

## SPECIALE AUTO AZIENDALI

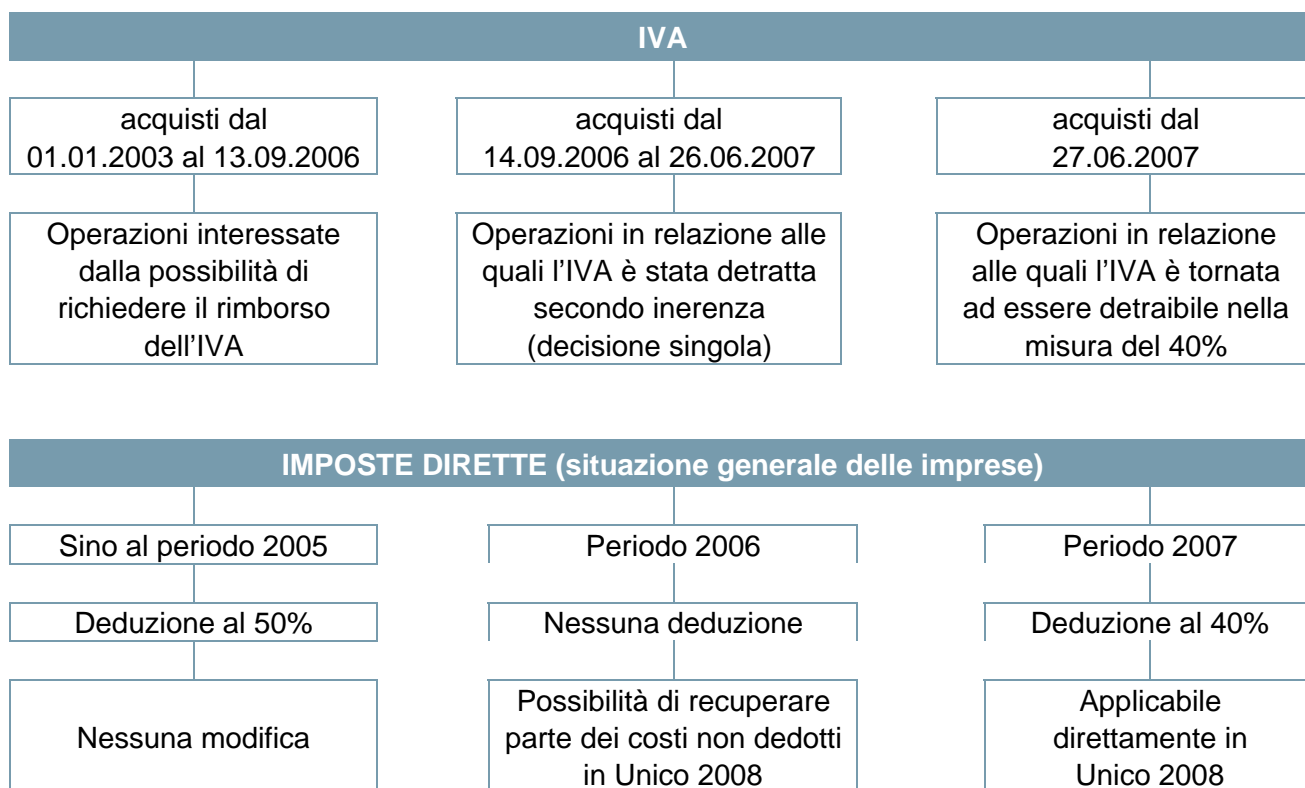
### Presentazione

L'anno 2007 si caratterizza per la frequenza degli interventi che interessano il settore delle auto utilizzate nell'esercizio di impresa, arte o professione.

In forma di elenco possiamo qui ricordare:

1. la possibilità di richiedere il rimborso dell'Iva assolta sugli acquisti di automezzi e sulle spese di impiego degli stessi nel periodo 01.01.2003 – 13.09.2006;
2. l'adozione di nuovi meccanismi di detrazione dell'Iva per gli acquisti posti in essere dal 27 giugno 2007;
3. la modifica dei criteri di deduzione dei costi auto per il periodo 2007;
4. la possibilità di recupero di parte dei costi auto non dedotti nel periodo di imposta 2006.

Volendo schematizzare in forma grafica quanto sopra, suddiviso per i due settori interessati, è possibile così rappresentare la situazione:



Nel presente speciale, per ciascuno dei temi sopra ricordati, si forniscono i principali chiarimenti e si dà conto dei possibili impatti sull'operatività quotidiana e sugli adempimenti dello studio.

## IL RIMBORSO IVA PER I PERIODI SINO AL 13 SETTEMBRE 2006

Come ormai più volte segnalato nelle precedenti circolari, la Corte di Giustizia UE ha ritenuto la normativa Iva italiana non compatibile con i principi generali europei, laddove vietava la detrazione dell'Iva sulle spese di impiego dei mezzi e concedeva una detrazione limitata (10% dal 2001 al 2005 e 15% dal 2006) per l'imposta assolta sull'acquisto o importazione degli stessi, anche mediante locazione finanziaria o noleggio.

Dopo la bocciatura comunitaria, il Governo italiano ha introdotto una norma di "rimedio" (D.L. n.258/06) che ha sostanzialmente previsto quanto rappresentato nella seguente tabella:

