

**STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
"CASTELLANO"**

Professionisti d'impresa

AREA FISCALE E SOCIETARIA

- *TRASFORMAZIONI*
- *SCISSIONE*
- *FUSIONE*
- *CONFERIMENTO*
- *RISTRUTTURAZIONI AZIENDALI*
- *MERGER & ACQUISITION*
- *GESTIONI PATRIMONI - TRUST - FONDI PATRIMONIALI*
- *PIANIFICAZIONE AZIENDALI*

Circ. n°8 del 23/03/2011 REGIME AUTO E DIPENDENTI

A cura dell'ufficio Studi

ROMA

*Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com*

ARIANO IRPINO

*Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it*

Professionisti d'impresa

Auto ai dipendenti a convenienza variabile

La scelta tra rimborso chilometrico e utilizzo dell'auto aziendale dipende dai chilometri percorsi per le trasferte

Capita non di rado che i clienti ci chiedano quale sia la **forma più conveniente**, dal punto di vista fiscale, per gestire le auto aziendali, soprattutto con riferimento a quelle utilizzate dai dipendenti.

Premesso che la normativa da qualche anno **risulta stabile** e che quindi non esistono specifici elementi di novità, vale la pena di riepilogare i termini della questione, anche in considerazione di eventuali scelte da adottare per il 2011.

Una **prima opzione** è quella di considerare l' autovettura ad **esclusivo** uso aziendale. Questo significa che il veicolo **non** viene in alcun modo utilizzato per fini personali dal dipendente, dovendosi includere tra l'utilizzo personale anche lo spostamento dalla propria abitazione al luogo di lavoro.

In questo caso, valgono le regole di deducibilità ordinarie (**40% delle spese** e degli altri componenti negativi) nel limite di euro **18.075,99 euro**. Si può notare che il predetto limite è stato introdotto nel 1997 e che non è mai stato aggiornato, ancorché l'art. 164 del TUIR rimetta tale possibilità ad un apposito decreto ministeriale (applicando anche solo gli indici Istat, il limite in questione dovrebbe essere di oltre 23.000 euro).

La **seconda opzione** è quella di attribuire l'autovettura in uso promiscuo al dipendente. In questo caso l'art. 164, comma 1, lettera b-bis) del TUIR prevede una deducibilità nel limite **del 90% dei costi** sostenuti dall'impresa.

Parallelamente al dipendente è attribuito un compenso in natura (fringe benefit) **pari al 30%** dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale **di 15.000 km**, calcolato sulla base del costo chilometrico desumibile dalla **tabelle Aci**.

Il fringe benefit deve ovviamente considerarsi al netto delle somme eventualmente fatturate e trattenute al dipendente.

Con riferimento poi al datore di lavoro, l'Agenzia delle Entrate (circ. n. [47/2008](#)) ha affermato che la percentuale di deducibilità del 90% deve essere applicata sull'intero ammontare dei costi relativi ai veicoli.

Qualora, **ad esempio**, i costi auto siano pari a 1000, con fringe benefit pari a 100, la deduzione complessiva ammonta a 900. Tale conclusione, non è peraltro condivisa da parte della dottrina, ad avviso della quale il fringe benefit dovrebbe essere trattato come un costo di lavoro dipendente e **dedotto in misura integrale**. La differenza (900) dovrebbe essere a questo punto dedotta nella misura del 90% (810 deducibile).

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”

Professionisti d'impresa

Ulteriore opzione è quella di **rimborsare le spese** per l'utilizzo dell'auto propria del dipendente.

Se si tratta di trasferte nell'ambito del territorio comunale (rileva la sede di lavoro), l'intero rimborso **concorre** a formare il reddito di lavoro dipendente. Nel caso di trasferte fuori dal territorio comunale, invece, il rimborso delle spese non è tassato.

Lato impresa, l'art. 95, comma 3, del TUIR prevede che, nel caso in cui il lavoratore sia stato autorizzato ad utilizzare la propria auto per una specifica trasferta, la spesa deducibile è **limitata al costo di percorrenza** previsto per i veicoli di potenza non superiore a **17 cavalli fiscali** (se benzina) ovvero **20 cavalli fiscali** (se diesel).

