

# Autovetture e Fisco

La disciplina fiscale degli autoveicoli  
per professionisti e imprese

Marco Bomben



Copyright © 2020 - Cesi Multimedia s.r.l.  
Via V. Colonna 7, 20149 Milano  
[www.cesimultimedia.it](http://www.cesimultimedia.it)

Tutti i diritti riservati. È vietata la riproduzione dell'opera, anche parziale e con qualsiasi mezzo.  
L'elaborazione dei testi, pur se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità in capo all'autore e/o all'editore per eventuali involontari errori o inesattezze.

---

ISBN: 978-88-6279-303-2

---

Aggiornato al 19 marzo 2021

# Sommar

<b>La classificazione degli autoveicoli</b> .....	1
1. Definizione e classificazione dei veicoli nel codice della strada .....	1
1.1. Ciclomotori .....	2
1.2. Motoveicoli .....	3
1.2.1. Quadricicli a motore .....	3
1.3. Autoveicoli .....	4
1.4. Normativa europea e autoveicoli .....	5
2. La classificazione dei veicoli ai fini delle imposte sui redditi .....	8
2.1. Veicoli esclusivamente strumentali .....	9
2.1.1. Veicoli adibiti ad uso pubblico .....	10
2.1.2. Veicoli integralmente deducibili secondo il principio di inerenza .....	10
3. La classificazione dei veicoli ai fini IVA .....	11
3.1. Verifica massa massima autorizzata e posti a sedere .....	12
3.2. Evoluzione normativa ai fini IVA .....	14
4. Gli autoveicoli ad uso speciale .....	18
4.1. Autoveicoli per "uso ufficio" .....	19
4.2. Autoveicoli ad "uso pubblicitario" .....	21
4.3. Autocarri .....	21
4.4. Autoveicoli ad "uso dimostrativo" .....	23
<b>L'acquisto degli autoveicoli</b> .....	25
1. L'acquisto degli autoveicoli nuovi nell'attività d'impresa .....	25
1.1. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi e IRAP .....	25
1.1.1. Ammortamento fiscale .....	28
Sospensione ammortamenti Covid-19 .....	30
1.1.2. Interessi passivi .....	31
1.1.2.1. Soggetti IRES .....	32
1.1.2.2. Ditte individuali e le società di persone .....	33
1.1.2.3. Analisi di convenienza .....	33
1.1.3. Il superammortamento .....	34
1.1.3.1. Il nuovo credito d'imposta investimenti strumentali .....	37
1.1.4. La disciplina ai fini IRAP .....	42
1.2. La disciplina ai fini IVA .....	43
1.2.1. Veicoli in uso ai dipendenti .....	43
1.2.2. Motocicli con cilindrata > 350 cc. .....	44
1.2.3. Costi accessori all'acquisto .....	44
2. L'acquisto degli autoveicoli nuovi per i professionisti .....	45
2.1. Disciplina ai fini IVA .....	45
2.1.1. Costi accessori all'acquisto .....	46
2.1.2. Contribuenti minimi e forfetari .....	46
2.2. Disciplina ai fini delle imposte sui redditi e IRAP .....	47
2.2.1. Ammortamento degli autoveicoli .....	48
2.2.2. Veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti .....	48
2.2.3. Superammortamento .....	49
2.3. IRAP .....	50
3. L'acquisto degli autoveicoli nuovi per agenti e rappresentanti di commercio .....	50
3.1. Disciplina ai fini IVA .....	51

3.1.1. Costi accessori all'acquisto .....	52
3.2. Disciplina ai fini delle imposte sui redditi.....	52
3.2.1. Superammortamento .....	54
3.3. IRAP.....	57
4. L'acquisto degli autoveicoli usati.....	58
4.1. Acquisto da soggetto privato .....	58
4.2. Acquisto da soggetto IVA che ha detratto completamente l'IVA all'acquisto .....	59
4.3. Acquisto da soggetto IVA che ha detratto parzialmente l'IVA all'acquisto .....	60
4.4. Acquisto da soggetto IVA che non ha detratto l'IVA all'acquisto .....	63
4.5. Acquisto in regime del margine.....	64
<b>Gli autoveicoli in "leasing" .....</b>	<b>66</b>
1. Nozione, tipologie e natura giuridica.....	66
1.1. Il "sale and lease-back".....	68
1.2. Gli interessi passivi .....	68
2. Gli autoveicoli in "leasing" per le imprese .....	70
2.1. La disciplina ai fini IVA.....	70
2.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi .....	70
2.3. La disciplina ai fini IRAP .....	74
2.3.1. Metodo a valori da bilancio .....	75
2.3.2. Metodo a valori fiscali .....	76
2.4. La contabilizzazione del contratto di leasing .....	77
2.4.1. Le informazioni da riportare in nota integrativa .....	80
2.5. La cessione del contratto di leasing .....	80
2.5.1. La cessione del contratto di leasing per i veicoli a deducibilità limitata.....	82
2.5.2. La cessione del contratto di leasing ai fini IVA .....	82
3. Il contratto di "leasing" per i professionisti .....	83
3.1. La disciplina ai fini IVA.....	83
3.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi .....	84
3.3. La disciplina ai fini IRAP .....	84
3.4. La contabilizzazione del contratto di leasing .....	85
3.4.1. Maxi canone .....	86
3.4.2. Pagamento rate.....	87
3.4.3. Riscatto del bene.....	87
4. Il contratto di "leasing" per agenti e rappresentanti di commercio .....	87
4.1. La disciplina ai fini IVA.....	88
4.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi .....	89
4.3. La disciplina ai fini IRAP .....	90
4.4. La contabilizzazione del contratto di leasing .....	91
4.4.1. Maxi canone .....	91
4.4.2. Pagamento rate.....	92
4.4.3. Riscatto del bene.....	92
<b>Il noleggio degli autoveicoli.....</b>	<b>94</b>
1. Il noleggio degli autoveicoli nell'attività d'impresa .....	94
1.1. La disciplina ai fini IVA.....	95
1.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi .....	96
1.2.1. Noleggio full service.....	97
1.3. La disciplina ai fini IRAP .....	99
1.4. Trattamento contabile .....	99

2. Il noleggio degli autoveicoli per i professionisti.....	101
2.1. La disciplina ai fini IVA.....	101
2.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi.....	102
2.3. La disciplina ai fini IRAP .....	102
2.4. Trattamento contabile .....	103
3. Il noleggio degli autoveicoli per gli agenti o rappresentanti di commercio .....	104
3.1. La disciplina ai fini IVA.....	105
3.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi ed IRAP .....	105
3.2.1. Noleggio full service .....	106
3.3. IRAP .....	107
3.4. Trattamento contabile .....	108
<b>L'utilizzo degli autoveicoli .....</b>	<b>110</b>
1. Premessa.....	110
2. Premi assicurativi .....	110
2.1. Disciplina fiscale .....	111
3. Bollo auto .....	111
3.1. Disciplina fiscale .....	114
4. Spese di manutenzione .....	115
4.1. Disciplina fiscale spese di manutenzione ordinaria .....	116
4.2. Disciplina fiscale interventi di manutenzione straordinaria.....	117
5. Accessori e "optional" .....	119
5.1. Disciplina fiscale .....	119
6. Multe e contravvenzioni.....	120
6.1. Disciplina fiscale .....	120
7. Altre spese.....	121
8. Autoveicoli concessi in uso ai dipendenti .....	121
8.1. Veicoli concessi per uso esclusivamente aziendale.....	121
8.2. Veicoli concessi per uso promiscuo .....	123
8.2.1. Calcolo del fringe benefit (veicoli immatricolati fino al 30 giugno 2020) .....	125
8.2.2. Calcolo del fringe benefit (veicoli immatricolati dal 1° luglio 2020).....	127
8.2.3. Disciplina ai fini IVA .....	131
8.2.4. Disciplina ai fini IRAP .....	133
8.3. Veicoli concessi per uso esclusivamente personale .....	133
8.3.1. Disciplina ai fini IVA e IRAP .....	135
8.4. Auto di proprietà del dipendente e rimborso chilometrico .....	135
8.4.1. Tassazione in capo al dipendente .....	135
8.4.2. Deducibilità per il datore di lavoro .....	138
8.5. Prove di convenienza.....	139
8.5.1. Vettura con valore di acquisto elevato .....	141
8.5.2. Utilizzo della vettura per un lungo periodo .....	142
8.5.3. Vettura con elevata percorrenza .....	143
8.5.4. Tabella di sintesi e analisi .....	144
9. Veicoli in uso agli amministratori.....	145
9.1. Autovetture di proprietà dell'amministratore .....	146
9.2. Autovetture di proprietà dell'impresa .....	148
9.2.1. Veicoli concessi per uso esclusivamente aziendale .....	148
9.2.2. Veicoli concessi per uso esclusivamente personale .....	148
9.2.3. Veicoli concessi per uso promiscuo .....	149
9.3. Disciplina ai fini IVA .....	150

9.3.1. Autoveicoli in uso promiscuo all'amministratore professionista .....	151
9.4. Assegnazione dell'autoveicolo al socio amministratore e verbale dell'assemblea dei soci .....	152
<b>La cessione degli autoveicoli .....</b>	<b>155</b>
1. La cessione degli autoveicoli acquistati nuovi nell'attività d'impresa .....	155
1.1. La disciplina ai fini IVA.....	155
1.1.1. Cessione di veicoli con IVA totalmente detratta all'acquisto .....	155
1.1.2. Cessione di veicoli con IVA totalmente non detratta all'acquisto.....	156
1.1.3. Cessione di veicoli con IVA parzialmente detratta all'acquisto.....	156
1.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi .....	158
1.2.1. Veicolo interamente deducibile .....	158
1.2.2. Veicolo parzialmente deducibile.....	159
1.3. La disciplina ai fini IRAP .....	160
1.4. La disciplina ai fini dell'imposta di registro .....	161
2. La cessione degli autoveicoli acquistati nuovi nell'attività professionale .....	162
2.1. La disciplina ai fini IVA.....	162
2.1.1. Cessione di veicoli con IVA totalmente non detratta all'acquisto.....	162
2.1.2. Cessione di veicoli con IVA parzialmente detratta all'acquisto.....	163
2.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi .....	164
2.3. La disciplina ai fini dell'imposta di registro .....	166
3. La cessione degli autoveicoli acquistati nuovi per agenti e rappresentanti di commercio .....	166
3.1. La disciplina ai fini IVA.....	166
3.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi .....	166
3.2.1. Veicolo interamente deducibile .....	167
3.2.2. Veicolo parzialmente deducibile.....	167
3.3. La disciplina ai fini IRAP .....	168
3.4. La disciplina ai fini dell'imposta di registro .....	169
4. La cessione degli autoveicoli usati .....	169
4.1. La vendita di un veicolo precedentemente acquistato da soggetto privato .....	169
4.1.1. Assoggettamento ad IVA.....	170
4.1.2. Regime del margine.....	170
4.2. Acquisto da soggetto IVA che ha non ha detratto l'IVA all'acquisto.....	171
<b>Documentazione e disciplina fiscale delle cessioni di carburante.....</b>	<b>173</b>
1. Premessa .....	173
2. La disciplina vigente fino al 31 dicembre 2018: la scheda carburante .....	174
2.1. Il "netting".....	176
3. La "nuova" disciplina ai fini IVA.....	178
3.1. Ambito soggettivo.....	178
3.2. Nuovo tracciato della fattura elettronica .....	179
3.3. Termine di emissione della e-fattura .....	181
3.4. Modalità di trasmissione della fattura elettronica .....	182
3.5. Assolvimento dell'imposta di bollo.....	183
3.6. Contenuto della fattura elettronica per gli acquisti di carburante .....	185
3.7. Pagamenti tracciabili .....	186
4. La nuova disciplina ai fini delle imposte sui redditi e IRAP.....	187
4.1. Lubrificanti.....	189
4.2. IRAP.....	190

<b>Agevolazioni e incentivi</b> .....	192
1. Agevolazioni fiscali auto per i disabili.....	192
1.1. Soggetti interessati.....	192
1.2. Veicoli agevolabili .....	195
1.3. La detrazione IRPEF del 19 per cento .....	197
1.3.1. Acquisto del veicolo e familiari a carico.....	197
1.3.2. Acquisto di veicoli con obbligo di adattamento .....	199
1.3.3. Documentazione.....	200
1.4. L'aliquota IVA agevolata al 4 per cento.....	202
1.4.1. Documentazione da esibire e obblighi per il venditore .....	203
1.5. Esenzione permanente dal pagamento del bollo .....	204
1.6. Esenzione imposta di trascrizione passaggi di proprietà .....	205
2. Il credito d'imposta per gli autotrasportatori (cd. "caro petrolio") .....	205
2.1. Fattispecie escluse dall'agevolazione.....	206
2.2. Misura dall'agevolazione e termini di presentazione della dichiarazione.....	207
2.3. Compilazione del modello Redditi .....	208
2.4. Nuovi incentivi per rinnovare il parco veicoli degli autotrasportatori .....	210
3. Agevolazioni per gli esercenti impianti di distribuzione di carburante .....	213
3.1. Credito d'imposta su commissioni.....	214
3.1.1. Ambito soggettivo.....	214
3.1.2. Ambito oggettivo.....	214
3.2. Contributo PMI titolari del servizio di distribuzione di carburanti nelle autostrade.....	215
4. Ecobonus ed ecotassa .....	217
4.1. Ecobonus .....	217
4.1.1. Ecobonus veicoli M1 nuovi acquistati dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021 .....	217
4.1.1.1. L'importo dell'agevolazione riconosciuta .....	218
4.1.1.2. La procedura da seguire per richiedere il bonus .....	220
4.1.2. Ulteriore contributo per l'acquisto di veicoli nuovi dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021 .....	221
4.1.3. Ulteriore contributo per l'acquisto di veicoli di ultima generazione dal 1.1.2021 al 30.6.2021 .....	223
4.1.4. Contributo per l'acquisto di veicoli nuovi dal 1° agosto 2020 al 31 dicembre 2020.....	223
4.1.5. Incentivi per l'acquisto di veicoli usati con rottamazione.....	224
4.1.6. Incentivi per i veicoli commerciali .....	225
4.1.7. Nuovo incentivo per l'acquisto di veicoli elettrici .....	226
4.1.8. Ecobonus moto e scooter elettrici nuovi.....	227
4.1.8.1. La procedura da seguire per richiedere il bonus .....	229
4.2. Ecotassa veicoli inquinanti .....	230
4.2.1. Acquisto di autovetture dall'estero .....	232
4.2.2. Modalità di versamento .....	233
4.2.2.1. Nel modello F24 ELIDE .....	234
5. Altre agevolazioni .....	235
5.1. Detrazione IRPEF/IRES per l'acquisto e posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli elettrici.....	235
5.1.1. Superbonus del 110 per cento.....	236
5.2. Il bonus seggiolini.....	238
5.2.1. Obblighi e caratteristiche dei dispositivi.....	241

# La classificazione degli autoveicoli

Il codice della strada fornisce una definizione dei veicoli, classificandoli in diverse categorie, mentre il recepimento di una direttiva comunitaria ne regola l'omologazione. Dal punto di vista fiscale, il Testo Unico delle imposte sui redditi disciplina i limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, mentre il decreto IVA consente la detrazione del 40 per cento dell'imposta nel caso di acquisti o importazione di veicoli stradali a motore che non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'attività d'impresa o della professione.

## 1. Definizione e classificazione dei veicoli nel codice della strada

Preliminarmente alla trattazione delle disposizioni fiscali che interessano i veicoli, pare opportuna una breve disamina introduttiva, diretta a proporre la classificazione delle tipologie di veicoli ai sensi del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (codice della strada).



### Ricorda

L'art. 46 del codice della strada precisa che **per "veicoli" si intendono** "tutte le macchine di qualsiasi specie, che circolano sulle strade guidate dall'uomo".

**Non rientrano nella definizione** di veicolo:

- "a) le macchine per **uso di bambini**, le cui caratteristiche non superano i limiti stabiliti dal regolamento;
- b) le macchine per **uso di invalidi**, rientranti tra gli ausili medici secondo le vigenti disposizioni comunitarie, anche se asservite da motore."

Il successivo art. 47 del codice della strada classifica i veicoli, raggruppandoli nelle seguenti **categorie**:



	VEICOLI
A	Veicoli a braccia
B	Veicoli a trazione animale
C	Velocipedi
D	Slitte
<b>E</b>	<b>Ciclomotori</b>
<b>F</b>	<b>Motoveicoli</b>
<b>G</b>	<b>Autoveicoli</b>
H	Filoveicoli
I	Rimorchi



	<b>VEICOLI</b>
L	Macchine agricole
M	Macchine operatrici
N	Veicoli con caratteristiche atipiche

Per definire il **trattamento fiscale** relativo alle singole tipologie di veicoli, è necessario fare riferimento ai dati indicati sul **libretto di circolazione**, prestando particolare attenzione ai campi (J), (J.1) e (J.2), ove vengono indicate le **caratteristiche del veicolo** stesso secondo la classificazione del codice della strada.



### **Attenzione**

In relazione ad alcune categorie di veicoli – è il caso delle lett. e), f), g), h), i) ed n) – vengono poi previsti **ulteriori sotto gruppi**.

La riclassificazione delle citate categorie di veicoli avviene mediante l'utilizzo di **criteri differenti**:

- le categorie che vanno **da L1e a L7e** vengono suddivise per **numero di ruote, cilindrata e velocità massima** di costruzione;
- vengono smistati **tra la categoria M e la M3** i veicoli destinati al **trasporto di persone** a seconda del numero di posti a sedere e della massa massima;
- un'ulteriore suddivisione avviene per i veicoli destinati al **trasporto merci** con vari livelli di massa superiore, a cui fanno riferimento le categorie **dalla N alla N3**;
- infine, un'ulteriore classificazione riguarda i **rimorchi** (alla quale vengono assegnate le categorie **da O a O4**), che si distinguono a seconda della massa massima.