<b>Veicoli interessati</b>	Tutti quelli per i quali vigeva la limitazione alla detrazione dell'imposta; trattasi di ciclomotori, motocicli con cilindrata sino a 350 cc, autovetture per il trasporto di cose, autovetture per il trasporto promiscuo di cose e persone (restano esclusi dalle limitazioni, invece, i veicoli adibiti ad uso pubblico, quelli oggetto dell'attività propria dell'impresa e quelli utilizzati dagli agenti e rappresentanti di commercio)
<b>Spese interessate</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• spese di acquisto</li><li>• spese di impiego</li></ul>
<b>Periodi interessati</b>	Tutti i documenti emessi nel periodo dal 01.01.2003 al 13.09.2006, indipendentemente dalla data di registrazione e con le seguenti avvertenze: <ul style="list-style-type: none"><li>• le <b>schede carburante di settembre 2006</b>: non è chiaro se le stesse restino escluse totalmente (in quanto formate dopo il 13.09), oppure se possano rientrare i rifornimenti effettuati sino a tale data;</li><li>• le <b>fatture differite</b> (quelle cioè, riepilogative di più consegne di beni scortate da documento di trasporto): debbono essere considerate le sole consegne effettuate sino a tale data, eventualmente "frazionando" il documento.</li></ul>
<b>Forme di rimborso</b>	Sono previste due tipologie di richiesta di rimborso: <ul style="list-style-type: none"><li>• una <b>richiesta forfeitaria telematica</b>, da presentare entro il <b>20 settembre 2007</b>, in forza della quale la percentuale di detrazione dell'Iva è stata predeterminata nella misura del:<ul style="list-style-type: none"><li>- 35%, per il settore dell'agricoltura e della pesca;</li><li>- 40% per la generalità dei contribuenti;</li><li>- 50% per i veicoli con motore a propulsione non interna;</li></ul></li><li>• una <b>richiesta analitica</b>, da presentarsi in forma <b>cartacea</b> entro il <b>15 novembre 2008</b>, nella quale è il contribuente che deve decidere la misura della detrazione percentuale dell'Iva e deve fornire all'Amministrazione Finanziaria le prove di supporto alla propria richiesta.</li></ul> E' giusto rammentare che, ad oggi, sono stati stanziati i fondi per provvedere ai rimborsi, ma non è noto né il termine né la modalità di erogazione delle somme spettanti.
<b>Effetti sulla vendita del veicolo</b>	Se il contribuente richiede il rimborso dell'Iva assolta sull'acquisto del veicolo (acquisto diretto o riscatto da leasing), all'atto della rivendita non è più utilizzabile il disposto che prevede la limitata applicazione dell'imposta.
<b>Effetti sulle imposte dirette</b>	La richiesta di rimborso può comportare effetti sul versante delle imposte dirette, nei casi in cui l'imposta originariamente indetraibile (oggi rimborsata) ha rappresentato un costo in tutto o in parte deducibile dal reddito.

Alla luce delle informazioni ad oggi disponibili, lo Studio ritiene utile, preliminarmente, segnalare che:

- [ è opportuno presentare l'istanza di rimborso telematica forfetaria, in quanto appare davvero difficile fornire la prova della corretta detrazione richiesta nel caso della istanza analitica;
- [ tanto più sono i documenti da analizzare e ricercare per l'istanza di rimborso, quanto più laboriosi sono i conteggi che è necessario effettuare per determinare il rimborso spettante; è logico, pertanto, svolgere un'analisi per "costi – benefici" limitando la richiesta agli acquisti ed alle spese di maggiore entità (non vi è, infatti, alcun obbligo di inserire tutti i documenti);
- [ l'Agenzia delle Entrate, allo scopo di facilitare il lavoro degli operatori, ammette una compilazione "super semplificata" del modello, con cui si quantificano in modo forfetario sia gli impatti sulle imposte dirette derivanti dal rimborso (diversamente diviene necessario effettuare un ricalcolo preciso di quelle che sono le imposte a suo tempo risparmiate per effetto della deduzione dell'Iva indetraibile), sia l'eventuale maggiore imposta dovuta in caso di vendita del mezzo, oggetto di rimborso, entro la data del 13 settembre 2006; tale semplificazione consente di effettuare un calcolo di massima, utile per orientarsi nella scelta di presentare, o meno, la richiesta. Va anche ricordato che, con la C.M. n.28/E/2007, l'Agenzia ha fatto sapere che le istanze che esporranno:
  - una riduzione del credito almeno pari al 10% per il recupero delle imposte dirette;
  - una riduzione del credito almeno pari all'1%, nel caso di cessione del mezzo oggetto di rimborso alla data del 13 settembre 2006,
 non saranno oggetto di controllo, in quanto si ritiene che i suddetti limiti siano soddisfacenti. Si vedano i seguenti esempi per una maggiore comprensione del concetto:

**ESEMPIO:**

**Soggetto che richiede solo il rimborso sull'acquisto**

Un soggetto (non rileva né la forma giuridica né la posizione fiscale) ha acquistato nel corso del 2005 un'autovettura del prezzo di euro 30.000,00 oltre ad Iva per euro 6.000,00:

Iva detraibile secondo la percentuale forfetaria del 40%	2.400,00
Iva originariamente detraibile (10% del tributo esposto)	- 600,00
Maggiore Iva detraibile con l'istanza (differenza)	1.800,00
Impatto forfetario sulle imposte dirette previsto dall'Agenzia (10%)	- 180,00
Credito da esporre nell'istanza	1.620,00

L'esempio è stato costruito in modo da evidenziare che, nella realtà, il rimborso dell'Iva non comporta alcun impatto sulle imposte dirette, in quanto il costo della vettura acquistata nel 2005 era già superiore al tetto massimo di deducibilità fiscale (18.076,00 euro).

Ovviamente, il ragionamento potrebbe cambiare se il mezzo in questione fosse stato concesso in uso promiscuo al dipendente; infatti, in tale ipotesi, il costo diverrebbe tutto deducibile, senza alcuna limitazione di valore.

**ESEMPIO:**

**Soggetto che richiede il rimborso sull'acquisto e sulle spese di impiego**

Un soggetto (non rileva né la forma giuridica né la posizione fiscale) ha acquistato nel corso del 2005 un'autovettura del prezzo di euro 30.000,00 oltre ad Iva per euro 6.000,00. Per lo stesso mezzo ha sostenuto spese di impiego (carburanti e manutenzioni) nelle seguenti misure:

- anno 2005:                     â  euro 2.000,00 oltre ad Iva per 400,00
- anno 2006 (sino al 13.09.2006): â  euro 1.000,00 oltre ad Iva per 200,00

Iva detraibile secondo la percentuale forfetaria del 40% sull'acquisto	2.400,00
Iva originariamente detraibile (10% del tributo esposto)	- 600,00
Iva detraibile sulle spese di impiego (400 + 200) sempre al 40%	240,00
Iva originariamente detraibile sulle spese di impiego	0,00
Maggiore Iva detraibile con l'istanza (differenza)	2.040,00
Impatto forfetario sulle imposte dirette previsto dall'Agenzia (10%)	- 204,00
Credito da esporre nell'istanza	1.836,00

Valgono le considerazioni a commento di cui sopra, con la precisazione che le spese di impiego, sia pure nella misura del 50%, hanno trovato deduzione ai fini delle imposte dirette.

