità, si applica anche un **tetto al costo di acquisizione** dei veicoli che varia in funzione del titolo di detenzione dei veicoli (proprietà, leasing o noleggio).

Le spese di impiego, invece, sono deducibili al 20% senza tetti di spesa (vd. par. 2.7).

#### a) Acquisto (detenzione in proprietà)

Qualora l'impresa detenga i veicoli a titolo di proprietà, si applicano due limiti:

1. il limite percentuale di deducibilità del **20%**,
2. il limite sul costo di acquisto che varia a seconda del tipo di veicolo ed è pari a:
  - euro **18.075,99** per le autovetture e gli autocaravan;
  - euro **4.131,66** per i motocicli;
  - euro **2.065,83** per i ciclomotori.

Il costo di acquisto rilevante per verificare il superamento del suddetto limite è il costo del veicolo comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione quali, ad esempio, l'Iva indetraibile (vd. par. 6.1) e la tassa di immatricolazione.

---

<sup>4</sup> Percentuale disposta dalla Legge di stabilità 2013 (L. 228/2012, art. 1, c. 501) a decorrere dall'1.1.2013. Dal 2007 al 2012 la percentuale di deducibilità è stata pari al 40%.

#### → Esempio – Verifica del limite con costo ≤ 18.075,99 euro

Si ipotizzi di acquistare un'autovettura al costo di 10.000 euro + 2.200 euro di Iva per un totale di 12.200 euro. Il costo rilevante per la verifica del limite fiscale dei 18.075,99, trascurando per semplicità la tassa di immatricolazione, è il costo di acquisto (10.000) al lordo dell'Iva indetraibile (60% x 2.200 = 1.320), ossia 11.320.

Poiché il limite fiscale è rispettato (11.320 < 18.075,99), l'impresa potrà dedurre complessivamente il 20% di 11.320 ossia 2.264.

#### → Esempio – Verifica del limite con costo > 18.075,99 euro

Si ipotizzi di acquistare un'autovettura al costo di 40.000 euro + 8.800 euro di Iva per un totale di 48.800 euro. Poiché il costo rilevante per la verifica del limite fiscale (40.000 + 60% x 8.800 = 45.280) è superiore al limite dei 18.075,99, l'impresa complessivamente potrà dedurre soltanto il 20% di 18.075,99 ossia 3.615,20.

Il limite del 20% si applica alle **quote di ammortamento** dell'auto, che sono deducibili in misura non superiore all'importo che risulta dall'applicazione del coefficiente stabilito dal D.M. 31.12.1988, ridotto alla metà nel primo esercizio (Tuir, art. 102, c. 2).

Considerato che il coefficiente di ammortamento delle autovetture è pari al **25%**, la deduzione del costo di acquisto avviene in 5 anni (vd. esempio sotto riportato)

#### → Esempio – Calcolo quote di ammortamento

Si consideri un'autovettura acquistata a gennaio 2020 al costo, comprensivo di Iva indetraibile, di 30.000 euro, superiore al limite dei 18.075,99 euro. Le quote di ammortamento dell'auto sono deducibili in un arco temporale non inferiore a 5 anni secondo il piano di seguito riportato.

	2020	2021	2022	2023	2024	Totale
Coefficiente di ammortamento (a)	12,5%	25%	25%	25%	12,5%	
Quote di ammortamento (b)=(a) x 18.075,99	2.259	4.519	4.519	4.519	2.259	18.075
Deduzione fiscale (c)=20% x (b)	451,9	903,8	903,8	903,8	451,9	3.615

#### b) Leasing

L'impresa, qualora acquisisca i veicoli attraverso contratti di leasing, potrà dedurre i canoni di competenza nei limiti previsti dall'art. 164 del Tuir e nel rispetto della durata fiscale prevista dall'art. 102, c. 7, del Tuir. Il canone di competenza è dato dalla seguente formula:

$$\text{Canone di competenza} = \frac{\text{costo del leasing} \times \text{giorni di competenza}}{\text{giorni di durata del contratto}}$$

dove il costo del leasing è dato dalla somma di tutte le rate (inclusa la maxi rata iniziale ed escluso il prezzo del riscatto) compresa l'eventuale Iva indetraibile.

**Limiti di deducibilità.** Anche nel caso in cui i veicoli siano acquisiti mediante contratti di leasing si applicano il limite percentuale del **20%** e quello sul costo di acquisizione. Con riferimento a quest'ultimo limite, è possibile dedurre i canoni di leasing proporzionalmente corrispondenti a un costo sostenuto dalla società di leasing non superiore a:

- **18.075,99** euro per le autovetture e gli autocaravan;
- **4.131,66** euro per i motocicli;
- **2.065,83** euro per i ciclomotori.

Ne deriva la necessità di calcolare un rapporto di deducibilità - da applicare al canone in aggiunta al limite del 20% - che nel caso delle autovetture è così definito:

$$\text{Rapporto di deducibilità} = \frac{\text{minore tra } \{18.075,99 \text{ e costo sostenuto dal concedente}\}}{\text{costo sostenuto dal concedente}}$$

Se il costo sostenuto dal concedente è inferiore a 18.075,99 euro, il rapporto di deducibilità è 1, se invece è superiore a 18.075,99 il rapporto è inferiore a 1. Il costo sostenuto dal concedente è comprensivo dell'eventuale Iva indetraibile in base all'uso che l'utilizzatore fa del veicolo.

Il canone deducibile sarà quindi così calcolato:

$$\text{Canone deducibile} = \text{canone di competenza} \times \text{rapporto di deducibilità} \times 20\%$$

Gli interessi passivi impliciti nei canoni di leasing devono essere scorporati in quanto sono soggetti alla regola di deducibilità prevista dall'art. 96 del Tuir e inoltre sono indeducibili ai fini Irap.

#### → Esempio – Autovettura acquisita mediante leasing – Deducibilità

Si ipotizzi di aver acquisito mediante leasing, il 1°luglio 2020, un'autovettura aziendale (art. 164, c. 1, lett. b, del Tuir):

- Costo sostenuto dalla società di leasing: 24.400 euro (20.000 + 4.400 di Iva)
- Iva indetraibile in base all'uso dell'autovettura: 60% x 4.400 = 2.640
- Durata del contratto= 48 mesi (dal 1°luglio 2020)
- Costo del leasing per l'utilizzatore: 30.500 (25.000 + 5.500 di Iva)
- Iva indetraibile per l'utilizzatore: 60% x 5.500 = 3.300

Per calcolare il canone deducibile, bisogna innanzitutto definire il rapporto di deducibilità:

$$\text{Rapporto di deducibilità} = \frac{18.075,99}{20.000 + 2.640} = 79,84\%$$

Tale rapporto di deducibilità va applicato al canone di competenza unitamente al limite di deducibilità del 20%:

$$\text{Canone 2020 deducibile} = (25.000 + 3.300) \times \frac{6}{48} \times 79,84\% \times 20\% = 564,86$$

**Durata contrattuale e durata minima fiscale.** I leasing degli autoveicoli, in seguito alla liberalizzazione introdotta con il D.L. 16/2012<sup>5</sup>, non sono più soggetti a una durata contrattuale minima; la deduzione dei canoni, però, deve avvenire nel rispetto della durata minima fiscale stabilita dall'art. 102, c. 7, del Tuir. La legge di stabilità per il 2014,

<sup>5</sup> Art. 4 bis.

con riferimento ai contratti stipulati dall'1.1.2014, ha ridotto la durata minima fiscale portandola, per le auto assegnate ai dipendenti e per i veicoli a deducibilità integrale, dai 2/3 del periodo di ammortamento alla metà. Per le auto aziendali "non assegnate", invece, la durata minima fiscale dei leasing è rimasta pari al periodo di ammortamento.

Tipo di veicolo	Durata minima fiscale del leasing	
	Contratti stipulati fino al 31.12.2013	Contratti stipulati dall'1.1.2014
Autovetture a deducibilità integrale (es. taxi) (art. 164, c. 1, lett. a)	Durata minima fiscale = 2/3 del periodo di ammortamento (48 mesi) = 32 mesi	Durata minima fiscale = 1/2 del periodo di ammortamento (48 mesi) = 24 mesi
Autocarri	Durata minima fiscale = 2/3 del periodo di ammortamento (60 mesi) = 40 mesi	Durata minima fiscale = 1/2 del periodo di ammortamento (60 mesi) = 30 mesi
Autovetture "non assegnate" (art. 164, c. 1, lett. b)	Durata minima fiscale = periodo di ammortamento (48 mesi)	Durata minima fiscale = periodo di ammortamento (48 mesi)
Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti (art. 164, c. 1, lett. b-bis)	Durata minima fiscale = 2/3 del periodo di ammortamento (48 mesi) = 32 mesi	Durata minima fiscale = 1/2 del periodo di ammortamento (48 mesi) = 24 mesi

Per quanto riguarda il coordinamento tra la durata contrattuale e la durata fiscale<sup>6</sup> occorre precisare che:

- se la **durata contrattuale è pari (o superiore) alla durata fiscale**, i canoni deducibili corrispondono a quelli imputati a conto economico;
- se invece la **durata contrattuale è inferiore alla durata fiscale**, i canoni deducibili sono inferiori a quelli transitati a conto economico e pertanto sarà necessario effettuare delle riprese a tassazione. Si genera, quindi, un disallineamento tra valori civilistici e valori fiscali, cosiddetto "doppio binario".

#### → Esempio – Durata del leasing inferiore alla durata fiscale

Si consideri un leasing per un'autovettura aziendale "non assegnata" (art. 164, c. 1, lett. b) con durata contrattuale di 2 anni inferiore alla durata minima fiscale che è pari a 4 anni. In questo caso, oltre a rilevare la conseguente fiscalità "differita":

- a conto economico, per via della durata contrattuale più breve, sono iscritti canoni più alti di quelli deducibili;
- essendo i canoni deducibili più bassi di quelli transitati a conto economico, è necessario effettuare nella dichiarazione dei redditi delle variazioni in aumento;
- a fine contratto, per dedurre i canoni già transitati a conto economico ma non ancora dedotti, è necessario effettuare nella dichiarazione dei redditi delle variazioni in diminuzione fino alla fine della durata fiscale in modo da riassorbire completamente i valori sospesi.

<sup>6</sup> Circ. n. 17/2013.

### c) Noleggio

L'impresa, qualora acquisisca i veicoli attraverso contratti di noleggio, potrà dedurre i canoni nei limiti previsti dall'art. 164 del Tuir, ossia applicando:

1. il limite percentuale del **20%**;
2. il limite sul canone di noleggio che varia a seconda del tipo di veicolo ed è pari a:
  - **3.615,20** euro per le autovetture e gli autocaravan;
  - **774,69** euro per i motocicli;
  - **413,17** euro per i ciclomotori.

Il limite sul canone di noleggio è fissato su **base annua** e, pertanto, va ragguagliato ai giorni di durata del noleggio.

Nel noleggio "**full service**"<sup>7</sup> il limite opera solo per il noleggio puro e non per le spese di gestione (manutenzione, assicurazione ecc.), che pertanto sono deducibili senza alcun tetto di spesa (vd. par. 2.7). È necessario, però, che i costi di noleggio puro e i costi di gestione siano esposti in fattura separatamente (circ. n. 48/98). In caso contrario anche le spese di gestione concorrono al raggiungimento del limite di spesa fiscalmente riconosciuto.

#### → Esempio – Autovettura acquisita mediante noleggio - Deducibilità

Si ipotizzi di acquisire mediante contratto di noleggio un'autovettura aziendale (art. 164, c. 1, lett. b, del Tuir) i cui costi sono i seguenti:

- Canone annuo di noleggio = 7.000 euro
- Spese di gestione = 4.000 euro

Poiché il canone di noleggio è superiore al limite annuo fiscalmente riconosciuto (7.000 > 3.615,2) sarà possibile dedurre un importo pari al 20% di 3.615 euro:

Canone di noleggio deducibile = 20% x 3.615 = 723

Le spese di gestione, invece, saranno deducibili al 20% senza l'applicazione di alcun limite (purché evidenziate in fattura separatamente):

Spese di gestione deducibili = 20% x 4.000 = 800

### 2.2.2. Veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti (art. 164, c. 1, lett. b-bis)

Gli autoveicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti beneficiano di un regime fiscale più favorevole di quello ordinario, in quanto la percentuale di deducibilità delle spese è pari al **70%**<sup>8</sup> (anziché al 20%) e inoltre **non esiste un limite** al costo di acquisizione del veicolo.

Il limite del 70% si applica:

- sia al **costo di acquisizione** del veicolo, qualunque sia il titolo di detenzione (acquisto, leasing, noleggio);
- sia alle **spese di impiego** (carburante, assicurazione ecc.);
- indipendentemente dal valore del benefit<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> I contratti di noleggio full service prevedono, in aggiunta alla prestazione principale che consiste nella locazione dell'auto, la fornitura di una serie di servizi accessori legati alla gestione dell'auto locata (es.: assicurazione, tassa di proprietà, manutenzione, sostituzione del veicolo in caso di guasto ecc.).

<sup>8</sup> Percentuale disposta dalla L. 92/2012, art. 4, c. 72 (cd. "Legge Fornero") a decorrere, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dall'1.1.2013. Dal 2007 al 2012 la percentuale di deducibilità è stata pari al 90%.

<sup>9</sup> Circ. AdE n. 47/2008, par. 5.1

### → Esempio – Autovettura assegnata in uso promiscuo al dipendente - Deducibilità

Si consideri un'autovettura acquistata nel 2020 e assegnata in uso promiscuo al dipendente:

- Costo di acquisto (quota di ammortamento) = 5.000 (compresa l'Iva indetraibile)
- Costi di impiego (carburante, assicurazione ecc.) = 3.000
- Costo complessivo = 8.000
- Benefit tassato in capo al dipendente = 1.200

L'importo deducibile va calcolato applicando al costo complessivo (8.000) la percentuale di deducibilità (70%), indipendentemente dal benefit (1.200):

Costo complessivo deducibile = 70% x 8.000 = 5.600

Per poter beneficiare di tale regime di deducibilità è necessario, però, che siano soddisfatte le seguenti condizioni (circ. n. 48/98):

1. l'autovettura deve essere assegnata in **uso promiscuo**<sup>10</sup> e l'assegnazione deve risultare da **idonea documentazione** (per esempio da una clausola del contratto di assunzione, da un contratto di comodato o da una lettera di assegnazione);
2. l'autovettura deve essere assegnata al dipendente per la **maggior parte del periodo d'imposta** del datore di lavoro<sup>11</sup>; l'assegnazione può essere anche discontinua ed è possibile cumulare i giorni di utilizzo da parte di più dipendenti.

Per il trattamento del fringe benefit in capo al dipendente si rinvia al par. 4.1.

### 2.2.3. Veicoli assegnati agli amministratori (art. 164, c. 1, lett. b)

Agli autoveicoli assegnati in uso promiscuo agli amministratori non è applicabile il regime di deducibilità previsto per i dipendenti<sup>12</sup>, sebbene il trattamento fiscale del fringe benefit sia lo stesso (cfr. par. 4.4).

L'impresa in questo caso<sup>13</sup>:

- deduce al **100%** le spese relative all'autoveicolo fino a concorrenza del fringe benefit che concorre a formare il reddito dell'amministratore, secondo quanto disposto dall'art. 95, c. 5, del Tuir che prevede la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori;
- deduce le spese eccedenti il benefit secondo le regole generali previste dall'art. 164, c. 1, lett. b per le auto aziendali ossia applicando il limite percentuale del **20%** e quello sul **costo di acquisizione**.

L'uso promiscuo deve essere provato da idonea **documentazione**.

<sup>10</sup> Questa condizione non è soddisfatta se l'auto è usata esclusivamente per raggiungere il posto di lavoro; in tale circostanza l'assegnazione non è ad uso promiscuo ma ad uso personale.

<sup>11</sup> Circ. n. 48/98, par. 2.1.2.1. Se l'auto è acquistata in corso d'anno, l'auto deve essere assegnata per la maggior parte del periodo di possesso. Se, per esempio, l'auto è stata acquistata l'1.9.2020 e assegnata l'1.10.2020, l'assegnazione avviene per la maggior parte del periodo di possesso (92 giorni su 122) e quindi la condizione è soddisfatta.

<sup>12</sup> Circ. n. 5/2001 e circ. n. 1/2001.

<sup>13</sup> Circ. n. 1/2007, par. 17.