### **Attenzione**

Il legislatore provvede a definire ciascuna delle macro classi individuate dall'art. 47 del codice della strada. Una tale trattazione esula dagli scopi del presente contributo; tuttavia, si ritiene opportuno approfondire gli aspetti relativi alle lett. e), f) e g), che riguardano rispettivamente:

- i **ciclomotori**;
- i **motoveicoli**;
- gli **autoveicoli**,

trattandosi di veicoli **particolarmente rilevanti ai fini fiscali**.

## **1.1. Ciclomotori**

Vengono classificati tra i ciclomotori, ai sensi dell'art. 52 del codice della strada, i veicoli che presentano le seguenti **caratteristiche**:

- motore di cilindrata non superiore a 50 cc, se termico;
- capacità di sviluppare su strada orizzontale una velocità fino a 45 km/h.

## 1.2. Motoveicoli

Ai sensi dell'art. 53 del codice della strada, vengono definiti motoveicoli i **"veicoli a motore, a due, tre o quattro ruote"**.

Essi si distinguono secondo la seguente **classificazione**:



	MOTOVEICOLI
<b>A</b>	<b>Motocicli</b>
B	Motocarrozette
C	Motoveicoli per il trasporto promiscuo
D	Motocarri
E	Mototrattori
F	Motoveicoli per trasporti specifici
G	Motoveicoli per uso speciale
<b>H</b>	<b>Quadricicli a motore</b>



### Attenzione

Appare utile evidenziare già da ora che le **limitazioni fiscali** fissate dall'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR (ossia veicoli a deducibilità limitata, quali autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, di cui si dirà *infra*), si riferiscono:

- alla **sottocategoria dei motocicli** di cui all'art. 53, comma 1, lett. a), del codice della strada,
- e non già all'intera categoria dei motoveicoli.

### 1.2.1. Quadricicli a motore

Altra sottocategoria di interesse è quella delle cd. **"micro-car"**, la quale riscontra un notevole successo non solo tra i giovanissimi, ma anche tra coloro quali hanno la necessità di accedere al centro storico di grandi città oppure che preferiscono possedere un veicolo di dimensioni ridotte per motivi di parcheggio o costi di gestione contenuti.

I **quadricicli** in esame sono classificati, ai fini del codice della strada, tra i mezzi di trasporto a motore riconducibili alla categoria dei **motoveicoli**. Tale inquadramento si riverbera sul regime fiscale applicabile: si ritiene che **non operino** con riferimento ai quadricicli a motore (e, quindi, le **micro-car**) i **limiti di deducibilità** di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR (ossia veicoli a deducibilità limitata, di cui si dirà *infra*).



### Attenzione

I relativi costi risulteranno **deducibili**, qualora risulti verificata l'**inerenza** con l'attività svolta dall'imprenditore, dal professionista o dall'agente/rappresentante di commercio.

I **quadricicli a motore**, inquadrati come motoveicoli, si distinguono ulteriormente secondo la seguente classificazione:

a) **quadricicli leggeri**, la cui massa a vuoto è non superiore a 350 kg (categoria L6e), esclusa la massa delle batterie per i veicoli elettrici, la cui velocità massima per costruzione è inferiore o uguale a 45 km/h. Tali veicoli sono caratterizzati da:

- cilindrata del motore inferiore o pari a 50 cc per i motori ad accensione comandata;
- potenza massima netta non superiore a 4 kW per gli altri motori a combustione interna;
- potenza nominale continua massima non superiore a 4 kW per i motori elettrici;

b) **quadricicli pesanti**: si tratta dei quadricicli diversi da quelli di cui alla precedente lett. a), la cui massa a vuoto è non superiore a 400 kg (categoria L7e) (550 kg per i veicoli destinati al trasporto di merci), esclusa la massa delle batterie per i veicoli elettrici, e la cui potenza massima netta del motore è **inferiore a 15 kW**.

### 1.3. Autoveicoli

Gli autoveicoli sono definiti dall'art. 54 del codice della strada come:

- veicoli a motore,
- con almeno quattro ruote,
- esclusi i motoveicoli.

Anche per tale classe trova applicazione un'**ulteriore suddivisione**:



	<b>AUTOVEICOLI</b>
<b>A</b>	<b>Autovetture</b>
B	Autobus
C	Autoveicoli per il trasporto promiscuo
D	Autocarri
E	Trattori stradali
F	Autoveicoli per trasporti specifici
G	Autoveicoli per uso speciale
H	Autotreni
I	Autoarticolati
L	Autosnodati
<b>M</b>	<b>Autocaravan</b>
N	Mezzi d'opera

Le **limitazioni fiscali** fissate dall'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR (di cui si dirà *infra*), non operano con riferimento all'intera categoria degli autoveicoli, ma si riferiscono alla sub-categoria delle **autovetture** e degli **autocaravan**, individuate, rispettivamente, dalla lett. a) e dalla lett. m) dell'art. 54 del codice della strada.



CATEGORIA	DEFINIZIONE
a) <b>autovetture</b>	Veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente
m) <b>autocaravan</b>	Veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo, compreso il conducente. In pratica, si tratta dei "camper": cioè di quei mezzi di trasporto con la parte posteriore al vano di guida attrezzata ad uso abitazione in modo analogo alle "roulotte"

#### 1.4. Normativa europea e autoveicoli

Un passaggio fondamentale per l'**omologazione** dei veicoli a motore e relativi rimorchi coincide con il recepimento della Dir. CEE 6 febbraio 1998, n. 98/14/CE, della Commissione, attuato attraverso il D.M. 4 agosto 1998 del Ministero dei trasporti e della navigazione e della Dir. n. 2007/46/CE.



#### Attenzione

Nell'occasione vengono **riconosciute solamente due categorie di autoveicoli** all'interno del territorio dello Stato:

- gli autoveicoli per **trasporto di persone**, a cui corrisponde la lettera M nella classificazione internazionale;
- gli autoveicoli per il **trasporto di cose**, rappresentati dalla lettera N.

Con riferimento alla **categoria M**, per i veicoli addetti al **trasporto di persone**, si trovano le seguenti **classi**:

- **M1**: per i veicoli a motore destinati al trasporto di persone con al massimo 8 posti a sedere oltre al sedile del conducente;
- **M2**: per i veicoli a motore destinati al trasporto di persone con veicoli a motore destinati al trasporto di persone con più di 8 posti a sedere oltre al sedile del conducente e massa massima non superiore a 5 t;
- **M3**: per i veicoli a motore destinati al trasporto di persone con più di 8 posti a sedere oltre al sedile del conducente e massa massima superiore a 5 t.

Di seguito si riporta la classificazione per i veicoli il cui uso è quello del **trasporto di merci (categoria N)**:

- **N1**: per i veicoli a motore destinati al trasporto di merci, con massa massima non superiore a 3,5 t;
- **N2**: per i veicoli a motore destinati al trasporto di merci, con massa massima superiore a 3,5 t, ma non superiore a 12 t;
- **N3**: per i veicoli a motore destinati al trasporto di merci, con massa massima superiore a 12 t.

Si ricorda che è prevista un'ulteriore suddivisione per tutti quei **veicoli con meno di quattro ruote**, ricompresi nella **categoria L** della classificazione internazionale, così composta:

- **L1e**: per i veicoli a due ruote la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) non supera i 50 cc e la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) non supera i 45 km/h;

- **L2e:** per i veicoli a tre ruote la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) non supera i 50 cc e la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) non supera i 45 km/h;
- **L3e:** per i veicoli a due ruote la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) supera i 50 cc o la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) supera i 45 km/h;
- **L4e:** per i veicoli a tre ruote asimmetriche rispetto all'asse longitudinale mediano, la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) supera i 50 cc o la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) supera i (45 km/h) (motocicli con carrozetta laterale);
- **L5e:** per i veicoli a tre ruote simmetriche rispetto all'asse longitudinale mediano, la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) supera i 50 cc o la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) supera i (45 km/h);
- **L6e:** per i quadricicli leggeri, la cui massa a vuoto è inferiore o pari a 350 kg, esclusa la massa delle batterie per i veicoli elettrici, la cui velocità massima per costruzione è inferiore o uguale a 45 km/h e la cui cilindrata del motore è inferiore o pari a 50 cm<sup>3</sup> per i motori ad accensione comandata; o la cui potenza massima netta è inferiore o uguale a 4 kW per gli altri motori, a combustione interna; o la cui potenza nominale continua massima è inferiore o uguale a 4 kW per i motori elettrici. Tali veicoli sono conformi alle prescrizioni tecniche applicabili ai ciclomotori a tre ruote della categoria L2e, salvo altrimenti disposto da specifiche disposizioni comunitarie;
- **L7e:** per i quadricicli, diversi da quelli di cui alla categoria L6e, la cui massa a vuoto è inferiore o pari a 400 kg (550 kg per i veicoli destinati al trasporto di merci), esclusa la massa delle batterie per i veicoli elettrici, e la cui potenza massima netta del motore è inferiore o uguale a 15 kW. Tali veicoli sono considerati come tricicli e sono conformi alle prescrizioni tecniche applicabili ai tricicli della categoria L5e salvo altrimenti disposto da specifiche disposizioni comunitarie).



### Attenzione

Un importante aspetto connesso al recepimento della direttiva comunitaria riguarda il trasporto promiscuo. A decorrere dal 1° ottobre 1998, **non è più possibile immatricolare** gli autoveicoli secondo la classe per l'**uso promiscuo**, fermo restando che l'art. 54 codice della strada continua a mantenere la lett. c), dedicata a questa tipologia di veicolo. L'ambito applicativo della disposizione **non è retroattivo** e, pertanto, tutti gli autoveicoli immatricolati entro il 30 settembre 1998 nella classe ad uso promiscuo non sono interessati dalla modifica.

In base alla direttiva del 1998, tutte le autovetture sono **comprese nell'unica categoria M1** e sono classificate secondo il criterio della **carrozzeria**.



CLASSIFICAZIONE SECONDO IL CRITERIO DELLA CARROZZERIA	
<b>AA</b>	Berlina
<b>AB</b>	Due volumi
<b>AC</b>	Familiare
<b>AD</b>	Coupé
<b>AE</b>	Decappottabile
<b>AF</b>	Ad uso promiscuo (in questo caso inteso come monovolume)

In base alla circolare del Ministero dei trasporti 23 aprile 2007, n. 38714, i codici dei veicoli appartenenti alle categorie **N1, O1 ed O2** sono i seguenti:



<b>VEICOLI CARROZZATI</b>
<p>I veicoli diversi da quelli classificati per trasporto specifico e per uso speciale, sono identificati dai seguenti codici carrozzeria:</p> <p>F0 – Furgone            P0 – Pianale            P2 – Pianale ribaltabile (da specificare nelle righe descrittive se posteriore, laterale o trilaterale)            P6 – Pianale con sponda posteriore caricatrice            K0 – Cassone            K3 – Cassone con sponda caricatrice            RC – Cassone ribaltabile posteriore            RD – Cassone ribaltabile laterale            RE – Cassone ribaltabile trilaterale</p>
<b>VEICOLI PER TRASPORTO SPECIFICO IN REGIME DI TEMPERATURA CONTROLLATA (A.T.P.)</b>
<p>È previsto l'impiego esclusivo dei seguenti codici di carrozzeria:</p> <p>F3 – Furgone isothermico con gruppo frigorifero            F4 – Furgone isothermico            C5 – Cisterna per trasporto merci commestibili</p>
<b>VEICOLI CON ATTREZZATURE TERMICHE NON RISPONDENTI ALLE NORME A.T.P.</b>
<p>È previsto l'impiego esclusivo dei seguenti codici di carrozzeria, integrati dalla nota nelle righe descrittive di "cassa e/o gruppo non provato/i a norma A.T.P.":</p> <p>F5 – Furgone con gruppo ausiliario            F6 – Furgone coibentato            C5 – Cisterna per trasporto merci commestibili (integrato nelle righe descrittive con la dicitura "per il trasporto specifico di liquidi alimentari; non provato a norma A.T.P." oppure "per il trasporto specifico di .....; non provato a norma A.T.P.")</p>
<b>VEICOLI PER TRASPORTI SPECIFICI</b>
<p>Si impiegano di norma i seguenti codici di carrozzeria inserendo nelle righe descrittive le note necessarie per il rispetto di quanto previsto dagli art. 203 o 204 del Regolamento del codice della strada:</p> <p>FG – Furgone per il trasporto specifico di            KZ – Cassone attrezzato per trasporto specifico di            P3 – Pianale attrezzato per trasporto specifico di            VN – Cisterna (integrato nelle righe descrittive da: "per trasporto specifico di...")            VC – Telaio attrezzato per trasporto di containers (da specificare nelle righe descrittive "per trasporto specifico")            VS – Cisterna attrezzata per spurgo pozzi neri (da specificare nelle righe descrittive "per trasporto specifico")            H1 – Furgone blindato (da specificare nelle righe descrittive "per trasporto specifico")</p>

## 2. La classificazione dei veicoli ai fini delle imposte sui redditi

Il legame tra la normativa fiscale ed il codice della strada rimane tuttora ben saldo nell'ambito delle imposte sui redditi. Infatti, l'ambito di applicazione dell'art. 164 del TUIR – intitolato "*Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni*" – viene individuato mediante uno specifico **rinvio alla classificazione dei veicoli contenuta nel codice della strada**.

In virtù del disposto dell'art. 164 del TUIR, i veicoli si suddividono fiscalmente in due macro categorie:

- **soggetti a limiti di deduzione** (veicoli non esclusivamente strumentali);
- **non soggetti a limiti di deduzione** (veicoli esclusivamente strumentali).

Al **primo gruppo** appartengono le seguenti **categorie di veicoli**:

- **autovetture ed autocaravan** (di cui alle lett. a) ed m) del comma 1 dell'art. 54 del codice della strada);
- **ciclomotori** (art. 52 codice della strada);
- **motocicli** (art. 53, lett. a), del codice della strada);

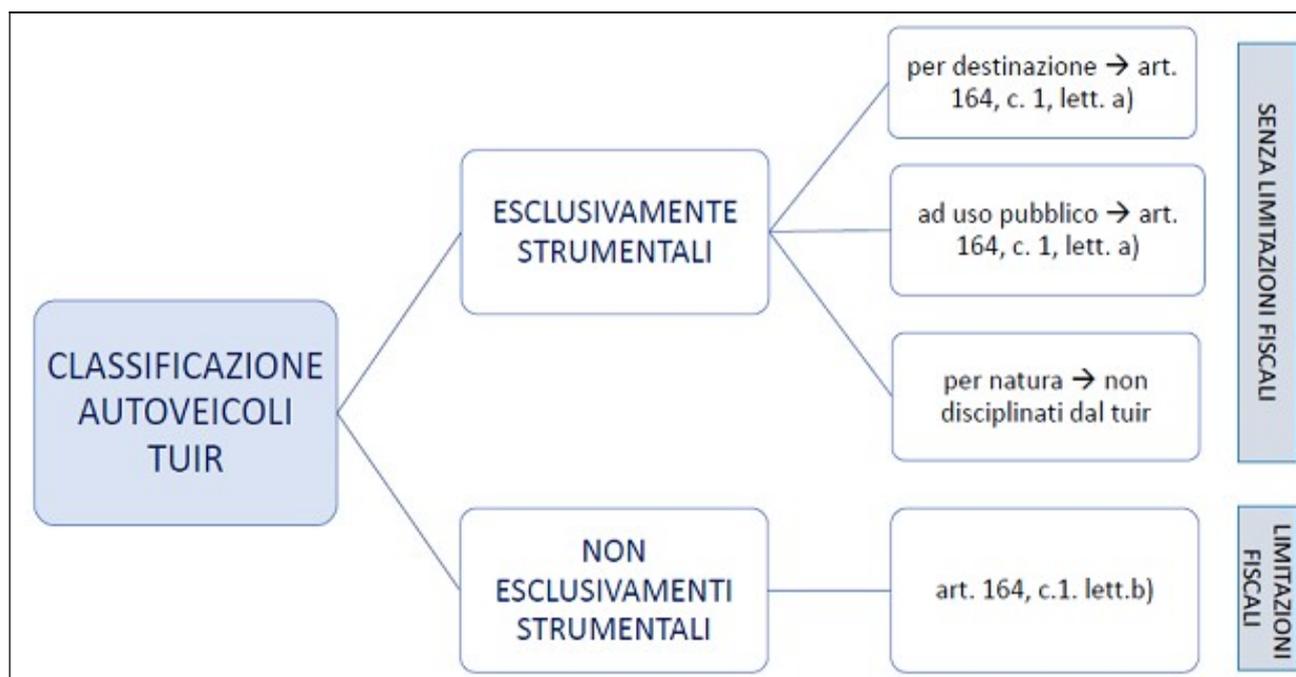
Appartengono al **secondo gruppo**, invece, i veicoli:

- **strumentali con destinazione esclusiva all'attività d'impresa;**
- **adibiti ad uso pubblico;**
- **strumentali per natura.**



### Attenzione

La **seconda tipologia** di autoveicoli riguarda **esclusivamente le imprese** e (invero assai più raramente) gli **agenti o i rappresentanti di commercio** mentre, come vedremo più avanti, i veicoli in dotazione ai professionisti si presumono soggetti a limitazioni fiscali.