Come si evince dagli esempi riportati, la differenza sostanziale tra il primo ed il secondo esempio risiede nel fatto che, nella prima ipotesi, è sufficiente reperire una fattura di acquisto, mentre nella seconda sarà necessario riscontrare in archivio anche tutte le schede carburante e le fatture di manutenzione e riparazione.

Per chi avesse **venduto il mezzo oggetto di rimborso**, l'importo a credito deve essere ridotto di un ulteriore importo pari all'1% dell'Iva a credito (nel primo esempio si deve ridurre il credito di euro 18,00 – pari all'1% di 1.800,00 – mentre, nel secondo esempio, si deve ridurre il credito di 20,00 euro – pari all'1% di 2.040,00).

Nella tabella che segue, in relazione alla problematica del rimborso, si riepilogano gli elementi da considerare per la scelta dell'utilizzo del ricalcolo effettivo sul versante imposte dirette, oppure del ricalcolo forfetario:

INDICAZIONI PER LA VALUTAZIONE DELL'IMPATTO SULLE DIRETTE			
Tipo di spesa	Caratteristiche e tipo di utilizzo del mezzo	Ipotesi in cui è necessario valutare la convenienza dei due metodi	Ipotesi in cui non conviene mai l'uso del forfait
<b>Acquisto</b>	Costo fiscale < 18.076,00	X	
	Costo fiscale > 18.076,00		X
	Mezzi in uso promiscuo al dipendente	X	
<b>Impiego</b>	Mezzi utilizzati direttamente	X (impatto 50%)	
	Mezzi in uso promiscuo al dipendente	X (impatto 100%)	

Si ritiene che questi siano gli elementi essenziali per poter esplicitare una serena decisione in merito alla presentazione dell'istanza di rimborso.

## LE NUOVE REGOLE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA SUI MEZZI DAL 27 GIUGNO 2007

La data del 27 giugno 2007 rappresenta un importante "paletto" temporale che gli operatori Iva debbono considerare per una corretta detrazione delle spese relative agli automezzi.

Da tale momento, infatti, torna applicabile il criterio della detrazione percentuale forfetizzata che esonera i contribuenti dall'analisi in merito all'inerenza dell'utilizzo del mezzo rispetto all'attività.

Il 27 giugno 2007 rappresenta la data di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della Comunità Europea del provvedimento del Consiglio (datato 18 giugno 2007) che:

- autorizza l'Italia ad introdurre un meccanismo di detrazione dell'imposta derogatorio rispetto a quello generale dell'inerenza;
- condivide la misura percentuale proposta, pari al 40%, ritenendola equa rispetto al funzionamento dell'imposta.

La situazione, pertanto, da tale momento cambia radicalmente per i seguenti motivi:

1. la nuova misura di detrazione, per quanto attiene l'acquisto o l'importazione del mezzo (diretto, in *leasing* o in noleggio) supera la precedente percentuale del 15% applicabile a decorrere dal 01.01.2006;
2. la detrazione si applica anche alle spese di impiego del mezzo (manutenzioni, riparazioni, custodia), mentre prima per tali acquisti la stessa era totalmente preclusa;

3. il nuovo regime di favore Iva si accompagna, a partire dal 2007, con la possibilità "ripristinata" di deduzione dei costi, per effetto del disposto del D.L. n.81/07, successivamente commentato in questo stesso speciale.

La detrazione è oggettivamente forfetizzata per legge, nel senso che va applicata in misura uguale tanto da coloro che utilizzano il veicolo prevalentemente per fini professionali che da coloro che ne fanno, invece, un utilizzo modesto; pertanto, se da un lato si guadagna in semplicità operativa, dall'altro si rischia di accomunare situazioni del tutto eterogenee.

Dal punto di vista pratico, va rammentato che:

- la misura non necessita di alcun recepimento o provvedimento attuativo, essendo prevista la sua automatica efficacia interna già nell'art.19-*bis*1 del DPR n.633/72, così come modificato dal D.L. n.262/06;
- rientrano nella nuova regola le fatture relative ad operazioni poste in essere a decorrere dal 27 giugno 2007.

In particolar modo, possono creare talune difficoltà:

- le **schede carburante del mese di giugno 2007**: in assenza di chiarimenti ufficiali, permane il dubbio se debba essere considerata la data del documento (che coincide con la fine del periodo mensile o trimestrale di riferimento), oppure se si debba considerare in via autonoma i singoli rifornimenti (solitamente, tuttavia, gli importi in gioco non sono rilevanti; si consiglia, pertanto, un comportamento prudente);
- le **fatture differite emesse con richiamo a documenti di trasporto dello stesso periodo**: in analogia con quanto previsto dalle istruzioni per il rimborso, si dovrebbe frazionare il documento in relazione alla data del DDT.

Le nuove disposizioni presentano ancora alcuni **aspetti di non chiara applicazione**, che qui si segnalano al solo fine di completezza, ma in relazione alle quali è prudente attendere una pronuncia dell'Amministrazione:

1. la decisione del Consiglio UE esplicitamente afferma che la detrazione forfetizzata non si applica (e, quindi, agli stessi si applica il criterio generale di detrazione secondo inerenza) ad un determinato insieme di categorie di veicoli tra cui: quelli rientranti fra i beni strumentali del soggetto passivo nell'esercizio della sua attività; quelli utilizzati come taxi; quelli utilizzati ai fini di formazione da una scuola guida; quelli utilizzati per noleggio o *leasing*; quelli utilizzati da rappresentanti di commercio. L'aspetto di difformità rispetto alla normativa nazionale è il richiamo ai veicoli rientranti tra i beni strumentali che, secondo l'Agenzia, sono solo quelli utilizzati dalle categorie successivamente richiamate (autoscuole, società di noleggio o *leasing*, ecc.);
2. la medesima decisione, inoltre, afferma che la disposizione si applica *a tutti i veicoli a motore - trattori agricoli o forestali esclusi - 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*. Il concetto richiama in via generica i mezzi conducibili da soggetti muniti di patente B, ma anche sul punto sarebbe più che mai necessario un chiarimento dell'amministrazione;
3. non è stata colta l'occasione per chiarire, una volta per tutte, il regime di detrazione dell'Iva sui pedaggi autostradali; attualmente, pur nell'irrazionalità della disposizione, continua a sopravvivere il disposto della lettera e) dell'art.19-*bis*1.

