

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Emanuela Civardi – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Circolare del 1 marzo 2013

Veicoli aziendali delle imprese e dei professionisti: novità fiscali e nuovi adempimenti dal 2013

Indice

1. Premessa	2
2. La nuova deducibilità delle auto aziendali	2
2.1 Limite generale di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle autovetture	4
2.1.1 Costo massimo fiscalmente riconosciuto per le autovetture delle imprese e dei professionisti	4
2.1.2 Costo massimo fiscalmente riconosciuto per le autovetture di agenti e rappresentanti di commercio	6
2.1.3 La deducibilità dei canoni di locazione e di noleggio di autoveicoli aziendali	7
2.1.4 La deducibilità dei canoni di LEASING sostenuti per gli autoveicoli aziendali	8
2.1.5 La deducibilità delle autovetture aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti	10
2.1.6 Il trattamento fiscale degli autoveicoli concessi in godimento ai soci di società di capitali	11
2.2 Il trattamento fiscale delle altre spese e componenti negativi riconducibili agli autoveicoli	15
2.2.1 La deducibilità fiscale dei costi sostenuti per l'acquisto di carburante e lubrificante	15
2.2.2 Altri componenti deducibili riconducibili alle autovetture aziendali	17
2.2.3 Il trattamento fiscale delle spese di manutenzione e riparazione sostenute sulle autovetture aziendali	20
2.3 Il regime di deducibilità degli autoveicoli in UNICO 2013	22
2.3.1 Trattamento delle spese sostenute per gli autoveicoli aziendali in UNICO 2013	22
2.3.2 Determinazione degli acconti in UNICO 2013 (reddito 2012)	23
3. Obbligo di annotazione dell'utilizzatore sulle carte di circolazione sospeso in attesa delle procedure informatiche	24
3.1 Regime sanzionatorio per l'omesso aggiornamento della carta di circolazione	25

1. Premessa

Nel corso del 2012, il legislatore, al fine di aumentare il gettito nella casse dell'erario, è intervenuto sulle norme che regolamentano la deducibilità delle spese relative alle autovetture, possedute da imprese e professionisti, attraverso due strumenti normativi. Ci si riferisce, in particolare, alla **Legge di Riforma del Mercato del Lavoro** (legge 28 giugno 2012, n. 92) e alla **Legge di Stabilità 2013** (L. n. 228 del 24 dicembre 2012, pubblicata in Gazzetta il 29 dicembre scorso). In buona sostanza, **a decorrere dal 1 gennaio 2013**, è stata ridotta la deduzione fiscale delle spese riconducibili ai veicoli aziendali (costo di acquisto, canoni di leasing, spese di locazione (non finanziaria) carburanti, bollo, assicurazione e spese di manutenzione), la quale **passa dal 40%** (percentuale che troverà ancora applicazione per l'ultima volta alle spese sostenute nel 2012 e quindi a valere su UNICO 2013) **al 20%**. Nulla cambia, invece, **per i veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti**, per la maggior parte del periodo d'imposta. Infatti, per tale tipologia di veicoli, la Legge di Stabilità 2013 non prevede ulteriori restrizioni rispetto a quelle già operate dalla Riforma Fornero: **dal periodo d'imposta 2013**, i datori di lavoro potranno **dedurre il 70% delle spese** e dei costi sostenuti **per i veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti**, in luogo del 90%, vigente fino al periodo d'imposta 2012.

Sempre nel corso del periodo d'imposta appena concluso, l'Agenzia delle Entrate (**C.M. n. 42/E del 9 novembre 2012**) ha fornito maggiori informazioni in merito all'acquisto di combustibile per autotrazione **mediante modalità di documentazione alternative alla scheda carburante**, così come previsto dal Decreto Sviluppo (DL 70/2011) che ha statuito, come noto, *"l'abolizione della tenuta o compilazione della scheda carburante nel caso in cui i soggetti passivi IVA paghino i suddetti acquisti esclusivamente a mezzo carte di credito, di debito o carte prepagate"*.

Da ultimo si rammenta **l'obbligo**, anche per le imprese che concedono autoveicoli aziendali per un periodo di tempo superiore a 30 giorni, **di annotare sul libretto di circolazione il nome del soggetto utilizzatore del veicolo**, così come disposto dal decreto 28 settembre 2012 n. 198, in vigore dal 7 dicembre 2012. Per la piena operatività dell'adempimento in discorso occorrerà, tuttavia, attendere le istruzioni del Ministero dei Trasporti, atteso che la motorizzazione civile non ha ancora avviato le necessarie procedure informatiche per l'aggiornamento dei sistemi, ai fini dell'annotazione in parola.

2. La nuova deducibilità delle auto aziendali

La versione dell'art. 164 del TUIR, in vigore dal 1 gennaio 2013, recepisce le modifiche apportate al regime di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni. La citata disposizione prevede che, dal periodo d'imposta in corso al 2013, **le spese e gli altri componenti negativi** (relativi ai mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni) **sono deducibili** dal reddito d'impresa o professionale:

1. **per l'intero ammontare** relativamente:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

- agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, ai ciclomotori e motocicli, destinati ad essere utilizzati esclusivamente come **beni strumentali nell'attività propria dell'impresa**;
- ai veicoli adibiti ad uso pubblico.

2. limitatamente:

- nella **misura del 20%** relativamente alle autovetture ed autocaravan, ai ciclomotori e motocicli **non utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività propria d'impresa**;
- nella **misura dell'80%** per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti **attività di agenzia o di rappresentanza o di commercio**;
- nella **misura del 20%**, **limitatamente ad un solo veicolo**, nel caso di esercizio di **arti e professioni in forma individuale**;
- nella **misura del 70%** in caso di assegnazione del veicolo (per la maggior parte del periodo d'imposta) **in uso promiscuo ai dipendenti**.

Soggetti	Utilizzo dei veicoli	% di deducibilità in vigore dal 1 gennaio 2013	% di deducibilità in vigore fino al 31 dicembre 2012
Imprese	Esclusivamente strumentali all'attività dell'impresa	100%	100%
	Adibiti ad uso pubblico	100%	100%
	Utilizzati dai dipendenti (uso promiscuo)	70%	90%
	Altri utilizzi	20%	40%
Titolari di reddito da lavoro autonomo	Esclusivamente strumentali all'attività dell'impresa	100 %	100 %
	Adibiti ad uso pubblico	100 %	100 %
	Utilizzati dai dipendenti (uso promiscuo)	70%	90%
	Altri utilizzi	20% (deducibilità riconosciuta solo per un veicolo a professionista)	40% (deducibilità riconosciuta solo per un veicolo a professionista)
Agenti e rappresentanti		80 %	80 %

Le modifiche alla percentuale di deducibilità relativa alle auto aziendali e dei professionisti, appena commentate, **non incidono sui soggetti cosiddetti "nuovi minimi"**. Tali soggetti, infatti, oltre a

determinare il reddito sulla base del principio di cassa, non applicano le norme del TUIR che prevedono limitazioni alla deducibilità dei costi. Peraltro, sulla base di quanto chiarito dall'Amministrazione Finanziaria (C.M. n. 7 del 28 gennaio 2008 n. 7), ancorché con riferimento al "vecchio" regime di cui all'art. 1 commi 96-117 della L. 244/2007 (ma che conservano la propria validità anche con riferimento ai cosiddetti "nuovi minimi"), **le spese sostenute dai contribuenti "minimi" relative a beni a deducibilità limitata** – quali, appunto, gli autoveicoli di cui all'art. 164, comma 1, lettera b), del TUIR – **rilevano**, per cassa, **nella misura del 50% del relativo corrispettivo**, a prescindere dalle disposizioni del TUIR che prevedono uno specifico limite di deducibilità.

Osserva

Analoga limitazione si applica, anche, con riferimento alle spese inerenti l'auto utilizzata dal contribuente "minimo", quali carburanti, lubrificanti, spese di manutenzione, assicurazione.

