

AUTOMOBILI AZIENDALI

Il concetto di auto aziendale non trova una sua unica collocazione all'interno delle norme tributarie in quanto queste prevedono diversi trattamenti fiscali a seconda della tipologia del mezzo, della finalità per cui viene utilizzato, ai fini del tributo e del soggetto utilizzatore. L'automobile è sempre stata, per il fisco, un bene "sensibile" perché utilizzabile, per natura, anche al di fuori della sfera professionale, rendendo impossibile verificare, con controlli *ex post*, il peso dell'impiego nell'ambito dell'attività, distinguendolo da quello *extra* professionale.

Le norme che definiscono e regolano l'impiego degli autoveicoli sono dettate dal Decreto legislativo 30 aprile 1992 n. 285 (c.d. "Codice della strada") mentre ai fini fiscali, la normativa di riferimento è contenuta nell'articolo 164 del Testo unico Imposte sui Redditi (TUIR) che si limita a richiamare la classificazione autonoma dei veicoli a motore contenuta nelle norme sulla circolazione, assegnando a ciascuna categoria regole autonome e limiti di deducibilità dei relativi costi.

In dettaglio, la nozione di veicolo è fornita dall'art. 46 del D.LG 30 aprile 1992 n. 285¹ secondo il quale: "Si intendono per veicoli tutte le macchine di qualsiasi specie, che circolano sulle strade guidate dall'uomo. Non rientrano nella definizione di veicolo, le macchine per uso di bambini, le cui caratteristiche non superano i limiti stabiliti dal regolamento, e le macchine per uso di invalidi, rientranti tra gli ausili medici secondo le vigenti disposizioni comunitarie, anche se asservite da motore".

L'articolo 54 del medesimo decreto, richiamato in parte nel TUIR, definisce le varie tipologie di autoveicoli, ossia: "Gli autoveicoli sono veicoli a motore con almeno quattro ruote, esclusi i motoveicoli e si distinguono in:

- a) autovetture: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente
- b) autobus: veicoli destinati al trasporto di persone equipaggiati con più di nove posti, compreso quello del conducente
- c) autoveicoli per trasporto promiscuo: veicoli aventi una massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 tonnellate o 4,5 tonnellate 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
- d) autocarri: veicoli destinati al trasporto di cose e delle persone addette all'uso o al trasporto delle cose stesse
- e) trattori stradali: veicoli destinati esclusivamente al traino di rimorchi o semirimorchi
- f) autoveicoli per trasporti specifici: veicoli destinati al trasporto di determinate cose o di persone in particolari condizioni, caratterizzati dall'essere muniti permanentemente di speciali attrezzature relative a tale scopo

¹ Vedi documento D.Lgs 30 04 1992 n° 285

- g) autoveicoli per uso speciale: veicoli caratterizzati dall'essere muniti permanentemente di speciali attrezzature e destinati prevalentemente al trasporto proprio
- h) autotreni: complessi di veicoli costituiti da due unità distinte, agganciate, delle quali una motrice
- i) autoarticolati: complessi di veicoli costituiti da un trattore e da un semirimorchio
- j) autosnodati: autobus composti da due tronconi rigidi collegati tra loro da una sezione snodata
- k) autocaravan: veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo compreso il conducente
- l) mezzi d'opera: veicoli o complessi di veicoli dotati di particolare attrezzatura per il carico e il trasporto di materiali di impiego o di risulta dell'attività edilizia, stradale, di escavazione mineraria e materiali assimilati ovvero che completano, durante la marcia, il ciclo produttivo di specifici materiali per la costruzione edilizia.

Tra le imposte che gravano sulle auto, le principali sono:

- A. IMPOSTE DIRETTE (IRPEF, IRES, IRAP) disciplinate dall'art. 164 del TUIR (DPR 917/86), che pone limitazioni alla deducibilità dei costi.
- B. IMPOSTE INDIRETTE (IVA) disciplinate dall'art. 19-bis1 del DPR 633/72, che pone limitazioni alla detraibilità dell'IVA.

Su entrambi i fronti, la normativa stabilisce in maniera perentoria quali sono i veicoli e le relative fattispecie di utilizzo per le quali è consentita la piena deducibilità dei costi e la piena detraibilità dell'IVA.

A) FISCALITA' DIRETTA

La deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle autovetture e agli altri mezzi di trasporto a motore risulta disciplinata dall'articolo 164 del TUIR, che fornisce una disciplina omogenea della materia con l'eliminazione delle disposizioni "sparse" nei vari articoli del TUIR e il trattamento coordinato della materia in un unico articolo inserito nel Titolo IV, tra le "Disposizioni comuni". La disciplina si snoda intorno alle seguenti regole:

1. i veicoli previsti sono suddivisi in due categorie:
 - quelli che non presentano limitazioni alla deduzione dei costi;
 - quelli che determinano costi parzialmente deducibili;
2. tutti i costi e le spese relativi ad un veicolo hanno il medesimo trattamento: per uno stesso veicolo non coesistono spese interamente deducibili e spese con limiti alla deducibilità;

3. nella determinazione del reddito d'impresa (o professionale) le plusvalenze e le minusvalenze rilevano nella medesima proporzione relativa alla deduzione fiscale dell'ammortamento del costo d'acquisto;

4. ai fini della determinazione del "plafond" del 5% dei beni strumentali previsto dal comma 6 dell'articolo 102 del TUIR per la deduzione delle spese di manutenzione e riparazione nell'anno di sostenimento, il costo dei veicoli viene considerato con la limitazione della deducibilità prevista dall'art. 164 TUIR sopra indicata.