## 2.1. Veicoli esclusivamente strumentali

In virtù del disposto di cui al comma 1, lett. a), dell'art. 164 del TUIR, sono **totalmente deducibili i costi** relativi: *"alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, ai ciclomotori e moto-cicli **destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa**".*

Secondo prassi consolidata, possono essere considerati **"strumentali"** solo i **beni senza i quali l'attività non potrebbe essere esercitata** (C.M. 10 febbraio 1998, n. 48/E, C.M. 13 febbraio 1997, n. 37/E).

La deducibilità integrale di dette spese compete se l'autoveicolo rientra nella definizione dell'attività di impresa, se è, cioè, idoneo, perché **indispensabile a caratterizzarla**. Per contro, la deducibilità integrale dei costi è preclusa quando il mancato utilizzo dei veicoli rende particolarmente difficile lo svolgimento dell'attività d'impresa, ma la stessa resta "in astratto" comunque possibile/ipotizzabile.



### Attenzione

Ai fini della suddetta valutazione, **non rilevano le concrete modalità** con le quali il contribuente ha **organizzato la propria attività** (cfr. circolare Agenzia delle entrate 19 gennaio 2007, n. 1/E; circolare Agenzia delle entrate 16 febbraio 2007, n. 11/E, risoluzione Agenzia delle entrate 22 agosto 2007, n. 231/E, risoluzione Agenzia delle entrate 23 marzo 2007, n. 59/E).

Si tratta di una tesi **particolarmente restrittiva**, in base alla quale non potrebbe rientrare nella previsione di deducibilità integrale dei costi neppure l'autovettura utilizzata da un fattorino. In questo caso, infatti, nonostante lo svolgimento dell'attività sia oggettivamente difficile senza l'utilizzo di un'automobile, l'esercizio della stessa **non ne sarebbe** comunque **oggettivamente precluso**.

A diverse conclusioni si dovrebbe giungere qualora il veicolo messo a disposizione del fattorino fosse un **autocarro** (di cui all'art. 54, lett. d), del codice della strada): la totale deducibilità dei costi viene qui garantita dall'**inerenza** dell'attività di trasporto, essendo agevole dimostrarne il collegamento con la produzione dei ricavi da parte dell'impresa.

La **deducibilità integrale** dei costi è stata **negata** con riferimento a un'impresa che svolgeva attività di vendita di macchinari ed attrezzature:

- in assenza di locali destinati alla vendita;
- realizzando la totalità dei ricavi nell'attività di vendita svolta presso il domicilio dei clienti;
- contemplando l'utilizzo delle autovetture da parte del personale dipendente esclusivamente per svolgere le suddette mansioni di vendita (cfr. risoluzione Agenzia delle entrate n. 59/E del 2007).



### Esempio

Possono essere ritenuti **strumentali** i seguenti autoveicoli:

- le **autovetture** per le imprese che effettuano attività di **noleggior** delle stesse;
- le autovetture utilizzate dalle imprese di **pompe funebri**;
- gli **aeromobili da turismo** e le **imbarcazioni da diporto** utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione;
- gli **autoveicoli** utilizzati a fini formativi dalle **autoscuole**.

### 2.1.1. Veicoli adibiti ad uso pubblico

Certamente meno controversa della precedente è la problematica relativa all'individuazione dei veicoli "adibiti ad uso pubblico", **integralmente deducibili** ai sensi del comma 1, lett. a), dell'art. 164 del TUIR.



#### Attenzione

Al riguardo, la C.M. n. 48/E del 1998, al par. 2.1.2.1, precisa che "la destinazione a tale uso viene espressamente riconosciuta attraverso un **atto proveniente dalla Pubblica amministrazione**" come, ad esempio, nel caso dei **taxi** o per il **noleggìo con conducente**.

### 2.1.2. Veicoli integralmente deducibili secondo il principio di inerenza

Secondo quanto chiarito dalla C.M. n. 48/E del 1998, se il veicolo utilizzato non rientra nei mezzi di trasporto espressamente individuati dal legislatore (in precedenza dall'art. 121-bis del TUIR, ora art. 164 del TUIR), è ammessa la **deducibilità piena dei costi**, nel rispetto del **principio di inerenza** di cui all'art. 109, comma 5, del TUIR.



#### Attenzione

Ex art. 109, comma 5, del TUIR: "le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono **deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi** o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi".

In altri termini, è necessario che sussista un **giustificato rapporto** tra l'utilizzo del veicolo e l'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione.



#### Attenzione

In caso di contestazione, da parte dei soggetti verificatori, della deducibilità di un costo per difetto di inerenza, la **prova** di quest'ultima **spetta al contribuente**.

I veicoli in esame coincidono con quelli individuati dalle lett. da b) a l) e n) dell'art. 54 del D.Lgs. n. 285/1992 (codice della strada), ovvero:

- b) gli autobus;
- c) gli autoveicoli per il trasporto promiscuo;
- d) gli autocarri;
- e) i trattori stradali;
- f) gli autoveicoli per trasporti speciali;
- g) gli autoveicoli per uso speciale;
- h) gli autotreni;
- i) gli autoarticolati;

- l) gli autosnodati;  
n) i mezzi d'opera.



### Ricorda

Anche il trattamento fiscale dei **“veicoli merce”** (veicoli alla cui produzione o scambio è rivolta l'attività dell'impresa) avviene in applicazione del **principio di inerenza** con la conseguente **totale deducibilità dei relativi costi**.

Di seguito vengono sinteticamente riepilogate le **categorie di veicoli** in relazione ai quali è possibile beneficiare della **deducibilità integrale** dei relativi costi.



VEICOLI A DEDUCIBILITÀ INTEGRALE		
Tipologia	Definizione	Veicoli
Veicoli <b>esclusivamente strumentali</b>	Veicoli senza i quali l'attività imprenditoriale non potrebbe oggettivamente essere esercitata	<ul style="list-style-type: none"> <li>• autovetture</li> <li>• autocaravan</li> <li>• ciclomotori</li> <li>• motocicli</li> </ul>
Veicoli adibiti ad <b>uso pubblico</b>	Veicoli il cui utilizzo è riconosciuto da un atto emanato dalla Pubblica amministrazione	<ul style="list-style-type: none"> <li>• taxi</li> <li>• noleggio con conducente</li> <li>• ecc.</li> </ul>
Veicoli integralmente deducibili secondo il <b>principio di inerenza</b>	Veicoli strumentali per natura	<ul style="list-style-type: none"> <li>• autobus</li> <li>• autocarri</li> <li>• autotreni</li> <li>• autoveicoli per uso speciale</li> <li>• autoveicoli merce</li> </ul>

### 3. La classificazione dei veicoli ai fini IVA

Ai fini **IVA**, l'attuale formulazione dell'art. 19-bis1, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, dispone che è possibile **detrarre il 40 per cento dell'imposta** nel caso di acquisto o importazione di **“veicoli stradali a motore”** (unica eccezione per la lett. f) della Tabella B, allegata al D.P.R. n. 633/1972), se non vengono utilizzati in maniera esclusiva nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.

La norma in esame, così come modificata dall'art. 1, comma 261, lett. e), n. 1), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria 2008) **non prevede più alcun riferimento alle disposizioni del codice della strada**, lasciando il campo ad una definizione più generale, che ricomprende fattispecie di veicoli in precedenza escluse: è il caso degli **autocarri**, in precedenza non richiamati nella lett. c) dell'art. 19-bis1 del decreto IVA ed ora ricompresi nella nuova definizione (si tratta, tuttavia, di un falso problema, in quanto con il Provv. 6 dicembre 2006 l'Agenzia delle entrate aveva già introdotto specifici criteri per giungere ad una piena assimilazione).

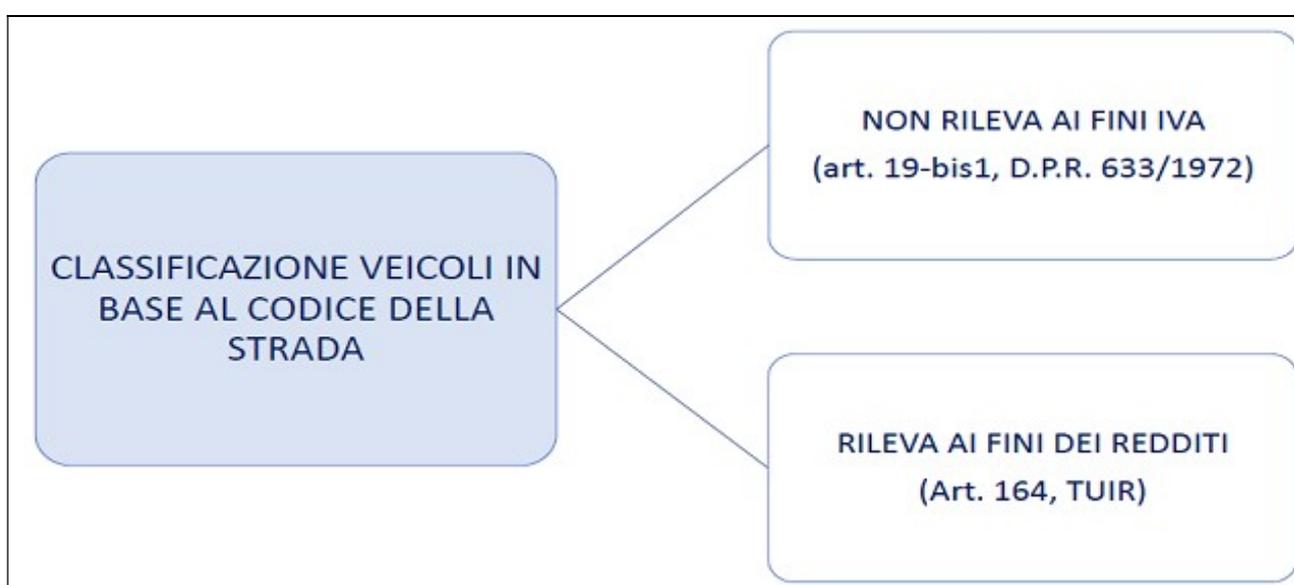
L'ambito applicativo del citato art. 19-bis1 va individuato nei **“veicoli stradali a motore”**, intendendosi per tali **tutti i veicoli a motore**:

- diversi dai trattori agricoli o forestali;
- normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni;
- la cui **massa massima autorizzata** non supera 3.500 kg;
- con un **numero di posti a sedere**, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.



### Attenzione

La definizione citata **non riporta alcun riferimento** alla classificazione dei veicoli contenuta nel **codice della strada**. Ciò implica che il trattamento ai fini IVA segue il criterio dell'**utilizzo esclusivo nell'attività d'impresa**, indipendentemente dalla classificazione prevista dal codice della strada.



### 3.1. Verifica massa massima autorizzata e posti a sedere

La **massa massima autorizzata** può essere agevolmente individuata tramite la **carta di circolazione**, verificando l'indicazione riportata in corrispondenza del **codice F.2**, definito come "*massa massima a carico ammissibile del veicolo in servizio nello Stato membro di immatricolazione*".

Il **numero dei posti a sedere** andrà verificato in corrispondenza del successivo **codice S.1**, definito come il "*numero di posti a sedere, "compreso" quello del conducente*".



### Attenzione

È bene segnalare che la disciplina IVA fa invece riferimento ad un numero di posti a sedere **non superiore ad otto, "escluso" il conducente**.

N° A011089MI16		(A) FC697KP	2
(D.1)	CITROEN		
(D.2)	7 FBHY6		
(D.3)	BERLINGO		
(E)	VF77FBHY6FJ884818		
(F.1)			
(F.2)	2140	(F.3)	3135 (G)
(I)	26.01.2016		
(J)	N1		
(J.1)	AUTOCARRO PER TRASPORTO DI COSE -USO PROPRIO		
(J.2)	F0 (FURGONE)		
(K)	OBVF723EST235		
	e2*2007/46*0002*24		
(L)	2		
(N.1)	1200	(N.2)	
(N.3)		(N.4)	
(O.1)	1560.00	(O.2)	
(P.1)		(P.2)	073.00 (P.3) GASOL
(P.5)	BH02		
(S.1)		(S.2)	
(U.1)	73	(U.2)	2813
(V.1)		(V.2)	
(V.3)	0.0262	(V.5)	0.0000
(V.6)	0.51	(V.7)	113.0
(V.9)	136/2014		

IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA IN MODO VIRTUALE

Una fondamentale differenza tra le due discipline consiste nel fatto che, mentre ai fini delle imposte sui redditi la deducibilità del costo è ammessa solo per i veicoli che sono **destinati** ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali (ad esempio, le autovetture concesse a nolo da una società di noleggio), ai fini IVA, per la detraibilità integrale dell'imposta è sufficiente che il veicolo sia **utilizzato** esclusivamente nell'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione.



### Ricorda

La risoluzione 20 febbraio 2008, n. 6/DPF, ha chiarito che è possibile dichiarare l'utilizzo esclusivo nell'esercizio dell'attività e beneficiare della **detrazione integrale dell'IVA** solo nel caso in cui si possa **sostenere e dimostrare l'utilizzo esclusivo** nell'esercizio dell'attività d'impresa o della professione. Diversamente, trova applicazione la limitazione di cui all'art. 19-bis1, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.

La norma da ultimo citata prevede **due eccezioni** in cui è possibile **detrarre integralmente** l'IVA:

- quando i veicoli formano **oggetto dell'attività propria** dell'impresa. Come chiarito dalla C.M. 3 agosto 1979, n. 25/364695 (documento di prassi datato, ma ancora attuale sul punto), devono ritenersi tali quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata dall'impresa;
- quando i veicoli sono utilizzati da **agenti e rappresentanti di commercio**.

Le due deroghe recepiscono sostanzialmente il disposto dell'art. 3 della decisione del Consiglio UE 18 giugno 2007, n. 2007/441/CE, in base alla quale la **limitazione del 40 per cento non si applica** per i veicoli utilizzati:

- come **taxi**;
- ai fini della formazione dalle **scuole guida**;

- per **nolegg**io e *leasing*;
- dai **rappresentanti di commercio**.



### Attenzione

La detrazione integrale dell'IVA è ritenuta ammissibile con riferimento agli **autoveicoli adibiti esclusivamente al servizio navetta degli alberghi** (risposta a interrogazione parlamentare 3 agosto 2016, n. 5-09338).



DETRAIBILITÀ IVA VEICOLI STRADALI A MOTORE (e relativi componenti e ricambi)	
<b>40%</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Con 9 posti incluso il conducente;</li> <li>• con massa autorizzata: massimo 3,5 tonnellate;</li> <li>• normalmente adibiti al trasporto di persone e cose;</li> <li>• diversi da trattori agricoli o forestali</li> </ul>
<b>100%</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilizzati esclusivamente nell'esercizio d'impresa;</li> <li>• oggetto dell'attività propria dell'impresa;</li> <li>• utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio</li> </ul>

### 3.2. Evoluzione normativa ai fini IVA

La disciplina IVA rilevante ai nostri fini è stata oggetto di diversi interventi da parte del legislatore.

**Dal 1° gennaio 2006 fino al 27 giugno 2007**, si applicava la detrazione nella misura del **15 per cento** dell'IVA assolta sul costo di acquisto dei veicoli (introdotta dall'art. 1, comma 125, della legge 23 dicembre 2005, n. 266); come la precedente detrazione del **10 per cento** (in vigore **dal 1° gennaio 2001**), non si applicava per il costo di acquisto di carburanti, lubrificanti e altre spese accessorie dei veicoli (manutenzione, custodia, riparazione).

La Corte di giustizia UE, con la pronuncia resa nella causa C-228/05 del 14 settembre 2006, ha dichiarato **incompatibili con la legislazione comunitaria** le disposizioni interne – nella versione *ante* modifiche apportate dalla Finanziaria 2008 – e le aveva quindi disapplicate.

L'art. 1, comma 261, lett. e), nn. 1) e 2), della Finanziaria 2008, ha riscritto le disposizioni che regolano la detrazione dell'IVA, sulla base della decisione del Consiglio UE del 18 giugno 2007, n. 2007/441/CE, che, per esigenze di semplificazione, autorizza l'Italia ad introdurre una **percentuale forfetaria limitata al 40 per cento**.

La misura di **deroga è stata concessa sino al 31 dicembre 2019**, a seguito della pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* dell'Unione europea del 12 novembre 2016 della decisione di esecuzione 8 novembre 2016, n. 2016/1982, del Consiglio.



### Attenzione

Con la Decisione di esecuzione (UE) 2019/2138 del consiglio del 5 dicembre 2019, pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* dell'Unione europea del 13 dicembre 2019, il Consiglio dell'UE ha poi **autorizzato l'Italia a mantenere, fino al 31 dicembre 2022, il limite del 40%** posto al diritto di detrarre l'IVA nel caso di spese relative a veicoli stradali a motore, non utilizzati esclusivamente per scopi aziendali/professionali.



PERIODO DI RIFERIMENTO	REGIME DI DETRAIBILITÀ IVA VEICOLI UTILIZZATI PROMISCUAMENTE
Dal 1979 fino al 31/12/2000	Indetraibilità IVA
Dal 1/1/2001 al 31/12/2005	Detraibilità IVA al <b>10 per cento</b>
Dal 1/1/2006 al 13/9/2006	Detraibilità IVA al <b>15 per cento</b>
Dal 14/9/2006 al 26/6/2007	Detraibilità in base al <b>principio di inerenza</b>
Dal 27/6/2007	Detraibilità IVA al <b>40 per cento</b>

Con riferimento al quadro normativo vigente, la struttura dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, che disciplina l'“**esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi**”, può essere così sintetizzata:

- lett. a): **acquisto aeromobili**;
- lett. b): acquisto “**beni di lusso**”, navi e imbarcazioni da diporto;
- lett. c): acquisto **veicoli stradali a motore**;
- lett. d): acquisto **carburanti** e altre prestazioni relative ai veicoli.

