



STRUMENTI

IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI AUTOVEICOLI AZIENDALI

Data ultimo aggiornamento:
30 novembre 2016

Ultimo documento considerato:
Legge di bilancio 2017

INDICE

IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI AUTOVEICOLI AZIENDALI

1. PREMESSA	pag.	5
1.1 Le norme sulla circolazione stradale in vigore	pag.	5
2. LE IMPOSTE SUI REDDITI.....	pag.	7
2.1 Generalità	pag.	7
2.1.1 Una prima sintesi.....	pag.	8
2.1.2 I soggetti interessati.....	pag.	9
2.1.3 I veicoli individuati dalla normativa	pag.	10
2.2 Veicoli con costi totalmente deducibili.....	pag.	11
2.2.1 Le fattispecie.....	pag.	11
2.2.2 Beni strumentali all'attività dell'impresa.....	pag.	11
2.2.3 I beni ad uso pubblico.....	pag.	12
2.3 Veicoli con deducibilità parziale dei costi.....	pag.	12
2.3.1 Le fattispecie.....	pag.	12
2.3.2 L'esclusione della disapplicazione delle limitazioni alla deducibilità dei costi relativi agli autoveicoli non strumentali	pag.	14
2.3.3 Ammortamento ordinario.....	pag.	14
2.3.4 Ammortamenti anticipati	pag.	16
2.3.5 I Super-ammortamenti.....	pag.	16
2.3.6 I veicoli in locazione finanziaria	pag.	21
2.3.7 Le spese di manutenzione e riparazione	pag.	22
2.3.8 Le plusvalenze e le minusvalenze da realizzo.....	pag.	22
2.3.9 La cessione del contratto di leasing.....	pag.	24
2.3.10 Contributo SSN sull'assicurazione auto	pag.	24
2.4 L'auto aziendale in uso al dipendente	pag.	24
2.4.1 Uso esclusivamente personale.....	pag.	25
2.4.2 Uso promiscuo	pag.	26
2.4.3 Uso aziendale	pag.	27
2.5 L'auto aziendale in uso all'amministratore	pag.	27
2.5.1 Uso personale dell'amministratore.....	pag.	28
2.5.2 Uso promiscuo aziendale e personale	pag.	28

2.5.3	Usò aziendale	pag.	30
2.6	Gli autoveicoli aziendali assegnati ai soci e ai familiari dell'imprenditore	pag.	30
2.6.1	Ambito di applicazione della nuova disciplina	pag.	30
2.6.2	Il reddito imponibile in capo al socio o al familiare dell'imprenditore	pag.	32
2.6.3	L'indeducibilità dei costi in capo alla società o all'imprenditore concedente	pag.	33
2.6.4	La comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei beni concessi in godimento ..	pag.	33
2.6.5	Profili sanzionatori	pag.	35
2.6.6	Decorrenza delle nuova disciplina.....	pag.	35
2.6.7	Obbligo di annotazione della carta di circolazione.....	pag.	35
2.7	L'uso aziendale dell'auto di proprietà del dipendente e dell'amministratore.....	pag.	35
2.7.1	I rimborsi chilometrici ai dipendenti.....	pag.	36
2.7.2	I rimborsi spese agli amministratori.....	pag.	37
2.8	L'auto ad uso ufficio.....	pag.	39
2.9	Riepilogo delle deduzioni relative agli autoveicoli aziendali.....	pag.	40
3.	L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.....	pag.	42
3.1	Generalità	pag.	43
3.2	La detraibilità dell'IVA relativa alle autovetture.....	pag.	43
3.2.1	Il rimborso dell'IVA versata all'acquisto dei veicoli.....	pag.	43
3.3	Le modifiche introdotte dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (c.d. "legge finanziaria 2008").....	pag.	46
3.3.1	L'utilizzo personale o familiare dei veicoli o la messa a disposizione degli stessi a favore dei dipendenti.....	pag.	47
3.4	I veicoli a detraibilità integrale.....	pag.	48
3.5	La base imponibile IVA in caso di cessione dei veicoli	pag.	49
3.6	Il regime del margine	pag.	52
3.7	La compilazione della scheda carburante	pag.	53
3.7.1	Utilizzo di schede carburante "false": profili penali	pag.	56
4.	L'IRAP	pag.	56
4.1	I canoni di leasing	pag.	57
4.2	I rimborsi chilometrici	pag.	58
5.	L'ADDIZIONALE ERARIALE DELLA TASSA AUTOMOBILISTICA ("SUPERBOLLO").....	pag.	59
5.1	Applicazione del "superbollo".....	pag.	59
5.2	Modalità e termini di pagamento del "superbollo"	pag.	61
6.	INDICAZIONE DEGLI UTILIZZATORI ABITUALI NELLA CARTA DI CIRCOLAZIONE.....	pag.	61

IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI AUTOVEICOLI AZIENDALI

a cura di Ceppellini Lugano & Associati

N.B. Le parti evidenziate in grigio sono quelle che contengono gli aggiornamenti più recenti.

1. PREMESSA

Le norme che definiscono la classificazione degli autoveicoli e ne regolano l'impiego in ambito stradale sono dettate dal decreto legislativo 30 aprile 1992 n. 285¹ (c.d. "Nuovo codice della strada").

In ambito fiscale, la normativa di riferimento è, invece, contenuta nell'articolo 164 del TUIR. Questa disposizione non contiene una classificazione autonoma dei veicoli a motore, ma si limita a richiamare quella stabilita dalle norme sulla circolazione stradale, assegnando a ciascuna categoria regole autonome e specifiche limitazioni ai fini della deducibilità dei relativi costi.

Ai fini dell'applicazione del corretto trattamento fiscale, risulta, quindi, rilevante, almeno in prima analisi, individuare la classificazione stradale (ovvero l'immatricolazione) attribuita al veicolo.

1.1 Le norme sulla circolazione stradale in vigore

Ai fini della presente analisi, è necessario considerare che l'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992 n. 285 definisce "autoveicoli" tutti i veicoli a motore con almeno quattro ruote e prevede, tra le altre, le seguenti tipologie di autoveicoli:

- *lettera a) **autovetture**: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente;*
- (...);
- *lettera c) **autoveicoli per trasporto promiscuo**: 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;*
- *lettera d) **autocarri**: veicoli destinati al trasporto di cose e delle persone addette all'uso o al trasporto delle cose stesse;*
- (...);
- *lettera m) **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".*

La classificazione degli autoveicoli nelle categorie previste dall'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992 n. 285 deve essere effettuata, quindi, in funzione della loro destinazione (trasporto di persone e/o cose) e delle loro caratteristiche di utilizzo. Come sarà oggetto di approfondimento nei prossimi paragrafi, alle categorie di classificazione degli autoveicoli la disciplina fiscale attribuisce diverse misure di strumentalità degli stessi rispetto all'attività d'impresa o di lavoro autonomo esercitata e, conseguentemente, specifiche regole e limitazioni ai fini della deducibilità dei relativi costi.

Con riferimento alla disciplina prevista dal codice della strada, la classificazione sopra descritta, in particolare per quanto riguarda la categoria di autoveicoli individuata alla lettera c) (autoveicoli per trasporto promiscuo), deve ritenersi di fatto superata (pur in mancanza di un'espressa modifica normativa) a seguito del recepimento della nuova normativa comunitaria. Infatti, con il decreto del 4 agosto 1998,

¹ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 18 maggio 1992, n. 114 e da ultimo modificato dalla Legge 13 febbraio 2012, n. 11.

attuativo della direttiva europea², il Ministero dei Trasporti e della Navigazione ha introdotto nella normativa italiana i criteri di omologazione comunitaria dei veicoli a motore e previsto la classificazione degli stessi all'interno delle seguenti due sole categorie:

- **M**: veicoli destinati al trasporto di persone;
- **N**: veicoli destinati al trasporto di merci.

Nel dettaglio, la categoria di classificazione **M** comprende le seguenti classi di veicoli:

- **M1**: veicoli destinati al trasporto di persone aventi al massimo 8 posti a sedere oltre al sedile del conducente³;
- **M2**: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi più di 8 posti a sedere oltre al sedile del conducente e massa massima non superiore a 5 t;
- **M3**: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi più di 8 posti a sedere oltre al sedile del conducente di massa massima superiore a 5 t;

mentre la categoria **N** è suddivisa secondo le seguenti altre classi di veicoli:

- **N1**: veicoli destinati al trasporto di merci, aventi massa massima non superiore a 3,5 t;
- **N2**: veicoli destinati al trasporto di merci, aventi massa massima superiore a 3,5 t ma non superiore a 12 t;
- **N3**: veicoli destinati al trasporto di merci, aventi massa massima superiore a 12 t.

Tali categorie sono valide per ogni Stato appartenente all'Unione Europea.

Al riguardo, la modifica più rilevante ha interessato la tipologia dei veicoli adibiti al trasporto di persone e merci. Infatti, a seguito della modifica in oggetto, nella classe autoveicoli **M1** possono essere immatricolati solo i veicoli destinati al trasporto delle persone, mentre i veicoli adibiti al trasporto di persone e merci devono essere ricompresi nella classe di omologazione **N1**.

Il Ministero dei Trasporti e della Navigazione ha, infatti, chiarito che:

- sulle autoveicoli è possibile trasportare merci solo quando le stesse siano "oggetti di natura personale" o "beni destinati all'uso proprio o della propria famiglia" o "beni in conto campionario purché non destinati alla vendita" (circolare del 30 agosto 1999);

² Con il decreto 4 agosto 1998 è stata recepita la Direttiva comunitaria del 6 febbraio 1998, n. 98/14/CE relativa alla omologazione comunitaria dei veicoli a motore.

³ Nella carta di circolazione dei veicoli è indicata, oltre alla categoria e alla classe di omologazione, la tipologia della carrozzeria del veicolo. Per quanto riguarda le autoveicoli, sono previste le seguenti tipologie di carrozzeria:

- **AA**: Berlina;
- **AB**: Due volumi;
- **AC**: Familiare;
- **AD**: Coupè;
- **AE**: Decapottabile;
- **AF**: Ad uso promiscuo.

L'ultima tipologia (**AF**: veicoli ad uso promiscuo) non coincide con gli autoveicoli destinati al trasporto promiscuo previsti nella precedente classificazione dall'articolo 54, comma 1, lettera c), del Decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285. Infatti, è stato chiarito che nella tipologia **AF** sono compresi i veicoli monovolume destinati a trasportare in un unico vano sia i bagagli che le merci e la dicitura "ad uso promiscuo" deve essere semplicemente intesa come "cattiva" traduzione dei termini "multi purpose" o "usage multiples".

- “sui veicoli immatricolati come vetture è possibile trasportare anche effetti personali, campionari e beni anche destinati alla vendita purché il trasporto non avvenga per conto di terzi” (circolare del 14 dicembre 1999).

Pertanto, il trasporto di persone e beni o di beni può essere effettuato solo con veicoli destinati al trasporto di merci immatricolati nella categoria **N** ed è stata eliminata la possibilità di immatricolare ad uso promiscuo veicoli della categoria **M**, con la conseguente indiretta soppressione della categoria degli autoveicoli destinati al trasporto promiscuo di persone e cose, individuata dall'articolo 54, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 30 aprile 1992 n. 285.

A conferma di ciò, con la nota del 7 giugno 1999, il Ministero dei Trasporti e della Navigazione ha precisato che:

- “Il decreto 4 agosto 1998, con il quale è stata recepita la direttiva comunitaria n. 98/14/CE relativa alla omologazione dei veicoli a motore e dei loro rimorchi, ha determinato anche in Italia due sole categorie di veicoli: quelli destinati al trasporto di persone (individuati dalla lettera M) e quelli adibiti al trasporto di merci (individuati dalla lettera N)”⁴;
- (inoltre) “l'omologazione, a partire dal 1° ottobre 1998, degli autoveicoli della categoria M1, in base alla direttiva n. 98/14/CE, comporta che gli stessi possano essere classificati solo autovetture, e non più anche autoveicoli per trasporto promiscuo, ai sensi del citato articolo 54, comma 1, lettera c, Decreto legislativo 285 del 1992”.

2. LE IMPOSTE SUI REDDITI

2.1 Generalità

L'articolo 164 del TUIR stabilisce le regole per la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi⁵ relativi alle autovetture e altri mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

La disciplina del trattamento fiscale applicabile ai veicoli posseduti in regime d'impresa e di lavoro autonomo è stata oggetto di numerosi interventi di modifica, dapprima mediante il decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248) e successivamente dal decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 (c.d. “Collegato fiscale alla Finanziaria 2007” convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286) e dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. “Legge Finanziaria 2007”). In tempi più recenti, inoltre, la norma è stata modificata ad opera del decreto legge 2 luglio 2007, n. 81 (convertito nella legge 3 agosto 2007, n. 127), ed infine nel corso del 2012, attraverso due disposizioni che hanno ritoccato i limiti di deducibilità dei costi relativi all'impiego delle auto aziendali. In tal senso, infatti, dapprima è intervenuta la legge del 28 giugno 2012, n. 92 tramite l'articolo 4, comma 72, che ha ridotto la percentuale di deducibilità dei costi relativi all'impiego delle auto aziendali non utilizzate esclusivamente come beni strumentali dell'impresa e delle auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti; successivamente è intervenuta la legge del 24 dicembre 2012, n. 228 (c.d. “legge di stabilità per il 2013”) il cui articolo 1, comma 501 ha ridotto ulteriormente la percentuale di deducibilità⁶.

⁴ A tal riguardo si veda anche la Risoluzione ministeriale del 29 luglio 1999, n. 129/E.

⁵ A titolo esemplificativo, tra le “spese e altri componenti negativi” sono ricompresi gli ammortamenti, i canoni di leasing e di noleggio, le spese di impiego (carburanti, lubrificanti), le spese di custodia, le spese di manutenzione e riparazione e l'IVA indetraibile.

⁶ Con la circolare 3 maggio 2013 n. 12/E, l'Agenzia delle Entrate ha sintetizzato alcune delle novità introdotte dalla legge del 24 dicembre 2012, n. 228; in particolare, per quanto concerne le nuove disposizioni in materia di deducibilità dei costi relativi all'impiego delle auto aziendali, si veda il Capitolo II, paragrafo 1.

Entrambe le disposizioni sopra richiamate operano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 18 luglio 2012, data di entrata in vigore del primo intervento normativo e, pertanto, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, dal 2013.

2.1.1 Una prima sintesi

La disciplina della deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle autovetture e altri mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, arti o professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi, è contenuta nell'articolo 164 del TUIR (*"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"*).

La norma sopra citata, collocata nell'ambito delle "Disposizioni comuni", Titolo III, del TUIR, fornisce in un unico articolo una disciplina omogenea e coordinata della materia valevole nei confronti sia dei soggetti che conseguono redditi d'impresa (imprenditori individuali, società di persone, società di capitali ed enti equiparati, enti non commerciali) sia dei titolari di reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni.

Le regole principali della disciplina in commento, trattate poi nel dettaglio, sono in sintesi le seguenti:

1. i veicoli indicati nell'articolo 164 del TUIR sono suddivisi in due categorie:
 - **quelli che non presentano limitazioni alla deduzione dei relativi costi;**
 - **quelli per i quali i relativi costi sono parzialmente deducibili**, nelle seguenti misure:
 - **20%**, per i veicoli diversi da quelli strumentali e da quelli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (con un limite massimo di costo d'acquisto deducibile pari a € 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan, € 4.131,66 per i motocicli ed € 2.065,83 per i ciclomotori);
 - **70%**, per i veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (senza limite massimo di costo d'acquisto deducibile);
 - **80%**, per i veicoli utilizzati dagli agenti e rappresentanti di commercio⁷ (con un limite massimo di costo d'acquisto deducibile pari a € 25.822,84 per gli autoveicoli, € 4.131,66 per i motocicli ed € 2.065,83 per i ciclomotori);
 - **20%**, per i veicoli utilizzati nell'ambito dell'esercizio di arti e professioni, limitatamente ad un solo veicolo se l'attività è esercitata in forma individuale, o ad un veicolo per ogni socio o associato se l'attività è svolta attraverso società semplici o associazioni previste dall'articolo 5 del TUIR (con un limite massimo di costo d'acquisto deducibile pari a € 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan, € 4.131,66 per i motocicli ed € 2.065,83 per i ciclomotori);
2. a tutti i costi e le spese relativi ad un veicolo è applicato il medesimo trattamento fiscale. In relazione ad uno stesso veicolo non coesistono spese interamente deducibili e spese con limiti alla deducibilità;
3. i veicoli per i quali è possibile dedurre integralmente i relativi costi e le spese sono:

⁷ Sono assimilati agli agenti e rappresentanti di commercio i promotori finanziari e gli agenti di assicurazione, mentre non sono riconosciuti tali gli agenti immobiliari.

- quelli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali per l'esercizio dell'attività propria dell'impresa (in particolare, si tratta dei veicoli indicati nell'articolo 164, comma 1, lettera a), numero 1, del TUIR⁸);
 - quelli adibiti ad uso pubblico;
4. la cilindrata del veicolo non influenza il trattamento fiscale applicabile ai relativi costi. Nella normativa fiscale non è, infatti, più prevista la categoria dei "veicoli di lusso" e, pertanto, alle auto a benzina con cilindrata superiore a 2000 centimetri cubici, oppure a 2500 centimetri cubici se alimentate a gasolio, si applica il medesimo trattamento fiscale delle auto con cilindrata inferiori;
 5. nella determinazione del reddito d'impresa le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dal realizzo dei veicoli rilevano nella medesima proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato ai fini civilistici;
 6. ai fini dell'applicazione del comma 6 dell'articolo 102 del TUIR (plafond per determinare le spese di manutenzione e riparazione deducibili direttamente nel loro esercizio di sostenimento) il costo dei veicoli deve essere assunto nei limiti rilevanti per la deduzione delle relative quote di ammortamento.

2.1.2 I soggetti interessati

La disciplina fiscale delle auto aziendali concerne la 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 nel dettaglio:

- 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.

Sono esclusi, invece, i contribuenti che realizzano redditi assimilati al lavoro autonomo e quelli per i quali sono previsti regimi forfetari di deduzione dei costi.

Va ricordato che la disciplina in esame è comunque soggetta alle regole generali di determinazione del reddito, e pertanto occorre che sia rispettato il principio generale dell'inerenza del costo o della spesa all'attività esercitata⁹. Al riguardo, l'articolo 109 del TUIR prevede che la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi sostenuti per l'utilizzo dei veicoli sia subordinata alla condizione che questi siano direttamente collegabili all'esercizio dell'attività e ai ricavi o proventi che concorrono alla formazione del reddito.

⁸ Articolo 164, comma 1, lettera a), numero 1, del TUIR: "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".

⁹ Cfr. Circolare ministeriale 10 febbraio 1998 n. 48/E e articolo 109 del D.P.R. 917/1986.

2.1.3 I veicoli individuati dalla normativa

Le disposizioni previste dall'articolo 164 del TUIR sono applicabili alle seguenti categorie di veicoli:

- autovetture disciplinate dall'articolo 54, comma 1, lettera a) del decreto legislativo n. 285/1992 (si tratta dei veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso il conducente);
- autocaravan disciplinati dall'articolo 54, comma 1, lettera m) del decreto legislativo n. 285/1992 (veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di massimo sette persone, compreso il conducente);
- motocicli disciplinati dall'articolo 53, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 285/1992 (veicoli a due ruote destinati al trasporto di massimo due persone, compreso il conducente);
- ciclomotori disciplinati dall'articolo 52 del decreto legislativo n. 285/1992 (veicoli a motore a due o tre ruote, con motore di cilindrata non superiore a 50 cc e velocità massima di 45 km/h);
- aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto.

Viceversa, sono esclusi dall'ambito di applicazione disciplina in esame:

- i mezzi di trasporto non a motore (ad esempio le biciclette, gli alianti, i rimorchi);
- i veicoli a motore alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa (trattasi dei c.d. "beni merce" quali, a titolo esemplificativo, le auto delle concessionarie anche se temporaneamente utilizzati per fini pubblicitari o promozionali);
- i veicoli a motore non espressamente richiamati (quali, a titolo esemplificativo, autobus, autocarri, trattori autostradali, autoveicoli per uso speciale, autotreni, autoarticolati, autosnodati).

Con specifico riferimento ai c.d. "falsi autocarri", il provvedimento 6 dicembre 2006 n. 184192 dell'Agenzia delle Entrate¹⁰ ha individuato i criteri che, se soddisfatti dal veicolo, determinano l'applicazione della medesima disciplina prevista per le autovetture (e, conseguentemente, il regime di parziale deducibilità dei relativi costi). In particolare, questi criteri assumono a riferimento:

- il codice di carrozzeria (che deve essere "F0 – effe zero");
- il numero di posti (che devono essere almeno quattro);
- il rapporto tra la potenza del motore e la portata del veicolo (ottenuta come differenza tra la massa complessiva del veicolo e la sua massa a vuoto) che deve essere uguale o superiore al valore di 180.

Fatte queste premesse, per i veicoli che rientrano nell'elenco sopra citato (e che, di conseguenza, sono soggetti alle disposizioni previste dall'articolo 164 del TUIR) è possibile distinguere ulteriormente tra:

- veicoli con costi integralmente deducibili;
- veicoli con costi parzialmente deducibili.

¹⁰ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 13 dicembre 2006, n. 289.

2.2 Veicoli con costi totalmente deducibili

2.2.1 Le fattispecie

La **deduzione integrale** dei componenti negativi di reddito relativi al veicolo risulta applicabile in due specifiche ipotesi, ovvero quando il veicolo (articolo 164, comma 1, lettera a), del TUIR):

- è utilizzato esclusivamente come bene strumentale nell'attività propria dell'impresa;
- è adibito ad uso pubblico.

2.2.2 Beni strumentali all'attività dell'impresa

In linea generale, devono considerarsi “strumentali” i beni “*utilizzati esclusivamente ... nell'attività propria dell'impresa... senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata*”¹¹.

Il requisito della “strumentalità” dei veicoli all'attività d'impresa è stato oggetto di numerosi chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria. In particolare, al riguardo è stato precisato che:

- devono considerarsi tali “... i veicoli a motore senza i quali l'attività d'impresa non può essere esercitata (e per ciò stesso indispensabili all'espletamento della gestione aziendale), quali, ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione” (circolari del 13 febbraio 1997, n. 37/E; del 10 febbraio 1998, n. 48/E; del 19 gennaio 2007, n. 1/E e in senso analogo circolare del 16 febbraio 2007, n. 11/E);
- devono essere esclusi da questa definizione “... 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” (circolare 10 febbraio 1998, n. 48/E).

Con particolare riferimento alle autovetture utilizzate da un'impresa commerciale esclusivamente per effettuare le visite di presentazione dei propri prodotti presso i clienti, finalizzate alla successiva eventuale vendita, l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato attraverso la risoluzione del 23 marzo 2007, n. 59/E (e in senso analogo, nella risoluzione del 22 agosto 2007, n. 231/E) che:

- “ai fini della verifica della sussistenza del requisito della strumentalità dei beni d'impresa a nulla rilevano le peculiarità [...] riguardo alle concrete modalità con le quali è organizzata la propria attività”;
- “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) non configurano l'ipotesi di strumentalità dei beni d'impresa prevista dal [...] art. 164, comma 1, lettera a), n. 1, secondo cui sono da ritenersi tali quelli destinati ad essere utilizzati esclusivamente ... nell'attività propria dell'impresa”;
- “gli autoveicoli in questione debbano essere considerati quali beni che, seppur utilizzati da parte di un soggetto esercente attività di impresa, non risultano “strumentali” all'attività dalla stessa esercitata nel senso esplicitato dalle [...] circolari n. 48/E del 1998 e, da ultimo, n. 1/E del 2007”.

Le sopra citate interpretazioni sono, in realtà, piuttosto restrittive, in quanto **escludono la deducibilità integrale** delle spese relative ai veicoli che, pur non avendo un collegamento diretto ai ricavi, sono comunque **necessari** allo svolgimento dell'attività d'impresa.

In questo senso, l'Assonime ha evidenziato che il requisito della strumentalità dovrebbe essere rinvenibile anche “nei casi in cui un bene sia strumento solo indiretto, ma pur sempre necessario, per la produzione dei ricavi: si pensi, ad esempio, agli autoveicoli ... impiegati da un'impresa di ristorazione che offre servizi a

¹¹ Cfr. Circolare ministeriale 10 febbraio 1998, n. 48/E.

domicilio o, ancora, agli autoveicoli impiegati da un'impresa che fornisce assistenza per la manutenzione e riparazione di computer, registratori di cassa, eccetera"¹².

