

INFORMACOOP

LEGALE – FISCALE – SOCIETARIO

in collaborazione con



SER.COOP.DE.
Servizi alla Cooperazione Delegati s.c.
Specialisti per le Cooperative

ICN Italia
Consulting
Network
Centro di assistenza fiscale

Informacoop n 34

14 Novembre 2016

Fiscalità delle auto aziendali

VEICOLI UTILIZZATI DALLE IMPRESE

I veicoli utilizzati dalle imprese si distinguono in due categorie: veicoli a deducibilità integrale e veicoli a deducibilità limitata. I primi sono disciplinati dall'art. 164, c. 1, lett. a), i secondi dall'art. 164, c. 1, lettere b) e b-bis) del Tuir. Per i veicoli non espressamente disciplinati dal Tuir, la deducibilità è regolata dal principio generale dell'inerenza (Tuir, art. 109, c. 5).

Tutti i veicoli aziendali acquisiti in proprietà o in leasing tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016 possono beneficiare dei cosiddetti "**super ammortamenti**" introdotti dalla Legge di stabilità 2016¹. L'agevolazione consiste nella possibilità di incrementare del 40% il costo di acquisizione dei veicoli ai fini della deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing, fermi restando i limiti percentuali di deducibilità previsti dall'art. 164 del Tuir. L'agevolazione non si applica agli autoveicoli acquisiti mediante leasing operativo (senza possibilità di optare per il riscatto) e noleggio.

Veicoli a deducibilità integrale

Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai veicoli sono **integralmente** deducibili nei seguenti casi tassativamente indicati dall'art. 164, c. 1, lett. a):

- **veicoli² usati esclusivamente come beni strumentali**, ossia veicoli indispensabili per lo svolgimento dell'attività, senza i quali l'attività non è neppure configurabile. È il caso, per esempio, delle autovetture per le imprese di autonoleggio e per le autoscuole;
- **veicoli adibiti ad uso pubblico**, ossia veicoli la cui destinazione ad uso pubblico è riconosciuto da un atto proveniente dalla pubblica amministrazione, come, per esempio, le autovetture utilizzate dai taxisti o dalle imprese che effettuano attività di noleggio con conducente.

Sono, inoltre, **integralmente** deducibili, le spese e gli altri componenti negativi relativi a veicoli non ricompresi nell'art. 164, c. 1, lett. a, a condizione che siano **inerenti** all'attività d'impresa. Si tratta di **veicoli strumentali per natura**, come, per esempio, gli autocarri (vd. paragrafo successivo).

Autocarri

Gli autocarri sono definiti dal Codice della Strada (art. 54, c. 1, lett. d) come “*veicoli destinati al trasporto di cose e delle persone addette all'uso o al trasporto delle cose stesse*”. Non esistono norme specifiche che regolano la deducibilità degli autocarri, le cui spese, quindi, sono integralmente deducibili purché siano inerenti all'attività d'impresa (ris. 244/2002).

L'Agenzia delle Entrate contrasta l'utilizzo dei cosiddetti “falsi autocarri” (Provvedimento AdE n. 184192/2006), assimilandoli alle autovetture e assoggettandoli alla deducibilità limitata. L'autocarro è considerato “falso” quando ricorrono tutte le condizioni di seguito riportate:

¹ L. 208/2015, art. 1, commi 91-97. L'agevolazione si applica ai beni materiali strumentali nuovi. Sono esclusi:

- i beni con coefficiente di ammortamento (D.M. 31 dicembre 1988) inferiore al 6,5%;
- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni elencati nell'Allegato 3 della L. 208/2015 (condutture, materiale rotabile ecc.).

² Aeromobili da turismo, navi, imbarcazioni da diporto, autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli.

- immatricolazione (o reimmatricolazione) come N1 (veicoli destinati al trasporto di merci con massa non superiore a 3,5 tonnellate);
- codice carrozzeria F0;
- numero posti a sedere maggiore o uguale a 4;
- potenza motore(kw)/portata (tonnellate) maggiore o uguale a 180.

“Super ammortamenti” (acquisizioni tra il 15.10.2015 e il 31.12.2016)

I veicoli a deducibilità integrale acquisiti in proprietà o in leasing tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016 possono beneficiare dei “**super ammortamenti**”. L'agevolazione consiste nella possibilità di incrementare del 40% il costo di acquisizione del veicolo ai fini del calcolo delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing.

Esempio: si consideri un'impresa che nel 2016 acquista in proprietà un autocarro (coefficiente di ammortamento 20%) al costo di 30.000 euro. L'impresa, per il calcolo delle quote di ammortamento deducibili, potrà assumere un costo “figurativo” di 42.000 dato dal costo effettivo di acquisto incrementato del 40%. L'agevolazione del “super ammortamento” consente, quindi, al termine del processo di ammortamento, di dedurre un costo di 42.000 anziché di 30.000.

Anno	Ammortamento fiscale	Super ammortamento	Deduzione totale
2016*	3.000	1.200	4.200
2017	6.000	2.400	8.400
2018	6.000	2.400	8.400
2019	6.000	2.400	8.400
2020	6.000	2.400	8.400
2021	3.000	1.200	4.200
Totale	30.000	12.000	42.000

*Il primo anno la quota di ammortamento deducibile si riduce alla metà (Tuir, art. 102, c.2)

Fatta eccezione per i casi indicati nel paragrafo precedente, le spese e gli altri componenti negativi di reddito relativi ai veicoli aziendali sono deducibili in misura limitata. La percentuale di deducibilità varia a seconda dell'utilizzo del veicolo.

Veicoli non assegnati (veicoli a disposizione)

Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai veicoli disciplinati dall'**art. 164, c. 1, lett. b**, del Tuir, ossia i veicoli:

- non usati esclusivamente come beni strumentali,
- né adibiti ad uso pubblico,
- né assegnati in uso promiscuo ai dipendenti, sono deducibili nella misura del **20%**³.

Tale limite è stabilito dal legislatore come presunzione assoluta di utilizzo promiscuo che non ammette prova contraria. Il contribuente, tra l'altro, non può proporre interpello disapplicativo in quanto l'art. 164 non è una disposizione antielusiva, ma una norma di sistema finalizzata a forfettizzare l'uso privato dei veicoli (ris. 190/2007, circ. 9/2016).

Il limite del 20%, come sarà meglio evidenziato nei paragrafi successivi, si applica

- sia al **costo di acquisizione** del veicolo, qualunque sia il titolo di detenzione (acquisto, leasing, noleggio);
- sia alle **spese di impiego** (carburante, pedaggio, assicurazione ecc.)

³ Percentuale disposta dalla Legge di stabilità 2013 (L. 228/2012, art. 1, c. 501) a decorrere dall'1.1.2013. Dal 2007 al 2012 la percentuale di deducibilità è stata pari al 40%.

Oltre al suddetto limite percentuale di deducibilità, si applica anche un **tetto al costo di acquisizione** dei veicoli che varia in funzione del titolo di detenzione dei veicoli (proprietà, leasing o noleggio).

Acquisto (detenzione in proprietà)

Qualora l'azienda detenga i veicoli a titolo di proprietà, si applicano due limiti:

1. il limite percentuale di deducibilità del **20%**,
2. il limite sul costo di acquisto che varia a seconda del tipo di veicolo ed è pari a:
 - euro **18.075,99** per le autovetture e gli autocaravan;
 - euro **4.131,66** per i motocicli;
 - euro **2.065,83** per i ciclomotori.

Il costo di acquisto rilevante per verificare il superamento del suddetto limite è il costo del veicolo comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione quali, ad esempio, l'Iva indetraibile e la tassa di immatricolazione.

Esempio 1: si consideri un'autovettura acquistata a gennaio 2015 al costo 10.000 euro + 2.200 euro di Iva per un totale di 12.200 euro. Il costo rilevante per la verifica del limite fiscale dei 18.075,99, trascurando per semplicità la tassa di immatricolazione, è il costo di acquisto (10.000) al lordo dell'Iva indetraibile ($60\% \times 2.200 = 1.320$), ossia 11.320 che è minore di 18.075,99.

