

Strumenti di lavoro n. 2/2021

I veicoli aziendali concessi in uso promiscuo: le nuove percentuali del 2021 e i dubbi ancora irrisolti

di Dario Fiori – consulente del lavoro e dottore commercialista

e Luca Tammaro – collaboratore Studio Fiori

Come previsto dalla Legge di Bilancio per il 2020, a partire dal 1° gennaio 2021 divengono efficaci le nuove percentuali per la tassabilità delle vetture assegnate in uso promiscuo con un impatto inquinante più alto; di contro, si ritorna alla normale soglia di esenzione fiscale prevista per i fringe benefit dall'[articolo 51](#), comma 3, Tuir, e raddoppiata in via eccezionale per il solo 2020 dal Decreto Agosto. Il presente contributo, oltre ad approfondire l'imponibilità diversificata propria delle auto aziendali concesse ai lavoratori in uso promiscuo, si occupa di analizzare i possibili effetti sulla relativa tassazione da parte del sistema WLTP per la rilevazione delle emissioni di anidride carbonica, con un focus sui chiarimenti parziali forniti dall'Agenzia delle entrate nella [risoluzione n. 46/E/2020](#).

Un discorso generale sui compensi in natura: gli aspetti di disciplina fiscale

Non di rado, per fini di produttività, viene accordato ai lavoratori, nell'ambito di un piano di *welfare* aziendale, un trattamento retributivo aggiuntivo fatto di compensi in natura, consistenti in specifici beni o servizi, cui si è ormai soliti riferirsi con il termine di *fringe benefit*.

L'articolo 51, comma 1, Tuir, da cui discende il principio di onnicomprensività, prevede che la retribuzione del lavoratore possa ricomprendere:

“tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”.

Il successivo comma 3 si occupa, attraverso il rimando all'[articolo 9](#), comma 3, Tuir, di fissare i criteri attraverso cui individuare il valore in denaro di tali utilità in natura, vale a dire il loro c.d. “valore normale”¹.

I compensi in natura corrisposti dal datore di lavoro costituiscono, pertanto, reddito imponibile, ma, com'è ovvio che sia, necessitano di un passaggio preliminare volto a individuarne il valore concreto;

¹ Ai sensi dell'articolo 9, comma 2, Tuir, i redditi in natura sono valutati in base al valore normale dei beni e dei servizi da cui sono costituiti, previsione che porta a superare il precedente sistema dei costi specifici.

come regola generale, per i beni e i servizi in genere il criterio da adottare è, per l'appunto, quello del “valore normale”, così come definito all'[articolo 9](#) predetto; tuttavia, rispetto a specifiche categorie di *benefit*, vengono fissati, sempre dal Tuir, altri criteri di quantificazione monetaria.

Quest'ultima eventualità è presa in considerazione dalla seconda parte dell'[articolo 51](#), comma 3, Tuir, relativa ai generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti al dipendente², nonché dal comma 4, lettere a), b), c), c-*bis*), rispettivamente, sui veicoli aziendali, la concessione di prestiti, i fabbricati dati in locazione e i servizi di trasporto ferroviario³.

All'ultimo periodo dello stesso comma viene prevista una soglia di esenzione pari a 258,23 euro, al di sotto della quale i compensi in natura oggetto di retribuzione aggiuntiva non concorrono a formare reddito tassabile, la norma in questione afferma appunto che:

“se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito”.

Come chiarito dalla [circolare n. 326/E/1997](#)⁴, si tratta di una regola di portata generale, suscettibile di riguardare i compensi in natura di ogni genere, compresi quelli cui si è fatto cenno sopra, ed espressamente individuati dall'articolo 51, comma 3 (secondo periodo) e comma 4, lettere a), b), c), c-*bis*), Tuir.

In pratica, l'esenzione relativa ai *fringe benefit* non ha niente a che vedere con il meccanismo proprio della franchigia, poiché non prevede la tassazione della sola parte eccedente la soglia vista sopra; diversamente, il superare o il non superare tale limite determina, rispettivamente, una totale esenzione o un concorso per intero al reddito imponibile del lavoratore.

La circolare appena richiamata chiarisce che il rispetto del limite di esenzione deve essere verificato considerando gli importi tassabili in capo al lavoratore, al netto di quanto corrisposto per tutti i *fringe benefit* di cui ha goduto in un unico anno d'imposta, e gli altri redditi percepiti, pure se relativi ad altri rapporti di lavoro in corso nello stesso periodo di riferimento.