2.2.3 I beni ad uso pubblico

In merito alla deducibilità integrale delle spese sostenute per l'utilizzo dei veicoli destinati ad uso pubblico non possono sussistere incertezze, dato che l'uso pubblico dei veicoli è dimostrato da un atto della pubblica amministrazione che riconosce espressamente la destinazione del bene.

A conferma di ciò, la circolare ministeriale del 10 febbraio 1998, n. 48/E (paragrafo 2.1.2) ha precisato che non sussistono particolari problemi *"in merito all'individuazione dei veicoli adibiti ad uso pubblico, in quanto la destinazione a tale uso viene espressamente riconosciuta attraverso un atto proveniente dalla pubblica amministrazione"*.

2.3 Veicoli con deducibilità parziale dei costi

2.3.1. Le fattispecie

Il regime di deducibilità parziale delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle auto aziendali 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 per la maggior parte del periodo d'imposta;
- utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio¹³;
- utilizzati da artisti, professionisti.

Nello specifico, sono previsti due diversi tipi di limiti, ovvero:

- un limite percentuale, per cui è possibile dedurre:
 - il 20% dei costi relativi ai veicoli:
 - diversi da quelli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'esercizio dell'attività d'impresa (c.d. "uso aziendale");
 - diversi da quelli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
 - utilizzati da soggetti esercenti arti o professioni;
 - l'80% dei costi relativi ai veicoli utilizzati dai rappresentanti e dagli agenti di commercio;
 - il 70% dei costi relativi ai veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

¹² Cfr. Circolare Assonime del 20 maggio 1997, n. 60.

¹³ Si ricorda che, la circolare ministeriale del 11 novembre 1995, n. 265/E ha assimilato i promotori finanziari agli agenti di commercio.

- un limite assoluto, che si sovrappone al precedente, per cui, in alcuni casi, è ammessa in deduzione solo una parte del costo di acquisizione del veicolo. In particolare, l'importo massimo deducibile risulta pari a¹⁴:
 - euro 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan (elevato a € 25.822,84 per i rappresentanti e agenti di commercio);
 - euro 4.131,66 per i motocicli;
 - euro 2.065,83 per i ciclomotori.

Questi limiti devono essere presi in considerazione, ai fini della deducibilità dei relativi canoni, anche nel caso in cui i veicoli vengano utilizzati in locazione finanziaria.

Viceversa, in caso di locazione o noleggio, i limiti di deducibilità dei relativi canoni sono pari a:

- euro 3.615,20 per le autovetture e autocaravan (elevato ad euro 5.164,57, ad opera dell'articolo 1, comma 37 della Legge di bilancio 2017 che ha modificato l'ultimo periodo dell'articolo 164, comma 1, lettera b) del Tuir, per i rappresentanti e agenti di commercio);
- euro 774,69 per i motocicli;
- euro 413,17 per i ciclomotori.

Si precisa che i limiti assoluti sopra citati non trovano applicazione nel caso in cui i veicoli siano assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

La norma riconosce agli artisti e ai professionisti la deducibilità delle spese relative ad un solo veicolo. Se l'attività è svolta in forma associata, è riconosciuta la deducibilità dei costi di un veicolo per ogni associato. Questo tipo di limitazione non è prevista per le imprese che svolgono l'attività in forma associata.

Si ricorda, infine, che, come chiarito dalla circolare ministeriale 10 febbraio 1998 n. 48/, per i contratti di noleggio c.d. "full service"¹⁵ in cui il canone di noleggio complessivo è comprensivo anche dei corrispettivi per le prestazioni accessorie (quali manutenzione ordinaria, assicurazione e tassa di proprietà), il limite di costo previsto deve essere considerato al netto dei costi riferibili alle prestazioni accessorie. A tale scopo, nel contratto oppure in altra documentazione separata, dovrà essere specificamente indicata la quota della tariffa di noleggio "depurata delle spese per i servizi accessori di cui si fruisce". Viceversa, in mancanza di questa distinzione, il canone rileva per intero ai fini del raggiungimento del limite posto dall'articolo 164, comma 1, lettere b) e b-bis), del TUIR. Per evitare manovre di tipo elusivo nella suddivisione delle tariffe "full service", il Ministero ha dettato un criterio da seguire per operare una corretta separazione delle spese di puro noleggio dalle spese per prestazioni accessorie consistente nel "riferimento alle tariffe mediamente praticate per i veicoli della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo più prossimi relative ai contratti di noleggio o di locazione che non prevedono le suddette prestazioni accessorie"¹⁶.

In merito si segnala la recente risposta all'Interrogazione Parlamentare n. 5-09338 del 3 agosto 2016 riguardante la deducibilità ai fini delle imposte dirette e la detraibilità dell'IVA assolta in relazione all'acquisto di automezzi utilizzati dagli alberghi per il trasporto degli ospiti; ai fini delle imposte dirette è

¹⁴ Si segnala che ad opera della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016), mediante l'articolo 1 commi 91 e seguenti, è stata introdotta una maggiorazione generale del 40% del costo dei beni strumentali nuovi, a condizione che gli stessi siano stati acquistati nel periodo dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016. La Legge di bilancio 2017 ha prorogato tale agevolazione anche per gli investimenti effettuati nel 2017, ad esclusione dei veicoli a deducibilità limitata.

¹⁵ Sono definiti "full service" quei "contratti misti nei quali la causa economica prevalente è rappresentata dalla locazione del veicolo rispetto alle ulteriori prestazioni che vengono fornite".

¹⁶ Cfr. Circolare ministeriale del 10 febbraio 1998, n. 48/E.

stato precisato che la deducibilità dei costi è in ogni caso limitata, ai sensi dell'articolo 164 comma 1, lettera b) del TUIR, nella misura del 20% in quanto le navette degli alberghi non possono essere qualificate come veicoli senza i quali l'attività d'impresa non può essere esercitata.

2.3.2 L'esclusione della disapplicazione delle limitazioni alla deducibilità dei costi relativi agli autoveicoli non strumentali

Nelle risoluzioni del 27 luglio 2007, n. 190/E e del 22 agosto 2007, n. 231/E, l'Agenzia delle Entrate ha escluso la possibilità per il contribuente di richiedere, tramite un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, la disapplicazione delle disposizioni che limitano la deducibilità dei costi relativi alle autovetture contenute nell'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR, anche nei casi specifici in cui le modalità e le condizioni di utilizzo dell'autovettura differiscono sostanzialmente dalle categorie individuate espressamente dalla medesima norma. Ciò in considerazione del fatto che la disposizione in esame non rivestirebbe la funzione di norma antielusiva specifica, ma quella di norma di "sistema", "diretta a forfetizzare il requisito dell'inerenza relativamente ai costi connessi all'acquisto ed alla gestione delle autovetture".

Al riguardo, infatti, nelle citate risoluzioni l'Agenzia delle Entrate ha affermato, che:

- *“la ratio sottostante alla previsione di una deducibilità a forfait dei suddetti costi non era antielusiva bensì riconducibile alla volontà del legislatore di evitare un “evasivo” utilizzo privatistico del bene”;*
- *“considerata la difficoltà, sul piano operativo, di verificare l'eventuale “uso promiscuo” e di quantificare il reale utilizzo delle autovetture per lo svolgimento della professione. Il legislatore ha – ab origine – operato la scelta, più pragmatica, di “forfetizzare” l'inerenza relativamente ai costi connessi all'acquisto ed alla gestione di tali beni”;*
- *“una volta operata la scelta “forfetaria”, con cui si contrappone, ad un eventuale “uso promiscuo” del bene nella realtà, l'effetto – sul piano fiscale – di una limitata deducibilità del costo, il legislatore prescinde dalla circostanza dell'effettiva destinazione – ed in quale misura – del bene per finalità strettamente connesse con l'esercizio dell'attività professionale;*
- *“in tale ottica non è compatibile, pertanto, la “prova contraria” ossia la possibilità per il contribuente di dimostrare, nel caso specifico, l'esclusiva destinazione del bene allo svolgimento della professione”.*

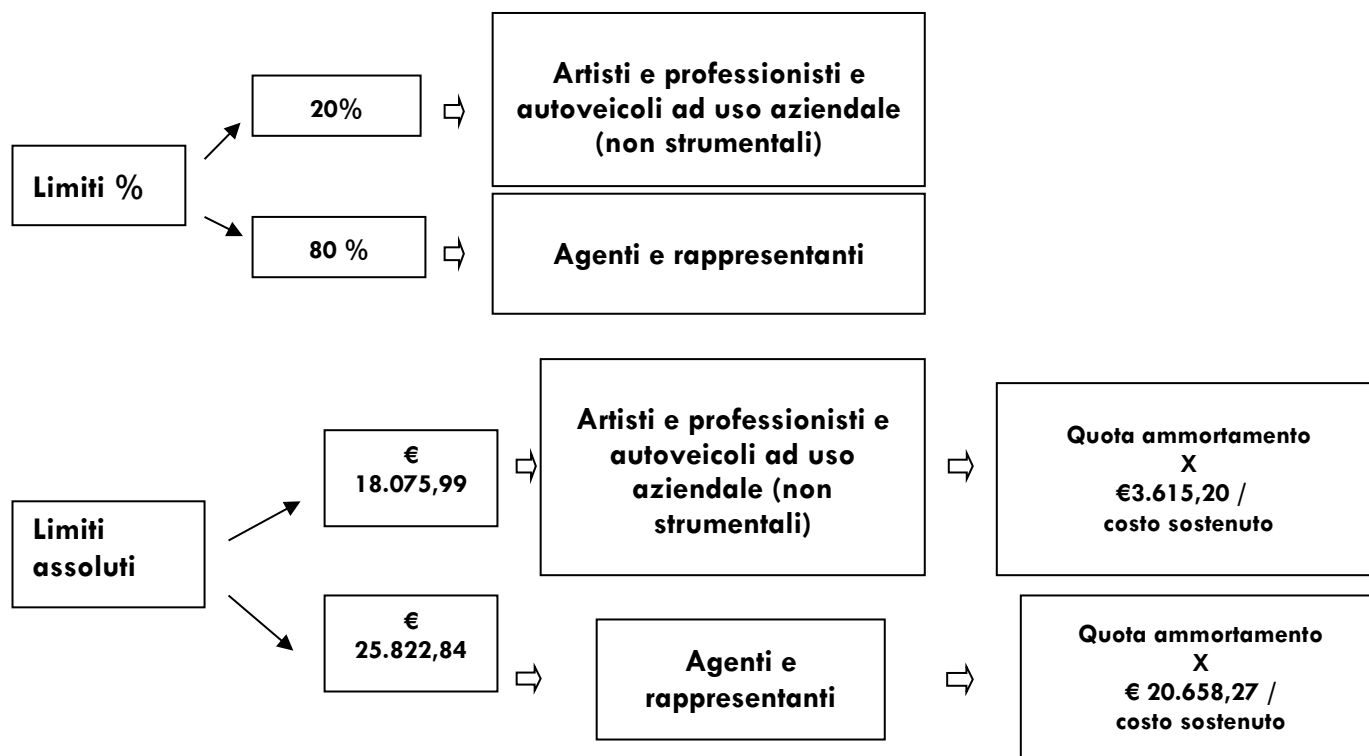
2.3.3 Ammortamento ordinario

Di seguito analizziamo il calcolo degli ammortamenti deducibili con particolare riferimento agli autoveicoli di costo superiore ai limiti previsti per la deduzione (€ 18.075,99 oppure € 25.822,84 per agenti e rappresentanti), rilevando che per gli autoveicoli di costo inferiore ai limiti vi sarà soltanto la limitazione percentuale dei costi (20% o 80%).

In questo caso, per il calcolo degli ammortamenti degli autoveicoli si potranno adottare due soluzioni alternative:

- effettuare l'ammortamento su € 18.075,99 (ovvero € 25.822,84 per gli agenti e rappresentanti di commercio) e raggugliare proporzionalmente il residuo da ammortizzare. La quota di ammortamento così calcolata sarà dedotta al 20%, oppure all'80% nel caso degli agenti e rappresentanti di commercio;
- conteggiare l'ammortamento civilistico sul costo storico applicando le percentuali previste dai decreti ministeriali. Successivamente basterà raggugliare la quota civilistica a € 18.075,99 (ovvero € 25.822,84 per gli agenti e rappresentanti di commercio). Anche in questo caso il risultato della quota

di ammortamento sarà dedotto tenendo in considerazione le ulteriori limitazioni percentuali del 20% o dell'80%.



Pertanto, le formule più rapide e sintetiche per calcolare gli ammortamenti deducibili fiscalmente sono le seguenti:

- per i veicoli posseduti dagli artisti e professionisti: quota di ammortamento civilistica x € 3.615,20¹⁷ / costo sostenuto;
- per i veicoli utilizzati dagli agenti e rappresentanti di commercio: quota di ammortamento civilistica x € 20.658,27¹⁸ / costo sostenuto;
- per i veicoli utilizzati per fini diversi dall'uso esclusivamente strumentale e dall'assegnazione ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta: quota di ammortamento civilistica x € 3.615,20 / costo sostenuto.

Oltre agli oneri accessori di diretta imputazione, il costo terrà conto anche dell'IVA oggettivamente non detraibile ai sensi dell'articolo 19-bis 1, lettera c) del D.P.R. 633/1972¹⁹. A tal riguardo, si ricorda che, per effetto della sentenza della Corte di Giustizia 14 settembre 2006, causa C-228/05, è venuta meno l'indetraibilità oggettiva per l'acquisto dei beni e delle relative spese previsti dall'articolo 19-bis 1, comma 1, lettere c) e d) del D.P.R. n. 633/1972, utilizzati nell'attività professionale o nell'esercizio d'impresa²⁰.

Esempio

Sia dato il caso di un veicolo ad uso aziendale che al 1° gennaio 2013 presenta i seguenti dati:

¹⁷ Importo pari al 20% del limite massimo di deducibilità (€ 18.075,99).

¹⁸ Importo pari all'80% del limite massimo di deducibilità (€ 25.822,84).

¹⁹ Cfr. Circolare ministeriale 9/869 del 19 gennaio 1980.

²⁰ Per la trattazione completa degli effetti della sentenza sopra citata si rinvia a quanto esposto nel successivo paragrafo 3 e seguenti.

costo sostenuto € 41.316,56;

ammortamenti civilistici effettuati € 20.658,28.

Per il conteggio della quota di ammortamento con rilevanza fiscale si dovrà procedere nel seguente modo:

ammortamento civilistico $41.316,56 \times 25\% = € 10.329,14$

ammortamento deducibile fiscalmente

$10.329,14 \times (18.075,99 \times 20\%) / 41.316,56 = (10.329,14 \times 3.615,20) / 41.316,56 = € 903,79$

Si segnala una recente pronuncia della Corte di Cassazione (sentenza n. 24385 del 30.11.2016) nella quale viene affermato che l'omessa annotazione delle quote di ammortamento nel registro dei cespiti ammortizzabili determina l'indeducibilità delle stesse ai fini delle imposte, in quanto l'annotazione prescritta dall'articolo 16 del DPR 600/1973 rappresenta un presupposto per la deducibilità.

2.3.4 Ammortamenti anticipati

L'articolo 36, comma 5, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito con modificazioni nella Legge 4 agosto 2006, n. 248) ha modificato l'articolo 102, comma 3, del TUIR escludendo la possibilità di calcolare ammortamenti anticipati per gli autoveicoli individuati all'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR (ovvero per le autovetture e autocaravan previsti dall'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992 n. 285, per i ciclomotori e motocicli).

In sostanza, secondo la disposizione in esame:

- non era possibile proseguire l'eventuale ammortamento anticipato iniziato nei periodi di imposta precedenti né di intraprenderlo *ex novo* per i veicoli acquistati nel 2006;
- l'ammortamento già iniziato doveva proseguire applicando le aliquote ordinarie individuate dal D.M. 31 dicembre 1988.

Si ricorda che l'articolo 1, comma 33, lettera n) della legge finanziaria ha abrogato il sopra citato comma 3 dell'articolo 102 del TUIR a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007.

2.3.5 I Super-ammortamenti

A) *L'ambito applicativo dell'agevolazione*

L'articolo 1, commi 91 e seguenti, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. "Legge di stabilità 2016") ha introdotto una maggiorazione generale che incrementa la deducibilità del costo relativo all'acquisto beni strumentali nuovi del **40%**, a condizione che l'investimento sia stato effettuato nel periodo dal **15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**.

La disposizione in esame prevede, infatti, che "per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento" (in relazione all'ambito applicativo della disposizione in esame si vedano la circolare n. 12/E dell'Agenzia delle Entrate 8 aprile 2016 e la circolare 26 maggio 2016 n. 23/E).

Sulla base di quanto sopra, ai fini fiscali, la base di calcolo delle quote di ammortamento relative all'acquisto di "veicoli nuovi" (determinate ai sensi dell'articolo 164 del Tuir) può essere determinata incrementando del 40% il precedente limite del 20%.

Al riguardo si segnala che l'articolo 1, comma 8 della Legge di bilancio 2017 (approvata dal Senato in data 7 dicembre 2016 ed in attesa di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale) ha previsto che le disposizioni dell'articolo 1, comma 91, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, **esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, lettere b) e b-bis**), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, effettuati entro il **31 dicembre 2017**, ovvero entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

L'agevolazione è finalizzata ad incentivare gli investimenti in **beni materiali strumentali nuovi** attraverso una maggiorazione percentuale del costo fiscalmente riconosciuto dei beni medesimi, in modo da consentire, ai fini della determinazione dell'**IRES** e dell'**IRPEF** (non dell'**IRAP**), l'imputazione al periodo d'imposta di quote di ammortamento e di canoni di **locazione finanziaria** più elevati.

Ne possono beneficiare **tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa**, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano. Sono ammesse sia le imprese residenti nel territorio dello Stato che le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

La disposizione in argomento si applica anche ai contribuenti che esercitano le attività di **lavoro autonomo**, anche se svolte in forma associata, ai sensi dell'articolo 53, comma 1, del Tuir.

Secondo quanto previsto dal comma 92 della Legge di stabilità 2016, sono altresì maggiorati del 40% i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei **canoni di locazione finanziaria** dei beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b). Pertanto, ai fini della determinazione della quota fiscalmente rilevante, non si deve tenere conto della quota di costo che eccede l'importo di 25.306,39 euro (nuovo limite determinato applicando la percentuale del 40% alla precedente soglia di 18.075,99 euro).

Pertanto, alla luce di quanto sopra, risultano fiscalmente agevolati gli acquisti di autoveicoli aziendali nuove:

- non utilizzate esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
- assegnati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta,

se effettuati entro il **31 dicembre 2016**.

A decorrere dal **1° gennaio 2017**, per effetto delle disposizioni contenute nella Legge di bilancio 2017, continueranno ad essere agevolati solamente gli acquisti di:

- veicoli nuovi utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa (ad es. autoveicoli delle scuole guida, degli autonoleggi, ..);
- veicoli nuovi adibiti ad uso pubblico (ad es. taxi).

La Legge di bilancio 2017 oltre ad escludere dall'agevolazione dei super-ammortamenti, a decorrere dal 1° gennaio 2017, gli acquisti di veicoli a deducibilità limitata di cui alle lettere b) e b-bis) del comma 1 dell'articolo 164 del Tuir, ha escluso anche gli acquisti di autocaravan, motocicli e ciclomotori.

Continueranno invece ad essere agevolati anche nel corso del 2017 gli acquisti di veicoli nuovi strumentali all'attività propria dell'impresa quali gli autocarri ed i mezzi strumentali per natura purché rispettino il requisito dell'inerenza all'attività di impresa.

Infine, si ricorda che (si vedano le circolari Ag. Entrate n. 6/E/2016 e n. 23/2016):

- ai fini della determinazione della predetta agevolazione, l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR;
- coerentemente con quanto previsto dall'articolo 102, comma 1, del TUIR, la deducibilità del costo in esame può essere effettuata a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene (per i beni in leasing rileva il momento in cui il bene viene **consegnato**, ossia quando entra nella **disponibilità del locatario**);
- la maggiorazione del costo in esame non rileva né ai fini IRAP né ai fini del superamento del test di operatività previsto per le società non operative.

Esempio:

A titolo esemplificativo, si consideri l'acquisto di un'auto aziendale, effettuato in data 25 gennaio 2016 ad un costo pari a 17.000 euro (ai fini dell'esempio, non si considera il calcolo dell'IVA).

In questo caso il costo totale deducibile con la maggiorazione del 40% sarà pari a 23.800 euro, fiscalmente rilevante per intero, poiché il limite di deducibilità è stato elevato a 25.306 euro (a fronte dell'ordinario limite di 18.075,99 euro).



Sul costo pari a 23.800 euro sarà quindi applicato il coefficiente di ammortamento ordinario pertanto, la percentuale di deducibilità del 20% prevista dall'articolo 164 del Tuir.

Il requisito della novità

Ai fini dell'agevolazione le auto devono essere nuove, ovvero (circolare agenzia delle entrate 90/E/2001) acquistate dal produttore o dal rivenditore, o da un altro soggetto purché non utilizzate dal cedente.

Ricordiamo anche un altro chiarimento importante che è stato dato a proposito dei beni in generale, ma che assume particolare importanza anche per le auto: sono agevolabili i beni esposti in *show room* e utilizzati esclusivamente dai rivenditori al solo scopo dimostrativo (circolari 4/E/2002, 44/E/2005 e 5/E/2015). Il riferimento alle risposte ufficiali del passato viene ribadito anche nella circolari Assilea 25 del 29 ottobre 2015 e 2 del 26 gennaio 2016.

Questo ultimo documento ricorda anche le precedenti interpretazioni che riguardano l'autovettura a km zero: «Per quanto attiene agli autoveicoli immatricolati dei rivenditori rivendibili a km 0, segnaliamo che le stesse potevano beneficiare della detassazione prevista dalle disposizioni della Tremonti bis. Nella fattura d'acquisto il concessionario doveva inserire una dicitura che richiamasse da un lato che trattasi di auto nuova (non aver percorso km neppure a fini dimostrativi) e che, dall'altro, sulla stessa non si fosse mai beneficiato di agevolazioni fiscali. Alla luce di tale precedente interpretativo, è ragionevole ritenere applicabile il cd. super ammortamento alle predette condizioni anche agli autoveicoli immatricolati dei rivenditori e rivendibili a km 0».

B) I chiarimenti forniti dalla circolare 26 maggio 2016 n. 23/E

Nella circolare n. 23/E/2016 l'Agenzia delle Entrate ha preliminarmente ricordato che la **maggiorazione del 40% del costo di acquisizione** (che dà diritto a dedurre dall'IRPEF/IRES la super quota di ammortamento) si applica anche ai mezzi di trasporto a motore **per i quali è prevista la deduzione limitata al 20%** (elevata all'**80%** per gli agenti o rappresentanti di commercio); per effetto delle limitazioni introdotte dalla Legge di bilancio 2017 solamente per gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2016.

Con specifico riferimento alle autovetture (per effetto delle limitazioni introdotte dalla Legge di bilancio 2017 solamente per gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2016), la circolare ha ricordato che rientrano nell'agevolazione anche i **veicoli di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 164 del Tuir**, per i quali è prevista una deducibilità limitata dei costi, 20%, elevata all'80% per gli agenti o rappresentanti di commercio - e un limite massimo alla rilevanza del **costo di acquisizione**, pari a:

- € **18.075,99** per le autovetture e gli autocaravan (il limite per le autovetture è elevato ad euro 25.822,84 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio);
- € **4.131,66** per i motocicli;
- € **2.065,83** per i ciclomotori;
- l'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria.

Un altro aspetto chiarito dalla circolare ha riguardato il **meccanismo di calcolo della super quota delle auto**. A quest'ultimo riguardo, attraverso specifici esempi, l'Agenzia ha precisato che l'ammortamento deducibile deve essere determinato:

- 1) (inizialmente) calcolando la quota di ammortamento ordinariamente deducibile (in assenza quindi dell'agevolazione);
- 2) (successivamente) calcolando la super quota tenendo conto della maggiorazione ma nel limite massimo di rilevanza del costo di acquisto.

Nello specifico, per effetto della maggiorazione del 40%, i **limiti massimi di rilevanza del costo di acquisizione** sono incrementati fino a:

- € **25.306,39** per le autovetture e gli autocaravan (il limite per le autovetture è elevato ad euro **36.151,98** per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio);
- € **5.784,32** per i motocicli;
- € **2.892,16** per i ciclomotori.