Poiché il limite fiscale è rispettato, l'azienda potrà dedurre complessivamente il 20% di 11.320 ossia 2.264.

Esempio 2: si consideri un'autovettura acquistata a gennaio 2015 al costo di 40.000 euro + 8.800 euro di Iva per un totale di 48.800 euro. Poiché il costo rilevante per la verifica del limite fiscale ($40.000 + 60\% \times 8.800 = 45.280$) è superiore al limite dei 18.075,99, l'azienda complessivamente potrà dedurre soltanto il 20% di 18.075,99 ossia 3.615,20.

“Super ammortamenti” (acquisti effettuati tra il 15.10.2015 e il 31.12.2016)

I veicoli aziendali a disposizione acquistati tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016 possono beneficiare dei “**super ammortamenti**”. Per i veicoli a disposizione acquistati in tale periodo il limite sul costo di acquisto aumenta del 40% diventando pari a:

- euro **25.306,39** per le autovetture e gli autocaravan;
- euro **5.784,32** per i motocicli;
- euro **2.892,16** per i ciclomotori.

Resta immutato il limite percentuale di deducibilità (**20%**).

In attesa di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate sulle modalità di applicazione dei “super ammortamenti” ai veicoli aziendali a disposizione, si ritiene sia corretto procedere nel seguente modo:

- 1) calcolare il costo contabile (costo di acquisto + Iva indetraibile);
- 2) calcolare il costo contabile «figurativo», aggiungendo al costo contabile la maggiorazione del 40%;
- 3) confrontare il costo contabile «figurativo» con il limite dei 25.306,39 euro:
 - se il costo contabile «figurativo» risulta essere **minore o uguale a euro 25.306,39** euro, sarà possibile dedurre complessivamente il 20% del costo contabile “figurativo”;
 - se invece il costo contabile «figurativo» risulta essere **maggiore di euro 25.306,39** euro, si potrà dedurre complessivamente il 20% di 25.306,39 ossia 5.061,27 euro che rappresenta appunto la deduzione massima.

Esempio 3: si consideri un'autovettura acquistata nel 2016 al costo 10.000 euro + 2.200 euro di Iva per un totale di 12.200 euro. Poiché l'acquisto è stato effettuato nel 2016, come costo massimo fiscalmente riconosciuto bisogna assumere il limite dei 25.306,39 euro.

Il costo rilevante per la verifica del limite fiscale dei 25.306,39 euro, trascurando per semplicità la tassa di immatricolazione, è il costo di acquisto (10.000) al lordo dell'Iva indetraibile ($60\% \times 2.200 = 1.320$) incrementato del 40% ossia 15.848 che è minore di 25.306,39.

Poiché il limite fiscale è rispettato, l'azienda potrà dedurre complessivamente il 20% di 15.848 ossia 3.169,6.

Esempio 4: si consideri un'autovettura acquistata nel 2016 al costo 40.000 euro + 8.800 euro di Iva per un totale di 48.800 euro. Poiché l'acquisto è stato effettuato nel 2016, come costo massimo fiscalmente riconosciuto bisogna assumere il limite dei 25.306,39 euro.

Il costo rilevante per la verifica del limite fiscale è il costo di acquisto (40.000) al lordo dell'Iva indetraibile (5.280) incrementato del 40% ossia 63.392 che è maggiore di 25.306,39. L'azienda pertanto potrà dedurre complessivamente soltanto il 20% di 25.306,39 ossia 5.061,27 euro.

Per l'applicazione dei “super ammortamenti” ai veicoli acquisiti mediante leasing, si rinvia a paragrafo 1.3

Ammortamento civilistico e deduzione fiscale

Il limite del 20% si applica alle **quote di ammortamento** dell'auto che sono deducibili in misura non superiore all'importo che risulta dall'applicazione del coefficiente stabilito dal D.M. 31.12.1988, pari al 25%, ridotto alla metà nel primo esercizio (Tuir, art. 102, c.2).

Esempio 5: si consideri un'autovettura acquistata a gennaio 2015 al costo, comprensivo di Iva indetraibile, di € 30.000, superiore al limite dei 18.075,99 euro. Le quote di ammortamento dell'auto sono deducibili in un arco temporale non inferiore a 5 anni secondo il piano di seguito riportato.

	2015	2016	2017	2018	2019
Coefficiente di	12,5%	25%	25%	25%	12,5%
Quote di ammortamento	2.259	4.519	4.519	4.500	2.259
Deduzione fiscale (c)=20% x (b)	451,9	903,8	903,8	903,8	451,9

Per l'applicazione dei limiti di deducibilità nel caso di autoveicoli acquisiti mediante contratti di leasing e noleggio si rinvia ai paragrafi 1.3. e 1.4.

Veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti (art. 164, c. 1, lett. b bis)

Gli autoveicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti beneficiano di un regime più favorevole di quello ordinario, in quanto la percentuale di deducibilità delle spese è pari al **70%**⁴ e inoltre **non esiste un limite al costo di acquisizione** del veicolo.

Il limite del 70% si applica:

- sia al **costo di acquisizione del veicolo**, qualunque sia il titolo di detenzione (acquisito, leasing, noleggio);
- sia alle **spese di impiego** (carburante, pedaggio, assicurazione ecc.).

Per poter beneficiare di tale regime di deducibilità è necessario, però, che siano soddisfatte le seguenti condizioni (circ. 48/98):

1. l'uso dell'auto deve rientrare tra le **mansioni** del dipendente e non deve essere occasionale⁵;
2. l'auto deve essere assegnata per la **maggior parte del periodo d'imposta** del datore di lavoro⁶; l'assegnazione può essere anche discontinua ed è possibile cumulare i giorni di utilizzo da parte di più dipendenti;
3. l'assegnazione deve risultare da **idonea documentazione** (per esempio da una clausola del contratto di assunzione o da un contratto di comodato).

⁴ Percentuale disposta dalla L. 92/2012, art. 4, c. 72 (cd. "Legge Fornero") a decorrere, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dall'1.1.2013. Dal 2007 al 2012 la percentuale di deducibilità è stata pari al 90%.

⁵ Questa condizione non è soddisfatta se l'auto è usata esclusivamente per raggiungere il posto di lavoro; in tale circostanza l'assegnazione non è ad uso promiscuo ma ad uso personale.

Agli autoveicoli acquisiti in proprietà o leasing tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016 e assegnati in uso promiscuo ai dipendenti è possibile applicare i “**super ammortamenti**”. In tal caso, non essendo previsto un limite sul costo di acquisizione, l'impresa potrà dedurre complessivamente il 70% del costo di acquisizione incrementato del 40%.

Per il trattamento del fringe benefit in capo al dipendente si rinvia al paragrafo 2.1.

Veicoli assegnati agli amministratori (art. 164, c. 1, lett. b)

Agli autoveicoli assegnati in uso promiscuo agli amministratori non è applicabile il regime di deducibilità previsto per i dipendenti⁷, sebbene il trattamento fiscale del fringe benefit sia lo stesso (cfr. paragrafo 2.2).

L'impresa in questo caso⁸:

- deduce al **100%** le spese relative all'autoveicolo fino a concorrenza del fringe benefit che concorre a formare il reddito dell'amministratore, secondo quanto disposto dall'art. 95, c. 5, del Tuir che prevede la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori;
- deduce le spese eccedenti il benefit secondo le regole generali previste dall'art. 164, c. 1, lett. b per le auto aziendali ossia applicando il limite percentuale del **20%** e quello sul **costo di acquisizione**.

L'uso promiscuo deve essere provato da idonea **documentazione**.

Anche gli autoveicoli acquisiti in proprietà o leasing tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016 e assegnati in uso promiscuo agli amministratori possono beneficiare dei “**super ammortamenti**”.