*Art. 19-bis1, lett. a) – Acquisto aeromobili*



“L'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di aeromobili e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni”.

Per l'acquisto di tali beni, l'**IVA è ammessa in detrazione** soltanto se viene rispettato almeno uno dei seguenti **requisiti**:

- i beni formano **oggetto dell'attività propria** dell'impresa;
- i beni sono destinati ad essere **esclusivamente utilizzati come strumentali** nell'attività propria dell'impresa.



### Attenzione

In ogni caso, la detrazione dell'IVA è **preclusa** per gli **esercenti arti e professioni**.

*Art. 19-bis1, lett. b) – Acquisto “beni di lusso”, navi e imbarcazioni da diporto*



“L'imposta relativa all'acquisto o all'importazione dei beni elencati nell'allegata tabella B e delle navi e imbarcazioni da diporto nonché dei relativi componenti e ricambi è ammessa in

detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni".

Per i beni di lusso, le navi e le imbarcazioni da diporto, l'IVA è detraibile soltanto quando tali beni formano oggetto dell'**attività propria dell'impresa**. Resta ferma, in ogni caso, l'impossibilità di detrarre l'imposta per gli **esercenti arti e professioni**.



### Ricorda

In merito alla nozione di "**attività propria d'impresa**" si rileva che:

- per tale deve intendersi l'attività che "**normalmente**" ed "**abitualmente**" viene esercitata dall'imprenditore (C.M. 3 agosto 1979, n. 25/364695);
- occorre individuare l'attività "**effettivamente svolta**", mentre non è sufficiente il dato meramente formale risultante dall'atto costitutivo (Agenzia delle entrate, risoluzione 8 giugno 2002, n. 168/E).

La disposizione si applica a tutti i beni elencati nella Tabella B, tra cui rientrano in particolare i "**motoricicli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici**" (lett. f).



### Esempio

L'acquisto del **medesimo motociclo**, nello specifico una Ducati Monster con cilindrata pari a 1.000 cc, risulta:

- **detraibile al 100 per cento**: se effettuato da un concessionario nell'esercizio della propria attività d'impresa;
- **totalmente indetraibile**: se effettuato da un commercialista oppure dal titolare di una ditta di pulizie che lo utilizza per recarsi più velocemente dai propri clienti.

La disciplina fiscale dei motocicli è palesemente anacronistica, in quanto:

- mantiene il **riferimento alla cilindrata di 350 cc**, del tutto inadeguato, se si pensa agli attuali progressi tecnologici nell'ambito dell'ingegneria motociclistica;
- riserva ai motocicli di lusso un **trattamento asimmetrico** rispetto a quello degli autoveicoli di lusso, per i quali l'IVA resta detraibile nella misura del 40 per cento.

Art. 19-bis1, lett. c) – Acquisto veicoli stradali a motore



"L'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore, diversi da quelli di cui alla lettera f) dell'allegata tabella B, e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio. Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto".

La disposizione prevede che l'IVA:

- per i **veicoli stradali a motore è detraibile**:
  - nella misura del **100 per cento**, se utilizzati esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa;
  - nella **misura forfetaria del 40 per cento**, se utilizzati in via non esclusiva per lo svolgimento dell'attività d'impresa;
- per i **motocicli** per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici (di cui alla lett. f) della Tabella B, allegata al D.P.R. n. 633/1972) è **detraibile solo se** i motocicli formano **oggetto dell'attività propria** dell'impresa;
- per gli **altri mezzi di trasporto** è detraibile in misura corrispondente all'uso aziendale.



### Attenzione

Rientrano nella nozione di "**veicoli stradali a motore**" i mezzi di trasporto che soddisfano contemporaneamente i seguenti **requisiti**:

- sono normalmente **adibiti al trasporto stradale di persone o beni**;
- hanno **massa autorizzata** non superiore ai **3.500 kg**;
- hanno un **numero di posti a sedere** non superiore a nove (incluso quello del conducente);
- sono comunque **diversi dai trattori agricoli o forestali**.

*Art. 19-bis1, lett. d) – Acquisto carburanti e altre prestazioni relative ai veicoli*



"L'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore".

La norma dispone che la **limitazione all'esercizio della detrazione** prevista per l'acquisto o l'importazione dei veicoli ad utilizzo promiscuo si applichi anche ai **costi connessi all'autovettura**, quali:

- l'acquisto di **carburanti o lubrificanti**;
- le spese di **custodia, manutenzione, riparazione e impiego**;
- i **pedaggi stradali**.

Anche in questo caso, per detrarre l'IVA in misura superiore al 40 per cento, è necessario sostenere e dimostrare (onere della prova a carico del contribuente) l'**utilizzo esclusivo del mezzo ai fini dell'attività**.



### Ricorda

Per effetto delle modifiche introdotte dal comma 923 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018), alla norma in esame è stato aggiunto il seguente periodo "**l'avvenuta**

**effettuazione** dell'operazione deve essere **provata** dal pagamento mediante **carte di credito, carte di debito o carte prepagate** emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate".

Come vedremo meglio più avanti, il nuovo **obbligo decorre dal 1° luglio 2018** e impone, ai fini della detrazione dell'IVA, il pagamento degli acquisti di benzina e gasolio, effettuati presso i distributori stradali, con mezzi che ne assicurino la **tracciabilità**, quali:

- carte di credito;
- bancomat;
- carte prepagate.

#### 4. Gli autoveicoli ad uso speciale

Un approfondimento a parte meritano gli **"autoveicoli per uso speciale"**, menzionati dall'art. 54 del codice della strada, approvato con D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, che li disciplina, alla lett. g), come *"veicoli caratterizzati dall'essere muniti permanentemente di **speciali attrezzature** e destinati prevalentemente al **trasporto proprio**. Su tali veicoli è consentito il trasporto del personale e dei materiali connessi con il ciclo operativo delle attrezzature e di persone e cose connesse alla destinazione d'uso delle attrezzature stesse"*.

Tali veicoli risultano particolarmente interessanti in ragione del loro vantaggioso trattamento fiscale. Infatti, le norme in tema di limitazioni alla deducibilità (imposte dirette) e detraibilità (imposta sul valore aggiunto) dei veicoli, contenute, rispettivamente, negli artt. 164 del TUIR e 19-bis1, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, non richiamano le citate tipologie di autoveicoli ad uso speciale, per le quali rimane la **"teorica" possibilità di dedurre i costi e detrarre l'IVA in misura integrale**.

Ai fini delle imposte sui redditi, la **deducibilità totale** del costo è possibile a **condizione** che vi sia una **stretta inerenza** tra l'attività esercitata e l'utilizzo del veicolo, secondo quanto previsto dall'art. 109, comma 5, del TUIR, per le imprese e gli agenti, e dall'art. 54 del TUIR, per i professionisti.



#### Attenzione

Ai sensi del comma 1-bis dell'art. 164 del TUIR, anche per gli autoveicoli ad uso speciale, la deducibilità del costo di acquisto del **carburante** è subordinata all'effettuazione dei **pagamenti con** carta di credito, bancomat o prepagate o con gli altri **mezzi tracciabili**, diversi dal contante, previsti dal Provv. 4 aprile 2018, n. 73203 (vedi circolare Agenzia delle entrate 30 aprile 2018, n. 8/E).

Ai fini IVA, invece, è necessario fare riferimento alla definizione di *"veicoli stradali a motore"*. Ciò implica che la **piena detraibilità IVA** del costo di acquisto dell'autoveicolo ad uso speciale, normalmente adibito al trasporto stradale di persone o beni, con una massa massima autorizzata non superiore a 3.500 kg e un numero complessivo di posti a sedere non superiore a nove, è consentita soltanto se lo stesso viene **utilizzato esclusivamente nell'ambito dell'attività d'impresa**. Diversamente, la detrazione è operata nel limite del 40 per cento.

#### 4.1. Autoveicoli per “uso ufficio”

L'art. 203, comma 2, del regolamento di esecuzione del codice della strada (D.P.R. 16 dicembre 1992, n. 495), elenca, in relazione alle speciali attrezzature di cui sono muniti, i diversi tipi di autoveicoli da immatricolare come autoveicoli per uso speciale e, fra questi, alla lett. ee), indica gli “autoveicoli per uso ufficio”.

Secondo quanto stabilito dalla Dir. n. 2001/116/CE, le **categorie di veicoli** sono definite da determinate classificazioni (si veda la tabella seguente).



CLASSIFICAZIONE EUROPEA DEI VEICOLI	
<b>CATEGORIA M</b>	Veicoli a motore progettati e costruiti per il trasporto di persone ed aventi almeno quattro ruote
<b>CATEGORIA M1</b>	Veicoli progettati e costruiti per il trasporto di persone, aventi al massimo otto posti a sedere oltre al sedile del conducente
<b>CATEGORIA M2</b>	Veicoli progettati e costruiti per il trasporto di persone, aventi più di otto posti a sedere oltre al sedile del conducente e massa massima non superiore a 5 t.
<b>CATEGORIA M3</b>	Veicoli progettati e costruiti per il trasporto di persone, aventi più di otto posti a sedere oltre al sedile del conducente e massa massima superiore a 5 t.
<b>CATEGORIA N</b>	Veicoli a motore progettati e costruiti per il trasporto di merci ed aventi almeno quattro ruote
<b>CATEGORIA N1</b>	Veicoli progettati e costruiti per il trasporto di merci, aventi massa massima non superiore a 3,5 t
<b>CATEGORIA N2</b>	Veicoli progettati e costruiti per il trasporto di merci, aventi massa massima superiore a 3,5 t ma non superiore a 12 t
<b>CATEGORIA N3</b>	Veicoli progettati e costruiti per il trasporto di merci, aventi massa massima superiore a 12 t
<b>CATEGORIA O</b>	Rimorchi (compresi i semirimorchi)
<b>CATEGORIA O1</b>	Rimorchi con una massa massima non superiore a 0,75 t
<b>CATEGORIA O2</b>	Rimorchi con una massa massima superiore a 0,75 t ma non superiore a 3,5 t
<b>CATEGORIA O3</b>	Rimorchi con una massa massima superiore a 3,5 t ma non superiore a 10 t
<b>CATEGORIA O4</b>	Rimorchi con una massa massima superiore a 10 t

Gli “autoveicoli per uso ufficio” appartengono solamente alla **categoria internazionale N1 (trasporto di merci)**.



### Attenzione

Di conseguenza, per **omologare** una normale autovettura come autoveicolo per uso ufficio, sono necessari due *step*:

1. effettuare il **passaggio dalla categoria M** (trasporto di persone) **alla N** (trasporto merci);
2. predisporre l'**allestimento** della stessa ad "**uso ufficio**".

L'Amministrazione finanziaria ha precisato che l'**integrale deducibilità** (imposte dirette) e **detraibilità** (imposta sul valore aggiunto) dei costi connessi ai veicoli ad uso ufficio è subordinata alla verifica dell'**effettiva utilizzazione** del veicolo nell'ambito del **ciclo produttivo** dell'impresa (risoluzione Agenzia delle entrate 12 novembre 2001, n. 179/E).

Il veicolo deve essere **utilizzato conformemente alla destinazione** risultante dall'omologazione e, quindi, nella concreta realtà produttiva, per soddisfare l'esigenza aziendale di avere **uffici amministrativi mobili**, suscettibili di essere spostati in occasione, per esempio, di mostre, fiere o manifestazioni commerciali/promozionali.



### Ricorda

Un **uso del veicolo diverso** da quello indicato sulla carta di circolazione è **sanzionato** ai sensi dell'art. 82 del codice della strada con:

- una sanzione amministrativa pecuniaria **da 87 euro a 344 euro**;
- la **sanzione amministrativa accessoria** della sospensione della carta di circolazione da uno a sei mesi (in caso di recidiva, la sospensione è da sei a dodici mesi).

Inoltre, in caso di sinistri, è **a rischio la copertura assicurativa**.

Secondo le direttive imposte dal D.M. 10 dicembre 2002, l'autoveicolo per uso ufficio deve essere dotato di:

- **non più di due posti**, escluso il conducente, posizionati su un'unica fila di sedili, non essendo ammesso il trasporto di persone nell'ambiente destinato all'ufficio;
- **almeno una porta**, posizionata sulla fiancata destra o nella parte posteriore (ad esclusione delle porte di accesso alla cabina, per autoveicoli), nonché di **almeno una finestra apribile**, posizionata su una fiancata o sulla parte posteriore del veicolo. Il vano porta deve avere una grandezza minima di 500 mm; il vano finestra deve avere una superficie non inferiore a 0,40 mq;
- un'**altezza interna** dell'ambiente destinato ad ufficio non inferiore a 1.800 mm;
- **attrezzature e arredi "permanentemente installati"** nell'ambiente destinato ad ufficio, funzionali con la destinazione del veicolo.



### Attenzione

La Sezione tributaria civile della Corte di cassazione con l'ord. 6 ottobre 2017, n. 23362, ha **negato la strumentalità** della vettura, in quanto le **attrezzature** inerenti all'uso speciale installate sul veicolo erano:

- "**rimovibili**" e
- **non "permanentemente installate"** (vedi anche Corte di cassazione, ord. 28 marzo 2013, n. 7896).

Per quanto riguarda gli **accessori** si prevede che:

- l'**impianto elettrico**, asservito alle apparecchiature posizionate nell'ambiente destinato ad ufficio, sia realizzato con adeguate protezioni e venga certificato dall'allestitore;
- i materiali di **rivestimento** presenti nell'ambiente destinati ad ufficio debbano essere ignifughi o autoestinguenti e certificati da apposita dichiarazione rilasciata dall'allestitore;
- i veicoli siano muniti di **estintori**.

#### 4.2. Autoveicoli ad “uso pubblicitario”

Accade spesso che una società, un professionista o un agente acquisti autovetture da mettere a disposizione dei collaboratori, e le allestisca all'esterno con **messaggi pubblicitari, segni distintivi** o il proprio **marchio**.



#### Attenzione

L'utilizzo delle autovetture come strumento pubblicitario **non consente** di **modificare** le disposizioni in materia di **deducibilità dei costi e di detraibilità dell'IVA** (vedi circolare Agenzia delle entrate 12 giugno 2002, n. 50/E).

In altri termini, sebbene la vettura veicoli un messaggio pubblicitario, alla stessa restano applicabili le **ordinarie limitazioni** previste:

- dall'art. 164 del TUIR, con riferimento alla deducibilità dei costi;
- dall'art. 19-bis1, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, per quanto riguarda la detraibilità dell'IVA.

#### 4.3. Autocarri

Ai sensi dell'art. 54, comma 1, lett. d), del codice della strada, si devono intendere come “autocarri” i “*veicoli destinati al trasporto di cose e delle persone addette all'uso o al trasporto delle cose stesse*”.

Per essere considerato autocarro ai fini fiscali e godere:

- della **deduzione del 100 per cento** del costo;
- dell'**integrale detraibilità dell'IVA**,

il veicolo deve essere **immatricolato come autocarro** ai sensi del codice della strada (categoria N1).



#### Attenzione

Al fine di contrastare il fenomeno dei cd. “**falsi autocarri**”, l'art. 35, comma 11, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, dispone che i veicoli che, pur essendo immatricolati come autocarri, “*risultano da adattamenti che non ne impediscono l'utilizzo per il trasporto privato di persone*”, vanno assoggettati agli ordinari vincoli di deducibilità e detraibilità.

In attuazione di tale previsione, il provvedimento dell'Agenzia delle entrate 6 dicembre 2006 ha individuato gli specifici **requisiti** al ricorrere dei quali un veicolo è da considerare, dal punto di vista fiscale, in tutto e per tutto un'**autovettura** (soggetta, quindi, ai limiti di deducibilità dell'art. 164 del TUIR).

A prescindere dalla categoria di immatricolazione, la possibile **assimilazione dell'autocarro all'autovettura** si ha quando, dall'esame del libretto di circolazione del veicolo, risultano i seguenti elementi:

- immatricolazione o reimmatricolazione come **N1** (autocarri);
- un **codice di carrozzeria F0** (vale a dire furgoni);
- **quattro o più posti**;
- un **rapporto tra la potenza del motore (Pt)**, espressa in KW, e la portata (P) del veicolo, ottenuta quale differenza tra la massa complessiva (Mc) e la tara (T), espressa in tonnellate, **uguale o superiore a 180**.

I dati indicati vengono facilmente individuati sulla **carta di circolazione**:

- Categoria del veicolo – campo (J);
- Carrozzeria – campo (J.2);
- Numero di posti – campo (S.1);
- Potenza del motore (P) – campo (P.2);
- Massa complessiva (Mc) – campo (F.2);
- Tara (T) -Massa a vuoto.



### Esempio

Si consideri quindi un veicolo Suzuki Gran Vitara, immatricolato come "**autocarro per trasporto di cose - uso proprio**".

Dalla carta di circolazione del suddetto veicolo risultano i seguenti dati:



Categoria del veicolo (lett. J)	N1
Codice carrozzeria (lett. J.2)	F0
Numero posti (lett. S.1)	4
Potenza motore (lett. P.2)	80 kW
Massa complessiva (lett. F.2)	2,005 t
Portata	0,415 t

Il rapporto potenza/portata risulta pari a 192,77 (= 80 / 0,415).

Poiché tale valore (192,77) è maggiore di 180, fiscalmente il veicolo risulta **equiparato ad un'autovettura**.



### Esempio

Si consideri ora il veicolo Renault Espace, immatricolato come **“autocarro per trasporto di cose - uso proprio”**.