Sul sito dell'Acì (www.aci.it) vengono periodicamente pubblicati i costi medi che possono essere presi a base di riferimento per il calcolo del costo **massimo deducibile** ai fini del reddito d'impresa.

Sulle modalità concrete di utilizzo di tali tabelle non vi è unità di vedute. In una **nota del 2006** la DRE Friuli Venezia Giulia ha, ad esempio, affermato che sarebbero deducibili **solo i costi proporzionali** e non quelli fissi.

Tesi non convincente in quanto si arriverebbe ad una disparità di trattamento rispetto al veicolo noleggiato con riferimento al quale non vi è dubbio che tutti i costi sono deducibili. Esiste piuttosto il **problema pratico** di individuare il chilometraggio sul quale calcolare il costo di percorrenza.

In linea di principio, dovrebbero valere i chilometri percorsi complessivamente dal dipendente con la propria auto privata. Per cui se il dipendente percorre su base annua 25.000 km è a tale parametro che deve riferirsi il costo.

Ragioni di semplicità e sistematicità interpretativa potrebbero portare ad accettare come riferimento generale la percorrenza convenzionale dei **15.000 km** già utilizzata ai fini del calcolo del fringe benefit del lavoratore.

Da questa rapida rassegna dei criteri di deducibilità emerge con una certa chiarezza che **non** esiste un **criterio univoco** per definire la convenienza fiscale di una scelta piuttosto che dell'altra.

È abbastanza intuitivo concludere che, maggiore è il **numero dei chilometri** percorsi per le trasferte, maggiore diventa la convenienza fiscale dei rimborsi spese in quanto si tratta costi deducibili per l'impresa e non tassati per il dipendente.

È altrettanto vero però che l'auto acquistata dal datore di lavoro consente **una detrazione** (ancorché parziale) dell'IVA sull'acquisto, esclusa ovviamente qualora ad acquistare sia il **dipendente**.

136/2010) anche se relativi a bandi pubblicati in data antecedente;

2) ogni nuovo rapporto contrattuale, quindi, sarà sottoposto all'applicazione dell'art. 3, legge n. 136/2010, dal momento che, in occasione della stipulazione dei contratti, sarà possibile inserire anche le nuove clausole sulla tracciabilità. Pertanto, sono ab initio soggetti agli obblighi di tracciabilità:

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Professionisti d'impresa

- i contratti aventi ad oggetto i lavori o servizi complementari, per quanto collegati ad un contratto stipulato precedentemente (cfr. art. 57, comma 5, lett. a) del Codice dei contratti pubblici),

- nonché i nuovi contratti, originati dal fallimento dell'appaltatore (art. 140, Codice dei contratti pubblici) oppure, ancora, aventi ad oggetto varianti in corso d'opera che superino il quinto dell'importo complessivo dell'appalto (art. 132, Codice dei contratti pubblici e art. 10 D.M. Lavori pubblici n. 145/2000), in quanto tutte fattispecie ascrivibili ad un nuovo contratto.

In secondo luogo, per i contratti sottoscritti prima dell'entrata in vigore della legge n. 136/2010, l'Autorità osserva che il legislatore ha assegnato un termine di centottanta giorni entro cui adeguare i contratti alle nuove disposizioni, e più precisamente:

1) per i contratti antecedenti al 7 settembre 2010 (entrata in vigore della legge n. 136/2010), è stata introdotta prevista una (quanto mai opportuna) norma transitoria ad hoc, secondo la quale detti contratti - ed i contratti di subappalto ed i subcontratti da essi derivanti - “sono adeguati alle disposizioni di cui all'articolo 3 (...) entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della stessa legge”: in pratica tutti i contratti in essere alla data del 7 settembre 2010 dovranno essere adeguati alle nuove disposizioni entro 180 giorni e cioè entro il termine del 7 marzo 2011.

AUTO AZIENDALI

Pubbligate le tariffe ACI per il 2011

Le tariffe indicano i costi chilometrici «convenzionali» da utilizzare per il calcolo del fringe benefit concesso ai dipendenti

Sono state **rese note** sul Supplemento Ordinario n. 284 alla Gazzetta Ufficiale del 23 dicembre 2010 n. 299 le **tabelle nazionali** relative al **periodo d'imposta 2011** dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'**ACI**, necessarie ai fini della determinazione del compenso in natura per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti ai sensi dell'art. 51 comma 4 lett. a) del TUIR.