Esempio n. 1 (costo di acquisizione > limite)

Il 1 gennaio 2016 viene consegnata ad una impresa un'autovettura acquistata in proprietà per un costo pari ad euro 20.000. L'autovettura entra subito in funzione e non viene utilizzata esclusivamente come bene strumentale. Il coefficiente di ammortamento (civilistico e fiscale) è pari al 25%.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione che, quindi, come previsto dall'articolo 1, c. 91, della legge di stabilità 2016, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento sarà pari ad euro 8.000 (40% di 20.000)

Tuttavia, il costo complessivo teoricamente rilevante ai fini del calcolo dell'ammontare deducibile, pari a euro 28.000 (20.000+ 8.000) supera il limite di euro 25.306,39 (18.075,99 + 7.230,40, ossia il 40% di 18.075,99) previsto dagli articoli 164, comma 1, lettera b), del TUIR e 1, comma 92, della legge di stabilità 2016.

Pertanto, l'importo complessivo annualmente deducibile sarà pari a :

- euro 903,80 (18.075,99 * 25% * 20%) relativi alla quota di ammortamento ordinariamente deducibile;
- euro 361,52 (7.230,40*25*20%) relativi alla maggiorazione.

Si avrà la seguente situazione:

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 164, c. 1, lett. b) e 109, c. 4, TUIR	Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione
2016	5.000	903,80 *	361,52 *
2017	5.000	903,80	361,52
2018	5.000	903,80	361,52
2019	5.000	903,80	361,52
Totale	20.000	3.615,20	1.446,08

* Si prescinde dall'IVA indetraibile e dalla riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento relativa al primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, c. 2, del TUIR

Esempio n. 2 (costo di acquisizione < limite)

Il 1 gennaio 2016 viene consegnata ad una impresa un'autovettura acquistata in proprietà per un costo pari ad euro 10.000. L'autovettura entra subito in funzione e non viene utilizzata esclusivamente come bene strumentale. Il coefficiente di ammortamento (civilistico e fiscale) è pari al 25%.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione che, quindi, come previsto dall'articolo 1, c. 91, della legge di stabilità 2016, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento sarà pari ad euro 4.000 (40% di 10.000)

Pertanto, il costo complessivo teoricamente rilevante ai fini del calcolo dell'ammontare deducibile, pari ad euro 14.000 (10.000 + 4.000) non supera il limite di euro 25.306,39 (18.075,99 + 7.230,40, ossia il 40% di 18.075,99) previsto dagli articoli 164, c. 1, lett. b), del TUIR e 1, c. 92, della legge di stabilità 2016.

L'importo complessivo annualmente deducibile sarà pari a :

- euro 500 (10.000 * 25%*20%) relativi alla quota di ammortamento ordinariamente deducibile;
- euro 200 (4.000 * 25%*20%) relativi alla maggiorazione.

Si avrà la seguente situazione:

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 164, c. 1, lett. b) e 109, c. 4, TUIR	Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione
2016	2.500	500 *	200 *
2017	2.500	500	200
2018	2.500	500	200
2019	2.500	500	200
Totale	10.000	2.000	800

* Si prescinde dall'IVA indetraibile e dalla riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento relativa al primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, c. 2, del TUIR

2.3.6 I veicoli in locazione finanziaria

I limiti di deduzione dei canoni di competenza previsti per le autovetture e autocaravan, per i motocicli e ciclomotori disciplinati all'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR devono essere considerati anche per i veicoli acquisiti mediante contratti di leasing.

In questa ipotesi è necessario costruire i rapporti di deducibilità dei canoni adottando i criteri previsti per gli ammortamenti con la differenza che, al denominatore, come specificato dalla circolare ministeriale 10 febbraio 1998 n. 48/E, occorre indicare il costo sostenuto dal concedente.

La formula da adottare è la seguente:

$$18.075,99^{21} \times 20\%^{22}$$

canone deducibile = canone di competenza x

Esempio	costo sostenuto del concedente
Sia dato il seguente caso:	
<ul style="list-style-type: none"> • costo auto sostenuto dalla società di leasing € 23.757,02; • canoni complessivi pattuiti € 26.339,30; • durata contratto di leasing 1/1/2010-31/12/2013. 	
Determinato in € 6.584,83 il canone di competenza, la quota deducibile dal reddito del professionista deve essere calcolata come segue:	
$6.584,83 \times \frac{18.075,99 \times 20\%}{23.757,02} = € 1.002,03$	

Sul tema dei veicoli in locazione finanziaria, l'articolo 36 comma 6-bis, della legge 4 agosto 2006, n. 248 (di conversione del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223) aveva inasprito le condizioni di deducibilità dei canoni relativi alle locazioni finanziarie dei beni non strumentali, con effetto per i contratti stipulati a decorrere dall'entrata in vigore della legge medesima, ovvero dal 12 agosto 2006.

Nello specifico, la norma prevedeva la deducibilità fiscale dei canoni di leasing per gli automezzi diversi da quelli strumentali o adibiti ad uso pubblico (nei limiti quantitativi sopra citati) a condizione che il contratto di leasing non prevedesse una durata inferiore al periodo di ammortamento corrispondente all'applicazione delle aliquote previste dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 (e ciò, si badi, a differenza di quanto avveniva nella precedente formulazione dell'articolo 102, comma 7, del TUIR, che fissava la deducibilità dei canoni purché il contratto di leasing non fosse inferiore alla metà del periodo di ammortamento).

La disciplina relativa alla deducibilità dei canoni di leasing è stata di recente riformulata ad opera dell'articolo 1 comma 162 della Legge 27 dicembre 2013 n. 147, la quale ha apportato rilevanti modifiche all'articolo 102 comma 7 del TUIR con riferimento ai contratti stipulati dall'1 gennaio 2014.

Per le imprese, la durata minima fiscale dei contratti relativa ai beni mobili ammortizzabili, passa dai 2/3 del periodo di ammortamento determinato con i coefficienti ministeriali alla metà del suddetto periodo di ammortamento. Per gli autoveicoli aziendali di cui all'articolo 164 comma 1 lett. b) del TUIR, invece, nulla cambia, posto che la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ancora ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente tabellare (4 anni).

Pertanto, secondo l'attuale formulazione dell'articolo 102 comma 7 del Tuir, si distinguono le seguenti ipotesi:

²¹ Limite previsto per autovetture e autocaravan.

²² In caso di agente o rappresentante di commercio il numeratore risulta pari a (25.822,84 x 80%).

- 1) per i veicoli di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b) del Tuir, la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente all'applicazione delle aliquote previste dal D.M. 31 dicembre 1988;
- 2) per gli altri veicoli, invece, con riferimento ai contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2014, la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria deve avvenire in un periodo minimo pari alla metà del periodo di ammortamento.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare 14 maggio 2014 n. 10, infatti, ha precisato che la maggiorazione della durata minima fiscale prevista dall'articolo 102 comma 7 del TUIR per i veicoli indicati nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 164 del TUIR non trova applicazione per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta, disciplinati dalla successiva lettera b-bis), per i quali "la deduzione dei canoni di leasing relativi a contratti stipulati a decorrere dal 1 gennaio 2014, a seguito delle modifiche recate al comma 7 dell'articolo 102 del TUIR dall'articolo 1, comma 162, della legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità per il 2014), deve avvenire in un periodo minimo pari alla metà del periodo di ammortamento (2 anni)".

Ricordiamo infine che la presenza di contratti di leasing genera problemi di deducibilità delle quote di interessi passivi. Rimandiamo al capitolo dedicato all'IRAP per una trattazione analitica.

2.3.7 Le spese di manutenzione e riparazione

L'articolo 102 del TUIR dispone che le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione che non hanno incrementato il valore dei beni per cui sono state sostenute sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili. Pertanto, ai fini del plafond, si considera quale costo complessivo il costo dei beni ammortizzabili fiscalmente rilevante. Questo valore non può essere superiore a € 18.075,99 (€ 25.822,84 per gli agenti e rappresentanti di commercio) se si tratta di autovetture o autocaravan (diversi da quelli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta²³). Diversamente, per i veicoli previsti al comma 1 lettera a) dell'articolo 164 del TUIR (si tratta, in particolare degli aeromobili da turismo, delle navi e imbarcazioni da diporto, delle autovetture e autocaravan, dei ciclomotori utilizzati esclusivamente nell'attività propria dell'impresa e dei veicoli adibiti ad uso pubblico), non si applicano i limiti di deducibilità sopra citati e, pertanto, la deducibilità di queste spese è pari al 5% dell'intero costo sostenuto.

La quota eccedente il 5% risulta deducibile nei cinque esercizi successivi, operando le dovute annotazioni sul registro dei beni ammortizzabili ed eseguendo, in dichiarazione dei redditi, una "variazione in aumento" nel primo esercizio e la proporzionale "variazione in diminuzione" nei cinque esercizi successivi.

Esempio

Il costo complessivo dei cespiti ammortizzabili, così come risulta dal registro dei beni ammortizzabili, è di € 60.683,68:

- costo autovettura²⁴: € 36.151,98 - fiscale (€ 18.075,99 x 20%) = € 3.615,20
- costo mobili e arredi : € 12.911,42 - fiscale € 12.911,42
- costo attrezzature € 11.620,28 - fiscale € 11.620,28

Il plafond di deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione è € 1.407,34 ((3.615,20 + 12.911,42 + 11.620,28) X 5%).

2.3.8 Le plusvalenze e le minusvalenze da realizzo

²³ Ai sensi dell'articolo 164, comma 1, lettera b-bis, del TUIR.

²⁴ Si ipotizzi il caso di un autovettura ad uso non strumentale.

L'articolo 164, comma 2, del TUIR prevede una limitazione alla partecipazione al reddito imponibile dei componenti di reddito straordinari realizzati in occasione della dismissione di autovetture ed autocaravan, ciclomotori e motocicli. A tal fine, le plusvalenze o le minusvalenze patrimoniali realizzate concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura determinata dal rapporto tra l'ammortamento fiscalmente riconosciuto del bene oggetto di dismissione e il suo ammortamento civilistico complessivamente effettuato. Dello stesso avviso è anche la circolare ministeriale 16 luglio 1998, n. 188/E in cui viene specificato che al numeratore deve essere indicato "il costo sostenuto entro i limiti per il quale esso rileva e al denominatore gli ammortamenti effettuati ai fini civilistici".

Esempio
Primo esercizio:

Ammortamenti civilistici $41.316,55 \times 12,5\% = 5.164,57$
 Ammortamenti fiscali $18.075,99 \times 20\% \times 12,5\% = 451,90$

Secondo esercizio:

Ammortamenti civilistici $41.316,55 \times 25\% = 10.329,14$
 Ammortamenti fiscali $18.075,99 \times 20\% \times 25\% = 903,79$

Terzo esercizio:

Cessione del veicolo a 30.987,41
 Valore di bilancio $(41.316,55 - (5.164,57 + 10.329,14)) = 25.822,84$
 Plusvalenza $5.164,57 (30.987,41 - 25.822,84)$
 Rilevanza fiscale della plusvalenza:
 $(903,80 + 451,9) = 1.355,70$ ammortamento fiscalmente rilevante
 $(5.164,57 + 10.329,14) = 15.493,71$ ammortamento civilistico
 $1.355,70 / 15.493,71 = 8,8\%$ percentuale rilevante
 $5.164,57 \times 8,8\% = 454,48$ rilevanza fiscale della plusvalenza

Il trattamento tributario sopra citato risulta applicabile anche ai componenti straordinari (plusvalenze o minusvalenze) derivanti dalla cessione di beni precedentemente riscattati da contratti di leasing ed ammortizzati per almeno un periodo d'imposta. In particolare, questi componenti straordinari costituiscono un componente positivo o negativo di reddito fiscalmente rilevante nella medesima proporzione dell'ammortamento fiscalmente dedotto rispetto a quello imputato a conto economico nei precedenti esercizi²⁵.

A tal riguardo, si ricorda, che per i beni in leasing, il processo di ammortamento riguarda esclusivamente il costo sostenuto in sede di riscatto.

Nella risoluzione del 18 giugno 2008, n. 47/E, l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, analizzato il trattamento fiscale delle plusvalenze (o minusvalenze) derivanti dalla cessione di un autoveicolo (soggetto alle limitazioni di deducibilità dei relativi costi previste dall'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR) riscattato nell'ambito di un contratto di locazione finanziaria e ceduto nello stesso periodo d'imposta del riscatto. In questa ipotesi, in assenza di quote di ammortamento pregresse a cui fare riferimento, l'eventuale plusvalenza (o minusvalenza) realizzata assume rilevanza fiscale in misura pari al rapporto tra l'ammontare dei canoni di leasing dedotti e l'ammontare complessivo dei canoni corrisposti nei precedenti esercizi.

²⁵ In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate nella circolare del 18 giugno 2008, n. 47/E.

2.3.9 La cessione del contratto di leasing

Nel caso in cui si decida di cedere il contratto di *leasing* il valore normale del bene oggetto della locazione concorre a formare il reddito d'impresa²⁶. La misura della sopravvenienza attiva prescinde dal corrispettivo pattuito per la cessione. Pertanto, anche in assenza di corrispettivo, il valore normale del bene concorre alla formazione dell'imponibile. Inoltre può darsi che il valore normale del bene sia superiore al corrispettivo pattuito che necessariamente tiene conto dei canoni ancora da corrispondere, cosa che si verifica se la cessione avviene dopo pochi mesi dalla stipula del contratto di *leasing*. Il Ministero con la circolare 3 maggio 1996 n. 108, ha chiarito che il valore normale preso a tassazione deve essere al netto dei canoni di locazione ancora da corrispondere.

Nella pratica, la formula da adottare per la determinazione della sopravvenienza è la seguente:

$$\text{sopravvenienza} = \text{valore normale del bene} - \text{canoni residui (attualizzati)} - \text{prezzo di riscatto}$$

Per quanto riguarda la tassazione della sopravvenienza, sembra legittimo assumere la stessa regola adottata per le plusvalenze (pertanto la sopravvenienza dovrebbe rilevare “nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato”), e quindi risulta imponibile la quota corrispondente al rapporto tra canoni dedotti e canoni spesi.

2.3.10 Contributo SSN sull'assicurazione auto

L'articolo 12 comma 2-bis del decreto legge 31 agosto 2013 n. 102 dispone che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31.12.2014, il contributo SSN sulle assicurazioni auto previsto nell'articolo 334 del codice delle assicurazioni private, di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005 n. 209, è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Pertanto, considerando che la norma si riferisce genericamente alle imposte dirette, a partire dal 2014 sembra necessario scomputare dal costo dell'assicurazione il predetto contributo al fine di renderlo integralmente indeducibile nella determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

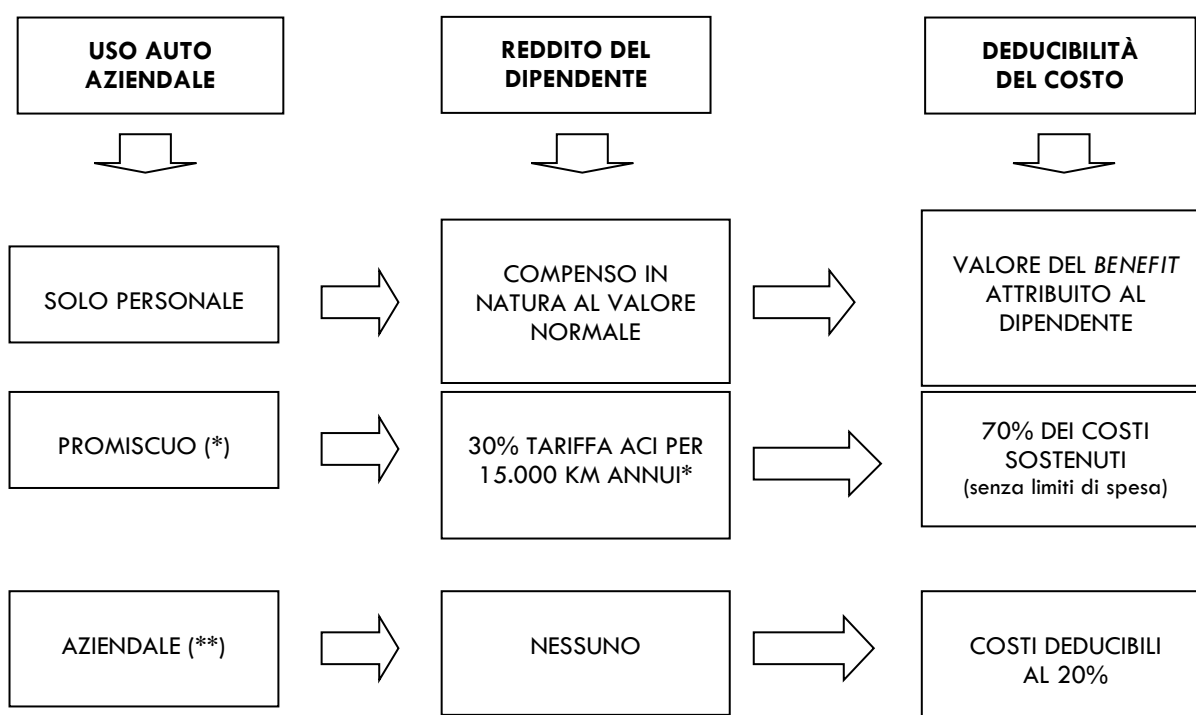
2.4 L'auto aziendale in uso al dipendente

Diverse sono le modalità di assegnazione dell'auto aziendale ai dipendenti. Ognuna 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 promiscuo;
- in uso esclusivamente aziendale.

Un riepilogo delle possibili situazioni e delle conseguenze sia in capo al dipendente sia per la deduzione dei costi aziendali è contenuto nel seguente grafico.

²⁶ Articolo 88, comma 5, del TUIR: “In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva”.



* Per i veicoli assegnati in uso promiscuo per la maggior parte del periodo d'imposta.

** Veicoli diversi da quelli ad uso esclusivamente strumentale per l'esercizio dell'attività d'impresa.

2.4.1 Uso esclusivamente personale

In caso di utilizzo dell'autovettura da parte del dipendente per **scopi esclusivamente personali**:

- al dipendente è corrisposto un compenso in natura, valutato in base al relativo "valore normale" stabilito dall'articolo 51, comma 3 del TUIR ²⁷;
- la società può dedurre un costo pari al sopra citato *fringe benefit* tassato in capo al dipendente.

A tal riguardo, si ricorda che l'articolo 2, comma 71 del decreto legge n. 262/2006 (convertito dalla Legge n. 286/2006) ha modificato il comma 4 dell'articolo 51 del TUIR stabilendo che il *fringe benefit* è determinato in misura pari al 50% (rispetto al previgente limite del 30%) "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 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".

Successivamente l'articolo 1, comma 324, lettera a), della Legge Finanziaria 2007 ha ripristinato il coefficiente al 30% per il periodo d'imposta 2006 stabilendo l'applicazione del coefficiente del 50% con

²⁷ L'articolo 51, comma 3, del TUIR dispone che "ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli 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 contenuti 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...".

effetto “a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore del presente decreto” (1° gennaio 2007). Tuttavia, come precisato dall'articolo 2, comma 72, del decreto legge n. 262/2006, “ai soli fini dei versamenti in acconto delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative a detto periodo ed a quelli successivi, il contribuente può continuare ad applicare le previgenti disposizioni”. A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 17 aprile 2007 n. 21/E ha chiarito che con il termine “acconto” (ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente e assimilato) deve “necessariamente intendersi riferito alle ritenute applicate dal sostituto d'imposta in sede di erogazione delle retribuzioni periodiche”.

Infine, l'articolo 15-bis, comma 7, lettera a), del D.L. n. 81/2007, modificando nuovamente l'articolo 51 del TUIR, ha riportato la percentuale di determinazione del *fringe benefit* tassato in capo al dipendente al 30% della tariffa ACI previsto per una percorrenza media di 15.000 Km.

A questo riguardo si segnala che le tabelle nazionali relative ai costi chilometrici di esercizio di autoveicoli e motocicli per il periodo di imposta 2014 sono state elaborate dall'ACI e pubblicate sul Supplemento Ordinario n. 86 alla Gazzetta Ufficiale del 23 dicembre 2013 n. 300.

2.4.2 Uso promiscuo

Si ha “uso promiscuo” quando un mezzo di trasporto viene utilizzato sia per finalità lavorative sia per esigenze personali. Al riguardo, la circolare ministeriale 23 dicembre 1997, n. 326/E ha precisato che 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 ...”.

Inoltre, per evitare comportamenti elusivi, l'Amministrazione finanziaria nella circolare ministeriale del 10 febbraio 1998, n. 48/E ha chiarito che la prova dell'utilizzo dell'auto deve essere certa e deve risultare da idonea documentazione.

In merito all'assegnazione del **veicolo per uso promiscuo**, 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: in questa ipotesi la lettera b-bis) del comma 1 dell'articolo 164 del TUIR, prevede la deducibilità in capo all'impresa del costo d'acquisto (senza tetto massimo di spesa) e delle altre spese in misura pari al 70%²⁸;
- per un lasso temporale inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta: in questa ipotesi, invece, la deducibilità in capo all'impresa è pari al 20% del costo d'acquisto (con un tetto massimo pari a € 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan) e delle altre spese sostenute.

Rammentiamo che il periodo di concessione in uso del veicolo al dipendente non rileva ai fini della determinazione del *fringe benefit* ma rileva ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità dei costi in capo all'impresa.

Nella circolare 19 gennaio 2007 n. 1/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che “l'importo da far concorrere alla formazione del reddito deve essere ragguagliato al periodo dell'anno durante il quale al dipendente è concesso l'utilizzo promiscuo del veicolo, conteggiando il numero dei giorni per i quali il veicolo è assegnato, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo”. Viceversa, le eventuali somme erogate dal dipendente (con il metodo del versamento o della trattenuta) per il godimento del veicolo vanno a decurtare il reddito di lavoro dipendente tassabile in capo allo stesso. Oltre a ciò, nella circolare ministeriale 16 febbraio 2007 n. 11/E è stato precisato che:

²⁸ Nella circolare del 18 giugno 2008, n. 47/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la percentuale di deducibilità (il cui limite era precedentemente fissato nella misura del 90%) deve essere applicata all'intero ammontare dei costi e degli altri componenti negativi di reddito imputati a bilancio (senza le limitazioni di importo massimo previste dall'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR), relativi agli autoveicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

- “nel caso in cui il dipendente corrisponda delle somme a fronte dell’utilizzo del veicolo per rimborsare in tutto o in parte il relativo costo sostenuto dall’impresa, dette somme vanno a decurtare il reddito di lavoro dipendente”;
- (e, inoltre, che) “i costi effettivamente sostenuti dall’impresa, per un ammontare corrispondente a dette spese, possano essere portati in deduzione dal reddito in quanto strettamente correlati al componente positivo tassato”;
- (e, infine, che) l’importo complessivamente deducibile dall’impresa, a titolo di *fringe benefit* e di altri costi, “non può eccedere quello delle spese sostenute per l’autoveicolo dato in uso promiscuo”.

Sempre secondo la citata circolare 19 gennaio 2007 n. 1/E, gli eventuali beni o servizi accessori attribuiti (gratuitamente o a pagamento) al dipendente devono essere valutati separatamente per poter stabilire l’importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente stesso.

Esempio

Il dipendente riceve in uso promiscuo per un periodo di 100 giorni (inclusi nel medesimo periodo d’imposta) un’autovettura. Costo chilometrico di esercizio pari a € 0,52. Al dipendente non è addebitata alcuna somma di denaro.

In tale ipotesi i calcoli da effettuare sono i seguenti:

$$0,52 \times 15.000 = 7.800$$

$$7.800 \times 30\% = 2.340$$

$$2.340 \times 100/365 = 641,10.$$

Per quanto riguarda infine l’effettuazione della ritenuta sul valore che forma reddito in capo al dipendente, si ritiene che essa vada operata in ciascun periodo di paga.