Tale disciplina è rivolta alla determinazione del reddito d'impresa e del reddito di lavoro autonomo: di conseguenza, sono interessati alla disciplina in esame i soggetti che utilizzano i veicoli nell'esercizio di attività economiche organizzate in forma d'impresa o di lavoro autonomo, ovvero in particolare:

- gli imprenditori individuali;
- le società di persone;
- le società di capitali;
- gli enti commerciali;
- i professionisti, gli artisti e le loro associazioni
- gli enti non commerciali, per l'attività commerciale eventualmente esercitata.

Va ricordato che la disciplina è soggetta alle regole di determinazione del reddito, e pertanto occorre che sia rispettato il principio generale dell'inerenza del costo o della spesa all'attività esercitata. In particolare, il trattamento fiscale degli automezzi aziendali ai fini delle imposte sui redditi dipende dal tipo di automezzo e dall'uso che ne viene fatto.

L'art. 164 del TUIR, contiene la disciplina dei costi e delle spese relative a:

- autovetture (art. 54, comma 1, lett. a, Codice della strada), ossia veicoli destinati al trasporto di persone, con al massimo 9 posti, inclusi i c.d. "falsi autocarri";
- autocaravan (art. 54, comma 1, lett. m, Codice della strada), ossia veicoli destinati al trasporto e all'alloggio di 7 persone al massimo;
- ciclomotori;
- motocicli;
- aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto, limitatamente all'ipotesi che gli stessi siano utilizzati esclusivamente come strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Per gli altri veicoli a motore (autocarri, autobus, trattori stradali, autotreni, autoarticolati e autosnodati, ecc.) utilizzati dalle imprese / lavoratori autonomi, posto che non sono contemplati dal citato art. 164, i relativi costi non sono sottoposti ai limiti di deducibilità di tale disposizione; la deducibilità va pertanto verificata nel rispetto del generale principio di inerenza con l'attività d'impresa / lavoro autonomo mentre, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.1.2007, n. 1/E, sono esclusi dalla disposizione in esame anche tutti i mezzi di trasporto non a motore (ad esempio, biciclette e gondole).

1) VEICOLI A PIENA DEDUCIBILITA'

I veicoli in relazione ai quali la norma consente la piena deducibilità dei costi sono:

- **Veicoli non compresi nell'articolo 164 del TUIR**, ossia veicoli diversi da autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli. Ad esempio i costi sono pienamente deducibili per autobus, autocarri, trattori stradali, autoveicoli per trasporti specifici o per usi speciali, autotreni, autoarticolati ed autosnodati, mezzi d'opera, etc.; ciclomotori e motocicli;
- **Veicoli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali** nell'attività propria dell'impresa. L'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di precisare che per beni strumentali nell'attività propria dell'impresa debbano intendersi *“i veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata”*², rientrando in tale fattispecie, ad esempio, le autovetture impiegate dalle imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, le automobili utilizzate nelle scuole guida, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione³.
Secondo il parere dell'Amministrazione il concetto di strumentalità *“nell'attività propria dell'impresa”* è riconducibile esclusivamente a quei casi in cui il conseguimento dei ricavi caratteristici di un'impresa dipendano direttamente dall'impiego di tali beni. Non possono considerarsi strumentali *le autovetture utilizzate da un'impresa commerciale allo scopo di visitare i propri clienti (nel quadro della presentazione del prodotto finalizzata alla successiva eventuale vendita)”* e devono essere esclusi, quindi, da questa definizione anche *“... tutti i mezzi di trasporto non a motore alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa anche se temporaneamente utilizzati per fini pubblicitari o promozionali”*⁴.
- **Veicoli adibiti ad uso pubblico**, facilmente identificabili in quanto autorizzati all'utilizzo direttamente da un atto della Pubblica Amministrazione. In tale categoria rientrano, ad esempio, i veicoli utilizzati dal titolare della licenza per l'esercizio del servizio di taxi.

L'articolo 164, comma 1, lettera a) prevede che le spese e gli altri componenti negativi relativi ai veicoli di cui sopra sono interamente deducibili nella determinazione del reddito imponibile non essendo ammissibile la “prova contraria”, ossia la possibilità, da parte del contribuente, di dimostrare un diverso e più intenso utilizzo del bene in relazione all'attività esercitata.

2) VEICOLI A DEDUCIBILITA' PARZIALE

² Circolare n. 11 del 16 febbraio 2007 dell'AE... vedi documento CIRC. 11-2007 pag.18

³ Si vedano al riguardo la Circolare 13 febbraio 1997 n. 37/E, la Circolare 10 febbraio 1998 n. 48/E, nonché il 8.2 della Circolare 16 febbraio 2007 n. 11/E.

⁴ Vedi documento disciplina auto aziendali

Gli autoveicoli che non rientrano nella definizione di esclusivamente strumentali trovano la loro disciplina nell'articolo 164, comma 1 lettera b, del TUIR il quale prevede precisi limiti di deducibilità delle spese a questi connesse. Il regime di deducibilità parziale delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle auto aziendali prevede due diversi tipi di limiti (ovvero **un limite percentuale** di deduzione e **un limite assoluto** riferito al valore/costo del veicolo entro cui é possibile dedurre) e riguarda le autovetture, gli autocaravan, i ciclomotori e i motocicli:

- non utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
- assegnati in uso promiscuo ai dipendenti;
- utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio;
- utilizzati da artisti, professionisti.