Quanto appena esposto per i contribuenti minimi non trova, invece, analoga corrispondenza nel **regime delle nuove iniziative produttive ex art. 13 della L. 388/2000, per il quale trovano applicazione** gli ordinari criteri di competenza per gli imprenditori e di cassa per i lavoratori autonomi, ovvero **le ordinarie regole previste dal TUIR**: a decorrere dal 1 gennaio 2013, tali soggetti possono dedurre le spese per l'acquisto di veicoli a motore soltanto nel limite del 20%, se si tratta di veicoli aziendali (diversi da quelli strumentali all'attività) oppure di veicoli utilizzati da soggetti esercenti arti e professioni (limitatamente ad un solo veicolo).

2.1 Limite generale di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle autovetture

L'art. 164 del TUIR statuisce un limite generale per la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi - quali ammortamento del costo di acquisto, canoni di leasing, spese di locazione (non finanziaria) e di noleggio, relativi ai mezzi di trasporto aziendali, pari alle percentuali sopra esposte.

2.1.1 Costo massimo fiscalmente riconosciuto per le autovetture delle imprese e dei professionisti

Sotto il profilo strettamente fiscale, è previsto **un tetto massimo di riconoscimento fiscale** del costo di acquisto sostenuto (art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR) che non è stato modificato dalle disposizioni contenute sia nella Legge di Riforma del Lavoro che nella Legge di Stabilità per il 2013. Più precisamente, per quanto concerne i titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, ai fini della deducibilità, **non si tiene conto della parte di costo**, compresa l'IVA indetraibile, **che eccede**:

- € 18.075,99 per autovetture e autocaravan;
- € 4.131,66 per i motocicli;
- € 2.065,83 per i ciclomotori.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Occorre osservare, inoltre, come **tali limiti** operino congiuntamente con **la nuova limitazione percentuale del 20%**. Pertanto, a decorrere dal 1 gennaio 2013, il costo massimo fiscalmente deducibile sarà pari a quanto riportato nella seguente tabella di riepilogo.

Mezzi di trasporto	Costo massimo fiscale riconosciuto	Costo massimo fiscalmente deducibile (20%)
Autovetture	Euro 18.075,99	Euro 3.651,20
Autocaravan	Euro 18.075,99	Euro 3.651,20
Motocicli	Euro 4.131,66	Euro 826,33
Ciclomotori	Euro 2.065,83	Euro 413,17

Nel caso in cui **il costo d'acquisto sia inferiore all'ammontare massimo fiscalmente riconosciuto**, la percentuale di deducibilità del 20% **si applica sull'intero costo sostenuto**; diversamente, qualora il **predetto limite venga superato**, occorre prendere a riferimento per il calcolo della deducibilità il **tetto massimo fiscalmente riconosciuto**.

Esempio

Si supponga che, nel mese di marzo 2013, la società Alfa srl decida di acquistare un'autovettura per un prezzo di € 40.000,00 + IVA 21% (di cui indetraibile il 60%).

Il costo di acquisto è pari ad € 45.040,00 ((€ 40.000,00 + € 5.040 (60% di € 8.400,00)).

Il costo di acquisto è però riconosciuto sul piano fiscale solo fino ad € 18.075,99 (costo massimo fiscalmente riconosciuto). Ne consegue che:

- ➔ l'eccedenza di costo di acquisto pari ad € 26.964,01 (€ 45.040,00 – € 18.075,99) non può essere dedotta attraverso il processo di ammortamento;
- ➔ il costo di acquisto sostenuto fino ad € 18.075,99 può, invece, essere dedotto mediante il processo di ammortamento, nel limite del 20% dell'importo riconosciuto, ovvero € 3.615,20 (€ 18.075,99* 20%).

E' bene precisare che, il legislatore fiscale riconosce, ai contribuenti, la possibilità di applicare un'aliquota di ammortamento ridotta del 50%, per i cespiti acquistati in corso anno, ovvero per i cespiti che sono al loro primo anno di utilizzo o di funzionamento.

Il piano d'ammortamento, ai fini fiscali, sarà il seguente:

Esercizio	Valore ammortizzabile	Coefficiente di ammortamento	Ammortamento	Residuo da ammortizzare
2013	€ 3.615,20	12,5%	€ 451,90	€ 3.163,30
2014	€ 3.615,20	25%	€ 903,80	€ 2.259,50
2015	€ 3.615,20	25%	€ 903,80	€ 1.355,70

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

2016	€ 3.615,20	25%	€ 903,80	€ 451,90
2017	€ 3.615,20	12,5%	€ 451,90	€ 0

2.1.2 Costo massimo fiscalmente riconosciuto per le autovetture di agenti e rappresentanti di commercio

Come già anticipato, non subisce alcuna modifica la percentuale agevolata di deducibilità dei costi relativi ai mezzi impiegati dagli **agenti e rappresentanti di commercio**, i quali continueranno a dedurre tali costi nella **misura dell'80%**.

Sotto il profilo strettamente fiscale è previsto, anche per gli agenti e rappresentanti di commercio, **un tetto massimo di riconoscimento fiscale del costo di acquisto sostenuto** (art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR) anch'esso non modificato dalle disposizioni contenute sia nella Legge di Riforma del Mercato del lavoro che nella Legge di Stabilità per il 2013. In buona sostanza, per quanto concerne gli agenti e i rappresentanti di commercio, ai fini della deducibilità, non si tiene conto della parte di costo, compresa l'IVA indetraibile, che eccede:

- ➔ € 25.822,84, per autovetture e autocaravan;
- ➔ € 4.131,66, per i motocicli;
- ➔ € 2.065,83, per i ciclomotori.

Mezzi di trasporto	Costo massimo fiscale riconosciuto	Costo massimo fiscalmente deducibile (80%)
Autovetture	€ 25.822,84	€ 20.658,27
Autocaravan	€ 25.822,84	€ 20.658,27
Motocicli	€ 4.131,66	€ 3.305,39
Ciclomotori	€ 2.065,83	€ 1.652,66

Esempio

Si ipotizzi il caso di un rappresentante di commercio che acquista, nel 2013, un autoveicolo con un costo ammortizzabile pari ad € 50.000,00. Poiché il costo (€ 50.000,00) è superiore a quello fiscalmente ammesso (che per i rappresentanti di commercio è innalzato ad € 25.822,84), occorrerà prendere in considerazione, come costo ammortizzabile, quest'ultimo importo, ovvero l'importo fiscalmente ammesso. Pertanto, la quota fiscalmente deducibile sarà pari ad € 20.658,27 (€ 25.822,84 X 80%)

Il piano d'ammortamento, ai fini fiscali, sarà il seguente:

Esercizio	Valore ammortizzabile	Coefficiente di ammortamento	Ammortamento	Residuo da ammortizzare
2013	€ 20.658,27	12,5%	€ 2.582,28	€ 18.075,99
2014	€ 20.658,27	25%	€ 5.164,57	€ 12.911,42
2015	€ 20.658,27	25%	€ 5.164,57	€ 7.746,85

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

2016	€ 20.658,27	25%	€ 5.164,57	€ 2.582,28
2017	€ 20.658,27	12,5%	€ 2.582,28	€ 0

2.1.3 La deducibilità dei canoni di locazione e di noleggio di autoveicoli aziendali

L'art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR prevede anche un **limite massimo** fiscalmente riconosciuto **per l'ammontare "dei costi di locazione e di noleggio"** che opera, congiuntamente, con il nuovo limite percentuale di deducibilità del 20%. In buona sostanza, non sono deducibili i costi di locazione e di noleggio che eccedono:

- ➔ € 3.615,20 per le autovetture e gli autocaravan;
- ➔ € 774,69 per i motocicli;
- ➔ € 413,17 per i ciclomotori.

Mezzi di trasporto	Costo massimo fiscalmente riconosciuto dei canoni di locazione e noleggio sostenuti	Costo massimo fiscalmente deducibile dei canoni di locazione e noleggio sostenuti (20%)
Autovetture	€ 3.615,20	€ 723,04
Autocaravan	€ 3.615,20	€ 723,04
motocicli	€ 774,69	€ 154,94
Ciclomotori	€ 413,69	€ 82,74

Il costo massimo fiscalmente deducibile dei canoni di locazione e noleggio sostenuti nel periodo d'imposta **deve**, in ogni caso, **essere ragguagliato ad anno**.