Veicoli assegnati ai soci

Le spese relative agli autoveicoli assegnati in godimento a soci “puri”, ossia soci che non rivestono la qualifica di dipendenti, amministratori o lavoratori autonomi della società, sono deducibili secondo le regole generali dell'art. 164, c. 1, lett. b⁹, applicando quindi il limite del **20%** e quello sul **costo di acquisizione**. Pertanto, non trova applicazione la regola di indeducibilità prevista dal D.L. 136/2011¹⁰ che ha introdotto la cosiddetta “Disciplina dei beni in godimento ai soci”. L'assegnazione dell'auto al socio “puro”, tra l'altro, genera un reddito diverso¹¹ da assoggettare a tassazione e, al ricorrere di alcune condizioni, comporta anche l'obbligo di effettuare un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate (cfr. paragrafo 2.3).

⁶ Circ. 48/98, par. 2.1.2.1. Se l'auto è acquistata in corso d'anno, l'auto deve essere assegnata per la maggior parte del periodo di possesso. Se, per esempio, l'auto è stata acquistata l'1.9.2015 e assegnata l'1.10.2015, l'assegnazione avviene per la maggior parte del periodo di possesso (92 giorni su 122) e quindi la condizione è soddisfatta.

⁷ Circ. n. 5/2001 e circ. n. 1/2001

⁸ Circ. 1/E del 2007, par. 17.

⁹ Circ. AdE n. 24/2012

¹⁰ Il D.L. 131/2011 (art. 2, c. 36-quaterdecies) dispone che sono indeducibili i costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento. Questa regola di indeducibilità non si applica ai beni (es. autovetture) per i quali il Tuir già prevede una regola di deducibilità limitata.

¹¹ Tuir, artt. 67, lett. h-ter

L'impresa, qualora acquisisca i veicoli attraverso contratti di leasing, potrà dedurre i canoni di competenza¹² nei limiti previsti dall'art. 164 del Tuir e nel rispetto della durata fiscale prevista dall'art. 102, c. 7, del Tuir.

Limiti di deducibilità

Le regole di deducibilità applicabili ai canoni dipendono dall'utilizzo che viene fatto degli autoveicoli. In particolare:

- se gli autoveicoli acquisiti in leasing sono utilizzati esclusivamente come **beni strumentali** (es. autoscuole) o sono **adibiti ad uso pubblico** (es. taxi), i canoni di leasing possono essere dedotti integralmente (art. 164, c. lett. a);
- se sono assegnati in **uso promiscuo ai dipendenti** (art. 164, c. lett. b bis), i canoni di leasing possono essere dedotti al 70% senza alcun limite sull'importo dei canoni;
- se **non sono assegnati** (autoveicoli a disposizione) si applica la regola ordinaria (art. 164, c. 1, lett. b) e pertanto la deducibilità è soggetta sia al limite percentuale del 20% sia al limite sul costo di acquisizione. Con riferimento a quest'ultimo limite, è possibile dedurre i canoni di leasing corrispondenti a un costo sostenuto dalla società di leasing non superiore:
 - a **18.075,99** euro per le autovetture e gli autocaravan;
 - a **4.131,66** euro per i motocicli;
 - a **2.065,83** euro per i ciclomotori.

Ne deriva la necessità di calcolare un rapporto di deducibilità, da applicare al canone in aggiunta al limite del 20%, che nel caso delle autovetture è:

$$\frac{\text{minore tra } \{18.075,99 \text{ e il costo sostenuto dal concedente}\}}{(\text{costo sostenuto dal concedente})}$$

Se il costo sostenuto dal concedente è inferiore a 18.075,99 euro, il rapporto di deducibilità è 1, se invece è superiore 18.075,99 il rapporto è inferiore a 1.

Il costo sostenuto dal concedente è comprensivo dell'eventuale Iva indetraibile.

Gli **interessi passivi** impliciti nei canoni di leasing devono essere scorporati in quanto sono soggetti alla regola di deducibilità prevista dall'art. 96 del Tuir e inoltre sono indeducibili ai fini Irap.

Super-ammortamenti (autoveicoli acquisiti tra il 15.10.2015 e il 31.12.2016)

È possibile applicare i "**super ammortamenti**" anche ai veicoli acquisiti tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016 mediante contratti di **leasing**. L'agevolazione non è applicabile in caso di leasing operativo (senza possibilità di riscattare il veicolo).

La maggiorazione del 40% va imputata (cfr. circ. Assilea 29.10.2015):

- alla quota capitale dei canoni
- e al prezzo del riscatto

Resta fuori dal beneficio la quota interessi che non rappresenta il costo di acquisizione del bene ma il costo del finanziamento.

¹² Il canone di competenza è dato dalla seguente formula:

costo del leasing x giorni di competenza/giorni di durata del contratto

dove il costo del leasing è dato dalla somma di tutte le rate (inclusa la maxi rata iniziale ed escluso il prezzo del riscatto) comprese l'eventuale Iva indetraibile.

La modalità di calcolo dei super ammortamenti dipende dall'utilizzo che viene fatto dell'autoveicolo:

- se gli autoveicoli acquisiti in leasing sono utilizzati esclusivamente come **beni strumentali** (es. autoscuole) o sono **adibiti ad uso pubblico** (es. taxi), è possibile dedurre il canone incrementato del **40%**;
- se sono assegnati in **uso promiscuo ai dipendenti** (art. 164, c. lett. b bis), è possibile dedurre il 70% del canone di leasing incrementato del **40%**;
- se non sono assegnati (autoveicoli a disposizione) è possibile dedurre i canoni di leasing corrispondenti a un costo sostenuto dalla società di leasing non superiore a:
 - euro **25.306,39** per le autovetture e gli autocaravan;
 - euro **5.784,32** per i motocicli;
 - euro **2.892,16** per i ciclomotori.

In attesa di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, si ritiene corretto calcolare il rapporto di deducibilità considerando il limite dei 25.306,39 euro:

$$\frac{\text{minore tra } \{25.306,39 \text{ e il costo sostenuto dal concedente}\}}{\text{costo sostenuto dal concedente}}$$

Pertanto:

- se il rapporto di deducibilità è uguale a 1, si deduce il canone di leasing nel limite del 20%;
- se il rapporto di deducibilità è minore di 1, si applica il coefficiente al canone di leasing e si deduce il risultato nel limite del 20%.

Durata contrattuale e durata minima fiscale

I leasing degli autoveicoli, in seguito alla liberalizzazione introdotta con il D.L. 16/2012¹³, non sono più soggetti a una **durata contrattuale minima**; la deduzione dei canoni, però, deve avvenire nel rispetto della **durata minima fiscale** stabilita dall'art. 102, c. 7, del Tuir. La legge di stabilità per il 2014, con riferimento ai contratti stipulati dall'1.1.2014, ha ridotto la durata minima fiscale portandola, per le auto ai dipendenti e per i veicoli a deducibilità integrale, dai 2/3 del periodo di ammortamento alla metà. Per le auto aziendali a disposizione, invece, la durata minima fiscale dei leasing rimane pari al periodo di ammortamento.