2.4.3 Uso aziendale

Nell’ipotesi di **uso esclusivamente aziendale** del veicolo:

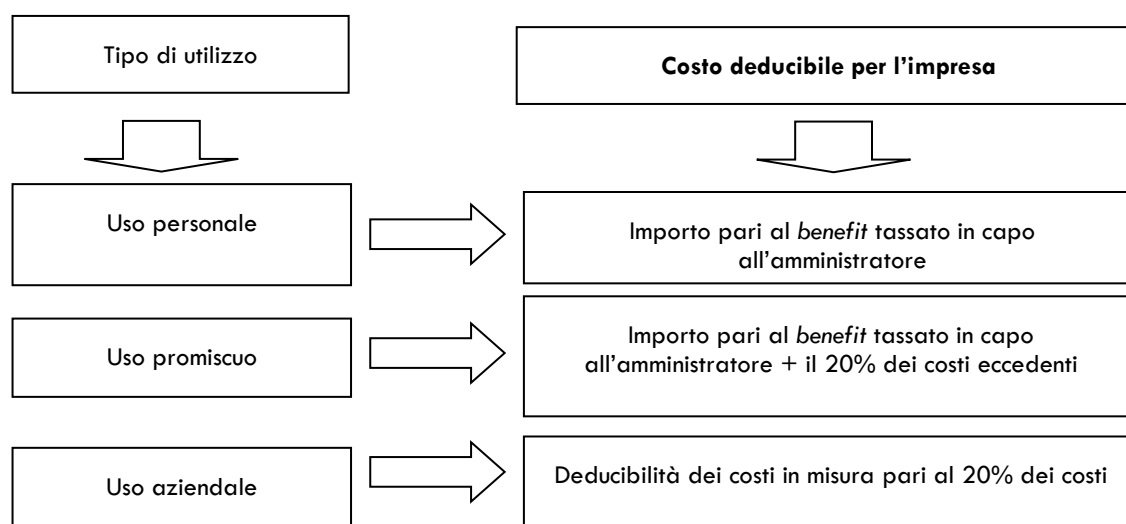
- in capo al dipendente non si genera alcun compenso (ciò risulta giustificato dal fatto che il dipendente non consegue alcun beneficio personale poiché utilizza l’auto aziendale esclusivamente per motivi di lavoro);
- (viceversa) in capo all’azienda: i costi relativi all’automezzo (diverso da quelli utilizzati per fini esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico) sono deducibili in misura pari al 20% ai sensi dell’articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR.

2.5 L’auto aziendale in uso all’amministratore

Per quanto riguarda la deducibilità delle spese relative all’auto aziendale utilizzata dall’amministratore (coerentemente a quanto esaminato in precedenza per i dipendenti) è possibile distinguere le seguenti ipotesi:

- autovettura concessa in uso personale all’amministratore;
- autovettura utilizzata dall’amministratore sia per uso personale sia per uso aziendale;
- autovettura utilizzata dall’amministratore esclusivamente per uso aziendale.

Le caratteristiche sono riassunte nel grafico seguente:



2.5.1 Uso personale dell'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;
- l'azienda può dedurre un costo pari all'importo del *fringe benefit* tassato in capo all'amministratore.

2.5.2 Uso promiscuo aziendale e personale

L'**utilizzo promiscuo** del veicolo da parte dell'amministratore ha suscitato, in passato, numerosi dibattiti. Nella circolare 19 gennaio 2007, n. 1/E è stato precisato che *"qualora un'autovettura venga data in uso promiscuo all'amministratore, l'ammontare del fringe benefit che concorre a formare il reddito dell'amministratore è deducibile per l'impresa, ai sensi dell'articolo 51 del TUIR, fino a concorrenza delle spese sostenute da quest'ultima. L'eventuale eccedenza delle spese sostenute dall'impresa rispetto al fringe benefit non è deducibile, in ragione del nuovo regime di indeducibilità dei veicoli non strumentali"*.

Il nuovo regime di parziale deducibilità dei costi delle auto ad uso aziendale (20%) introdotto dal D.L. n. 81/2007 ha determinato una modifica di quanto precisato nella circolare sopra citata. Infatti, allo stato attuale, l'eccedenza dei costi sostenuti rispetto al *fringe benefit* tassato in capo all'amministratore è deducibile in misura pari al 20%. Per maggiore chiarezza si propone l'esempio seguente:

Costo dell'auto concessa in uso ad amministratore	€. 30.000,00
Ammortamento effettivo (30.000 x 25%)	€. 7.500,00
Ammortamento fiscalmente deducibile al 20% (18.076 x 25%)	€. 4.519,00

Ammortamento eccedente da riprendere a tassazione (7.500 – 4.519)	€. 2.981,00
Spese d'uso	€. 5.000,00
Costi fiscalmente riconosciuti (4.519 + 5.000)	€. 9.519,00
Totale spese a conto economico (7.500 + 5.000)	€. 12.500,00
Benefit tassato in capo all'amministratore	€. 3.000,00
Costo integralmente deducibile relativo al benefit	€. 3.000,00
Costi eccedenti deducibili al 20% (5.000 + 4.519 – 3.000)	€. 6.519,00
Importo deducibile (6.519 x 20%)	€. 1.303,80
Totale variazione in aumento in Unico (12.500 – 3.000 – 1.303,80)	€. 8.196,20

Pertanto, 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 dipendente²⁹ ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lettera c-bis), del TUIR, 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:

- 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.

Esempio

Si ipotizzi:

- valore normale del benefit dell'amministratore € 8.263,31;
- spese per l'automezzo sostenute dall'azienda € 13.944,22 di cui € 9.296,22 come quota d'ammortamento e € 4.648,00 per spese d'impiego;

Spese fiscalmente deducibili:

quota ammortamento	18.075,99 X 25% =	4.519
altre spese	=	4.648
Totale	=	9.167

Sono pertanto deducibili dal reddito d'impresa:

²⁹ A conferma di ciò si vedano le circolari 19 gennaio 2007, n. 1/E e 26 gennaio 2001, n. 5/E (punto 10).

- € 8.263,31 (deducibili ai sensi dell' articolo 95, comma 5 del TUIR) pari al benefit tassato in capo all'amministratore;
- € 1.833,40 (pari al 20% delle spese eccedenti ovvero 9.167).

2.5.3 Uso aziendale

Nell'ipotesi di **uso esclusivamente aziendale**, (coerentemente a quanto esaminato per il dipendente (paragrafo 2.5.3):

- l'amministratore non percepisce alcun compenso (e, conseguentemente, nessuna tassazione);
- i costi sostenuti dall'azienda risultano deducibili in capo alla stessa in misura pari al 20%.

2.6 Gli autoveicoli aziendali assegnati ai soci e ai familiari dell'imprenditore

Il decreto legge 13 agosto 2011, n. 138³⁰ ha introdotto nell'ambito del TUIR importanti modifiche al regime degli autoveicoli e degli altri beni aziendali utilizzati da parte dei soci e dei familiari dell'imprenditore.

In particolare, le nuove disposizioni riguardano la concessione in godimento degli autoveicoli e degli altri beni aziendali ai soci della società o ai familiari dell'imprenditore nell'ipotesi in cui il diritto di godimento avvenga a titolo gratuito ovvero ad un corrispettivo inferiore al c.d. "valore di mercato".

A questo riguardo, l'articolo 2, commi da 36-terdecies a 36-duodevicies, del D.L. n. 138/2011 stabilisce che, nel caso in cui l'impresa conceda in godimento dei beni (compresi gli autoveicoli) ai soci o a familiari dell'imprenditore, si producono i seguenti effetti:

- **in capo al socio o familiare:** la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo previsto per la concessione in godimento concorre a formare il reddito complessivo del socio o familiare come **reddito diverso** ai sensi della nuova lettera h-ter) dell'articolo 67, comma 1, del TUIR;
- **in capo alla società concedente:** i costi relativi ai beni concessi ai soci o ai familiari per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento "**non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile**";
- **in capo alla società e al socio/familiare:** è prevista una responsabilità solidale per l'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi ai beni concessi in godimento.

2.6.1 Ambito di applicazione della nuova disciplina

Sotto il profilo soggettivo, la nuova disciplina trova applicazione se gli autoveicoli e/o gli altri beni aziendali utilizzati dai soci o dai familiari sono concessi in godimento da imprese individuali, società di persone, società di capitali e società cooperative, comprese:

- le società considerate "non operative" ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724/1994;
- le società domiciliate all'estero ma considerate residenti in Italia per effetto della presunzione di residenza prevista dall'articolo 73, comma 5-bis del TUIR.

³⁰ Convertito, con modificazioni, dalla L. n. 148 del 14 settembre 2011 (cosiddetta Manovra di Ferragosto) in vigore dal 13 agosto 2011.

Sono, invece, escluse dall'applicazione della disciplina in esame:

- le società semplici;
- gli enti non commerciali che non svolgono attività d'impresa;
- gli esercenti attività agricole produttive di reddito agrario;
- le società non residenti prive di stabile organizzazione in Italia³¹.

Riguardo ai soggetti beneficiari, la nuova disciplina trova applicazione se i beni aziendali sono concessi in godimento:

- a soci, qualunque sia la loro quota di partecipazione al capitale sociale;
- a familiari dell'imprenditore;
- a persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni sociali³²;
- a soci di altra società appartenente al medesimo "gruppo";
- a familiari dei soci, intendendosi per tali, ai sensi dell'articolo 5, ultimo comma, del TUIR, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado³³.

Sotto il profilo oggettivo, ai fini dell'applicazione della nuova disciplina rilevano i beni aziendali che, seppur concessi in godimento ai soci o ai familiari dell'imprenditore, rimangono nel regime d'impresa³⁴.

Tra i "beni dell'impresa" oggetto della disciplina devono essere compresi:

- i beni strumentali;
- i beni-merce;
- i cosiddetti beni meramente patrimoniali, ossia quelli diversi dai beni strumentali e dai beni-merce.

Nello specifico, i beni aziendali concessi in godimento sono stati suddivisi in sei categorie:

1. **autoveature;**
2. **altri veicoli (ad esempio, autocarri);**
3. **unità da diporto;**

³¹ In base al dato letterale delle nuove disposizioni, sembrerebbero, inoltre, escluse dall'applicazione della disciplina in esame anche le società estere con soci residenti in Italia. Come osservato anche in dottrina (Cfr. Circolare CNDCEC del 2 febbraio 2012, n. 27), in tal modo si determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra i soci di società residenti in Italia e i soci (italiani) di società residenti all'estero, prive di stabile organizzazione in Italia. Infatti, la differenza tra il valore di mercato ed il corrispettivo annuo previsto per la concessione in godimento del bene aziendale:

- per i soci di società italiane o di società estere con stabile organizzazione in Italia, concorrerebbe a formare il loro reddito complessivo, come reddito diverso;
- per i soci (italiani) di società residenti all'estero, prive di stabile organizzazione in Italia, non genererebbe alcun reddito.

³² In risposta ad un quesito formulato nel corso di un incontro con la stampa specializzata del 18 gennaio 2012, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, qualora il socio sia una società fiduciaria e il bene aziendale sia concesso in godimento ad una persona fisica riferibile alla partecipazione fiduciaria, deve essere comunicato come soggetto beneficiario il fiduciante (persona fisica) trattandosi, nella sostanza, di detenzione indiretta di partecipazione. Questo principio deve ritenersi valido anche nel caso in cui la società concedente sia partecipata da un *trust* e il bene aziendale sia utilizzato dal disponente.

³³ Le ultime tre categorie di soggetti beneficiari sono state incluse nell'ambito applicativo della nuova disciplina dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 16 novembre 2011.

³⁴ Come precisato nella Circolare CNDCEC del 2 febbraio 2012, n. 27, per l'imprenditore individuale i beni relativi all'impresa sono individuati ai sensi dell'articolo 65 del TUIR. Per le società, sia di persone che di capitali, devono, invece, essere considerati tutti i beni ad esse appartenenti. Per le società di fatto assumono, infine, rilevanza i beni-merce e i beni strumentali, compresi quelli iscritti in pubblici registri a nome dei soci ed utilizzati esclusivamente quali beni strumentali per l'esercizio dell'impresa.

4. aeromobili;
5. immobili;
6. "altri"³⁵.

Inoltre, la nuova disciplina deve essere applicata:

- sia ai **beni aziendali di proprietà** o posseduti dall'impresa per effetto di un diritto reale di godimento (uso, usufrutto, ecc.);
- sia ai **beni detenuti** dall'impresa **in locazione, anche finanziaria, o in noleggio**.

2.6.2 Il reddito imponibile in capo al socio o al familiare dell'imprenditore

L'articolo 2, comma 36-terdecies, del decreto legge n. 138/2011, tramite l'inserimento della nuova lettera h-ter) all'articolo 67, comma 1, del TUIR, ha previsto che, se la società o l'impresa individuale concede dei beni aziendali in godimento ai soci o ai familiari, la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo previsto per tale concessione concorre alla formazione del reddito complessivo di questi ultimi quale "reddito diverso".

In risposta ad un quesito formulato nel corso di un incontro con la stampa specializzata del 18 gennaio 2012, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la nozione di "valore di mercato" coincide con il concetto di "valore normale" disciplinato dall'art. 9 del TUIR, in base al quale per "valore normale" si intende il "prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e 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".

In merito l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- *"l'articolo 67, comma 1, lettera h-ter, trova applicazione nei confronti dei soggetti utilizzatori indicati nel paragrafo 1 ogniqualvolta gli stessi ricevano in godimento un bene, ad un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato, a prescindere dalla circostanza che il bene sia assoggettato ad un regime di limitazione della deducibilità prevista nell'ambito del TUIR in capo al soggetto concedente. Ciò premesso si precisa, che tale disposizione non trova applicazione, invece, quando il soggetto utilizzatore sia al contempo dipendente della società o dell'impresa individuale, ovvero, sia lavoratore autonomo, in quanto, in queste ipotesi l'utilizzatore è assoggettato alla disciplina di tassazione prevista dagli articoli 51 e 54 del TUIR"* (circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15 giugno 2012, n. 24/ E);
- *"nel caso in cui oggetto del godimento sia un autoveicolo, ai fini della determinazione del valore normale, fermo restando quanto già chiarito con la circolare n. 24/E in commento, si ritiene che per esigenze di semplificazione, il valore normale deve essere determinato ai sensi dell'articolo 51, comma 4, del TUIR. Conseguentemente in tale circostanza per determinare il reddito diverso da assoggettare a tassazione occorre confrontare il valore normale del diritto di godimento del bene facendo riferimento all'articolo 51, comma 4, del TUIR, al netto del corrispettivo eventualmente pagato, con il reddito imputato all'imprenditore individuale o attribuito al socio utilizzatore per trasparenza corrispondente all'ammontare dei costi non ammessi in deduzione per effetto della percentuale di forfetizzazione prevista dal TUIR. L'eventuale eccedenza del valore normale rispetto al predetto reddito sarà assoggettata a tassazione come reddito diverso"* (circolare dell'Agenzia delle Entrate del del 24 settembre 2012, n. 36/E).

Il "reddito diverso" in esame deve essere determinato (e concorre alla formazione del reddito complessivo del socio o del familiare dell'imprenditore) in funzione del periodo di godimento del bene aziendale. Di

³⁵ I beni che rientrano nella sesta categoria "altri" non sono oggetto di comunicazione se "di valore non superiore a 3.000 euro, al netto dell'IVA applicata".

conseguenza l'importo da assoggettare a tassazione in capo al socio o al familiare deve essere rapportato al suddetto periodo di godimento del bene³⁶.

Come osservato anche in dottrina³⁷, il corrispettivo a carico del socio o familiare utilizzatore rileva indipendentemente dall'effettivo pagamento dello stesso nel corso del periodo d'imposta.

Con riferimento alle ipotesi in cui il socio sia anche dipendente o amministratore della società, l'Agenzia delle Entrate ha precisato³⁸ che la nuova disciplina contenuta nell'articolo 67, comma 1, lettera h-ter) del TUIR trova applicazione solo nei casi in cui non siano previste specifiche norme che:

- in capo al concedente, limitano la deducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento, e
- in capo all'utilizzatore, assoggettano a tassazione il relativo reddito.

Al riguardo, a titolo esemplificativo, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che la concessione in uso dell'autovettura ad un amministratore/socio che sia anche dipendente della società, configurando un "*fringe benefit*", non rientra nell'ambito applicativo della nuova disciplina ma continua ad essere soggetta alla specifica disciplina fiscale prevista dall'articolo 51 del TUIR.

2.6.3 L'indeducibilità dei costi in capo alla società o all'imprenditore concedente

In merito al trattamento fiscale in capo alla società o all'imprenditore concedente, l'articolo 2, comma 36-*quaterdecies*, del decreto legge n. 138/2011, prevede che **i costi** relativi agli autoveicoli e agli altri beni aziendali concessi in godimento ai soci della società o ai familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento **"non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile"**.

La disciplina in esame opera anche nelle ipotesi in cui per la concessione in godimento dell'autovettura e degli altri beni aziendali non sia previsto il pagamento di alcun corrispettivo da parte dei soci o dei familiari dell'imprenditore³⁹.

Tra i costi in deducibili sostenuti dalla società/impresa con riferimento agli autoveicoli concessi in godimento a soci o familiari rientrano, a titolo esemplificativo, le quote di ammortamento, i canoni di locazione, anche finanziaria, le spese di manutenzione, le tasse di possesso.

Sulla base dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate riguardo al regime di tassazione previsto per l'utilizzatore del bene concesso in godimento, la dottrina è concorde nel ritenere che l'indeducibilità dei costi in esame dovrebbe operare solamente nei casi in cui non siano previste norme specifiche che limitano la deducibilità dei suddetti costi da parte del concedente.

Come confermato dalla Agenzia delle Entrate con la circolare del 15 giugno 2012, n. 24/E nelle ipotesi in cui l'autoveicolo sia concesso in godimento, sia per uso professionale sia privato (c.d. "uso promiscuo"), ad un socio che sia anche dipendente o amministratore della società, continua ad operare il regime di deducibilità parziale dei costi previsto dall'articolo 164 del TUIR con riferimento ai veicoli ad uso promiscuo.

2.6.4 La comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei beni concessi in godimento

³⁶ A questo fine, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 16 novembre 2011 è stata prevista la comunicazione delle date dell'inizio e della fine della concessione in uso.

³⁷ Cfr. Circolare CNDCEC del 2 febbraio 2012, n. 27.

³⁸ In risposta ad un quesito formulato nel corso di un incontro con la stampa specializzata del 25 gennaio 2012.

³⁹ Questo principio è stato confermato dalla relazione tecnica al decreto legge n. 138/2011 e ripreso anche nell'interrogazione parlamentare n. 5-05309 del 15 settembre 2011.

L'articolo 2, comma 36-sexiesdecies, del decreto legge n. 138/2011, prevede che la società/impresa concedente (ovvero, alternativamente, il socio o il familiare dell'imprenditore) deve comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi agli autoveicoli e agli altri beni aziendali concessi in godimento al socio, all'imprenditore o a un suo familiare, al fine di permettere le attività di controllo ai fini dell'imposizione diretta sugli stessi.

A questo riguardo si evidenzia che, originariamente, le modalità ed i termini per la comunicazione all'Anagrafe Tributaria dei dati relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento erano stati individuati con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 novembre 2011⁴⁰. Successivamente, l'Agenzia delle Entrate ha rivisto i termini e le modalità di effettuazione della comunicazione:

- dapprima, mediante il provvedimento del 2 agosto 2013 n. 94902, emanato in sostituzione del provvedimento originario,
- e, in seguito, attraverso il provvedimento del 16 Aprile 2014 n. 54581, nel quale l'Agenzia delle Entrate ha nuovamente rivisto i termini di presentazione della comunicazione stabilendo che quest'ultima deve essere effettuata entro il trentesimo giorno successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui i beni sono concessi o permangono in godimento.

Per le modalità di compilazione, si precisa quanto segue.

Oggetto della comunicazione

Superando il dato letterale della norma contenuta nell'articolo 2, comma 36-sexiesdecies, del decreto legge n. 138/2011, con il provvedimento sopra indicato, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che devono essere comunicati i beni concessi in godimento per un **corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato**.

A tal fine, devono essere comunicate le seguenti informazioni:

- per le persone fisiche: codice fiscale, dati anagrafici e Stato estero per i non residenti nel territorio dello Stato italiano;
- per i soggetti diversi dalle persone fisiche: codice fiscale, denominazione e comune del domicilio fiscale o lo Stato estero di residenza;
- informazioni circa l'utilizzo del bene;
- data della concessione (data di inizio e fine);
- dati relativi al bene (nel caso di autoveicoli è necessario comunicare il numero di telaio);
- corrispettivo versato;
- valore di mercato del bene.

Il provvedimento ha stabilito che l'obbligo sussiste:

- per ogni bene concesso in godimento nel periodo di imposta di riferimento;
- per i beni concessi in godimento in periodi precedenti "qualora ne permanga l'utilizzo nell'anno di riferimento della comunicazione".

⁴⁰ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 16 novembre 2011, protocollo n. 166485 – *Modalità e termini di comunicazione all'Anagrafe Tributaria dei dati relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari, ai sensi dell'art. 2, comma 36-sexiesdecies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148.*

Modalità e termini per l'invio della comunicazione

La comunicazione dei dati relativi agli autoveicoli e agli altri beni aziendali concessi in godimento deve essere effettuata in via telematica (attraverso i servizi Fisconline e Entratel) entro il trentesimo giorno successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui i beni sono concessi o permangono in godimento (pertanto, per l'anno 2016, la comunicazione dovrà essere effettuata entro il 30 ottobre 2017).

2.6.5 Profili sanzionatori

In caso di omissione o di infedeltà della comunicazione, l'articolo 2, comma 36-sexiesdecies, del decreto legge n. 138/2011, prevede l'irrogazione di una sanzione pari al 30% della differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo. La sanzione in oggetto è dovuta in solido tra l'impresa concedente e il beneficiario utilizzatore.

Tuttavia, qualora l'impresa concedente e i soci abbiano applicato correttamente il trattamento fiscale previsto dalla nuova disciplina (e, quindi, i costi relativi ai beni concessi in godimento non siano stati dedotti dalla società/impresa e la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo abbia concorso a formare il reddito del socio o familiare) la sanzione per l'omessa comunicazione è ridotta ad un importo compreso tra 258,00 Euro e 2.065,00 Euro⁴¹.

2.6.6 Decorrenza della nuova disciplina

L'articolo 2, comma 36-duodevices, del decreto legge n. 138/2011, prevede che la nuova disciplina fiscale (tassazione del reddito diverso in capo al socio o familiare dell'imprenditore e in deducibilità in capo alla società/impresa dei costi relativi ai beni concessi in godimento) deve essere applicata nei confronti della società/impresa concedente e dei soci o familiari utilizzatori a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011, ovvero **a partire dal 2012** per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

Ai fini del calcolo degli acconti d'imposta, i soci e i familiari dell'imprenditore devono assumere quale imposta del periodo precedente quella che sarebbe risultata con l'applicazione della nuova disciplina dei beni concessi in godimento. Al riguardo, gli effetti delle nuove disposizioni non devono essere, invece, considerati nell'ambito del metodo previsionale, qualora il presupposto di applicazione delle stesse venga meno nel periodo d'imposta 2012, perché, ad esempio, il corrispettivo annuo per il diritto di godimento del bene risulta almeno pari al valore di mercato.