Sulla base di queste regole, pertanto, dovrà essere esercitata la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto.

## DISCIPLINA APPLICABILE ALLE CESSIONI DI AUTOVETTURE

Uno dei principali elementi di valutazione circa la convenienza a richiedere il rimborso dell'Iva assolta sull'acquisto di automezzi - per il periodo 01.01.2003 – 13.09.2006 - è rappresentato dalle conseguenze che la cessione del veicolo comporta in termini di aggravio ai fini Iva.

Ciò dipende, essenzialmente, dalla criticabile affermazione contenuta nel Provvedimento direttoriale datato 22 febbraio 2007 (che ha approvato il modello per l'istanza di rimborso), secondo la quale l'intervenuta cessione del veicolo - per il quale viene richiesto il rimborso - comporterebbe l'assoggettamento ad Iva dell'intero corrispettivo di cessione. E ciò, in palese deroga al generale "principio di simmetria" tra la detrazione operata all'atto dell'acquisto e la base imponibile da assoggettare ad imposta in caso di cessione<sup>1</sup>.

### LO STRALCIO DEL PROVVEDIMENTO

#### **4. Variazione dell'imposta relativa alla cessione di veicoli.**

*1. Per le cessioni dei veicoli per i quali la base imponibile è stata assunta in misura ridotta ai sensi dell'art. 30, comma 5 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni, i contribuenti che presentano istanza di rimborso ai sensi dei punti 1 e 2 del presente provvedimento, devono operare la variazione in aumento di cui all'art. 26, primo comma del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, senza applicazione di sanzioni e di interessi, assumendo come base imponibile l'intero corrispettivo pattuito.*

A tutto ciò deve aggiungersi la procedura "forfetaria" prevista dalla C.M. n.28/E del 16 maggio 2007 in base alla quale, in caso di cessione del veicolo nel periodo 01.01.2003 – 13.09.2006, non si procederà ad ulteriori controlli in merito alle istanze di rimborso presentate se la maggior Iva dovuta sarà pari almeno all'1% del credito complessivamente richiesto.

E' lecito chiedersi, inoltre, se l'assoggettamento ad Iva dell'intero corrispettivo interessa anche le cessioni di automezzi avvenute successivamente alla data del 13.09.2006 (per le quali è stata presentata l'istanza di rimborso) tenendo conto che, in relazione ad esse, nessuna procedura forfetaria è stata prevista.

Va, infine, rilevato che in relazione agli acquisti di autovetture effettuati a partire dal 27 giugno 2007 (data di pubblicazione nella GUCE n. L 165/33 della decisione del Consiglio n.2007/441/Ce del 18.06.2007 che introduce a regime la nuova detrazione al 40% sull'acquisto di autovetture) la successiva cessione degli stessi dovrebbe comportare – in applicazione del richiamato principio di simmetria ricavabile dalla disposizione contenuta nel co.5 dell'art.30 della L. n.388/00 - l'assoggettamento ad Iva del 40% del corrispettivo di cessione.

Considerato che la normativa nazionale, con riferimento alla disciplina delle cessioni, non è stata modificata in funzione delle recenti novità intervenute, è lecito attendersi un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, è possibile affermare che la disciplina applicabile in sede di cessione dell'autovettura vari in funzione di due elementi:

1. le regole di detrazione applicate nel momento in cui è avvenuto l'acquisto;
2. il fatto che per tale acquisto venga presentata o meno istanza di rimborso (quest'ultima, ovviamente, possibile solo in relazione agli acquisti effettuati nel periodo 01.01.2003 – 13.09.2006).

<sup>1</sup> Tale principio, previsto dal co.5 dell'art.30 della L. n.388/00, per le cessioni di autovetture avvenute sulla base del precedente co.4, non risulterebbe applicabile – stando al pensiero dell'Agenzia delle Entrate – alle cessioni di autovetture per le quali si procede alla richiesta di un'ulteriore quota detraibile tramite istanza di rimborso. Si ricorda, peraltro, che tale principio di simmetria è già presente nell'ordinamento Iva nazionale (vedi art.13 del DPR n.633/72) anche con riferimento alle vendite di telefoni cellulari.

Si propone di seguito una tavola riassuntiva che riepiloga il trattamento applicabile alle cessioni di autovetture secondo i criteri in precedenza indicati (per le auto in leasing è necessario verificare il trattamento Iva della sola fattura di riscatto del bene).

DATA ACQUISTO	CESSIONI - TRATTAMENTO IVA
Fino al 31.12.2000	Esente art.10, punto 27- <i>quinquies</i> (verificare che non sia stata detratta alcuna quota di imposta all'acquisto)
Dal 01.01.2001 Al 31.12.2005	<p><b>Senza presentazione istanza rimborso</b>            10% corrispettivo: imponibile            90% corrispettivo: escluso art.30, co.5, L. n.388/00            (è irrilevante il fatto che il contribuente non abbia volontariamente detratto imposta all'acquisto)</p> <p><b>Con presentazione istanza di rimborso (per acquisti da 01.01.2003)</b>            100% corrispettivo: imponibile</p>
Dal 01.01.2006 Al 13.09.2006	<p><b>Senza presentazione istanza rimborso</b>            15% corrispettivo: imponibile            85% corrispettivo: escluso art.30, co.5, L. n.388/00            (è irrilevante il fatto che il contribuente non abbia volontariamente detratto imposta all'acquisto)</p> <p><b>Con presentazione istanza di rimborso</b>            100% corrispettivo: imponibile</p>
Dal 14.09.2006 al 26.06.2007	Applicazione del principio di "simmetria" (Principi comunitari) 100% corrispettivo: imponibile (Tesi Agenzia Entrate)
Dal 27.06.2007	40% corrispettivo: imponibile (in attesa di chiarimento dell'Agenzia)

## NOVITÀ SULLE IMPOSTE DIRETTE

Le novità in tema di auto non sono arginate al settore dell'Iva; anzi, i riflessi sulle imposte dirette rappresentano proprio l'effetto assunto dal Legislatore per tentare di arginare e controllare l'effetto che il rimborso Iva potrà produrre sulle casse erariali.