#### → Esempio – Autovettura assegnata in uso promiscuo all'amministratore - Deducibilità

Si consideri un'autovettura acquisita mediante noleggio e assegnata in uso promiscuo all'amministratore:

- Canone di noleggio annuo = 3.000 (compresa l'Iva indetraibile)
- Costi di impiego (carburante, assicurazione ecc.) = 3.000
- Costo complessivo = 6.000
- Benefit annuo tassato in capo all'amministratore = 1.200

L'impresa potrà dedurre il benefit di 1.200 come costo per prestazione di lavoro e l'eccedenza delle spese sul benefit al 20%:

Costi deducibili =  $1.200 + 20\% \times (6.000 - 1.200) = 2.160$

#### 2.2.4. Veicoli assegnati ai soci

Le spese relative agli autoveicoli assegnati in godimento a soci "puri" - ossia soci che non rivestono la qualifica di dipendenti, amministratori o lavoratori autonomi della società - sono deducibili secondo le regole generali dell'art. 164, c. 1, lett. b<sup>14</sup>, applicando quindi il limite del **20%** e quello sul **costo di acquisizione**. Pertanto, in questo caso, non trova applicazione la regola di indeducibilità prevista dal D.L. 136/2011<sup>15</sup> che ha introdotto la cosiddetta "Disciplina dei beni in godimento ai soci". L'assegnazione dell'auto al socio, tra l'altro, genera un reddito diverso<sup>16</sup> da assoggettare a tassazione (cfr. par. 4.5).

### 2.3. SUPER AMMORTAMENTO E VEICOLI AZIENDALI

L'applicazione del super ammortamento ai veicoli aziendali ha subito nel corso degli anni una progressiva limitazione.

Si ricorda, innanzitutto, che il super ammortamento consiste nella possibilità di aumentare il costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi ai fini del calcolo delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing deducibili. Sono esclusi dall'agevolazione i beni acquisiti mediante noleggio.

L'agevolazione è stata introdotta dalla Legge di bilancio 2016<sup>17</sup> ed è stata più volte prorogata. L'ultima proroga è stata disposta dal Decreto Rilancio<sup>18</sup> che ha esteso l'agevolazione fino al 31 dicembre 2020.

La percentuale di maggiorazione è stata posta inizialmente pari al 40%. A partire dal 2018 la percentuale di maggiorazione è stata ridotta dal 40% al 30% ed è stato introdotto un tetto di 2,5 milioni di euro ai costi complessivamente agevolabili.

<sup>14</sup> Circ. AdE n. 24/2012.

<sup>15</sup> Il D.L. 138/2011 (art. 2, c. 36-quaterdecies) dispone che sono indeducibili i costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento. Questa regola di indeducibilità non si applica ai beni (es. autovetture) per i quali il Tuir già prevede una regola di deducibilità limitata. Vd. circ. AdE n. 24/2012.

<sup>16</sup> Tuir, art. 67, lett. h-ter

<sup>17</sup> L. 208/2015, art. 1, c. 91 e seguenti.

<sup>18</sup> D.L. 34/2020, art. 50.

Con la Legge di bilancio 2020<sup>19</sup> il super ammortamento è stato sostituito dal credito d'imposta per i beni strumentali, che è stato prorogato dalla Legge di bilancio 2021<sup>20</sup>. Di seguito viene illustrata l'evoluzione che ha subito nel tempo l'applicazione del super ammortamento agli autoveicoli aziendali e nel paragrafo successivo (par. 2.4) il passaggio al nuovo meccanismo agevolativo del credito d'imposta.

### **Veicoli acquistati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**

Nella prima fase di applicazione del super ammortamento (Legge di bilancio 2016), che va dal **15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**, è stato possibile applicare l'agevolazione:

- a tutti i veicoli di cui all'art. 164, lettere a), b) e b-bis) ossia:
  - veicoli strumentali (es. autovetture delle società di noleggio) o adibiti ad uso pubblico (es. taxi);
  - veicoli "non assegnati" (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori);
  - veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti,
- oltre ovviamente ai veicoli strumentali per natura di cui all'art. 54. c. 1, del Codice della strada (D.Lgs. 285/92), come per esempio gli autocarri.

I veicoli di cui all'art. 164, acquistati (in proprietà o in leasing) tra il 15.10.2015 e il 31.12.2016, hanno quindi potuto beneficiare del super ammortamento previsto dalla Legge di bilancio 2016. Tale disciplina ha consentito di maggiorare del 40% il costo di acquisizione, lasciando inalterata la percentuale di deducibilità.

Per i veicoli "non assegnati" di cui alla lettera b dell'art. 164, la disciplina del super ammortamento ha anche determinato l'incremento del 40% dei limiti massimi fiscalmente riconosciuti<sup>21</sup> (vd. circ. AdE n. 23/2016, par. 4.3).

### **Veicoli acquistati a partire dal 2017**

Con le successive proroghe, l'applicazione del super ammortamento ai veicoli aziendali ha subito delle progressive restrizioni.

Infatti, nella seconda fase di applicazione del super ammortamento (Legge di bilancio 2017)<sup>22</sup>, che va dal **1° gennaio 2017** fino al **31 dicembre 2017** con estensione al 30.6.2018 a certe condizioni<sup>23</sup>, sono stati esclusi dall'agevolazione i veicoli di cui all'art. 164, c. 1, lettere b) e b-bis). In tale fase, è stato quindi possibile agevolare solo i veicoli "strumentali" previsti dalla lettera a) dell'art. 164 (es. autovetture delle società di noleggio, taxi ecc.), escludendo dal beneficio i veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti e i veicoli "non assegnati".

A partire **dal 2018**<sup>24</sup> sono state esclusi dal super ammortamento tutti i veicoli di cui all'art. 164, ferma restando la possibilità di agevolare, con maggiorazione al 30%, i veicoli

---

<sup>19</sup> L. 160/2019, art. 1, c. 184 e seguenti.

<sup>20</sup> L. 178/2020, art. 1, c. 1051 e seguenti.

<sup>21</sup> Per tali veicoli, nel periodo dal 15.10.2015 al 31.12.2016, il limite sul costo di acquisto è diventato pari a:

- euro 25.306,39 (anziché 18.075,99) per le autovetture e gli autocaravan;

- euro 5.784,32 (anziché 4.131,66) per i motocicli;

- euro 2.892,16 (anziché 2.065,83) per i ciclomotori.

<sup>22</sup> L. 232/2016, art. 1, c. 8 e seguenti.

<sup>23</sup> Estensione al 30 giugno 2018 ammessa per i beni "prenotati" al 31 dicembre 2017 (ossia con ordine accettato dal fornitore e pagamento di un acconto minimo del 20%).

<sup>24</sup> La Legge di bilancio 2018 (L. 205/2017, art. 1, c. 29 e seguenti) ha prorogato l'agevolazione dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, con estensione al 30 giugno 2019 per i beni "prenotati" al 31 dicembre 2018 (ossia con ordine accettato dal fornitore e versamento di un acconto minimo del 20%). La Legge di bilancio 2018, inoltre, ha ridotto la maggiorazione dal 40% al 30%.

Successivamente il Decreto Crescita (D.L. 34/2019, art. 1) ha reintrodotto l'agevolazione dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019 con estensione fino al 30 giugno 2020 per i beni "prenotati" al 31 dicembre 2019 (ossia con

strumentali per natura (per es. gli autocarri) che pertanto continuano ad essere agevolabili anche nell'ambito dell'ultima proroga del super ammortamento disposta dal Decreto Rilancio fino al 31 dicembre 2020.

#### → Esempio – Calcolo del super ammortamento per un autocarro

Si consideri un autocarro acquistato nel 2020 con “prenotazione” nel 2019 (ossia con accettazione dell'ordine e versamento di un acconto del 20% entro il 31.12.2019) al costo di 30.000 euro.

L'impresa, per il calcolo delle quote di ammortamento deducibili (coefficiente 20%), potrà assumere un costo “figurativo” di 39.000 euro dato dal costo di acquisto (30.000) incrementato del 30% (9.000). L'agevolazione del “super ammortamento” consente, quindi, al termine del processo di ammortamento, di dedurre un costo di 39.000 anziché di 30.000.

Anno	Ammortamento fiscale	Super ammortamento	Deduzione totale
2020*	3.000	900	3.900
2021	6.000	1.800	7.800
2022	6.000	1.800	7.800
2023	6.000	1.800	7.800
2024	6.000	1.800	7.800
2025	3.000	900	3.900
Totale	30.000	9.000	39.000

\*Il primo anno la quota di ammortamento deducibile si riduce alla metà (Tuir, art. 102, c.2)

#### → Tavola riepilogativa – Super ammortamento e veicoli aziendali

Finestre temporali	Veicoli agevolabili con il super ammortamento	Maggiorazione
Dal 15.10.2015 al 31.12.2016 (LdB 2016)	Agevolabili tutti i veicoli dell'art. 164, oltre ai veicoli strumentali per natura (es. autocarri)	40%
Dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con estensione al 30.6.2018 (LdB 2017)	Agevolabili solo i veicoli di cui alla lettera a) dell'art. 164, comma 1, oltre ai veicoli strumentali per natura (es. autocarri)	40%
Dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con estensione al 30.6.2019 (LdB 2018)	Esclusi tutti i veicoli di cui all'art. 164. Restano agevolabili i veicoli strumentali per natura (es. autocarri)	30%
Dall'1.4.2019 al 31.12.2019 con estensione al 31.12.2020 (DL 34/2019 c.d. “Decreto Crescita”, DL 34/2020 c.d. “Decreto Rilancio”)	Esclusi tutti i veicoli di cui all'art. 164. Restano agevolabili i veicoli strumentali per natura (es. autocarri)	30% (costi agevolabili fino a 2,5 € mil)

ordine accettato dal fornitore e versamento di un acconto minimo del 20%). Il Decreto Crescita ha inoltre introdotto un limite di 2,5 milioni di euro ai costi complessivamente agevolabili.

Il Decreto Rilancio (D.L. 34/2020, art. 50) ha ulteriormente prorogato l'agevolazione fino al 31 dicembre 2020.

## 2.4. CREDITO D'IMPOSTA PER I BENI STRUMENTALI E VEICOLI AZIENDALI

Con la Legge di bilancio 2020<sup>25</sup> il super ammortamento è stato sostituito dal **credito d'imposta per i beni strumentali**, applicabile agli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020, con estensione al 30 giugno 2021 per i beni “prenotati” al 31 dicembre 2020<sup>26</sup>. Questa nuova disciplina prevede, per i beni materiali strumentali nuovi “ordinari”, ossia non altamente tecnologici, un credito d'imposta pari al **6%** del costo di acquisizione, con un limite massimo di costi ammissibili pari a **2** milioni di euro. Il credito d'imposta è utilizzabile in **5** quote annuali di pari importo a partire dall'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene.

Dall'agevolazione sono **esclusi** tutti i veicoli indicati nell'art. 164 del Tuir, ma possono essere **agevolati** i veicoli strumentali per natura come gli autocarri.

La Legge di bilancio 2021<sup>27</sup> ha stabilito la proroga e il potenziamento del credito d'imposta, ma continua ad escludere dall'agevolazione i mezzi di trasporto di cui all'art. 164 del Tuir, confermando la possibilità di **agevolare** i veicoli strumentali per natura come gli autocarri.

Con riferimento ai beni materiali “ordinari”, la Legge di bilancio 2021 ha stabilito un limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro e un'aliquota agevolativa pari al:

- **10%** per i beni acquistati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 (con estensione al 30 giugno 2022 per i beni “prenotati” entro il 31 dicembre 2021);
- **6%** per i beni acquistati dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 (con estensione al 30 giugno 2023 per i beni “prenotati” entro il 31 dicembre 2022).

Il credito d'imposta è utilizzabile in **3** quote annuali di pari importo dall'anno di entrata in funzione del bene e per **intero** in caso di investimenti effettuati nella prima finestra temporale (16 novembre 2020 – 31 dicembre 2021) da imprese con ricavi inferiori a 5 milioni di euro.

Manca nella Legge di bilancio 2021 una norma di coordinamento con la disciplina contenuta nella legge di bilancio 2020.

---

<sup>25</sup> L. 160/2019, art. 1, c. 184 e seguenti.

<sup>26</sup> Ossia per i beni per i quali al 31 dicembre 2020 risultano soddisfatte le condizioni di accettazione dell'ordine da parte del fornitore e di pagamento di un acconto minimo del 20%.

<sup>27</sup> L. 178/2020, art. 1, c. 1051 e seguenti.

## → Tavola riepilogativa – Credito d'imposta beni strumentali e veicoli aziendali

Finestre temporali	Veicoli agevolabili con il super ammortamento	Aliquota	Utilizzo credito d'imposta
Dall'1.1.2020 al 31.12.2020 con estensione al 30.6.2021 per i beni prenotati* entro il 31.12.2020 (LdB 2020)	Esclusi tutti i veicoli di cui all'art. 164 Agevolabili i veicoli strumentali per natura (es. autocarri)	6%	5 quote annuali di pari importo dall'anno successivo a quello di entrata in funzione
Dall'1.1.2021 al 31.12.2021 con estensione al 30.6.2022 per i beni prenotati* entro il 31.12.2021 (LdB 2021)	Esclusi tutti i veicoli di cui all'art. 164 Agevolabili i veicoli strumentali per natura (es. autocarri)	10%	3 quote annuali di pari importo dall'anno di entrata in funzione Per intero in caso di investimenti effettuati da imprese con ricavi inferiori a 5 milioni di euro
Dall'1.1.2022 al 31.12.2022 con estensione al 30.6.2023 per i beni prenotati* entro il 31.12.2022 (LdB 2021)	Esclusi tutti i veicoli di cui all'art. 164 Agevolabili i veicoli strumentali per natura (es. autocarri)	6%	3 quote annuali di pari importo dall'anno di entrata in funzione

\*Beni per i quali sono soddisfatte le seguenti condizioni: 1) accettazione dell'ordine da parte del fornitore 2) pagamento di un acconto minimo del 20%

## 2.5. DETRAZIONE PER LE COLONNINE DI RICARICA ELETTRICA

La Legge di bilancio 2019<sup>28</sup> ha introdotto una detrazione per le spese, sostenute dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021, relative all'acquisto e alla posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica, ivi inclusi i costi iniziali per la richiesta di potenza addizionale fino ad un massimo di 7 kW<sup>29</sup>.

Possono beneficiare della detrazione i soggetti Irpef e i soggetti Ires che sostengono le spese per gli interventi agevolabili (se le spese sono rimaste a loro carico) e possiedono o detengono l'immobile o l'area in base ad un titolo idoneo<sup>30</sup>.

La detrazione in questione:

- è ripartita, tra gli aventi diritto, in dieci quote annuali di pari importo;
- spetta nella misura del 50% delle spese sostenute;
- è calcolata su un ammontare complessivo annuo non superiore a 3.000 euro<sup>31</sup>.

<sup>28</sup> L. 145/2018, art. 1, c. 1039. Le disposizioni attuative sono contenute nell'art. 9 del Decreto 20 marzo 2019 del Ministero dello sviluppo economico.

<sup>29</sup> Nella risposta a interpello n. 412/2020 l'Agenzia ha precisato che il limite massimo di 7 kW riguarda l'ulteriore richiesta di potenza aggiuntiva da parte dell'utente e che, quindi, si aggiunge a quella già a sua disposizione.

<sup>30</sup> Ris. AdE n. 32/2019.

<sup>31</sup> Il D.L. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio", (art. 119, c. 8 e seguenti) ha elevato la detrazione al 110% ma solo se l'installazione della colonnina avviene congiuntamente a un intervento "trainante" (cappotto termico, sostituzione di impianti di riscaldamento, misure antisismiche) effettuato da persone fisiche e condomini. L'agevolazione del 110% è stata prorogata e rimodulata dalla Legge di bilancio 2021 (art. 1, c. 66-68).

Sono ammesse al beneficio anche le opere strettamente funzionali alla realizzazione dell'intervento (quali ad esempio, i costi di allaccio), fermo restando il limite complessivo di euro 3.000<sup>32</sup>.

Per quanto concerne le infrastrutture di ricarica, deve trattarsi di infrastrutture dotate di uno o più punti di ricarica di potenza standard non accessibili al pubblico<sup>33</sup>.

Per fruire della detrazione:

- i pagamenti devono essere effettuati con bonifico bancario o postale, ovvero con altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, del D.Lgs. 241/97 (bancomat, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari)<sup>34</sup>;
- è necessario conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici finanziari, le fatture, la ricevuta del bonifico e altra idonea documentazione comprovante le spese effettivamente sostenute.

## 2.6 ECOTASSA E CONTRIBUTI PER L'ACQUISTO DI AUTOVEICOLI NUOVI

La Legge di bilancio 2021<sup>35</sup> ha confermato per il 2021, con alcune modifiche:

- l'imposta sull'acquisto di autoveicoli ad alte emissioni di CO<sub>2</sub> (c.d. "ecotassa")
- e il contributo per l'acquisto di autoveicoli a ridotte emissioni di CO<sub>2</sub>

già introdotti dalla Legge di bilancio 2019<sup>36</sup>.