La disciplina relativa alla deducibilità parziale dei veicoli aziendali ha subito numerose modifiche nel corso degli anni. In particolare, nel corso del 2012 il Legislatore è intervenuto sulla deducibilità delle spese relative alle autovetture possedute da imprese e professionisti attraverso due importanti strumenti normativi. Ci si riferisce alla Legge 28 giugno 2012, n. 92⁵ recante "Disposizioni in materia di riforma del mercato del lavoro in una prospettiva di crescita" meglio nota anche come "**Legge Fornero**" e alla Legge 24 Dicembre 2012, n. 228, c.d. "**Legge di Stabilità 2013**"⁶ contenente "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" che hanno modificato principalmente le percentuali di deduzione. In dettaglio:

- **Fino al 31 Dicembre 2012**

L'art. 164 del D.P.R. 22.12.1986 n. 917 prevedeva che le spese e gli altri componenti negativi relative ad autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli fossero deducibili parzialmente, secondo i seguenti limiti percentuali:

- **al 40%**, per i veicoli diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività o assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per un periodo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta;
- **al 90%**, per i veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
- **al 80%**, per i veicoli utilizzati dagli agenti e rappresentanti di commercio;
- **al 40%**, per i veicoli utilizzati dagli artisti e professionisti, limitatamente ad un solo veicolo per professionista (sia in caso di esercizio dell'attività in forma individuale sia attraverso società semplici e associazioni previste dall'articolo 5 del TUIR).

Al limite percentuale di cui sopra si affiancavano differenti limiti di valore, determinati in

⁵ Pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 136 alla Gazzetta Ufficiale n. 153 del 3 Luglio 2012.

⁶ Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 29 dicembre 2012.

funzione del titolo giuridico in base al quale l'autoveicolo si trova nella disponibilità aziendale. In dettaglio:

- a) **ACQUISTO IN PROPRIETA'**, l'importo massimo deducibile risulta pari a:
- €18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan
 - € 25.822,84 per le autovetture di rappresentanti e gli agenti di commercio;
 - € 4.131,66 per i motocicli;
 - € 2.065,83 per i ciclomotori.

Ai fini della determinazione del costo rilevante per l'applicazione del limite devono comprendersi anche gli oneri di diretta imputazione (per esempio l'IVA indetraibile).

- b) **LEASING**: con il contratto di locazione finanziaria, ai fini della deducibilità al 40% dei relativi costi, i canoni sono rilevanti per la parte proporzionalmente corrispondente al costo del bene non eccedente
- euro 3.615,20 per le autovetture e autocaravan;
 - euro 774,69 per i motocicli;
 - euro 413,17 per i ciclomotori

Nella determinazione del costo deducibile è necessario rapportare tali limiti di costo annuale alla durata della locazione. Si ricorda che ai sensi e per gli effetti del disposto di cui al comma 7 dell'art. 102 del TUIR, per i beni di cui all'art. 164, comma 1, lettera b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31 dicembre 1988.

- c) **NOLEGGIO**: il limite fissato dal legislatore per la deducibilità dei canoni di noleggio è di Euro 3.615,20, ragguagliato ad anno.

Per quanto riguarda i contratti di **noleggio c.d. full service**⁷, il costo da prendere a base deve essere considerato al netto dei costi riferibili alle prestazioni accessorie. Affinché ciò sia possibile è necessario che nel contratto di noleggio sia specificamente indicata la quota della tariffa di noleggio depurata delle spese per i servizi accessori di cui si fruisce. In mancanza di tale specificazione, la tariffa corrisposta rileverà per intero ai fini del raggiungimento del limite di deducibilità. E' stato, inoltre, precisato che la parte del canone di noleggio *full service* riferibile alle prestazioni accessorie è deducibile secondo le regole fiscali proprie dei costi e degli oneri in cui tali prestazioni accessorie si estrinsecano⁸.

⁷ Trattasi di contratti nei quali, oltre alla locazione, viene prevista la fornitura di una serie di prestazioni accessorie quali la manutenzione ordinaria, l'assicurazione, la tassa di proprietà, ecc

⁸ L'Amministrazione finanziaria, con la Circolare 10 febbraio 1998, n. 48/E, ha ulteriormente precisato che allo scopo di evitare manovre elusive volte ad operare una sperequazione tra la parte di costo attribuito al noleggio dell'autovettura e quella che fa riferimento alle prestazioni accessorie garantite dal locatore con il noleggio *full service*, un criterio idoneo di ripartizione può essere rappresentato dal riferimento ai listini che riportano le tariffe mediamente

- **Dal 1° Gennaio 2013**

La “Riforma Fornero” ha modificato il citato art. 164 del TUIR relativamente alle percentuali di deducibilità dei costi/spese dei veicoli utilizzati dai lavoratori autonomi ovvero diversi da quelli utilizzati esclusivamente nell’attività propria dell’impresa.

Per tali veicoli, la predetta norma prevedeva una riduzione della percentuale di deducibilità dei costi/spese **dal 40% al 27,5%** a partire dal 2013.