2.6.7 Obbligo di annotazione della carta di circolazione

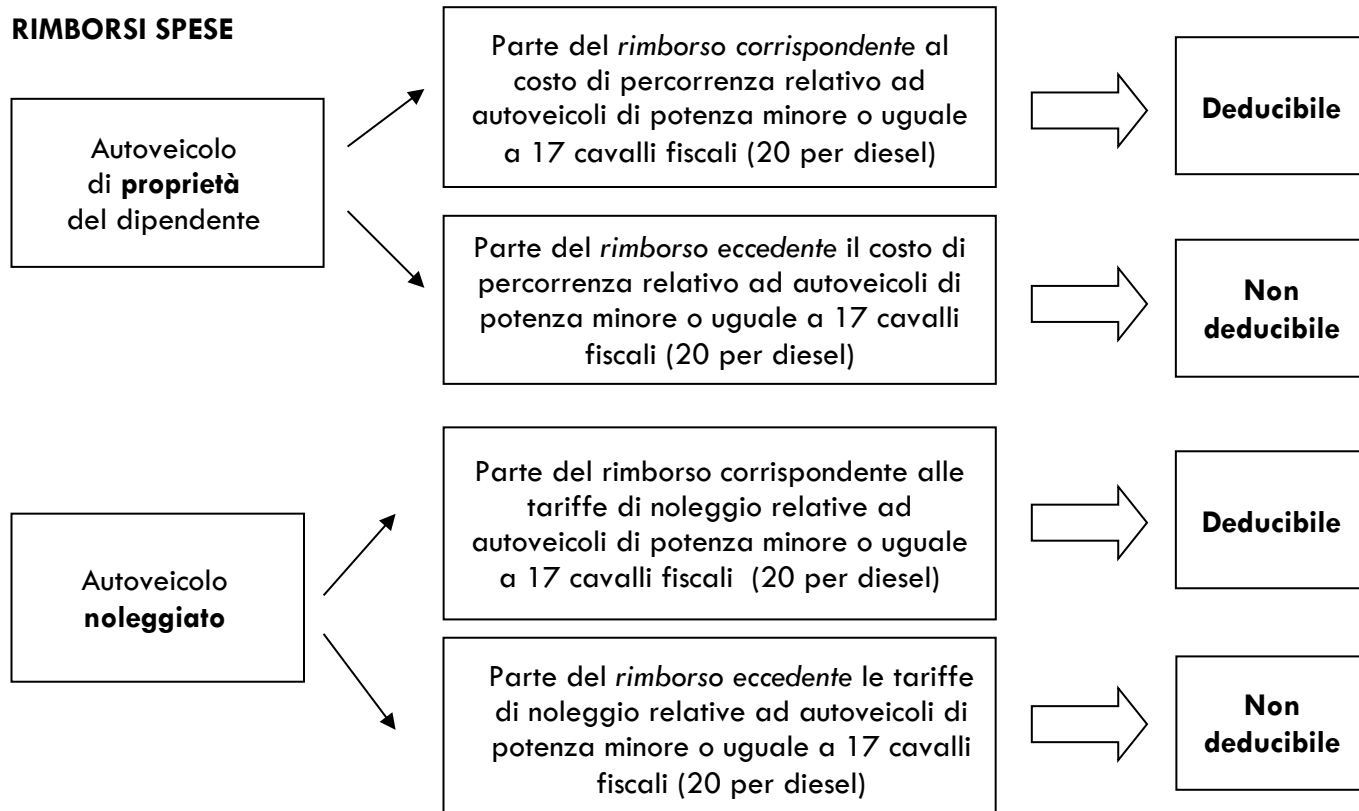
Si segnala, infine, che in caso di veicoli concessi in uso ai soci o familiari dell'imprenditore **in comodato gratuito per un periodo superiore a 30 giorni**, per gli atti posti in essere dal 3 novembre 2014, è necessario effettuare la comunicazione degli utilizzatori abituali sulla carta di circolazione ai sensi dell'articolo 94, comma 4-bis del decreto legislativo n. 285/1992.

Sul punto si rimanda al successivo paragrafo 6.

2.7 L'uso aziendale dell'auto di proprietà del dipendente e dell'amministratore

Il rimborso delle spese sostenute dai lavoratori per l'utilizzo dell'auto propria avviene mediante la corresponsione di una "indennità chilometrica". Questa indennità ha la funzione di reintegrare le spese sostenute in favore del datore di lavoro direttamente dal lavoratore che ha messo a disposizione dell'impresa la propria autovettura.

⁴¹ Ai fini sanzionatori non sembra, invece, rilevare l'ipotesi di omessa o infedele comunicazione dei dati relativi ai beni concessi in godimento a fronte di un corrispettivo annuo pari o superiore al valore di mercato, dal momento che la sanzione in misura fissa, secondo il dato letterale della norma, troverebbe applicazione soltanto qualora "i contribuenti si siano conformati alle disposizioni di cui ai commi 36-quaterdecies e 36-quinquiesdecies" (norme che presuppongono la pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore di mercato).



2.7.1 I rimborsi chilometrici ai dipendenti

Nell'ipotesi di utilizzo, da parte dei dipendenti, di veicoli di loro proprietà o noleggiati al fine di essere impiegati per una specifica trasferta la **spesa di viaggio deducibile dal reddito d'impresa** è limitata, rispettivamente (articolo 95, comma 3, del TUIR)⁴²:

- al costo di percorrenza relativo ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali (20 cavalli fiscali in caso di autoveicoli con motore diesel);
- alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali (20 cavalli fiscali in caso di autoveicoli con motore diesel);

I sopra citati limiti non pregiudicano la deducibilità dal reddito d'impresa del costo di percorrenza o della tariffa di noleggio nell'ipotesi in cui i dipendenti utilizzino autoveicoli con potenza fiscale maggiore rispetto a quella prevista. Tuttavia, in questo caso, la deducibilità sarà limitata al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli con potenza fiscale pari a quella prevista⁴³.

⁴² L'articolo 95, comma 3, del TUIR dispone che "... Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato a 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".

⁴³ Per completezza, si ricorda che, la relazione ministeriale al Decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41 (c.d. "Manovra Dini") ha precisato che i limiti di deducibilità sopra citati riguardano esclusivamente i rimborsi spese a piè di lista e non i rimborsi forfetari.

Esempio

Si consideri la seguente situazione:

- canone di noleggio relativo ad un autoveicolo con motore diesel di potenza superiore a 20 cavalli fiscali pari a euro 206,58;
- tariffa di noleggio relativa ad un autoveicolo con motore diesel di potenza pari a 20 cavalli fiscali pari a euro 180,76.

Il canone di noleggio è deducibile in misura pari a euro 180,76.

Con riferimento a quanto sopra, le istruzioni alla dichiarazione dei redditi – Modello UNICO 2013 SC hanno precisato:

- l'esclusione da questa disposizione per gli autoveicoli di proprietà dell'impresa;
- l'applicazione della disposizione in esame alle trasferte effettuate all'estero;
- la necessità di assumere a riferimento (ai fini della quantificazione del costo di percorrenza) la media dei costi delle suddette autovetture appositamente calcolata dall'Automobile Club d'Italia (ovvero, in caso di noleggio, la "media" delle tariffe di noleggio)⁴⁴.

Si ricorda, infine, che con la circolare ministeriale del 23 dicembre 1997, n. 326/E è venuto meno l'obbligo da parte del datore di lavoro di rilasciare un'apposita autorizzazione preventiva che "contenga tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura" utilizzata per la trasferta, essendo sufficiente che questa risulti dalla normale documentazione conservata dal datore di lavoro. La circolare precisa, invece, la necessità che, in sede di liquidazione, "l'ammontare dell'indennità sia determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura"⁴⁵.

2.7.2 I rimborsi spese agli amministratori

Per quanto concerne il trattamento fiscale applicabile ai rimborsi spese corrisposti agli amministratori occorre, in primo luogo, classificare i compensi a loro spettanti in una delle seguenti categorie reddituali:

- redditi di lavoro dipendente (articolo 49 del TUIR);
- redditi di lavoro assimilati ai redditi di lavoro dipendente (articolo 50 del TUIR);
- redditi di lavoro autonomo (articolo 53 del TUIR).

A questo riguardo, l'articolo 50, comma 1, lettera c-bis), del TUIR dispone che le somme percepite "in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società" sono assimilate ai redditi di lavoro dipendente, purché questi uffici "non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente" (in questo caso si configurano come veri e propri redditi di lavoro dipendente ai sensi

⁴⁴ Tabelle emanate con Comunicato dell'Agenzia delle Entrate pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 19 dicembre 2015 n. 294.

⁴⁵ Con riferimento agli oneri documentali necessari per esonerare i rimborsi chilometrici erogati ai dipendenti dagli obblighi contributivi, la Corte di Cassazione, Sezione Lavoro, nella sentenza del 20 febbraio 2012, n. 2419, ha enunciato il principio di diritto secondo cui "l'onere probatorio del datore di lavoro che invochi l'esclusione dall'imponibile contributivo delle erogazioni in favore dei lavoratori è assolto documentando i rimborsi chilometrici con riferimento al mese di riferimento, ai chilometri percorsi nel mese, al tipo di automezzo usato dal dipendente, all'importo corrisposto a rimborso del costo chilometrico sulla base della tariffa ACI, senza che occorra, al riguardo, documentazione specifica ed analitica recante, con esauriente scheda mensile per ciascun dipendente o documento similare, l'analitica indicazione dei viaggi giornalmente compiuti, delle località di partenza e di destinazione, con specificazione dei clienti visitati e riepilogo giornaliero dei chilometri percorsi".

dell'articolo 49 del TUIR) "o nell'oggetto dell'arte o professione" (in questo caso si configurano come redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR).

In particolare, questo aspetto è stato chiarito in diverse occasioni dall'Amministrazione finanziaria la quale ha precisato che:

- tra i compensi del professionista "rientrano i proventi percepiti sotto forma di rimborsi di spese inerenti all'attività, con esclusione dei rimborsi relativi a spese, analiticamente dettagliate, anticipate in nome e per conto del cliente" (circolare 18 giugno 2001, n. 58/E);
- "al fine di stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata occorre valutare se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente" (circolare 12 dicembre 2001, n. 105/E);
- "qualora gli ordinamenti professionali ricomprendano espressamente nel novero delle mansioni tipiche esercitabili dalla categoria disciplinata, l'amministrazione o la gestione di aziende, appare ragionevole ritenere che i compensi percepiti per lo svolgimento dell'attività di amministrazione di società ed enti vadano ricondotti nella disciplina applicabile ai redditi di lavoro autonomo" (circolare 12 dicembre 2001, n. 105/E);
- "l'attrazione dei compensi alla categoria dei redditi di lavoro autonomo opera, inoltre, nella diversa ipotesi in cui, anche in assenza di una previsione espressa nell'ambito delle norme di disciplina dell'ordinamento professionale, il professionista svolga l'incarico di amministratore di una società o di un ente che esercita un'attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della propria professione abituale. In tale ipotesi è ragionevole ritenere che l'incarico di amministratore sia stato attribuito al professionista proprio in quanto esercente quella determinata attività professionale. È il caso, ad esempio, dell'ingegnere edile che sia membro del consiglio di amministrazione di una società di ingegneria o di una società che opera nel settore delle costruzioni" (circolari 12 dicembre 2001, n. 105/E e 12 giugno 2002, n. 50/E);
- i proventi derivanti dallo svolgimento dell'attività di revisore contabile possono essere assimilati ai redditi di lavoro autonomo "nell'ipotesi in cui il revisore svolge abitualmente un'altra attività di carattere professionale le cui funzioni tipiche si estrinsechino anche attraverso l'attività di controllo contabile ovvero quando sussista comunque una connessione oggettiva tra l'attività di controllo contabile e la diversa attività professionale svolta in via abituale dal contribuente. Circostanze, queste, che devono essere valutate anche in relazione ad attività professionali diverse da quelle dei ragionieri e dei dottori commercialisti" (risoluzione 27 febbraio 2002, n. 56/E);
- "nei casi in cui è possibile che un dipendente rivesta, per lo stesso periodo, anche la carica di amministratore" di un'altra società "e che tale ufficio rientri nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente ... i redditi percepiti in relazione a tale qualità sono attratti nel reddito di lavoro dipendente", pertanto "tutte le somme e i valori percepiti saranno qualificati e determinati come redditi di lavoro dipendente" (circolare 19 gennaio 2007, n. 1/E).

In considerazione di quanto sopra, quindi, per quanto riguarda il trattamento fiscale attribuibile ai rimborsi spese corrisposti all'amministratore, è necessario distinguere le seguenti ipotesi:

- se l'ufficio di amministratore (o di sindaco) rientra nell'oggetto dell'arte o della professione: in questo caso i relativi redditi si configurano come redditi di lavoro autonomo, i rimborsi spese concorreranno a formare il reddito imponibile del percipiente e risulteranno deducibili per l'impresa;
- se l'ufficio di amministratore (o di sindaco) rientra tra i redditi di lavoro dipendente (o assimilati): in questo caso la disciplina fiscale dei rimborsi spese coincide con quella esaminata per i dipendenti (a questo riguardo si veda il paragrafo precedente).

2.8 L'auto ad uso ufficio

La deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi ad autovetture e altri mezzi di trasporto a motore risulta applicabile ai veicoli indicati nell'articolo 164 del TUIR.

Pertanto, nel caso in cui l'acquisto riguardasse auto che per proprie caratteristiche differiscono da quelle individuate da questa normativa, non risulterebbero applicabili le limitazioni poste dall'articolo 164 del TUIR.

Rientra in questa ipotesi l'immatricolazione come **“autoveicolo per uso ufficio”** prevista dall'articolo 54, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 relativa agli “autoveicoli ad uso speciale”. Questi autoveicoli sono classificati nel “Regolamento di esecuzione e di attuazione del Nuovo codice della strada” all'articolo 203, comma 2, del D.P.R. 16 dicembre 1992 n. 495. In particolare, l'articolo 120 del D.P.R. 16 settembre 1996 n. 610, ha introdotto nell'articolo 203, comma 2, del Regolamento di esecuzione e di attuazione del Codice della Strada (D.P.R. 16 dicembre 1992 n. 495) la lettera ee) che individua gli “autoveicoli ad uso ufficio”.

Si tratta di veicoli caratterizzati dall'essere muniti permanentemente di speciali attrezzature e destinati prevalentemente al trasporto proprio. Su questi veicoli è consentito il trasporto del personale e dei materiali connessi al ciclo operativo delle attrezzature, persone e cose connesse alla destinazione d'uso delle attrezzature.

Pertanto, gli allestimenti “uso ufficio” possono essere realizzati anche su autovetture, cioè veicoli già omologati per il trasporto di persone, aventi comunque una carrozzeria compatibile all'allestimento. Questi veicoli, sino ad ulteriori e diverse disposizioni Ministeriali, presentano le seguenti caratteristiche:

- l'attrezzatura per uso ufficio permanentemente installata;
- la possibilità di trasportare persone anche nel vano posteriore, durante la marcia, qualora il veicolo sia fornito dalla casa costruttrice con questa predisposizione, a condizione che la presenza dei passeggeri sia connessa alla destinazione d'uso del veicolo o dal ciclo operativo delle attrezzature.

Nella Circolare del Ministero dei Trasporti 30 novembre 1999 n. B083 si precisa che la possibilità di trasportare passeggeri in quanto connessi all'uso speciale cui è destinato il veicolo, comporta necessariamente la riduzione del numero dei posti rispetto al modello base.

Al riguardo il Ministero, a seguito di richieste di chiarimenti in merito al numero posti di un veicolo della categoria “M1”, ha precisato che il numero dei posti totali da riportare sulla carta di circolazione dei veicoli in questione è pari a quello corrispondente al veicolo base di categoria “M1” da cui deriva, meno i posti eliminati per realizzare le attrezzature uso ufficio.

Sul documento di circolazione verrà inoltre annotato che, durante la marcia, i sedili della parte di abitacolo adibita ad uso ufficio possono essere occupati esclusivamente dal personale connesso all'uso ufficio, e limitatamente ai sedili muniti sin dall'origine dei dispositivi di ritenuta (articolo 72, comma 1, lettera a) ed articolo 172 del Nuovo codice della strada).

L'Agenzia delle Entrate ha analizzato la disciplina fiscale degli autoveicoli ad uso ufficio nella Risoluzione 12 novembre 2001 n. 179/E. In particolare, l'Agenzia ha affermato che i limiti di deducibilità previsti dal TUIR sui redditi non operano relativamente agli autoveicoli ad uso speciale (articolo 54, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 30 aprile 1992 n. 285) e pertanto, il loro costo risulta integralmente deducibile ai fini delle imposte dirette. Analogo discorso vale ai fini IVA. Infatti per questi veicoli trovano applicazione le regole ordinarie di detrazione previste all'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972. A conferma di ciò, con la risoluzione 12 novembre 2001 n. 179/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che *“il diritto alla detrazione*

dell'IVA assolta sull'acquisto e il successivo utilizzo del veicolo in questione, inquadrato come "autoveicolo per uso speciale", compete nella misura in cui il bene, acquistato nell'esercizio dell'impresa, viene impiegato per realizzare operazioni soggette ad imposta o a queste assimilate ai fini della detrazione, ai sensi del citato articolo 19".

Pertanto, come precisato dalla citata risoluzione, la deducibilità del costo e la detraibilità dell'IVA è subordinata "ad una verifica dell'effettiva utilizzazione del veicolo nell'ambito del ciclo produttivo".

Pertanto, ai fini IVA questo presuppone che debba esistere una necessaria correlazione tra l'acquisto del bene effettuato dall'impresa e il suo impiego nel processo produttivo per realizzare operazioni imponibili. Se questa correlazione esiste l'IVA risulta detraibile. Dal versante delle imposte sui redditi la deducibilità dei costi relativi all'autoveicolo è ammessa a condizione che risulti soddisfatto il generale principio di inerenza contenuto nell'articolo 109, comma 5, del TUIR ⁴⁶.

Questo significa che il veicolo deve essere utilizzato conformemente alla destinazione risultante dall'omologazione come "veicolo per uso ufficio" e quindi, nella concreta realtà produttiva, per soddisfare esigenze aziendali di avere uffici amministrativi mobili, come tali suscettibili di essere spostati, per esempio in occasione di mostre, fiere o manifestazioni commerciali o promozionali in genere.

È evidente che nel caso in cui il veicolo è utilizzato per esigenze diverse e quindi, come semplice mezzo di trasporto non si potrà procedere alla detrazione dell'IVA né alla deducibilità totale dei costi. Peraltro, l'eventuale utilizzo dell'autovettura non conforme a quello indicato sulla carta di circolazione è sanzionato dal Codice della Strada mediante una sanzione amministrativa pecuniaria e con la sanzione amministrativa accessoria della sospensione della carta di circolazione.

2.9 Riepilogo delle deduzioni relative agli autoveicoli aziendali

La successiva tabella riassume i limiti di deducibilità, analizzati precedentemente, delle spese e degli altri componenti negativi relativi agli autoveicoli aziendali previsti dall'articolo 164 del TUIR, confrontando la disciplina previgente con quella modificata dalla legge del 28 luglio 2012, n. 92 e dalla legge del 24 dicembre 2012, n. 228.

TIPOLOGIA DI BENE	MODALITÀ D'ACQUISTO	PERIODO D' IMPOSTA 2012 (DISCIPLINA PREVIGENTE)	DAL PERIODO D'IMPOSTA IN CORSO AL 18 LUGLIO 2012
Veicoli strumentali all'attività di impresa	Proprietà, leasing, noleggio o locazione	Deducibilità integrale di tutti i costi (100%)	Deducibilità integrale di tutti i costi (100%)
Veicoli ad uso pubblico	Proprietà, leasing, noleggio o locazione	Deducibilità integrale di tutti i costi (100%)	Deducibilità integrale di tutti i costi (100%)
Veicoli ad uso promiscuo assegnati ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta	Proprietà, leasing, noleggio o locazione	Deducibilità in misura pari al 90% (senza limiti di costo)	Deducibilità in misura pari al 70% (senza limiti di costo)

⁴⁶ L'articolo 109, comma 5, del TUIR dispone che "le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi...".

Veicoli non strumentali (utilizzati nell'esercizio d'impresa in condizioni diverse da quelle precedenti)	Proprietà, leasing, noleggio o locazione	<p>Proprietà: deducibilità ammortamento nella misura del 40% nei limiti di euro 18.075,99 per autovetture e autocaravan, di euro 4.131,66 per motocicli, 2.065,83 euro per ciclomotori.</p> <p>Leasing: deducibilità dei costi nella misura del 40% fino all'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondenti ai limiti stabiliti per l'acquisto delle autovetture e autocaravan, motocicli e ciclomotori.</p> <p>Noleggio: deducibilità del 40% e fino al limite di 3.615,20 euro per autovettura e autocaravan, 774,69 euro per i motocicli, 413,17 euro per i ciclomotori</p>	<p>Proprietà: deducibilità ammortamento nella misura del 20% nei limiti di euro 18.075,99 per autovetture e autocaravan, di euro 4.131,66 per motocicli, 2.065,83 euro per ciclomotori.</p> <p>Leasing: deducibilità dei costi nella misura del 20% fino all'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondenti ai limiti stabiliti per l'acquisto delle autovetture e autocaravan, motocicli e ciclomotori.</p> <p>Noleggio: deducibilità del 20% e fino al limite di 3.615,20 euro per autovettura e autocaravan, 774,69 euro per i motocicli, 413,17 euro per i ciclomotori</p>
Veicoli utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio	Proprietà, leasing, noleggio o locazione	<p>Proprietà: deducibilità ammortamento nella misura del 80% nei limiti di euro 25.822,84 per autovetture e autocaravan, di euro 4.131,66 per motocicli, 2.065,83 euro per ciclomotori.</p> <p>Leasing: deducibilità dei costi nella misura del 80% fino all'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondenti ai limiti stabiliti per l'acquisto delle autovetture e autocaravan, motocicli e ciclomotori.</p> <p>Noleggio: deducibilità del 80% e fino al limite di 3.615,20 euro per autovettura e autocaravan, 774,69 euro per i motocicli, 413,17 euro per i ciclomotori</p>	<p>Proprietà: deducibilità ammortamento nella misura del 80% nei limiti di euro 25.822,84 per autovetture e autocaravan, di euro 4.131,66 per motocicli, 2.065,83 euro per ciclomotori.</p> <p>Leasing: deducibilità dei costi nella misura del 80% fino all'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondenti ai limiti stabiliti per l'acquisto delle autovetture e autocaravan, motocicli e ciclomotori.</p> <p>Noleggio: deducibilità del 80% e fino al limite di 3.615,20 euro (elevato ad euro 5.164,57 dalla Legge di bilancio 2017) per autovettura e autocaravan, 774,69 euro per i motocicli, 413,17 euro per i ciclomotori</p>

Veicoli utilizzati da artisti e professionisti	Proprietà, leasing o noleggio	<p>Proprietà: deducibilità (un solo veicolo o un veicolo per ogni socio o associato) delle quote di ammortamento nella misura del 40% nei limiti del costo di 18.075,99 euro per autovetture e autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli, 2.065,83 euro per i ciclomotori.</p> <p>Leasing: deducibilità (per un solo veicolo o per un veicolo per ogni socio o associato) dei costi nella misura del 40% fino all'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente ai limiti stabiliti per l'acquisto delle autovetture a autocaravan, motocicli e ciclomotori.</p> <p>Noleggio o locazione: deducibilità (un solo veicolo per ogni socio o associato) nella misura del 40% e fino al limite di 3.615,20 euro per autovetture e autocaravan, 774,69 euro per i motocicli, 413,17 euro per i ciclomotori</p>	<p>Proprietà: deducibilità (un solo veicolo o un veicolo per ogni socio o associato) delle quote di ammortamento nella misura del 20% nei limiti del costo di 18.075,99 euro per autovetture e autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli, 2.065,83 euro per i ciclomotori.</p> <p>Leasing: deducibilità (per un solo veicolo o per un veicolo per ogni socio o associato) dei costi nella misura del 20% fino all'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente ai limiti stabiliti per l'acquisto delle autovetture a autocaravan, motocicli e ciclomotori.</p> <p>Noleggio o locazione: deducibilità (un solo veicolo per ogni socio o associato) nella misura del 20% e fino al limite di 3.615,20 euro per autovetture e autocaravan, 774,69 euro per i motocicli, 413,17 euro per i ciclomotori</p>
---	-------------------------------	--	--

3. L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

In linea di principio, sui beni e sui servizi acquistati o importati compete il diritto alla detrazione dell'IVA assolta o dovuta dai cessionari nell'esercizio di imprese arti o professioni. Questo diritto nasce nel momento in cui l'imposta diventa esigibile e cioè quando l'imposta diventa un debito per il cedente. È con l'effettuazione dell'operazione che sorge il debito d'imposta per il cedente e il diritto alla detrazione per il cessionario.

La normativa prevede anche che il diritto alla detrazione possa essere esercitato al massimo con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto (articolo 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972).

L'acquisto di un bene o di un servizio da parte di un operatore economico rappresenta un atto dal quale derivano le seguenti conseguenze:

- in capo al cedente, sorge il debito per l'imposta assolta dal cessionario al momento della consegna del bene;
- in capo al cessionario, sorge il diritto alla detrazione dell'imposta assolta per l'acquisto del bene.

Il diritto alla detrazione invece, in alcuni casi espressamente previsti dalla disciplina dell'IVA viene negato o limitato.

Rispetto agli **autoveicoli** la disciplina dell'IVA è contenuta nell'articolo 19-bis 1 del D.P.R. n. 633/1972 il quale prevede delle limitazioni al diritto alla detrazione dell'IVA assolta per il loro acquisto.