La Legge di bilancio 2021 prevede, inoltre, un nuovo contributo per l'acquisto di veicoli commerciali nonché di autoveicoli speciali (ambulanze, furgoni isothermici, spazzatrici, cisterne, furgoni blindati ecc.).

### **Imposta su autoveicoli ad alta emissione di CO<sub>2</sub> (>190 g/km)**

La Legge di bilancio 2021 conferma per il 2021 l'ecotassa sull'acquisto di veicoli ad alte emissioni di CO<sub>2</sub> - già introdotta dalla Legge di bilancio 2019 - prevedendo però alcune modifiche:

- viene alzata da 160 a 190 g/km la soglia di emissioni di CO<sub>2</sub> oltre la quale è dovuta l'imposta,
- vengono rimodulate le fasce di emissione di CO<sub>2</sub> rilevanti per l'applicazione dell'imposta<sup>37</sup>.

<sup>32</sup> Circ. AdE n. 8/2019.

<sup>33</sup> Vd. definizioni contenute nell'art. 2, c. 1, lettere d) e h), del D.Lgs. 16 dicembre 2016, n. 257.

<sup>34</sup> Tali modalità di pagamento non sono richieste per i versamenti da effettuare, con modalità obbligate, in favore di pubbliche amministrazioni.

<sup>35</sup> L. n. 178 del 30 dicembre 2020, art. 1, c. 651-659.

<sup>36</sup> Le misure sono state introdotte dalla Legge di bilancio 2019 (L. 145/2018, art. 1, c. 1031 e seguenti). Successivamente, in aggiunta agli incentivi previsti dalla Legge di bilancio 2019, il D.L. 34/2020, (art. 44, c. da 1bis a 1novies) ha introdotto nuovi contributi per gli autoveicoli acquistati dal 1° agosto 2020 al 31 dicembre 2020.

<sup>37</sup> Dal 1° marzo 2019 e fino al 31 dicembre 2020 l'ecotassa è stata così parametrata:

CO <sub>2</sub> (g/km)	Imposta (euro) - LdB 2019
161-175	1.100
176-200	1.600
201-250	2.000
Oltre 250	2.500

In particolare, la Legge di bilancio 2021 (art. 1, c. 651) prevede il versamento di un'imposta a carico dei soggetti che acquistano, anche in locazione finanziaria, e immatricolano in Italia, dal **1° gennaio 2021** al **31 dicembre 2021**, un nuovo veicolo di categoria **M1** (veicoli per il trasporto di persone, con al massimo otto posti a sedere oltre al sedile del conducente), con emissioni di anidride carbonica superiori a **190 g/km**.

L'imposta è dovuta anche in caso di immatricolazione in Italia di un veicolo di categoria M1 già immatricolato in un altro Stato e non si applica ai veicoli per uso speciale di cui all'allegato II, parte A, punto 5, della direttiva 2007/46/CE (ad esempio camper, veicoli blindati, ambulanze, veicoli con accesso per sedia a rotelle ecc.).

L'imposta è parametrata alla quantità di anidride carbonica emessa dal veicolo come da tabella seguente:

CO <sub>2</sub> (g/km)	Imposta (euro)
191-210	1.100
211-240	1.600
241-290	2.000
Oltre 290	2.500

L'imposta è versata tramite mod. F24 dall'acquirente o dal soggetto che richiede l'immatricolazione.

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di accertamento, riscossione e contenzioso in materia di imposte sui redditi.

#### **Contributo per autoveicoli a bassa emissione di CO<sub>2</sub> (fino a 60g/km)**

In aggiunta al contributo già previsto dalla Legge di bilancio 2019 e ancora vigente<sup>38</sup>, la Legge di bilancio 2021 (art. 1, c. 652) introduce un ulteriore contributo a favore delle persone fisiche e delle persone giuridiche che acquistano, anche in locazione finanziaria, e immatricolano in Italia, dal **1° gennaio 2021** al **31 dicembre 2021**, un nuovo veicolo di categoria **M1** (veicoli per il trasporto di persone, con al massimo otto posti a sedere oltre al sedile del conducente), con emissioni di anidride carbonica fino a **60 g/km**.

Il contributo si applica a condizione che il prezzo del veicolo risultante dal listino ufficiale della casa automobilistica produttrice sia inferiore a **50.000** euro Iva esclusa e purché sia praticato dal venditore uno sconto di importo pari al contributo statale.

<sup>38</sup> La L. 145/2018, art. 1, c. 1031 prevede un contributo per chi acquista, anche in locazione finanziaria, tra il 1° marzo 2019 e il 31 dicembre 2021, veicoli di categoria M1 nuovi di fabbrica con prezzo inferiore a 50.000 euro Iva esclusa. Il contributo è parametrato all'emissione di CO<sub>2</sub> e varia a seconda che, contestualmente all'acquisto, si provveda o meno alla rottamazione di un veicolo della medesima categoria omologato da Euro 0 a Euro 4, secondo lo schema seguente:

CO <sub>2</sub> g/km	Contributo (euro) - LdB 2019
0-20 con rottamazione	6.000
0-20 senza rottamazione	4.000
21-60 con rottamazione	2.500
21-60 senza rottamazione	1.500

La misura del contributo è parametrata alla quantità di anidride carbonica emessa dal veicolo e varia a seconda che, contestualmente all'acquisto, si effettui o meno la rottamazione, come da tabella seguente:

CO <sub>2</sub> (g/km)	Contributo (euro) - LdB 2021
0-60 con rottamazione di un veicolo omologato in una classe inferiore ad Euro 6 e immatricolato prima del 1° gennaio 2011	2.000
0-60 senza rottamazione	1.000

Per l'erogazione del contributo è previsto un limite di spesa complessivo di **120** milioni di euro.

#### **Contributo per autoveicoli con emissione di CO<sub>2</sub> compresa tra 61 e 135 g/km**

La Legge di bilancio 2021 (art. 1, c. 654) introduce un contributo a favore delle persone fisiche e delle persone giuridiche che acquistano, anche in locazione finanziaria, e immatricolano in Italia, dal **1° gennaio 2021** al **30 giugno 2021**, un nuovo veicolo di categoria **M1** (veicoli per il trasporto di persone, con al massimo otto posti a sedere oltre al sedile del conducente), con emissione di anidride carbonica compresa tra **61 e 135 g/km**.

Il contributo è pari a **1.500** euro ed è riconosciuto:

- per l'acquisto di un solo veicolo M1 omologato in una classe non inferiore ad Euro 6 di ultima generazione con contestuale **rottamazione** di un veicolo omologato in una classe inferiore ad Euro 6 e immatricolato prima del 1° gennaio 2011
- a condizione che il prezzo del veicolo risultante dal listino ufficiale della casa automobilistica produttrice sia inferiore a **40.000 euro** Iva esclusa e che sia praticato dal venditore uno sconto pari ad almeno 2.000 euro.

Per l'erogazione del contributo è previsto un limite di spesa complessivo di **250** milioni di euro.

#### **Contributo per veicoli commerciali e autoveicoli speciali**

La Legge di bilancio 2021 (art. 1, c. 657) ha introdotto un contributo a favore dei soggetti che acquistano e immatricolano in Italia, dal **1° gennaio 2021** al **30 giugno 2021**, veicoli commerciali nuovi di categoria **N1** (veicoli per il trasporto di merci, aventi massa massima non superiore a 3,5 tonnellate) o autoveicoli speciali nuovi di categoria **M1** (es: ambulanze, furgoni isotermitici, spazzatrici, cisterne, furgoni blindati ecc.)<sup>39</sup>.

Il contributo è differenziato in base alla massa totale a terra del veicolo, all'alimentazione e all'eventuale rottamazione di un veicolo della medesima categoria omologato in classe fino ad Euro 4/IV, secondo la seguente tabella:

<sup>39</sup> Per una definizione puntuale degli autoveicoli speciali M1 vd. art. 54, c. 1, lett. g) del Codice della strada

Massa totale a terra (tonnellate)	Contributo per veicoli esclusivamente elettrici	Contributo per veicoli ibridi o alimentazione alternativa	Contributi per veicoli con altre tipologie di alimentazione
<b>0-1,999</b>			
con rottamazione	4.000	2.000	1.200
senza rottamazione	3.200	1.200	800
<b>2-3,299</b>			
con rottamazione	5.600	2.800	2.000
senza rottamazione	4.800	2.000	1.200
<b>3,3-3,5</b>			
con rottamazione	8.000	4.400	3.200
senza rottamazione	6.400	2.800	2.000

Per l'erogazione del contributo è previsto un limite di spesa complessivo di **50** milioni di euro.

#### **Modalità di accesso ai contributi**

I contributi sopra descritti sono corrisposti all'acquirente del veicolo dal venditore mediante compensazione con il prezzo di acquisto (in pratica l'acquirente usufruisce di uno sconto sul prezzo).

Il venditore prenota il contributo su un'apposita piattaforma disponibile sul sito del Ministero dello sviluppo economico (<https://ecobonus.mise.gov.it/>).

Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano tale importo come credito d'imposta che potrà essere utilizzato esclusivamente in compensazione (D.Lgs. 241/1997, art. 17) mediante il modello F24. Non si applica il limite di compensazione dei 250.000 euro previsto per i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi né quello generale annuo dei 700.000 euro.

I contributi **non sono cumulabili** con altri incentivi di carattere nazionale<sup>40</sup>.

#### **Passaggio dal ciclo NEDC al ciclo WLTP**

La Legge di bilancio 2021 (art. 1, c. 651, lett. e) stabilisce che, a partire dal 1° gennaio 2021, per il calcolo delle emissioni di CO<sub>2</sub> dei veicoli si deve applicare il nuovo ciclo di omologazione WLTP previsto dal Regolamento UE 2017/1151 (riportato nel secondo riquadro al punto V.7 della carta di circolazione), che sostituisce il ciclo NEDC. Il sistema WLTP, più rigoroso, sarà il riferimento sia per la determinazione dei contributi sia per il calcolo della c.d. ecotassa. Ai fini della sola erogazione dei contributi, si prevede peraltro un periodo transitorio di calcolo delle emissioni ancora in base al vecchio ciclo NEDC, per i veicoli acquistati fino al 31 dicembre 2020 e immatricolati dal 1° gennaio 2021 fino al 30 giugno 2021.

<sup>40</sup> Pertanto, ad esempio, nel caso di acquisto di un veicolo commerciale di categoria N1, non è possibile cumulare il contributo in questione con il credito d'imposta previsto dalla Legge di bilancio 2021 per i beni strumentali (vd. par. 2.4).

## 2.7. SPESE DI IMPIEGO DEI VEICOLI

Le spese di impiego degli autoveicoli (es.: carburante, assicurazione, bollo auto, pedaggi autostradali, lavaggio ecc.) seguono la regola di deducibilità del veicolo a cui si riferiscono. Pertanto, tali spese, qualunque sia il modo di acquisizione del veicolo (proprietà, leasing, noleggio), sono deducibili:

- al **100%** se il veicolo è utilizzato esclusivamente come bene strumentale o è adibito ad uso pubblico (art. 164, c. 1, lett. a);
- al **70%** se il veicolo è assegnato in uso promiscuo ai dipendenti (art. 164, c. lett. b-bis);
- al **20%** se il veicolo non è assegnato (art. 164, c. 1, lett. b)

Le spese di impiego dei veicoli non sono soggette a limiti d'importo.

### **Spese per l'acquisto di carburante – Tracciabilità e certificazione dei pagamenti**

Dal 1° luglio 2018<sup>41</sup> le spese relative all'acquisto di carburante per autotrazione sono deducibili solo se effettuate mediante carte di credito, carte di debito (bancomat) o carte prepagate<sup>42</sup> (art. 164, c. 1 bis, Tuir).

La tracciabilità del pagamento è richiesta anche ai fini della detraibilità dell'Iva (art. 19 bis1, c. 1, lett. d).

Inoltre, dal 1° gennaio 2019 è stata abrogata la scheda carburante come conseguenza dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica.

Per approfondimenti si rinvia al cap. 7.

### **Spese di manutenzione non imputate ad incremento del costo (art. 102, c. 6, Tuir)**

Si tratta di spese che consentono al veicolo di mantenere la propria funzionalità (es.: cambio gomme, tagliando ecc.). Queste spese sono soggette:

- non solo al **limite percentuale** di deducibilità previsto per il veicolo a cui si riferiscono (100%, 70% o 20%);
- ma anche all'ulteriore **limite del 5%** del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili che risultano all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili senza considerare i beni acquistati o ceduti in corso d'anno. L'eventuale eccedenza rispetto al plafond è deducibile in quote costanti nei 5 esercizi successivi.

Qualora tra i beni ammortizzabili ci siano beni che hanno beneficiato del "**super ammortamento**", il calcolo del plafond di deducibilità va effettuato senza considerare la maggiorazione del 40%.

---

<sup>41</sup> Legge di bilancio 2018 (L. 205/2017), art. 1, c. 922.

<sup>42</sup> Emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, c. 6, D.P.R. 605/73.

## 2.8. CESSIONE DEI VEICOLI

La cessione di un autoveicolo genera una plusvalenza civilistica data dalla differenza tra il **corrispettivo di vendita** e il **valore contabile**. Tale plusvalenza rileva fiscalmente nella stessa proporzione esistente tra l'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato (art. 164, c. 2, Tuir).

Pertanto:

- se viene ceduto un autoveicolo a **deducibilità integrale** (per es. autocarro), la plusvalenza rileva fiscalmente per intero (supposto che ai fini civilistici siano stati seguiti i criteri fiscali);
- se viene ceduto un autoveicolo a **deducibilità limitata** (per es. un'autovettura "non assegnata" o un'autovettura assegnata in uso promiscuo al dipendente), la plusvalenza rileva fiscalmente in modo parziale, ossia rileva nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare degli ammortamenti fiscalmente dedotti e l'ammontare degli ammortamenti complessivamente effettuati in bilancio.

Qualora venga ceduto un autoveicolo che ha beneficiato del "**super ammortamento**", il calcolo della plusvalenza deve essere effettuato senza considerare la maggiorazione del 40%.

## 2.9. TAVOLA RIEPILOGATIVA – REGOLE DI DEDUCIBILITÀ AUTOVETTURE

Utilizzo dell'auto	Deduzione Costo di acquisto	Deduzione Canoni di leasing	Deduzione Canoni di noleggio
Autovetture usate esclusivamente come <b>beni strumentali</b> (es. autovetture utilizzate dalle società di noleggio) o adibite ad <b>uso pubblico</b> (es.: taxi) Tuir, art. 164, c.1, lett. a	100%	100%	100%
Autovetture non usate esclusivamente come beni strumentali, né adibite ad uso pubblico, né assegnate in uso promiscuo ai dipendenti (cd. <b>Autovetture “non assegnate”</b> ) Tuir, art. 164, c. 1, lett. b	20% nel limite di € 18.075,99 (€ 25.306,39 per le auto acquistate tra il 15.10.2015 e il 31.12.2016)	20% nel limite dei canoni di leasing proporzionalmente corrispondenti a un costo di acquisizione non superiore a € 18.075,99 (€ 25.306,39 per le auto acquisite in leasing tra il 15.10.2015 e il 31.12.2016)	20% nel limite di € 3.615 l'anno
Autovetture assegnate in uso promiscuo ai <b>dipendenti</b> Tuir, art. 164, c. 1, lett.b-bis	70% senza limiti sul costo di acquisto	70% senza limiti sul canone di leasing	70% senza limiti sul canone di noleggio
Autovettura assegnata in uso promiscuo all' <b>amministratore</b> Tuir, art. 164, c. 1, lett. b	100% fino a concorrenza del fringe benefit, 20% l'eccedenza rispetto al benefit con il limite del costo fiscalmente riconosciuto	100% fino a concorrenza del fringe benefit, 20% l'eccedenza rispetto al benefit con il limite del canone di leasing fiscalmente riconosciuto	100% fino a concorrenza del fringe benefit, 20% l'eccedenza rispetto al benefit con il limite del canone di noleggio fiscalmente riconosciuto
Autovetture assegnate ai <b>soci “puri”</b> (che non siano dipendenti, amministratori o professionisti) Tuir, art. 164, c. 1, lett. b	20% nel limite di € 18.075,99 (€ 25.306,39 per le auto acquistate tra il 15.10.2015 e il 31.12.2016)	20% nel limite dei canoni di leasing proporzionalmente corrispondenti a un costo di acquisizione non superiore a € 18.075,99 (€ 25.306,39 per le auto acquisite in leasing tra il 15.10.2015 e il 31.12.2016)	20% nel limite di € 3.615 l'anno

**NB:** le spese di impiego (carburante, assicurazione, pedaggi autostradali ecc.) sono soggette alla stessa percentuale di deducibilità dell'autovettura a cui si riferiscono

# 3

## **Veicoli utilizzati da professionisti e agenti: regole di deducibilità**

La deducibilità dei costi relativi ai veicoli utilizzati da professionisti e agenti è regolata dall'art. 164, c. 1, lett. b del Tuir.