Dalla carta di circolazione del suddetto veicolo risultano i seguenti dati:



Categoria del veicolo (lett. J)	N1
Codice carrozzeria (lett. J.2)	F0
Numero posti (lett. S.1)	2
Potenza motore (lett. P.2)	110 kW
Massa complessiva (lett. F.2)	2,550 t
Portata	0,705 t

Il rapporto potenza/portata è pari a 156,02 (= 110 / 0,705).

Poiché tale valore è inferiore a 180, fiscalmente il veicolo **non risulta equiparato ad un'autovettura**.



### Ricorda

Ai fini IVA, gli autocarri rientrano nella nozione di veicoli stradali a motore, contenuta nell'art. 19-bis1, primo comma, lett. c), del D.P.R n. 633/1972. Pertanto, il contribuente può **detrarre il 100 per cento dell'IVA** solo nel caso in cui utilizzi il veicolo **esclusivamente a fini aziendali**.



### Attenzione

Autocarri e professionisti

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che **non è “possibile** riscontrare un nesso di diretta **strumentalità** tra l'utilizzo di un **autocarro** e lo svolgimento di un'**attività professionale**” (quale, ad esempio, quella notarile), caratterizzata dall'applicazione di **energie intellettuali** da parte del prestatore del servizio e normalmente svolta in **ambiente d'ufficio** (risoluzione Agenzia delle entrate 23 luglio 2002, n. 244/E).

#### 4.4. Autoveicoli ad “uso dimostrativo”

Le concessionarie di auto (o di moto) si avvalgono spesso di veicoli da utilizzare per scopi dimostrativi nei confronti dei rispettivi clienti.

Il trattamento fiscale di tali veicoli, **“ad uso dimostrativo”** appunto, è stato affrontato dalla datata, ma sul punto ancora attuale, R.M. 27 luglio 1990, n. 550378, secondo cui è **integralmente detraibile l'IVA** assolta in relazione all'acquisto dei veicoli (all'epoca il tributo era indetraibile, tranne che per i soggetti per i quali il bene formava oggetto dell'attività dell'impresa e per gli agenti di commercio):

- utilizzati per **esposizione in vetrina** ovvero
- immatricolati a nome della concessionaria ed impiegati per **prove e dimostrazioni**.

I veicoli in commento, infatti, pur se immatricolati a nome della concessionaria ed utilizzati per dimostrazioni ai clienti, non perdono la loro **natura di merce destinata alla rivendita**.



### **Attenzione**

Al fine di evitare che il principio enunciato si presti ad **interpretazioni elusive** della disciplina fiscale, il medesimo documento di prassi richiede che tali veicoli, ed il loro numero, trovino riscontro in un **preciso obbligo contrattuale** scritto, assunto nei confronti del concedente.



### **Riferimenti normativi**

- D.P.R. 16 dicembre 1992, n. 495, art. 203
- D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, artt. 46, 47, 52, 53 e 54
- D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 109 e 164
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19-bis1

# L'acquisto degli autoveicoli

*L'acquisto tradizionale dei veicoli è la formula più seguita da imprese, professionisti e agenti. L'acquirente sostiene un investimento iniziale, ma diventa proprietario del veicolo (liberamente rivendibile), che viene iscritto nell'attivo e può essere ammortizzato beneficiando, al ricorrere di determinati presupposti, del superammortamento oppure del nuovo credito d'imposta per investimenti in beni strumentali. La trattazione che segue ha per oggetto le implicazioni ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e IVA, legate all'acquisto di autoveicoli nuovi e usati da parte di imprese, professionisti e agenti o rappresentanti di commercio.*

## 1. L'acquisto degli autoveicoli nuovi nell'attività d'impresa

Nell'esercizio della propria attività le imprese si avvalgono di numerose tipologie di veicoli. Per identificare la disciplina fiscale applicabile all'acquisto degli stessi, assume estrema **rilevanza** il tipo di **utilizzo del veicolo**: vale a dire se questo è strumentale o meno all'attività propria dell'impresa.

Nel caso sia **strumentale**, quando cioè l'attività non potrebbe essere esercitata senza l'uso del veicolo stesso (ad esempio, le auto per le autoscuole o per le imprese di noleggio), la **deducibilità delle spese** ai fini della determinazione dei redditi è **integrale, senza limiti di importo**. Significa che l'impresa può dedurre la totalità dei costi ai fini delle imposte sui redditi e **detrarre interamente l'IVA**. In caso contrario, se cioè il veicolo **non è strumentale**, sono previste diverse **percentuali di deducibilità e detraibilità**, che cambiano in base a variabili stabilite per legge.

### 1.1. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi e IRAP

Art. 164, comma 1, lett. a), b) e b-bis), del TUIR



“Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore indicati nel presente articolo, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono **deducibili** solo se rientranti in una delle fattispecie previste nelle successive lettere a), b) e b-bis):

a) per l'**intero ammontare** relativamente:

1) agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, ai ciclomotori e motocicli destinati ad essere **utilizzati esclusivamente come beni strumentali** nell'attività propria dell'impresa;

2) ai veicoli adibiti **ad uso pubblico**;

b) **nella misura del 20 per cento** relativamente alle autovetture e autocaravan, di cui alle citate lettere dell'articolo 54 del citato decreto legislativo n. 285 del 1992, ai ciclomotori e motocicli il cui utilizzo è diverso da quello indicato alla lettera a), numero 1). Tale percentuale è elevata all'**80 per cento** per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio. Nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la deducibilità è ammessa, nella misura del **20 per cento**, limitatamente ad un solo veicolo; se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'articolo 5, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato. Non si tiene conto: della parte del costo di acquisizione che eccede lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 8

milioni per i motocicli, lire 4 milioni per i ciclomotori; dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria; dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli, lire ottocentomila per i ciclomotori. Nel caso di esercizio delle predette attività svolte da società semplici e associazioni di cui al citato articolo 5, i suddetti limiti sono riferiti a ciascun socio o associato. I limiti predetti, che con riferimento al valore dei contratti di locazione anche finanziaria o di noleggio vanno ragguagliati ad anno, possono essere variati, tenendo anche conto delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati verificatesi nell'anno precedente, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato. I predetti limiti di 35 milioni di lire e di 7 milioni di lire sono elevati rispettivamente a euro 25.822,84 e a euro 5.164,57 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio;  
b-bis) **nella misura del 70 per cento** per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta".

La disciplina della **deducibilità dei costi** relativi ai **veicoli** utilizzati dalle imprese nell'esercizio della loro attività è contenuta nell'art. 164 del TUIR, il quale fa espresso riferimento al codice della strada per individuare le tipologie di **veicoli a motore soggetti a limitazioni fiscali**, ossia:

- **autovetture:** si intendono tali i veicoli destinati al trasporto di persone, con un massimo di nove posti, incluso il conducente;
- **autocaravan:** si intendono tali i veicoli aventi una speciale carrozzeria e attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo, incluso il conducente;
- **motocicli e ciclomotori:** includendo quei veicoli a due o tre ruote, con cilindrata massima fino a 50 centimetri cubici e velocità massima su strada piana di 45 km/h;
- **aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto.**



### Attenzione

Sono **esclusi** dall'ambito di applicazione della norma:

- tutti i **mezzi di trasporto non a motore** (quali, ad esempio: biciclette e gondole);
- i veicoli a motore **alla cui produzione o al cui scambio** è diretta l'**attività dell'impresa** (veicoli merce), anche se temporaneamente utilizzati per fini pubblicitari o promozionali;
- i veicoli **non espressamente indicati dalla norma:** autoveicoli strumentali per natura, quali, ad esempio, autocarri, autoveicoli per uso speciale, ecc.

Sono **totalmente deducibili** i costi relativi a:

1. veicoli **strumentali per destinazione esclusiva** di cui al comma 1, lett. a): circa *"l'utilizzo esclusivo dei predetti veicoli come beni strumentali"* nell'attività propria dell'impresa, la C.M. 10 febbraio 1998, n. 48/E, ha ribadito le precisazioni già fornite dalla C.M. 13 febbraio 1997, n. 37/E, nel senso di considerare "strumentali" solo quei beni senza i quali l'attività non potrebbe essere esercitata;
2. veicoli **adibiti ad uso pubblico:** secondo quanto precisato dalla C.M. n. 48/E del 1998, al par. 2.1.2.1 *"la destinazione a tale uso viene espressamente riconosciuta attraverso un **atto proveniente***

dalla **Pubblica amministrazione**" (come, ad esempio, nel caso dei **taxi** o per il **noleggio con conducente**);

3. i **veicoli strumentali per natura**: ossia i veicoli non nominati dall'art. 164 del TUIR (ad esempio, autotreni, autocarri).



VEICOLI A DEDUCIBILITÀ INTEGRALE		
Tipologia	Definizione	Veicoli
Veicoli <b>esclusivamente strumentali</b>	Veicoli senza i quali l'attività imprenditoriale non potrebbe oggettivamente essere esercitata	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Autovetture;</li> <li>• autocaravan;</li> <li>• ciclomotori;</li> <li>• motocicli</li> </ul>
Veicoli adibiti ad <b>uso pubblico</b>	Veicoli il cui utilizzo è riconosciuto da un atto emanato dalla Pubblica amministrazione	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Taxi;</li> <li>• noleggio con conducente;</li> <li>• ecc.</li> </ul>
Veicoli integralmente deducibili secondo il <b>principio di inerenza</b>	Veicoli strumentali per natura	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Autobus;</li> <li>• autocarri;</li> <li>• autotreni;</li> <li>• autoveicoli per uso speciale;</li> <li>• ecc.</li> </ul>

Al di fuori delle tre ipotesi considerate, l'art. 164 del TUIR fissa la deducibilità dei costi legati all'acquisto dei veicoli in dotazione alle imprese:

- nella misura del **20 per cento del costo** sostenuto;
- nei limiti di un **tezzo massimo fiscalmente riconosciuto**.

Tali **limiti** sono pari a:

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

L'operare congiunto delle due limitazioni individuate (percentuale forfetaria di deducibilità e tetto massimo di spesa fiscalmente riconosciuto) fa sì che l'importo massimo rilevante per l'impresa nel **calcolo degli ammortamenti** relativi al veicolo sia pari ai seguenti importi:

- 3.615,20 euro, per le autovetture e gli autocaravan;
- 826,33 euro, per i motocicli;
- 413,17 euro, per i ciclomotori.



VEICOLO	COSTO FISCALMENTE RILEVANTE	COSTO DEDUCIBILE (20%)
Autovetture e autocaravan	18.075,99	3.615,20
Motoveicoli	4.131,66	826,33
Ciclomotori	2.065,83	413,17

**Ricorda**

Veicoli in uso promiscuo ai dipendenti

Come vedremo meglio più avanti, il costo deducibile è elevato al **70 per cento, senza alcun limite massimo di importo**, nel caso di veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

*1.1.1. Ammortamento fiscale*

L'ammortamento è il procedimento tecnico-contabile attraverso il quale il valore ammortizzabile è ripartito in più esercizi, in proporzione al deterioramento del bene e al suo consumo; il valore dei beni pluriennali è trasferito per quota in conto economico, influenzando quindi sul risultato dell'esercizio.

**Civilisticamente**, l'ammortamento deve garantire la ripartizione del valore ammortizzabile del cespite lungo la sua vita utile stimata, in modo razionale e sistematico, in proporzione al deperimento e all'uso del bene nel processo produttivo.

**Fiscalmente**, al fine di assicurare la certezza del rapporto tributario, il legislatore fissa un limite massimo all'importo dell'ammortamento dei beni strumentali inseribile tra i componenti negativi del reddito d'impresa.

**Ricorda**

Tale limite è ottenuto applicando al valore ammortizzabile del bene i **coefficienti** individuati con il D.M. 31 dicembre 1988 e di seguito riportati in maniera organica per le diverse categorie di veicolo.



VEICOLO	COEFFICIENTE DI AMMORTAMENTO	GRUPPO	SPECIE
Autovetture, moto-veicoli e simili	25%	TUTTI	TUTTE
Automezzi attrezzati	25%	Gruppo 18 - industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 10a/b - Servizi radiotelegrafonici, radiofonici, televisivi e telecomunicazioni tramite satelliti
Automezzi e aerei destinati esclusivamente alla difesa fitosanitaria delle colture	20%	Gruppo 1 - Industrie agrarie e boschive	Specie 5a - Esercizio di macchine agricole per conto terzi
Automezzi dei depositi periferici per consegna ai clienti	30%	Gruppo 5 - industrie manifatturiere alimentari	Specie 10a - Lavorazione del latte (caseifici, stagionatura del formaggio, lavorazione di mozzarelle ed altri latticini freschi, lavorazione del burro) e conservazione del latte



VEICOLO	COEFFICIENTE DI AMMORTAMENTO	GRUPPO	SPECIE
Autovetture in genere (servizio pubblico)	30%	Gruppo 18 - industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 6a 7a 8a e 9a - Autoservizi per viaggiatori, urbani, extraurbani e di linea, Servizi di trasporto persone con vetture ed autovetture da piazza e da rimessa, Servizi di trasporto merci su vie ordinarie, Imprese di trasporti e pompe funebri
Autofurgoni e motofurgoni	30%		
Autobus di linea adibiti a servizi pubblici di linea urbani ed extraurbani, compresi autobus in servizio per noleggio di rimessa e rimorchi per trasporto di persone	25%		
Autoveicoli da trasporto (autoveicoli pesanti in genere, carrelli elevatori, mezzi di trasporto interno, ecc..)	20%	TUTTI	TUTTE
Nel <b>primo esercizio</b> nel quale il bene entra in funzione, l'ammortamento è <b>ridotto a ½ della quota ordinaria</b> .			

Fino al **periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007**:

- le quote annuali di ammortamento fiscali potevano essere superate in caso di una più intensa utilizzazione del bene rispetto alla media di settore. **Dal 2008**, è stata **eliminata** la possibilità del cd. "**ammortamento accelerato**", con l'abrogazione del comma 3 dell'art. 102 del TUIR;
- a titolo di **ammortamento anticipato** il coefficiente ordinario poteva essere aumentato fino a 1 volta nei primi tre esercizi, ossia moltiplicato per 2, al fine di ottenere la quota totale comprensiva dell'ammortamento anticipato. **Dal 2008**, è stata **eliminata tale possibilità**, con l'abrogazione del comma 3 dell'art. 102 e la modifica dell'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR.

Per determinare l'ammortamento, è necessario verificare il **coefficiente ministeriale** da applicare al costo di acquisto ammortizzabile, comprensivo degli eventuali **costi accessori**, tra i quali, ad esempio:

- i costi per il **trasferimento della proprietà**;
- l'**IVA (per la parte indetraibile)** assolta sull'acquisto del veicolo;
- gli **accessori** che aumentano il valore del veicolo (interni pregiati, climatizzatore, ecc.).



### Esempio

Alfa s.r.l. ha acquistato nel 2020 un'autovettura al costo di 11.000,00 euro + IVA (pari a 2.420,00 euro, di cui il 40 per cento detraibile e i restanti 1.452,00 indetraibili).

Il veicolo aziendale viene ammortizzato per un costo complessivo pari a 12.452 euro (11.000,00 + 1.452,00). Considerando che il costo di acquisto del veicolo è deducibile nella misura del 20 per cento, e il coefficiente di ammortamento è del 25 per cento, la quota di ammortamento annua da imputare in bilancio e la parte di essa fiscalmente deducibile nel **2021** risultano:

- $12.452,00 \times 25\% = \mathbf{3.113,00}$  – **quota di ammortamento**;
- $3.113,00 \times 20\% = \mathbf{622,60}$  – **quota di ammortamento fiscalmente deducibile**.

Gli **optional** acquistati nell'*aftermarket* ed utilizzabili autonomamente (ad esempio, navigatori satellitari portatili, *kit* audio removibili, ecc.), possono essere **dedotti in unica soluzione**, se il loro **costo unitario non è superiore a 516,46 euro**.

### *Sospensione ammortamenti Covid-19*

L'art. 60 del D.L. n. 104/2020 (c.d. "decreto Agosto", convertito dalla legge n. 126/2020, pubblicata nella Gazzetta ufficiale n. 253 del 13 ottobre 2020) consente ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali di derogare alle disposizioni dettate dall'art. 2426 c.c., in materia di ammortamento delle **immobilizzazioni materiali** e immateriali.



### **Novità**

Pertanto, le imprese hanno la possibilità di **non contabilizzare**, in tutto o in parte, gli ammortamenti relativi agli autoveicoli (che costituiscono immobilizzazioni materiali) nel bilancio relativo all'esercizio in corso all'entrata in vigore del decreto (quindi il bilancio 2020 per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare).

Il valore di iscrizione delle immobilizzazioni rimane quello risultante dall'ultimo bilancio regolarmente approvato, mentre le quote non contabilizzate dovranno essere imputate nel conto economico relativo all'esercizio successivo rinviando con medesimo criterio anche le quote successive, allungando di conseguenza il piano di ammortamento originario.



### **Esempio**

Ad esempio, se le quote di ammortamento sono state imputate all'esercizio 2020 nella misura parziale del 40 per cento, il restante 60 per cento deve essere imputato all'esercizio 2021, mentre dall'esercizio 2022 si tornerà ad applicare il piano ordinario.