Tipo di veicolo	Durata minima fiscale del leasing	
	Contratti stipulati fino al 31.12.2013	Contratti stipulati dall'1.1.2014
Autovetture in uso promiscuo ai dipendenti (art. 164, c. 1, lett. b bis)	Durata minima fiscale = 2/3 del periodo di ammortamento (48 mesi) = 32 mesi	Durata minima fiscale = 1/2 del periodo di ammortamento (48 mesi) = 24 mesi
Autocarri	Durata minima fiscale = 2/3 del periodo di ammortamento (60 mesi) = 40 mesi	Durata minima fiscale = 1/2 del periodo di ammortamento (60 mesi) = 30 mesi
Autovetture a deducibilità integrale (es. taxi) (art. 164, c. 1, lett. a)	Durata minima fiscale = 2/3 del periodo di ammortamento (48 mesi) = 32 mesi	Durata minima fiscale = 1/2 del periodo di ammortamento (48 mesi) = 24 mesi
Autovetture aziendali (art. 164, c. 1, lett. b)	Durata minima fiscale = periodo di ammortamento (48)	Durata minima fiscale = periodo di ammortamento (48)

¹³ Art. 4 bis

¹⁴ Circ. 17/2013

Per quanto riguarda il coordinamento tra la durata contrattuale e la durata fiscale¹⁴ occorre precisare che:

- se la **durata contrattuale è pari (o superiore) alla durata fiscale**, i canoni deducibili corrispondono a quelli imputati a conto economico;
- se invece la **durata contrattuale è inferiore alla durata fiscale**, i canoni deducibili sono inferiori a quelli transitati a conto economico e pertanto sarà necessario effettuare delle riprese a tassazione. Si genera, quindi, un disallineamento tra valori civilistici e valori fiscali, cosiddetto "doppio binario".

Esempio: si consideri un leasing per auto aziendale a disposizione (art. 164, c. 1, lett. b) con durata contrattuale di 2 anni inferiore alla durata minima fiscale che è pari a 4 anni. In questo caso, oltre a rilevare la conseguente fiscalità "differita":

- a conto economico, per via della durata contrattuale più breve, sono iscritti canoni più alti di quelli deducibili;
- essendo i canoni deducibili più bassi di quelli transitati a conto economico, è necessario effettuare in Unico delle variazioni in aumento;
- a fine contratto, per dedurre i canoni già transitati a conto economico ma non ancora dedotti, è necessario effettuare in Unico delle variazioni in diminuzione fino alla fine della durata fiscale in modo da riassorbire completamente i valori sospesi.

Noleggio

L'impresa, qualora acquisisca i veicoli attraverso contratti di noleggio, potrà dedurre i canoni nei limiti previsti dall'art. 164 del Tuir, pertanto:

- se gli autoveicoli sono utilizzati esclusivamente come **beni strumentali** (es. autoscuole) o sono **adibiti ad uso pubblico** (es. taxi), i canoni di noleggio possono essere dedotti integralmente (art. 164, c. lett. a);
- se sono assegnati in **uso promiscuo ai dipendenti** (art. 164, c. lett. b bis), i canoni di noleggio possono essere dedotti al 70% senza alcun limite sull'importo dei canoni;
- se **non sono assegnati** (autoveicoli a disposizione) si applica la regola ordinaria (art. 164, c. 1, lett. b) e pertanto la deducibilità è soggetta a due limiti:
 1. il limite percentuale del 20%;
 2. il limite sul canone di noleggio che varia a seconda del tipo di veicolo ed è pari a:
 - a **3.615,20** euro per le autovetture e gli autocaravan
 - a **774,69** euro per i motocicli;
 - a **413,17** euro per i ciclomotori.

Il limite sul canone di noleggio è fissato su **base annua** e, pertanto, va ragguagliato ai giorni di durata del noleggio. Nel noleggio "**full service**"¹⁵ il predetto limite opera solo per il noleggio puro e non per le spese di gestione (manutenzione, assicurazione ecc.), che pertanto sono deducibili senza alcun tetto di spesa. È necessario, però, che i costi di noleggio e i costi di gestione siano esposti in fattura separatamente (circ. 48/98). In caso contrario anche le spese di gestione concorrono al raggiungimento del limite di spesa fiscalmente riconosciuto.

Gli autoveicoli acquisiti mediante contratto di noleggio non possono beneficiare dei "**super ammortamenti**".

¹⁵ I contratti di noleggio full service prevedono, in aggiunta alla prestazione principale che consiste nella locazione dell'auto, la fornitura di una serie di servizi accessori legati alla gestione dell'auto locata (es.: assicurazione, tassa di proprietà, manutenzione, sostituzione dei veicoli in caso di guasto ecc.).

Spese di Impiego dei veicoli

Le spese di impiego degli autoveicoli (es.: carburante, assicurazione, bollo auto, parcheggio, pedaggi autostradali, lavaggio ecc.) seguono la regola di deducibilità del veicolo a cui si riferiscono. Pertanto tali spese, qualunque sia il modo di acquisizione del veicolo (proprietà, leasing, noleggio), sono deducibili:

- al **100%** se il veicolo è utilizzato esclusivamente come **bene strumentale** o è **adibito ad uso pubblico** (art. 164, c. 1, lett. a);
- al **70%** se il veicolo è assegnato in **uso promiscuo ai dipendenti** (art. 164, c. lett. b bis);
- al **20%** se il veicolo non è assegnato (art. 164, c. 1, lett. b)

Le spese di impiego dei veicoli non sono soggette a limiti d'importo.

Spese di manutenzione non imputate ad incremento del costo (art. 102, c. 6, Tuir)

Si tratta di spese che consentono al veicolo di mantenere la propria funzionalità (es.: cambio gomme, tagliando ecc.). Queste spese sono soggette:

- non solo al **limite percentuale di deducibilità** previsto per il veicolo a cui si riferiscono (100%, 70% o 20%);
- ma anche all'ulteriore **limite del 5%** del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili che risultano all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili senza considerare i beni acquistati o ceduti in corso d'anno. L'eventuale eccedenza rispetto al plafond è deducibile in quote costanti nei 5 esercizi successivi.

Qualora tra i beni ammortizzabili ci siano beni che hanno beneficiato dei "**super ammortamenti**", il calcolo del plafond di deducibilità va effettuato senza considerare la maggiorazione del 40%.

Veicoli utilizzati da professionisti e agenti

I **lavoratori autonomi** deducono le spese e gli altri componenti negativi relativi ai veicoli applicando gli stessi limiti di deducibilità previsti per le imprese (art. 164, c. 1, lett. b):

- limite percentuale del **20%**,
- limite **sul costo di acquisizione** del veicolo (a titolo di proprietà, leasing o noleggio),

ma possono dedurre le spese relative a un **solo veicolo**¹⁶.

Gli **agenti**, invece, possono beneficiare di regole di deducibilità più favorevoli:

- il limite percentuale di deducibilità è fissato all'**80%** anziché al 20%;
- il limite sul costo di acquisto delle autovetture è fissato pari a euro **25.822,84** anziché euro 18.075,99. I limiti sul costo di acquisto di autocaravan, motocicli e ciclomotori sono invece uguali a quelli previsti per le imprese (rispettivamente pari a euro 18.075,99, 4.131,66 e 2.065,83).

È possibile applicare i "**super ammortamenti**" anche ai veicoli acquisiti tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016 da professionisti e agenti, per i quali quindi i limiti sul costo di acquisizione aumentano del 40%.

In particolare, per i veicoli acquisiti dai **professionisti**, i limiti diventano:

- euro **25.306,39** per le autovetture e gli autocaravan;
- euro **5.784,32** per i motocicli;
- euro **2.892,16** per i ciclomotori.

¹⁶ Negli studi associati è ammesso alla deduzione un veicolo per ogni professionista.

Per i veicoli acquisiti dagli **agenti**, i limiti diventano:

- euro **36.151,14** per le autovetture

- euro **25.306,39** per gli autocaravan;
- euro **5.784,35** per i motocicli;
- euro **2.892,16** per i ciclomotori.

Restano immutati i limiti percentuali di deducibilità (**20%** per i professionisti, **80%** per gli agenti).

Cessione dei veicoli

La cessione di un autoveicolo genera una plusvalenza civilistica data dalla differenza tra il **corrispettivo di vendita** e il **valore contabile**. Tale plusvalenza rileva fiscalmente nella stessa proporzione esistente tra l'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato (art. 164, c. 2, Tuir).