### **3.1. VEICOLI UTILIZZATI DA PROFESSIONISTI**

In linea generale i lavoratori autonomi deducono le spese e gli altri componenti negativi relativi ai veicoli (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori) applicando gli stessi limiti di deducibilità previsti per le imprese (art. 164, c. 1, lett. b):

- limite percentuale del **20%**,
- limite sul **costo di acquisizione** del veicolo (proprietà, leasing o noleggio, vd. tabella), limitatamente, però, ad un **solo veicolo**.

Se la professione è esercitata in forma associata (società semplici o associazioni di cui all'art. 5 del Tuir) è ammesso alla deduzione un veicolo per ogni socio o associato.

### → Professionisti - Limiti sul costo di acquisizione del veicolo

	Acquisto o leasing	Noleggio (limite annuo)
Autovetture e autocaravan	18.075,99	3.615,2
Motocicli	4.131,66	774,69
Ciclomotori	2.065,83	413,17

Per i professionisti la deducibilità delle quote di ammortamento segue le regole previste dall'art. 54 del Tuir (applicazione dei coefficienti di ammortamento previsti dal D.M. 31.12.1988 senza la riduzione alla metà il primo anno).

### 3.2. VEICOLI UTILIZZATI DA AGENTI

Gli agenti possono beneficiare di regole di deducibilità più favorevoli (art. 164, c. 1, lett. b, ultimo periodo):

- il limite percentuale di deducibilità è fissato all'**80%** anziché al 20%;
- il limite sul costo di acquisto/leasing delle autovetture e degli autocaravan è pari a euro **25.822,84** (anziché euro 18.075,99) e il limite sul noleggio annuo è pari a euro **5.164,57** (anziché euro 3.615,20).

I limiti sul costo di acquisto di motocicli e ciclomotori sono invece uguali a quelli previsti per le imprese e i professionisti.

### → Agenti - Limiti sul costo di acquisizione del veicolo

	Proprietà o in leasing	Noleggio (limite annuo)
Autovetture e autocaravan	25.822,84	5.164,57 (3.615,20 fino al 2016)
Motocicli	4.131,66	774,69
Ciclomotori	2.065,83	413,17

### 3.3. SUPER AMMORTAMENTO PER I VEICOLI DI AGENTI E PROFESSIONISTI

Gli autoveicoli di cui all'art. 164 del Tuir, acquistati (in proprietà o in leasing) da professionisti e agenti nel periodo compreso tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016, hanno potuto beneficiare del "super ammortamento" previsto dalla Legge di bilancio 2016 (L. 208/2015, art. 1, c. 91 e seguenti). Tale disciplina ha consentito di aumentare del 40% il costo di acquisizione (e i limiti massimi fiscalmente riconosciuti), lasciando inalterata la percentuale di deducibilità (vd. circ. AdE n. 23/2016, par. 4.3).

Le successive proroghe del "super ammortamento" non hanno più consentito di agevolare gli autoveicoli a deducibilità parziale (art. 164, c. 1, lett. b). Né lo consente la disciplina del credito d'imposta per i beni strumentali "ordinari", introdotto dalla Legge di bilancio 2020 in sostituzione del super ammortamento. La Legge di bilancio 2021, che proroga e ridefinisce l'intensità di tale credito d'imposta, continua ad escludere dall'agevolazione tutti gli autoveicoli di cui all'art. 164. Per approfondimenti vd. par. 2.3.

# 4

## **Auto assegnate a dipendenti, soci e amministratori: regole di tassazione del benefit**

Le modalità di assegnazione dell'autovettura ai dipendenti sono sostanzialmente tre:

- assegnazione in uso promiscuo (per spostamenti sia lavorativi che personali);
- assegnazione ad uso esclusivamente personale;
- assegnazione ad uso esclusivamente aziendale.

Di seguito viene descritto l'impatto che queste tre fattispecie hanno sulla sfera reddituale del dipendente, con un'attenzione particolare al trattamento fiscale dell'assegnazione in uso promiscuo che, a seguito delle novità introdotte dalla Legge di bilancio 2020<sup>43</sup>, ha subito delle importanti modifiche.

---

<sup>43</sup> L. n. 160 del 27 dicembre 2019, art. 1, commi 632 e 633.

## 4.1. AUTO ASSEGNATA AL DIPENDENTE IN USO PROMISCO

L'assegnazione dell'autovettura al dipendente in uso promiscuo – ossia per spostamenti sia aziendali che personali<sup>44</sup> – genera un compenso in natura che deve essere valorizzato utilizzando un criterio **forfetario**<sup>45</sup>, indicato nell'art. 51, c. 4, lett. a, del Tuir e basato sui costi chilometrici desumibili dalle tabelle nazionali dell'Acì.

Questo speciale criterio di calcolo del fringe benefit si applica:

- agli autoveicoli indicati nell'art. 54, c. 1, lettere a), c), m) del Codice della strada (D.Lgs. 285/92) ossia autovetture<sup>46</sup>, autoveicoli per trasporto promiscuo<sup>47</sup>, autocaravan<sup>48</sup>,
- nonché a motocicli e ciclomotori.

Nei paragrafi che seguono l'attenzione si concentrerà sull'assegnazione di autovetture in quanto rappresenta la casistica più diffusa nelle aziende.

Per il regime di deducibilità ai fini Ires delle spese relative alle auto assegnate in uso promiscuo ai dipendenti si rinvia al par. 2.2.2, per la gestione degli aspetti Iva al par. 6.2.

### 4.1.1. Il benefit auto prima e dopo la Legge di bilancio 2020

La Legge di bilancio 2020<sup>49</sup>, con decorrenza dal 1° luglio 2020, ha introdotto delle importanti novità nell'ambito della disciplina di determinazione del benefit derivante dall'auto assegnata in uso promiscuo ai dipendenti.

Prima delle modifiche previste dalla Legge di bilancio 2020, il fringe benefit auto era stabilito – per tutte le autovetture - in misura pari al 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale annua di 15.000 km (calcolato sulla base dei costi chilometrici Acì), al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente:

<b>Benefit auto ante LdB 2020</b> = 30% x costo Acì x 15.000 km - contributo dipendente
---

Con la nuova disciplina, il benefit auto viene calcolato non più in misura forfetaria fissa al 30%, bensì in misura variabile applicando ai costi Acì una percentuale che varia a seconda della quantità di anidride carbonica (CO<sub>2</sub>) emessa dal veicolo.

<sup>44</sup> L'uso promiscuo deve essere provato mediante idonea documentazione, quale, ad esempio una clausola del contratto di lavoro (C.M. 10.2.98 n. 48/E, par. 2.1.2.1) oppure una lettera di assegnazione. Ciò è richiesto anche allo scopo di evitare comportamenti elusivi posti in essere al solo fine di fruire della deduzione al 70% (anziché al 20%) prevista per i veicoli che vengono dati in uso promiscuo al dipendente (vd. par. 2.2.2).

<sup>45</sup> In deroga al principio generale contenuto nell'art. 51, c. 3, del Tuir secondo cui i compensi in natura sono valorizzati con il criterio del valore normale (art. 9, Tuir).

<sup>46</sup> L'art. 54, c. 1, lett. a), del Codice della strada definisce le autovetture come “*veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente*”.

<sup>47</sup> L'art. 54, c. 1, lett. c), del Codice della strada definisce gli autoveicoli per trasporto promiscuo come “*veicoli aventi una massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 t o 4,5 t se a trazione elettrica o a batteria, destinati al trasporto di persone e di cose e capaci di contenere al massimo nove posti compreso quello del conducente*”.

<sup>48</sup> L'art. 54, c. 1, lett. m), del Codice della strada definisce gli autocaravan come “*veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo, compreso il conducente*”.

<sup>49</sup> L. del 27 dicembre 2019 n. 160, art. 1, c. 632 e 633.

Le nuove percentuali rilevanti per il calcolo del fringe benefit sono riportate nella tabella seguente.

Quantità di anidride carbonica (CO <sub>2</sub> ) emessa dal veicolo	Percentuale da applicare al costo km corrispondente a una percorrenza convenzionale annua di 15.000 km
CO <sub>2</sub> ≤ 60 g/km	25% dal 1° luglio 2020
60 g/km < CO <sub>2</sub> ≤ 160 g/km	30% dal 1° luglio 2020
160 g/km < CO <sub>2</sub> ≤ 190 g/km	40% dal 1° luglio 2020 fino a 31 dicembre 2020 50% dal 2021
CO <sub>2</sub> > 190 g/km	50% dal 1° luglio 2020 fino al 31 dicembre 2020 60% dal 2021

Con le nuove regole, quindi, il benefit auto viene calcolato applicando ai costi Aci corrispondenti a una percorrenza convenzionale annua di 15.000 km una percentuale che varia in base alla quantità di CO<sub>2</sub> emessa dal veicolo:

**Benefit auto post LdB 2020** = % in base a emissioni di CO<sub>2</sub> x costo Aci x 15.000 km - contributo dipendente

La finalità della nuova disciplina è:

- da un lato, **premiare** fiscalmente le assegnazioni di auto “ecologiche” (CO<sub>2</sub> ≤ 60 g/km), per le quali il benefit viene ridotto rispetto alla vecchia disciplina;
- dall’altro, **penalizzare** fiscalmente le assegnazioni di auto “inquinanti” (160 g/km < CO<sub>2</sub> ≤ 190 g/km) e altamente “inquinanti” (CO<sub>2</sub> > 190g/km), per le quali il benefit viene incrementato rispetto alla vecchia disciplina.

Nulla cambia per le autovetture “mediamente inquinanti” (60 g/km < CO<sub>2</sub> ≤ 160 g/km) per le quali il benefit rimane invariato.

**Emissioni di CO<sub>2</sub>.** Per il nuovo calcolo del benefit auto diventa rilevante conoscere la quantità di CO<sub>2</sub> prodotta dal veicolo. L’Agenzia delle Entrate non ha fornito chiarimenti sulle modalità di individuazione di tale dato. In mancanza di precisazioni da parte dell’Amministrazione finanziaria, si ritiene corretto il comportamento delle imprese che, nel secondo semestre 2020, hanno considerato la quantità di CO<sub>2</sub> misurata con lo standard di omologazione NEDC (New European Driving Cycle), dato riportato nel secondo riquadro del punto V.7 della Carta di circolazione<sup>50</sup>. Dal 1° gennaio 2021, il sistema NEDC, per effetto del Regolamento Ue 2017/1151, è stato sostituito dal sistema WLTP (Worldwide Harmonised Light Duty Vehicles Test Procedure). Il sistema WLTP è molto più stringente del precedente e potrebbe spostare alcuni veicoli oltre le soglie che delimitano la premialità (60 g/km) e la penalizzazione (160 g/km e 190 g/km). Sarebbe stato opportuno, nell’ambito della Legge di Bilancio 2021, adeguare gli scaglioni fiscali delle emissioni di CO<sub>2</sub> al nuovo standard WLTP, così come è stato fatto per l’ecotassa e i contributi previsti dalla stessa Legge per l’acquisto di autoveicoli (vd. par. 2.6).

<sup>50</sup> In sostanza si ritengono valide, anche ai fini della nuova disciplina del fringe benefit, le indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate nella ris. n. 32/2019 con riferimento all’ecotassa e al contributo introdotti dalla Legge di bilancio 2019 (L. del 30 dicembre 2018 n. 145, art. 1, c. 1031-1047).

#### 4.1.2. Elementi chiave per il calcolo del benefit auto

Gli elementi chiave per il calcolo del fringe benefit sono le tabelle ACI e il contributo eventualmente addebitato al dipendente.

**Tabelle ACI.** Sono pubblicate in Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre di ogni anno con effetto dal periodo d'imposta successivo e consultabili sul sito dell'AcI al seguente link: <http://www.aci.it/i-servizi/servizi-online/fringe-benefit.html>.

Le tariffe AcI comprendono i seguenti costi:

- quota ammortamento capitale;
- quota interessi sul capitale investito;
- assicurazione RCA;
- tassa automobilistica;
- carburante;
- pneumatici;
- riparazioni e manutenzioni.

Se il modello di veicolo utilizzato promiscuamente non rientra tra quelli inclusi nelle tabelle, occorre prendere a riferimento il modello che per le sue caratteristiche risulta più simile a quello considerato<sup>51</sup>.

Le tariffe AcI 2021 sono state pubblicate nella G.U. n. 317 del 22 dicembre 2020, S.O. n. 42.

**Contributo del dipendente.** Il datore di lavoro può addebitare al dipendente un corrispettivo, con il metodo del pagamento o della trattenuta, a fronte della possibilità di fruire del veicolo anche a fini personali. Tale contributo, da considerare al lordo dell'Iva, riduce il valore forfetario del benefit imponibile.

**Calcolo del benefit auto.** Come già sopra evidenziato, il benefit auto imponibile è costituito dalla differenza tra il valore forfetario calcolato sulla base delle tariffe AcI e l'importo corrisposto dal dipendente<sup>52</sup>. Pertanto, non emerge alcun benefit imponibile se il corrispettivo è maggiore o uguale al valore forfetario.

Il benefit auto ha le seguenti caratteristiche (circ. n. 326/97 e n. 1/2007):

- è **forfetario**: si prescinde dalla reale percorrenza, dalle spese effettivamente sostenute dall'impresa e dalle spese incluse nei costi AcI<sup>53</sup> eventualmente riaddebitate al dipendente (per es. le spese per il carburante);
- è calcolato su **base annua**: in caso di assegnazione per un periodo inferiore all'anno, è necessario pertanto effettuare il ragguaglio;
- deve essere esposto in **cedolino** e assoggettato a tassazione ordinaria **mese per mese**;
- rientra nella franchigia dei **258,23 euro** di cui all'art. 51, c. 3, ultimo periodo, Tuir. Tale franchigia, per il solo anno 2020, è stata elevata a 516,46 euro (D.L. 104/2020, art. 112).

---

<sup>51</sup> Circ. 326/97, par. 2.3.2.1.

<sup>52</sup> Circ. AdE n. 1/2007, par. 17.1.A.

<sup>53</sup> Carburante, pneumatici, manutenzione e riparazione, ammortamento (quota capitale e quota interessi), assicurazione RCA, tassa automobilistica.

### 4.1.3. La decorrenza della nuova disciplina e i chiarimenti dell'AdE

Le nuove regole di calcolo del benefit auto introdotte dalla Legge di bilancio 2020 (art. 1, c. 633) si applicano ai veicoli “di nuova immatricolazione (...) concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020”.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti su questa nuova disciplina con la risoluzione n. 46 del 14 agosto 2020 con la quale ha precisato che:

- per “veicoli di nuova immatricolazione” si intendono i veicoli (autoveicoli, motocicli e ciclomotori) immatricolati dal 1° luglio 2020, a nulla rilevando la data di entrata in vigore della Legge di bilancio 2020 (1° gennaio 2020);
- per individuare il momento di assegnazione occorre fare riferimento alla data di sottoscrizione dell'accordo<sup>54</sup> tra il dipendente e il datore di lavoro per l'assegnazione del veicolo (e non alla data di sottoscrizione del contratto di acquisto, noleggio o leasing).

Fissati questi principi, l'Agenzia analizza tre distinte tipologie di assegnazione:

1. veicoli assegnati fino al 30 giugno 2020,
2. veicoli assegnati dal 1° luglio 2020 e immatricolati a partire da tale data,
3. veicoli assegnati dal 1° luglio 2020 e immatricolati prima di tale data.

#### 1) Autovetture assegnate fino al 30 giugno 2020

Per le autovetture assegnate in uso promiscuo con contratti stipulati fino al **30 giugno 2020**, il benefit è valorizzato applicando le “vecchie” regole ossia assumendo il **30%** dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale annua di 15.000 km calcolato sulla base del costo chilometrico desumibile dalle tabelle ACI, al netto dell'eventuale corrispettivo posto a carico del dipendente. La vecchia disciplina continua a vivere per tutta la durata del contratto di assegnazione.

#### → Esempio – Auto assegnata prima del 1° luglio 2020

Si ipotizzi il caso di un dipendente che ha la disponibilità di un'autovettura Audi Q7 4.0 TDI V8 (emissione di CO<sub>2</sub> pari a 190 g/km) che gli è stata assegnata il 1° aprile 2020.

Poiché l'assegnazione dell'autovettura è avvenuta prima del 1° luglio 2020, il benefit deve essere calcolato applicando le “vecchie” regole – ossia assumendo il **30%** del costo Aci corrispondente a una percorrenza convenzionale annua di 15.000 km – ed è irrilevante la quantità di CO<sub>2</sub> emessa dal veicolo.