Successivamente con l’entrata in vigore della “Legge di Stabilità”, a decorrere dal periodo d’imposta 2013 la percentuale di deduzione è stata ulteriormente ridotta passando **dal 40% al 20%**. Tali interventi normativi non hanno però modificato i limiti di deducibilità che vengono confermati nelle seguenti misure:

- in caso di ACQUISTO: € 18.075,99 per le autovetture di imprese e autonomi;
€ 25.822,84 per le autovetture degli agenti e dei rappresentanti;
€ 4.131,66 per i motocicli
€ 2.065,83 per i ciclomotori.

Considerando che i due limiti (percentuale di deducibilità e costo massimo fiscalmente riconosciuto) operano congiuntamente, la riduzione del limite percentuale comporta una riduzione del costo massimo fiscalmente deducibile.

ESEMPIO: in caso di acquisto di un’auto, non utilizzata esclusivamente nell’esercizio dell’attività d’impresa, il costo massimo fiscalmente deducibile era pari, fino al 2012, a 7.230,40 euro (40% di 18.075,99 euro); considerando, invece, la nuova percentuale di deducibilità pari al 20%, dal 2013 il costo massimo fiscalmente deducibile per l’acquisto di un’autovettura è pari a 3.615,20 euro (20% di 18.075,99 euro).

Resta fermo che, nel caso in cui il costo d’acquisto sia inferiore all’ammontare massimo fiscalmente riconosciuto, la percentuale di deducibilità si applica sull’intero costo sostenuto; diversamente, qualora il predetto limite venga superato, per il calcolo della deducibilità occorre prendere in considerazione il tetto massimo fiscalmente riconosciuto.

- in caso di NOLEGGIO O LOCAZIONE tali limiti corrispondono a
€ 3.615,20 per le autovetture,
€ 774,69 per i motocicli
€ 413,17 per i ciclomotori.

Considerando che il costo fiscalmente riconosciuto è pari a 3.615,20 euro, il costo massimo

fiscalmente deducibile nel 2012 era pari a 1.446,08 euro (40% di 3.615,20 euro); considerando, invece, la nuova percentuale di deducibilità, dal 2013 il costo massimo fiscalmente deducibile è pari a 723,04 euro (20% di 3.615,20 euro).

- **LEASING**

Il contratto di leasing è un contratto atipico di finanziamento, composto da due contratti separati connessi tra di loro: uno di compravendita e un altro di locazione del bene. Si distingue tra:

- Leasing finanziario, che è un contratto mediante il quale il locatore (società di leasing) acquista da un fornitore dei beni strumentali, nel caso in questione auto o veicoli poi destinati all'azienda, per concederli in uso ad un azienda (conduttore) per un periodo prefissato e contro il pagamento di un canone periodico. Tale contratto prevede che il conduttore, l'azienda che fruisce del bene in leasing, al termine del periodo di locazione finanziaria, acquisti la proprietà del bene ad un prezzo predeterminato esercitando l'opzione di acquisto.
- Leasing operativo: a differenza della locazione finanziaria, la locazione operativa non prevede, nel suo schema contrattuale tipico, la presenza di tre operatori. Infatti, generalmente, è lo stesso produttore del bene che lo concede in locazione a fronte di un canone periodico che corrisponde all'entità dei servizi offerti dal bene medesimo e non è quindi, in relazione alla sua durata economica.

L'art. 164 del TUIR prevede, nella parte che tratta dei mezzi di trasporto a deducibilità limitata, anche un riferimento ai beni utilizzati in locazione finanziaria (ossia in leasing). La deducibilità limitata, è stata ridotta dopo la riforma Fornero e la legge di stabilità nella misura del 20% (70% in caso di veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta). Tale articolo prevede un riferimento diretto alle locazioni finanziarie, ossia che, ai fini del calcolo della deducibilità dei costi nella misura del 20%, non si tiene conto "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". **Leasing finanziario è deducibilità al 20% fino ad un massimo di €3.615,20.** Questo vuol dire che il leasing finanziario è deducibile nella nuova misura del 20% (fino al 2012 era pari al 40% la percentuale di deducibilità) del valore delle rate annue complessive, ma per un massimo complessivo di 18.075,99 euro, che è l'entità del limite indicato come deducibilità delle auto aziendali. In sostanza, come per le autovetture di proprietà, anche quelle in leasing sono deducibilità fino ad un massimo di 3.615,20 euro (che è il 20% di 18.075,99 euro). Inoltre, è importante ai fini della deducibilità la durata dei contratti di leasing, essendo il costo fiscalmente deducibile da ragguagliare al periodo di utilizzazione del bene durante l'anno. Quindi va tenuto conto di questo parametro per calcolare la quota di deducibilità. L'art. 102 comma 7 del TUIR prevede che 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 (dello stesso art. 102). Questo comma 2 stabilisce che 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. Le quote deducibili dei canoni di leasing di competenza quindi si determinano con riferimento alla proporzione tra costo deducibile (che sarebbe 18.075,99 euro) e costo di acquisto del veicolo da parte della società di leasing. Quindi la percentuale di deducibilità dei canoni è pari al limite di costo fiscalmente riconosciuto diviso il costo per la società di leasing, il tutto moltiplicato per 100.

3) VEICOLI CONCESSI AL DIPENDENTE

Diverse sono le modalità di assegnazione dell'auto aziendale ai dipendenti, ognuna delle quali comporta conseguenze sul reddito d'impresa e sul reddito del lavoratore che differiscono in funzione dell'uso che ne viene fatto. In particolare la normativa differisce a seconda che l'auto aziendale venga assegnata al dipendente in uso esclusivamente personale; in uso esclusivamente aziendale oppure in uso promiscuo.