È previsto che il lavoratore, per evitare l'emersione del *benefit* in natura, possa pagare una quota del relativo valore in forma di ritenuta in busta paga o tramite fattura emessa dal datore di lavoro⁵:

“In sede di tassazione alla fonte del reddito di lavoro dipendente, il sostituto d'imposta deve applicare la ritenuta nel periodo di pagamento in cui viene superata la predetta soglia di euro 258,23 e (...) se

² In questo specifico caso, ai sensi del secondo periodo del comma 3, il normale valore di riferimento è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. Dalla lettura combinata di questa disposizione con l'articolo 9 si ricava come la valorizzazione di beni e servizi segua regole diverse a seconda che sia un soggetto terzo o il datore di lavoro a cederli o erogarli.

³ I compensi in natura prodotti dall'azienda, i veicoli aziendali, i fabbricati in locazione e i servizi di trasporto ferroviario vengono classificati come benefici di natura personale e/o familiare, i c.d. *fringe benefit* in senso proprio. Da questi si discosta l'erogazione di prestiti da parte dell'azienda.

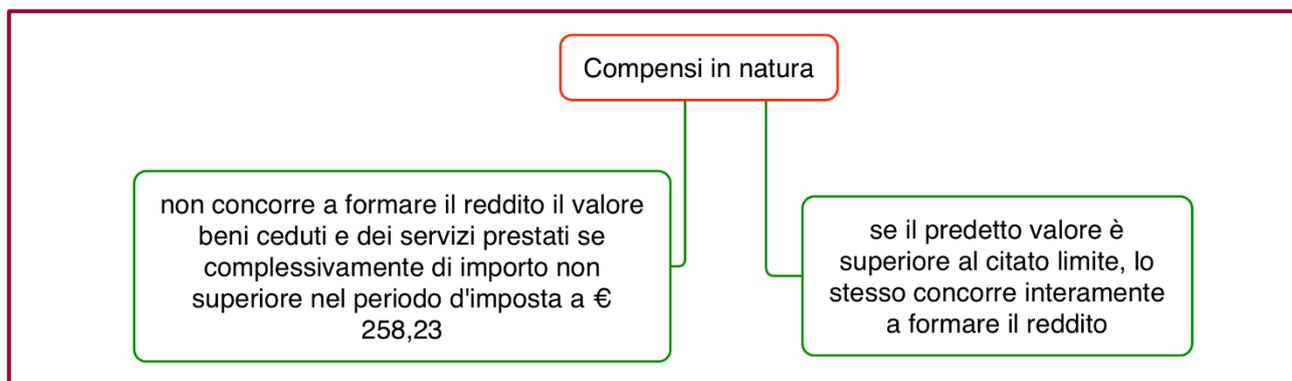
⁴ § 2.3.1. sui criteri generali in tema di *fringe benefit*.

⁵ Compresa l'eventuale Iva a carico del dipendente.

risulta chiaro che il valore, tenuto conto dell'intero periodo d'imposta, sarà complessivamente superiore al suddetto importo, deve effettuare la ritenuta fin dal primo periodo di paga⁶.

Con l'[articolo 112](#), D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto), l'esenzione fiscale è stata portata da 258,23 a 516,46 euro; tale previsione ha carattere straordinario, poiché efficace per il solo anno 2020. Effettivamente, ad oggi, non è intervenuta nessuna proroga, il relativo emendamento proposto in sede di Legge di Bilancio per il 2021 non è stato accolto, dunque per quest'anno si torna al limite ordinario. Sul punto merita ricordare come per i redditi di lavoro dipendente valga il c.d. principio di cassa allargata di cui all'[articolo 51](#), comma 1, Tuir, secondo cui i compensi in natura concessi entro il 12 gennaio 2021, dal punto di vista tributario, si considerano come assunti entro il 31 dicembre dell'anno precedente, con la conseguenza di doverli considerare nella soglia limite del 2020.

Fatta questa breve premessa introduttiva sulle regole fiscali applicabili in via generale a quelle utilità accessorie e a quei compensi in natura che, in molti, casi vengono assegnati ai lavoratori nell'ambito dei piani di *welfare* aziendale, le pagine seguenti si occuperanno di trattare quello che costituisce il tema di principale interesse del presente contributo, ossia la valorizzazione e la conseguente tassazione dei veicoli aziendali concessi in uso promiscuo.