ESEMPIO

Si ipotizzi il caso di un'impresa che sostiene, nel corso del periodo di imposta 2013, spese per noleggio di un'autovettura per € 5.000, a fronte di un contratto che va dall'1 luglio 2013 al 31 dicembre 2013 (giorni 184). Dovendo l'impresa ragguagliare ad anno i predetti limiti, si otterrà che:

- ➔ il costo massimo fiscalmente riconosciuto sarà pari ad € 1.595,60 (€ 3.165,20 × 184/365);
- ➔ il costo massimo fiscalmente deducibile, ai fini fiscali, sarà, quindi, pari ad € 319,12 (€ 1.595,60X 20%).

I contratti di noleggio cosiddetti **"full service"** prevedono, invece, in aggiunta alla locazione, la fornitura di servizi relativi alla gestione del veicolo (es. manutenzione ordinaria, assicurazione, tassa di proprietà). Sul punto, l'Agenzia delle Entrate (C.M. 48/98) ha chiarito che l'impresa locataria ha l'obbligo di indicare **separatamente la spesa di noleggio**, atteso che il limite previsto dall'art. 164

del TUIR deve essere riferito al netto dei costi delle prestazioni accessorie: se i costi relativi al noleggio non sono indicati separatamente, la tariffa corrisposta è considerata in modo unitario e rileva per intero nel calcolo dei limiti in esame.

Esempio

Si supponga il caso di un'impresa che stipula, con decorrenza 1 gennaio 2013, un contratto di noleggio full service, di durata annuale, indicando in fattura l'importo di € 5.000,00, senza separare i costi di gestione (manutenzione ordinaria, assicurazione ecc) dai costi della locazione. Pertanto, l'importo deducibile sarà pari ad € 723,04 (20% di € 3.615,20, importo massimo fiscalmente rilevante).

Si supponga, diversamente, che, nel documento fiscale, vengano indicati separatamente i seguenti importi:

- ➔ € 4.000,00 di noleggio annuo;
- ➔ € 1.000,00 di riaddebito spese di gestione e prestazioni accessorie.

In tale ultima circostanza la quota deducibile dei canoni sarà di € 923,04, ovvero pari alla sommatoria di:

- ➔ € 723,04 (20% di € 3.615,20) per le spese riferite alla locazione del mezzo;
- ➔ € 200,00 (20% di € 1.000) per le spese accessorie, non essendo previsto alcun tetto massimo per quest'ultima tipologia di spesa.

2.1.4 La deducibilità dei canoni di LEASING sostenuti per gli autoveicoli aziendali

L'articolo 164 del D.P.R. n. 917/1986 prevede che, se i mezzi di trasporto a deducibilità limitata sono utilizzati in **locazione finanziaria**, l'utilizzatore non deve tener conto dell'ammontare dei canoni (proporzionalmente corrispondenti al costo di detti veicoli) che eccede gli analoghi limiti previsti in caso di acquisto dei veicoli, ovvero:

- ➔ € 18.075,99 per autovetture e autocaravan;
- ➔ € 4.131,66 per i motocicli;
- ➔ € 2.065,83 per i ciclomotori.

Da un punto di vista prettamente operativo, per determinare la parte di costo deducibile, occorre moltiplicare il **canone di leasing per il rapporto tra il costo fiscalmente rilevante e il costo veicolo sostenuto dal concedente**. Il risultato deve poi essere **moltiplicato per i limiti generali di deducibilità e ragguagliato al periodo di utilizzazione del veicolo nell'esercizio** (C.M. 48/98,). In pratica, la formula da applicare è la seguente:

Canone competenza	di	X	Costo fiscalmente riconosciuto	massimo	x	gg. durata del contratto _____
------------------------------	-----------	----------	---	----------------	----------	--

STUDIO ASSOCIATO IBERATI
Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Costo del concedente

365 g. g.

Qualora nel contratto di leasing sia previsto un **maxi canone iniziale**, occorre sommare l'importo del maxi canone al costo del leasing, in modo tale da spalmare lo stesso sull'intera durata del contratto.

Esempio

Si consideri l'acquisto in leasing di un autovettura in virtù di un contratto di leasing che presenta le seguenti caratteristiche:

- ➔ costo per il concedente pari a € 50.000,00;
- ➔ la durata del contratto di leasing è pari a 4 anni (dall'1.7.2013 al 30.6.2017);
- ➔ l'ammontare complessivo dei canoni dovuti in base al contratto è pari ad € 60.000,00.

Poiché il costo per il concedente (€ 50.000,00) eccede la soglia massima di costo fiscalmente riconosciuto (€ 18.075,66), è necessario calcolare, preliminarmente, la percentuale dell'ammontare complessivo dei canoni di leasing che risulta a sua volta riconosciuta ai fini fiscali:

$$€ 18.075,66 / € 50.000,00 = 36,15\%$$

A fronte dunque di un ammontare di canoni dovuti in misura complessiva pari ad € 60.000,00, solo € 21.690 (36,15% di € 60.000,00) di tale spesa risulta riconosciuta sul piano fiscale.

L'ammontare massimo di spesa fiscalmente riconosciuta per canoni di leasing (€ 21.690,00) dovrà poi essere ripartito per ogni periodo di imposta di durata del contratto di leasing.

Anno	Canoni rilevati
2013	$184/1460 \times € 21.690,00 = € 2.733,53$
2014	$365/1460 \times € 21.690,00 = € 5.422,50$
2015	$365/1460 \times € 21.690,00 = € 5.422,50$
2016	$365/1460 \times € 21.690,00 = € 5.422,50$
2017	$181/1460 \times € 21.690,00 = € 2.688,96$

Al fine di determinare l'ammontare massimo di spesa ammessa in deduzione, a fronte dei canoni di leasing sostenuti in relazione a ciascun periodo di imposta, è necessario applicare, sulle predette soglie massime di costo fiscalmente riconosciuto, la percentuale di deducibilità ammessa dalla lett. b) del co. 1 dell'art. 164 del TUIR (per i veicoli aziendali di imprese e professionisti pari al 20% con decorrenza 1 gennaio 2013).

Anno	Canoni rilevati
------	-----------------

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

2013	€ 2.733,53 × 20% = € 546,71
2014	€ 5.422,50 × 20% = € 1.088,50
2015	€ 5.422,50 × 20% = € 1.088,50
2016	€ 5.422,50 × 20% = € 1.088,50
2017	€ 2.688,96 × 20% = € 537,79

Sul punto, è bene precisare che, **per i contratti stipulati** dalla data di conversione del DL 16/2012 (decreto sulle semplificazioni fiscali), ovvero **dal 29 aprile 2012**, la **disciplina relativa alla deducibilità dei canoni di leasing** per le imprese e i lavoratori autonomi **è cambiata**. Infatti, prima dell'entrata in vigore del DL 16/2012, l'art. 102 comma 7 del TUIR subordinava la deducibilità dei canoni di leasing relativi ai veicoli a deducibilità limitata (di cui all'art. 164 lett. b) co. 1 del TUIR) a condizione che la durata del contratto non risultasse inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente tabellare previsto dal DM 31.12.88 (limitazione che continua ad operare per i contratti di leasing in essere alla data del 29 aprile 2012).

Osserva

Nel caso di autovetture, motoveicoli e simili, aventi coefficiente di ammortamento pari al 25%, la durata del contratto di leasing doveva, pertanto, essere almeno di 4 anni (48 mesi).

Con riferimento ai contratti di leasing stipulati a partire dal 29 aprile 2012 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 16/2012), **la deduzione dei relativi canoni non è più subordinata alla durata minima del contratto**, ma ad una quota massima che si ottiene, in linea generale, suddividendo il costo complessivo dei canoni per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento stabilito dai coefficienti ministeriali: a seguito della eliminazione della previsione per la quale la deducibilità del canone è legata alla durata minima del contratto di locazione finanziaria, **si potrà, dunque, stipulare un contratto di leasing per un'autovettura della durata di 2 anni, continuando a dedurre i canoni in 48 mesi** .

2.1.5 La deducibilità delle autovetture aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti

L'ipotesi più diffusa è quella della **concessione dell'autovettura** (e, più in generale, del veicolo) **in uso promiscuo al dipendente** che consiste nella possibilità di utilizzare il veicolo sia a fini aziendali che personali.