1) Uso esclusivamente personale

In caso di utilizzo dell'autovettura da parte del dipendente per scopi esclusivamente personali trattandosi di un onere sostenuto dall'impresa per prestazioni di lavoro dipendente, si applica l'art. 95 del TUIR⁹. In dettaglio, al dipendente è corrisposto un compenso in natura (*fringe benefit*) valutabile in base al relativo "valore normale" così come stabilito dall'art. 51, comma 3 del TUIR¹⁰.

In particolare, si evidenzia che per valore normale si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, 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. Con riferimento alla fattispecie in oggetto, il valore normale può essere calcolato, per esempio, prendendo a riferimento le tariffe di noleggio praticate dalle aziende specializzate operanti nel settore.

Nel caso in cui l'impresa addebiti al dipendente un corrispettivo, laddove lo stesso risultasse inferiore all'ammontare del *fringe benefit* tassabile in capo al lavoratore, come sopra determinato, si renderà necessario assoggettare ad imposizione il differenziale.

⁹ Testo TUIR pag 68

¹⁰ Testo TUIR pag 92

Va sottolineato che nel caso in cui i veicoli siano assegnati al dipendente, ma anche al collaboratore o all'amministratore per un utilizzo esclusivamente personale, le spese e gli oneri relativi agli stessi devono essere considerati, in linea di principio, indeducibili per mancanza del requisito dell'inerenza di cui all'art. 109, comma 5 del TUIR.

2) Uso esclusivamente aziendale

Nell'ipotesi di veicoli concessi ai dipendenti a fini esclusivamente aziendali, senza quindi alcun utilizzo personale da parte del dipendente (neppure per lo spostamento casa-lavoro), si applicano i limiti "generali" previsti dall'art. 164 del TUIR. Di conseguenza:

- se il veicolo è esclusivamente strumentale all'attività propria d'impresa, la deducibilità è integrale;
- diversamente, la deducibilità è parziale e viene calcolata secondo quanto stabilito dall'art. 164, comma 1, lettera b) del TUIR (deducibilità del 20% entro i limiti massimi previsti per ciascuna tipologia di approvvigionamento del veicolo).

In questo caso in capo al dipendente non si genera alcun compenso (ciò risulta giustificato dal fatto che il dipendente non consegue alcun beneficio personale, poiché utilizza l'auto aziendale esclusivamente per motivi di lavoro) mentre, in capo all'azienda i costi relativi all'automezzo (diverso da quelli utilizzati per fini esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico) sono deducibili in misura pari al 20%.

3) Veicolo dato in Uso promiscuo

Il veicolo viene considerato assegnato in "uso promiscuo" ai dipendenti quando il relativo utilizzo è previsto in parte per scopi aziendali e in parte per scopi personali, con possibilità, quindi, di un utilizzo per finalità extralavorative. In particolare, l'uso promiscuo ricorre per i mezzi di trasporto "*... che il datore di lavoro abbia assegnato ad uno specifico dipendente per espletare l'attività di lavoro e per i quali abbia consentito anche l'uso personale da parte dello stesso, ad esempio per recarsi al lavoro ...*"¹¹. L'attribuzione di un veicolo ad uso promiscuo determina, inoltre, per il dipendente un **fringe benefit** ossia un importo "figurativo" a carattere esclusivamente forfetario, che prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo e anche della percorrenza che il dipendente effettua realmente. In particolare, l'art. 51 del TUIR prevede che, per gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo al dipendente, costituisce benefit un ammontare pari al "*30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile Club d'Italia (ACI) deve elaborare entro il 30 novembre di ogni*

¹¹ Circolare ministeriale 23 dicembre 1997, n. 326/E

anno e comunicare al Ministero 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". Ai fini dell'utilizzo delle tabelle predisposte dall'ACI, nel caso in cui il veicolo ricercato non risulti disponibile, occorre far riferimento ad un veicolo con caratteristiche simili o analoghe. Inoltre occorre precisare che, poiché i valori delle tabelle ACI sono determinati su base annua, è necessario effettuare il ragguaglio temporale in relazione al periodo durante il quale il dipendente ha in uso promiscuo il veicolo, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo. L'Amministrazione ha inoltre precisato che, ai fini del conteggio della durata dell'utilizzo del veicolo da parte del dipendente nel periodo d'imposta, non è necessario che tale utilizzo sia avvenuto in modo continuativo, né che il veicolo sia stato utilizzato da uno stesso dipendente. In merito all'assegnazione del **veicolo per uso promiscuo**, infatti, la deducibilità del costo sostenuto dall'impresa è differente, a seconda che il veicolo sia assegnato al dipendente:

➤ Per la maggior parte del periodo d'imposta

La maggior parte del periodo di imposta implica che il veicolo deve essere assegnato ai dipendenti per un lasso temporale non inferiore a 183 giorni (ovvero la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro di 365 giorni). Nel caso di veicoli acquistati nel corso dell'esercizio e dati in uso promiscuo ai dipendenti, la maggior parte del periodo d'imposta deve esser riferita al periodo intercorrente tra il momento dell'acquisto ed il termine del periodo d'imposta¹². In questo caso è prevista la deducibilità in capo all'impresa del costo d'acquisto (senza tetto massimo di spesa) e delle altre spese in misura pari al 70% dal 1/01/2013¹³ (pari al 90% nel 2012).

