PERCUDANI & PARTNERS
SOCIETA' DI SERVIZI AMMINISTRATIVI E TRIBUTARI

Monza, 23.10.2020

Circolare 32/2020
a cura dello Studio Associato Percudani

A tutti i clienti

Oggetto: auto in uso promiscuo al dipendente: nuove misure dei benefit solo per le immatricolazioni avvenute dal 1° luglio 2020

Con la **risoluzione n. 46/E/2020** l'Agenzia delle entrate ha precisato che **le nuove misure dei benefit applicabili** in relazione alle **auto concesse in uso promiscuo al dipendente** per le assegnazioni avvenute **a decorrere** dallo scorso **1° luglio**, riguardano **esclusivamente le vetture che parimenti siano state immatricolate a decorrere da tale data.**

Il trattamento fiscale in capo al datore di lavoro

Prima di concentrarci sul tema del benefit, vale la pena ricordare brevemente quali siano le regole fiscali in capo al datore di lavoro concedenti il trattamento dei costi sostenuti in relazione alla vettura concessa in uso promiscuo al dipendente: sono previsioni di significativo interesse, a conferma della diffusione che questa fattispecie di utilizzo del veicolo ha avuto nel corso degli ultimi anni.
I costi dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti sono deducibili nel limite del 70% dell'importo sostenuto; come precisato dalla circolare n. 47/E/2008, il calcolo della quota indeducibile avviene al lordo del benefit determinato in capo al dipendente. Quindi, ipotizzando 5.000 euro di costi, la ripresa in aumento sarà di 1.500 euro, indipendentemente da quanto venga tassato in capo al dipendente.
Da notare come nell'uso promiscuo, rispetto alla "ordinaria" vettura aziendale, sotto il profilo delle imposte dirette il vantaggio è duplice:
• prima di tutto, come detto, la misura di deduzione è ben superiore (ossia il 70% in luogo del 20%);
inoltre
• il costo del veicolo è interamente rilevante e quindi gli ammortamenti deducibili (ovvero i canoni di leasing o noleggio) saranno calcolati sull'intero costo sostenuto (mentre, per le "ordinarie" vetture aziendali il limite fiscale è di 18.076 euro).
Se il trattamento ai fini delle imposte sul reddito è piuttosto chiaro e lineare, meno note sono le puntuali conseguenze che caratterizzano tale fattispecie sotto il profilo Iva. Prima di tutto occorre richiamare le norme di riferimento che risultano centrali per l'analisi delle corrette regole riguardanti l'applicazione dell'Iva.
La gestione della detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto della vettura (acquisto diretto, leasing o noleggio), quanto quella relativa alle spese di gestione, deve essere esaminata tenendo in considerazione la posizione evidenziata dal Mef con la risoluzione n. 6/DPF/2008.
Attraverso tale documento il Dipartimento delle politiche fiscali ha precisato che i veicoli a motore concessi in uso promiscuo ai dipendenti a titolo oneroso **conferiscono al concedente il diritto alla detrazione integrale al 100% dell'imposta assolta sugli acquisti** (il veicolo si considera come utilizzato a fini esclusivamente professionali). **A tal fine è necessario assolvere l'Iva su una base imponibile almeno pari a quella fissata dalle tabelle Aci in corrispondenza di una percorrenza convenzionale di 4.500 km annui** (15.000 km considerati al 30%), almeno fino alla emanazione del decreto previsto dal novellato comma 3, articolo 14, D.P.R. 633/1972.

Pertanto, in definitiva, **l'imposta afferente l'acquisto dei veicoli aziendali è detraibile nel limite del 40%, mentre quella afferente i veicoli utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione è integralmente detraibile.**
Nei casi di assegnazione dei predetti veicoli aziendali a determinati soggetti che operano per conto dell'impresa, **tale "esclusività" nell'utilizzo del veicolo può essere raggiunta addebitando all'utilizzatore un corrispettivo (assoggettato a Iva) corrispondente all'uso privato del veicolo. In questo caso l'addebito e il pagamento è consigliabile che avvengano quantomeno nello stesso periodo d'imposta, se non addirittura - e preferibilmente – con cadenza mensile.**
La DRE del Lazio, nell'interpello n. 954-716/2017 ha affermato che il diritto alla detrazione integrale dell'Iva compete non solo per le spese di acquisizione del veicolo, ma anche per quelle di gestione.

