

CONSULENZA AMMINISTRATIVA E TRIBUTARIA

Viale Regina Margherita, 2 – 42124 REGGIO EMILIA

Telefono 0522 / 51.85.25 – Telefax 0522 / 51.86.08

www.studiogalaverni.it – E-mail: 1925@studiogalaverni.it

Rag. CAMILLO GALAVERNI
Rag. LORETTO GRASSELLI
Dott. MARIO COSTI TONARELLI
Dott.ssa BARBARA BENATTI
Rag. BRUNO BERTOCCHI
Dott. EMANUELE GALAVERNI
Avv. MARGHERITA CROCI

Ai Sigg.
CLIENTI

LORO SEDI

li, 21 dicembre 2023

LETTERA INFORMATIVA N. 26/2023

AUTO IN USO PROMISCUO AI DIPENDENTI

Tra le forme di assegnazione dell'autovettura ai dipendenti aziendali il caso più frequente è quello dell'autovettura concessa in uso al dipendente. In particolare la forma più frequentemente fruita è quella dell'utilizzo promiscuo: si tratta della situazione per cui la vettura viene data al dipendente affinché questo la utilizzi tanto per le finalità aziendali (ad esempio per andare a visitare i clienti), quanto ai fini personali (ad esempio per uscire la sera e nei fine settimana, andare in vacanza, etc.). L'utilizzo promiscuo dell'autovettura rappresenta un compenso in natura che attribuisce al lavoratore dipendente un vantaggio in termini economici che si va ad aggiungere alla normale retribuzione dallo stesso lavoratore percepita.

La Legge di Bilancio per il 2020 (L. 160 del 27.12.2019), con l'art. 1, comma 632, ha modificato la quantificazione dei fringe benefit per l'utilizzo personale delle autovetture. Il successivo comma 633 ha tuttavia precisato che continua ad applicarsi la norma previgente per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020. **La nuova disciplina prevista dalla Legge di Bilancio 2020 si applica ai veicoli di nuova immatricolazione concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020.** La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 46 del 14 agosto 2020 ha precisato che il richiamo alla "nuova immatricolazione" va riferito agli autoveicoli, **motocicli e ciclomotori immatricolati dal 1° luglio 2020.**

La risoluzione riporta inoltre che il **momento della sottoscrizione dell'atto di assegnazione** da parte del datore di lavoro e del dipendente per l'assegnazione del benefit costituisce il momento rilevante al fine di individuare i «*contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020*».

Le situazioni che si possono verificare sono di conseguenza tre:

- 1. Contratto di assegnazione del veicolo stipulato entro il 30 giugno 2020:** continua ad applicarsi la vecchia disciplina che prevede che il reddito in natura da attribuire al dipendente sia dato

dal 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km calcolata sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'ACI.

2. Contratto di assegnazione del veicolo stipulato dal 1° luglio 2020 per veicoli immatricolati dal 1° luglio 2020: il fringe benefit va determinato a seconda dei valori di emissione di anidride carbonica del veicolo assegnato in uso promiscuo, assumendo:

• il 25% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'ACI, per gli autoveicoli, i

motocicli e i ciclomotori con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a 60 g/km;

• il 30% dell'importo predetto per i veicoli indicati con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km;

• il 50% dell'importo predetto per i veicoli indicati con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km;

• il 60% dell'importo predetto per i veicoli indicati con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km.

3. Contratto di assegnazione del veicolo stipulato dal 1° luglio 2020 per veicoli con immatricolazione antecedente il 1° luglio 2020. Nel caso in cui il contratto di concessione in uso promiscuo del veicolo sia stipulato dall'1.7.2020 ma il veicolo sia stato immatricolato prima di tale data, il benefit dovrà 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.

**Benefit addebitato
nella busta paga del
dipendente**

Nella busta paga del dipendente si deve rilevare un **compenso in natura tassabile**, determinato secondo le disposizioni sopra indicate, prendendo a riferimento i valori elaborati dall'ACI per ogni specifico veicolo e consultabili al seguente *link*: <http://www.aci.it/index.php?id=93>

Entro il mese di dicembre di ciascun anno vengono pubblicate sul sito dell'ACI le tariffe valide per il periodo d'imposta successivo: sono pertanto in corso di pubblicazione le tariffe previste per il 2024. Il fringe benefit viene raggugliato nel caso di assegnazione al dipendente per un periodo inferiore all'anno

**Deducibilità dei costi
per l'impresa nel limite del
70%**

I costi relativi ai mezzi di trasporto dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta sono **deducibili nella misura del 70%**.

La deduzione al 70% riguarda sia le spese di gestione della vettura (carburante, manutenzioni, pneumatici, assicurazione, tassa di circolazione, etc.), quanto il costo di acquisizione (quota di ammortamento nel caso di acquisto diretto, canoni di *leasing* o noleggio). Con riferimento al costo di acquisizione, peraltro, la deduzione è ammessa senza alcun limite rapportato al valore del mezzo (che per le auto aziendali non concesse in uso ai dipendenti è pari a 18.076 euro): la quota fiscale di ammortamento viene quindi calcolata sul costo complessivo della vettura

I riaddebiti

In molti casi per l'assegnazione dell'auto in uso promiscuo al dipendente, l'impresa richiede al lavoratore dei rimborsi (che vanno a indennizzare il datore di lavoro per l'utilizzo personale del dipendente stesso) che vengono addebitati con fattura assoggettata a IVA con aliquota ordinaria.

