



# HARVARD di MARANGONI & PARTNERS

*Società tra professionisti a responsabilità limitata*

*Consulenza del lavoro e sindacale - Gestione risorse umane - Amministrazione personale*

ALLE AZIENDE CLIENTI  
LORO INDIRIZZI

Bologna, 3 settembre 2020

Circolare n. 30/2020

## **Assegnazione auto in uso promiscuo ai dipendenti: nuove regole di determinazione del fringe benefit vigenti dal 1 luglio 2020. Chiarimenti dell’Agenzia dell’Entrate Risoluzione n. 46 del 14/8/2020.**

Il presente documento non costituisce parere professionale ed il relativo contenuto ha esclusivamente carattere informativo.

L’Agenzia delle Entrate, con la **Risoluzione n. 46/E del 14/08/2020**, ha fornito gli attesi chiarimenti in merito al nuovo regime, decorrente dal giorno 1/7/2020, di valorizzazione del *fringe benefit* auto in capo ai lavoratori dipendenti.

Con la presente Circolare intendiamo pertanto integrare quanto già comunicato al riguardo ai Signori Clienti in precedenza, con le nostre Circolari informative o le *flash news* aziendali.

Ricordiamo in primo luogo che l’art. 1 co 632-633 della legge di Bilancio 2020 ha modificato l’art. 51 comma 4 lett.a) del TUIR, che stabilisce il criterio di valorizzazione del *fringe benefit* auto, vale a dire del reddito figurativo in capo al dipendente che fruisce dell’utilizzo del veicolo assegnato in uso promiscuo.

Sulla base di tale disposizione, a decorrere dal giorno 1 luglio 2020 la tassazione non è più quella ormai nota che, ricordiamo, prevedeva di assoggettare ad Irpef ed a contribuzione il 30% dell’importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri annui, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell’ACI, al netto degli importi eventualmente trattenuti o corrisposti dal dipendente.

La novità introdotta dalla legge di Bilancio 2020, prevede che per i veicoli di nuova immatricolazione concessi in uso promiscuo ai lavoratori dipendenti con contratti stipulati dal giorno 1.7.2020, la suddetta percentuale per la determinazione del *fringe benefit* sia definita in base alla quantità di emissioni di anidride carbonica, come riportato di seguito:

- per le auto con emissioni di CO<sub>2</sub> non superiori a 60 g/km, tassazione del 25% dell’importo convenzionale (contro il 30% attuale);
- per le auto con emissioni di CO<sub>2</sub> comprese tra 60 e 160 g/km, mantenimento della tassazione al 30% dell’importo convenzionale;
- per le auto con emissioni di CO<sub>2</sub> comprese tra 160 e 190 g/km, tassazione del 40% dell’importo convenzionale per il 2020 e del 50% dal 2021;
- per le auto con emissioni di CO<sub>2</sub> superiori a 190 g/km, tassazione del 50% dell’importo convenzionale per il 2020 e del 60% dal 2021.

Il legislatore ha quindi previsto, ai fini della imponibilità del *benefit*, un valore forfetario dello stesso più basso per i veicoli meno inquinanti, aumentando invece gradatamente la base imponibile del valore del *benefit* in relazione ai veicoli con emissione di anidride carbonica superiore ai 160g/km.



## HARVARD di MARANGONI & PARTNERS

*Società tra professionisti a responsabilità limitata*

*Consulenza del lavoro e sindacale - Gestione risorse umane - Amministrazione personale*

La norma prevede inoltre che il nuovo regime del benefit relativo ai veicoli assegnati per uso promiscuo al dipendente, sia applicabile qualora si verificano entrambe le seguenti condizioni:

- il veicolo (auto, moto, ciclomotore) oggetto dell'assegnazione in uso promiscuo sia di *nuova immatricolazione*;
- il veicolo sia assegnato al dipendente a far data dal giorno 1 luglio 2020.

Su questi punti l'Agenzia delle entrate si è espressa con la Risoluzione in commento, ed ha chiarito che:

- sono considerati di "nuova immatricolazione" gli autoveicoli, motocicli e ciclomotori **immatricolati dal giorno 1 luglio 2020**, a nulla rilevando la data di entrata in vigore della legge di bilancio (1 gennaio 2020);
- pertanto, il requisito temporale relativo all'immatricolazione è da ricollegarsi alla data della stessa, e si intende soddisfatto solo quando la data di immatricolazione è a far data dal giorno 1 luglio 2020;
- per determinare invece la data di assegnazione del bene al dipendente, occorre fare riferimento al necessario contratto di assegnazione che deve essere stipulato tra il datore di lavoro (assegnante il bene) ed il lavoratore dipendente (assegnatario del bene), che per l'appunto deve essere **stipulato a decorrere dal giorno 1 luglio 2020**;
- il momento della sottoscrizione del contratto di assegnazione del benefit costituisce pertanto il momento rilevante al fine di individuare "i contratti stipulati a decorrere dal 1 luglio 2020" citati nella norma di legge.