La valorizzazione dei veicoli aziendali concessi in uso promiscuo: le novità per il 2021

Tra le varie opzioni di utilizzo dei veicoli aziendali da parte dei lavoratori cui sono assegnati, l'uso promiscuo presuppone che il mezzo sia a disposizione del dipendente sia per lo svolgimento delle proprie mansioni lavorative sia per scopi privati. La valorizzazione del *benefit* concesso in questi termini, si ricorda, è prevista all'articolo 51, comma 4, lettera a), Tuir, e avviene attraverso un

⁶ La circolare Mef [n. 326/E/1997](#) continua affermando che, al momento delle ritenute alla fonte, il sostituto d'imposta opera considerando tutti i beni e servizi corrisposti al lavoratore nell'ambito dei rapporti di lavoro intrattenuti con lui. Lo stesso vale per i *benefit* di altri rapporti di lavoro con altri soggetti, nel caso sia stata fatta richiesta di conguagliare i relativi redditi di lavoro dipendente o assimilati. L'articolo 1, comma 184, L. 208/2015, ha stabilito che le esenzioni previste all'ultimo periodo del comma 3 (comprese quelle ulteriori dell'articolo 51, comma 4, Tuir) si applicano anche nel caso i beni e i servizi siano fruiti, per volontà del lavoratore, in sostituzione (parziale o totale) dei premi di risultato. Per un approfondimento del tema relativo alla conversione dei premi di risultato si veda la [circolare n. 5/E/2018](#).

criterio di quantificazione forfettaria della parte di utilizzo personale del mezzo, senza che rilevino in qualche modo i costi effettivi e le distanze in concreto percorse.

Si tratta di una scelta di ordine pratico che vuole evitare le difficoltà che eventualmente accompagnerebbero il cercare di tenere i 2 piani distinti. Sul tema è intervenuto l'articolo 1, [comma 632](#), L. 160/2019 (Legge di Bilancio per il 2020), suscettibile di aver novellato la lettera a) in questione; il risultato è stato quello di legare la valorizzazione forfettaria del veicolo alle sue emissioni di CO₂ e, quindi, avere un concorso al reddito imponibile complessivo, da parte del *benefit*, minore per impatti inquinanti più modesti. La *ratio* è evidentemente quella di incentivare le aziende a formare un parco mezzi da assegnare ai lavoratori il più ecocompatibile possibile. Questa nuova impostazione si applica agli autoveicoli indicati nell'[articolo 54](#), comma 1, lettere a), c), m), Codice della strada, ai motocicli e ciclomotori di nuova immatricolazione, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020. Il precedente sistema prevedeva un'aliquota unica, pari al 30%, da computare su una stima del costo, in termini di consumi, associata a un dato veicolo e suscettibile, quindi, di determinare la parte di esso che concorre a formare il reddito fiscalmente rilevante.

Per individuare il valore tassabile, o meglio la base da cui deriva il valore tassabile, si prende in considerazione l'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 Km, così come calcolato sulla base del costo chilometrico individuato, per quella specifica autovettura, secondo le tabelle redatte ogni anno dall'Acì e pubblicate in G.U..

Con la Legge di Bilancio per il 2020, come già anticipato, questo importo viene assunto in percentuali diverse dipendenti dal valore di emissione di anidride carbonica:

- 25% per valori di emissioni di CO₂ non superiori ai 60 g/Km;
- 30% per valore di emissione di CO₂ tra 61 e 160 g/Km;
- 40%, nel 2020, per valori di emissione di CO₂ tra i 161 e 190 g/Km e 50% nel 2021;
- 50%, nel 2020, per valori di emissione di CO₂ superiori a 190 g/Km e 60% nel 2021.

A partire dal 1° gennaio 2021, per le ultime 2 classi di inquinamento scatta un inasprimento delle percentuali applicabili e un maggior concorso alla formazione del reddito imponibile.

Al valore così ottenuto è necessario, poi, sottrarre quanto eventualmente pagato dal lavoratore in busta paga per l'uso personale del veicolo aziendale (ad esempio, tramite versamento o ritenuta), tali somme devono essere computate al lordo dell'Iva⁷.