Pertanto:

- se viene ceduto un autoveicolo a **deducibilità integrale** (per es. autocarro), la plusvalenza rileva fiscalmente per intero (supposto che ai fini civilistici siano stati seguiti i criteri fiscali);
- se viene ceduto un autoveicolo a **deducibilità limitata** (per es. un'autovettura a disposizione o un'autovettura assegnata in uso promiscuo al dipendente), la plusvalenza rileva fiscalmente in modo parziale, ossia rileva nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare degli ammortamenti fiscalmente dedotti e l'ammontare degli ammortamenti complessivamente effettuati in bilancio.

Qualora venga ceduto un autoveicolo che ha beneficiato dei “**super ammortamenti**”, il calcolo della plusvalenza deve essere effettuato senza considerare la maggiorazione del 40%.

Limiti di deducibilità: tavola riepilogativa

Utilizzo dell'auto	Costo di acquisto	Canoni di leasing	Canoni di noleggio
Auto usate esclusivamente come beni strumentali (es. autoscuole) o adibite ad uso	100%	100%	100%
Auto NON usate esclusivamente come beni strumentali o adibite ad uso pubblico (Auto a disposizione) Art. 164, c. 1, lett. b	20% nel limite di € 18.075,99 (€ 25.306,39 per le auto acquistate tra il 15.10.2015 e il 31.12.2016)	20% nel limite dei canoni di leasing proporzionalmente corrispondenti a un costo di acquisizione non superiore a € 18.075,99 (€ 25.306,39 per le auto acquisite in leasing tra il	20% nel limite di € 3.615 l'anno
Auto assegnate in uso promiscuo ai dipendenti Art. 164, c. 1, lett. b-	70%	70%	70%
Auto assegnata in uso promiscuo all' amministratore Art. 164, c. 1, lett. b	100% fino a concorrenza del fringe benefit, 20% l'eccedenza rispetto al benefit con il limite del costo fiscalmente riconosciuto	100% fino a concorrenza del fringe benefit, 20% l'eccedenza rispetto al benefit con il limite del canone di leasing fiscalmente	100% fino a concorrenza del fringe benefit, 20% l'eccedenza rispetto al benefit con il limite del canone di noleggio fiscalmente
Auto assegnate ai soci "puri" Art. 164, c. 1, lett. b	20% nel limite di € 18.075,99(€ 25.306,39 per le auto acquistate tra il 15.10.2015 e il 31.12.2016)	20% nel limite dei canoni di leasing proporzionalmente corrispondenti a un costo di acquisizione non superiore a € 18.075,99(€ 25.306,39 per le auto acquisite in leasing	20% nel limite di € 3.615 l'anno

NB: le spese di impiego (carburante, assicurazione, pedaggi autostradali ecc.) sono soggette alla stessa percentuale di deducibilità dell'autovettura a cui si riferiscono

Auto in uso promiscuo al dipendente – Fringe benefit

L'assegnazione dell'auto al dipendente in **uso promiscuo** (ossia per motivi sia lavorativi che personali) determina in capo allo stesso un compenso in natura da esporre in cedolino e assoggettare a tassazione ordinaria in ciascun periodo di paga¹⁷. Tale benefit è pari al **30%** dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 km calcolato sulla base dei costi chilometrici desumibili dalle tabelle ACI, al netto dell'eventuale corrispettivo¹⁸ posto a carico del dipendente (art. 51, c. 4, lett. a, del Tuir).

Le tabelle ACI sono pubblicate in Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre di ogni anno con effetto dal periodo d'imposta successivo e sono consultabili sul sito dell'AcI al seguente link <http://www.aci.it/i-servizi/servizi-online/fringe-benefit.html>.

Il benefit è calcolato (circ. 326/97 e 1/2007):

- in modo **forfettario**: si prescinde quindi dalla reale percorrenza, dalle spese effettivamente sostenute dall'impresa e dalle spese incluse nei costi AcI¹⁹ eventualmente riaddebitate al dipendente (per es. le spese per il carburante);
- su **base annua**: in caso di assegnazione per un periodo inferiore all'anno, è necessario pertanto effettuare il ragguaglio.

Per le regole di deducibilità delle spese in capo al datore di lavoro si rinvia al paragrafo 1.2.

In caso di assegnazione dell'autovettura al dipendente a fini esclusivamente **personali**, ipotesi tra l'altro poco diffusa, il compenso in natura deve essere quantificato utilizzando il criterio del valore normale (Tuir, art. 9)²⁰. In tal caso, il benefit percepito dal dipendente costituisce per il datore di lavoro un onere per prestazioni di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 95 del Tuir. Ne deriva che il datore di lavoro può dedurre tale importo nel limite delle spese effettivamente sostenute²¹ (le spese eventualmente eccedenti il benefit non potranno essere dedotte in quanto non inerenti).

Se l'auto viene assegnata al dipendente solo a fini **aziendali**²², in capo al lavoratore non si genera, ovviamente, alcun benefit imponibile (ris. AdE 178/2003) e in capo all'impresa operano i limiti di deducibilità ordinari previsti dall'art. 164, c. 1, lett. b.

¹⁷ Circ. 326/97 par. 3.3

¹⁸ Circ. AdE n. 1/2007, par. 17.1.A

¹⁹ I costi AcI comprendono il carburante, i pneumatici, le manutenzioni ecc.

²⁰ Ossia "il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni e i servizi sono stati rispettivamente acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e luogo e più prossimi". Considerata la definizione di valore normale, quindi, non appare appropriato utilizzare le tariffe ACI in quanto queste sono rappresentative soltanto dei costi legati all'utilizzo dell'auto e non sono espressione di un prezzo di mercato.

Pertanto bisognerebbe fare riferimento ai listini delle società di autonoleggio

²¹ Circ. n. 48/1998, par. 2.1.2.1

²² In tal caso il veicolo non viene utilizzato in alcun modo a fini personali, neppure per effettuare il tragitto dalla propria abitazione al luogo di lavoro.

Auto assegnata all'amministratore - - Fringe benefit

In caso di assegnazione dell'auto in uso promiscuo all'amministratore, titolare di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, si applicano le stesse regole di determinazione del fringe benefit previste per i lavoratori dipendenti (Tuir, art. 51, c. 4). Pertanto, il compenso da assoggettare a tassazione è pari al **30%** dell'importo, determinato attraverso le tabelle ACI, corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km, al netto dell'eventuale corrispettivo posto a carico dell'amministratore.

L'impresa, però, come già visto nel paragrafo 1.2, non può applicare le stesse regole di deducibilità previste per le auto assegnate in uso promiscuo ai dipendenti²³. In tal caso, quindi, è possibile dedurre le spese sostenute fino a concorrenza del benefit e le spese eccedenti il benefit secondo le regole ordinarie e quindi al 20% nei limiti del costo di acquisizione fiscalmente riconosciuto (art. 164, c. 1, lett. b).

Auto assegnata al socio – Reddito diverso

Il D.L. 138/2011 ha introdotto, a decorrere dal 2012, una nuova disciplina antielusiva che ha la finalità di disincentivare l'assegnazione di beni aziendali (incluse le autovetture e gli altri autoveicoli) in godimento ai soci e ai loro familiari²⁴. Questa nuova disciplina si applica qualora il socio, o il familiare, non rivesta la qualifica di dipendente, amministratore o lavoratore autonomo dell'impresa concedente.

L'assegnazione del bene aziendale al socio/familiare determina in capo a quest'ultimo un **reddito diverso**²⁵, da indicare nel modello Unico e assoggettare a tassazione, dato dal valore di mercato del diritto di godimento del bene al netto dell'eventuale corrispettivo pattuito o pagato dal socio. Il valore di mercato, in linea generale, è dato dal valore normale previsto dall'art. 9, c. 3, del Tuir. Nel caso particolare di autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori il valore di mercato può essere quantificato utilizzando la regola prevista dall'art. 51, c. 4, del Tuir, ossia considerando il 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 km calcolato sulla base dei costi chilometrici desumibili dalle tabelle ACI²⁶.