Dalla lettura della Risoluzione, non pare che sia chiesta la data certa dell'atto di assegnazione, il quale potrà essere pertanto rappresentato da una scrittura privata sottoscritta dalle parti in forma libera e debitamente datata.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre ricordato, giustamente, che il reddito di lavoro dipendente, nelle sue varie forme, è comunque sempre tassato secondo il principio di cassa, vale a dire di percezione del reddito da parte del lavoratore. Ciò significa, secondo l'Agenzia, che affinché la nuova formulazione della norma trovi applicazione, è necessario che il veicolo sia fisicamente consegnato / assegnato al dipendente a decorrere dal giorno 1 luglio 2020, in quanto, il momento di percezione del reddito in natura da parte del lavoratore dipendente coincide con il momento in cui il fringe benefit esce dalla sfera patrimoniale dell'erogante per entrare in quella del dipendente.

Per quanto riguarda i veicoli che al giorno 1 luglio 2020 risultavano già concessi in uso promiscuo ai dipendenti, in forza di contratti di assegnazione stipulati fino al 30 giugno 2020, la Risoluzione conferma che si continua ad applicare la vecchia normativa che continuerà a valere per tutta la durata del contratto.

La Risoluzione infine affronta il caso in cui il contratto di assegnazione in uso promiscuo del veicolo al dipendente avvenga dopo il 1° luglio 2020, ma avendo ad oggetto un veicolo immatricolato entro il 30/6/2020 (classico caso del veicolo usato già esistente in azienda, che eventualmente era assegnato ad un lavoratore e viene poi utilizzato per assegnarlo ad un lavoratore diverso).

In relazione a tale ipotesi, l'Agenzia delle Entrate ha assunto una posizione conservativa, affermando che:

- con il nuovo testo normativo, non è rintracciabile un criterio forfetario per valorizzare il *benefit* dell'auto immatricolata prima del 1° luglio 2020 e concessa in uso al dipendente dopo tale data;
- non è peraltro possibile valorizzare il benefit in base al criterio del valore normale del bene assegnato (art. 51 comma 3 TUIR e art. 9 TUIR), essendo tale criterio applicabile solo al caso di assegnazione di veicolo al dipendente per esclusivo uso privato;



## HARVARD di MARANGONI & PARTNERS

*Società tra professionisti a responsabilità limitata*

*Consulenza del lavoro e sindacale - Gestione risorse umane - Amministrazione personale*

- la soluzione va ricercata pertanto nei principi generali che regolano la determinazione del reddito di lavoro dipendente, non sussistendo nella norma nuova, né in quelle vigenti, una regola specifica per disciplinare questo caso.

L'Agenzia delle Entrate quindi, risolve il dubbio interpretativo, richiamando una sua precedente Risoluzione (n. 74/E del 20/6/2017), che regolava il caso di spese telefoniche sostenute privatamente dal lavoratore nell'interesse dell'azienda.

Sulla base dei concetti già elaborati, l'Amministrazione stabilisce che nel caso di auto (immatricolata sino al 30/6/2020) assegnata in uso promiscuo al lavoratore come I (dopo il 1/7/2020), il *benefit* debba essere considerato imponibile in base al suo valore normale (come definito dal comma 3 dell'art. 51 e dall'art. 9 entrambi del TUIR) ridotto della parte di tale valore attribuibile all'utilizzo effettuato dal lavoratore nell'interesse del datore di lavoro.

Ricordiamo che l'art. 51 comma 3 del TUIR (che disciplina il reddito di lavoro dipendente) rinvia all'art. 9 del TUIR per la definizione di valore normale.

L'art. 9 del TUIR, al terzo comma, prevede che il valore normale di un bene o di un servizio (concessi senza corrispettivo) corrisponde al prezzo o al corrispettivo mediamente praticato per i beni o servizi della stessa specie o similari, in condizione di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi, tenendo conto degli sconti d'uso.