Dalle tabelle Aci 2021 risulta che il benefit annuo derivante dall'assegnazione dell'auto è pari 4.384,68 euro:

Marca	Modello	Serie	Costo km 15.000 km	Fringe benefit annuale (30% CK)
Audi	Q7 4.0 V8 TDI	435 cv	0,9744	4.384,68

Ipotizzando che al dipendente venga addebitato un corrispettivo mensile di 100 euro, il benefit imponibile complessivo per il 2021, sarà pari a 4.384,68 – 1.200 = **3.184,68** euro.

<sup>54</sup> Codice civile, art. 1321.

## 2) Autovetture immatricolate e assegnate dopo il 30 giugno 2020

Per le autovetture di nuova immatricolazione, ossia immatricolate dal 1° luglio 2020, e assegnate a decorrere da tale data, il benefit auto deve essere calcolato applicando le nuove regole che agganciano il valore del benefit alla quantità di anidride carbonica emessa dal veicolo.

Il benefit è quindi determinato applicando ai costi Aci le nuove percentuali che vanno dal 25% al 60% a seconda delle emissioni di CO<sub>2</sub> prodotte dal veicolo (vd. tabella pag. 31).

### → Esempio – Auto “ecologica” immatricolata ed assegnata dopo il 30 giugno 2020

Si ipotizzi il caso di un dipendente al quale il 1° ottobre 2020 sia stata assegnata una Citroen C zero elettrica a zero emissioni di CO<sub>2</sub> e di nuova immatricolazione (immatricolata dopo il 30 giugno 2020).

Poiché l'autovettura è assegnata e immatricolata dopo il 30 giugno 2020, il benefit deve essere valorizzato applicando le nuove regole introdotte dalla Legge di bilancio 2020.

Trattandosi di un veicolo a zero emissioni, il benefit sarà calcolato considerando il **25%** dei costi Aci corrispondenti a una percorrenza convenzionale di 15.000 km.

Dalle tabelle Aci 2021 risulta che il benefit annuo è pari a 1.219,16 euro:

Marca	Modello	Serie	Costo km 15.000 km	Fringe benefit annuale (25%)
Citroen	C zero	Elettrica	0,3251	1.219,16

Il benefit imponibile complessivo per l'anno 2021, supponendo che al dipendente venga addebitato un corrispettivo mensile di 100 euro, sarà pari a 1.219,16-1.200 = **19,16** euro

### → Esempio – Auto “inquinante” immatricolata ed assegnata dopo il 30 giugno 2020

Si ipotizzi che il 1° ottobre 2020 sia stata assegnata a un dipendente una Audi Q7 4.0 TDI V8, di nuova immatricolazione (immatricolata dopo il 30 giugno 2020), con emissione di CO<sub>2</sub> pari a 190 g/km.

Poiché si tratta di un'autovettura assegnata e immatricolata dopo il 30 giugno 2020, ai fini della valorizzazione del benefit, è necessario applicare le nuove regole introdotte dalla Legge di bilancio 2020 che tengono conto della quantità di CO<sub>2</sub> emessa dal veicolo.

Dato che l'autovettura ha un'emissione di CO<sub>2</sub> pari a 190 g/km, il benefit annuale per il 2021 sarà calcolato considerando il **50%** dei costi corrispondenti a una percorrenza di 15.000 km (vd. tab. pag. 31)

Dalle tabelle Aci 2021 tale benefit risulta essere pari a 7.307,8 euro:

Marca	Modello	Serie	Costo km 15.000 km	Fringe benefit annuale (50%)
Audi	Q7 4.0 V8 TDI	435 cv	0,9744	7.307,8

Il benefit imponibile per l'anno 2021, ipotizzando che al dipendente venga addebitato un corrispettivo mensile di 100 euro, sarà pari a 7.307,8 - 1.200 = **6.107,8** euro.

### 3) Autovetture immatricolate entro il 30 giugno 2020 e assegnate dopo tale data

L'Agenzia delle Entrate, nella citata risoluzione n. 46/2020, individua una terza tipologia di assegnazione che non trova collocazione né nella vecchia disciplina né nella nuova. Si tratta delle autovetture assegnate dal 1° luglio 2020 e immatricolate precedentemente a tale data.

Secondo l'Agenzia, in questo caso, che non viene direttamente disciplinato dall'art. 51 del Tuir, bisogna applicare i principi generali che regolano la determinazione del reddito di lavoro dipendente. In particolare, l'Agenzia ritiene che il benefit debba essere fiscalmente valorizzato *“per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo (...) scorporando quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro”*<sup>55</sup>.

L'Agenzia delle Entrate, però, non chiarisce:

1. né quale sia il valore normale da assumere come base di calcolo del benefit
2. né il criterio di individuazione dell'uso aziendale dell'autoveicolo.

In assenza di indicazioni pratiche da parte dell'Agenzia, ragioni di buon senso inducono a ritenere che, per quanto riguarda il primo aspetto, si possa far riferimento al costo sostenuto dal datore di lavoro<sup>56</sup>, per quanto riguarda il secondo, ai chilometri percorsi per motivi lavorativi<sup>57</sup>.

#### → Esempio – Auto immatricolata prima del 30 giugno 2020 e assegnata il 1° gennaio 2021

Si supponga che il 1° gennaio 2021 venga assegnata a un dipendente un'autovettura immatricolata a maggio 2020 e acquisita mediante contratto di noleggio.

Si ipotizzi che:

- il canone di noleggio mensile sostenuto dal datore di lavoro sia pari a 1.200 euro;
- il costo del carburante sostenuto dal datore di lavoro nel mese di gennaio 2021 sia pari a euro 300 euro;
- l'auto abbia percorso nel mese di gennaio 2021 1.500 km di cui 1.000 per motivi aziendali.

Si ipotizzi, inoltre, di assumere il costo sostenuto dal datore di lavoro come valore normale e il criterio dei km come metodo di individuazione dell'utilizzo aziendale.

Fatte queste assunzioni, il benefit imponibile relativo al mese di gennaio 2021 sarà così calcolato:

$$\text{Benefit imponibile gennaio 2021} = \text{€ } 1.500 - (\text{€ } 1.500 \text{ euro} / 1.500 \text{ km} * 1.000 \text{ km}) = \text{€ } 500$$

Data la complessità e l'incertezza che caratterizzano la valorizzazione del benefit per i veicoli assegnati dal 1° luglio 2020 e immatricolati antecedentemente a tale data, è auspicabile un intervento di semplificazione da parte del legislatore o dell'Agenzia delle Entrate. In particolare, è opportuno che venga riconosciuta la possibilità di applicare il criterio forfetario di determinazione del benefit anche in questa circostanza.

<sup>55</sup> L'Agenzia riprende i chiarimenti forniti nella ris. n. 74/E del 20 giugno 2017 in materia di rimborsi di spese telefoniche da parte del datore di lavoro. In tale risoluzione l'Agenzia ha affermato che, in assenza di un criterio forfetario di valorizzazione di un benefit, *“i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, al fine di evitare che l'intero valore normale di esso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente”*.

<sup>56</sup> Un'interpretazione più aderente all'orientamento espresso dall'Agenzia nella risoluzione n. 46/2020, ma più complessa da applicare nella pratica ed eccessivamente penalizzante per il dipendente, porterebbe ad assumere come valore normale della messa a disposizione del veicolo il valore di mercato, ossia la tariffa desunta dai listini delle società di autonoleggio.

<sup>57</sup> Per l'individuazione dell'utilizzo aziendale, si potrebbe applicare, in alternativa al conteggio dei km che risulta estremamente laborioso, il criterio dei 5/7 sulla base della considerazione che l'autovettura viene utilizzata a fini aziendali solo nei giorni lavorativi. È un criterio, però, meno accurato di quello basato sui km.

→ Tavola riepilogativa - Regole di calcolo del benefit post Legge di bilancio 2020

Tipologia di assegnazione	Percentuale da applicare ai costi Aci corrispondenti a una percorrenza annua di 15.000 km	Emissioni di CO <sub>2</sub>
Autovetture assegnate fino al 30 giugno 2020	30%	Non rilevano
Autovetture assegnate e immatricolate dal 1° luglio 2020	25%	CO <sub>2</sub> ≤60 g/km
	30%	60 g/km < CO <sub>2</sub> ≤160 g/km
	40% (50% dal 2021)	160 g/km < CO <sub>2</sub> ≤190 g/km
	50% (60% dal 2021)	CO <sub>2</sub> >190 g/km
Autovetture assegnate dal 1° luglio 2020 e immatricolate prima di tale data	Il benefit è quantificato considerando il valore normale riferito all'utilizzo privato del veicolo (ris. AdE 46/2020)	Non rilevano

#### 4.2. AUTO ASSEGNATA AL DIPENDENTE AD USO PERSONALE

In caso di assegnazione dell'autovettura al dipendente a fini esclusivamente **personali**, ipotesi tra l'altro poco diffusa, il compenso in natura deve essere quantificato utilizzando il criterio del valore normale (Tuir, art. 9).

##### Definizione di valore normale - Art. 9, Tuir

*“(...) il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o simili, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso”.*

Considerata la definizione di valore normale, quindi, non appare appropriato utilizzare le tariffe ACI in quanto queste sono rappresentative soltanto dei costi legati all'utilizzo dell'auto e non sono espressione di un prezzo di mercato. Pertanto, in caso di veicolo assegnato ad uso personale, per la quantificazione del benefit bisognerebbe fare riferimento ai listini delle società di autonoleggio.

In tal caso, inoltre, il benefit percepito dal dipendente costituisce per il datore di lavoro un onere per prestazioni di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 95 del Tuir. Ne deriva che il datore di lavoro può dedurre tale importo nel limite delle spese effettivamente sostenute<sup>58</sup> (le spese eventualmente eccedenti il benefit non potranno essere dedotte in quanto non inerenti).

<sup>58</sup> Circ. n. 48/1998, par. 2.1.2.1

### 4.3. AUTO ASSEGNATA AL DIPENDENTE AD USO AZIENDALE

Se l'auto viene assegnata al dipendente per un uso esclusivamente **aziendale**, in capo al lavoratore non si genera, ovviamente, alcun benefit imponibile (ris. AdE n. 178/2003) e in capo all'impresa operano i limiti di deducibilità ordinari previsti dall'art. 164, c. 1, lett. b (vd. par. 2.2.1).

L'uso esclusivamente aziendale implica che il veicolo non è utilizzato in alcun modo a fini personali, neppure per effettuare il tragitto dalla propria abitazione al luogo di lavoro. Pertanto, per evitare contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, è opportuno che il dipendente, al termine di ogni giornata lavorativa, riconsegni l'autoveicolo al datore di lavoro.

### 4.4. AUTO ASSEGNATA ALL'AMMINISTRATORE

L'assegnazione dell'auto in uso promiscuo all'amministratore determina un compenso in natura. Se l'amministratore è titolare di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, il benefit auto è calcolato applicando le stesse regole di determinazione del fringe benefit previste per i lavoratori dipendenti (Tuir, art. 51, c. 4), come modificate dalla Legge di bilancio 2020 (vd. par. 4.1).

Pertanto, come per i dipendenti, anche in questo caso è necessario distinguere le assegnazioni avvenute fino al 30.6.2020 da quelle avvenute successivamente:

- per le auto assegnate con **contratti stipulati fino al 30.6.2020**, il benefit è valorizzato assumendo il **30%** dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale annua di 15.000 km calcolato sulla base del costo chilometrico desumibile dalle tabelle ACI, al netto dell'eventuale corrispettivo posto a carico dell'amministratore;
- per le auto di **nuova immatricolazione** (ossia immatricolate dal 1° luglio 2020) e assegnate con **contratti stipulati dal 1° luglio 2020**, il valore del fringe benefit è calcolato secondo le nuove regole introdotte dalla Legge di bilancio 2020 ossia applicando ai costi chilometrici corrispondenti ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km delle percentuali che crescono al crescere della quantità di CO<sub>2</sub> emessa dal veicolo (vd. tabella a pag. 31);
- per le **auto assegnate dal 1° luglio 2020 ma immatricolate prima di tale data**, seguendo l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 46/2020, il benefit dovrà essere valorizzato per la sola parte riferibile all'utilizzo privato del veicolo, scorporando quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro.

Per gli aspetti operativi si rinvia al par. 4.1.

Per quanto riguarda il regime di deducibilità ai fini Ires dei costi in capo all'impresa, si segnala che, come già evidenziato nel par. 2.2.3, non è possibile applicare le stesse regole di deducibilità previste per le auto assegnate in uso promiscuo ai dipendenti<sup>59</sup>. Nel caso dell'auto assegnata all'amministratore, infatti, è possibile dedurre le spese sostenute fino a concorrenza del benefit e le spese eccedenti il benefit secondo le regole ordinarie ossia al 20% nei limiti del costo di acquisizione fiscalmente riconosciuto (art. 164, c. 1, lett. b).

---

<sup>59</sup> Circ. 1/2007, par. 17.

#### → Esempio

Si supponga di aver assegnato in uso promiscuo all'amministratore un'autovettura a cui corrisponde un benefit annuale, calcolato applicando le tariffe Aci, pari a 2.400 euro.

Si ipotizzi, inoltre, che l'impresa sostenga un canone di noleggio pari a 3.000 euro e spese di gestione pari a 1.000 (carburante), per una spesa complessiva di 4.000 euro.

Il benefit assoggettato a tassazione in capo all'amministratore sarà pari a euro 2.400.

L'impresa potrà dedurre il benefit di 2.400 come costo per prestazione di lavoro e l'eccedenza rispetto al benefit al 20%:

Deduzione = 2.400 + 20% (4.000 - 2.400) = 2.720 euro

## 4.5. AUTO ASSEGNATA AL SOCIO

Il D.L. 138/2011<sup>60</sup> ha introdotto, a decorrere dal 2012, una disciplina antielusiva che ha la finalità di disincentivare l'assegnazione di beni aziendali - inclusi gli **autoveicoli** - in godimento ai soci e ai loro familiari<sup>61</sup>. Questa nuova disciplina si applica solo se il socio, o il familiare, non riveste la qualifica di dipendente, amministratore o lavoratore autonomo dell'impresa concedente.

L'assegnazione del bene aziendale al socio/familiare determina in capo a quest'ultimo un **reddito diverso**<sup>62</sup>, da indicare nel modello Unico e da assoggettare a tassazione. Tale reddito deve essere quantificato assumendo il valore di mercato del diritto di godimento del bene al netto dell'eventuale corrispettivo pattuito o pagato dal socio/familiare. Il valore di mercato, in linea generale, è dato dal valore normale previsto dall'art. 9, c. 3, del Tuir. Nel caso particolare di autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori il valore di mercato può essere quantificato utilizzando la regola forfetaria prevista dall'art. 51, c. 4, del Tuir<sup>63</sup>.

Il D.L. 138/2011 aveva introdotto anche l'obbligo di inviare all'Agenzia delle Entrate un'apposita comunicazione contenente i dati relativi al bene (autoveicolo) concesso in godimento e ai soggetti coinvolti. Tale obbligo è stato abrogato dal D.L. 244/2016 (art. 13) con decorrenza dal 2016. L'abrogazione riguarda solo l'obbligo di effettuare la comunicazione dei dati relativi ai beni concessi in godimento a soci/familiari, restando ferma la tassazione del reddito in capo al socio/familiare utilizzatore.

Per il regime di deducibilità applicabile in capo al soggetto concedente si rinvia al par. 2.2.4.

<sup>60</sup> Art. 2, comma 36-quinquiesdecies.

<sup>61</sup> Nella categoria dei familiari rientrano il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo (Tuir, art. 5).

<sup>62</sup> Definito dal nuovo art. 67, lett. h-ter del Tuir

<sup>63</sup> Circ. AdE n. 36/2012.