⁷ Sempre la [circolare Mef n. 326/E/1997](#), § 2.3.2.1 sui veicoli. Secondo la circolare dell'Agenzia delle entrate [n. 1/E/2007](#), nel caso il dipendente paghi un canone per il godimento del veicolo concesso in uso promiscuo, il valore del *fringe benefit* corrisponde alla differenza tra quanto determinato in modo forfettario e quanto pagato dal beneficiario.

Secondo un importante passaggio della nota [circolare n. 326/E/1997](#)⁸:

“Poiché la percorrenza convenzionale utilizzata dal legislatore per determinare il valore del veicolo utilizzato in modo promiscuo è determinata su base annua, l'importo da far concorrere alle formulazione del reddito, determinato come sopra specificato, deve essere ragguagliato al periodo dell'anno durante il quale al dipendente viene concesso l'uso promiscuo del veicolo, conteggiando il numero di giorni per i quali il veicolo è assegnato, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo”⁹.

L'assunzione diversificata del costo forfettario Aci previsto per il veicolo, proprio perché condizionata alla relativa capacità inquinante dell'autovettura oggetto dell'accordo aziendale, dovrebbe dissuadere dal ricorso a mezzi poco ecologici.

In definitiva, il *fringe benefit* in questione è tassabile in misura pari alla specifica percentuale applicata all'importo risultante dalla tabella Aci meno l'eventuale quota già trattenuta al lavoratore in busta paga con ritenuta alla fonte (al lordo dell'Iva); se ne ricava, pertanto, che nell'ipotesi in cui il contributo del lavoratore sia maggiore al valore forfettario non c'è nessun *benefit* da tassare.

Questo nuovo sistema, come appare evidente, richiede di individuare il volume di emissioni di anidride carbonica del veicolo; sul punto, l'assenza di indicazioni da parte dell'Agenzia delle entrate ha lasciato presupporre che fosse giusto fare riferimento al valore contenuto nella carta di circolazione, suscettibile di considerare e misurare la quantità di CO₂ secondo lo *standard* di omologazione Nedc (*New european driving cycle*), almeno fino al secondo semestre del 2020. Si tratta di un'impostazione che prende le mosse dalle stesse indicazioni dell'Amministrazione finanziaria nella [risoluzione n. 32/E/2019](#) in tema di ecotassa. Tuttavia, sempre dal 1° gennaio 2021, per effetto del Regolamento (UE) 2017/1151, lo *standard* predetto viene sostituito dal più stringente *test WLTP* (*worldwide Harmonised Light Duty Vehicles Test Procedure*)¹⁰, cambiamento non irrilevante ai fini della tassazione del *benefit* auto, poiché, trattandosi di una procedura maggiormente capace di rilevare i dati reali di inquinamento, potrebbe declassare una serie di veicoli dal punto di vista dell'impatto ambientale o, meglio, collocarli su livelli di emissione più alti.

Sarebbe stato opportuno, da parte del Legislatore, adeguare gli scaglioni delle emissioni di CO₂ al nuovo standard WLTP, così come è stato fatto all'interno della Legge di Bilancio 2021 per l'ecotassa e i contributi previsti per l'acquisto di autoveicoli.

⁸ § 2.3.2.1 sui veicoli.

⁹ Pertanto, anche in caso di concessione in uso in corso d'anno, il costo di percorrenza del veicolo deve essere ragguagliato ad anno.

¹⁰ Il *test* in questione, composto da una pluralità di cicli, risulta più stringente proprio perché simula in laboratorio più fedelmente e in modo più rigoroso il comportamento del veicolo, individuandone emissioni e dati di consumo sui diversi tipi di tracciato.

I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sulla decorrenza della nuova disciplina

La nuova disciplina appena esaminata, si ricorda, si applica ai veicoli di nuova immatricolazione assegnati con contratti stipulati a partire dal 1° luglio 2020, previsione, questa, che ha determinato il sorgere di alcune incertezze di ordine pratico inerenti alla dimensione temporale. Non è apparso chiaro, ai fini della data in questione, se fosse necessario fare riferimento al momento dell'accordo aziendale o a quello in cui il fornitore riceve l'ordine di acquisto o di noleggio.

Lo scorso 14 agosto è intervenuta l'Amministrazione finanziaria con la [risoluzione n. 46/E/2020](#), nel cui ambito stabilisce che per veicoli di nuova immatricolazione devono intendersi quelli immatricolati dal 1° luglio 2020, mentre, per quanto riguarda il momento dell'assegnazione, il riferimento deve andare alla data di sottoscrizione dell'accordo tra datore di lavoro e lavoratore e non a quella di sottoscrizione del contratto di acquisto o noleggio; non sussistono, perciò, 2 momenti distinti per il requisito dell'immatricolazione e per quello di stipulazione dell'accordo.