Si ritiene, in sostanza, che il "valore normale" dell'auto assegnata al dipendente sia definibile sommando ogni costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto della proprietà o del possesso del veicolo, e per la sua gestione, nella misura in cui tali ultimi costi rimangano contrattualmente a carico del datore di lavoro

Per quanto riguarda la determinazione del "valore normale" nella fattispecie di utilizzo da parte del lavoratore del veicolo (assegnato in uso promiscuo) nell'interesse del datore di lavoro e non per uso privato, dovrà essere individuato il valore normale riferibile a tale utilizzo aziendale, sulla base di elementi oggettivi, accertabili da documenti riscontrabili, in modo da assoggettare a tassazione e contribuzione in capo al dipendente soltanto la parte di valore normale riferibile all'uso privato del lavoratore, evitando che l'intero "valore normale" concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Sulla base della prassi gestionale, risulta evidente come possa essere complesso sia determinare i costi riferibili a ciascun automezzo, sia determinare la quota-parte di questi da considerare imponibile in capo al dipendente (in quanto riferita all'uso privato) e quella da considerare non imponibile (in quanto riferita all'uso aziendale). Cerchiamo di fornire una ipotetica soluzione operativa a tale problema.

In base ad una interpretazione logico sistematica della fattispecie, si potrebbe ipotizzare che il lavoratore, assegnatario del veicolo aziendale in uso promiscuo, sia tenuto a documentare i chilometri percorsi per l'interesse aziendale, con una semplice nota spese dove indica la data della percorrenza per uso aziendale, le località di partenza e di arrivo, i chilometri percorsi; tale documento sarà sottoposto al datore di lavoro e firmato da entrambe le parti per accettazione. Sulla base dei dati risultanti da tali documenti attestanti gli spostamenti nell'interesse aziendale, si potrà determinare un rapporto percentuale tra i chilometri percorsi nell'interesse aziendale ed i chilometri complessivamente percorsi nell'anno, che consentirà di calcolare la parte di "valore normale" non imponibile in quanto esclusa dall'uso privato.



## HARVARD di MARANGONI & PARTNERS

*Società tra professionisti a responsabilità limitata*

*Consulenza del lavoro e sindacale - Gestione risorse umane - Amministrazione personale*

Per chiarezza si riporta il seguente esempio: il lavoratore assegnatario del veicolo in uso promiscuo nel periodo di imposta percorre 15.000 chilometri, e documenta che di questi 15.000 chilometri, 3.000 chilometri sono stati percorsi nell'interesse aziendale. Di conseguenza si può ottenere il rapporto:

$3.000 \text{ (km uso aziendale)} / 15.000 \text{ (km totali percorsi)} \times 100 = 20\%$

Ipotizzando che il valore normale complessivo dell'assegnazione dell'auto sia misurato in euro 6.500 annui, il 20 % di tale valore, pari ad euro 1.300, non sarà imponibile quale fringe benefit, mentre il residuo 80% pari ad euro 5.200 sarà imponibile come fringe benefit in capo al dipendente.

Al medesimo risultato si potrebbe pervenire determinando il "valore normale" del veicolo assegnato in base alle tariffe ACI di costo del veicolo, e determinando sulla base delle medesime tariffe il valore di costo imputabile alla percorrenza per interesse aziendale. Anche in tal caso, il valore di costo imputabile all'uso privato sarà da tassare quale fringe benefit, mentre non risulterà imponibile il valore di costo imputabile all'uso per interesse aziendale.

Ricordiamo altresì che non dovrebbe mai essere considerata come percorrenza nell'interesse aziendale quella relativa al trasferimento dalla residenza del lavoratore alla sede di lavoro, e viceversa. Analogamente, non dovrebbe essere considerata come percorrenza effettuata nell'interesse aziendale, e quindi detassata, quella relativa a trasferte effettuate dal lavoratore nel territorio del Comune ove ha sede l'impresa. Su questi punti è indispensabile che la Agenzia delle Entrate fornisca i necessari chiarimenti.

In conclusione, risulta abbastanza evidente come l'interpretazione adottata dall'Agenzia delle Entrate, in relazione alle assegnazioni effettuate dopo il 1 luglio 2020 ma aventi ad oggetto auto immatricolate prima del 1 luglio 2020, renda molto complessa la determinazione del *fringe benefit* da tassare quale reddito di lavoro dipendente erogato in natura, in tutti i casi (abbastanza frequenti nella pratica aziendale) di assegnazione ai dipendenti di veicoli usati, già di proprietà dell'azienda sino al 30/6/2020, che essendo ancora perfettamente funzionanti non inducono l'impresa ad effettuare investimenti per il rinnovo del parco auto da assegnare ai lavoratori.