Osserva

L'**utilizzo promiscuo** da parte del dipendente deve essere provato in base ad **idonea documentazione** che ne attesti con certezza l'utilizzo, quale, ad esempio:

→ una **clausola del contratto di lavoro** (C.M. 10.2.98 n. 48);

- una **scrittura privata avente data certa**;
- apposito **verbale del CdA**.

Per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti, la nuova lett. b-bis) dell'art. 164 del TUIR dispone che, a decorrere dal 1 gennaio 2013, i relativi costi sono deducibili *"nella **misura del 70 %** per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta"*.

Osserva

Secondo quanto affermato dalla C.M. 10.2.98 n. 48, *"si considera dato in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo di imposta il veicolo utilizzato dallo stesso per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro"*. Inoltre, sempre secondo la citata circolare, non è necessario, ai fini della deducibilità in parola, che l'uso promiscuo sia avvenuto in modo continuativo, ovvero che il veicolo sia stato utilizzato da un solo dipendente.

Nel caso di un veicolo concesso in uso promiscuo al dipendente **non si applicano** i limiti al costo fiscale previsti per i veicoli aziendali in genere (costo di acquisto del veicolo, canone di locazione finanziaria, costo di locazione o noleggio). Di conseguenza, nel caso di autovettura avente un costo pari ad € 50.000,00 data in uso promiscuo al dipendente, **la stessa è deducibile anche per il costo che eccede € 18.075,99 (nella misura, come detto, del 70%)**. Analogo trattamento fiscale, riceveranno i costi di impiego relativi agli autoveicoli (carburante bolli assicurazioni spese di manutenzione ecc..) concessi in uso promiscuo ai dipendenti, nel senso che tali costi saranno anch'essi deducibili nel limite del 70%.

Esempio

Si supponga che, nel mese di marzo 2013, la società BETA srl decida di acquistare un autovettura per un prezzo di € 20.000,00 + IVA 21% (di cui indetraibile il 60%) e di assegnare tale autoveicolo, in uso promiscuo, al proprio dipendente. Il costo di acquisto è dunque pari ad € 22.520,00 ((€ 20.000,00 + € 2.520 (60% di € 4.200,00))

Il costo di acquisto è riconosciuto, sul piano fiscale, per l'intero ammontare sostenuto dall'impresa per il fatto che, nel caso di specie, non si applicano i limiti al costo fiscale previsti per i veicoli aziendali in genere. Pertanto, l'intero costo di acquisto sostenuto (€ 22.520,00) potrà essere dedotto mediante il processo di ammortamento, fermo restando che l'ammontare deducibile è limitato al 70 % dell'importo riconosciuto ovvero: € 15.764 (€ 22.520* 70%)

Il piano d'ammortamento, ai fini fiscali, sarà il seguente:

Esercizio	Valore ammortizzabile	Coefficiente di ammortamento	Ammortamento	Residuo da ammortizzare
2013	15.764	12,5%	Euro 1.970,50	Euro 13.793,50
2014	15.764	25%	Euro 3.941,00	Euro 9.852,50

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

2015	15.764	25%	Euro 3.941,00	Euro 5.911,50
2016	15.764	25%	Euro 3.941,00	Euro 1.970,50
2017	15.764	12,5%	Euro 1.970,50	Euro 0

2.1.6 Il trattamento fiscale degli autoveicoli concessi in godimento ai soci di società di capitali

L'art. 2, commi da 36-terdecies a 36-duodevices, del D.L. 13 agosto 2011, n.138, ha introdotto, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, alcune disposizioni finalizzate a **contrastare il fenomeno della concessione in godimento di beni relativi all'impresa a soci o familiari** dell'imprenditore (per fini privati), a condizioni più favorevoli rispetto a quelle che caratterizzano il mercato, prevedendo:

- ➔ per i soggetti (soci o familiari) che ricevono in godimento beni aziendali, la tassazione di un **reddito diverso** determinato confrontando il valore di mercato del diritto di godimento e il minor corrispettivo pattuito;
- ➔ per la società che concede i beni in godimento, l'**indeducibilità (totale o parziale) dei relativi costi sostenuti laddove non sia stato addebitato al socio** in tutto o in parte **il valore di mercato dell'utilizzo del bene**.

Nel caso in cui oggetto del godimento sia un autoveicolo, l'Agenzia delle Entrate, con una interpretazione favorevole al contribuente, ha chiarito che la società (con riferimento agli autoveicoli) **non ha l'obbligo di addebitare al socio alcun valore di mercato, pur tuttavia può dedurre i costi con i criteri ordinari** (circ. 15 giugno 2012, n. 24/E);

Peraltro, sempre secondo la stessa Agenzia delle Entrate (circ. 24 settembre 2012, n. 36/E), qualora il bene concesso al socio sia un autoveicolo, **il valore normale deve essere determinato** ai sensi dell'art. 51, comma 4, del Tuir e, quindi, in **misura pari al 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri** calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile **dalle tariffe predisposte dall'AcI** per la determinazione del fringe benefit.

Pertanto, alla luce dei chiarimenti appena esposti, si potrebbe pacificamente ritenere che, il socio assegnatario di un autoveicolo aziendale, possa essere tassato su di un **importo oggettivamente ridotto**, ovvero sul **valore convenzionale** pari al 30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle ACI **e non sulle tariffe di noleggio mediamente praticate sul mercato (ovviamente più alte)**.

Osserva

Sul punto, si rammenta che, **per i beni diversi dagli autoveicoli** concessi in uso esclusivo ai soci, ai fini della determinazione del reddito diverso in capo al socio utilizzatore, **deve assumersi il**

valore normale ex art. 9 del TUIR, ovvero il *prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza o al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui beni e servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.*

Parimenti, **la società** che concede al socio in godimento l'autovettura **potrà dedurre dal reddito d'impresa** (in ossequio alle percentuali di deducibilità di cui all'art. 164 TUIR, ovvero 40% fino al 2012 e 20% dal 2013) **tutti i costi dell'autovettura che**, salvo diverso accordo tra le parti (socio e società), **restano a carico della società** (costo d'acquisto, interessi passivi finanziamento, canoni di noleggio o leasing, carburante, bollo, assicurazione, manutenzione, riparazioni, eccetera), **anche laddove non sia stato addebitato al socio**, in tutto o in parte, **il valore convenzionale dell'utilizzo del bene**. Ribadiamo sul punto, che, l'indeducibilità "in ogni caso", in capo all'impresa concedente, di tutti i costi relativi ai beni concessi in godimento, sembrerebbe, stando all'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, non trovare applicazione in relazione alla concessione in godimento degli autoveicoli, i quali rientrano nel regime previsto dall'articolo 164 del TUIR.

Esempio

La società Alfa s.r.l. ha concesso in godimento, per tutto il periodo d'imposta 2012 (1/1/2012-31/12/2012), al socio Bianchi, un autovettura Marca xxxx, senza ricevere dal socio utilizzatore alcun corrispettivo

La società ALFA s.r.l. ha sostenuto, inoltre, per il suddetto veicolo, le seguenti spese € 5.000 (ammortamenti, carburante, bollo, assicurazione, manutenzione, riparazioni, eccetera).

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, ai fini della determinazione del valore tassabile in capo al socio, si devono utilizzare le tariffe predisposte dall'Acì per la determinazione del fringe benefit per l'anno 2012.

Modello	Costo chilometrico a 15.000	Fringe benefit annuale (costo chilometrico*15.000 km)
Autovettura marca xxxx	€ 0,7070	€ 3.181,55

In capo al socio utilizzatore Bianchi si avrebbe una modesta tassazione per l'uso privato dell'autovettura per un intero anno, con il vantaggio rilevante di non dover sopportare i costi, restando gli stessi interamente a carico della società e deducibili in ossequio alle ordinarie regole del TUIR.