Il fringe benefit tassato in busta paga del lavoratore deve essere quindi ridotto degli importi addebitati; nel caso di importo fatturato al dipendente per l'utilizzo personale, il calcolo del fringe benefit tassabile va fatto confrontando il fringe benefit teorico (verificabile con le tariffe ACI di cui si è detto) e l'importo fatturato comprensivo di IVA.

Spesso aziende e dipendenti si accordano per un riaddebito esattamente pari al fringe benefit convenzionale: una volta **fatturato** (e pagato) tale importo, non vi sarà alcuna conseguenza reddituale in capo al dipendente e al datore di lavoro sarà assicurata la deduzione maggiorata dei costi (ossia il 70% in luogo del 20% di un'autovettura aziendale) di cui si è detto in precedenza, nonché la **piena detrazione dell'IVA** sui costi relativi a questa autovettura.

Esempio

La Alfa Srl ha destinato, con assegnazione avvenuta nell'anno 2019, al dipendente Mario Rossi una vettura Volkswagen Passat Variant 2019 1.5 TSI 150 CV benzina, affinché questo la utilizzi sia per l'attività d'impresa che per l'uso privato. L'assegnazione è rimasta valida per tutto l'anno 2023. Si ipotizzi il seguente fringe benefit 2023 verificato sul sito ACI, dato dal 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km:

PASSAT Variant 2019 1.5 TSI	150CV costo al km € 0,6372	fringe benefit € 2.867,40
-----------------------------	----------------------------	---------------------------

3

Se l'impresa emette al dipendente una fattura dell'importo di 2.350,33 euro + IVA 22% (il cui totale dà un importo complessivo della fattura di 2.867,40 euro, corrispondente al fringe benefit di utilizzo della vettura):

- non vi sarà alcuna tassazione in capo al dipendente (in quanto viene sterilizzato l'importo del fringe benefit da tassare in capo al dipendente a seguito del pagamento della fattura);
- la deduzione di tutti i costi (acquisizione/leasing/noleggio e spese di gestione) è pari al 70% degli stessi;
- l'IVA assolta sulle fatture di acquisto risulterà interamente detraibile.

In tale procedura vi sono due aspetti da ricordare se non si vuole correre il rischio di vedersi contestare gli importanti benefici fiscali riconosciuti a tale fattispecie:

In caso di riaddebito con fattura

sulla base di quanto previsto dalla circolare n. 326/E/1997 la fattura emessa deve risultare altresì pagata entro la fine del periodo d'imposta

Esistenza di idonea prova documentale

nella circolare n. 48/E/1998 si afferma la necessità di predisporre e conservare idonea documentazione al fine di provare con certezza l'utilizzo promiscuo del mezzo (ad esempio, inserimento di specifica clausola nel contratto di lavoro del dipendente stesso o contratto di comodato da menzionare nel contratto di lavoro)

Autovetture concesse in uso promiscuo agli amministratori

Per quanto riguarda le imposte dirette, il trattamento del benefit in capo all'utilizzatore è il medesimo previsto per il dipendente. È però diversa la deducibilità dei costi dell'autovettura in capo all'azienda: integrale deduzione nel limite del benefit imputato in capo all'amministratore e deduzione al 20% per la parte eccedente.

Con riferimento all'IVA, la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate della Lombardia (interpello n. 904-472/2014) ha chiarito che alle autovetture concesse in uso promiscuo agli amministratori non è possibile applicare il medesimo trattamento ai fini IVA previsto per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti. Trattandosi di due tipologie di rapporti di lavoro (l'ufficio di amministratore di società e quello di lavoro dipendente) non pienamente assimilabili a tutti gli effetti di legge, la Direzione Regionale ne ricava che le affermazioni contenute nella risoluzione n. 6/DPF/2008, tese a riconoscere (a determinate condizioni) la piena detrazione dell'IVA nei casi di utilizzo promiscuo dell'auto concessa in uso al dipendente, non sono in alcun modo estensibili al caso dell'amministratore. Per tali ultime fattispecie, quindi, secondo la DRE Lombardia andrebbero applicate le regole ordinarie previste dall'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 e che prevedono la detrazione nella misura limitata del 40%.

Si invitano, pertanto i clienti che abbiano assegnato un'autovettura in uso promiscuo a un proprio dipendente o amministratore a gestire il benefit entro la fine del periodo d'imposta. In particolare, nel caso in cui si decida di imputare un corrispettivo per l'utilizzo privato tramite fattura, tale fattura va emessa e pagata entro la fine dell'anno.

4

Nel restare a disposizione per chiarimenti, colgo l'occasione per augurare Buon Natale e un felice anno 2024.

Camillo Galaverni