Per quanto riguarda la **deducibilità del costo in capo all'impresa** (datore di lavoro) si conferma che la lett. b-bis) dell'art. 164 del TUIR dispone che 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.

Si osserva che nella disciplina vigente sino al 30/6/2020, esisteva una apparente correlazione tra la percentuale di tassazione del benefit in capo al dipendente (30%), e la percentuale di detrazione del costo in capo al datore di lavoro imprenditore (70%).

Attualmente, non essendo stato modificato l'art. 164 lett. b-bis) del TUIR, tale correlazione viene meno, rimanendo sempre deducibile il 70% del costo, anche nei casi in cui il benefit sia tassato al 40% o 50% come reddito di lavoro dipendente.

Ricordiamo altresì che al caso di specie non si applicano i limiti al costo fiscale previsti per i veicoli aziendali in genere. Di conseguenza, nel caso di autovettura avente un costo pari a 50.000 euro assegnata in uso promiscuo al dipendente, il costo della stessa è deducibile anche per la quota parte che eccede i 18.075,99 euro.

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 (C.M. 10.2.98 n. 48, § 2.1.2.1). Inoltre, non è necessario che l'uso promiscuo sia avvenuto in modo continuativo e che il veicolo sia stato utilizzato da un solo dipendente, mentre è indispensabile che la assegnazione in uso promiscuo al dipendente risulti da un apposito accordo sottoscritto fra le parti.



## HARVARD di MARANGONI & PARTNERS

*Società tra professionisti a responsabilità limitata*

*Consulenza del lavoro e sindacale - Gestione risorse umane - Amministrazione personale*

### **Indicazioni operative per i Signori Clienti.**

Per consentire allo Studio di applicare la nuova norma, ed i chiarimenti contenuti nella Risoluzione n. 46 del 14/8/2020, al fine di gestire correttamente in busta paga il fringe benefit, i Signori Clienti per tutte le **assegnazioni di veicoli a dipendenti in uso promiscuo decorrenti dal 1 luglio 2020 in poi** dovranno farci avere:

- copia del libretto di circolazione del veicolo, dal quale risulti la data di immatricolazione, ed il consumo di CO2 g/km dello stesso;
- ogni altra informazione utile per la predisposizione da parte dello Studio del necessario atto di assegnazione del veicolo, contenente altresì le regole di gestione del rapporto contrattuale di assegnazione.

In relazione ai **veicoli già attualmente assegnati ai dipendenti, in forza di accordi risalenti a prima del 1 luglio 2020 ed aventi ad oggetto veicoli immatricolati prima di tale data**, sarà cura dello Studio verificare l'esistenza agli atti del contratto di assegnazione del veicolo, firmato dalle parti e datato, per consentire di continuare ad applicare il precedente regime di tassazione del fringe benefit sino al termine dell'accordo di assegnazione.

Infine, con riguardo **all'assegnazione a dipendenti stipulate dopo il 1 luglio 2020 ed aventi ad oggetto veicoli immatricolati entro il 30 giugno 2020**, i Signori clienti dovranno fornire allo Studio:

- copia del libretto di circolazione del veicolo, dal quale risulti la data di immatricolazione precedente al 1 luglio 2020; in questo caso è ininfluente conoscere o meno il consumo di CO2 g/km dello stesso;
- ogni altra informazione utile per la predisposizione da parte dello Studio del necessario atto di assegnazione del veicolo, contenente altresì le regole di gestione del rapporto contrattuale di assegnazione. In tale occasione verrà anche determinato il valore provvisorio del fringe benefit auto che verrà inserito mensilmente in busta paga;
- entro il 31 dicembre di ogni periodo di imposta, il valore normale del benefit relativo all'auto assegnata, calcolato ai sensi degli art. 51 comma 3 e 9 del TUIR come sopra illustrato, al netto degli utilizzi aziendali del bene stesso, in modo da consentire di effettuare il conteggio preciso del benefit e della sua tassazione, a saldo rispetto a quanto effettuato in via provvisoria in ogni busta paga, dal momento dell'assegnazione.

In mancanza delle suddette indicazioni, non sarà possibile calcolare correttamente il trattamento fiscale e previdenziale del fringe benefit.

\* \* \* \*

Lo Studio resta a disposizione dei sigg. Clienti per qualsiasi approfondimento o chiarimento in ordine alle materie oggetto della presente circolare.

HARVARD DI MARANGONI & PARTNERS S.t.p.r.l.