Il reddito da assoggettare a tassazione in capo al socio bianchi sarà, pertanto, pari a € 3.181,55. In sede di dichiarazione dei redditi 2012 (UNICO 2013) il socio Bianchi dovrà compilare il QUADRO RL

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

10 avendo cura di indicare:

- *la differenza tra il valore di mercato (3.181,55) e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci (€ 0), ovvero € 3.181,55 (€ 3.181,55- 0)*

SEZIONE II-A		Redditi	Spese			
Redditi diversi	RL5	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. a) del Tuir (lottizzazione di terreni, ecc.)	1	2	,00	,00
	RL6	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. b) del Tuir (rivendita di beni immobili nel quinquennio)			,00	,00
	RL7	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. c) del Tuir (cessioni di partecipazioni sociali)			,00	,00
	RL8	Proventi derivanti dalla cessione totale o parziale di aziende di cui all'art. 67, lett. h) e h-bis) del Tuir			,00	,00
	RL9	Proventi di cui all'art. 67, lett. h) del Tuir, derivanti dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende			,00	,00
	RL10	Proventi di cui all'art. 67, lett. h) e h-ter) del Tuir, derivanti dall'utilizzazione da parte di terzi di beni mobili ed immobili			3.181,55	,00
	RL11	Redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente (censi, decime, livelli, ecc.) e redditi dei terreni dati in affitto per usi non agricoli			,00	
	RL12	Redditi di beni immobili situati all'estero e altri redditi sui quali non è stata applicata ritenuta			,00	
	RL13	Redditi derivanti dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, ecc. non conseguiti dall'autore o dall'inventore			,00	
	Redditi derivanti da attività occasionale o da obblighi di fare, non fare e permettere	RL14	Corrispettivi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente			,00
RL15		Compensi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente			,00	,00
RL16		Compensi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere			,00	,00
RL17		Redditi determinati ai sensi dell'art. 71, comma 2-bis del Tuir			,00	,00
	RL18	Totali (sommare gli importi da rigo RL5 a RL17)			,00	,00
	RL19	Reddito netto (col. 1 rigo RL18 – col. 2 rigo RL18; sommare l'importo di rigo RL19 agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RNT col. 5)			,00	
	RL20	Ritenute d'acconto (sommare tale importo alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN32 col. 4)			,00	

La società ALFA s.r.l. potrà, salvo diversi accordi tra le parti, dedurre nel limite delle disposizioni previste dall'art. 164 del TUIR(40% fino al periodo d'imposta 2012), i costi sostenuti riconducibili al veicolo (costo d'acquisto, interessi passivi finanziamento, canoni di noleggio o leasing, carburante, bollo, assicurazione, manutenzione, riparazioni, eccetera).

Peraltro, al fine di determinare la misura del reddito diverso derivante dagli accordi tra le parti per la concessione in godimento del bene relativo all'impresa e per esigenze di certezza e di corretta documentabilità, l'Agenzia delle Entrate (C.M. del 15 giugno 2012 n. 24/E) richiede che, il corrispettivo annuo e le altre condizioni contrattuali **devono risultare da apposita certificazione scritta di data certa antecedente alla data di inizio dell'utilizzazione del bene.**

Osserva

Sul punto, si ritiene preferibile che, **la scelta di concedere in godimento un bene al socio**, a dispetto di quanto avviene per la concessione del medesimo bene ad un dipendente (che può essere determinata dagli stessi amministratori) **debba essere assunta dai medesimi soci in assemblea.**

Si rammenta, infine, che, entro il **prossimo 2 aprile 2013** (salvo ulteriori proroghe), la società concedente, ovvero il socio utilizzatore (in caso non avesse provveduto la società), deve inoltrare un'apposita **comunicazione all'Anagrafe Tributaria** contenente le informazioni relative agli utilizzatori e ai beni concessi in uso, a prescindere dalla corresponsione di un corrispettivo.

2.2 Il trattamento fiscale delle altre spese e componenti negativi riconducibili agli autoveicoli

L'art. 164 del TUIR **regola**, altresì, **la deducibilità** delle spese e degli altri componenti negativi dei mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese. Si tratta sostanzialmente **delle spese di impiego** (carburanti e lubrificanti, pedaggi autostradali, bolli e assicurazioni) **che**, in linea generale, **seguono il medesimo trattamento fiscale previsto per il veicolo**.

2.2.1 La deducibilità fiscale dei costi sostenuti per l'acquisto di carburante e lubrificante

Ai fini delle imposte dirette, a decorrere dal 1 gennaio 2013, i costi sostenuti per l'acquisto del carburante per i veicoli aziendali **sono deducibili integralmente, se relativi a veicoli esclusivamente strumentali all'attività** propria d'impresa e/o a i veicoli adibiti ad uso pubblico, **ovvero nel rispetto del limite percentuale del 20%**, ove relativi **ai veicoli aziendali in generale**, ovvero del **70%** ove gli stessi veicoli siano dati in **uso promiscuo ai dipendenti**.

I soggetti passivi di imposta (enti, società, titolari di ditte individuali o professionisti) intestatari del veicolo (o detentori dello stesso a titolo di locazione finanziaria, noleggio, comodato o simili) per poter **detrarre l'Iva e dedurre i costi relativi ai carburanti** per autotrazione devono disporre di **adeguata documentazione in relazione a tali costi** e ciò potrebbe avvenire, alternativamente, mediante:

→ **la compilazione della scheda carburante;**

Osserva

La scheda carburante, come noto, è un documento fiscale che - salvo alcune eccezioni - **sostituisce la fattura negli acquisti di carburante per autotrazione** (benzina, gpl, metano, diesel,...) **presso gli impianti di distribuzione stradale** (art. 1, comma 2, del D.P.R. 10/11/1997 n. 444).

Gli **elementi fondamentali** da includere nella scheda sono:

1. gli **estremi di individuazione del veicolo** (targa, la casa costruttrice, il numero di telaio, il modello, o altri estremi identificativi apposti dall'impresa costruttrice). Per i **veicoli non ancora immatricolati**, oppure per quelli che per la loro natura sono privi di targa perché non abilitati alla circolazione stradale, ma muniti di specifica autorizzazione alla circolazione medesima (carrelli, elevatori, trattori, escavatori), l'individuazione può avvenire attraverso il **numero di telaio o di matricola apposto dalla casa costruttrice** (cfr Circolare ministeriale n.205/1998 punto 4 e risoluzione ministeriale n. 363799/1997);
2. gli **estremi identificativi del soggetto Iva che acquista il carburante**

- (denominazione/ragione sociale, domicilio fiscale, numero di partita Iva);
3. **l'anno e il periodo infrannuale di riferimento** (mensile o trimestrali);
 4. **la data** del rifornimento;
 5. **l'importo** da pagare;
 6. **gli estremi identificativi del distributore**;
 7. **l'ubicazione dell'impianto** di distribuzione;
 8. **la firma del gestore** dell'impianto di distribuzione;
 9. **chilometri percorsi** alla fine del periodo di riferimento (limitatamente per le imprese, non per i professionisti).
- Eventualmente, in caso di **auto utilizzata** in servizio da un **lavoratore dipendente**, la scheda carburante deve riportare anche:
10. **l'intestazione contestuale dell'impresa/ente/studio**
 11. **le generalità del dipendente.**

➔ **altre modalità di documentazione alternative.**

Osserva

Sul punto, si rammenta che, il **Decreto Sviluppo n.70/2011** è intervenuto integrando l'art. 1 del Dpr n. 444/97 che disciplina il regolamento per la documentazione degli acquisti di carburanti presso i distributori stradale, **statuendo** *"l'abolizione della tenuta o compilazione della scheda carburante nel caso in cui i soggetti passivi IVA paghino i suddetti acquisti esclusivamente a mezzo carte di credito, di debito o carte prepagate emesse dai suddetti operatori finanziari"*.