L'assegnazione del bene aziendale al socio o al familiare fa scattare, tra l'altro, anche l'obbligo di inviare all'Agenzia delle Entrate un'apposita **comunicazione**²⁷ contenente i dati relativi al bene (autoveicolo) concesso in godimento e ai soggetti coinvolti. L'obbligo della comunicazione sussiste, però, solo se il bene (autoveicolo) è stato concesso in godimento a un corrispettivo inferiore al valore di mercato ossia solo se si configura un reddito diverso da tassare.

Per il regime di deducibilità applicabile in capo al soggetto concedente si rinvia al paragrafo 1.2.

²³ Circ. 1/2007, par. 17

²⁴ Nella categoria dei familiari rientrano il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo (Tuir, art. 5).

²⁵ Definito dal nuovo art. 67, lett. h-ter del Tuir

²⁶ Circ. AdE 36/2012

²⁷ Da presentare entro 30 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui i beni sono concessi o permangono in godimento.

Al dipendente autorizzato ad utilizzare la **propria²⁸ autovettura** per le trasferte di lavoro è riconosciuto il cosiddetto "rimborso chilometrico". A tal fine è necessario che il lavoratore compili una scheda di rimborso con gli elementi essenziali della trasferta (data della trasferta, località raggiunte, motivazione, km percorsi, modello di autovettura ecc.)²⁹.

Per calcolare il rimborso chilometrico è possibile utilizzare il software disponibile sul sito dell'Acì (<http://servizi.aci.it/CKInternet/SelezioneModello>) che, per ogni tipologia di autovettura, consente di calcolare:

- i costi proporzionali ai km (quota capitale, carburante, lubrificante, pneumatici, manutenzione/riparazione);
- i costi fissi (quota interessi, assicurazione, tassa automobilistica).

I costi chilometrici sono pubblicati dall'Acì due volte l'anno (a marzo e a settembre)

Per quanto riguarda il **regime di imponibilità** in capo ai dipendenti bisogna effettuare la seguente distinzione:

- se la trasferta avviene **all'interno del Comune** in cui è ubicata la sede di lavoro, il rimborso chilometrico è pienamente **imponibile** in quanto non assimilabile ai rimborsi per le spese di trasporto comprovate tramite i documenti rilasciati da taxi o da altri mezzi pubblici (ris. 232/2001);
- se invece la trasferta è effettuata **fuori dal Comune** in cui è ubicata la sede di lavoro, il rimborso chilometrico non costituisce reddito tassabile, purché idoneamente documentato.

L'Agenzia delle Entrate nella **risoluzione AdE n. 92/2015** ha precisato che il rimborso chilometrico, per le missioni fuori comune dei dipendenti, non costituisce reddito imponibile per il tragitto sede di lavoro-luogo di trasferta, che rappresenta in termini chilometrici il limite massimo esentabile.

Pertanto:

- se il tragitto abitazione-luogo di trasferta è inferiore al tragitto sede di lavoro- luogo di trasferta, il rimborso chilometrico è inferiore al limite massimo esentabile e pertanto è escluso da tassazione;
- se invece il tragitto abitazione-luogo di trasferta è superiore al tragitto sede di lavoro-luogo di trasferta, il rimborso chilometrico è superiore al limite massimo esentabile e pertanto l'eccedenza deve essere assoggettata a tassazione.

Mentre non esistono limiti per il rimborso riconosciuto al dipendente, l'impresa può dedurre al massimo il costo chilometrico relativo ad autoveicoli di potenza non superiore a **17 cavalli** per i motori a benzina, **20 cavalli** per i motori diesel (Tuir, art. 95 c. 3).

Se il dipendente usa un'auto presa da lui a noleggio, la deduzione per l'impresa è calcolata sulle tariffe di autonoleggio dei veicoli a 17 cavalli per i motori a benzina, 20 cavalli per i motori diesel.

Il regime sopra descritto è applicabile anche all'amministratore, qualora sia titolare di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa. Se invece l'amministratore svolge attività professionale e addebita all'impresa i costi chilometrici mediante fattura, allora l'impresa potrà dedurre l'intero importo dei costi chilometrici senza i limiti previsti dall'art. 95, c. 3, del Tuir.

²⁸ Il riferimento ai mezzi "di proprietà" dovrebbe essere inteso in senso estensivo e dovrebbe quindi ricomprendere anche le autovetture non di proprietà del dipendente ma che si trovano comunque nella sua disponibilità.

²⁹ Circ. 326/97, par. 2.4.1

Gli autoveicoli nella disciplina Iva

Regole di detraibilità

La normativa sulla detraibilità dell'Iva sulle spese di acquisto e importazione degli autoveicoli ha subito, nel corso degli ultimi anni, parecchie modifiche.

In base al regime attuale (D.P.R. 633/72, art. 19 bis 1), in vigore dal 27.6.2007, la detrazione dell'Iva relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore³⁰ è ammessa in misura pari:

- al **100%** se i veicoli sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa ovvero formano oggetto dell'attività propria d'impresa.
È possibile, per esempio, detrarre integralmente l'Iva sull'acquisto/importazione di:
 - veicoli utilizzati come taxi;
 - veicoli delle autoscuole;
 - veicoli delle società di leasing e noleggio;
 - veicoli commercializzati da concessionarie;
 - veicoli utilizzati dai dipendenti dietro pagamento di corrispettivo (cfr. paragrafo 4.2);
- al **40%** se i veicoli non sono utilizzati esclusivamente per l'attività d'impresa³¹.

La detrazione dell'Iva al 40% è una **deroga al principio comunitario della detraibilità integrale**. Lo Stato italiano, infatti, ha ottenuto dal Consiglio europeo³², fin dal 2007, l'autorizzazione a limitare al 40% il diritto alla detrazione dell'Iva sull'acquisto e sull'importazione delle auto aziendali. Tale autorizzazione è valida fino al 31 dicembre 2016. Si riporta di seguito un riepilogo delle percentuali di detraibilità dell'Iva previste nel corso degli ultimi anni.

Periodo	% di detraibilità dell'Iva
1.1.2001 - 31.12.2005	10%*
1.1.2006 - 13.9.2006	15%*
14.9.2006 - 27.6.2007	Detrazione in base al principio di
dal 28.6.2007	40%

*In seguito alla sentenza "Stradasfalti" della Corte di giustizia UE C-288/05 del 14.9.2006, che ha dichiarato illegittima la detrazione limitata dell'Iva in quanto in contrasto con la disciplina comunitaria, ai contribuenti è stata data la possibilità di recuperare, mediante istanza di rimborso, l'Iva non detratta in passato.

³⁰ L'art. 19 bis 1 non fa riferimento ad "autovetture ed autoveicoli", ma a "veicoli stradali a motore", ossia veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali e dai motocicli per uso privato di cilindrata superiore a 350 cc, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni:

la cui massa massima autorizzata è inferiore o pari a 3.500 kg;

il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.

Rientrano nel regime di detrazione limitata anche gli autocarri (D.Lgs. 285/92, art. 54) con massa massima autorizzata non superiore a 3.500 kg. Non vi rientrano, invece, i motocicli per uso privato di cilindrata superiore a 350 c.c. ai quali si applica l'art. 19 bis 1, c. 1, lett. b.

³¹ L'Italia è stata autorizzata dall'Unione Europea a limitare al 40% la detraibilità dell'Iva fino al 31.12.2016 (Decisione del Consiglio UE del 15 novembre 2013)

³² Decisione 15 novembre 2013

Veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti

Le autovetture assegnate in uso promiscuo ai dipendenti, per le quali il datore di lavoro fatturi al dipendente un **corrispettivo** per l'utilizzo privato, si considerano utilizzate esclusivamente nell'ambito dell'attività d'impresa e pertanto sono soggette alla regola della **detraibilità integrale** dell'Iva³³. In tale circostanza la base imponibile indicata in fattura deve essere almeno pari al "**valore normale**" del servizio (D.P.R. 633/72, art. 13, c. 3, lett. d). Per l'individuazione dei criteri di determinazione di tale "valore normale" è prevista l'emanazione di un apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (D.P.R.