3.1 Generalità

Le limitazioni al diritto alla detrazione previste dall'articolo 19-bis 1 del D.P.R. n. 633/1972 costituiscono un'eccezione alla regola generale. A questo riguardo, le fattispecie che danno origine ai limiti alla detrazione sono esclusive e tassativamente previste con riguardo sia al tipo di veicolo sia all'utilizzo che ne viene fatto. Ne consegue che le ipotesi normali nelle quali può essere esercitato il diritto alla detrazione si ricavano indirettamente dalla norma.

3.2 La detraibilità dell'IVA relativa alle autovetture

Il trattamento ai fini IVA dei veicoli è stato oggetto, in passato, di notevoli modifiche che hanno determinato il passaggio da un regime di totale indetraibilità⁴⁷ ad un regime di parziale detraibilità dell'imposta. In particolare queste modifiche si sono rese necessarie per effetto:

- (prima) dalla sentenza del 14 settembre 2006 della Corte di Giustizia Europea (causa C-228/05), che ha riconosciuto l'incompatibilità con la Direttiva 77/388/Cee, dell'articolo 19-bis 1, comma 1, lettere c) e d), del D.P.R. n. 633/72 nella parte in cui era prevista l'indetraibilità oggettiva dell'IVA relativa all'acquisto, impiego e manutenzione di determinati veicoli che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- (e successivamente) dalla decisione del Consiglio dell'Unione Europea del 18 giugno 2007, n. 2007/441/CE che ha autorizzato l'Italia a limitare al 40% il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai veicoli aziendali ad uso promiscuo.

3.2.1 Il rimborso dell'IVA versata all'acquisto dei veicoli

Al fine di chiarire gli effetti delle modifiche normative introdotte a seguito dei provvedimenti sopra citati, è opportuno suddividere il periodo compreso dal 1° gennaio 2003 ad oggi, nei seguenti:

- il periodo 1° gennaio 2003 – 13 settembre 2006;
- il periodo 14 settembre 2006 – 27 giugno 2007;
- il periodo dal 27 giugno 2007.

1) Periodo 1° gennaio 2003 – 13 settembre 2006

A seguito della sentenza della Corte di Giustizia Europea sopra citata, si è presentato il problema delle modalità con cui riconoscere il recupero dell'IVA non detratta "a monte" fino alla data del 13 settembre 2006. L'articolo 1 del decreto legge 15 settembre 2006 n. 258⁴⁸ ha riconosciuto la possibilità da parte dei soggetti passivi d'imposta di recuperare l'IVA non detratta relativa alle operazioni di acquisto di veicoli, carburanti e lubrificanti e relativi servizi di impiego effettuate⁴⁹ **dalla data del 1 gennaio 2003 e fino alla data del 13 settembre 2006 esclusivamente attraverso la presentazione di un'istanza di rimborso.**

⁴⁷ Per completezza si ricorda che, l'indetraibilità totale dell'IVA era già stata attenuata in passato prevedendo dapprima (a partire dal 1° gennaio 2001) una detrazione limitata in misura pari al 10% e, successivamente, un incremento della detrazione in misura pari al 15% (a partire dal 1° gennaio 2006).

⁴⁸ Convertito con modificazioni nella legge 10 novembre 2006 n. 278.

⁴⁹ Si ricorda che, nella prassi, l'acquisto deve ritenersi effettuato alla data di emissione della fattura o dei documenti equipollenti. In particolare gli acquisti di carburanti e lubrificanti documentati mediante le apposite schede carburante devono ritenersi effettuati alla data di riferimento delle singole annotazioni (considerato che quest'ultime sono sostitutive dell'emissione della fattura). In presenza di fatture differite (ai sensi dell'articolo 21, comma 4, terzo periodo, del DPR n. 633/72) l'acquisto deve considerarsi effettuato alla data del documento di trasporto. Si ricorda, infine, che dalle novità in esame sono esclusi i pedaggi autostradali (tutt'ora indetraibili al 100% ai sensi dell'articolo 19-bis1, lettera e, del DPR n. 633/72). Si segnala che quest'ultima previsione è stata criticata dall'Assonime nella circolare 15 ottobre 2007 n. 62 in cui è stato sottolineato che "anche

Nello specifico questa istanza doveva essere redatta in conformità al modello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2007 e poteva essere presentata attraverso due modalità alternative, ovvero in forma:

- **forfetaria: entro il 22 ottobre 2007.** In questo caso il rimborso poteva essere richiesto utilizzando le seguenti percentuali forfetarie di detrazione predeterminate e differenziate in funzione dell'attività svolta⁵⁰:
 - 35%, per agricoltura, caccia, silvicoltura, pesca, piscicoltura;
 - 40%, per le altre attività (d'impresa e di lavoro autonomo);
 - 50%, in ogni caso per i veicoli con propulsori non a combustione interna.
- **analitica: entro il 15 novembre 2008.** In questo caso, a differenza di quanto visto in precedenza, l'imposta chiesta a rimborso non era prestabilita ma doveva essere determinata in modo analitico e documentata da ciascun soggetto passivo in funzione della percentuale di inerenza dei beni e servizi all'attività esercitata e tenendo conto, altresì, degli importi dovuti ai fini delle imposte dirette e dell'IVA sulla rivendita eventualmente effettuata entro il 13 settembre 2006.

Infine, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare 16 maggio 2007, n. 28/E, ha precisato che *“in virtù delle particolari modalità di rideterminazione delle imposte sul reddito e dell'IRAP, attraverso la compilazione del modello di richiesta di rimborso, resta escluso l'obbligo di modificare le dichiarazioni dei redditi già presentate”*.

Oltre a quanto sopra, ai fini del completamento della procedura di rimborso sopra delineata, nella circolare 12 ottobre 2007, n. 55/E, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato la necessità di:

- abbandonare l'eventuale contenzioso in essere (e ciò in quanto, in caso contrario, il procedimento giurisdizionale prevarrebbe sulla procedura di rimborso);
- presentare l'istanza di rimborso relativamente a tutti gli acquisti effettuati nelle annualità d'imposta interessate dalla procedura telematica (ad eccezione delle controversie già decise con sentenza passata in giudicato).

In particolare, è importante evidenziare che il rapporto tra il dell'IVA e la disciplina delle imposte dirette e IRAP è stato complicato per effetto delle novità introdotte dal D.L. 2 luglio 2007 n. 81 (analizzate al precedente paragrafo 2.3.1) che ha previsto la possibilità di recuperare, nel modello UNICO 2008, con una variazione in diminuzione, i maggiori importi deducibili nel 2006, così fissati dallo stesso:

- 20% per le autovetture aziendali diverse da quelle esclusivamente strumentali all'attività propria dell'impresa, adibite ad uso pubblico, utilizzate da agenti e rappresentanti, date in uso promiscuo ai dipendenti;
- 30% per le autovetture utilizzate da esercenti arti e professioni;
- 65% per le autovetture date in uso promiscuo ai dipendenti.

di tale norma si auspica una revisione, non sembrando ragionevole una limitazione del diritto alla detrazione diversa (e più ampia) di quella prevista per altre spese concernenti l'uso del veicolo”.

⁵⁰ Si ricorda che, nell'ipotesi di presentazione dell'istanza di rimborso forfetaria, è necessario tenere conto anche delle maggiori deduzioni eventualmente fruite ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP (e ciò in quanto l'IVA originariamente non detratta di cui si chiede la restituzione, può avere concorso alla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi ed IRAP quale maggior costo deducibile). Pertanto, in questo caso, le somme chieste a rimborso a titolo di IVA non detratta devono essere diminuite delle somme da restituire all'Erario in quanto riferite ai maggiori costi dedotti ai fini delle imposte dirette.

In linea generale, si ritiene che i maggiori costi deducibili in base al D.L. n. 81/2007, dovevano essere considerati al netto dell'IVA richiesta a rimborso. Infatti, se relativamente a questi veicoli era stata presentata una richiesta di rimborso IVA, la maggiore deduzione relativa al 2006 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) doveva essere conteggiata considerando che, nel frattempo, una parte di costo era venuta meno per effetto del recupero dell'IVA.

Esempio

Si supponga il caso di un professionista che fino al 13 settembre 2006 ha sostenuto spese di gestione del veicolo pari a € 5.000 + IVA 20% (1.000). L'imposta di importo pari a € 1.000 è stata considerata totalmente indetraibile⁵¹

Il professionista in questione ha dedotto nel modello UNICO 2007 un importo di 1.500 euro (il 25% di 6.000).

Presentando istanza di rimborso, il 40% dell'IVA versata nel 2006 è divenuta detraibile (importo pari a 400, ovvero 1.000 x 40%).

Le spese in esame rilevavano, pertanto, per un importo pari a € 5.600 (6.000 al netto dell'IVA detraibile, pari a 400).

In sede di compilazione del modello UNICO 2008, il contribuente poteva dedurre un ulteriore importo pari a € 180, ovvero alla differenza tra:

- il 30% di 5.600 (ovvero la quota di costo deducibile in base al D.L. n. 81/2007, al netto dell'IVA chiesta a rimborso) pari a € 1.680;
- e il 25% di 6.000 (ovvero la quota di costo, già portato in deduzione nel modello UNICO 2007).

In questa ipotesi, non era corretto applicare semplicemente la percentuale del 5% (differenza tra le due aliquote) all'importo di 5.600, ciò in quanto il costo fiscalmente rilevante doveva essere ricalcolato e l'importo deducibile era pari al 30% del risultato ottenuto.

In virtù di quanto sopra, si evidenzia che un analogo ragionamento doveva valere con riferimento a quelle ipotesi di utilizzo dei veicoli che nel 2006 avevano determinato costi fiscalmente indeducibili e che, a seguito del citato D.L. n. 81/2007, erano diventati, seppure in minima parte, deducibili nello stesso periodo d'imposta. Per quanto riguarda i periodi d'imposta successivi (dal 2007 in avanti), le quote di ammortamento relative ai veicoli per i quali era stato chiesto il rimborso dell'IVA dovevano essere ricalcolate, tenendo conto dell'elemento di costo che è venuto meno a seguito del recupero dell'IVA.

2) Periodo 14 settembre 2006 - 27 giugno 2007

Per gli acquisti effettuati a partire **dal 14 settembre 2006 e fino al 27 giugno 2007**, la detrazione dell'imposta assolta all'atto dell'acquisto era subordinata alla capacità di dimostrare l'inerenza dell'acquisto effettuato all'attività svolta, in conformità a quanto previsto dall'articolo 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/72. In questo periodo, quindi, poteva verificarsi:

- un regime di detraibilità totale dell'IVA relativa ai veicoli ad utilizzo esclusivamente strumentale;
- un regime di detraibilità variabile caso per caso dell'IVA relativa ai veicoli concessi in uso promiscuo in funzione del livello di utilizzo personale dell'auto, in base a criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati, così come indicato nell'articolo 19, comma 4, del D.P.R. n. 633/72.

⁵¹ Ciò in quanto, secondo l'Amministrazione finanziaria (circolare 26 settembre 2005, n. 41/E), l'IVA per le operazioni di acquisizione dei componenti e ricambi, per i servizi di impiego, custodia, manutenzione e riparazione, nonché per l'approvvigionamento di carburanti e lubrificanti era totalmente indetraibile.

Con riferimento a quanto sopra, nella circolare 12 ottobre 2007, n. 55/E, l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che;

- *“in considerazione ... della oggettiva difficoltà riscontrabile nell'individuare l'esatta percentuale di destinazione del bene all'uso imprenditoriale o professionale e quella riferibile all'uso privato, si esprime l'avviso che la detrazione possa ritenersi correttamente operata qualora sia stata applicata in via forfetaria una percentuale di detraibilità pari al 40% dell'imposta pagata”;*
- *(e che pertanto) “i contribuenti che, in via prudenziale, abbiano continuato ad applicare, anche per gli acquisti effettuati tra il 13 settembre 2006 ed il 27 giugno 2007, la percentuale di detraibilità del 15% prevista per l'anno 2006 dalla normativa in vigore prima della sentenza della Corte di giustizia ... ove ritengano che detta percentuale non sia coerente con l'utilizzo professionale del veicolo, potranno avvalersi della determinazione forfetaria di detrazione nella percentuale del 40% recuperando l'IVA non detratta”.*

3) Periodo dal 27 giugno 2007

Infine, a partire dal **27 giugno 2007**, a seguito della pubblicazione della decisione del 18 giugno 2007 del Consiglio dell'Unione Europea n. 2007/441/CE,⁵² l'IVA relativa alle spese di acquisto ed impiego⁵³ dei veicoli non interamente utilizzati ai fini professionali risulta detraibile:

- in misura pari al **40%** del relativo ammontare (fatte salve le ipotesi di strumentalità⁵⁴ dei veicoli per le quali è stata confermata la detraibilità dell'IVA al 100%);
- senza possibilità di dimostrare un utilizzo maggiore del bene stesso (e, quindi, fornire la prova contraria). Questa posizione di chiusura è stata criticata dall'Assonime nella circolare 15 ottobre 2007, n. 62 in cui, nel sottolineare il fatto che *“la circolare non prende in esame, per ora, la situazione dei veicoli per i quali il contribuente è in grado di provare il loro utilizzo ‘esclusivamente’ nell'attività dell'impresa con esclusione di qualsiasi impiego o destinazione a finalità alla stessa estranee”*, è stato auspicato un chiarimento sul punto da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Si ricorda, infine, che la detraibilità limitata al 40% è stata accordata per un periodo massimo di 3 anni (con previsione della necessità di rinegoziazione della stessa alla scadenza del secondo anno nel caso in cui s'intenda richiedere una proroga).

3.3 Le modifiche introdotte dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (c.d. “legge finanziaria 2008”)

L'articolo 1, comma 261, lettera e), della legge finanziaria 2008 (coerentemente con la nuova disciplina di detrazione dell'IVA relativa alle autovetture stabilita dalla decisione del Consiglio dell'Unione Europea 18 giugno 2007 n. 441/CEE) ha modificato la detrazione dell'IVA relativa alle operazioni d'acquisto di veicoli stradali a motore.

In questo senso, infatti, questa disposizione ha:

- abrogato il precedente riferimento contenuto in corrispondenza dell'articolo 19-bis¹, comma 1, lettera e), del D.P.R. n. 633/72 che prevedeva l'indetraibilità dell'imposta relativa ai pedaggi autostradali;

⁵² Si veda la Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 27 giugno 2007 n. L165. Si ricorda che, dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea, la decisione del Consiglio della Unione Europea è pienamente operante senza necessità di un esplicito recepimento della stessa da parte del legislatore nazionale.

⁵³ Trattasi, in particolare, delle spese relative all'importazione, il leasing o noleggio, le riparazioni e manutenzioni nonché le spese relative a cessioni o prestazioni effettuate in relazione ai veicoli e al loro uso, compresi i lubrificanti e il carburante.

⁵⁴ Ad esempio, l'utilizzo del veicolo per i taxi, le scuole guida o da parte dei rappresentanti di commercio.

- sostituito interamente le lettera a), b), c) e d) del citato articolo 19-bis1 per effetto del quale è riconosciuta:
 - la detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto o importazione di aeromobili e relativi componenti e ricambi nel caso in cui gli stessi costituiscano l'oggetto dell'attività propria dell'impresa o vengano utilizzati esclusivamente quali "beni strumentali" nell'attività propria dell'impresa (la detraibilità è in ogni caso esclusa per i professionisti);
 - 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);
 - 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;
 - 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;
 - la detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'IVA relativa all'acquisto o importazione degli stessi aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore.

Come ribadito dall'articolo 1, comma 264, della legge finanziaria, le sopra citate disposizioni sono applicabili a partire dalla data del 28 giugno 2007 in quanto ribadiscono la disciplina stabilita dalla decisione del Consiglio dell'Unione Europea che, coerentemente con quanto previsto dalla lettera c) dell'articolo 19-bis1 del D.P.R. n. 633/72, è già immediatamente applicabile nell'ordinamento nazionale.

3.3.1 L'utilizzo personale o familiare dei veicoli o la messa a disposizione degli stessi a favore dei dipendenti

L'articolo 3 del D.P.R. n. 633/72 stabilisce che è escluso dal campo di applicazione dell'IVA (in quanto non costituente "prestazioni di servizi"):

- la destinazione all'uso personale o familiare da parte dell'imprenditore di veicoli a motore ovvero la messa a disposizione degli stessi a titolo gratuito a favore dei dipendenti;
- nel caso in cui, all'atto dell'acquisto del veicolo (ovvero al momento di acquisizione dello stesso in locazione, anche finanziaria, o noleggio), l'IVA sia stata detratta in misura pari al 40% del relativo ammontare (coerentemente con l'articolo 19-bis1, comma 1, lettera c, sopra illustrato).

Questa esclusione non è applicabile per i veicoli utilizzati esclusivamente nell'ambito dell'attività professionale (tra i quali, in particolare, sono ricompresi quelli che formano l'oggetto dell'attività propria dell'impresa)⁵⁵ per i quali questa tipologia di utilizzo deve essere assoggettata ad imposta in base al relativo valore normale:

⁵⁵ Con specifico riferimento al momento di verifica dell'inerenza economica dell'autoveicolo utilizzato in locazione o in leasing, con la sentenza del 16 febbraio 2012, Causa C-118/11, la Corte di Giustizia UE ha recentemente chiarito che:

- *"un autoveicolo noleggiato viene considerato come usato ai fini di operazioni soggette ad imposta del soggetto passivo qualora sussista un nesso diretto ed immediato tra l'uso di tale veicolo e l'attività economica del soggetto passivo"*. Ai fini della detrazione dell'imposta, questa condizione di inerenza deve essere verificata alla scadenza del periodo di riferimento di ciascun canone di locazione (momento in cui sorge e può essere esercitato il relativo diritto di detrazione, in base all'articolo 64 della Direttiva 2006/112/CE);

- da determinare in conformità ai criteri previsti dall'articolo 51, comma 3, lettera a) del TUIR (ovvero assumendo il 30% dell'importo convenzionale corrispondente alla percorrenza di 15.000 Km calcolato sulla base delle tariffe ACI);
- comprensivo delle somme trattenute al dipendente al netto dell'imposta stessa.

In ogni caso, in questa ipotesi, la rivalsa dell'imposta sarà facoltativa ai sensi dell'articolo 18, comma 3, del D.P.R. n. 633/72.

La disposizione in esame è applicabile a partire dal 28 giugno 2007.

3.4 I veicoli a detraibilità integrale

Le ipotesi in cui l'IVA assolta sugli acquisti degli autoveicoli risulta interamente detraibile si ricavano indirettamente dalla norma (articolo 19-bis 1 del D.P.R. n. 633/1972). In particolare, questi casi riguardano:

- gli aeromobili e i relativi componenti e ricambi se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono *destinati esclusivamente ad essere utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa*);
- i beni elencati nella tabella B⁵⁶ e delle navi e imbarcazioni da diporto nonché dei relativi componenti e ricambi soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono *destinati esclusivamente ad essere utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa*;
- i veicoli stradali a motore⁵⁷ diversi da quelli indicati nella lettera f) della tabella B allegata al D.P.R. n. 633/72 e dei relativi componenti e ricambi se formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio o per i promotori finanziari⁵⁸. A tal riguardo, la risoluzione 13 febbraio 2003, n. 34/E ha precisato che questa disciplina di favore concessa agli agenti e rappresentanti di commercio risiede nella *"presunzione di strumentalità riconosciuta ai mezzi di trasporto a motore, specificamente indicati dal legislatore, quando essi vengono impiegati da tali soggetti nello svolgimento delle proprie attività istituzionali di agenzia o rappresentanza di commercio"*⁵⁹.

Si osserva, inoltre, che in base al disposto dell'articolo 19-bis 1, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 633/72 l'imposta relativa all'acquisto o importazione *"di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni"* indicate nel comma 3 dell'articolo 16⁶⁰ del D.P.R. n. 633/72 *"e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale,*

-
- *"un autoveicolo noleggiato in forza di un contratto di leasing e qualificato come bene di investimento viene considerato come usato ai fini di operazioni soggette ad imposta qualora il soggetto passivo, che agisca in quanto tale, acquisti tale bene e lo destini integralmente al patrimonio della sua impresa"*. In queste ipotesi, il diritto di detrazione dell'IVA spetta integralmente e può essere esercitato in via immediata, ma qualsiasi utilizzo dell'autoveicolo per finalità estranee all'impresa (fini privati del soggetto passivo o del suo personale o altri fini estranei alla sua impresa) deve essere considerata quale prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso e, quindi, soggetta ad IVA.

⁵⁶ Tabella B allegata al D.P.R. n. 633/72 così come modificata dall'articolo 1, comma 261, lettera g), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (c.d. legge finanziaria 2008): "f) motocicli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici".

⁵⁷ Articolo 19-bis 1 del D.P.R. n. 633/72 (così come modificato dall'articolo 1, comma 261, lettera e), numero 1, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 c.d. "legge finanziaria 2008": *"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"*.

⁵⁸ Cfr. Risoluzione ministeriale 11 novembre 1995, n. 267/E.

⁵⁹ La risoluzione 13 febbraio 2003, n. 34/E ha affermato che il carattere di "strumentalità" delle autovetture non viene meno anche nell'ipotesi in cui l'attività di agenzia o rappresentanza di commercio venga esercitata in forma collettiva (pertanto, la detrazione integrale dell'IVA potrà essere operata anche quando gli agenti ed i rappresentanti di commercio operano in forma societaria per lo svolgimento esclusivo delle attività istituzionali).

⁶⁰ Articolo 16, comma 3, del D.P.R. n. 633/72: *"le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni ... dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio simili"*.

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".

Viceversa, per veicoli quali autobus, autocarri, trattori stradali, autoveicoli per trasporti specifici, autoveicoli per uso speciale ed autotreni, risulterà applicabile la disciplina generale prevista nell'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972, mancando un esplicito riferimento nell'articolo in esame.

La distinzione tra i beni che **formano l'oggetto dell'attività d'impresa** e i **beni utilizzati come strumentali** nella stessa è stata chiarita dal Ministero delle finanze in più occasioni. In particolare, è stato chiarito che:

- per "beni oggetto dell'attività propria dell'impresa devono intendersi quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata e per beni strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività propria quelli impiegati esclusivamente come mezzo per l'esercizio di detta attività e, pertanto, diversamente dai primi, inidonei, come tali, a qualificare la natura dell'attività svolta" (circolare ministeriale 3 agosto 1979 n. 25/364695);
- (inoltre) sono considerati "utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa i veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (rientrano, ad esempio, nella fattispecie in esame le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzate dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione)" (circolare ministeriale 13 febbraio 1997 n. 37/E; circolare ministeriale 10 febbraio 1998 n. 48/E).

In merito si segnala la recente risposta all'Interrogazione Parlamentare n. 5-09338 del 3 agosto 2016 riguardante la deducibilità ai fini delle imposte dirette e la detraibilità dell'IVA assolta in relazione all'acquisto di automezzi utilizzati dagli alberghi per il trasporto degli ospiti; ai fini delle imposte indirette è stato precisato che l'IVA è integralmente detraibile soltanto a condizione che il soggetto passivo dimostri che gli stessi veicoli sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio d'impresa. In caso contrario, si applicano le limitazioni previste dall'articolo 19-bis 1, comma 1 lettera c) del DPR 633/72, in base al quale la detrazione dell'imposta sull'acquisto di veicoli a uso promiscuo è ammessa nella misura forfetaria del 40%.

3.5 La base imponibile IVA in caso di cessione dei veicoli

Le modalità di determinazione della base imponibile rilevante ai fini IVA nelle ipotesi di cessione di veicoli non utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa o della professione, per i quali l'imposta assolta all'acquisto è stata detratta parzialmente in applicazione delle previsioni contenute nell'articolo 19-bis 1 del D.P.R. n. 633/72 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, devono essere individuate in funzione dello specifico trattamento IVA previsto al momento dell'acquisto dell'autovettura⁶¹.

Nel dettaglio:

- per i veicoli acquistati fino al 31 dicembre 2000: la relativa cessione risulta esente ai fini IVA⁶²;

⁶¹ Come evidenziato precedentemente, il trattamento ai fini IVA dei veicoli è stato oggetto, in passato, di notevoli modifiche che hanno determinato il passaggio da un regime di totale indetraibilità ad un regime di parziale detraibilità dell'imposta. In particolare, l'indetraibilità totale dell'IVA, prevista fino al 31 dicembre 2000, è stata successivamente attenuata prevedendo:

- dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2005, una detrazione limitata in misura pari al 10%;
- dal 1° gennaio 2006 al 13 settembre 2006, una detrazione limitata in misura pari al 15%;
- dal 14 settembre 2006 al 26 giugno 2007, una detrazione variabile caso per caso in funzione del livello di utilizzo personale dell'auto;
- dal 27 giugno 2007, una detrazione limitata in misura pari al 40%.