In sostanza, a titolo di estrema sintesi, si ricorderà che il D.L. n.262/06 aveva previsto, per il periodo di imposta in corso al 3 ottobre 2006:

- la totale indeducibilità dei costi auto per le imprese, con l'esclusione dei soli agenti e rappresentanti di commercio;
- la limitazione della deducibilità dei costi delle auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti, alla sola somma che costituiva reddito per questi ultimi;
- la limitazione della deducibilità dei costi auto per i lavoratori autonomi al 25%, rispetto al precedente 50%, fermi restando i tetti massimi fiscalmente rilevanti.

Ora, il D.L. n.81/07 (meglio noto come "decreto tesoretto"), riscontrata l'eccedenza delle entrate fiscali rispetto alle misure previste, dispone:

1. un nuovo regime di deduzione dei costi auto (per quanto attiene le ipotesi in precedenza limitate o azzerate) valevole a partire dal periodo di imposta in corso alla data del 27 giugno 2007 e la connessa determinazione del valore convenzionale del *fringe benefit* per l'uso promiscuo dei mezzi;
2. un particolare meccanismo di recupero parziale dei costi auto non dedotti per il periodo di imposta in corso al 3 ottobre 2006, da far valere nel modello Unico 2008.

In particolare, le nuove norme applicabili in relazione al **periodo di imposta 2007** sono riassunte nella tabella che segue:

NUOVO REGIME DI DEDUZIONE DEI COSTI AUTO DAL 2007	
<b>Auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti</b>	<p>§ la valorizzazione del <i>fringe benefit</i> dovrà essere effettuata utilizzando la percentuale del 30% delle tabelle ACI approvate nel mese di dicembre di ciascun anno (il riaddebito può essere effettuato mediante inserimento in busta paga, oppure con emissione di fattura);</p> <p>§ qualora il mezzo sia concesso in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo di imposta, si ottiene il riconoscimento del 90% dei relativi costi;</p>
<b>Auto con limitazioni fiscali</b>	<p>i mezzi di trasporto a motore, differenti da quelli che non subiscono limitazioni fiscali (ad esempio gli autocarri "non fasulli"), consentono la deducibilità dei costi di acquisto e di impiego nelle seguenti misure:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 40% per le imprese;</li> <li>• 80% per gli agenti e rappresentanti di commercio (invariata rispetto al passato);</li> <li>• 40% per i lavoratori autonomi;</li> </ul> <p>ferma restando l'applicazione dei tetti massimi di rilevanza fiscale dell'art.164 del Tuir</p>

Volendo riepilogare la situazione applicabile, è possibile consultare la tabella che segue:

RIEPILOGO DEL REGIME FISCALE DEI COSTI AUTO PER IL PERIODO 2007		
<b>Veicoli SENZA limitazioni fiscali di costo</b>	Tutti i contribuenti	<p>Si deduce al 100%, senza limiti di spesa, il costo di acquisto o di utilizzo connesso ai seguenti veicoli:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• veicoli senza i quali non può essere esercitata l'attività (noleggio, scuola guida, ecc.);</li> <li>• veicoli ad uso pubblico;</li> <li>• autocarri, se inerenti e se non "falsi" secondo le indicazioni del provvedimento del 06.12.06;</li> <li>• motocarri;</li> <li>• veicoli ad uso speciale ed altre specifiche categorie (autobus, trattori, mezzi d'opera).</li> </ul>

<b>Veicoli CON limitazioni fiscali di costo</b> (tutti i veicoli diversi da quelli di cui sopra)	Agenti e rappresentanti di commercio	deduzione all'80% dei costi di acquisto e di impiego per i veicoli, senza limiti di numero, inerenti l'attività svolta, con le seguenti particolarità: <ul style="list-style-type: none"> <li>• tetto massimo del costo di acquisto pari ad euro 25.822,84;</li> <li>• divieto di deduzione di quote di ammortamento anticipato;</li> <li>• durata minima contratto di <i>leasing</i> di 4 anni.</li> </ul>
	Altre imprese	deduzione al 40% dei costi di acquisto e di impiego per i veicoli, senza limiti di numero, con le seguenti particolarità: <ul style="list-style-type: none"> <li>• tetto massimo del costo di acquisto pari ad euro 18.075,99;</li> <li>• divieto di deduzione di quote di ammortamento anticipato;</li> <li>• durata minima contratto di <i>leasing</i> di 4 anni.</li> </ul>
	Lavoratori autonomi	deduzione al 40% dei costi di acquisto e di impiego per i veicoli, nel limite massimo di 1 per ciascun professionista, con le seguenti particolarità: <ul style="list-style-type: none"> <li>• tetto massimo del costo di acquisto pari ad euro 18.075,99;</li> <li>• divieto di deduzione di quote di ammortamento anticipato;</li> <li>• durata minima contratto di <i>leasing</i> di 4 anni.</li> </ul>
	Auto in uso promiscuo ai dipendenti	<ul style="list-style-type: none"> <li>• deduzione al 90% dei costi di acquisto e di impiego per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta, senza limiti di numero e senza tetto massimo di costo d'acquisto;</li> <li>• deduzione secondo le ordinarie regole per le imprese o i lavoratori già sopra esposte, se la concessione in uso promiscuo non è effettuata per la maggior parte del periodo di imposta.</li> </ul>
<b>Veicoli privati utilizzati per missioni aziendali</b> <b>Veicoli noleggiati per missioni</b>	Tutti i contribuenti	<ul style="list-style-type: none"> <li>• inerenza della trasferta con l'attività svolta;</li> <li>• deduzione dell'indennità chilometrica rapportata alle tabelle ACI periodiche o alle tariffe di noleggio;</li> <li>• limite di deduzione rapportata alla tariffa prevista per mezzi con 17 CV fiscali se benzina, 20 CV fiscali se gasolio.</li> </ul>

Per una più esatta individuazione dei veicoli che subiscono limitazioni fiscali, è possibile consultare la tabella che segue:

#### LA SUDDIVISIONE DEI MEZZI SECONDO CRITERI FISCALI DEL TUIR

Veicoli CON limitazioni specifiche	Veicoli SENZA limitazioni specifiche
Subiscono le limitazioni di cui all'art.164 esclusivamente i veicoli a motore che rientrano in una delle seguenti categorie: <ul style="list-style-type: none"> <li>• autoveicoli di cui all'art.54, co.1, lett.a) del D.Lgs. n.285/92 (nuovo codice della strada);</li> <li>• gli autocaravan di cui all'art.54, co.1, lett.m) del D.Lgs. n.285/92;</li> </ul>	Non subiscono le limitazioni dell'art.164 del Tuir i seguenti mezzi: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>mezzi di trasporto non a motore:</u></li> <li>2. <u>mezzi di trasporto a motore, tra cui:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>- motoveicoli diversi dai motocicli</li> <li>- autobus;</li> <li>- autoveicoli per trasporto promiscuo;</li> <li>- autocarri (salvo che non siano di comodo secondo il provvedimento del 6 dicembre 2006);</li> </ul> </li> </ol>

- i ciclomotori di cui all'art.52 del D.Lgs. n.285/95;
- i motocicli di cui all'art.53, co.1 del D.Lgs. n.285/92;
- gli aeromobili da turismo, le navi e le imbarcazioni da diporto.

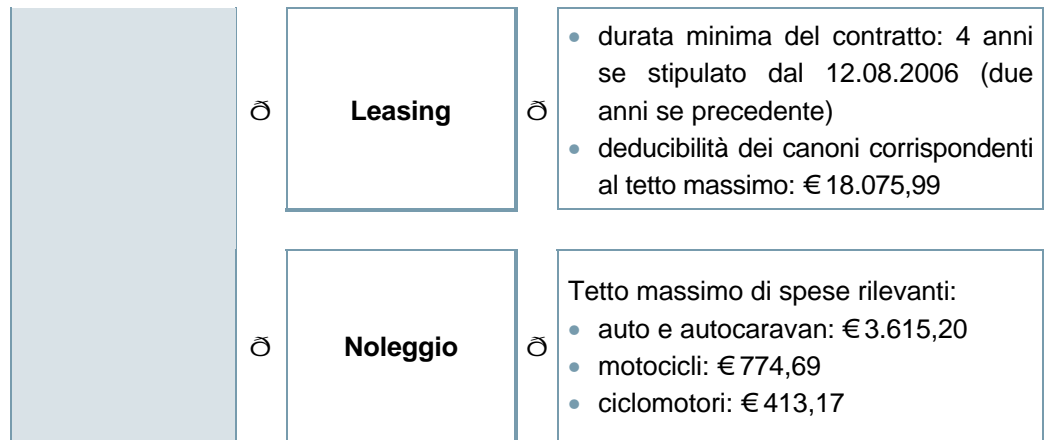
- trattori stradali;
- autoveicoli per trasporti specifici;
- autoveicoli per uso speciale;
- autotreni;
- autoarticolati;
- autosnodati;
- mezzi d'opera.

Le spese di impiego seguono il medesimo regime del costo di acquisto

Giunti a questo punto, è possibile elaborare delle tabelle di sintesi complessive, distinte per tipologia di contribuente:

TIPO DI SOGGETTO	REGIME FISCALE	TIPOLOGIA DI IMPIEGO O DI MEZZO	ANNOTAZIONI
Imprese in genere, indipendentemente dalla forma giuridica adottata	Deducibilità integrale	Auto strumentali	Il concetto di veicoli strumentali secondo la prassi è da individuare nei casi in cui l'attività non può essere esercitata senza gli stessi (es. impresa di noleggio auto)
		Auto adibite ad uso pubblico	Occorre la titolarità di un'autorizzazione
		Mezzi diversi da quelli con limitazioni (es. autocarri non fasulli)	Da verificare, in ogni caso, l'inerenza rispetto all'attività
	Deducibilità parziale	Uso promiscuo ai dipendenti (deduzione al 90%)	La deducibilità è limitata al 90% dei costi, a condizione che il veicolo sia concesso in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo di imposta interessato ( <i>benefit</i> o riaddebito fissato nella misura forfetaria del 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza media annua di 15 mila chilometri, come da tariffe Aci approvate annualmente)
		Tutti gli altri casi (deduzione al 40%)	Deducibilità al 40% con l'applicazione delle regole particolari derivanti dalla tipologia di acquisto





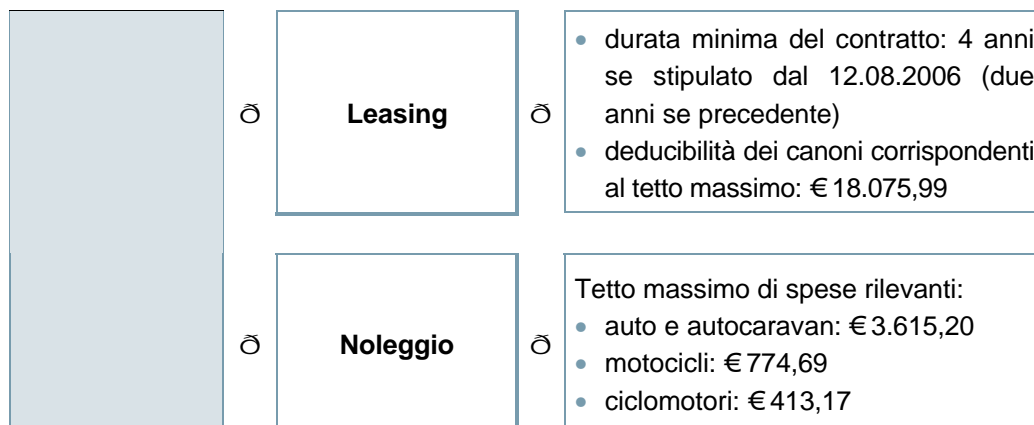
TIPOLOGIA DI SOGGETTO	REGIME FISCALE	TIPOLOGIA DI IMPIEGO O DI MEZZO	ANNOTAZIONI
<b>Agenti di commercio</b>	<b>Deducibilità integrale</b>	Auto strumentali	Pare difficile, considerando il pensiero della prassi, individuare tale ipotesi
		Mezzi diversi da quelli con limitazioni (es. autocarri non fasulli)	Da verificare, in ogni caso, l'inerenza rispetto all'attività
	<b>Deducibilità parziale</b>	Uso promiscuo ai dipendenti (deduzione al 90%)	La deducibilità è limitata al 90% dei costi, a condizione che il veicolo sia concesso in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo di imposta interessato ( <i>benefit</i> o riaddebito fissato nella misura forfetaria del 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza media annua di 15 mila chilometri, come da tariffe Aci approvate annualmente)
		Auto utilizzate per l'esercizio dell'impresa, ma non esclusivamente strumentali	La deducibilità è fissata al <b>80%</b> ☒