La scelta di sospendere le quote di ammortamento degli autoveicoli per l'anno 2020 comporta per le imprese alcuni **adempimenti** quali:

- la **destinazione di una riserva indisponibile**: la norma impone di destinare a una riserva indisponibile di patrimonio netto gli utili di ammontare pari alla quota di ammortamento non effettuata. Nell'ipotesi, invero assai probabile, in cui il risultato dell'esercizio non evidenzia alcun utile ovvero registri un utile di importo inferiore, l'impresa deve integrare l'importo della riserva indisponibile utilizzando le riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili. Qualora non esistano riserve di utili o patrimoniali disponibili ovvero le stesse siano inferiori all'importo necessario per integrare la riserva derivante dalla mancata effettuazione dell'ammortamento, la disposizio-

ne prevede che l'impresa possa integrarla, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi;

- **l'indicazione in nota integrativa** delle immobilizzazioni assoggettate alla deroga, delle ragioni a supporto della stessa (es. mancato utilizzo degli autoveicoli), dell'iscrizione e dell'importo della riserva indisponibile nonché dell'influenza della deroga sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.



### Attenzione

Secondo quanto chiarito da Assonime (Circolare n. 2/2021) la deroga all'obbligo di ammortamento può essere applicata in tutti i casi in cui vi è una mancata o ridotta utilizzazione di **singoli beni o classi di beni**. Le società possono, pertanto, avvalersi della deroga anche quando ciò non si fonda sul minor utilizzo del **singolo bene** (o classe di beni) purché si verifichi il presupposto "essenziale" di aver subito, a livello economico, gli **effetti negativi della pandemia da COVID-19**.

Passando agli aspetti fiscali, il comma 7-quinquies dell'art. 60, D.L. n. 104/2020 introduce una norma di favore in deroga al **principio di derivazione rafforzata** di cui all'art. 83 TUIR e del principio di previa imputazione a conto economico delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'art. 109, comma 4, TUIR. Come confermato dall'Agenzia delle Entrate la disposizione autorizza le imprese che si avvalgono della facoltà di cui sopra a **dedurre la quota di ammortamento sospesa** alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli artt. 102, 102-bis e 103 del TUIR a prescindere dalla previa imputazione a conto economico.



### Ricorda

La possibilità di dedurre la quota di ammortamento è ammessa **anche ai fini IRAP** ancorché la quota stessa non concorra al risultato di bilancio.

La deduzione extracontabile obbligatoria della quota di ammortamento relativa al 2020 genera un inevitabile **disallineamento** tra i valori civilistici e fiscali degli autoveicoli. Di conseguenza si avrà un effetto:

- **positivo dal punto di vista finanziario**, per effetto del minore versamento delle imposte dirette;
- **neutrale ai fini del bilancio**, in quanto a fronte della deduzione senza imputazione in bilancio occorre rilevare la fiscalità differita passiva con contropartita il fondo per imposte differite. Esse saranno pari alle imposte corrispondenti alla quota di ammortamento contabile non stanziata in bilancio che dovrà essere ripresa a tassazione negli anni successivi quando effettivamente verrà imputata a conto economico.

#### 1.1.2. Interessi passivi

Spesso l'impresa reperisce la liquidità necessaria all'acquisto del veicolo attraverso **capitale di terzi**.

Il **finanziamento** può essere:

- **specifico** rispetto all'acquisto del singolo veicolo;

- **generico**: nel caso in cui pur avendo l'impresa acquirente un'esposizione debitoria nei confronti di uno o più creditori, non è possibile ricondurre la provvista di denaro utilizzata per l'acquisizione dell'automezzo ad un finanziamento passivo specifico.

Se il finanziamento è **specificamente dedicato** all'acquisto del veicolo aziendale, la deducibilità degli interessi passivi segue la disciplina del TUIR (art. 164) relativa all'acquisto del veicolo, con la conseguente applicazione delle **limitazioni fiscali**, ove previste (cfr. circolare AdE 47/E del 18 giugno 2008).



### Attenzione

Gli interessi passivi sostenuti in virtù di finanziamenti aziendali contratti per l'acquisto di veicoli sono:

- **interamente deducibili**, se relativi a mezzi di trasporto esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico;
- deducibili nella misura del **20 per cento**, entro l'importo massimo fiscalmente ammesso, se relativi a mezzi di trasporto aziendali diversi dai precedenti;
- deducibili nella misura del **70 per cento**, se concessi in uso promiscuo ai dipendenti.

In caso di **finanziamento generico**, il trattamento fiscale degli interessi passivi è disciplinato:

- dall'art. 96 del TUIR, **per i soggetti IRES**: gli interessi passivi non capitalizzati sono interamente deducibili fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. La parte eccedente è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (ROL), dato dalla differenza tra valore e costi della produzione indicati nei macrogruppi A e B del conto economico riclassificato in forma europea, escludendo le voci B.10.a e B.10.b (relative agli ammortamenti) e i canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali;
- dall'art. 61 del TUIR, **per le ditte individuali e le società di persone**: la norma limita la deducibilità degli interessi passivi in base al rapporto tra la somma dei ricavi e proventi relativi all'esercizio d'impresa e l'ammontare di tutti i ricavi e proventi.

#### 1.1.2.1. Soggetti IRES

L'art. 96 del TUIR prevede che gli interessi passivi non capitalizzati siano interamente deducibili fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. La **parte eccedente** è deducibile **nel limite del 30 per cento** del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (**ROL**).

Nei bilanci redatti ai sensi degli artt. 2423 ss. c.c., il **ROL** è determinato sommando alla **differenza** tra il **valore della produzione** e i **costi della produzione** (voci A - B del conto economico, che dal periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 comprendono gli elementi di reddito straordinari rispettivamente positivi e negativi, che in precedenza erano iscritti nella abrogata Sezione E del conto economico), gli **ammortamenti** (voci B10a e B10b) e i **canoni di leasing** (solitamente compresi nella voce B8).

Per i soggetti che redigono il bilancio con forme diverse da quelle di cui agli artt.2423 ss. c.c., si deve fare riferimento a voci analoghe a quelle indicate.



### Ricorda

L'art. 1 del D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142 (attuativo della direttiva Atad 12 luglio 2016, n. 2016/1164), modifica le **regole per la determinazione del ROL**: mentre fino al periodo d'imposta 2018 il ROL era determinato tenendo conto dei valori civilistici ivi allocati, e quindi in base alle regole previste dai principi contabili (OIC), a partire **dal 2019**, le voci che fanno parte del ROL devono essere quantificate secondo le **regole fiscali**.

Ai sensi del vigente art. 96, comma 7, del TUIR, il **riporto ai successivi periodi d'imposta** dell'eccedenza di ROL viene **limitato a 5 anni** (contrariamente a quanto disposto dalla legislazione precedente, che ne prevedeva il riporto senza limiti di tempo). In caso di utilizzo, si deve applicare una sorta di **criterio FIFO**: prima si utilizza il 30 per cento del ROL della gestione caratteristica del periodo d'imposta e, in seguito, il 30 per cento del ROL riportato da periodi d'imposta precedenti, a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente.

#### 1.1.2.2. Ditte individuali e le società di persone

I soggetti in esame applicano il criterio generale del **pro rata** di cui all'art. 61 del TUIR: la norma limita la deducibilità degli interessi passivi in base al rapporto tra la somma dei ricavi e proventi relativi all'esercizio d'impresa e l'ammontare di tutti i ricavi e proventi.

#### 1.1.2.3. Analisi di convenienza



TRATTAMENTO FISCALE DEGLI INTERESSI PASSIVI NELL'ACQUISTO DELLE AUTOVETTURE			
Acquisto tramite	Veicoli a motore utilizzati come beni strumentali o adibiti a uso pubblico	Veicoli in uso promiscuo ai dipendenti	Veicoli a motore con limitazioni alla deducibilità
Finanziamento diretto	100%	70%	20%*
Finanziamento generico	Regole ordinarie di deducibilità interessi passivi (art. 96 TUIR per i soggetti IRES, art. 61 TUIR per i soggetti IRPEF)		
*Pur in mancanza di chiarimenti di prassi si ritiene che la misura del 20% di deducibilità sia applicabile senza tenere conto del tetto massimo deducibile di 18.075,99 euro relativo alle autovetture.			

Da quanto sopra appare evidente che il trattamento fiscale dei finanziamenti passivi contratti per l'acquisizione dei veicoli a deducibilità limitata è **particolarmente penalizzante l'impresa acquirente** che dovrà assoggettare gli interessi passivi alle medesime limitazioni cui sono assoggettati i veicoli cui si riferiscono.



### Attenzione

In queste circostanze, non vi è dubbio che il contribuente avrà una maggiore convenienza a ricorrere al capitale di rischio oppure **agire sulla leva finanziaria** per massimizzare i benefici fiscali in termini di deducibilità degli interessi.

Diversamente, il ricorso ad un **finanziamento diretto** potrebbe risultare preferibile con riferimento ai veicoli a **deducibilità integrale**. Come chiarito dalla circolare AdE n. 47/E del 18 giugno 2008, infatti, gli interessi passivi sostenuti a servizio di finanziamenti contratti relativamente ai veicoli potranno essere:

- **interamente dedotti**, se relativi ai mezzi di trasporto di cui al comma 1, lett. a), nn. 1) e 2), dell'art. 164 del TUIR (ossia veicoli "destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa" o "adibiti ad uso pubblico");
- **senza applicazione dei vincoli** di cui all'art. 96 del TUIR: sono esclusi cioè dal cumulo degli interessi passivi da confrontare con quelli attivi e con il 30 per cento del ROL

### 1.1.3. Il superammortamento

Al fine di agevolare gli investimenti delle imprese e sostenere la crescita economica, l'art. 1, commi da 91 a 94 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), prevede la possibilità di beneficiare di un superammortamento al **140 per cento** sull'acquisto di **beni materiali, strumentali, nuovi**, compresi, quindi, i veicoli stradali a motore.

L'incentivo consiste in una **maggiorazione del 40 per cento** del costo di acquisizione dei beni, valida ai fini delle imposte sui redditi, con esclusivo riferimento alla determinazione delle **quote di ammortamento** e dei **canoni di leasing**.



Veicolo	Costo fiscalmente riconosciuto	Maggiorazione del 40%	Costo fiscalmente riconosciuto con la maggiorazione	Costo massimo deducibile (20%)
Autovetture e autocaravan	18.075,99	7.230,40	25.306,39	5.061,27
Motoveicoli	4.131,66	1.652,66	5.784,32	1.156,86
Ciclomotori	2.065,83	826,33	2.892,16	578,43

Ex art. 1, comma 91, della legge di stabilità 2016, l'incentivo compete per gli investimenti effettuati **"dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016"**. Trattandosi di beni mobili, per la verifica del requisito temporale si deve avere riguardo alla **data di consegna o spedizione**, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diretto reale, senza tenere conto delle clausole di riserva della proprietà.



### Esempio

Il 1° luglio 2016 viene consegnata ad un'impresa un'autovettura acquistata in proprietà per un costo pari a euro 20.000. L'autovettura entra subito in funzione e **non viene utilizzata esclusivamente come bene strumentale**. Il coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale è pari al 25 per cento.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione che, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari ad euro 8.000,00 (40% di 20.000,00).

Il costo complessivo teoricamente rilevante ai fini del calcolo dell'ammontare deducibile, pari a 28.000 euro (si prescinde per semplicità espositiva dal calcolo della quota di IVA indetraibile)

è maggiore del tetto massimo fiscalmente deducibile di 25.306,39 euro. Pertanto, l'importo complessivo annualmente deducibile "a regime" sarà pari a:

- **903,80 euro** (18.075,99 x 25% x 20%), relativi alla **quota di ammortamento ordinariamente deducibile**;
- **361,52 euro** (7.230,40 x 25% x 20%), relativi alla **quota di superammortamento**.

Si avrà, quindi, la seguente situazione:



Anno	Ammortamento imputato a conto economico	Ammortamento dedotto per derivazione	Variazione in diminuzione relativa ai superammortamenti
2016	2.500,00	451,90	180,76
2017	5.000,00	903,80	361,52
2018	5.000,00	903,80	361,52
2019	5.000,00	903,80	361,52
2020	2.500,00	451,90	180,76
Totale	20.000,00	3.615,20	1.446,08

La legge di bilancio 2017 (art. 1, comma 8, della legge 11 dicembre 2016, n. 232) ha **esteso l'incentivo** agli investimenti in beni materiali, strumentali, nuovi:

- **effettuati entro il 31 dicembre 2017** (ovvero entro il 30 giugno 2018, a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2017, l'impresa abbia pagato un acconto almeno pari al 20 per cento e il fornitore abbia accettato l'ordine);
- **esclusi i veicoli e altri mezzi di trasporto a "deducibilità limitata"** di cui all'art. 164, comma 1, lett. b) e b-bis), del TUIR.

**Dal 1° gennaio 2017**, pertanto, possono beneficiare della maggiorazione del 40 per cento:

- **i veicoli esclusivamente strumentali** o adibiti ad **uso pubblico** di cui alla lett. a) dell'art. 164 del TUIR (vedi circolare Agenzia delle entrate 30 marzo 2017, n. 4/E);
- **gli autocarri**.



### Esempio

Il 1° luglio 2017 viene consegnata ad un'impresa un'autovettura acquistata in proprietà per un costo pari ad euro 20.000. L'autovettura entra subito in funzione e viene utilizzata **esclusivamente come bene strumentale**. Il coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale è pari al 25 per cento.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari a euro 8.000,00 (40 per cento di 20.000,00).

La seguente tabella riassume la situazione esposta.



Anno	Ammortamento imputato a conto economico	Ammortamento dedotto per derivazione	Variazione in diminuzione relativa ai superammortamenti
2017	2.500,00	2.500,00	1.000,00
2018	5.000,00	5.000,00	2.000,00
2019	5.000,00	5.000,00	2.000,00
2020	5.000,00	5.000,00	2.000,00
2021	2.500,00	2.500,00	2.000,00
Totale	20.000,00	20.000,00	8.000,00

La legge di bilancio 2018 ha prorogato il superammortamento per gli acquisti di beni effettuati **dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018**, ovvero entro il 30 giugno 2019, a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2018:

- l'impresa abbia pagato un **acconto almeno pari al 20 per cento** e
- il fornitore abbia **accettato l'ordine**.

In occasione di tale intervento normativo:

- è stata **ridotta** la percentuale di **maggiorazione** del maxi ammortamento **dal 40 al 30 per cento** del costo di acquisizione, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria;
- vengono **esclusi dall'agevolazione tutti gli investimenti in veicoli** riconducibili all'art. 164, comma 1, del TUIR (ad esempio, **autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori**).

Pertanto, **nel 2018** possono beneficiare del superammortamento soltanto i veicoli diversi da quelli individuati nella precedente disposizione, quali, ad esempio, gli **autocarri**. La legge di bilancio 2019 (legge 30 dicembre 2018, n. 145) non ha ulteriormente prorogato l'agevolazione, che è terminata, quindi, il 31 dicembre 2018 salvo essere riproposta **dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019** (ovvero entro il 30 giugno 2020, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione) per effetto della proroga introdotta con l'art. 1 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (decreto crescita). La norma da ultimo citata:

- **conferma l'esclusione** dell'intera categoria dei veicoli richiamati dal comma 1 dell'art. 164 del TUIR;
- introduce un **tetto massimo** agli investimenti agevolabili: la maggiorazione del costo non si applica sulla parte eccedente il limite di 2,5 milioni di euro.



### Novità

Si noti che la sospensione degli ammortamenti per COVID-19 (cfr. paragrafo 1.1.1. Ammortamento fiscale) **non ha impatto sull'agevolazione** in quanto la maggiorazione del superammortamento si concretizza, nella pratica, in una **deduzione extracontabile non correlata alle valutazioni di bilancio** (cfr. circolare AdE n. 23/E/2016). Di conseguenza, con riferimento al 2020, le imprese possono operare in sede di determinazione del reddito imponibile:

- sia la variazione in diminuzione pari alla quota di ammortamento non stanziata a conto economico ma deducibile fiscalmente;

- che la variazione in diminuzione per il superammortamento, determinata secondo le regole della disciplina vigente all'epoca dell'acquisto dell'autoveicolo.

Con riferimento al perimetro soggettivo dell'agevolazione, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto inapplicabile il superammortamento in relazione ai contribuenti che applicano il cd. "regime forfetario" di cui all'art. 1, commi da 54a a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e che determinano il reddito imponibile:

- applicando un **coefficiente di redditività** "forfetario" al volume dei ricavi o compensi;
- **senza attribuire rilievo** all'ammontare dei **costi sostenuti** dal contribuente, ivi inclusi quelli relativi all'acquisto di beni strumentali nuovi.

Sulla scorta delle medesime argomentazioni devono ritenersi **escluse dall'agevolazione le imprese marittime** che rientrano nel regime della cd. "tonnage tax" (artt. da 155 a 161 del TUIR). Tali imprese determinano il reddito imponibile derivante dall'utilizzo delle navi in base a determinati **coefficienti parametrati agli scaglioni di tonnellaggio** netto delle navi medesime. Ciò comporta che le spese e i costi inerenti alle attività marittime agevolate, poiché già considerati forfetariamente nella determinazione del reddito, **non possono essere dedotti in via analitica** (vedi circolare Agenzia delle entrate 21 dicembre 2007, n. 72/E, par. 7.1).



### Ricorda

Tuttavia, per le **attività diverse da quelle agevolate** – per le quali le imprese marittime che si sono avvalse dell'opzione di cui all'art. 155 del TUIR – **determinano analiticamente il reddito** ai fini dell'IRES secondo le ordinarie disposizioni del TUIR- l'impresa potrà usufruire della maggiorazione relativamente ai componenti negativi dedotti in via analitica.

Lo stesso principio vale anche per **coloro che escono dal regime della tonnage tax**, relativamente alle quote residue di ammortamento da effettuare sui beni agevolabili nei periodi successivi all'uscita dal regime stesso.