In data 9 novembre 2012, è stata pubblicata **la C.M. N. 42/E** dell'Agenzia delle Entrate che ha fornito taluni chiarimenti in merito alla semplificazione in esame. Preliminarmente, è stato precisato che le ricevute dei pagamenti effettuati mediante i citati mezzi elettronici rappresentano un sistema documentale alternativo rispetto alla disciplina concernente **la scheda carburante** che, dunque, **continua ad operare per tutti i soggetti passivi IVA che non intendendo provvedere all'acquisto di carburante mediante strumenti di pagamento elettronico**: tali soggetti continueranno a detrarre l'IVA assolta sugli acquisti e a dedurre il costo di acquisto ai fini delle imposte sui redditi, in ossequio alla vigente disciplina, ovvero saranno tenuti all'adozione della scheda carburante. In altre parole, **sono esonerati dall'obbligo della scheda carburante solo coloro che effettuano gli acquisti di carburante esclusivamente mediante carte di credito**, carte di debito o carte prepagate, mentre i soggetti che effettuano i pagamenti anche mediante mezzi diversi (es. contanti) sono tenuti all'adozione della scheda carburante, per documentare gli acquisti del combustibile effettuati nel periodo d'imposta.

Osserva

Sul punto, è stato meglio precisato, in occasione di un recente incontro con la stampa specializzata (Telefisco 2013) che **il contribuente può passare, anche in corso d'anno, alle modalità di certificazione degli acquisti di carburante con strumenti elettronici**, senza l'obbligo di

tenuta della scheda di carburante per il relativo periodo d'imposta. La suddetta risposta è stata, tra l'altro, ufficializzata nella recente Circolare Ministeriale n. 1 del 15 febbraio 2013.

Un altro chiarimento riguarda **gli elementi minimi che** - sebbene non espressamente richiamati nella dalla norma semplificatrice (DL 70/2011) - **risultano indispensabili per** consentire all'ente accertatore **la verifica dell'esistenza del diritto alla deducibilità del costo** nella misura spettante, in capo al soggetto acquirente, nonché **ricollegare l'acquisto effettuato al soggetto** (persona fisica o giuridica) che esercita un'attività d'impresa o un'arte o una professione. Al tal fine è necessario che:

- ➔ **il mezzo di pagamento elettronico** (carta di debito, di credito o bancomat) **risulti intestato al soggetto che esercita l'attività economica**, l'arte o la professione;
- ➔ **l'estratto conto rilasciato dall'emittente** della carta evidenzi tutti gli elementi necessari **per l'individuazione dell'acquisto** (es. la data ed il soggetto presso il quale è effettuato il rifornimento, l'ammontare del relativo corrispettivo).

Osserva

Ad ogni modo, **in presenza di più veicoli** (dotati di percentuali di deducibilità differente), l'Amministrazione Finanziaria consiglia l'utilizzo di particolari carte di pagamento elettronico (già in uso nella prassi aziendale) **che consentono**, anche ai fini di un miglior controllo interno di gestione, **una rendicontazione distinta per ciascun autoveicolo** utilizzato sia ad uso aziendale che promiscuo.

Un'ulteriore precisazione riguarda la circostanza che la carta elettronica - che deve essere utilizzata dal soggetto all'atto del rifornimento - **non deve essere necessariamente dedicata al solo rifornimento**, nel senso che il contribuente potrà utilizzare la stessa anche per effettuare altri acquisti (ad esempio, lavaggio del mezzo, ecc.). In tal caso, però, **è necessario che l'acquisto di carburante avvenga mediante una transazione distinta**, al fine di consentirne la separata individuazione.

2.2.2. Altri componenti deducibili riconducibili alle autovetture aziendali

Componente deducibile riconducibile all'autovettura	Trattamento fiscale
<p>Tesi 1 (prevalente) L'Agenzia delle Entrate (C.M. 13.2.97 n. 37) aveva incluso le spese per i pedaggi autostradali tra le spese relative ai veicoli.</p>	<p>A decorrere dal 1 gennaio 2013, le spese per i pedaggi autostradali sono deducibili, secondo quanto stabilito dall'Amministrazione Finanziaria, in ossequio ai criteri fissati dall'art. 164 del TUIR, ovvero:</p>

<p>Pedaggi autostradali</p>	<p>Tesi 2 (dottrina) Le spese sostenute per i pedaggi autostradali non costituiscono spese relative ai veicoli utilizzati per percorrere quel determinato tratto di strada, ma costituiscono spese relative al viaggio effettuato.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • integralmente, se relativi a veicoli esclusivamente strumentali all'attività propria d'impresa e/o a i veicoli adibiti ad uso pubblico; • nel rispetto del limite percentuale del 20%, ove relativi ai veicoli aziendali in generale, ovvero del 70% ove gli stessi veicoli siano dati in uso promiscuo ai dipendenti. <p>In ossequio alla predetta interpretazione, le spese sostenute per il pagamento di pedaggi autostradali dovrebbero essere considerate integralmente deducibili dal reddito di impresa e di lavoro autonomo, nel rispetto del principio generale di inerenza. Tali spese potrebbero essere, quindi, considerate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • integralmente deducibili, se relative ad un viaggio inerente all'esercizio dell'attività di impresa, arte o professione; • integralmente indeducibili, se relative ad un viaggio non inerente all'esercizio dell'attività di impresa, arte o professione.
<p>Bollo</p>	<p>La tassa automobilistica ("bollo auto") – che rappresenta a tutti gli effetti una tassa di proprietà sui veicoli - è disciplinata dall'art. 99 co. 1 del TUIR, in base al quale le imposte, diverse da quelle sui redditi e per le quali è prevista la rivalsa, sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento (principio di cassa)</p>	<p>Pertanto, in ossequio al citato principio di cassa, tali oneri sono deducibili, a decorrere dal 1 gennaio 2013:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nel limite del 20% per i veicoli aziendali (ovvero 70% se dati in uso promiscuo ai dipendenti); • interamente in caso di veicoli strumentali all'attività d'impresa.
<p>Assicurazione</p>	<p>Gli oneri sostenuti per le assicurazioni obbligatorie e complementari sono deducibili secondo il principio di</p>	<p>Pertanto, in ossequio al citato principio di competenza, tali oneri sono deducibili, a decorrere dal 1 gennaio 2013:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nel limite del 20% per i veicoli

	competenza	<p>aziendali (ovvero 70% se dati in uso promiscuo ai dipendenti);</p> <ul style="list-style-type: none"> • interamente in caso di veicoli strumentali all'attività d'impresa.
Multe	<p>Tesi 1 (contraria alla deducibilità delle multe) La Giurisprudenza di Legittimità (Cassazione sentenza 12.1.2011 n. 600) ha escluso la deducibilità dei costi sostenuti per il pagamento di una multa concernente l'infrazione al codice della strada, atteso che la correlazione tra costo e reddito, richiesta dall'art. 109 del TUIR, deve ritenersi esclusa, con riferimento a quei costi rappresentati dal pagamento di sanzioni pecuniarie riguardanti comportamenti illeciti del contribuente</p>	<p>Secondo l'interpretazione della Giurisprudenza di Legittimità, tali oneri non sono deducibili dal reddito d'impresa, ovvero dal reddito professionale.</p>
	<p>Tesi 2 (favorevole alla deducibilità del costo delle multe) Risultano favorevoli, invece, alla deducibilità delle sanzioni relative al codice della strada, la giurisprudenza di merito (C.T. Prov. Milano 28.10.2010 n. 427/3/10 e la C.T. Prov. Milano 4.4.2001 n. 370), atteso che le norme in materia di determinazione del reddito d'impresa non dispongono nulla in merito all'indeducibilità della sanzioni e, pertanto, dovrebbe</p>	<p>Secondo la giurisprudenza di merito e dalla dottrina, le spese sostenute per il pagamento delle infrazioni del codice della strada sono deducibili, a decorrere dal 1 gennaio 2013:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nel limite del 20% per i veicoli aziendali (ovvero 70% se dati in uso promiscuo ai dipendenti); • interamente in caso di veicoli strumentali all'attività d'impresa.

	operare l'art. 109 del TUIR, che consente la deducibilità degli oneri ove inerenti all'attività d'impresa; in tal senso si sono espresse le norme di comportamento ADC n. 41/78 e 138/99.	
Spese di custodia (parcheggio)	Le spese di custodia (tipicamente, spese per il parcheggio) sostenute a fronte di specifiche trasferte rientrano tra le spese di impiego.	Tali oneri sono deducibili , quindi, a decorrere dal 1 gennaio 2013: <ul style="list-style-type: none"> • nel limite del 20% per i veicoli aziendali (ovvero 70% se dati in uso promiscuo ai dipendenti); • interamente in caso di veicoli strumentali all'attività d'impresa.