	○	<b>Leasing</b>	○	<ul style="list-style-type: none"> <li>• durata minima del contratto: 4 anni se stipulato dal 12.08.2006 (due anni se precedente)</li> <li>• deducibilità dei canoni corrispondenti al tetto massimo: € 25.822,84</li> </ul>
	○	<b>Noleggio</b>	○	<p>Tetto massimo di spese rilevanti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• auto e autocaravan: € 3.615,20</li> <li>• motocicli: € 774,69</li> <li>• ciclomotori: € 413,17</li> </ul>

TIPOLOGIA DI SOGGETTO	REGIME FISCALE	TIPOLOGIA DI IMPIEGO O DI MEZZO	ANNOTAZIONI
<b>Professionisti</b>	<b>Deducibilità integrale</b>	//	Pare difficile, considerando il pensiero della prassi, individuare ipotesi in cui l'auto del professionista possa considerarsi esclusivamente strumentale
		Mezzi diversi da quelli indicati nel box ambito di applicazione (es. autocarri non fasulli)	Da verificare, in ogni caso, l'inerenza rispetto all'attività
	<b>Deducibilità parziale</b>	Uso promiscuo ai dipendenti	La deducibilità è limitata al 90% dei costi, a condizione che il veicolo sia concesso in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo di imposta interessato ( <i>benefit</i> o riaddebito fissato nella misura forfetaria del 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza media annua di 15 mila chilometri, come da tariffe Aci approvate annualmente)
		Auto utilizzate per l'esercizio della professione	la deducibilità è fissata al <b>40%</b> per una sola vettura per ciascun professionista

<b>Effetti derivanti dal tipo di acquisto</b>	○	<b>Diretto</b>	○	<ul style="list-style-type: none"> <li>• tetto massimo rilevante: € 18.075,99 per auto, € 4.131,66 per motocicli, € 2.065,83 per ciclomotori</li> <li>• no ammortamento anticipato</li> </ul>
---	---	----------------	---	---



Per quanto attiene, invece, i recuperi pregressi sul **periodo di imposta 2006**, le misure di deducibilità concesse dal Legislatore sono le seguenti:

- Ü 20% per le imprese, rispetto alla precedente completa indeducibilità dei costi;
- Ü 80% per gli agenti e rappresentanti di commercio (che, di fatto, non hanno subito alcuna modifica per effetto delle nuove norme);
- Ü 30% per i lavoratori autonomi, rispetto alla precedente misura 25%;
- Ü 65% per i costi relativi alle vetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta.

Dal punto di vista degli **adempimenti operativi**, il D.L. n.81/07 prevede che:

1. il recupero delle maggiori imposte versate nel 2006 avverrà per il tramite della dichiarazione dei redditi del periodo 2007;
2. in sede di determinazione della seconda rata di acconto è possibile tenere conto della riduzione dell'imponibile derivante dalle nuove disposizioni di favore;
3. per il versamento degli acconti relativi al periodo di imposta 2007, il contribuente può continuare ad operare come se la regola dell'art.164 del Tuir fosse rimasta congelata alla data del 2 ottobre 2006, quindi prima che venisse introdotta l'originaria limitazione alla deduzione dei costi (in sostanza, si può conteggiare l'acconto considerando deducibili i costi nella misura del 50% per le imprese e professionisti, oppure del 100% nel caso di auto concessa in uso promiscuo al dipendente).

Di seguito, si riporta il testo dell'art.164 del Tuir, aggiornato a seguito delle disposizioni del D.L. n.81/07:

<b>Art. 164 - 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</b>
1. Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore indicati nel presente articolo, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono deducibili solo se rientranti in una delle fattispecie previste nelle successive lett.a), b) e b-bis:
Ü <b>Deducibilità integrale (parte non modificata)</b>
a) per l'intero ammontare relativamente: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lett.a) e m) del co.1 dell'art.54 del D.Lgs. n.285 del 30 aprile 1992, ai ciclomotori e motocicli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;</li> <li>2) ai veicoli adibiti ad uso pubblico;</li> </ol>
Ü <b>Deducibilità azzerata o limitata (per il periodo in corso al 3.10.2006)</b>

*b) segue elenco creato ai soli fini di una miglior lettura*

- § Nella misura dell'80% relativamente alle autovetture ed autocaravan, di cui alle predette lettere dell'art.54 del citato D.Lgs. n.285/92, ai ciclomotori e motocicli utilizzati da soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio in modo diverso da quello indicato alla lett.a), n.1).
- § Nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la deducibilità è ammessa, nella misura del 25%, limitatamente ad un solo veicolo; se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'art.5, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato.
- § Non si tiene conto: della parte del costo di acquisizione che eccede lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli, lire 4 milioni per i ciclomotori; dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria; dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni per le

autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli, lire ottocentomila per i ciclomotori. Nel caso di esercizio delle predette attività svolte da società semplici e associazioni di cui al citato art.5, i suddetti limiti sono riferiti a ciascun socio o associato. I limiti predetti, che con riferimento al valore dei contratti di locazione anche finanziaria o di noleggio vanno ragguagliati ad anno, possono essere variati, tenendo anche conto delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati verificatesi nell'anno precedente, con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato. Il predetto limite di 35 milioni di lire per le autovetture è elevato a 50 milioni di lire per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio.

**Ü Deducibilità limitata (per il periodo in corso al 27.06.2007)**

*b) segue elenco creato ai soli fini di una miglior lettura*

- § Nella misura del 40% relativamente alle autovetture e autocaravan, di cui alle citate lettere dell'art.54 del D.Lgs. n.285/92, ai ciclomotori e motocicli il cui utilizzo è diverso da quello indicato alla lett.a), n.1).
- § Tale percentuale è elevata all'80% per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio in modo diverso da quello indicato alla lett.a), n.1).
- § Nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la deducibilità è ammessa, nella misura del 40%, limitatamente ad un solo veicolo; se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'art.5, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato.
- § Non si tiene conto:

- della parte del costo di acquisizione che eccede lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli, lire 4 milioni per i ciclomotori;
- dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria;
- dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli, lire ottocentomila per i ciclomotori.