#### 1.1.3.1. Il nuovo credito d'imposta investimenti strumentali

La legge di bilancio 2020 (art. 1, commi da 184 a 197, Legge 27 dicembre 2019 n. 160) ha riformato il sistema di agevolazioni previste per favorire l'acquisto di **beni strumentali nuovi** sostituendo le precedenti discipline relative al super e iper ammortamento (basate sull'applicazione di una maggiorazione al costo di acquisizione del bene che garantiva al beneficiario la possibilità di fruire di quote di ammortamento più "consistenti" di quanto ordinariamente previsto) con un nuovo credito d'imposta di importo variabile in funzione della tipologia di bene acquistato.

Per quanto qui di interesse si noti che la misura **eredita ambito applicativo soggettivo e oggettivo** dal precedente superammortamento ed è riconosciuta **fino a 2 milioni di euro di investimento**, con aliquota pari al **6 per cento**, alle imprese che, a decorrere **dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020** (ovvero entro il **30 giugno 2021**, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione), effettuino investimenti in **beni strumentali nuovi** (gli stessi del superammortamento) destinati a strutture produttive **ubicate nel territorio dello Stato**.

La fruizione del beneficio è ammessa esclusivamente tramite **compensazione in F24**, ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. n. 241/1997.



### Attenzione

La compensazione del credito d'imposta **non soggiace ai limiti** di cui:

- all'art. 34, Legge n. 388/2000 (limite generale di 700.000 euro, elevato a 1 milione di euro, per il solo 2020, a norma dell'art. 147 del D.L. n. 34/2020);
- all'art. 1, comma 53, Legge n. 244/2007 (limite annuale di 250.000);
- all'art. 31, D.L. n. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 122/2010 (presenza di debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti per un importo superiore a 1.500 euro), ma deve avvenire in **cinque quote annuali di pari importo**.

Restano **esclusi dall'agevolazione** i seguenti beni:

- **beni compresi nell'art. 164, comma 1, TUIR** (veicoli e altri mezzi di trasporto quali **autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori**);
- beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento;
- fabbricati e costruzioni;
- beni di cui all'allegato 3 annesso alla Legge n. 208/2015;
- beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.



### Attenzione

Possono beneficiare del credito d'imposta introdotto dalla Legge di bilancio 2020 soltanto i **veicoli diversi da quelli individuati** dall'art. 164, comma 1, del TUIR quali, ad esempio, gli **autocarri**, gli automezzi ad uso speciale, i mezzi d'opera.

Dalla disciplina previgente il nuovo credito d'imposta eredita, con modifiche, il **particolare meccanismo di recapture** introdotto dal D.L. n. 87/2018 (c.d. Decreto dignità), prevedendo che *"se entro il **31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento**, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo"*, a meno che l'impresa non effettui investimenti sostitutivi con beni di caratteristiche analoghe o superiori, ai sensi dell'art. 1, commi 35 e 36, Legge n. 205/2017 (art. 1, comma 193, Legge 27 dicembre 2019, n. 160).

Con riferimento agli **investimenti effettuati a cavallo d'anno**, in fase di prima applicazione della **trasformazione del superammortamento** nel nuovo credito d'imposta, si possono verificare tre ipotesi:

1. **è possibile beneficiare del superammortamento**, per gli investimenti effettuati **fino al 31 dicembre 2019**;
2. **è possibile beneficiare del superammortamento**, per gli investimenti effettuati **dal 1° gennaio 2020 al 30 giugno 2020**, se entro il 31 dicembre 2019 l'ordine viene accettato dal venditore e risultano versati acconti almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione;

3. non è possibile beneficiare del superammortamento ma del **nuovo credito d'imposta**, per gli investimenti effettuati **dal 1° gennaio 2020**, se entro il 31 dicembre 2019 non è stato accettato l'ordine o non è stato pagato un acconto almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione. Gli effetti, sono in questo caso, un notevole depotenziamento dell'agevolazione come emerge dall'esempio riportato di seguito.



### Esempio

Si comparano gli effetti fiscali dell'acquisto di un autocarro nel primo semestre 2020 beneficiando del superammortamento (maggiorazione del 30%) oppure del nuovo credito d'imposta del 6% (beneficio annuale pari all'1,2% per cinque anni).



ACQUISTO AUTOCARRO (AMM.TO 20%)	2020	2021	2022	2023	2024	TOT
Ammortamento	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	50.000
Superammortamento su eccedenza (+ 30%)	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	15.000
Recupero IRPEF/IRES e IRAP su eccedenza (media stimata 30%)	900	900	900	900	900	4.500
Nuovo Credito di imposta 6% su valore di acquisto	600	600	600	600	600	3.000
<b>Differenza</b>	<b>- 300</b>	<b>- 1.500</b>				
<b>Differenza percentuale</b>	<b>-33%</b>	<b>-33%</b>	<b>-33%</b>	<b>-33%</b>	<b>-33%</b>	<b>-33%</b>



### Novità

Con la **Legge di bilancio 2021** (art. 1 commi da 1051 a 1063 della Legge 30 dicembre 2020, n. 178) è stato, in sostanza, **prorogato al 2022 e potenziato** il credito d'imposta per investimenti strumentali nuovi. Le modifiche si applicano per gli investimenti in beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive ubicate in Italia, effettuati **dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022**, ovvero entro il 30 giugno 2023 a condizione che entra la data del 31 dicembre 2022:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

La seguente tabella riporta, in sintesi, le differenze tra "vecchia disciplina" (Legge n. 160/2019) e "nuova disciplina" (Legge n. 178/2020) del credito d'imposta investimenti strumentali con esclusivo riferimento ai **beni strumentali "generici" (non 4.0)**, categoria a cui sono riconducibili gli investimenti in autoveicoli strumentali diversi da quelli individuati dall'art. 164, comma 1, del TUIR quali, ad esempio, gli **autocarri**, gli automezzi ad uso speciale, i mezzi d'opera etc.



	<b>CREDITO D'IMPOSTA Legge n. 160/2019</b>	<b>CREDITO D'IMPOSTA Legge n. 178/2020</b>
Ambito temporale	<b>1.1.2020 – 31.12.2020</b> (termine "lungo" al 30.6.2021)	<b>16.11.2020 – 31.12.2022</b> (termine "lungo" al 30.6.2023)
Misura del credito d'imposta	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>6%</b> del costo nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 2.000.000 di euro</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>10%</b> del costo, nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 2.000.000 di euro per gli investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2021 (termine "lungo" al 30.6.2022);</li> <li>• <b>6%</b> del costo nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 2.000.000 di euro per gli investimenti effettuati dal 1.1.2022 al 31.12.2022 (termine "lungo" al 30.6.2023)</li> </ul>
Modalità di fruizione	Il credito d'imposta è utilizzabile: <ul style="list-style-type: none"> <li>• esclusivamente in compensazione tramite modello F24 utilizzando il codice tributo "<b>6932</b>";</li> <li>• in <b>5 quote</b> annuali costanti;</li> <li>• a decorrere <b>dall'anno successivo</b> a quello di entrata in funzione del bene</li> </ul>	Il credito d'imposta è utilizzabile: <ul style="list-style-type: none"> <li>• esclusivamente in compensazione tramite modello F24 utilizzando il codice tributo "<b>6395</b>" (cfr. risoluzione AdE n. 3/E/2021);</li> <li>• in <b>3 quote</b> annuali costanti oppure in <b>un'unica quota</b> per le imprese con ricavi &lt; 5 mln di euro che hanno effettuato gli investimenti dal 16.11.2020 al 31.12.2021;</li> <li>• a decorrere <b>dall'anno di entrata</b> in funzione del bene</li> </ul>

Come emerge chiaramente dalla tabella sopra riportata la nuova agevolazione **retroagisce al 16 novembre 2020** con la conseguente coesistenza di entrambe le agevolazioni (nuovo bonus Legge n. 178/2020 e vecchio credito d'imposta Legge n. 160/2019) per gli investimenti effettuati dal 16 novembre al 31 dicembre 2020. In mancanza di una specifica disposizione volta ad evitare la sovrapposizione delle diverse misure agevolative (presente, invece, nella Legge n. 160/2019 per il coordinamento tra il relativo credito d'imposta e iper e super ammortamenti), non sembrerebbero poter beneficiare della nuova agevolazione gli acquisti effettuati fruendo del termine "lungo" previsto dalla precedente disciplina, ossia con prenotazione e pagamento dell'acconto in misura almeno pari al 20 per cento.



### Attenzione

In ogni caso, al fine di individuare l'esatto "**momento di effettuazione**" dell'investimento e, quindi, la disciplina agevolativa applicabile bene strumentale, si dovranno seguire le precisazioni contenute nella circolare Agenzia delle Entrate e MISE n. 4/E/2017 (da ritenersi ancora valida sul punto, in mancanza di nuovi chiarimenti di prassi).

L'imputazione degli investimenti seguirà, pertanto, le regole generali della competenza previste dall'art. 109 del TUIR ai sensi del quale:

- **per l'acquisto di beni mobili:** rileva la data di consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà;
- **per l'acquisto in *leasing*:** rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in cui il contratto di *leasing* preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene dirimente la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario. Rileva, ai fini della spettanza del beneficio in questione, la consegna del bene al locatario (o l'esito positivo del collaudo) e non il momento del riscatto. In altri termini, l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile.

Sia legge di Bilancio 2020 che la legge di Bilancio 2021 omettono di disciplinare esplicitamente le conseguenze per l'impresa che, per motivi di incapacienza, sia impossibilitata a recuperare l'intera quota entro l'anno di competenza.



### Novità

In occasione di Telefisco 2021 l'Agenzia delle Entrate ha risolto la questione interpretativa precisando che la quota annuale pari a 1/3 del credito d'imposta maturato costituisce il limite massimo di fruibilità del credito e, pertanto, l'ammontare residuo può essere utilizzato nei periodi d'imposta successivi secondo le ordinarie modalità di fruizione del credito.

I soggetti beneficiari hanno quindi la possibilità di compensare nell'anno successivo, in aggiunta alla quota ordinaria di credito spettante nell'anno, la quota residua inutilizzata nell'anno precedente per incapacienza di debiti erariali e contributivi.



### Esempio

Al fine di meglio comprendere la portata del chiarimento in analisi, si riporta il seguente operativo:



Credito d'imposta beni strumentali	€ 900
Quote annuali	€ 300 ciascuna
Periodo di fruizione	2021 - 2022 - 2023
Quota compensata nel 2021	€ 250
<b>Quota compensabile nel 2022</b>	<b>€ 300 (quota annuale 2022 ordinaria) + € 50 (quota residua 2021)</b>
Quota compensabile nel 2023	€ 300



TABELLA DI SINTESI - AGEVOLAZIONI BENI STRUMENTALI NUOVI				
Periodo investimento	Tipologia di agevolazione	Misura incentivo	Tetto massimo investimenti	Durata beneficio
2016 - 2017	Maggiorazione costo acquisizione (Superammortamento)	+ 40%	Nessuno	Periodo di ammortamento fiscale
2018	Maggiorazione costo acquisizione (Superammortamento)	+ 30%	Nessuno	Periodo di ammortamento fiscale
Dal 1.4.2019 al 31.12.2019	Maggiorazione costo acquisizione (Superammortamento)	+30%	2,5 milioni di euro	Periodo di ammortamento fiscale
Dal 1.1.2020 al 31.12.2020	Credito d'imposta	6%	2 milioni di euro	5 periodi d'imposta a decorrere da quello successivo all'entrata in funzione del bene
Dal 16.11.2020 al 31.12.2022	Credito d'imposta	10% - 6%	2 milioni di euro	3 periodi d'imposta a decorrere da quello di entrate in funzione del bene oppure in un'unica quota per gli investimenti effettuati entro il 31.12.2021 da soggetti con ricavi < 5mln di euro

#### 1.1.4. La disciplina ai fini IRAP

La disciplina applicabile per la determinazione della base imponibile ai fini IRAP deve essere individuata in base alla tipologia di soggetto passivo al quale si fa riferimento.

Più nel dettaglio, le **imprese individuali** e le **società di persone** che applicano il cd. "**metodo fiscale**" determinano la base imponibile ai fini IRAP (art. 5-bis del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446) secondo le stesse regole previste ai fini della deducibilità in ambito IRPEF/IRES.

Ciò non vale, invece, per le **imprese commerciali** e le **società di capitali** che applicano il cd. "**metodo da bilancio**" (art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997). Tali soggetti devono fare riferimento ai dati contabili così come risultano dal conto economico, senza effettuare variazioni in aumento o in diminuzione.



#### Ricorda

La disciplina IRAP prevede la **non deducibilità degli interessi passivi**.

## 1.2. La disciplina ai fini IVA

L'art. 19-bis1, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, **limita al 40 per cento** la detrazione dell'IVA relativa all'acquisto o all'importazione di **"veicoli stradali a motore" utilizzati promiscuamente** nell'esercizio dell'attività di impresa. La norma, così come modificata dall'art. 1, comma 261, lett. e), n. 1), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria 2008), **non prevede più alcun riferimento alle disposizioni del codice della strada.**



### Attenzione

L'ambito applicativo dell'art. 19-bis1 va pertanto individuato esclusivamente nei **"veicoli stradali a motore"**, intendendosi per tali tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni, la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.

La disposizione ammette **due eccezioni** in cui è possibile **detrarre totalmente** l'IVA, ovvero:

1. quando i veicoli formano **oggetto dell'attività propria** dell'impresa. Come chiarito dalla C.M. 3 agosto 1979, n. 25/364695, devono ritenersi tali quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata dall'impresa;
2. quando i veicoli sono utilizzati da **agenti e rappresentanti di commercio.**



DETRAIBILITÀ IVA ACQUISTO VEICOLI STRADALI A MOTORE	
<b>40%</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 9 posti incluso il conducente;</li> <li>• massa autorizzata: massimo 3,5 tonnellate;</li> <li>• normalmente adibiti al trasporto di persone e cose;</li> <li>• diversi da trattori agricoli o forestali</li> </ul>
<b>100%</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilizzati esclusivamente nell'esercizio d'impresa;</li> <li>• formano oggetto dell'attività propria dell'impresa;</li> <li>• utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio</li> </ul>



### Attenzione

La detrazione integrale dell'IVA è stata ritenuta ammissibile con riferimento agli **autoveicoli adibiti esclusivamente al servizio navetta degli alberghi** (risposta a interrogazione parlamentare 3 agosto 2016, n. 5-09338).

### 1.2.1. Veicoli in uso ai dipendenti

La **detrazione IVA** per l'acquisto dei veicoli è limitata al **40 per cento** anche in caso di uso promiscuo da parte dei dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Con la risposta ad in interpello n. 631/E del 29 dicembre 2020, l'Amministrazione finanziaria ha negato la possibilità di beneficiare della detrazione integrale dell'IVA relativa ai costi di acquisto e di impiego dei veicoli concessi **gratuitamente** in uso promiscuo al personale dipendente, **tramite autofatturazione dell'IVA** calcolata sull'intero importo del *fringe benefit* tassato in busta paga. Con

l'occasione il Fisco ha ribadito che a norma dell'art. 19-bis 1, comma 1, lettere c) e d) del D.P.R. n. 633/1972 la detrazione integrale è possibile soltanto per i veicoli che:

- sono impiegati dagli agenti e rappresentanti di commercio;
- costituiscono l'attività propria dell'impresa;
- sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, con conseguente onere della prova a carico del contribuente.



### Attenzione

È possibile defalcare totalmente l'imposta, inoltre, nel caso di veicoli assegnati in uso promiscuo al personale dipendente **in presenza di addebito a carico del lavoratore** del corrispettivo relativo all'uso privato del veicolo (naturalmente, fatturato con IVA). In tal caso, infatti, l'utilizzo del veicolo può considerarsi **integralmente inerente l'attività di impresa**, dal momento che si configura una prestazione di servizi resa dal datore di lavoro in favore del proprio dipendente dietro corrispettivo (cfr. Ministero delle finanze, C.M. 23 dicembre 1997, n. 326/E, par. 2.3.2.1 e R.M. 7 marzo 2000, n. 25/E, Risposta ad interpello n. 631/E/2020).

Come rilevato da Assonime (circolare 14 febbraio 2008, n. 11), pertanto *"il principio, ora più chiaramente espresso dalla norma, secondo cui l'imposta afferente l'acquisto di veicoli utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione è integralmente detraibile, consente di comprendere fra tali veicoli oltre a quelli per i quali è escluso l'uso privato da parte dell'imprenditore o di altri soggetti (dipendenti, collaboratori, ecc.), anche i veicoli per i quali l'uso privato da parte di tali soggetti è **consentito dietro pagamento di un corrispettivo assoggettato ad IVA**. Infatti, anche questo genere di operazioni nei confronti del personale dipendente rientra nell'esercizio dell'impresa realizzando prestazioni di servizi imponibili, secondo la definizione della direttiva (obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione), che come tali legittimano la detraibilità dell'imposta sull'acquisto dei beni con i quali le stesse sono effettuate. Ciò vale nei casi in cui il corrispettivo pattuito sia effettivo e non meramente simbolico"*.

#### 1.2.2. Motocicli con cilindrata > 350 cc.

La detrazione forfetaria del 40 per cento non trova applicazione in relazione all'acquisto di **motocicli di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici** e ai relativi componenti e ricambi, compresi i carburanti e lubrificanti destinati ai motocicli medesimi e le prestazioni relative agli stessi (manutenzione, riparazione, custodia e gestione, pedaggi stradali inclusi).