➤ Per un periodo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta

Nel caso in cui il mezzo sia concesso in uso promiscuo per un lasso di tempo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta i costi relativi allo stesso sono deducibili:

- per intero, fino a concorrenza dell'ammontare del fringe benefit che concorre a formare il reddito di lavoro dipendente;
- nella misura del 20% (40% sino al 2012), tenendo conto del tetto massimo pari a € 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan), ragguagliati al periodo diverso da quello di utilizzo promiscuo da parte del dipendente, per la parte eventualmente eccedente.

¹² Circolare 16 luglio 1998, n. 188/E.

¹³ Comma 72, lettera b), dell'art. 4 della L. n. 92/2012 ha modificato l'art. 164, comma 1, lettera b-bis) del TUIR, riducendo la percentuale di deduzione dal 90% al 70%. Tale percentuale di deducibilità non è stata ulteriormente modificata dalla L. n. 228/2012.

Inoltre, per evitare comportamenti elusivi, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la prova dell'utilizzo dell'auto deve essere certa e deve risultare da idonea documentazione¹⁴ che ne attesti con certezza l'utilizzo (ad esempio, l'apposizione di una specifica clausola nel contratto di lavoro del dipendente, la sottoscrizione di una scrittura privata avente data certa o la previsione in un verbale del consiglio di amministrazione).

Dal punto di vista operativo, il valore del fringe benefit può essere attribuito al dipendente mediante:

- **inserimento in busta paga;**
- **fatturazione** (si ricorda che i costi di percorrenza delle tabelle ACI sono da considerarsi comprensivi di IVA).

E' possibile, inoltre, attribuirne sia una quota in busta paga che un'altra con fattura.

Inoltre, nel caso in cui il dipendente utilizzi la propria autovettura per effettuare una trasferta di lavoro, il datore di lavoro deve corrispondere una indennità chilometrica e per lo stesso è previsto un limite alla deducibilità del costo di percorrenza dell'autoveicolo privato per vetture con potenza superiore a 17 CV fiscali se a benzina e 20 CV fiscali se diesel.

➤ VEICOLO CONCESSO ALL'AMMINISTRATORE

Per quanto riguarda la deducibilità delle spese relative all'auto aziendale utilizzata dall'amministratore è possibile distinguere le seguenti ipotesi:

1) **Autovettura concessa in uso personale all'amministratore.**

Nell'ipotesi di utilizzo esclusivamente personale dell'autovettura aziendale in capo all'amministratore è attribuito un compenso in natura valutato in base alle regole del "valore normale" previste dall'articolo 51, comma 3, del TUIR ("prezzo o corrispettivo mediamente praticato sul mercato") mentre l'azienda può dedurre un costo pari all'importo tassato in capo all'amministratore.

2) **Autovettura utilizzata dall'amministratore sia per uso personale sia per uso aziendale.**

Nel caso di utilizzo promiscuo del veicolo da parte dell'amministratore l'ammontare del *fringe benefit* che concorre a formare il reddito dell'amministratore è deducibile per l'impresa fino a concorrenza delle spese sostenute da quest'ultima.

L'eventuale eccedenza delle spese sostenute dall'impresa rispetto al *fringe benefit* è deducibile in misura pari al 20%. Si evidenzia che il trattamento fiscale dei costi sostenuti per i veicoli assegnati agli amministratori, ancorché i redditi derivanti dall'incarico di amministratore siano assimilati a quelli di lavoro dipendente, si differenzia da quello relativo ai veicoli assegnati ai dipendenti. In sintesi, la concessione dell'autovettura in uso promiscuo all'amministratore è in grado di determinare:

¹⁴ Circolare ministeriale del 10 febbraio 1998, n. 48/E

- l'attribuzione di un *fringe benefit* in capo all'amministratore in misura pari al 30% della percorrenza convenzionale di 15.000 km annui secondo le tabelle Aci relative al veicolo utilizzato;
- la deduzione integrale dei costi sostenuti dall'impresa fino a concorrenza dell'importo del *fringe benefit*;
- la deducibilità in misura pari al 20% dei costi sostenuti dall'impresa che eccedono il compenso corrisposto all'amministratore.

3) Autovettura utilizzata dall'amministratore esclusivamente per uso aziendale

Nell'ipotesi di uso esclusivamente aziendale, l'amministratore non percepisce alcun compenso (e, conseguentemente, nessuna tassazione) mentre i costi sostenuti dall'azienda risultano deducibili in capo alla stessa in misura pari al 20%.

B) FISCALITA' INDIRECTA

La detraibilità dell'IVA sugli acquisti di veicoli stradali e relative spese, è disciplinata dalla norma che si trova nel testo dell'art. 19-bis1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633¹⁵ che ha introdotto una percentuale limitata di detraibilità dell'IVA relativa ai veicoli aziendali.

A partire dal 1° gennaio 2008, infatti, è prevista:

- la detrazione nella misura del **40%** dell'imposta relativa all'acquisto o importazione (nonché dei relativi componenti e ricambi) dei “veicoli stradali a motore”, ossia per: “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” che “non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione”.