Nel caso di esercizio delle predette attività svolte da società semplici e associazioni di cui al citato art.5, i suddetti limiti sono riferiti a ciascun socio o associato. I limiti predetti, che con riferimento al valore dei contratti di locazione anche finanziaria o di noleggio vanno ragguagliati ad anno, possono essere variati, tenendo anche conto delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati verificatesi nell'anno precedente, con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro dell'Industria, del commercio e dell'artigianato. Il predetto limite di 35 milioni di lire per le autovetture è elevato a 50 milioni di lire per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio.

Ü	<b>Deducibilità limitata per auto in uso promiscuo ai dipendenti (per il periodo in corso al 03.10.2006)</b>
	<i>b-bis</i> ) per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti, è deducibile l'importo costituente reddito di lavoro.
Ü	<b>Deducibilità limitata per auto in uso promiscuo ai dipendenti (per il periodo in corso al 27.06.2007)</b>
	<i>b-bis</i> ) nella misura del 90% per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta.
Ü	<b>Disposizioni comuni non modificate</b>
	2. Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.
	3. Ai fini della applicazione del co.7 dell'art.67, il costo dei beni di cui al co.1, lett.b), si assume nei limiti rilevanti ai fini della deduzione delle relative quote di ammortamento.

## **RIEPILOGO DELLE REGOLE FISCALI PER LA CONCESSIONE DEL MEZZO IN USO PROMISCUO AL DIPENDENTE**

Alla luce delle recenti novità introdotte dal D.L. n.81/07, convertito in legge con modificazioni, la fattispecie dell'autovettura concessa in uso promiscuo al dipendente riacquista – dopo la stretta apportata dal D.L. n.262/06 - un notevole *appeal*.

A partire dal periodo d'imposta in corso al 27.06.2007, infatti, tanto l'azienda quanto il professionista, potranno conseguire un vantaggio in termini di risparmio fiscale che, considerando tanto l'aspetto Iva quanto quello ai fini delle imposte sul reddito, è addirittura superiore a quello generato dall'applicazione della disciplina in vigore fino al 31.12.2005.

L'attuale disciplina relativa all'autovettura concessa in uso promiscuo al dipendente è la seguente:

- **Imposta dirette:** deduzione dei costi nel limite del 90% del costo sostenuto senza la limitazione, nei casi di acquisizione (acquisto, noleggio e leasing), degli importi massimi stabiliti dall'art.164 del Tuir;
- **Imposta sul valore aggiunto:** a partire dal 27 giugno 2007, detrazione forfetaria nella misura del 40%.

Va, inoltre, tenuto presente, che la destinazione ad uso promiscuo a favore del dipendente dell'auto aziendale comporta, in capo al dipendente stesso, l'insorgere di un compenso in natura.

A tal fine l'art.51, co.4, lett.a) del Tuir stabilisce che *“per le autovetture, gli autoveicoli, i motocicli ed i ciclomotori concessi in uso ed utilizzati promiscuamente dai dipendenti si assume quale valore imponibile del compenso in natura il 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle pubblicate annualmente dall'Automobile Club d'Italia, al netto delle somme trattenute (e dunque anche riaddebitate) al dipendente o da questo corrisposte in cambio della possibilità di utilizzare anche per fini personali l'automezzo aziendale”*.

Potrebbe quindi verificarsi il caso che il modello specifico non sia incluso nelle tabelle pubblicate dall'ACI, ed in tal caso l'importo da assoggettare a tassazione deve essere determinato prendendo a riferimento il valore previsto per il veicolo che risulta più simile a quello dato in uso.

Il compenso in natura derivante dall'utilizzo di tali mezzi di trasporto è determinato in modo forfetario ed è stabilito su base annuale, nel senso che la percorrenza di 15.000 chilometri deve essere considerata con riferimento all'intero esercizio e, pertanto, ragguagliata all'eventuale minor periodo dell'anno solare durante il quale il dipendente ha la disponibilità dell'automezzo aziendale, considerando a tale proposito il numero dei giorni per i quali il veicolo è stato assegnato.

La presunzione relativa ai chilometri attribuiti su base convenzionale per l'uso personale dell'automezzo da parte del dipendente è assoluta e, pertanto, opera a prescindere dal suo effettivo utilizzo. Tale determinazione è effettuata sulla base di un valore convenzionale (ossia il

costo chilometrico elaborato dall'ACI), che di per sé esprime la forfetizzazione di certi costi, si prescinde da qualunque valutazione in merito agli effettivi costi di utilizzo del mezzo.

Conseguenza di ciò è che diviene del tutto irrilevante per il lavoratore dipendente il fatto che egli abbia ricevuto eventuali rimborsi di oneri e spese (ad es. una parte del carburante) da parte del datore di lavoro.

Allo stesso modo del tutto irrilevante è la circostanza che il dipendente sostenga a proprio carico solo elementi di spesa che sono considerati per la determinazione del costo di percorrenza fissato dall'ACI, dovendosi comunque fare riferimento, ai fini della determinazione dell'importo da sottoporre a tassazione, al totale costo di percorrenza risultante dalle suddette tabelle.

Qualora il datore di lavoro addebiti al dipendente un corrispettivo (tramite l'emissione di fatture soggette ad Iva) per l'utilizzo del veicolo per fini personali, il compenso in natura soggetto ad imposizione sarà costituito dalla eventuale differenza tra il valore convenzionale e l'intero importo delle somme corrisposte dal dipendente, comprensive dunque anche dell'Iva, pagate nel periodo d'imposta.

Ovviamente, nel caso in cui la somma riaddebitata al dipendente (comprensiva di Iva) sia esattamente pari al benefit convenzionale calcolato con la regola sopra descritta, nessun importo dovrà essere incluso nella busta paga del dipendente.

Si riporta di seguito la modulistica da utilizzare nei casi di attribuzione del benefit convenzionale che in quelli di riaddebito (totale e parziale) dei costi al dipendente (in quest'ultimo caso vengono proposti due fac-simili di fatture da rilasciare al dipendente).