#### 4.6. TAVOLA RIEPILOGATIVA - AUTO ASSEGNATE A DIPENDENTI, AMMINISTRATORI E SOCI

Soggetto utilizzatore dell'autovettura	Calcolo del benefit in capo al soggetto utilizzatore	Deduzione del costo di acquisizione dell'autovettura in capo all'impresa concedente
Dipendente che ha l'autovettura in uso promiscuo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Autovetture assegnate prima dell'1.7.2020: <b>30%</b> dei costi Aci corrispondenti a una percorrenza di 15.000 km, indipendentemente dalla quantità di CO<sub>2</sub> emessa dal veicolo</li> <li>• Autovetture assegnate e immatricolate dall'1.7.2020: <b>25%, 30%, 40%, 50% o 60%</b> dei costi chilometrici corrispondenti a una percorrenza di 15.000 km a seconda della quantità di CO<sub>2</sub> emessa dal veicolo</li> <li>• Autovetture assegnate dall'1.7.2020 e immatricolate prima dell'1.7.2020: <b>valore normale riferito all'utilizzo privato del veicolo</b></li> </ul> <p><i>NB: l'eventuale corrispettivo addebitato al dipendente riduce il benefit imponibile</i></p>	Deduzione del costo di acquisizione al <b>70%</b> senza limiti e a prescindere dal benefit tassato in capo al dipendente
Amministratore che ha l'autovettura in uso promiscuo	Si applicano le stesse regole di calcolo del benefit previste per i dipendenti (vd. sopra)	Deduzione del costo di acquisizione al 100% fino a concorrenza del benefit e al 20% per la parte eccedente il benefit nel limite del costo fiscalmente riconosciuto (18.075,99 per acquisto in proprietà/leasing e 3.615 euro l'anno per il noleggio)
Socio o familiare del socio <i>(socio/familiare che non sia dipendente, amministratore o lavoratore autonomo della società)</i>	Reddito diverso pari alla differenza tra il valore normale (calcolato con le regole forfetarie dell'art. 51, c. 4, Tuir) e il corrispettivo addebitato al socio/familiare	Deduzione del costo di acquisizione al 20% nel limite del costo di fiscalmente riconosciuto (18.075,99 per acquisto in proprietà/leasing e 3.615 euro l'anno per il noleggio)

# 5

## **Rimborsi chilometrici, car sharing, car pooling**

### **5.1. RIMBORSI CHILOMETRICI**

Se il dipendente è autorizzato ad utilizzare la propria autovettura per le trasferte di lavoro, il datore di lavoro gli riconosce il cosiddetto “rimborso chilometrico”. A tal fine è necessario che il lavoratore compili una scheda di rimborso con gli elementi essenziali della trasferta (data della trasferta, località raggiunte, motivazione, km percorsi, modello di autovettura ecc.).

Per calcolare il rimborso chilometrico è possibile utilizzare il software disponibile sul sito dell’Aci (<http://www.aci.it/i-servizi/servizi-online/costi-chilometrici.html>) che, per ogni tipologia di autovettura, consente di calcolare:

- i costi proporzionali ai km (quota capitale, carburante, lubrificante, pneumatici, manutenzione/riparazione);
- i costi fissi (quota interessi, assicurazione, tassa automobilistica).

I costi chilometrici sono pubblicati dall’Aci due volte l’anno (a marzo e a settembre).

### 5.1.1. Regime fiscale in capo al dipendente

Per quanto riguarda il regime di imponibilità in capo ai dipendenti bisogna effettuare la seguente distinzione (Tuir, art. 51, c. 5):

- se la trasferta avviene **all'interno del Comune**<sup>64</sup> in cui è ubicata la sede di lavoro, il rimborso chilometrico è pienamente **imponibile** in quanto non assimilabile ai rimborsi per le spese di trasporto comprovate tramite i documenti rilasciati da taxi o da altri mezzi pubblici (ris. n. 232/2001);
- se invece la trasferta è effettuata **fuori dal Comune** in cui è ubicata la sede di lavoro, il rimborso chilometrico non costituisce reddito tassabile, purché idoneamente documentato.

L'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 92/2015 ha precisato che il rimborso chilometrico, per le missioni fuori comune dei dipendenti, non costituisce reddito imponibile per il tragitto sede di lavoro-luogo di trasferta, che rappresenta in termini chilometrici il limite massimo esentabile.

Pertanto:

- se il tragitto abitazione-luogo di trasferta è inferiore al tragitto sede di lavoro-luogo di trasferta, il rimborso chilometrico è inferiore al limite massimo esentabile e pertanto è escluso da tassazione;
- se invece il tragitto abitazione-luogo di trasferta è superiore al tragitto sede di lavoro-luogo di trasferta, il rimborso chilometrico è superiore al limite massimo esentabile e pertanto l'eccedenza deve essere assoggettata a tassazione.

### 5.1.2. Regole di deducibilità per il datore di lavoro

Se dal lato del dipendente non esistono limiti per il rimborso, dal lato dell'impresa è ammesso in deduzione al massimo il costo chilometrico relativo ad autoveicoli di potenza non superiore a **17 cavalli** per i motori a benzina, **20 cavalli** per i motori diesel (Tuir, art. 95 c. 3).

Sono deducibili sia i costi proporzionali al chilometraggio sia quelli fissi (vd. interpello Agenzia delle Entrate 6.5.2011 n. 954-59477/2011).

#### Deduzione massima – Costi chilometrici Aci (settembre 2020)

Autovetture in produzione alimentate a benzina con 17 CVF										
prezzo		costi non proporzionali alla percorrenza				costi proporzionali alla percorrenza				
prezzo listino	prezzo strada	quota interessi	tassa autom.	assicuraz. RCA	TOTALE	quota capitale	carbur.	pneum.	manut. ripar.	TOTALE
16.784,61	20.486,49	974,32	236,09	1.797,46	3.007,87	0,07947	0,12675	0,01766	0,06838	0,29226
Costo complessivo di esercizio in Euro al km										
Percorrenza media annua	5.000	10.000	15.000	20.000	25.000	30.000	35.000	40.000	45.000	50.000
Costo di esercizio	0,89384	0,59305	0,49279	0,44266	0,41258	0,39253	0,3782	0,36746	0,3591	0,35242

<sup>64</sup> Per i dipendenti rileva il comune in cui è stabilita la sede di lavoro, per i collaboratori (es: amministratori), se la sede di lavoro non è determinata contrattualmente, rileva il comune in cui il collaboratore ha il domicilio fiscale (circ. AdE n. 7/2001, risposta5.3).

#### Autovetture in produzione alimentate a gasolio con 20 CVF

prezzo		costi non proporzionali alla percorrenza				costi proporzionali alla percorrenza					
prezzo listino	prezzo strada	quota interessi	tassa autom.	assicuraz. RCA	TOTALE	quota capitale	carbur.	pneum.	manut. ripar.	TOTALE	
27.047,07	32.971,20	1.435,86	305,6	1.997,19	3.738,65	0,08565	0,08531	0,02439	0,07569	0,27104	
Costo complessivo di esercizio in Euro al km											
Percorrenza media annua	10.000	15.000	20.000	30.000	40.000	50.000	60.000	70.000	80.000	90.000	100.000
Costo di esercizio	0,64491	0,52028	0,45797	0,39566	0,36451	0,34581	0,33335	0,32445	0,31777	0,31258	0,30843

Se il dipendente usa un'auto presa da lui a noleggio, la deduzione per l'impresa è calcolata sulle tariffe di autonoleggio dei veicoli a 17 cavalli per i motori a benzina, 20 cavali per i motori diesel.

Questo regime fiscale è applicabile anche all'amministratore, qualora sia titolare di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa. Se invece l'amministratore svolge attività professionale e addebita all'impresa i costi chilometrici mediante fattura, allora l'impresa potrà dedurre l'intero importo dei costi chilometrici senza i limiti previsti dall'art. 95, c. 3, del Tuir.

## 5.2. SERVIZI DI CAR SHARING

Il car sharing è una modalità innovativa di mobilità basata sulla condivisione dei veicoli. Questo sistema consente di utilizzare l'autovettura solo quando se ne ha bisogno, prenotando il veicolo "on line" e pagando una tariffa commisurata al tempo di utilizzo e ai chilometri percorsi.

Con la risoluzione n. 83/2016, l'Agenzia delle Entrate ha equiparato il servizio di car sharing al trasporto effettuato mediante taxi e mezzi pubblici (Tuir, art. 51, comma 5). Pertanto, i rimborsi delle spese sostenute dai dipendenti per l'utilizzo del servizio di car sharing, in occasione di trasferte nel territorio comunale in cui è ubicata la sede di lavoro, **non sono assoggettati a tassazione** (Tuir, art. 51, comma 5). Questa regola si applica sia nel caso in cui la fattura sia emessa dalla società di car sharing nei confronti del dipendente, sia nel caso di "utilizzo incrociato", ossia quando la fattura è intestata direttamente al datore di lavoro<sup>65</sup>.

## 5.3. SERVIZI DI CAR POOLING

Il car pooling è un sistema di trasporto non professionale basato sull'uso condiviso di veicoli privati tra due o più persone che devono percorrere lo stesso itinerario. Questo sistema di trasporto condiviso può anche essere utilizzato dai dipendenti per raggiungere il luogo di lavoro, grazie a piattaforme web o applicazioni messe a disposizione dal datore di lavoro.

<sup>65</sup> La fattura deve riportare il luogo di partenza e di arrivo, la distanza percorsa nonché la durata e l'importo dovuto.

Con la risposta ad interpello n. 461/2019, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il servizio di car pooling è inquadrabile nell'ambito dell'art. 51, c. 2, lett. f del Tuir, secondo cui **non sono imponibili** le opere e i servizi offerti dal datore di lavoro (volontariamente o in base a contratto, accordo o regolamento aziendale) alla generalità o categorie di dipendenti e ai loro familiari per le finalità di cui all'art. 100 del Tuir, tra le quali rientra anche la finalità sociale.

Per quanto riguarda invece la **deducibilità** dal reddito d'impresa dei costi sostenuti dal datore di lavoro per i servizi di car pooling, l'Agenzia afferma che tali costi – se il servizio è offerto volontariamente - sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al **5 per mille** delle spese per prestazioni di lavoro dipendente. Resta fermo che, qualora il servizio sia previsto da regolamento o contratto aziendale, la deducibilità è **integrale**.

# 6

## Gli autoveicoli nella disciplina Iva

### 6.1. REGOLE DI DETRAIBILITÀ

La normativa sulla detraibilità dell'Iva relativa alle spese di acquisto e importazione dei veicoli ha subito, nel corso degli ultimi anni, una complessa evoluzione.

La disciplina vigente, contenuta nell'art. 19 bis 1, c. 1, lett. c, del D.P.R. 633/72 prevede la detraibilità al **40%** dell'Iva assolta per l'acquisto o l'importazione dei veicoli stradali a motore (ad. es. autovetture, ciclomotori ecc.)<sup>66</sup>, se tali veicoli **non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa**, dell'arte o della professione.

---

<sup>66</sup> L'art. 19 bis1 non fa riferimento ad "autovetture e autoveicoli", ma a "veicoli stradali a motore", ossia veicoli a motore - diversi dai trattori agricoli o forestali e dai motocicli per uso privato di cilindrata superiore a 350 cc - normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni:

- la cui massa massima autorizzata è inferiore o pari a 3.500 kg;
- il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.

Rientrano, quindi, nel regime di detrazione limitata anche gli autocarri (D.Lgs. 285/92, art. 54) con massa massima autorizzata non superiore a 3.500 kg. Ai motocicli per uso privato di cilindrata superiore a 350 c.c. si applica l'art. 19 bis1, c. 1, lett. b che prevede l'indetraibilità, salvo che i beni formino oggetto dell'attività propria dell'impresa (la detrazione è sempre esclusa per i professionisti).

La detrazione è ammessa la **100%** se tali veicoli formano **oggetto dell'attività propria d'impresa**, nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 55/2007, è possibile, per esempio, detrarre integralmente l'Iva sull'acquisto/importazione di:

- veicoli utilizzati come taxi;
- veicoli delle autoscuole;
- veicoli delle società di leasing e noleggio
- veicoli commercializzati da concessionarie;
- veicoli utilizzati dai dipendenti dietro pagamento di corrispettivo (cfr. par. 6.2).

La detrazione al 100% è ammessa anche quando il veicolo è utilizzato **esclusivamente nell'esercizio dell'impresa**, arte e professione. In tale circostanza, però, come precisato nell'interrogazione parlamentare del 3 agosto 2016 n. 5-09338<sup>67</sup> e nella risposta ad interpello n. 954-114/2017<sup>68</sup>, è onere del soggetto passivo dare prova dell'utilizzo esclusivo del veicolo nell'esercizio della propria attività.

La detrazione dell'Iva al 40% è una **deroga** al principio comunitario della detraibilità integrale. Lo Stato italiano, infatti, ha ottenuto dal Consiglio europeo, fin dal 2007, l'autorizzazione a limitare al 40% il diritto alla detrazione dell'Iva sull'acquisto e sull'importazione delle auto aziendali. Tale autorizzazione al momento è valida fino al 31 dicembre 2022<sup>69</sup>.

Si riporta di seguito un riepilogo delle percentuali di detraibilità dell'Iva previste nel corso degli ultimi anni.

Periodo	% di detraibilità dell'Iva
1.1.2001 - 31.12.2005	10%*
1.1.2006 - 13.9.2006	15%*
14.9.2006 – 26.6.2007	Detrazione in base al principio di inerenza
dal 27.6.2007	40%

*\*In seguito alla sentenza "Stradasfalti" della Corte di giustizia UE C-288/05 del 14.9.2006, che ha dichiarato illegittima la detrazione limitata dell'Iva in quanto in contrasto con la disciplina comunitaria, ai contribuenti è stata data la possibilità di recuperare, mediante istanza di rimborso, l'Iva non detratta in passato.*

## 6.2. VEICOLI ASSEGNATI IN USO PROMISCO AI DIPENDENTI

Le autovetture assegnate in uso promiscuo ai dipendenti, dietro pagamento di un **corrispettivo** per l'utilizzo privato, si considerano utilizzate esclusivamente nell'ambito

<sup>67</sup> Nell'interrogazione parlamentare n. 5-09338 del 3 agosto 2016 è stata riconosciuta la possibilità di detrazione integrale dell'Iva con riferimento alle navette utilizzate dagli alberghi per il trasporto dei loro ospiti, laddove venga provato che gli stessi automezzi sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'attività d'impresa.

<sup>68</sup> Nella risposta ad interpello n. 954-114/2017, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la detrazione integrale dell'Iva per i veicoli destinati alla manutenzione della rete di trasporto e dotati di un apposito sistema di geolocalizzazione per il monitoraggio da remoto.

<sup>69</sup> Decisione del Consiglio UE 2019/2138 del 5 dicembre 2019 in GU dell'UE del 13 dicembre 2019.

dell'attività d'impresa e pertanto sono soggette alla regola della **detraibilità integrale** dell'Iva (Ris. n. 6/DPF/2008).

La messa a disposizione del veicolo effettuata dal datore di lavoro nei confronti del dipendente, dietro corrispettivo, rappresenta un'**operazione imponibile** ai fini Iva, con obbligo del datore di lavoro di esercitare la rivalsa (D.P.R. 633/72, art. 18).

In tale circostanza, se al dipendente è addebitato un corrispettivo inferiore al "**valore normale**" della messa a disposizione del veicolo, la base imponibile da indicare in fattura è costituita da tale valore normale (D.P.R. 633/72, art. 13, c. 3, lett. d)<sup>70</sup>.

L'individuazione dei criteri di determinazione del "valore normale" della messa a disposizione del veicolo è demandata a un apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (D.P.R. 633/72, art. 14, c. 3). In attesa che tale decreto venga emanato<sup>71</sup>, il "valore normale" è quantificato utilizzando il **fringe benefit** determinato con il criterio forfetario previsto dall'art. 51, c. 4, del Tuir, comprensivo delle somme eventualmente trattenute al dipendente e al netto dell'Iva (vd. esempio)<sup>72</sup>.

#### → Esempio - Addebito al dipendente di un corrispettivo inferiore al valore normale

Si supponga di assegnare al dipendente un'autovettura ad uso promiscuo il cui benefit mensile - calcolato con il criterio forfetario di cui all'art. 51, c. 4, del Tuir - sia pari a 244 euro (200 + 44 di Iva) e che venga addebitato al dipendente un corrispettivo mensile di 122 euro (100+ 22 di Iva)

Considerando quanto previsto dall'art.13, c. 3, lett. d) del D.P.R. 633/72, i dati rilevanti ai fini dell'assolvimento dell'Iva sono i seguenti:

Corrispettivo	100
Iva sul corrispettivo	22
Maggiore base imponibile figurativa (art. 13)	100
Iva su base imponibile figurativa	22

**Regime Iva:** l'Iva viene assolta sul valore normale (200) e ciò consente al datore di lavoro di detrarre al 100% l'Iva relativa alle spese di acquisizione dell'autovettura e di impiego.

**Regime Ires:** il corrispettivo di 100 euro pagato dal dipendente concorre alla formazione del reddito d'impresa e la differenza tra l'Iva sul valore normale (44) e l'Iva sul corrispettivo (22) risulta indeducibile (art. 99, Tuir).

Se il veicolo, invece, è concesso in uso promiscuo al dipendente **senza alcun riaddebito**, l'Iva assolta sull'acquisto del mezzo di trasporto è detraibile nella misura del **40%**.