Con la definizione di veicoli a motore, di cui sopra, è decaduta ogni distinzione ai fini della norma sulla detraibilità dell'IVA collegata alle caratteristiche costruttive o all'omologazione dei veicoli, così come pure è venuta meno ogni distinzione collegata alla cilindrata ai fini della identificazione dei beni di lusso. La detraibilità dell'IVA, quindi, diventa indipendente dalla classificazione del veicolo ai fini del codice della strada, che rimane rilevante solo ai fini delle imposte dirette.

- È prevista invece la detrazione **Iva del 100%** nei seguenti casi:
 1. il veicolo rientra nell'oggetto dell'attività propria del soggetto passivo nell'esercizio della sua attività: deve essere dimostrato l'uso esclusivo del veicolo per soli fini aziendali. Rientrano in questa categoria, ad esempio, i veicoli utilizzati dal titolare della licenza per l'esercizio del servizio taxi e i veicoli utilizzati ai fini di formazione da una scuola guida. Attualmente è difficile che qualcuno si avvalga di questa facoltà, perché non è facilmente dimostrabile che le auto sono utilizzate esclusivamente per fini aziendali;
 2. il veicolo viene utilizzato per noleggio o leasing;
 3. il veicolo viene utilizzato da agenti e rappresentanti di commercio.

E' opportuno ricordare che per alcuni piccoli autocarri furgonati, dotati di due sedili e con separata cabina del vano di carico, la detraibilità al 100% dell'Iva, è subordinata alla dimostrazione da parte del contribuente dell'utilizzo esclusivo nell'impresa.

Ad integrazione di quanto sopra, è intervenuta la Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (“Legge Finanziaria 2008”)¹⁶ che, apportando modifiche alla normativa relativa alla detrazione dell'IVA per le operazioni d'acquisto e di gestione dei veicoli stradali a motore, ha:

¹⁵ Vedi testo DPR e la tabella B allegata al medesimo decreto

¹⁶ Vedi testo LEGGE FINANZIARIA 2008 art.261

- abrogato il precedente riferimento che prevedeva l'indetraibilità dell'imposta relativa ai pedaggi autostradali;
- riconosciuto la detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto o importazione di veicoli stradali a motore (e dei relativi componenti e ricambi quali le spese di manutenzione, riparazione, custodia e impiego e inclusi i pedaggi stradali) in misura pari al 40% nel caso in cui gli stessi non siano utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione (la stessa limitazione risulta applicabile nell'ipotesi in cui i veicoli vengano acquisiti tramite contratti di noleggio e/o locazione finanziaria);
- riconosciuto l'indetraibilità oggettiva dell'IVA relativa all'acquisto o locazione, anche finanziaria, dei motocicli di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici, dei relativi componenti e ricambi e delle spese relative, tranne che per i soggetti per i quali questi beni costituiscono l'oggetto dell'attività propria d'impresa;
- riconosciuto la detraibilità integrale dell'IVA relativa ai veicoli stradali a motore nel caso in cui gli stessi formino oggetto dell'attività propria dell'impresa e per gli agenti e rappresentanti di commercio;
- riconosciuto la detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'IVA relativa all'acquisto o importazione degli stessi veicoli stradali a motore.

Quindi, l'Iva relativa all'acquisto e importazione di carburanti e lubrificanti destinati ai mezzi di trasporto definiti sopra, nonché relativa alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compresi i pedaggi autostradali, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa ai predetti mezzi di trasporto.

Il Dipartimento delle finanze, con particolare riguardo all'utilizzo dei veicoli in questione per fini privati ed alla messa a disposizione degli stessi da parte del datore di lavoro nei confronti di lavoratori dipendenti, ha precisato quanto segue:

- è detraibile al cento per cento l'IVA sugli acquisti di beni e servizi relativi ai veicoli stradali a motore indicati alla lettera c) dell'art. 19-bis 1 del decreto IVA, utilizzati dal datore di lavoro che, nell'esercizio di impresa, li mette a disposizione dei propri dipendenti dietro pagamento di un corrispettivo regolarmente fatturato e per i quali va attivata la rivalsa di cui al precedente art. 18 del DPR 633/1972;
- per i veicoli messi a disposizione dei dipendenti da considerare utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, la base imponibile non deve essere, comunque, inferiore al valore normale equivalente per tali beni al *fringe benefit* ai fini IRPEF (30% della tabella ACI dei quindicimila chilometri).

Pertanto, nel caso di addebito di un corrispettivo minore di tale valore, il datore di lavoro dovrà fatturare l'eccedenza fino a raggiungere tale importo;

- è detraibile nella misura forfetaria del 40 per cento, senza alcuna possibilità di prova contraria, l'IVA relativa ai veicoli stradali a motore utilizzati promiscuamente, cioè adoperati dall'imprenditore ad uso familiare o personale oppure messi a disposizione dei dipendenti senza pagamento di alcun corrispettivo. Per tali veicoli non è possibile detrarre integralmente l'imposta sull'acquisto e successivamente applicare l'IVA, sulla base del valore normale, per l'uso privato degli stessi;
- i veicoli che costituiscono oggetto dell'attività propria dell'impresa seguono le ordinarie regole di detrazione dell'imposta: l'imposta detraibile, pertanto, è quantificata sulla base del reale utilizzo dei veicoli nell'attività aziendale. Tuttavia, in caso di detrazione integrale all'atto dell'acquisto, la successiva utilizzazione privata del mezzo sarà da assoggettare ad IVA quale autoconsumo.