2.2.3 Il trattamento fiscale delle spese di manutenzione e riparazione sostenute sulle autovetture aziendali

Le spese di manutenzione altro non sono che costi sostenuti dall'impresa per mantenere in efficienza le immobilizzazioni tecniche al fine di garantire la loro vita utile prevista, nonché la produttività e la capacità originaria. Con particolare riferimento al trattamento fiscale delle spese di manutenzione e riparazione riconducibili agli autoveicoli aziendali, l'art. 164 co. 3 del TUIR richiama l'art. 67 co. 7 del TUIR, corrispondente all'attuale art. 102 co. 6 del TUIR. Sul punto, si rammenta che, l'art. 3 co. 16-quater del Ddl. di conversione del DL 16/2012 **ha soppresso**, all'interno dell'art. 102 co. 6 del TUIR, la parte di testo che prevede **il calcolo della quota deducibile** derivante dall'applicazione della percentuale del 5% al costo dei beni acquistati e ceduti nell'anno, **rapportati ai giorni di possesso di ciascuno.**

Osserva

Con tale modifica, pertanto, sarà molto più semplice calcolare, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, la quota delle spese di manutenzione deducibili nell'anno, pari al 5% del costo dei beni strumentali, atteso che **non sarà più necessario calcolare anche la quota parte di deducibilità derivante dall'acquisto o dalla cessione dei beni strumentali** effettuati nell'anno. Sarà, invece, sufficiente considerare il costo iniziale, come risultante dal libro cespiti ammortizzabili, che, quindi, inevitabilmente comprenderà anche gli importi relativi ai beni poi ceduti nel corso dell'anno, ma non includerà, ovviamente, quelli afferenti ai beni acquistati nel corso dello stesso anno.

Peraltro, **nel caso delle autovetture parzialmente deducibili** di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR, **il calcolo del plafond delle spese di manutenzione** di cui all'art. 102 co. 6 del TUIR **deve essere effettuato sul costo effettivo dell'autovettura, assunto nelle percentuali rilevanti ai fini della deduzione delle relative quote di ammortamento**. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate (C.M. 48/98) ha precisato che nel calcolo del plafond si deve considerare il costo fiscalmente rilevante **ridotto della percentuale di deduzione prevista** che, a decorrere dal 1 gennaio 2013, risulta essere pari al 20% per i veicoli aziendali, ovvero pari al 70% se dati in uso promiscuo ai dipendenti. Quindi, a decorrere dal 1 gennaio 2013, nel caso di imprese, **il costo fiscale da considerare è, al massimo, pari al 20% di € 18.075,99, ovvero € 3.615,20**. Ovviamente, laddove il costo di acquisto fosse inferiore al costo fiscale massimo, si dovrebbe considerare il 20% di tale minor costo.

Osserva

Ad ogni modo, ai fini della deducibilità delle spese di manutenzione, **è essenziale l'individuazione** (nelle fatture) **dell'automezzo al quale la riparazione e/o la manutenzione sono riferite** (In tal senso Cassazione del 4.5.2007 n. 16253)

Esempio

Un'impresa ha acquistato nel corso del 2011 un'autovettura a deducibilità limitata per € 25.000,00.

Nel corso del 2012 sono state sostenute spese di manutenzione per € 4.000,00, deducibili nei limiti dell'art. 164 del TUIR, e quindi per un importo pari ad € 1.600,00 (40% di € 4.000,00).

Il plafond di deducibilità previsto per le spese di manutenzione è pari ad € 903,80 (5% di €18.075,99, costo fiscalmente rilevante) che, ragguagliato alla percentuale di deducibilità (40% fino al 31.12.2012), è pari ad € 361,52 (40% di € 903,80). Al medesimo risultato, si perviene, anche, facendo il seguente calcolo: $5\% \text{ di } (\text{€ } 18.075,99 \times 40\%) = \text{€ } 361,52$

In sede di dichiarazione dei redditi, si dovrà quindi effettuare una variazione in aumento pari ad € 1.238,48 (€ 1.600,00 – € 361,52). Pertanto:

- nell'esercizio 2012 la quota deducibile delle spese di manutenzione sarà pari ad € 361,52;
- nei 5 esercizi successivi (2013, 2014, 2015, 2016, 2017), la quota deducibile di tali spese sarà quindi pari, per ciascun anno, ad € 247,70 (€1.238,48/5).

In sede di dichiarazione, occorre effettuare:

- una variazione in aumento, pari ad € 1.238,48, in UNICO 2013 (redditi 2012)
- una variazione in diminuzione, pari ad € 247,70, in UNICO 2014 (redditi 2013), UNICO 2015 (redditi 2014), UNICO 2016 (redditi 2015), UNICO 2017 (reddito 2016) e UNICO 2018 (redditi 2017).

Le citate regole di deducibilità delle spese di manutenzione **devono essere applicate anche** con riferimento **agli agenti e rappresentanti di commercio**, i quali, ai fini del computo del plafond

dovranno considerare il costo fiscalmente rilevante ridotto della percentuale di deduzione (80%): il costo fiscalmente rilevante sarà, quindi, al massimo pari ad € 20.657,79 (80% di € 25.822,24).

Parimenti, le **spese di manutenzione sostenute nell'esercizio saranno deducibili** nei limiti dell'art. 164 del TUIR e, quindi, **per un importo pari 80% del costo sostenuto**.

Il regime di deducibilità appena commentato **non opera con riferimento agli esercenti arti e professioni, per i quali rileva, invece, la disciplina generale prevista** dall'art. 164 co. 1 del TUIR **che consente**, a decorrere dal 1 gennaio 2013, **la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di costo nella misura del 20%**, senza la necessità di determinare il plafond di deducibilità (5% dei beni ammortizzabili) come richiesto, invece, per le imprese e gli agenti e rappresentanti di commercio.

2.3 Il regime di deducibilità degli autoveicoli in UNICO 2013

Il regime di deducibilità in vigore fino al 31 dicembre 2012, troverà la sua ultima applicazione in **UNICO 2013** e, in tale sede, i contribuenti dovranno considerare le previgenti percentuali di deducibilità meglio individuate nella tabella che segue.

Soggetti	Utilizzo dei veicoli	% di deducibilità
Imprese	Esclusivamente strumentali all'attività dell'impresa	100%
	Adibiti ad uso pubblico	100%
	Utilizzati dai dipendenti (uso promiscuo)	90%
	Altri utilizzi	40%
Titolari di reddito da lavoro autonomo	Esclusivamente strumentali all'attività dell'impresa	100 %
	Adibiti ad uso pubblico	100 %
	Utilizzati dai dipendenti (uso promiscuo)	90%
	Altri utilizzi	40% (deducibilità riconosciuta solo per un veicolo a professionista)
Agenti e rappresentanti		80 %

Le nuove disposizioni sulla deducibilità delle spese delle autovetture – che si applicheranno a decorrere dall'anno in corso (anno 2013), richiederanno, invece, la **rideterminazione degli acconti** dovuti per il periodo d'imposta di prima applicazione assumendo, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando già tali disposizioni.

2.3.1 Trattamento delle spese sostenute per gli autoveicoli aziendali in UNICO 2013

Fino al periodo d'imposta 2012, l'art. 164 del TUIR prevede un limite generale per la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto aziendali, pari alla aliquota del 40% fermo restando il tetto massimo di riconoscimento fiscale del costo di acquisto sostenuto.

ESEMPIO 1 – Deducibilità al 40%

Si pensi al caso di un autovettura tenuta a disposizione dell'azienda dal costo di acquisto pari ad € 30.000.

Quota annua di ammortamento: € 7.500 (€ 30.000/4)

Spese sostenute del corso dell'esercizio (carburanti, assicurazioni ecc.): € 15.000

A) Totali spese a conto economico: € 22.500 = (€ 7.500+ € 15.000)

Calcolo importi deducibili

Quota di ammortamento fiscalmente deducibile

Costo di acquisto (€ 30.000) > (maggiore) del costo fiscale (€ 18.075,99), pertanto si utilizzerà tale importo ai fini della determinazione dell'ammortamento deducibile.