633/72, art. 14, c. 3). In attesa che tale decreto venga emanato³⁴, il "valore normale" deve essere quantificato utilizzando il criterio previsto dall'art. 51, c. 4, del Tuir ossia considerando il 30% della percorrenza convenzionale di 15.000 km annui (al netto dell'Iva). Se il veicolo, invece, è concesso in uso promiscuo al dipendente **senza alcun riaddebito**³⁵, l'Iva assolta sull'acquisto del mezzo di trasporto è detraibile nella misura del **40%**.

Detraibilità dell'Iva sulle spese per l'utilizzo dei veicoli

L'Iva relativa alle spese di impiego dei veicoli è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'Iva assolta sull'acquisto o sull'importazione dei veicoli a cui si riferiscono (D.P.R. 633/72, art. 19-bis 1, lett. d).

Tra le spese di impiego rientrano, a titolo esemplificativo, le spese per:

- carburanti e lubrificanti;
- leasing;
- noleggio;
- custodia;
- manutenzione e riparazione;
- pedaggi autostradali.

Per poter detrarre l'Iva sul carburante, è necessario che gli acquisti risultino da apposite annotazioni eseguite nella scheda carburante (cfr. paragrafi 5.1 e seguenti).

Rivendita dei veicoli

In caso di rivendita del veicolo, la base imponibile viene calcolata applicando al corrispettivo della cessione la **percentuale di detrazione operata "a monte"** in fase di acquisto (D.P.R. 633/72, art. 13, c. 5). Pertanto, se l'Iva sull'acquisto del veicolo è stata detratta al 40%, in fase di rivendita la base imponibile è pari al 40% del corrispettivo e la restante parte del corrispettivo è esclusa da Iva. Invece, nella circostanza in cui l'impresa rivenda un veicolo acquistato nel 2006 e per il quale l'Iva è stata detratta al 15%, la base imponibile sarà pari al 15% del prezzo di vendita. Nella tabella che segue si riporta per ciascuna percentuale di detrazione dell'Iva "a monte", la percentuale da applicare al corrispettivo "a valle".

³³ Ris. 6/DF/2008

³⁴ L. 88/2009, art. 24, c. 6

³⁵ La messa a disposizione di veicoli, a titolo gratuito, nei confronti di dipendenti non costituisce prestazione di servizio soggetta d Iva (D.P.R. 633/72, art. 3, c. 6).

Rivendita del veicolo: Iva "a monte" e Iva "a valle"	
% di detrazione Iva "a monte"	% da applicare al corrispettivo di vendita per calcolare la base
Zero	zero (operazione esente ex art. 10, n. 27)
10%	10% 40% se è stato chiesto il rimborso dell'Iva*
15%	15% 40% se è stato chiesto il rimborso dell'Iva*
40%	40%
100%	100%

*In seguito alla sentenza "Stradasfalti" della Corte di giustizia UE C-288/05 del 14.9.2006, che ha dichiarato illegittima la detrazione limitata dell'Iva in quanto in contrasto con la disciplina comunitaria, ai contribuenti è stata data la possibilità di recuperare, mediante istanza di rimborso, l'Iva non detratta in passato.

Se il prezzo pattuito è già comprensivo di Iva, è necessario scorporare dal prezzo l'Iva in modo da distinguere la parte imponibile da quella esclusa da Iva. Nella tabella che segue si riportano, per ciascuna percentuale di detrazione dell'Iva "a monte", i coefficienti da applicare al prezzo di vendita comprensivo di Iva per individuare la componente di prezzo soggetta ad Iva e quella esclusa da Iva.

Prezzo di vendita comprensivo di Iva al 22%: calcolo rapido della base			
% di detrazione Iva a	10%	15%	40%
Parte imponibile	9,78%	14,52%	36,76%
Parte esclusa da Iva	88,06%	82,28%	55,15%
Iva	2,15%	3,19%	8,09%

Cessione del contratto di leasing

La cessione del contratto di leasing rappresenta una **prestazione di servizi** (D.P.R. 633/72, art. 3, c. 2, n.5) e, analogamente a quanto avviene per la cessione del veicolo di proprietà, la base imponibile è soggetta ad Iva nella stessa misura in cui è stata detratta l'Iva a monte (D.P.R. 633/72, art. 13, c. 5). Pertanto, se il leasing ha per oggetto un veicolo ad uso promiscuo per il quale l'Iva a monte è stata detratta al 40%, anche il prezzo di cessione del leasing è imponibile al 40% .

Acquisti e cessioni intracomunitarie di veicoli

Gli scambi intracomunitari che hanno per oggetto mezzi di trasporto sono soggetti alla disciplina contenuta nel D.L. 331/93. Per il corretto inquadramento di tali operazioni è necessario operare una distinzione tra veicoli a motore "nuovi" e veicoli "usati".

I veicoli a motore "**nuovi**" devono soddisfare, al momento della cessione, almeno una delle seguenti condizioni:

- hanno percorso non più di 6.000 km;
- sono stati immatricolati o iscritti in pubblici registri da non più di 6 mesi.

Quando entrambe le condizioni sopra riportate non sono verificate, i veicoli si considerano "**usati**".

Acquisti intracomunitari di veicoli "nuovi"

Gli acquisti intracomunitari di veicoli a motore "nuovi" si considerano assimilati agli **acquisti intracomunitari ordinari** (D.L. 331/93, art 38, c. 1, lett. e). Pertanto il cessionario italiano deve integrare la fattura del cedente e registrarla nei modi e nei termini previsti dagli articoli 46, c. 1, e 47, c. 1, del D.L. 331/93. Tale documento (numerato, integrato e dichiarato conforme

dall'ufficio delle Entrate competente) permette l'immatricolazione del veicolo (D.M. 19.1.1993, art. 6, c.2).

Acquisti intracomunitari di veicoli “usati”

In caso di acquisto di un veicolo “usato”, il cessionario italiano deve individuare il regime applicato dal fornitore comunitario in fase di cessione:

- se il fornitore ha applicato il regime di non imponibilità, il cessionario italiano effettua un **acquisto intracomunitario** e, pertanto, è tenuto ad integrare la fattura e a registrarla nei modi e nei termini previsti dagli articoli 46, c. 1, e 47, c. 1, del D.L. 331/93;
- se invece il fornitore ha applicato il regime del margine, il cessionario italiano non effettua un acquisto intracomunitario (D.L. 41/95, art. 37, c. 2) e registra la fattura in **contabilità generale**. Nella eventuale successiva rivendita sarà obbligato ad applicare il regime del margine.

Cessioni intracomunitarie di veicoli “nuovi”

Le vendite di veicoli “nuovi” sono assimilate alle **cessioni intracomunitarie** (D.L. 331/93, art. 41, c. 2, lett. b), e pertanto sono operazioni non imponibili, indipendentemente dalla natura di soggetto passivo o meno del cedente e del cessionario.

Cessioni intracomunitarie di veicoli “usati”

Le vendite di veicoli “usati”, qualora cedente e cessionario siano entrambi soggetti passivi Iva, sono assimilate alle **cessioni intracomunitarie** e pertanto sono operazioni non imponibili (D.L. 331/93, art. 41, c. 2, lett. b).

In deroga a questa regola generale, la cessione di un veicolo “usato”, acquistato a suo tempo già quale veicolo “usato” da un fornitore che ha applicato il regime del margine, comporta l'applicazione del regime del margine.

Gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati da soggetti Iva presso gli impianti stradali di distribuzione devono risultare da apposite annotazioni eseguite nella cosiddetta **"scheda carburante"**, disciplinata dal D.P.R. 444/97. Tale scheda è sostitutiva della fattura ed è necessaria ai fini della detrazione dell'Iva sull'acquisto del carburante e della deduzione del costo³⁶. La tenuta della scheda carburante in sostituzione della fattura deriva dal divieto per i gestori degli impianti stradali di distribuzione di carburanti per autotrazione di emettere fattura per la cessione di tali prodotti salvo che per le cessioni effettuate nei confronti dello Stato, di taluni enti e degli autotrasportatori di cose per conto terzi.

Il D.L. 70/2011³⁷ ha introdotto, in presenza di determinate condizioni, la possibilità di esonero dalla tenuta della scheda carburante per i soggetti passivi Iva che acquistano carburante per autotrazione esclusivamente mediante carte di credito, bancomat e carte prepagate. In questo caso, per poter dedurre il costo e detrarre l'Iva, è sufficiente la certificazione mediante **l'estratto conto**.

La scelta tra la scheda carburante e la certificazione mediante estratto conto deve essere unica ossia l'impresa, qualora abbia un parco auto composto da più veicoli, deve scegliere un'unica modalità di certificazione e non può utilizzare per alcuni veicoli la certificazione mediante scheda carburante e per altri la certificazione mediante estratto conto.

Disciplina ordinaria della scheda carburante

Ambito applicativo ed esclusioni

L'obbligo di tenuta della scheda carburante si applica agli acquisti di carburante per autotrazione effettuati da soggetti passivi Iva presso impianti di distribuzione situati in Italia (D.P.R. 444/97).

L'obbligo della tenuta della scheda carburante non sussiste nei seguenti casi:

- gli acquisti di carburante vengono pagati esclusivamente con carta elettronica e si opta per la certificazione mediante estratto conto (cfr. paragrafo 5.2);
- gli acquisti di carburante non vengono effettuati presso impianti stradali di distribuzione;
- gli acquisti di carburante vengono effettuati presso impianti stradali di distribuzione ma non sono destinati all'autotrazione;
- gli acquisti di carburante sono destinati ai cd. mezzi speciali (carrelli elevatori, trattori ecc.) che non possono circolare su strada e non possono quindi rifornirsi direttamente presso gli impianti stradali di distribuzione;
- gli acquisti di carburante non sono certificabili per mancanza del personale addetto alla distribuzione (self service);
- gli acquisti di carburante vengono effettuati mediante la procedura del netting;
- le cessioni di carburante vengono effettuate dagli esercenti gli impianti di distribuzione nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali, degli istituti universitari e degli enti ospedalieri di assistenza e beneficenza;
- gli acquisti vengono effettuati dagli autotrasportatori di cose per conto terzi, iscritti all'albo di cui alla L. 298/74

In questi casi si applica la disciplina della fatturazione a richiesta del cliente³⁸.

³⁶ Circ. 205/E/98, par. 3.1; circ. 59/2001 n. 59 par. 3.1

³⁷ Art. 7, c. 2, lett. p.

³⁸ Circ. 205/E/98, par. 2

Compilazione e registrazione

L'impresa deve istituire una scheda carburante per ogni veicolo utilizzato. Gli elementi essenziali della scheda carburante sono i seguenti:

- periodo di riferimento: mese o trimestre³⁹
- dati identificativi del veicolo: casa costruttrice, modello, targa o numero di telaio
- dati identificativi del soggetto che acquista il carburante: denominazione o ragione sociale, domicilio fiscale, numero di partita Iva
- dati di competenza dell'addetto alla distribuzione: data del rifornimento, corrispettivo al lordo dell'Iva, timbro dell'impianto di distribuzione, firma dell'esercente
- numero dei km percorsi rilevabili alla fine di ogni mese o trimestre dall'apposito dispositivo esistente sul veicolo
- imponibile e Iva (indicata separatamente l'Iva detraibile)

La scheda carburante, analogamente a qualsiasi altra fattura di acquisto, deve essere registrata nel registro acquisti (art. 25 del D.P.R. 633/72) anteriormente alla liquidazione periodica ovvero alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

Gestione scheda carburante - Casi particolari (Circ. 205/98, par. 2)	
Acquisti di carburante effettuati da dipendenti che utilizzano la propria autovettura per conto del datore di lavoro (circ. 39/77; circ. 205/98, par. 4, lett. a)	La scheda carburante deve riportare i dati identificativi del veicolo, del dipendente e dell'impresa soggetto d'imposta. L'indicazione dei chilometri percorsi va riferita esclusivamente ai consumi
Acquisti di carburante effettuati con la procedura del netting* (circ. 205/98)	Gli utilizzatori dei veicoli compilano mensilmente un documento numerato e datato nel quale sono indicati, tra l'altro, il numero di targa del veicolo e i km

*Nel contratto di netting il gestore dell'impianto di distribuzione si impegna, verso corrispettivo, a eseguire cessioni di carburante a favore della società petrolifera, consistenti nel rifornimento di carburante alle imprese che aderiscono al "sistema delle tessere magnetiche". Esistono, pertanto, dei distinti contratti di somministrazione:

- un primo contratto tra il gestore dell'impianto di distribuzione e la società petrolifera,
- un secondo contratto tra la società petrolifera e l'impresa aderente al "sistema delle tessere magnetiche".

Sistema di contabilizzazione elettronica

Il D.L. 79/2011 ha introdotto la possibilità di esonero dalla tenuta della scheda carburante per i soggetti Iva che effettuano l'acquisto esclusivamente mediante carte elettroniche ossia:

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

È necessario che le carte siano **emesse** da operatori finanziari:

- soggetti all'obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria previsto dall'art. 7, c. 6, del D.P.R. 605/73⁴⁰
- residenti in Italia o dotati di stabile organizzazione in Italia

La carta elettronica deve essere **intestata** al soggetto che esercita attività d'impresa, arte o professione e può essere impiegata anche per acquisti di altri beni/servizi.

Per beneficiare di questa semplificazione è necessario però il pagamento con carte elettroniche venga effettuato **per tutti i veicoli** dal parco auto aziendale. Pertanto, sono esclusi da tale semplificazione i soggetti passivi che effettuano pagamenti vengano effettuati con mezzi "misti" (in contanti e con carte elettroniche). L'adozione del sistema di contabilizzazione elettronica può avvenire anche in corso d'anno⁴¹.

³⁹ L'utilizzo della scheda mensile o trimestrale non è correlato al periodo di liquidazione dell'Iva adottato

⁴⁰ Banche, Poste Italiane spa, intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio, ogni altro operatore finanziario.

⁴¹ Circ. AdE 42/2012

Modalità di certificazione e registrazione

Per poter esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva e alla deduzione del costo è necessario che l'acquisto di carburante risulti dall'**estratto conto** della carta che deve evidenziare:

- la data del rifornimento
- il distributore presso il quale è stato effettuato il rifornimento
- l'ammontare del corrispettivo

All'atto di registrazione si consiglia di indicare sull'estratto conto (o su un documento riepilogativo interno) l'imponibile, l'Iva scorporata e l'Iva detraibile e la targa del veicolo a cui si riferisce il rifornimento. Per quanto riguarda i termini di registrazione, si ritiene che l'annotazione Iva debba essere riferita all'estratto conto mensile della carta di credito cumulando tutti i rifornimenti del periodo.

Spesometro

I soggetti passivi Iva che adottano il sistema di contabilizzazione elettronica sono **esonerati** dall'obbligo di indicare gli acquisti di carburante nello **spesometro**. Tale obbligo sussiste invece per i soggetti che continuano ad adottare la scheda carburante. In questo caso i dati degli acquisti di carburante devono essere riportati con le stesse modalità del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro ex art. 6, commi 1 e 6, del D.P.R. 695/96; in particolare, occorre:

- barrare la casella "documento riepilogativo", nel quadro FA se la modalità di comunicazione è aggregata o nel quadro FR se invece è "analitica"
- indicare l'ammontare complessivo delle operazioni imponibili rilevabili dalla scheda oggetto di comunicazione e l'ammontare complessivo dell'Iva corrispondente.