⁶² Articolo 10, comma 1, n. 27-*quinques*, del D.P.R. n. 633/72. Infatti, fino al 31 dicembre 2000 l'allora vigente articolo 19-bis 1, comma 1, lettera c) del D.P.R. 633/1972 prevedeva la totale indetraibilità dell'IVA relativa all'acquisto dei veicoli).

- per i veicoli acquistati tra il 1° gennaio 2001 e il 31 dicembre 2005: la relativa cessione è soggetta ad IVA (la base imponibile è costituita dal 10%⁶³ del corrispettivo)⁶⁴;
- per veicoli acquistati tra il 1° gennaio 2006 e il 13 settembre 2006: la relativa cessione è soggetta ad IVA (la base imponibile è costituita dal 15%⁶⁵ del corrispettivo)⁶⁶;
- per i veicoli acquistati tra il 14 settembre 2006 e il 26 giugno 2007: la relativa cessione è soggetta ad IVA nella stessa misura percentuale corrispondente all'IVA detratta all'atto dell'acquisto;
- per i veicoli acquistati dopo la data del 27 giugno 2007: la relativa cessione è soggetta ad IVA (la base imponibile è pari al 40% del corrispettivo).

VEICOLO	BASE IMPONIBILE IVA IN CASO DI RIVENDITA
Acquistato fino al 31 dicembre 2000	Esente
Acquistato tra il 1° gennaio 2001 e il 31 dicembre 2005	10%
Acquistato tra il 1° gennaio 2006 e il 13 settembre 2006	15%
Acquistato tra il 14 settembre 2006 e il 26 giugno 2007	Percentuale corrispondente all'IVA detratta all'acquisto
Acquistato dal 27 giugno 2007	40%

In merito alla determinazione della base imponibile rilevante ai fini IVA nelle ipotesi di cessione di veicoli, la Fondazione Studi Consulenti del Lavoro ha recentemente riepilogato nel Parere del 26 luglio 2011, n. 15 (“Cessione di autovettura con IVA detratta al 40%”) le principali casistiche riscontrabili:

⁶³ Ciò in quanto, fino al 31 dicembre 2005, l'articolo 30, comma 4, della legge n. 388/2000 prevedeva un regime di parziale detraibilità (10%) dell'IVA relativa all'acquisto dei veicoli.

⁶⁴ Ciò a condizione che non sia stata presentata l'istanza di rimborso dell'IVA non detratta relativa alle operazioni di acquisto di veicoli, carburanti e lubrificanti e relativi servizi di impiego effettuate dalla data del 1° gennaio 2003 e fino alla data del 13 settembre 2006. Infatti, con riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile rilevante ai fini IVA nell'ipotesi di cessione di veicoli per i quali è stata presentata istanza di rimborso, nella circolare 12 ottobre 2007, n. 55/E, il Ministero dell'Economia ha precisato che all'atto della rivendita dei veicoli acquistati entro il 13 settembre 2006 e venduti entro la medesima data è necessario assumere quale base imponibile ai fini IVA l'intero corrispettivo pattuito (al netto della parte già assoggettata al tributo) e, quindi, non soltanto la quota parte corrispondente alla percentuale d'imposta recuperata “a monte” (in parte mediante l'esercizio del diritto di detrazione e in parte mediante rimborso).

⁶⁵ Ciò in quanto, a decorrere dal 1° gennaio 2006, l'articolo 1, comma 125, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, aveva introdotto un regime di parziale detraibilità (15%) dell'IVA relativa all'acquisto dei veicoli.

⁶⁶ Si veda la nota n. 76.

- autovettura acquistata senza detrazione dell'IVA⁶⁷: la successiva cessione rappresenta generalmente **un'operazione esente dall'IVA**⁶⁸;
- autovettura acquistata con detrazione integrale dell'IVA⁶⁹: la successiva è soggetta all'applicazione dell'IVA con aliquota ordinaria⁷⁰;
- autovettura acquistata senza applicazione dell'IVA e ceduta in regime del margine⁷¹: all'atto della successiva cessione l'IVA deve essere scorporata dalla differenza tra il prezzo di vendita dell'autovettura e il prezzo di acquisto della stessa;
- autovettura acquistata con detrazione parziale dell'IVA per effetto delle previsioni contenute nell'articolo 19-bis 1 del D.P.R. n. 633/72 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva: la successiva cessione è soggetta all'applicazione dell'IVA con aliquota ordinaria e la relativa base imponibile è individuata moltiplicando l'ammontare della base imponibile determinata secondo i criteri ordinari per la percentuale di imposta detratta all'acquisto⁷².

Esempio

Si consideri l'esempio di un'autovettura acquistata in data 30 settembre 2013 al prezzo di 25.000 Euro oltre IVA al 21%, per la quale è stata detratta all'acquisto il 40% della relativa imposta, ai sensi dell'articolo 19-bis 1 del D.P.R. 633/72.

Imponibile	€ 25.000
Imposta (21%)	€ 5.250
Imposta detratta (40%)	€ 2.100
Imposta indetraibile	€ 3.150

Successivamente, l'autovettura viene ceduta ad un prezzo di 15.000 Euro, al netto dell'IVA.

⁶⁷ Nel parere citato viene osservato che "le fattispecie in cui un soggetto dotato di partita IVA non ha potuto detrarre l'IVA concernente l'acquisto della autovettura sono riconducibili alle ipotesi in cui mancano i presupposti generali relativi alla detrazione stabiliti dall'articolo 19 del decreto IVA:

- l'autovettura non è inerente all'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione;
- l'attività svolta dall'interessato è soggetta a pro-rata di indetraibilità del 100% (ad es., medici e promotori finanziari);
- l'autovettura è stata utilizzata in relazione ad attività escluse da IVA (es., autovetture utilizzate per progetti pubblici a fronte dei quali si è ottenuto contributi non soggetti a IVA)".

⁶⁸ Ciò in base all'articolo 10, comma 1, numero 27-quinquies), del D.P.R. n. 633/1972, che prevede l'esenzione IVA per le cessioni a titolo oneroso che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis 1 e 19-bis 2 del D.P.R. n. 633/1972.

⁶⁹ La detrazione integrale dell'IVA assolta all'acquisto è prevista, ad esempio, per i taxisti, gli autonoleggiatori e i commercianti di auto nuove.

⁷⁰ La cessione dell'autoveicolo è soggetta ad IVA con aliquota ordinaria anche nelle ipotesi in cui l'IVA non è stata detratta per effetto dell'applicazione dell'articolo 36-bis del D.P.R. n. 633/1972, il quale prevede la possibilità per i soggetti che effettuano operazioni esenti di essere dispensati dagli adempimenti relativi a tali operazioni a fronte della perdita del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti complessivamente effettuati.

⁷¹ Come sarà approfondito nel paragrafo successivo, l'applicazione del regime del margine è subordinato alla condizione che il cedente abbia acquistato l'autovettura senza applicazione dell'IVA da:

- un soggetto privato;
- un soggetto passivo IVA che in relazione all'acquisto non ha potuto detrarre l'imposta ai sensi dell'articolo 19-bis 1 del D.P.R. 633/72;
- un soggetto passivo IVA che a sua volta abbia assoggettato l'operazione al regime del margine.

⁷² In virtù di quanto disposto dall'articolo 13, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972. Al riguardo, nella circolare del 16 maggio 2007, n. 28/E, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che all'atto della rivendita di veicoli non utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa o della professione, la relativa base imponibile deve essere determinata nella misura percentuale pari al 40% del corrispettivo (percentuale corrispondente all'imposta recuperata "a monte").

La base imponibile IVA della cessione (6.000 Euro) deve essere determinata moltiplicando l'ammontare della base imponibile determinata secondo i criteri ordinari (corrispettivo della cessione al netto dell'IVA, pari a 15.000 Euro) per la percentuale di imposta detratta all'acquisto (40%). L'IVA da addebitare nella fattura di cessione dell'autoveicolo (1.260 Euro) è, quindi, ottenuta moltiplicando la base imponibile così determinata per l'aliquota IVA ordinaria in vigore al momento della cessione (21%).

Corrispettivo della cessione	€ 15.000
Imponibile IVA (15.000 – 60% di 15.000)	€ 6.000
Quota fuori campo IVA	€ 9.000
Imposta (21%)	€ 1.260

Inoltre, nel caso in cui il veicolo oggetto di cessione sia stato acquisito per effetto dell'esercizio del diritto di riscatto del bene in leasing da parte dell'utilizzatore, si ritiene che la base imponibile debba essere commisurata alla percentuale di detrazione considerata all'atto dell'acquisto del veicolo, non rilevando a tal fine, invece, il regime applicato ai canoni corrisposti in precedenza. Infatti, è attraverso il riscatto che il bene diventa di proprietà dell'utilizzatore, non essendo il canone di leasing altro che il corrispettivo per una prestazione di servizi "assimilata".

Infine, con riferimento alla determinazione della base imponibile IVA in caso di cessione verso corrispettivo di un contratto di leasing di un'autovettura, per il quale l'imposta relativa ai canoni è stata detratta parzialmente nella misura del 40%, nella circolare del 13 marzo 2009, n. 8/E, l'Agenzia delle Entrate, osservando preliminarmente che:

- *"l'acquisto di veicoli stradali a motore mediante contratti di leasing è equiparato, ai fini della detrazione, all'acquisizione tramite compravendita";*
- *"poiché attraverso la cessione del contratto di leasing (che ai fini IVA costituisce una prestazione di servizi, ex articolo 3 del D.P.R. n. 633 del 1972) si consente al cessionario di acquisire il bene interessato dalle limitazioni della detrazione, [...] la predetta cessione di contratto [deve] essere trattata [...] alla stregua di una cessione di beni";*

ha conseguentemente chiarito che:

- *"qualora la cessione riguardi veicoli ad uso promiscuo, per i quali è prevista la possibilità di portare in detrazione solo il 40 per cento dell'imposta relativa all'acquisto, la base imponibile sarà ridotta al 40% ai sensi dell'articolo 13, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, ancorché tale norma faccia letteralmente riferimento alle cessioni di beni per i quali la detrazione è stata ridotta in forza di previsioni normative di indetraibilità oggettiva";*
- *"il cessionario del contratto di leasing potrà detrarre solo nella misura del 40% l'imposta a lui addebitata dal cedente e quella relativa ai canoni che pagherà successivamente all'acquisto".*

3.6 Il regime del margine

Nel paragrafo precedente (3.5) abbiamo analizzato il regime IVA delle operazioni di cessione di veicoli nuovi. Quando si cedono veicoli usati si applica invece il regime del margine, introdotto con l'articolo 36 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41 che ha recepito la direttiva comunitaria del 14 febbraio 1994, n. 94/5/Ce.

Questa norma si applica quando i beni sono stati acquistati da:

- un soggetto privato;

- un soggetto passivo d'imposta che in relazione all'acquisto non ha potuto detrarre l'imposta ai sensi dell'articolo 19-bis 1 del D.P.R. 633/72;
- un soggetto passivo d'imposta che abbia assoggettato l'operazione al regime del margine⁷³.

Il comma 6, dell'articolo 30, della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 ha introdotto una specifica disposizione per disciplinare le cessioni di autoveicoli usati.

Infatti, tale norma ha disposto che il regime speciale previsto per i rivenditori di beni usati si applica anche ai veicoli usati acquistati presso un soggetto passivo d'imposta che abbia fatturato la cessione applicando l'IVA sul 15% (50% per i veicoli con propulsori non a combustione interna) del prezzo di rivendita.

Pertanto, il soggetto che ha acquistato l'autovettura detraendo l'IVA nella misura del 15%, dovrà fatturare la successiva cessione al concessionario di auto usata applicando l'imposta su una base imponibile pari al 15% del prezzo di rivendita.

Il concessionario, a sua volta, sarà tenuto a cedere l'autovettura usata applicando il regime del margine.

Con riferimento, infine, alle ipotesi di acquisto di autovetture usate di provenienza comunitaria segnaliamo che, con la sentenza 24 maggio 2011 n. 132/9/11, la Commissione Tributaria Provinciale di Torino ha escluso l'applicabilità del regime del margine, previsto dagli articoli 36 e seguenti del D.L. n. 41/1995, per la compravendita di un'autovettura usata ceduta da un fornitore lussemburghese ad un acquirente italiano, soggetto passivo IVA.

In particolare, nel caso di specie, l'esclusione dell'applicazione del regime del margine è stata confermata in ragione del fatto che l'Agenzia delle Entrate aveva provato che la cessione era stata effettuata in base al regime IVA previsto per le operazioni intracomunitarie in quanto la fattura emessa riportava l'indicazione della norma comunitaria di riferimento (che esenta da IVA la cessione in considerazione dell'imponibilità dell'acquisto in Italia).

In questa situazione, a parere dei giudici della Commissione di Torino sarebbe, quindi, spettato all'acquirente italiano l'onere di provare che il fornitore aveva applicato il regime del margine, non essendo sufficiente che l'operazione abbia i requisiti previsti per avvalersi di questo regime.

3.7 La compilazione della scheda carburante

Com'è noto, ai sensi dell'articolo 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444, la scheda carburante rappresenta un documento fiscale sostitutivo della fattura utilizzabile dai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione per documentare l'acquisto di carburante (benzina, gasolio, gas metano, ecc...) effettuato presso impianti stradali di distribuzione⁷⁴.

Questi soggetti, infatti, per documentare l'acquisto ai fini della detrazione dell'IVA e della deduzione del costo, sono obbligati a chiedere al gestore dell'impianto di effettuare le relative annotazioni sulla scheda carburante che il contribuente è tenuto ad istituire e conservare nel rispetto delle disposizioni normative.

A questo riguardo si ricorda che al D.P.R. n. 444/1997 è allegato uno schema di scheda carburante, non obbligatorio nella forma ma obbligatorio nella sostanza, così come chiarito nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate 12 agosto 1998 n. 205/E.

Di conseguenza, affinché il documento assuma validità ai fini fiscali, è necessario istituire una scheda carburante (che può avere periodicità mensile o trimestrale), per **ogni veicolo** e la stessa deve contenere:

⁷³ La Corte di Cassazione, con la sentenza 4 settembre 2013 n. 20302, ha chiarito che, in ogni caso, il corretto adempimento degli oneri formali di documentazione della cessione (in particolare l'annotazione in fattura, da parte del cedente, del regime del margine) non esaurisce la prova dell'effettiva esistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi che consentono l'applicazione del regime speciale dell'IVA alla operazione di cessione dei beni usati.

⁷⁴ Specifici chiarimenti in materia di utilizzo delle schede carburante sono stati forniti dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare 12 agosto 1998 n. 205/E.

- **gli estremi di individuazione del veicolo** (casa costruttrice, modello, targa⁷⁵ o telaio);
- **gli estremi identificativi del soggetto che acquista il carburante** (ditta, denominazione o ragione sociale, ovvero nome e cognome, domicilio fiscale, numero di partita IVA, ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti);
- (per ogni rifornimento): **l'anno** e il **periodo** infrannuale di riferimento (mensile o trimestrale), la **data**, **l'ammontare del corrispettivo** al lordo dell'IVA e **gli estremi identificativi dell'esercente l'impianto di distribuzione** (anche mediante un timbro), la **firma del gestore** dell'impianto di distribuzione;
- (solo per le imprese e non per i professionisti) il **numero di chilometri percorsi**⁷⁶ al termine del periodo di riferimento della scheda (articolo 5 del D.P.R. n. 444/1997)⁷⁷.

In questo contesto, l'articolo 7, comma 1, lettera p), del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70 (c.d. "Decreto sviluppo")⁷⁸, mediante l'introduzione del comma 4⁷⁹ all'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 444, ha previsto **l'esonero dalla compilazione della scheda carburante** per i soggetti IVA che eseguono il **pagamento** degli acquisti di carburante effettuati presso gli impianti stradali **esclusivamente con carte di credito, di debito o prepagate**.

Il presupposto per beneficiare dell'esonero in esame è rappresentato dall'utilizzo esclusivo dei mezzi di pagamento "elettronici" emessi da operatori finanziari residenti (soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, comma 6, del D.P.R. n. 605/1973), quali, ad esempio, banche, Poste italiane S.p.a., intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio. A tal fine, non devono, quindi, ritenersi validi i pagamenti effettuati mediante le tessere emesse dalle società petrolifere che gestiscono gli impianti stradali.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare del 9 novembre 2012, n. 42/E, ha fornito importanti chiarimenti con riferimento a tale nuova modalità di certificazione dell'acquisto di carburante, riguardanti:

- i soggetti che possono beneficiare dell'esonero;
- le caratteristiche delle carte elettroniche;
- la documentazione necessaria ai fini della detrazione IVA e della deduzione del costo d'acquisto del carburante.

⁷⁵ La Corte di Cassazione, con la sentenza 18 dicembre 2013, n. 28243 ha confermato che il contribuente che omette l'indicazione del numero di targa del veicolo nella scheda carburante "non è ammesso a godere delle agevolazioni previste dalla L. n. 31/1977 in relazione all'acquisto del carburante, venendo a mancare ogni garanzia circa l'identità del veicolo rifornito e l'effettiva riferibilità del relativo costo all'attività d'impresa".

⁷⁶ La Commissione Tributaria Regionale di Firenze, con la sentenza 15 aprile 2013, n. 53/9/13, ha precisato che l'indicazione dei chilometri è obbligatoria anche qualora il rifornimento avvenga a fronte di un contratto di **netting**; in assenza di tale indicazione l'IVA relativa all'acquisto di carburante è da ritenersi totalmente indetraibile. Inoltre, con la sentenza 26 novembre 2014 n. 25122, la Cassazione è tornata sul tema della necessaria indicazione dei chilometri nella scheda carburante ai fini della deducibilità dei costi, sostenendo che la tempestiva annotazione dei chilometri percorsi è richiesta a fini antielusivi.

⁷⁷ Con riferimento alla corretta compilazione delle schede carburanti si segnala che, nella sentenza 13 gennaio 2012 n. 912, la Corte di Cassazione ha precisato che integra la fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" prevista dall'articolo 2 del D.Lgs. n. 74/2000, il contribuente che "utilizzi schede carburante false, recanti operazioni inesistenti o comunque aumentate, al fine di evadere le imposte sui redditi e l'IVA".

⁷⁸ Convertito, con modificazioni, dalla legge del 12 luglio 2011, n. 106.

⁷⁹ Articolo 1, comma 4, D.P.R. n. 444/1997: "In deroga a quanto stabilito al comma 1, i soggetti all'imposta sul valore aggiunto che effettuano gli acquisti di carburante esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, non sono soggetti all'obbligo di tenuta della scheda carburante previsto dal presente regolamento".

In merito al primo aspetto, in passato, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che l'esonero dalla tenuta della scheda carburante riguarda i soggetti passivi IVA che effettuano gli acquisti di carburante esclusivamente mediante carte elettroniche, pertanto non sono quindi esonerati dalla tenuta della scheda carburante i soggetti che effettuano i pagamenti di carburante anche mediante mezzi diversi (es. contanti).

In tale ultima ipotesi, pertanto, stando ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella citata circolare, i soggetti devono ritenersi obbligati all'adozione della scheda carburante per tutti gli acquisti di carburante effettuati nel periodo d'imposta.

I soggetti passivi IVA possono liberamente scegliere se continuare ad utilizzare la scheda carburante o se avvalersi dell'esonero, pagando i rifornimenti di carburante esclusivamente con carte elettroniche. Per effetto del nuovo comma 3-bis dell'articolo 1 del DPR 444/97, infatti, l'attuale disciplina della scheda carburante non viene meno, ma viene affiancata dalla possibilità di scegliere il nuovo regime di esonero in presenza di determinate condizioni, dunque come chiarito dall'Amministrazione finanziaria i due metodi di certificazione degli acquisti di carburante sono tra loro alternativi.

La possibilità di beneficiare dell'esonero dalla scheda carburante decorre quindi dal periodo d'imposta in cui l'acquisto di carburante avvenga, per tutti i veicoli relativi all'attività svolta, **esclusivamente** mediante la prevista moneta elettronica.

A questo riguardo, mediante la Circolare 15 febbraio 2013, n. 1/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il contribuente ha la possibilità di passare, **anche in corso d'anno**, alle modalità di certificazione degli acquisti di carburante con strumenti elettronici, senza l'obbligo di tenuta della scheda carburante per il relativo periodo di imposta. L'Agenzia ha, infatti, evidenziato che *"l'esclusività nelle modalità di certificazione di tali operazioni – che deve ritenersi comunque necessaria – non pregiudica la possibilità, per il contribuente, di passare in corso d'anno dal vecchio al nuovo sistema di certificazione. Ciò, purché, a partire da tale momento – verosimilmente coincidente con la conclusione delle operazioni per la liquidazione dell'IVA -, le operazioni di acquisto di carburante vengano documentate "esclusivamente" mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate"*.

Ai fini dell'esonero dalla tenuta della scheda carburante, devono essere utilizzati come mezzi di pagamento del carburante esclusivamente:

- carte di credito;
- carte di debito (bancomat);
- carte prepagate.

Secondo i chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria la carta elettronica:

- deve essere intestata al soggetto che esercita l'attività d'impresa, l'arte o la professione;
- può essere utilizzata anche per pagare acquisti di beni o servizi diversi dal carburante (non deve quindi essere "dedicata" esclusivamente agli acquisti di carburante);
- in caso di acquisto contestuale di carburante e di altri beni o servizi, è però necessario che l'acquisto di carburante avvenga mediante una transazione distinta, al fine di consentirne la separata individuazione.

Ai fini della detrazione IVA e della deduzione del costo, l'Agenzia delle Entrate precisa che non viene meno l'esigenza di disporre di una serie di elementi necessari a consentire la verifica, in capo all'acquirente, dell'esistenza del diritto alla detrazione IVA e della deducibilità del costo, nella misura spettante.

Tali elementi sono, infatti, indispensabili al fine di ricollegare l'acquisto effettuato al soggetto (persona fisica o giuridica) che esercita un'attività d'impresa, arte o professione.

Secondo quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria è quindi necessario che l'estratto conto, rilasciato dall'emittente della carta, indichi tutti gli elementi necessari per l'individuazione dell'acquisto di carburante, quali:

- la data;
- il soggetto presso il quale è stato effettuato il rifornimento;
- l'ammontare del relativo corrispettivo.

Tale contenuto "minimo" della documentazione relativa all'acquisto di carburante consente, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate:

- la detrazione ai fini IVA;
- la deduzione del relativo costo.

3.7.1 Utilizzo di schede carburante "false": profili penali

In merito all'utilizzo di schede carburante "false" si ricorda che tale comportamento assume rilevanza non soltanto in termini di indeducibilità dei costi e di indetraibilità dell'IVA, ma anche sotto il profilo penale, configurando il reato di dichiarazione fraudolenta (ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 74/2000).

Sul punto, infatti, è intervenuta di recente la Cassazione mediante le sentenze 13 gennaio 2012 n. 912 e 6 maggio 2014 n. 18698, nelle quali i Supremi Giudici hanno affermato che, essendo le schede carburante assimilabili a fatture, la loro falsificazione integra il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 74/2000, reato punito con la reclusione⁸⁰.

Pertanto, accanto all'assodato principio più volte ribadito dalla Cassazione per cui, ai fini della deducibilità dei costi e della detraibilità dell'IVA, è necessario che le schede carburante riportino in maniera corretta tutti gli elementi previsti dalla norma di riferimento, occorre tenere in considerazione anche i riflessi penali connessi alla falsificazione dei suddetti documenti.

A tali aspetti, infine, si aggiungono i profili di responsabilità, ai sensi dell'articolo 11 del decreto legge n. 201/2011⁸¹, in capo a chiunque esibisce o trasmette atti o documenti falsi, a fronte di richieste da parte dell'Ufficio, nell'ipotesi sia integrato il reato di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 74/2000.

4. L'IRAP

La classificazione dei costi relativi ai veicoli aziendali avviene in voci rilevanti ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) in quanto si tratta di componenti che possono interessare le seguenti voci:

⁸⁰ Non ritenendo configurabile il reato di cui all'articolo 3 del decreto legislativo n. 74/2000, ossia il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, che invece prevede specifiche soglie di punibilità.

⁸¹ La norma in esame prevede che "Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74."