La messa a disposizione di veicoli, a titolo gratuito, nei confronti di dipendenti non costituisce prestazione di servizio soggetta ad Iva (D.P.R. 633/72, art. 3, c. 6). In tale circostanza, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. 631/2020, è preclusa la possibilità di detrarre integralmente l'Iva mediante autofatturazione.

<sup>70</sup> La finalità della disposizione è evitare l'effetto distorsivo che potrebbe derivare dalla detrazione integrale nel caso in cui sia previsto un corrispettivo non in linea con il mercato.

<sup>71</sup> L. 88/2009, art. 24, c. 6. Il decreto doveva essere emanato entro il 26.11.2009 e ad oggi, a distanza di oltre dieci anni, non è stato ancora pubblicato.

<sup>72</sup> Queste regole si applicano anche nell'ipotesi in cui - in una situazione nella quale di regola il datore di lavoro metta a disposizione dei dipendenti i veicoli stradali senza la previsione di un corrispettivo - gli accordi contrattuali consentano al dipendente di ottenere, dietro il pagamento di un corrispettivo ad hoc, un modello di veicolo di maggior pregio, rispetto a quelli ordinariamente assegnati.

### 6.3. DETRAIBILITÀ DELL'IVA SULLE SPESE PER L'UTILIZZO DEI VEICOLI

L'Iva relativa alle spese di impiego dei veicoli è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'Iva assolta sull'acquisto o sull'importazione dei veicoli a cui si riferiscono (D.P.R. 633/72, art. 19-bis 1, lett. d).

Tra le spese di impiego rientrano, a titolo esemplificativo, le spese per:

- carburanti e lubrificanti;
- leasing;
- noleggio;
- custodia;
- manutenzione e riparazione;
- pedaggi autostradali.

#### **Spese per l'acquisto di carburante – Tracciabilità e documentazione dei pagamenti**

Dal 1° luglio 2018<sup>73</sup>, ai fini della detrazione dell'Iva sulle spese per il carburante, è necessario che il pagamento avvenga mediante **carte di credito, carte di debito, carte prepagate**<sup>74</sup> o mediante gli altri mezzi di pagamento tracciabili individuati con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 73203 del 4 aprile 2018 (D.P.R. 633/72, art. 19 bis1, lett. d). Il pagamento con mezzi tracciabili è richiesto anche ai fini della deducibilità del costo. Dal 1° gennaio 2019, inoltre, è stata abrogata la scheda carburante come conseguenza dell'introduzione dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica obbligatoria. Per approfondimenti si rinvia al cap. 7.

### 6.4. RIVENDITA DEI VEICOLI

In caso di rivendita del veicolo, la base imponibile Iva viene calcolata applicando al corrispettivo della cessione la **percentuale di detrazione operata “a monte”** in fase di acquisto (D.P.R. 633/72, art. 13, c. 5).

Pertanto, se l'Iva sull'acquisto del veicolo è stata detratta al 40%, in fase di rivendita la base imponibile Iva è pari al 40% del corrispettivo e la restante parte del corrispettivo è esclusa da Iva. Parimenti, nella circostanza in cui l'impresa rivenda un veicolo acquistato nel 2006 e per il quale l'Iva è stata detratta al 15%, la base imponibile è pari al 15% del prezzo di vendita.

Qualora, invece, l'impresa cedente non abbia detratto neppure in parte l'Iva<sup>75</sup>, la cessione sarà un'operazione esente da Iva (art. 10, c. 1, n. 27 quinquies del D.P.R. 633/72).

Nella tabella che segue si riporta, per ciascuna percentuale di detrazione dell'Iva “a monte”, la percentuale da applicare al corrispettivo “a valle” ai fini del calcolo della base imponibile Iva.

---

<sup>73</sup> Legge di bilancio 2018 (L. 205/2017), art. 1, c. 923.

<sup>74</sup> Emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, c. 6, D.P.R. 605/73.

<sup>75</sup> Per esempio, per le limitazioni di cui agli art. 19, 19 bis1 e 19 bis2 del D.P.R. 633/72 oppure per una percentuale di detrazione pari a zero derivante dall'applicazione del “pro rata” di cui all'art. 19, c. 5, del D.P.R. 633/72.

Rivendita del veicolo: Iva "a monte" e Iva "a valle"	
% di detrazione Iva "a monte"	% da applicare al corrispettivo di vendita per calcolare la base imponibile Iva
Zero	zero (operazione esente ex art. 10, n. 27 quinquies)
10%	10% 40% se è stato chiesto il rimborso dell'Iva*
15%	15% 40% se è stato chiesto il rimborso dell'Iva*
40%	40%
100%	100%

*\*In seguito alla sentenza "Stradasfalti" della Corte di giustizia UE C-288/05 del 14.9.2006, che ha dichiarato illegittima la detrazione limitata dell'Iva in quanto in contrasto con la disciplina comunitaria, ai contribuenti è stata data la possibilità di recuperare, mediante istanza di rimborso, l'Iva non detratta in passato.*

Se il prezzo pattuito è già comprensivo di Iva, è necessario scorporare dal prezzo l'Iva in modo da distinguere la parte imponibile da quella esclusa da Iva. Nella tabella che segue si riportano, per ciascuna percentuale di detrazione dell'Iva "a monte", i coefficienti da applicare al prezzo di vendita comprensivo di Iva per individuare la componente di prezzo soggetta ad Iva e quella esclusa da Iva.

Prezzo di vendita comprensivo di Iva al 22%: calcolo rapido della base imponibile			
% di detrazione Iva a monte	10%	15%	40%
Parte imponibile	9,78%	14,52%	36,76%
Parte esclusa da Iva	88,06%	82,28%	55,15%
Iva	2,15%	3,19%	8,09%

## 6.5. CESSIONE DEL CONTRATTO DI LEASING

La cessione del contratto di leasing rappresenta una **prestazione di servizi** (D.P.R. 633/72, art. 3, c. 2, n.5) e, analogamente a quanto avviene per la cessione del veicolo di proprietà, la base imponibile è soggetta ad Iva nella stessa misura in cui è stata detratta l'Iva a monte (D.P.R. 633/72, art. 13, c. 5). Pertanto, se il leasing ha per oggetto un veicolo ad uso promiscuo per il quale l'Iva a monte è stata detratta al 40%, anche il prezzo di cessione del leasing è imponibile al 40%.

## 6.6. ACQUISTI E CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI VEICOLI

Gli scambi intracomunitari che hanno per oggetto mezzi di trasporto sono soggetti alla disciplina contenuta nel D.L. 331/93. Per il corretto inquadramento di tali operazioni è necessario operare una distinzione tra veicoli a motore "nuovi" e veicoli "usati".

I veicoli a motore “**nuovi**” devono soddisfare, al momento della cessione, almeno una delle seguenti condizioni:

- hanno percorso non più di 6.000 km;
- sono stati immatricolati o iscritti in pubblici registri da non più di 6 mesi.

Quando entrambe le condizioni sopra riportate non sono verificate, i veicoli si considerano “**usati**”.

#### *Acquisti intracomunitari di veicoli “nuovi”*

Gli acquisti intracomunitari di veicoli a motore “nuovi” si considerano assimilati agli **acquisti intracomunitari ordinari** (D.L. 331/93, art 38, c. 1, lett. e). Pertanto, il cessionario italiano deve integrare la fattura del cedente e registrarla nei modi e nei termini previsti dagli articoli 46, c. 1, e 47, c. 1, del D.L. 331/93. Tale documento (numerato, integrato e dichiarato conforme dall’ufficio delle Entrate competente) permette l’immatricolazione del veicolo (D.M. 19.1.1993, art. 6, c.2).

#### *Acquisti intracomunitari di veicoli “usati”*

In caso di acquisto di un veicolo “usato”, il cessionario italiano deve individuare il regime applicato dal fornitore comunitario in fase di cessione<sup>76</sup>:

- se il fornitore ha qualificato l’operazione come una cessione intracomunitaria e ha quindi applicato il regime di non imponibilità, il cessionario italiano effettua un **acquisto intracomunitario** e, pertanto, è tenuto ad integrare la fattura e a registrarla nei modi e nei termini previsti dagli articoli 46, c. 1, e 47, c. 1, del D.L. 331/93;
- se invece il fornitore ha applicato il regime del margine, il cessionario italiano non effettua un acquisto intracomunitario (D.L. 41/95, art. 37, c. 2) e registra la fattura in **contabilità generale**. Nella eventuale successiva rivendita sarà obbligato ad applicare il regime del margine.

#### *Cessioni intracomunitarie di veicoli “nuovi”*

Le vendite di veicoli “nuovi” sono assimilate alle **cessioni intracomunitarie** (D.L. 331/93, art. 41, c. 2, lett. b), e pertanto sono operazioni non imponibili, indipendentemente dalla natura di soggetto passivo o meno del cedente e del cessionario.

#### *Cessioni intracomunitarie di veicoli “usati”*

Le vendite di veicoli “usati”, qualora cedente e cessionario siano entrambi soggetti passivi Iva, sono assimilate alle **cessioni intracomunitarie** e pertanto sono operazioni non imponibili (D.L. 331/93, art. 41, c. 2, lett. b).

In deroga a questa regola generale, la cessione di un veicolo “usato”, acquistato a suo tempo già quale veicolo “usato” da un fornitore che ha applicato il regime del margine, comporta l’applicazione del regime del margine.

---

<sup>76</sup> Circ. AdE n. 40 del 18 luglio 2003.



# Acquisto di carburante: modalità di pagamento e documentazione

La Legge di bilancio 2018<sup>77</sup> ha introdotto alcune importanti novità nell'ambito delle modalità di pagamento e documentazione delle spese per l'acquisto del carburante. In particolare, ha disposto:

1. con decorrenza dal 1° luglio 2018, l'obbligo di effettuare il pagamento di tali spese con **mezzi tracciabili**, sia ai fini della deduzione del costo sia ai fini della detrazione dell'Iva;
2. con decorrenza dal 1° gennaio 2019, l'**abrogazione della scheda carburante** come conseguenza dell'introduzione dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica (obbligo, previsto, anche per i distributori di carburante nel caso di cessioni di benzina verso soggetti passivi Iva).

---

<sup>77</sup> L. 205/2017, art. 1, comma 909 e seguenti.

## 7.1. MODALITÀ DI PAGAMENTO DELLE SPESE PER IL CARBURANTE

La Legge di bilancio 2018<sup>78</sup>, intervenendo sia sull'art. 164 del Tuir sia sull'art. 19 bis1 del D.P.R. 633/72, ha introdotto, con decorrenza dal 1° luglio 2018, l'obbligo di pagare con mezzi tracciabili gli acquisti di carburante al fine di poterne dedurre il costo e detrarre l'Iva.

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 73203/2018<sup>79</sup> ha individuato i mezzi di pagamento ritenuti idonei ai fini della deducibilità del costo e della detrazione dell'Iva, equiparando le due discipline<sup>80</sup>.

Le modalità di pagamento considerate idonee dall'Agenzia sono le seguenti:

- mezzi di pagamento elettronici (D.Lgs. 82/2005, art. 5) tra cui, a titolo esemplificativo:
  - le carte di debito,
  - le carte di credito,
  - le carte prepagate,
  - l'addebito diretto,
  - il bonifico bancario o postale,
  - il bollettino postale,
  - altri strumenti di pagamento elettronico che consentano l'addebito in conto corrente,
- assegni (circolari e non circolari), bancari e postali;
- vaglia cambiari, disciplinati dal RD 21.12.33 n. 1736;
- vaglia postali, disciplinati dal DPR 14.3.2001 n. 144.

Sono considerate modalità di pagamento idonee a garantire la tracciabilità, anche:

- le carte utilizzate nei contratti di netting, con pagamento elettronico;
- le carte carburante e i buoni carburante, con pagamento elettronico.

### *Carte utilizzate nei contratti di netting*

Sono ritenuti mezzi di pagamento idonei ai fini della deduzione del costo e della detrazione dell'Iva anche le carte utilizzate nei contratti di netting.

Si ricorda che il "netting" si basa su due distinti contratti di somministrazione<sup>81</sup>:

- un primo contratto tra la società petrolifera e il gestore dell'impianto stradale di distribuzione;
- un secondo contratto tra la società petrolifera e l'utente finale (impresa o professionista) che effettua il rifornimento di carburante presso l'impianto stradale di distribuzione.

In base a tali contratti, il gestore dell'impianto di distribuzione si obbliga verso la società petrolifera ad effettuare cessioni periodiche o continuative in favore dell'utente finale che utilizza, per il pagamento, un sistema di tessere magnetiche rilasciate direttamente dalla società petrolifera.

---

<sup>78</sup> L. 205/2017, art. 1, c. 922, 923, 927. Per la deducibilità vd. art. 164, c. 1 bis, del Tuir; per la detraibilità vd. art. 19 bis 1, lett. d, del D.P.R. 633/72.

<sup>79</sup> Per ulteriori chiarimenti vd. circ. n. 8/2018 e n. 13/2018 dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>80</sup> L'art. 164, c. 1 bis, del Tuir e l'art. 19 bis 1, lett. d, del D.P.R. 633/72 sono formulati in modo diverso. Solo la norma Iva prevede l'emanazione di un Provvedimento per l'individuazione dei mezzi tracciabili idonei. L'Agenzia delle Entrate ha superato il mancato coordinamento tra le due discipline affermando che sono equiparate.

<sup>81</sup> Art. 1559, C.C.

Il gestore dell'impianto di distribuzione emette nei confronti della società petrolifera una fattura per le somministrazioni effettuate a favore dell'utente finale. La società petrolifera, a sua volta, emette fattura nei confronti dell'utente finale (circ. n. 205/E/98). Se i rapporti economici tra il gestore dell'impianto di distribuzione e la società petrolifera, nonché quelli tra quest'ultima e l'utente finale sono regolati mediante i mezzi di pagamento sopra elencati, tale modalità di acquisto del carburante è considerata idonea ai fini della deduzione del costo e della detraibilità dell'Iva.

### *Carte carburante e buoni carburante*

Sono considerati mezzi di pagamento idonei ai fini della deduzione del costo e della detrazione dell'Iva anche i cosiddetti "buoni carburante" e le "carte carburante" (ricaricabili o meno). Anche in tal caso è necessario che avvengano in modo tracciabile i pagamenti tra i soggetti coinvolti (utente, società petrolifera e gestore dell'impianto di distribuzione).

Si ricorda che con riferimento ai buoni (o "voucher"), la direttiva 2016/1065/UE, recepita in Italia con il D.Lgs. n. 141/2018<sup>82</sup>, ha introdotto una nuova disciplina Iva che si applica dal 1° gennaio 2019 ai buoni emessi successivamente al 31 dicembre 2018. Tale disciplina distingue i buoni monouso da quelli multiuso.

Un buono è **monouso** se attribuisce il diritto di ricevere beni/servizi di cui si conosce la natura e il luogo di fornitura già all'atto dell'emissione. In questo caso, sin dal principio sono disponibili tutte le informazioni necessarie per applicare l'appropriata disciplina Iva. In sostanza, con la cessione di un buono monouso si realizza, in via anticipata, la cessione del bene/servizio a cui esso dà diritto. L'Iva è dovuta al momento dell'emissione del buono, secondo le regole applicabili al bene/servizio sottostante.

Un buono è **multiuso** se attribuisce il diritto di ricevere beni/servizi dei quali all'atto dell'emissione non si conosce la natura e/o il luogo di fornitura. Il buono multiuso è assoggettato ad Iva quando è utilizzato, in quanto è solo in questo momento che il titolare del buono individua nello specifico i beni/servizi che intende acquisire.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sul trattamento ai fini Iva dei buoni/carte carburante nella circ. n. 8/2018.

**Buoni carburante monouso.** Rientrano in questa categoria i buoni (o le carte, ricaricabili o meno) emessi da una società petrolifera che consentono di acquistare il carburante presso gli impianti stradali di distribuzione gestiti dalla medesima società petrolifera. Tali buoni sono assoggettati ad Iva (e all'obbligo di fatturazione elettronica) già al momento della emissione.

**Buoni carburante multiuso.** Rientrano in questa categoria i buoni (o le carte, ricaricabili o meno) che consentono l'acquisto di carburante presso impianti stradali di distribuzione gestiti da compagnie diverse, nonché eventualmente l'acquisto di ulteriori beni e/o servizi. La cessione di questi buoni/carte non è soggetta ad Iva (D.P.R. 633/72, art. 2, c. 3, lett. a). L'Iva è dovuta solo al momento dell'utilizzo del buono.

### *Pagamento effettuato dal dipendente con propria carta di credito*

L'Agenzia nella circ. n. 8/2018 affronta il caso del dipendente che si reca in trasferta con l'auto aziendale e paga il rifornimento di benzina con la propria carta di credito/debito/prepagata (o altro strumento individuato nel Provvedimento n. 73203/2018).