Stando così le cose, ai fini dell'applicazione della nuova versione della lettera a) in esame, l'immatricolazione e la stipulazione dell'accordo di attribuzione del *fringe benefit* devono verificarsi a decorrere dal 1° luglio 2020, prima di tale momento a valere è la disciplina precedente (per l'intera durata del contratto).

Nell'ipotesi di contratto di concessione del mezzo in uso promiscuo concluso e sottoscritto a decorrere dal 1° luglio 2020, ma con immatricolazione anteriore della vettura, la risoluzione del 14 agosto precisa che:

“Il benefit dovrà essere valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorporando quindi dal suo valore normale l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro”.

L'Agenzia delle entrate arriva a tale conclusione partendo dalla [risoluzione n. 74/E/2017](#), relativa alle spese rimborsate dal datore di lavoro in caso di assegnazione di un telefono cellulare per finalità non solo aziendali. La risoluzione n. 46/E/2020 testualmente afferma che:

“Laddove il legislatore non abbia indicato un criterio forfettario per la valorizzazione di un benefit, i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, al fine di evitare che l'intero “valore normale” di esso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente”.

La metodologia richiamata può andare bene per il caso specifico trattato nella [risoluzione n. 74/E/2017](#) (le spese telefoniche), lo stesso non può dirsi in maniera così netta per l'uso promiscuo dei veicoli aziendali.

A titolo di esempio, nel caso in cui il datore di lavoro paghi un canone di noleggio dell'autovettura (che comprende una serie di servizi accessori), è molto più complesso stabilire, con sufficienti prove documentali e in maniera oggettiva, la quota di spese riferibili all'uso aziendale.

Riassumendo, secondo l'Amministrazione finanziaria:

- ai mezzi assegnati in uso promiscuo con contratti stipulati e sottoscritti entro il 30 giugno 2020 si applica il vecchio sistema, basato sulla percentuale unica di assunzione del costo chilometrico (pari al 30%); le precedenti regole persistono per tutta la durata dell'accordo di concessione;
- per i veicoli immatricolati e assegnati a decorrere dal 1° luglio 2020 si applicano pacificamente le nuove disposizioni introdotte con la Legge di Bilancio 2020 e legate ai valori di emissione di CO₂;
- più particolare è l'ipotesi in cui il *benefit* viene concesso a partire dal 1° luglio 2020, ma riguarda un'auto di immatricolazione precedente; in questo caso viene suggerito, per l'appunto, di valorizzare il bene per la sola parte di destinazione personale, quindi, sottraendo al valore normale del bene l'utilizzo strumentale al rapporto di lavoro; formula su cui non vengono date sufficienti indicazioni, poiché l'Amministrazione finanziaria non ha ancora provveduto a specificare le modalità di quantificazione monetaria, per non parlare del criterio da adottare per scorporare l'uso solo aziendale dell'auto.

L'Agenzia, in pratica, in mancanza di regole di valorizzazione univoche, preferisce optare per la separazione dei relativi ambiti di utilizzo del mezzo aziendale (privato e strumentale); a tal fine, a parere di chi scrive, si può pensare di fare ricorso al criterio del "valore normale" di cui all'[articolo 9](#), Tuir, come base di calcolo del *benefit*, e di conteggiare separatamente i chilometri percorsi unicamente durante l'orario di lavoro per quantificare l'uso aziendale dell'autoveicolo.

ESEMPIO

Si ipotizzi il seguente caso:

- il canone di noleggio sostenuto dal datore di lavoro nel mese di febbraio 2021 sia pari a 1.000 euro;
- il costo del carburante sostenuto dal datore di lavoro nel mese di febbraio 2021 sia pari a 200 euro;
- i km percorsi durante il mese di febbraio 2021 siano pari a 1.000, di cui 700 per motivi aziendali.

Si ipotizzi di assumere il costo sostenuto dal datore di lavoro come valore normale e il criterio dei Km come metodo di individuazione dell'uso aziendale.

Il *benefit* imponibile del mese di febbraio 2021 viene determinato come segue:

$$1.200 \text{ euro} - (1.200 \text{ euro}/1.000 \text{ km} * 700 \text{ km}) = 360 \text{ euro}$$