Il benefit al dipendente per l'uso promiscuo della vettura

Tra le diverse forme di utilizzo delle auto aziendali, una delle più fiscalmente interessanti è certamente l'uso promiscuo al dipendente: con tale soluzione l'auto viene assegnata al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta perché questi ne faccia un utilizzo tanto aziendale quanto personale.
L'impresa concedente beneficia del diritto alla deduzione dei costi (di acquisto e di esercizio) nella misura del 70%, ottenendo altresì la piena detrazione dell'Iva qualora sia addebitato il corrispettivo per l'utilizzo privato.
L'auto concessa dall'azienda al dipendente in uso promiscuo rappresenta una forma di retribuzione "in natura" che si affianca a quella principale "in denaro", soggetta a tassazione quale fringe benefit.
Per la quota di utilizzo personale il dipendente subirà quindi una tassazione; tale importo tassabile risulta decurtato dell'eventuale corrispettivo che il dipendente paga al datore di lavoro per detto utilizzo personale.
Qualora l'addebito fosse pari al benefit, non vi sarebbe alcuna tassazione in capo al dipendente.
Per la gestione del veicolo risulta quindi centrale determinare la quota di benefit fiscalmente rilevante. Tale disciplina è stata come noto modificata dalla scorsa Legge di Bilancio per il 2020 (articolo 1, comma 632, L. 160/2019), che ha previsto quanto segue:

- mentre per le assegnazioni avvenute entro il 30 giugno scorso il benefit in capo al dipendente viene determinato nella misura forfettaria del 30% con riferimento ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri;
- per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a partire dal 1° luglio 2020 ai fini del calcolo del fringe benefit, occorre considerare il grado di inquinamento del veicolo, espresso in termini di emissioni di CO2.

In particolare, la citata disposizione contenuta nella Legge di Bilancio 2020, prevede che l'attuale modalità di calcolo (ferma restando la percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolata sulla base del costo chilometrico Aci, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente), **risulta applicabile sulla base delle seguenti misure** (rilevabili dal libretto di circolazione voce "V.7"):

% 2020	% 2021	Misura voce V.7 del libretto
25%	**25%**	per i veicoli con valori di emissione di CO2 fino a 60g/km;
30%	**30%**	per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 60g/km ma non a 160g/km;
40%	**50%**	per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 160g/km ma non a 190g/km;
50%	**60%**	per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiore a 190g/km.

La norma lasciava un dubbio relativo alla corretta individuazione delle vetture interessate dalla nuova disciplina: nel definire l'ambito oggettivo di applicazione della nuova disposizione, parla di autovetture di "nuova immatricolazione" non chiarendo se si intendesse come tale la vettura **immatricolata** dal 1° gennaio scorso (data di entrata in vigore della norma) ovvero **dal 1° luglio scorso** (data di efficacia).
Sul punto **l'Agenzia delle entrate**, nella richiamata risoluzione n. 46/E/2020, **ha chiarito che l'ultima sopra evidenziata è la soluzione corrett**a affermando che "in relazione alla portata della locuzione "di nuova

immatricolazione", si è dell'avviso che essa vada ricondotta agli autoveicoli, motocicli e ciclomotori immatricolati dal 1° luglio 2020, a nulla rilevando la data di entrata in vigore della legge di bilancio 2020 (1° gennaio 2020)."
Diversamente, quando dopo il 1° luglio 2020 fossero assegnati veicoli immatricolati precedentemente a tale data, la determinazione del benefit, afferma l'Agenzia delle entrate, deve essere ricercata nei principi generali che regolano la determinazione del reddito di lavoro dipendente. In tale caso non sarà possibile utilizzare il valore del benefit convenzionale (né sulla base delle nuove regole, né sulla base delle previgenti regole), ma occorre invece far riferimento al valore normale di tale utilizzo, ricordando che il benefit dovrà essere fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorporando quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro.
L'Agenzia delle entrate non fornisce indicazioni operative sulla quantificazione di tale benefit, limitandosi ad affermare che tali costi "devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili".
Quindi, in definitiva, le situazioni che si possono presentare sono le seguenti:

1. per le concessioni avvenute entro il 30 giugno 2020 continuano ad operare le previgenti disposizioni di determinazione del benefit (30% della percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri);
2. Per le concessioni avvenute dal 1° luglio 2020 di vetture immatricolate dal 1° luglio 2020 operano le nuove misure convenzionali del benefit, modulate sulla base delle emissioni del veicolo;
3. Per le concessioni avvenute dal 1° luglio 2020 per vetture immatricolate prima di tale data, occorre determinare il benefit sulla base del valore normale.

L'ulteriore "stretta" in vigore dal 1° gennaio 2021

Si ricorda infine che, a decorrere dal 1° gennaio 2021, ferme restando le percentuali sopra indicate per i veicoli con emissioni di CO2 sino a 160g/km, per le ultime categorie di veicoli in precedenza elencate, ci sarà un ulteriore incremento pari a:

- 50% per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 160g/km ma non a 190g/km;
- 60% per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiore a 190g/km.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Restando a Vs. disposizione per ogni chiarimento si rendesse necessario in merito alla presente, cogliamo l'occasione per porgerVi i ns. migliori saluti.

Percudani & Partners

20900 MONZA – Via Italia, 46 – Tel. 039/2351611 – Fax 039/2351616
20092 CINISELLO BALSAMO - Via XXV Aprile, 13 - Tel. 02/66049240 - Fax 02/66011465
24023 CLUSONE - Via Nino Zucchelli, 2 - Tel. 02/66049240 - Fax 02/66011465
e-mail: info@percudani.it
www.percudani.it