In questa circostanza il datore di lavoro, se effettua il rimborso a favore del dipendente utilizzando un mezzo tracciabile (ad esempio, tramite bonifico bancario unitamente alla

---

<sup>82</sup> Artt. 6 bis, 6 ter e 6 quater del D.P.R. 633/72.

retribuzione), potrà dedurre il costo del carburante, ferma restando la necessità di rispettare gli ulteriori criteri previsti dal Tuir.

## 7.2. MODALITÀ DI DOCUMENTAZIONE DELLE SPESE PER IL CARBURANTE

La Legge di bilancio 2018<sup>83</sup> con decorrenza dal 1° gennaio 2019 ha disposto l'abrogazione della **scheda carburante**<sup>84</sup>, come conseguenza dell'introduzione dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica.

L'obbligo della fattura elettronica per le cessioni di **benzina e gasolio** per l'**autotrazione** nei confronti di soggetti passivi Iva<sup>85</sup> è scattato:

- dall'1.1.2019 per le cessioni effettuate presso gli impianti stradali di distribuzione;
- dall'1.7.2018, e quindi in via anticipata, per le cessioni di benzina e gasolio effettuate in contesti diversi da quelli sopra menzionati (per es. la cessione di carburante da parte del grossista verso il distributore)<sup>86</sup>.

La fattura elettronica sostituisce, quindi, la scheda carburante come documento necessario per certificare l'acquisto del carburante ai fini della deducibilità del costo e della detraibilità dell'Iva.

### *Contenuto della fattura elettronica per le cessioni del carburante*

Per l'emissione della fattura è necessario fornire al distributore la ragione sociale, la partita Iva, l'indirizzo, il codice destinatario o la Pec. Per velocizzare le operazioni, dal sito dell'Agenzia delle Entrate, sezione «Fatture e corrispettivi», è possibile scaricare il codice QR generato dall'Agenzia, contenente tutti i dati utili alla fatturazione elettronica. Il distributore, con un lettore ottico, può leggere il codice QR e registrare immediatamente tutti i dati.

**Netting.** Uno strumento utile per semplificare il processo di fatturazione potrebbe essere il “netting” che prevede, come già evidenziato nel par. 7.1, la stipula di un contratto di somministrazione tra il gestore dell'impianto di distribuzione e la propria compagnia petrolifera. In base a tale contratto il gestore si impegna a rifornire i soggetti aderenti al servizio, che per il pagamento utilizzano “carte aziendali” rilasciate dalla compagnia petrolifera.

In questo caso, il gestore fatturerà alla società petrolifera il carburante somministrato, mentre la società petrolifera emetterà periodicamente fattura nei confronti dell'impresa aderente. Quest'ultima fornirà i propri dati identificativi al momento della stipula del contratto di “netting” ed effettuerà il rifornimento tramite la carta appositamente rilasciata dalla compagnia petrolifera.

---

<sup>83</sup> L. 205/2017, art. 1, commi 926 e 927.

<sup>84</sup> La scheda carburante, disciplinata dal D.P.R. 444/97, era un documento sostitutivo della fattura, necessario per poter dedurre il costo del carburante e detrarre l'Iva. La Legge di bilancio 2018 inizialmente ne ha disposto l'abrogazione dal 1° luglio 2018, ma successivamente il Decreto Dignità (D.L. 87/2018, art. 11 bis, c. 1, lett. b) ne ha consentito l'uso fino al 31 dicembre 2018 rinviando l'abrogazione al 1° gennaio 2019.

<sup>85</sup> Le cessioni di carburanti verso privati consumatori sono escluse dall'obbligo di fatturazione ex art. 22 del D.P.R. 633/72. L'emissione della fattura è obbligatoria solo se richiesta dall'acquirente.

<sup>86</sup> L'obbligo della fattura elettronica è scattato dal 1° luglio 2018 anche per gli acquisti presso gli impianti di distribuzione effettuati da soggetti passivi in esecuzione di contratti di netting in quanto tali contratti sono stipulati dall'utilizzatore finale con la società petrolifera (vd. Assonime circ. n. 17/2018).

**Indicazione della targa in fattura.** Nella circ. n. 8/2018 l’Agenzia delle Entrate ha affermato che non è necessario indicare nella fattura elettronica gli elementi identificativi del veicolo<sup>87</sup>, ad esempio la targa, diversamente da quanto previsto dalla disciplina della scheda carburante. L’Agenzia<sup>88</sup> ha precisato che, comunque, resta ferma la possibilità di inserire la targa nel campo "Altri Dati Gestionali", secondo le specifiche tecniche disponibili nell’area tematica del sito internet dell’Agenzia delle Entrate.

In definitiva, l’inserimento dei dati identificativi del veicolo, pur non essendo obbligatorio, può essere opportuno per facilitare la tracciabilità della spesa e per la riconducibilità della stessa ad un determinato veicolo<sup>89</sup>, ai fini della relativa deducibilità e detraibilità le cui regole possono variare a seconda dell’utilizzo che viene fatto del veicolo (vd. capitoli 2 e 6).

#### *Fattura elettronica differita per le cessioni di carburante*

Nella circ. n. 8/2018, l’Agenzia delle Entrate ha ammesso, anche per le cessioni di carburante per l’autotrazione, la possibilità di emettere per tutte le operazioni avvenute nello stesso mese nei confronti del medesimo soggetto, un’unica fattura riepilogativa entro il 15 del mese successivo (D.P.R. 633/72, art. 21, c. 4, lett. a).

Ciò è possibile a condizione che le cessioni siano accompagnate da un documento analogico o informatico contenente<sup>90</sup>:

- la data della cessione,
- le generalità del cedente e del cessionario,
- la natura, la quantità e la qualità dei beni ceduti.

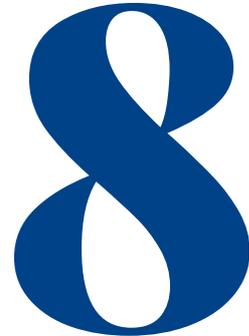
---

<sup>87</sup> Tra gli elementi obbligatori della fattura, in base all’articolo 21, comma 2, del D.P.R. 633/1792, non c’è la targa o un altro estremo identificativo del veicolo (casa costruttrice, modello, ecc.).

<sup>88</sup> Vd. anche la risposta n. 31 dell’Agenzia delle Entrate a Telefisco 2019 del Sole 24 Ore.

<sup>89</sup> Vd. anche circolare Assonime n. 17/2018.

<sup>90</sup> D.P.R. 472/96, art. 1, c. 3.



# Appendice normativa

## Norme rilevanti ai fini della deducibilità dei costi relativi ai veicoli aziendali

### **Tuir - Articolo 164**

#### **Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni**

**1.** *Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore indicati nel presente articolo, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono deducibili solo se rientranti in una delle fattispecie previste nelle successive lettere a), b) e b-bis):*

*a) per l'intero ammontare relativamente:*

*1) agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, ai ciclomotori e motocicli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;*

*2) ai veicoli adibiti ad uso pubblico;*

*b) nella misura del 20 per cento relativamente alle autovetture e autocaravan, di cui alle citate lettere dell'articolo 54 del citato decreto legislativo n. 285 del 1992, ai ciclomotori e motocicli il cui utilizzo è diverso da quello indicato alla lettera a), numero 1). Tale percentuale è elevata all'80 per cento per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio. Nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la deducibilità è ammessa, nella misura del 20 per cento, limitatamente ad un solo veicolo; se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'articolo 5, la*

deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato. Non si tiene conto: della parte del costo di acquisizione che eccede lire 35 milioni (euro 18.075,99, n.d.r.) per le autovetture e gli autocaravan, lire 8 milioni (euro 4.131,66, n.d.r.) per i motocicli, lire 4 milioni (euro 2.065,83, n.d.r.) per i ciclomotori; dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria; dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni (euro 3.615,20, n.d.r.) per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni (euro 774,69, n.d.r.) per i motocicli, lire ottocentomila (euro 413,17, n.d.r.) per i ciclomotori. Nel caso di esercizio delle predette attività svolte da società semplici e associazioni di cui al citato articolo 5, i suddetti limiti sono riferiti a ciascun socio o associato. I limiti predetti, che con riferimento al valore dei contratti di locazione anche finanziaria o di noleggio vanno ragguagliati ad anno, possono essere variati, tenendo anche conto delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati verificatesi nell'anno precedente, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato. I predetti limiti di 35 milioni di lire (euro 18.075,99 euro, n.d.r.) e di 7 milioni di lire (euro 3.615,20, n.d.r.) sono elevati rispettivamente a euro 25.822,84 e a euro 5.164,57 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio;

*b-bis* nella misura del 70 per cento per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

**1-bis.** Le spese per carburante per autotrazione sono deducibili nella misura di cui al comma 1 se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.

**2.** Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

**3.** Ai fini della applicazione del comma 7 dell'articolo 102, il costo dei beni di cui al comma 1, lettera b), si assume nei limiti rilevanti ai fini della deduzione delle relative quote di ammortamento.

## **Tuir - Art. 102**

### **Ammortamento dei beni materiali**

**1.** Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene

**2.** La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi

**3.** (Comma abrogato)

**4.** In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione.

**5.** Per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.

**6.** Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per

le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi. Per specifici settori produttivi possono essere stabiliti, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, diversi criteri e modalità di deduzione. Resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato.

**7.** Per i beni concessi in locazione finanziaria l'impresa concedente che imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni. Per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2. La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96.

**8.** Per le aziende date in affitto o in usufrutto le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario. Le quote di ammortamento sono commisurate al costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato ovvero, se il concedente non ha tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili o altro libro o registro secondo le modalità di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, e dell'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 695, considerando già dedotte, per il 50 per cento del loro ammontare, le quote relative al periodo di ammortamento già decorso. Le disposizioni di cui al presente comma non si applicano nei casi di deroga convenzionale alle norme dell'articolo 2561 del codice civile, concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili.

**9.** Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1 agosto 2003, n. 259, sono deducibili nella misura dell'80 per cento. La percentuale di cui al precedente periodo è elevata al 100 per cento per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo.

## **Tuir – Art. 95**

### **Spese per prestazioni di lavoro**

**1.** Le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, salvo il disposto dell'articolo 100, comma 1.

**2.** Non sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture recettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea. I canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei

*fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'articolo 51, comma 4, lettera c). Qualora i fabbricati di cui al secondo periodo siano concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi, i predetti canoni e spese sono integralmente deducibili.*

**3.** *Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 180,76; il predetto limite è elevato ad euro 258,23 per le trasferte all'estero. Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel.*

**4.** *Le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dal proprio dipendente fuori del territorio comunale, possono dedurre un importo pari a euro 59,65 al giorno, elevate a euro 95,80 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto.*

**5.** *I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti; quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati al conto economico.*

**6.** *Fermo restando quanto disposto dall'articolo 109, comma 9, lettera b) le partecipazioni agli utili spettanti ai lavoratori dipendenti, e agli associati in partecipazione sono computate in diminuzione del reddito dell'esercizio di competenza, indipendentemente dalla imputazione al conto economico.*

## **Norme rilevanti ai fini del calcolo del fringe benefit auto**

### **Tuir - Articolo 51 (estratto)**

#### **Determinazione del reddito di lavoro dipendente**

**1.** *Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono.*

**2.** *Non concorrono a formare il reddito:*

*(...)*

**3.** *Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9. Il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a lire 500.000 (euro 258,23, n.d.r.); se il predetto valore superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.*

**3-bis.** Ai fini dell'applicazione dei commi 2 e 3, l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale.

**4.** Ai fini dell'applicazione del comma 3:

a) per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a grammi 60 per chilometro (g/km di CO<sub>2</sub>), concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, si assume il 25 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze, che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente. La predetta percentuale è elevata al 30 per cento per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km. Qualora i valori di emissione dei suindicati veicoli siano superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, la predetta percentuale è elevata al 40 per cento per l'anno 2020 e al 50 per cento a decorrere dall'anno 2021. Per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km, la predetta percentuale è pari al 50 per cento per l'anno 2020 e al 60 per cento a decorrere dall'anno 2021;

(...)

**5.** Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 (euro 46,48, n.d.r.) al giorno, elevate a lire 150.000 (euro 77,47, n.d.r.) per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di lire 30.000 (euro 15,49, n.d.r.), elevate a lire 50.000 (euro 25,82, n.d.r.) per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito.

## **Norme rilevanti ai fini del regime Iva dei veicoli aziendali**

### **D.P.R. 633/72 - Art. 19 bis1**

#### **Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi**

**1.** In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19:

a) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di aeromobili e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;

b) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione dei beni elencati nell'allegata tabella B e delle navi e imbarcazioni da diporto nonché dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;

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 è 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 nonché 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 è superiore a otto;

d) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore. L'avvenuta effettuazione dell'operazione deve essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate;(1)

e) salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, non è ammessa in detrazione l'imposta relativa a prestazioni di trasporto di persone;

f) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di alimenti e bevande ad eccezione di quelli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o di somministrazione in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa;

g) (lettera abrogata);

h) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro cinquanta;

i) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa nè quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni. La disposizione non si applica per i soggetti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui al numero 8) dell'articolo 10 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis.

## **D.P.R. 633/872 – Art. 13**

### **Base imponibile**

**1.** La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

**2.** Agli effetti del comma 1 i corrispettivi sono costituiti:

a) per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi dipendenti da atto della pubblica autorità, dall'indennizzo comunque denominato;

b) per i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente, di cui al numero 3) del secondo comma dell'articolo 2, rispettivamente dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, aumentato della provvigione; per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza, di cui al terzo periodo del terzo comma dell'articolo 3, rispettivamente dal prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione;

c) per le cessioni indicate ai numeri 4), 5) e 6) del secondo comma dell'articolo 2, dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni; per le prestazioni di servizi di cui al primo e al secondo periodo del terzo comma dell'articolo 3, nonché per quelle di cui al terzo periodo del sesto comma dell'articolo 6, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi;

d) per le cessioni e le prestazioni di servizi di cui all'articolo 11, dal valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse;

e) per le cessioni di beni vincolati al regime della temporanea importazione, dal corrispettivo della cessione diminuito del valore accertato dall'ufficio doganale all'atto della temporanea importazione.

**3. In deroga al comma 1:**

a) per le operazioni imponibili effettuate nei confronti di un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate da società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;

b) per le operazioni esenti effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;

c) per le operazioni imponibili, nonché per quelle assimilate agli effetti del diritto alla detrazione, effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo superiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;

d) per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore nonché delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente la base imponibile è costituita dal valore normale dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore.

**4. Ai fini della determinazione della base imponibile i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione nella fattura, del giorno di emissione della fattura. In mancanza, il computo è effettuato sulla base della quotazione del giorno**

*antecedente più prossimo. La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea.*

**5.** *Per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis.1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti.*

**5-bis.** *La base imponibile della operazione soggetta ad imposta ai sensi del comma 3 dell'articolo 6-quater è costituita dal corrispettivo dovuto per il buono-corrispettivo o, in assenza di informazioni su detto corrispettivo, dal valore monetario del buono-corrispettivo multiuso al netto dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai beni ceduti o ai servizi prestati. Se il buono-corrispettivo multiuso è usato solo parzialmente, la base imponibile è pari alla corrispondente parte di corrispettivo o di valore monetario del buono-corrispettivo. La base imponibile, comprensiva dell'imposta, dei servizi di distribuzione e simili di cui al comma 4 dell'articolo 6-quater, qualora non sia stabilito uno specifico corrispettivo, è costituito dalla differenza tra il valore monetario del buono-corrispettivo e l'importo dovuto per il trasferimento del buono-corrispettivo medesimo.*

#### **D.P.R. 633/872 – Art. 14**

##### **Determinazione del valore normale**

**1.** *Per valore normale si intende l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione.*

**2.** *Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per valore normale si intende:*

*a) per le cessioni di beni, il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;*

*b) per le prestazioni di servizi, le spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi.*

**3.** *Per le operazioni indicate nell'articolo 13, comma 3, lettera d), con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti appositi criteri per l'individuazione del valore normale.*

## **Elenco Dispense pubblicate**

- “Collocamento mirato: L. 68/99” N° 01/2020
- “Il contratto di apprendistato” N° 02/2020
- “Il controllo a distanza” N° 03/2020
- “Il diritto di sciopero nei servizi pubblici essenziali” N° 04/2020
- “Licenziamenti collettivi” N° 05/2020
- “I numeri per le risorse umane” N° 06/2020
- “Sistema di Gestione Integrato: valore aggiunto per l’ecosistema aziendale” N° 07/2020
- “Il reddito di lavoro dipendente” N° 08/2020

[www.assolombarda.it](http://www.assolombarda.it)  
[www.genioeimpresa.it](http://www.genioeimpresa.it)