Al riguardo, si ricorda che l'**uso promiscuo** consiste nella possibilità di utilizzare il veicolo sia a **fini aziendali** che personali. In particolare, il fatto di consentire l'uso promiscuo, da intendere nell'accezione predetta, dà modo al dipendente di farne l'impiego che crede. In buona sostanza, il veicolo può essere utilizzato, oltre che per esigenze lavorative, anche per **percorsi casa-lavoro** e viceversa, per percorrenze nelle ore serali, per viaggi nei fine settimana o nelle vacanze.

Quanto alla normativa di riferimento, ai sensi dell'art. 51 comma 1 del TUIR, il **reddito di lavoro dipendente** è costituito da tutte le somme e i **valori in genere**, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Con il termine “valori” si fa riferimento alla quantificazione dei beni e dei servizi che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta, ossia ai c.d. **fringe benefit** o compensi in natura.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA "CASTELLANO"

Professionisti d'impresa

L'art. 51 comma 4 del TUIR statuisce che per gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo al dipendente costituisce fringe benefit il **30%** dell'importo corrispondente a una **percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri** calcolato sulla base del **costo** chilometrico di esercizio **desumibile** dalle tabelle nazionali dell'**ACI**, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti o corrisposti dal dipendente.

In linea generale, si osserva che le tabelle ACI sono predisposte annualmente entro il 30 novembre, vengono comunicate all'Agenzia delle Entrate e devono essere pubblicate in G.U. entro il 31 dicembre di ciascun anno e sono **valide per l'anno successivo**. Pertanto, le tabelle pubblicate sulla G.U del 23 dicembre 2010 sono valide per l'anno **2011**.

Le suddette tabelle sono suddivise in:

- autovetture in produzione, a loro volta distinte in autovetture a benzina o diesel;
- autovetture fuori produzione, a loro volta distinte in autovetture a benzina o diesel;
- autovetture a GPL o metano.

Sono, inoltre, previste apposite tabelle relative ai fuoristrada-SUV, suddivisi tra quelli a benzina, diesel o GPL, micro-car, ciclomotori e motocicli.

A mero titolo **esemplificativo**, nel caso di una FIAT 500 1.4/16 V (100 cv mod. 2007):

- il costo chilometrico ACI risultante dalle tabelle da poco pubblicate è pari a 0,4430;
- il costo per percorso convenzionale (pari a 15.000 km) è di 6.645;
- il fringe benefit annuale per il 2011 sarà quindi pari a 1.993,54 (30% di 6.645).

La C.M. 23 dicembre 1997 n. 326/E (§ 2.3.2.1) ha peraltro chiarito che se il modello del veicolo non è considerato nelle tabelle ACI occorre fare riferimento a quello che per tutte le sue caratteristiche risulta **più simile**.

Peraltro, l'importo forfetario **prescinde** da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo e dalla **reale percorrenza**; è quindi irrilevante il fatto che il dipendente sostenga a proprio carico tutti o taluni degli elementi che sono considerati nel costo di percorrenza fissato dall'ACI.

Deducibilità al 90% per le auto ai dipendenti

Sotto il profilo dell'**impresa**, per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti, la lett. b-bis dell'art. 164 del TUIR dispone che i relativi costi sono deducibili "nella misura del **90%** per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la **maggior parte** del periodo d'imposta".

Secondo quanto affermato dalla C.M. 10.2.98 n. 48 (§ 2.1.2.1), "si considera dato in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo di imposta il veicolo utilizzato dallo stesso per la **metà più uno** dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro".

Inoltre, sempre secondo la citata circolare, non è necessario che l'uso promiscuo sia avvenuto in modo continuativo o che il veicolo sia stato utilizzato da un solo dipendente.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”

Professionisti d'impresa

Si osserva, infine, che nel caso di specie **non** si applicano i **limiti al costo fiscale** previsti per i veicoli aziendali in genere. Di conseguenza, nel caso di autovettura avente un costo pari a 50.000,00 euro data in uso promiscuo al dipendente, la stessa è deducibile anche per il costo che eccede i 18.075,99 euro

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it