B) Ammortamento calcolato sul valore fiscale: € 1.808 [(€ 18.075,99* 25%)*40%]

C) Quota altre spese deducibili: € 6.000 (€ 15.000*40%)

D) Totale importi deducibili : € 7.808 [€ 1.808 (B) + € 6.000 (C)]

Totale importi indeducibili: € 14.692 [22.500 (A) - € 7.808 (D)]

2.3.2 Determinazione degli acconti in UNICO 2013 (redditi 2012)

Ai fini della **determinazione degli acconti per l'anno 2013**, l'impresa dovrà, come detto, **assumere come imposta del 2012 quella maggiore che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni** che riducono dal 40% al 20% la quota di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi agli automezzi, che non sono utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività d'impresa.

ESEMPIO 2 - Deducibilità al 20%

Ai fini della determinazione degli acconti, è opportuno partire dai dati dell'esempio sopra esposto, ovvero:

→ costo di acquisto autovettura a disposizione pari ad € 30.000.

→ quota annua di ammortamento pari ad € 7.500 (€ 30.000/4)

→ spese sostenute del corso dell'esercizio (carburanti, assicurazioni) pari ad € 15.000

A) Totali spese a conto economico: € 22.500 = (€ 7.500+ € 15.000)

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Calcolo importi deducibili assunti con le nuove percentuali di deducibilità.

Quota di ammortamento fiscalmente deducibile

Costo di acquisto (€ 30.000) > (maggiore) del costo fiscale (€ 18.075,99), pertanto si utilizzerà tale importo ai fini della determinazione dell'ammortamento deducibile.

B) Ammortamento calcolato sul valore fiscale: € 903,80 [(€ 18.075,99* 25%)*20%]

C) Quota altre spese deducibili: € 3.000 (€ 15.000*20%)

D) Totale importi deducibili: € 3.904 [€ 903,80 (B) + € 3.000 (C)]

Totale importi indeducibili: € 18.596 [€ 22.500 (A) - € 3.903,80 (D)]

Sulla base degli esempi riportati si propone la seguente tabella.

Tabella di sintesi e confronto in termini di maggiorazione IRES		
	Esempio 1 Deducibilità al 40%	Esempio 2 Deducibilità al 20%
Importi deducibili D)	€ 7.808	€ 3.904
Importi Indeducibili E)	€ 14.692	€ 18.596
Maggiore IRES sulla quale determinare gli acconti per il 2013		€ 1.073,6 = (€ 18.592 - € 14.692)* 27,5% (aliquota IRES)

3. Obbligo di annotazione dell'utilizzatore sulle carte di circolazione sospeso in attesa delle procedure informatiche

La legge n. 120 del 20 luglio 2010 ha introdotto all'interno del Codice della Strada (D.p.r. 16 dicembre 1992 n. 45), il nuovo comma 4-bis dell'art. 94 che regola:

- ➔ le ipotesi di **variazione dell'intestatario della carta di circolazione** che non danno luogo al trasferimento della proprietà;
- ➔ le circostanze che comportano **la disponibilità del veicolo**, per un periodo superiore a trenta giorni, a favore di un soggetto diverso dall'intestatario stesso.

Osserva

Al ricorrere di tali circostanze, la disposizione in esame prevede che il proprietario del veicolo deve, **entro il termine di 30 giorni**, comunicare al dipartimento per i trasporti **la variazione intervenuta**, al fine di consentire l'aggiornamento dell'archivio nazionale dei veicoli, tenuto presso il Dipartimento per i trasporti terrestri.

L'individuazione del campo di applicazione dell'obbligo in parola, è disciplinato da **un apposito regolamento attuativo** - pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 273 del 22 novembre 2012 ed in vigore dal 7 dicembre 2012 - **rubricato " Variazione dell'intestatario della carta di circolazione e intestazione temporanea di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi "** .

Il regolamento in esame prevede, fra l'altro, che, a richiesta degli interessati, gli uffici del Dipartimento per i trasporti procedono **all'aggiornamento della carta di circolazione dei mezzi di trasporto** – autoveicoli motoveicoli e rimorchi (semberebbero quindi esclusi i ciclomotori) - **che siano nella disponibilità di un soggetto diverso dall'intestatario per periodi superiori a trenta giorni**. In altre parole, al ricorrere di tale circostanza, l'intestatario del veicolo dovrà richiedere agli uffici della motorizzazione l'aggiornamento della carta di circolazione sulla quale andranno annotati:

- ➔ **il nominativo del comodatario e la scadenza del relativo contratto**, qualora la disponibilità temporanea derivi da un contratto di comodato;
- ➔ **il nominativo dell'affidatario** in caso di affidamento in custodia giudiziale.

Dovrà essere richiesto l'aggiornamento della carta di circolazione anche per i veicoli che sono nella disponibilità di un soggetto diverso dall'intestatario, per periodi superiori ai trenta giorni, **in forza di contratti o atti unilaterali**.

Per la **locazione senza conducente**, invece, sarà sufficiente **il semplice aggiornamento del CED**, fermo restando che il locatario sarà comunque tenuto a conservare, durante la guida del veicolo, la fotocopia autenticata della carta di circolazione e la ricevuta dell'avvenuto aggiornamento. La nuova regolamentazione **riguarda**, altresì, anche tutti **i veicoli intestati a soggetti incapaci**: in questo caso l'annotazione dovrà essere effettuata nei confronti del genitore esercente la potestà in caso di mezzo intestato a minore, mentre al tutore nel caso di interdetti o inabilitati.

Osserva

Ad ogni modo, per attenuare l'onere burocratico in capo ai cittadini, nel caso di comodato, **sono esentati dall'obbligo in parola i componenti del nucleo familiare**, purché **conviventi con il proprietario del veicolo**.

L'obbligo in commento si ripercuote anche **sul mondo dell'impresa** posto che, nella generalità dei casi, **i veicoli sono concessi in uso ai dipendenti e/o amministratori in forza di un contratto di comodato**, mentre il titolare del veicolo rimane comunque all'impresa: per effetto di tale nuovo obbligo dovranno, dunque, **essere aggiornati i libretti di circolazione** delle autovetture concesse in uso esclusivo ai dipendenti e amministratori, ma non solo. Si ritiene, infatti, che, **tale obbligo dovrebbe valere anche per le autovetture aziendali concesse in godimento al socio o al familiare**, qualora il possesso dell'autoveicolo si protragga **per oltre trenta giorni**.

Osserva

Ma se tale adempimento è facilmente praticabile per le autovetture concesse in comodato a determinati soggetti, non è altrettanto chiaro quale comportamento dovranno adottare le imprese **per i veicoli aziendali utilizzati a rotazione dagli operai**, ovviamente solo durante l'orario di

lavoro. In tal caso si potrebbe pacificamente ritenere che tale **obbligo non sussista**, posto che **la finalità della disposizione** è sostanzialmente quella di **contrastare l'intestazione fittizia di autoveicoli**, ovvero di rendere più semplice **la notifica delle violazioni al codice della strada**.

Inoltre, sempre in capo alle imprese, è previsto l'obbligo di richiedere l'aggiornamento della carta di circolazione in caso di variazione della denominazione dell'ente **per effetto di operazioni straordinarie di trasformazione o di fusione societaria**, anche nel caso in cui la trasformazione o la fusione societaria **non dia luogo alla creazione di un nuovo soggetto giuridico distinto da quello originario**.

3.1. Regime sanzionatorio per l'omesso aggiornamento della carta di circolazione

Il mancato aggiornamento della carta di circolazione - ai sensi del comma 4 bis del nuovo art. 252 CDS - è soggetto:

- ➔ alla **sanzione amministrativa** pecuniaria da € 669 ad € 3.345;
- ➔ al **ritiro immediato della carta di circolazione** per il successivo aggiornamento.

Sul punto, si osserva che, sebbene l'obbligo di aggiornamento della carta di circolazione sia in vigore dal 7 dicembre 2012, **non potranno comunque scattare le anzidette sanzioni**: la motorizzazione civile non ha, infatti, **ancora avviato le necessarie procedure informatiche per l'aggiornamento dei sistemi** (circolare Ministero dei trasporti n. 33691 del 6 dicembre 2012).

Cordiali saluti

Studio Associato Iberati