La Legge 228/2012 (cd. Legge di Stabilità) è intervenuta sulla percentuale di deducibilità degli oneri inerenti le auto aziendali ma ha lasciato invariate le percentuali di detraibilità dell'IVA che rimangono sostanzialmente del:

- del 100% quando l'utilizzo è strettamente collegato all'esercizio dell'attività di impresa;
- del 40% in caso di utilizzi non esclusivamente finalizzati all'attività di impresa.

CLASSIFICAZIONE CONTABILE

CONTO ECONOMICO

La corretta classificazione dei principali componenti positivi e negativi di reddito riferiti all'impiego dei veicoli nell'ambito dell'attività d'impresa è la seguente:

A – Valore della produzione

A5) Altri ricavi e proventi

Si rilevano in questa voce le eventuali plusvalenze derivanti dalla cessione dei veicoli di proprietà aziendale, nonché dalla cessione di contratti di locazione finanziaria. Debbono inoltre essere contabilizzati fra gli altri ricavi e proventi anche i componenti positivi di reddito derivanti dall'addebito al dipendente di eventuali corrispettivi per l'utilizzo dell'autovettura aziendale.

B - Costi della produzione

B7) Per servizi

Si rilevano in questa voce tutti i costi inerenti la gestione dei veicoli, quali, a titolo esemplificativo, gli oneri per l'acquisto dei carburanti, lubrificanti, premi assicurativi, per la riparazione e manutenzione eseguite da imprese esterne. Sono inoltre iscritti nei costi per servizi le indennità chilometriche riconosciute dall'impresa per l'utilizzo a scopo aziendale del veicolo di proprietà del dipendente.

B8) Costi per il godimento di beni di terzi

Si rilevano in questa voce gli oneri per canoni di locazione finanziaria ed il noleggio. Si evidenzia che nel caso di noleggio *full service* la quota riferita al costo dei servizi accessori deve correttamente essere classificata nella voce B7.

B10b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Debbono essere riportate in questa voce le quote di ammortamento degli autoveicoli di proprietà.

B14) Oneri diversi di gestione

Rientrano nella voce i costi per la tassa di proprietà dei veicoli, nonché le eventuali minusvalenze relative alla cessione dei veicoli.

Vale la pena precisare che l'assegnazione dell'autovettura aziendale ad uso promiscuo al dipendente non determina il sorgere di particolari scritture contabili. Il corrispettivo in natura, infatti, che si crea in capo al lavoratore dipendente assume rilievo solo ai fini fiscali ed, in particolare, ai fini della corretta determinazione dell'imposizione personale del dipendente medesimo¹⁷. I costi sostenuti per i veicoli assegnati ai dipendenti dovranno essere contabilizzati in relazione alla natura del costo medesimo (pedaggi, parcheggi, carburanti, ecc.) e classificati a conto economico secondo lo schema proposto.

¹⁷ Ovviamente ciò nell'ipotesi in cui non vi sia il riaddebito di alcun corrispettivo da parte dell'impresa nei confronti del lavoratore, nel qual caso si origina un ricavo da classificare nella voce A5) del conto economico.

STATO PATRIMONIALE

Gli autoveicoli sono indicati in bilancio alla voce “altri beni” insieme ai mobili e alle macchine d’ufficio, alle migliorie su beni di terzi, agli imballaggi da riutilizzare e ai beni gratuitamente devolvibili. Essi rappresentano una categoria di immobilizzazioni materiali che si differenzia sensibilmente dalle restanti per il particolare trattamento fiscale.

In particolare i veicoli aziendali vengono indicati nello Stato patrimoniale, secondo quanto previsto dall’art.2424 del Codice civile, tra le immobilizzazioni materiali (B.II) alla voce 4) denominata “*altri beni*”. Anche per gli autoveicoli, come per le altre voci di bilancio, vi è la possibilità di un’ulteriormente suddivisione, senza eliminazione della voce complessiva e dell’importo corrispondente, oppure vi è la possibilità di un raggruppamento con altre voci (dell’art.2423-ter). Gli eventuali veicoli destinati alla vendita sulla base una deliberazione del Consiglio di Amministrazione, per i quali si prevede il realizzo in tempi brevi, devono essere iscritti in un’apposita voce dell’attivo circolante. Eventuali veicoli concessi in locazione finanziaria devono essere indicati separatamente rispetto alle altre immobilizzazioni.

Lo IAS 16, nell’indicare le classi distinte di immobili che possono essere indicate in bilancio, a titolo di esempio, prevede tre classi di veicoli da riportarti distintamente in bilancio: navi, aeromobili, autoveicoli.

GLI AUTOVEICOLI NEI PRINCIPI CONTABILI

Secondo l’Oic16 costituiscono **automezzi** da indicarsi alla voce “altri beni”, a titolo di esempio, le *autovetture*, gli *autocarri*, gli *altri automezzi*, i *motoveicoli e simili* e i *mezzi di trasporto interno*.

Sotto il profilo contabile questa categoria di beni aziendali non presenta particolari caratteristiche che le differenzia dalle altre categorie di immobilizzazioni materiali. I veicoli, dunque, andranno valutati al costo di acquisto o di fabbricazione e ammortizzati in modo sistematico tenuto conto della loro residua possibilità di utilizzazione.

Per talune categorie di veicoli l’IVA non è completamente detraibile. In questi casi l’IVA indetraibile concorre a formare il costo del bene sia da un punto di vista civilistico che fiscale.

Gli IAS ammettono come criterio alternativo di valutazione rispetto al costo, quello del fair value.