- B6 – acquisti di merci;
- B7 – acquisti di servizi;
- B8 – spese per godimento beni di terzi;
- B10 b) – ammortamenti delle immobilizzazioni materiali.

4.1 I canoni di leasing

Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive si pone un problema specifico in merito alla deducibilità della parte finanziaria dei canoni di leasing.

La legge finanziaria 2008 ha introdotto alcune modifiche riguardanti la disciplina dell'IRAP prevista dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e in particolare:

- (da un lato) ha abrogato, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007, l'articolo 11, comma 1, numero 6 che prevedeva l'indeducibilità ai fini IRAP del *"canone relativo a contratti di locazione finanziaria limitatamente alla parte riferibile agli interessi passivi determinata secondo le modalità di calcolo, anche forfetarie, stabilite con decreto del Ministro delle finanze"* (articolo 1, comma 50, lettera f), n. 2, della legge finanziaria 2008);
- (dall'altro) ha introdotto i nuovi articoli 5 (Determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali) e 5-bis (Determinazione del valore della produzione netta delle società di persone e delle imprese individuali) in base al quale è prevista **l'indeducibilità ai fini IRAP della "quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto"**.

A seguito di queste modifiche, pertanto, la "vecchia" disposizione basata sulle modalità di calcolo stabilite con il decreto del Ministero delle Finanze del 24 aprile 1998 trova la sua ultima applicazione nell'ambito della determinazione dell'imponibile IRAP per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

In particolare, sulla base del provvedimento citato, l'importo dei canoni riferibile agli interessi passivi si determinava come segue:

$$\text{Canoni di competenza del periodo di imposta} - \left(\text{Costo sostenuto dalla società di leasing al netto di IVA} - \text{Prezzo di riscatto al netto di IVA} \right) \times \frac{\text{Giorni del periodo di imposta}}{\text{Giorni di durata del contratto}}$$

Al riguardo, il Ministero delle finanze, con circolare del 12 novembre 1998, n. 263/E ha fornito i seguenti ulteriori chiarimenti:

1. il costo deve essere assunto al netto del prezzo di riscatto. Il costo in questione è quello sostenuto dal concedente, che ai nostri fini serve per determinare la componente capitale del costo. Infatti, l'assunzione del costo al lordo del prezzo di riscatto (come indicato nelle istruzioni alla dichiarazione dello scorso anno) genera distorsioni soprattutto nelle ipotesi caratterizzate dalla brevità del contratto e dalla rilevante entità del prezzo di riscatto (componente degli interessi passivi addirittura maggiore dei canoni di competenza).
2. anche se i canoni di *leasing* imputati a conto economico (voce B.8 "Costi per servizi") spesso sono comprensivi dell'IVA indetraibile (si pensi proprio al caso delle auto aziendali), nel confronto si devono

considerare i canoni di *leasing* al netto dell'IVA indetraibile. Di conseguenza essi risultano omogenei rispetto al costo del concedente che, di regola, viene assunto al netto dell'IVA.

3. nel caso in cui i canoni di *leasing* non siano deducibili per intero ai fini delle imposte sul reddito, la componente finanziaria dedotta è solo quella proporzionale alla parte di costo deducibile.

Nel caso dei canoni di *leasing* parzialmente deducibili dal reddito d'impresa, occorre calcolare la quota di interessi passivi indeducibili ai fini IRAP. Tale quota si ricavava in proporzione alla parte del canone di *leasing* deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

$$\text{Interessi passivi indeducibili} = \text{Interessi passivi leasing} \times \frac{\text{canoni dedotti ai fini IRES}}{\text{canoni di comp. del periodo}}$$

Esempio

Leasing auto della durata di 36 mesi (1/1/2001 – 31/12/2003).

Canoni di competenza civilistica al lordo dell'IVA indetraibile (nella misura del 90%): €12.188,38;

Canoni di competenza civilistica al netto dell'IVA: €10.329,14;

Canoni deducibili ai fini IRPEG (al lordo dell'IVA): €4.131,66.

Costo sostenuto dalla società di leasing al netto dell'IVA: € 27.372,22

Costo sostenuto dalla società di leasing al lordo dell'IVA indetraibile: € 32.299,21*

Prezzo di riscatto al netto dell'IVA: € 1.032,91

Canoni deducibili dall'IRES = $(9.038 / 32.299,21 \times 12.188,38 = 3.410,31$

Interessi passivi leasing = $10.329,14 - [(27.372,22) - 1.032,91 \times 365/1096] = 1.557,38$

Poiché ai fini IRes e dunque anche IRAP la società potrà dedurre solo 3.410,31, la quota interessi indeducibile dall'IRAP deve essere determinata in base al seguente calcolo:

$1.557,38 \times (3.410,31 / 12.188,38) = 435,75$

La quota di leasing deducibile ai fini IRAP sarà, dunque, pari a: $3.410,31 - 435,75 = 2.974,55$

* Per omogeneità di calcolo si presume che la società di leasing abbia operato all'atto dell'acquisto la detrazione dell'IVA nella misura del 10%.

Viceversa, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (ovvero dal 1° gennaio 2008 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), la quota interessi del canone di locazione finanziaria deve essere considerata indeducibile ai fini IRAP. Al riguardo, si evidenzia che, la nuova formulazione della disposizione differisce notevolmente dalla precedente in quanto prevede che la quota di interessi indeducibile deve "essere *desunta dal contratto*".

4.2 I rimborsi chilometrici

Il comma 5 dell'articolo 5 del D.Lgs. n. 446/97 (così come modificato dalla legge n. 244/2007) prevede che "independentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa". Ne consegue che, per determinare il regime

fiscale IRAP delle indennità chilometriche, è necessario verificare in via preventiva la loro corretta collocazione contabile. A quest'ultimo riguardo si osserva che:

- secondo il principio contabile n. 12 elaborato dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri, i rimborsi spese per trasferte dei dipendenti e dei collaboratori sono una componente classificabile tra le “spese per servizi” (voce B7 del conto economico) rilevanti ai fini della formazione della base imponibile IRAP⁸²;
- (tuttavia) il Ministero delle finanze con le circolari 4 giugno 1998, n. 141/E e 26 luglio 2000, n. 148/E e nelle istruzioni al modello di dichiarazione dei redditi si è espresso per l'indeducibilità delle indennità di trasferta (diversamente, i rimborsi “a piè di lista” delle spese di trasporto sono considerati deducibili).

5. L'ADDIZIONALE ERARIALE DELLA TASSA AUTOMOBILISTICA (“SUPERBOLLO”)

L'articolo 23, comma 21, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98⁸³ (recante “Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria”), ha previsto, a decorrere dall'anno 2011, l'introduzione di un'addizionale erariale alla tassa automobilistica (c.d. “superbollo”) per le autovetture e gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose con potenza superiore a 225 chilowatt nel 2011 e a 185 Kw a partire dal 2012⁸⁴.

Il decreto del Ministero dell'Economia del 7 ottobre 2011 ha definito le modalità e i termini di pagamento della nuova addizionale erariale⁸⁵, mentre la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 20 ottobre 2011, n. 101, ha individuato i codici tributo da utilizzare.

5.1 Applicazione del “superbollo”

L'addizionale erariale alla tassa automobilistica è dovuta per le autovetture e gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose:

- per l'anno 2011, in misura pari a 10 Euro per ogni chilowatt di potenza del veicolo superiore a 225 Kw;
- a decorrere dall'anno 2012, in misura pari a 20 Euro per ogni chilowatt di potenza del veicolo superiore a 185 Kw;

A partire dal “superbollo” dovuto per l'anno 2012, l'importo da versare è ridotto, ai sensi dell'articolo 16, comma 15-bis, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201:

- del 40% dopo 5 anni dalla data di costruzione del veicolo;
- del 70% dopo 10 anni dalla data di costruzione del veicolo;
- dell'85% dopo 15 anni dalla data di costruzione del veicolo.

Inoltre, il “superbollo” non è più dovuto decorsi 20 anni dalla costruzione del veicolo. Gli anni di vetustà del veicolo devono essere conteggiati a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di costruzione. Salvo prova contraria, l'anno di costruzione del veicolo si presume coincidente con l'anno di immatricolazione.

⁸² Cfr. Articolo 5, Decreto legislativo n. 446/1997.

⁸³ Convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n.111

⁸⁴ L'articolo 16, comma 1, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 (“Decreto Monti”), ha stabilito che “a partire dall'anno 2012 l'addizionale erariale della tassa automobilistica di cui al primo periodo è fissata in euro 20 per ogni chilowatt di potenza del veicolo superiore a centoottantacinque chilowatt”.

⁸⁵ Si evidenzia che le modalità e i termini per il pagamento della nuova addizionale erariale della tassa automobilistica (“superbollo”) sono parzialmente diverse da quelle previste per il versamento delle tasse automobilistiche regionali (“bollo auto”).

Al pagamento del “superbollo” sono tenuti i soggetti che:

- per l’anno 2011, a partire dalla data del 6 luglio 2011⁸⁶;
- per gli anni 2012 e successivi, alla data di scadenza del termine utile per il pagamento della tassa automobilistica (“bollo auto”);

risultano dal pubblico registro automobilistico (“PRA”)⁸⁷, alternativamente:

- proprietari;
- usufruttuari;
- acquirenti con patto di riservato dominio;
- utilizzatori a titolo di locazione finanziaria;

di autoveicoli e autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose con potenza superiore a 225 chilowatt nel 2011 e a 185 Kw a partire dal 2012.

L’addizionale erariale è dovuta in misura integrale anche in caso di prima immatricolazione del veicolo nel corso dell’anno.

Inoltre, la circolare dell’Agenzia delle Entrate dell’8 novembre 2011, n. 49/E, ha precisato che:

- il “superbollo” non è dovuto nelle ipotesi in cui sia prevista l’esenzione del veicolo dal pagamento della tassa automobilistica⁸⁸;
- ai fini della determinazione del “superbollo” dovuto non trovano, invece, applicazione le specifiche riduzioni previste per il pagamento delle tasse automobilistiche⁸⁹.

⁸⁶ Il 6 luglio 2011 rappresenta la data di entrata in vigore del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98.

⁸⁷ Al riguardo, la circolare dell’Agenzia delle Entrate dell’8 novembre 2011, n. 49/E, ha precisato che il “superbollo” “che ha natura di addizionale ad un tributo principale (tassa automobilistica) è dovuto solo qualora, nel periodo che decorre dal 6 luglio 2011, risulti realizzato il presupposto di applicazione della tassa automobilistica. In linea generale, pertanto, l’imposta è dovuta in relazione a tutti i veicoli che a partire dal 6 luglio 2011, risultano iscritti nel pubblico registro automobilistico”, mentre “non è dovuta qualora la cessazione del diritto di proprietà, del possesso o della disponibilità del veicolo iscritto al PRA venga attestata da idonea documentazione avente data certa anteriore al 6 luglio. A titolo esemplificativo, l’addizionale erariale non è, quindi, dovuta qualora in data 5 luglio 2011, il proprietario abbia proceduto alla vendita del veicolo tramite la stipula di un atto pubblico o di una scrittura privata con firme autenticate”.

⁸⁸ La circolare citata ha chiarito che il “superbollo” non è dovuto nelle ipotesi di esenzione dal pagamento delle tasse automobilistiche disposte, a titolo esemplificativo:

- dall’articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953, n. 39 - Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche (autoveicoli del Presidente della Repubblica, veicoli in dotazione ai corpi armati dello Stato);
- dall’articolo 63, della legge 21 novembre 2000, n. 342 (veicoli storici);
- dall’articolo 5 del decreto legge 30 dicembre 1982, n. 953 (autoveicoli e autoveicoli per il trasporto promiscuo consegnati, per la rivendita, alle imprese autorizzate o comunque abilitate al commercio dei medesimi, per i quali il “superbollo” non è dovuto per il periodo in cui opera il regime di interruzione dal pagamento della tassa automobilistica).

Secondo la circolare dell’Agenzia delle Entrate, in questi casi l’esenzione dal pagamento del “superbollo” trova giustificazione nel rapporto di complementarietà esistente tra l’addizionale erariale e la tassa automobilistica (“bollo auto”).

⁸⁹ Al riguardo, l’Agenzia delle Entrate, nella citata circolare, ha sostenuto che “in assenza di specifica previsione normativa, [...] dette riduzioni, così come le altre riduzioni dalle tasse automobilistiche previste sia dalle norme statali che regionali, non possano trovare applicazione ai fini dell’addizionale erariale in commento”.

5.2 Modalità e termini di pagamento del “superbollo”

Per l'anno 2011, l'addizionale erariale doveva essere corrisposta dai soggetti sopra indicati entro il 10 novembre 2011 (30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto del Ministero dell'Economia del 7 ottobre 2011)⁹⁰.

Per gli anni 2012 e seguenti, il “superbollo” deve essere, invece, pagato entro gli stessi termini previsti per il versamento della tassa automobilistica.

Il versamento dell'addizionale erariale deve essere effettuato esclusivamente tramite il Modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, con l'esclusione della possibilità di operare compensazioni.

Per il versamento devono essere utilizzati i seguenti codici tributo istituiti con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 20 ottobre 2011, n. 101:

- **3364:** addizionale erariale della tassa automobilistica;
- **3365:** sanzione per il ritardato pagamento del “superbollo”;
- **3366:** interessi relativi al ritardato pagamento del “superbollo”.

In caso di omesso o insufficiente versamento dell'addizionale erariale, è prevista l'applicazione di una sanzione pari al 30% dell'importo non versato. La violazione può essere regolarizzata entro un anno dal termine previsto per il versamento del “superbollo” mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

L'Agenzia delle Entrate, infine, mediante la risoluzione 12 marzo 2014 n. 26 ha istituito i codici da utilizzare per il versamento del tributo, delle sanzioni e degli interessi, a seguito di atto di accertamento⁹¹.

6. INDICAZIONE DEGLI UTILIZZATORI ABITUALI NELLA CARTA DI CIRCOLAZIONE

Il comma 4-bis dell'art. 94 del D.Lgs. 30 aprile 1992 n. 285⁹² (introdotto dall'articolo 12, comma 1, lettera a, della Legge n. 120/2010) ha previsto un nuovo obbligo di comunicazione nell'ipotesi di utilizzo dei veicoli da parte dei soggetti diversi dai relativi intestatari per un periodo di tempo superiore a 30 giorni.

⁹⁰ Al riguardo, nella circolare dell'8 novembre 2011, n. 49/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato:

- “che se il veicolo viene ceduto in data successiva al 6 luglio 2011, l'imposta deve essere comunque corrisposta in misura integrale il 10 novembre 2011 dal proprietario o titolare di altri diritti al 6 luglio 2011. In tal caso, il nuovo titolare non sarà tenuto al versamento dell'addizionale erariale per l'anno 2011;
- per i soggetti che diventano proprietari, usufruttuari, acquirenti con patto di riservato dominio, ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria di autovetture o di autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone, immatricolati nel periodo compreso tra il 7 luglio e il 31 dicembre 2011, l'imposta deve essere corrisposta, in misura integrale, per l'intero 2011, entro il 31 gennaio 2012, secondo le modalità stabilite con il decreto del 7 ottobre 2011;
- nel caso in cui l'autovettura o l'autoveicolo per uso promiscuo acquistata a partire dal 7 luglio 2011, venga successivamente rivenduta nel corso del 2011, l'addizionale erariale deve essere comunque corrisposta in misura integrale entro il 31 gennaio 2012 dal primo proprietario o titolare di altri diritti; il successivo acquirente non sarà, quindi, tenuto al pagamento dell'addizionale per il 2011”.

⁹¹ Ossia i codici A500 (per il versamento del tributo), A501 (per il versamento delle sanzioni) e A502 (per il versamento degli interessi).

⁹² Articolo 94, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 285/1992: “Fatto salvo quanto previsto dall'articolo 93, comma 2, gli atti, ancorché diversi da quelli di cui al comma 1 del presente articolo, da cui derivi una variazione dell'intestatario della carta di circolazione ovvero che comportino la disponibilità del veicolo, per un periodo superiore a trenta giorni, in favore di un soggetto diverso dall'intestatario stesso, nei casi previsti dal regolamento sono dichiarati dall'avente causa, entro trenta giorni, al Dipartimento per i trasporti, la navigazione ed i sistemi informativi e statistici al fine dell'annotazione sulla carta di circolazione, nonché della registrazione nell'archivio di cui agli articoli 225, comma 1, lettera b), e 226, comma 5. In caso di omissione si applica la sanzione prevista dal comma 3”. Al fine di consentire l'attuazione di questa disposizione, l'articolo 1 del D.P.R. 28 settembre 2012 n. 198 ha introdotto l'articolo 247-bis del D.P.R. 16 dicembre 1992 n. 495 (pubblicato sulla G.U. n. 273 del 22 novembre 2011 e in vigore dal 7 dicembre 2012).

Nella circolare 10 luglio 2014 n.15513/2014, il Ministero delle Infrastrutture e trasporti ha fornito importanti chiarimenti in relazione alla comunicazione che è richiesta nell'ipotesi di concessione in uso dei veicoli aziendali (autoveicoli, motoveicoli e rimorchi) a favore di soggetti diversi dagli intestatari degli stessi (com'è noto, la disciplina in esame ha la finalità di individuare il soggetto che è materialmente alla guida del veicolo, in modo tale da consentire l'aggiornamento dell'Archivio Nazionale dei Veicoli e dei documenti di circolazione e la puntuale applicazione delle sanzioni previste per la violazione al codice della strada).

In *primis* occorre considerare che questo adempimento riguarda:

a) gli atti di "assegnazione" che sono posti in essere dal 3 novembre 2014 (per "atto" di assegnazione deve intendersi la comunicazione attraverso la quale la società provvede ad informare l'amministratore o il dipendente della messa a disposizione dell'autovettura per un determinato periodo. Da ciò deriva che questo obbligo non riguarda le autovetture che sono attualmente in uso ad amministratori e dipendenti per effetto di un'assegnazione che è stata effettuata prima della data del **3 novembre 2014**. Analogamente nessun obbligo sussiste per gli atti insorti tra il **7 dicembre 2012** e il **2 novembre 2014**, fermo restando per quest'ultimi la possibilità di provvedere all'aggiornamento senza alcuna applicazione delle sanzioni in caso di omissione);

b) le concessioni in uso dei veicoli (a titolo di comodato, o di contratti o atti unilaterali o di un provvedimento di affidamento in custodia giudiziale) per un periodo superiore a 30 giorni (a quest'ultimo riguardo qualora, come sostenuto in sede interpretativa, il periodo di 30 giorni dovesse essere inteso in via "continuativa", per le auto aziendali che sono messe a disposizione dei dipendenti o degli amministratori nei soli giorni lavorativi potrebbe non essere necessario effettuare alcuna comunicazione. Sul punto si resta in attesa di chiarimenti specifici).

Viceversa, l'adempimento in esame è escluso per i soggetti che effettuano attività di autotrasporto.

Nello specifico, quindi, per i veicoli che sono nella disponibilità di aziende o di enti (pubblici o privati) a titolo di proprietà, acquisto con patto di riservato dominio, usufrutto, leasing o locazione senza conducente e che vengono concessi in comodato d'uso gratuito ai dipendenti per un periodo superiore a 30 giorni: la persona fisica che viene munita del potere di agire in nome e per conto dell'azienda comodante è tenuta, su delega del comodatario, a presentare l'istanza redatta in conformità all'**Allegato B/1** volta all'annotazione nell'Archivio Nazionale dei veicoli (il nome dell'utilizzatore non va quindi annotato sulla carta di circolazione ma deve essere soltanto registrato alla Motorizzazione e la ricevuta dell'adempimento non deve essere tenuta a bordo). All'istanza deve essere allegata, oltre alla delega del comodatario, l'attestazione di versamento di **16 euro** sul c.c.p. 4028 relativo all'imposta di bollo dovuta per l'istanza e di **9 euro** sul c.c.p. n. 9001 per i diritti di motorizzazione.

In alternativa, la registrazione in esame può essere effettuata, su delega scritta (moduli A/1 e A/2), anche dal **dante causa** (ovvero dall'intestatario del veicolo).

Occorre altresì considerare che:

- **nel caso in cui l'intestatario della carta di circolazione dovesse concedere in comodato l'utilizzo del proprio veicolo ad un terzo per un periodo superiore a 30 giorni:** il comodatario ha l'obbligo di darne comunicazione al competente Ufficio della Motorizzazione, richiedendo l'aggiornamento della carta di circolazione;
- **nel caso di concessione in comodato di una pluralità di veicoli aziendali,** è prevista la possibilità di presentare un'unica **istanza cumulativa**, alla quale andrà allegato, oltre alla predetta documentazione, anche l'elenco dei veicoli e dei relativi comodatari e l'attestazione di versamento di **16 euro** per l'imposta di bollo e di **9 euro** per ciascun veicolo per i diritti di motorizzazione;
- **l'obbligo in esame non sussiste in caso di concessione in comodato del veicolo a favore dei componenti del nucleo familiare, purché conviventi.**

A fronte dell'istanza, è previsto il rilascio di un'**attestazione di avvenuta annotazione** nell'Archivio Nazionale dei Veicoli delle informazioni. Tuttavia, non è necessario che la predetta attestazione sia tenuta a bordo del veicolo aziendale (in questo senso, infatti, l'eventuale mancanza non costituirà una violazione suscettibile di sanzione in sede di controllo stradale).

L'adempimento in esame riguarda anche i veicoli che sono di proprietà delle case costruttrici e che sono concessi dalle stesse in comodato per periodi superiori a 30 giorni a soggetti esterni alla struttura organizzativa d'impresa (es. giornalisti, istituzioni pubbliche, ecc..) per esigenze di mercato o di rappresentanza connesse a particolari eventi.

Si ricorda, che la sanzione correlata all'adempimento in esame è stabilita nella misura variabile da € 705 a € 3.526 e nel ritiro della carta di circolazione (articolo 94, comma 4-bis, del Codice della Strada).

A completamento di quanto sopra, con la successiva circolare n. 23743/2014 emessa in data 27/10/2014, il Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti ha ulteriormente chiarito che:

- 1) il computo del periodo di 30 giorni rilevante ai fini dell'utilizzo abituale deve essere computato in giorni naturali e consecutivi, indipendentemente dal fatto che questo periodo si esaurisca in un unico anno solare ovvero si protragga a cavallo di due o più anni solari successivi;
- 2) l'obbligo di comunicazione riguarda i veicoli aziendali che sono concessi in comodato (per "comodato" di veicoli aziendali, deve intendersi la concessione in uso esclusivo e personale del veicolo in capo all'utilizzatore), considerando che.
 - alla scadenza del comodato, non è necessario effettuare alcuna comunicazione (quest'ultima, infatti, andrà effettuata al momento della concessione in comodato a favore di un nuovo soggetto);
 - in caso di cessazione anticipata del comodato, occorrerà effettuare la comunicazione, fatto salvo caso in cui il veicolo venga posto nella disponibilità di un nuovo soggetto entro 30 giorni (in quest'ultimo caso, occorrerà comunicare il nuovo comodato);
- 3) sono esclusi dall'obbligo di comunicazione (non configurando ipotesi di concessione in "comodato", ma la remunerazione di una prestazione di lavoro subordinato o d'opera):
 - **i veicoli aziendali che sono concessi in uso a titolo di *fringe benefit***;
 - **i veicoli aziendali che sono concessi in uso a titolo promiscuo** (ad esempio i veicoli che sono impiegati per l'esercizio dell'attività lavorativa e che vengono utilizzati dai dipendenti per raggiungere la sede di lavoro o la propria abitazione, o nel tempo libero);
 - **i veicoli che sono utilizzati alternativamente da più dipendenti** (in questo caso, infatti, viene meno l'esclusività e la personalità dell'utilizzo del veicolo aziendale e la continuità temporale dell'uso);
 - **i veicoli intestati agli imprenditori individuali se strumentali all'attività d'impresa svolta (in questo caso il comodato comporterà esclusivamente la necessità di aggiornare i dati d'archivio e non anche della carta di circolazione)**;
- 4) per i veicoli utilizzati a titolo di noleggio: sulla carta di circolazione andrà annotato il nominativo dell'azienda che affida il mezzo al proprio dipendente (alla scadenza il noleggio si considererà implicitamente prorogato fino a quando il noleggiatore provvede a comunicare il rientro della disponibilità del veicolo. In caso di cessazione anticipata occorrerà dare immediata comunicazione, così come anche nell'ipotesi di successiva rassegnazione ad un altro soggetto).