Per tali beni e servizi è confermato il regime di **totale indetraibilità oggettiva**, tranne per i soggetti in relazione ai quali i motocicli di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.

#### 1.2.3. Costi accessori all'acquisto

Nel prezzo di acquisto di un autoveicolo sono generalmente compresi alcuni **costi accessori**, sostenuti anticipatamente dal concessionario per conto del cliente e necessari a:

- **immatricolare** il veicolo all'ufficio provinciale della Motorizzazione civile (imposta di bollo per Direzione Motorizzazione civile, versamenti alla Tesoreria dello Stato),
- **iscriverlo al Pubblico Registro automobilistico** (imposta provinciale di trascrizione, imposta di bollo, emolumenti e diritti).



### Attenzione

Tali costi vengono anticipati dal concessionario per conto dell'acquirente dell'autoveicolo e sono **fuori campo IVA**. Pertanto, devono essere esposti in fattura con la voce "Rimborso spese fuori campo IVA art. 15, primo comma, n. 3), del D.P.R. n. 633/1972".

## 2. L'acquisto degli autoveicoli nuovi per i professionisti

Si prendono in esame le implicazioni di carattere tributario connesse all'acquisto di veicoli nuovi utilizzati da parte dell'esercente arti e professioni.

In linea generale, le tipologie di veicoli che possono essere acquistate nell'esercizio dell'attività professionale sono le seguenti:

- **autovetture:** veicoli destinati al trasporto di persone con un massimo di nove posti, incluso il conducente (art. 54, comma 1, lett. a, del codice della strada);
- **autocaravan:** veicoli aventi una speciale carrozzeria e attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo, incluso il conducente (art. 54, comma 1, lett. m, del codice della strada);
- **motocicli e ciclomotori:** includendo quei veicoli a due o tre ruote, con cilindrata massima fino a 50 centimetri cubici e velocità massima su strada piana di 45 km/h (artt. 53 e 52 del codice della strada).



### Attenzione

I suddetti veicoli sono **supposti soggetti a limitazioni fiscali**, se oggetto di acquisto da parte di un professionista, in quanto non esclusivamente utilizzati per l'attività professionale. I professionisti, quindi, **non possono fruire della deduzione/detrazione integrale** delle spese relative ai veicoli utilizzati come **beni strumentali** all'attività propria dell'impresa e adibiti a uso pubblico.

A sostegno di tale orientamento si ricorda che l'Agenzia delle entrate, con risoluzione 23 luglio 2002, n. 244/E, ha negato ad un professionista (nel caso di specie, un notaio) la possibilità di fruire della totale deduzione del costo riferito all'acquisto di un autocarro che, in ragione della sua attività, sarebbe stato utilizzato per il trasporto, con notevole frequenza, della documentazione da e verso i Pubblici uffici, nonché da e verso soggetti privati. Sul punto, il Fisco **non ha ritenuto possibile "riscontrare un nesso di diretta strumentalità tra l'utilizzo di un autocarro e lo svolgimento di un'attività professionale, quale quella notarile, che si caratterizza logicamente per il fatto di fondarsi sull'applicazione di energie intellettuali"**.

### 2.1. Disciplina ai fini IVA

In linea generale, per i veicoli dei professionisti si rileva una **percentuale di indetraibilità dell'IVA pari al 60 per cento**. Di conseguenza, all'atto di acquisto dell'autovettura (o di un diverso veicolo a motore), il professionista può portare in **detrazione** una percentuale di IVA pari al **40 per cento** (art. 19-bis1, primo comma, lett. c, del D.P.R. n. 633/1972), mentre la **parte indetraibile**:

- concorre a **formare il costo fiscalmente deducibile**;

- partecipa alla determinazione del **limite fiscale** (18.075,99 euro per le autovetture).



### Attenzione

La detrazione dell'IVA è, in ogni caso, strettamente connessa alla sussistenza del requisito dell'**inerenza**, cioè alla dimostrazione da parte del contribuente dell'**effettivo impiego** del bene nell'**ambito dell'attività** esercitata (vedi Dir. reg. entrate della Toscana, nota 6 febbraio 2013, n. 911-4942).

La risoluzione 20 febbraio 2008, n. 6/DPF, ha chiarito che è possibile dichiarare l'utilizzo esclusivo nell'esercizio dell'attività e beneficiare della detrazione integrale dell'IVA a credito solo nel caso in cui si possa sostenere e dimostrare l'**utilizzo esclusivo nell'esercizio dell'attività d'impresa o della professione**. Diversamente, trova applicazione la limitazione di cui all'art. 19-bis1, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.

Il medesimo documento di prassi osserva che i veicoli utilizzati dal datore di lavoro nell'esercizio dell'impresa e messi **a disposizione dei dipendenti, dietro un corrispettivo** convenuto specificamente per la possibilità accordata a questi ultimi di utilizzarli anche per scopi privati, sono da considerarsi detraibili al 100 per cento, in quanto "**utilizzati totalmente per l'effettuazione di operazioni poste in essere nell'ambito dell'attività d'impresa: le operazioni tipiche dell'attività d'impresa, da un lato, e la messa a disposizione dietro corrispettivo a favore del dipendente, dall'altro**". Interpretazione recentemente confermata anche dalla risposta ad interpello n. 631/E del 29 dicembre 2020.

#### 2.1.1. Costi accessori all'acquisto

Nel prezzo di acquisto di un autoveicolo rientrano anche determinati costi accessori, **sostenuti anticipatamente dal concessionario per conto del cliente** e necessari a:

- **immatricolare il veicolo** all'ufficio provinciale della Motorizzazione civile: imposta di bollo per Direzione Motorizzazione civile, versamenti alla Tesoreria dello Stato;
- **iscriverlo al Pubblico Registro automobilistico**: imposta provinciale di trascrizione, imposta di bollo, emolumenti e diritti.



### Attenzione

I costi in esame vengono anticipati dal concessionario per conto dell'acquirente dell'autoveicolo e sono **fuori campo IVA**. Pertanto, devono essere esposti in fattura con la voce "**Rimborso spese fuori campo IVA art. 15, primo comma, n. 3), del D.P.R. n. 633/1972**".

#### 2.1.2. Contribuenti minimi e forfetari

Appare utile evidenziare alcune peculiarità che caratterizzano la rilevanza dell'IVA indetraibile per i veicoli acquistati dai contribuenti che applicano:

- il cd. "**regime dei minimi**" (art. 1, commi 96 ss., della legge n. 244/2007), ovvero
- il successivo **regime forfetario** (art. 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190/2014).

In riferimento a tali soggetti, ai fini della sola **verifica del rispetto del limite di accesso e di permanenza nel regime** con riferimento all'ammontare dei **beni strumentali**, l'Amministrazione finanziaria ha precisato quanto segue: "**Con riferimento al regime dei minimi è stato chiarito con circolare n. 13/E del**

2008 che, al fine di verificare il limite riferito all'acquisto dei beni strumentali, si assumono i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972. Occorre, dunque, fare riferimento all'ammontare dei **corrispettivi degli acquisti** che rilevano in base alle ordinarie regole dell'imposta sul valore aggiunto, secondo cui i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi costituiscono la base imponibile cui è commisurata l'imposta. Pertanto, come già chiarito dalla circolare n. 7/E del 2008, con riferimento al regime dei minimi, sia in fase di accesso al regime forfetario che durante la sua applicazione, il rispetto del limite degli acquisti di beni strumentali va verificato con riferimento al **costo sostenuto al netto dell'imposta sul valore aggiunto**, anche se non è stato esercitato il diritto di detrazione" (circolare Agenzia delle entrate 19 febbraio 2015, n. 6/E).



### Attenzione

L'art. 1, commi 9-11, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), ha modificato i requisiti di accesso e le **cause ostative** del regime forfetario, prevedendo la **rimozione delle soglie** connesse all'ammontare dei **beni strumentali** (20.000 euro), le quali, quindi, non devono più essere computate ai fini dell'accesso e della permanenza nel regime **dal 1° gennaio 2019**.

## 2.2. Disciplina ai fini delle imposte sui redditi e IRAP

In linea generale, i **titolari di reddito di lavoro autonomo** devono applicare le **stesse regole** di deducibilità previste per le **imprese**, salvo quanto già visto in merito alla **impossibilità di fruire della deduzione integrale** delle spese relative ai veicoli utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa o adibiti a uso pubblico.



### Ricorda

Solo per i professionisti, però, sono previsti **limiti al numero di veicoli deducibili**:

- se la professione è esercitata in forma individuale, possono essere detratte le spese riferite esclusivamente ad **1 veicolo**;
- se la professione viene esercitata in forma associata (società semplice o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR), la deducibilità è consentita nel limite di **un veicolo per ogni socio o associato**.

La **percentuale di deducibilità** per le spese e gli altri componenti negativi relativi ai veicoli utilizzati nell'attività professionale è stata oggetto di numerosi interventi normativi:

- per il periodo d'imposta in corso al **3 ottobre 2006**, era consentita la **deducibilità del 25 per cento** (in precedenza era del 50 per cento) delle spese sostenute limitatamente ad un solo veicolo e nel rispetto degli importi massimi di deducibilità indicati nella tabella riassuntiva riportata di seguito;
- il D.L. 2 luglio 2007, n. 81, ha retroattivamente **elevato al 30 per cento** la percentuale di deducibilità, consentendo il recupero della maggiore deduzione direttamente in Unico 2008 **dai redditi dell'anno solare 2007**;
- a decorrere dal periodo d'imposta in corso al **27 giugno 2007**, la percentuale è stata **elevata al 40 per cento** per un solo veicolo;

- a decorrere dall'**esercizio successivo** a quello in corso al **18 luglio 2012**, la percentuale è stata ridotta all'**attuale 20 per cento**, calcolata su un **costo di acquisizione** che non deve eccedere i **limiti fiscali** riportati di seguito.



Veicoli	Costo massimo fiscalmente riconosciuto	Costo massimo deducibile (20%)
Autovetture e auto-caravan	18.075,99 euro	3.615,20 euro
Motocicli	4.131,66 euro	826,33 euro
Ciclomotori	2.065,83 euro	413,17 euro
L' <b>eventuale eccedenza</b> del costo di acquisizione del veicolo <b>non è deducibile</b> dal reddito di lavoro autonomo.		

### 2.2.1. Ammortamento degli autoveicoli

Ulteriori differenze tra professionisti e imprese riguardano la determinazione della quota ammortizzabile degli autoveicoli.



#### Ricorda

Nel **reddito d'impresa**, l'ammortamento è consentito ai sensi dell'art. 102 del TUIR:

- con **coefficienti** non superiori a quelli previsti dal D.M. 31 dicembre 1988;
- **ridotti alla metà**, per il primo esercizio di funzionamento del bene;
- a partire **dall'esercizio di entrate in funzione del bene**.

L'art. 54 del TUIR non prevede, invece, che per il primo esercizio di messa in funzionamento del bene, debba essere ridotta al 50 per cento. In mancanza di esplicita previsione normativa, inoltre, non si deve procedere al ragguglio ad anno in caso di inizio o cessazione dell'attività nel corso dell'anno.

Così come per le auto aziendali acquistate dalle imprese, anche i professionisti possono **dedurre in un'unica soluzione** gli optional acquistati nell'aftermarket ed utilizzabili autonomamente (ad esempio, navigatori satellitari portatili, kit audio removibili, ecc.), a condizione che il loro costo unitario sia **inferiore a 516,40 euro**.

### 2.2.2. Veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti

Anche i professionisti possono fruire della percentuale di **deducibilità "maggiorata" al 70 per cento, senza limiti di valore**, in luogo della percentuale ordinaria di deducibilità dei veicoli aziendali e nel rispetto dei limiti fiscali, a condizione che:

- l'autovettura sia **attribuita in uso promiscuo** al dipendente dello studio, per la **maggior parte del periodo d'imposta**;
- l'**attribuzione** sia adeguatamente **documentata**.

**Attenzione**

Come vedremo meglio più avanti, il limite del 70 per cento si applica sia al **costo di acquisizione** del veicolo, qualunque sia il titolo di detenzione (acquisito, *leasing*, noleggio), che alle **spese di impiego** (carburante, pedaggio, assicurazione, ecc.).

**2.2.3. Superammortamento**

Per i veicoli acquisiti **dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**, si rende applicabile l'agevolazione del superammortamento. Di conseguenza, i limiti massimi di rilevanza del costo di acquisizione sono **incrementati del 40 per cento**, così come evidenziato dalla seguente tabella riepilogativa.



Veicolo	Costo fiscalmente riconosciuto	Maggiorazione del 40%	Costo fiscalmente riconosciuto con la maggiorazione	Costo massimo deducibile (20%)
Autovetture e autocaravan	18.075,99	7.230,40	25.306,39	5.061,27
Motoveicoli	4.131,66	1.652,66	5.784,32	1.156,86
Ciclomotori	2.065,83	826,33	2.892,16	578,43

**Attenzione**

Le diverse proroghe dei superammortamenti – per il **2017**, per il **2018**, per il periodo compreso tra il **1° aprile 2019 ed il 31 dicembre 2019**, **non riguardano le auto a deducibilità parziale**, ivi incluse quelle **dei professionisti**.

**Novità**

I veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, comma 1, del TUIR, **restano esclusi dall'agevolazione** in commento, anche a seguito della trasformazione **nel nuovo credito d'imposta** al 6 per cento operata dall'art. 1, commi da 184 a 197, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (**Legge di bilancio 2020**) e della successiva proroga con potenziamento ad opera dell'art. 1, commi da 1051 a 1063, della Legge dicembre 2020, n. 178 (**legge di bilancio 2021**).

L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto **applicabile il superammortamento** alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che applicano il cd. "**regime dei minimi**" (art. 1, commi 96 ss., della legge 24 dicembre 2007, n. 244). Infatti, la circostanza che il procedimento di determinazione del reddito di tali contribuenti preveda che il costo di acquisto dei beni strumentali sia deducibile dal reddito dell'esercizio in cui è avvenuto il pagamento (**principio di cassa**) **non può essere di ostacolo** alla fruizione del beneficio in esame, trattandosi, in sostanza, di una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo (circolare Agenzia delle entrate 1° giugno 2016, n. 26/E).

Sono esclusi dal novero dei soggetti che possono beneficiare della maggiorazione del 40 per cento i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano il cd. "**regi-**

**me forfetario**" (art. 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190) e che determinano il reddito attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi.

In tale ipotesi, infatti, l'ammontare dei costi sostenuti dal contribuente (inclusi quelli relativi all'acquisto di beni strumentali nuovi) non rileva ai fini del calcolo del reddito imponibile.

### 2.3. IRAP

Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, i costi sostenuti per l'acquisto dei veicoli **risultano deducibili dalla base imponibile IRAP nella stessa misura prevista ai fini delle imposte sui redditi**.

Nel caso di un'autovettura, quindi, **nella misura del 20 per cento**, applicando il limite massimo del costo di 18.075,99 euro e con l'ulteriore limitazione di un veicolo, se professionista individuale oppure di un veicolo per ogni socio o associato, se l'attività è svolta in forma associata.

## 3. L'acquisto degli autoveicoli nuovi per agenti e rappresentanti di commercio

Prima di analizzare le diverse implicazioni tributarie legate all'acquisto dei veicoli da parte degli agenti e rappresentanti di commercio, appare opportuno definire **l'attività di agente e rappresentante di commercio**, regolamentata dall'art. 1 della legge 3 maggio 1985, n. 204, ai sensi del quale:



"1. Agli effetti della presente legge, l'attività di agente di commercio si intende esercitata da chiunque venga stabilmente incaricato da una o più imprese di promuovere la conclusione di contratti in una o più zone determinate.  
2. L'attività di rappresentante di commercio si intende esercitata da chiunque venga stabilmente incaricato da una o più imprese di concludere contratti in una o più zone determinate".

Con il **contratto di agenzia**, l'agente assume stabilmente l'incarico di promuovere, per conto dell'altra parte (preponente), la conclusione di contratti in una zona determinata, in cambio di un corrispettivo economico. L'agente con rappresentanza o rappresentante di commercio è l'agente al quale viene affidato l'incarico di concludere direttamente contratti in nome e per conto del preponente.



### Ricorda

Da **maggio 2010**, con l'entrata in vigore del D.Lgs. 26 marzo 2010, n. 59, è stata **soppressa l'iscrizione al Ruolo degli agenti e rappresentanti di commercio**. Tale attività può venire esercitata ora mediante presentazione di una Segnalazione certificata di inizio attività (cd. **SCIA**), al Registro delle imprese della Camera di commercio di competenza, corredata delle autocertificazioni e delle certificazioni attestanti il possesso dei requisiti personali, morali e professionali richiesti dalle attuali norme di riferimento.

Le **tipologie di veicoli** normalmente acquistate dagli agenti e rappresentanti di commercio nel corso della propria attività sono le seguenti:

- **autovetture**: veicoli destinati al trasporto di persone con un massimo di nove posti, incluso il conducente (art. 54, comma 1, lett. a, del codice della strada);

- **autocaravan:** veicoli aventi una speciale carrozzeria e attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo, incluso il conducente (art. 54, comma 1, lett. m, del codice della strada);
- **motocicli e ciclomotori:** includendo quei veicoli a due o tre ruote, con cilindrata massima fino a 50 centimetri cubici e velocità massima su strada piana di 45 km/h (artt. 53 e 52 del codice della strada);
- **autocarri:** veicoli destinati al trasporto di cose e delle persone addette all'uso o al trasporto delle cose stesse (art. 54, comma 1, lett. d, del codice della strada).

### 3.1. Disciplina ai fini IVA

Agenti e rappresentanti di commercio rilevano la **piena detraibilità dell'IVA** assoluta all'atto di acquisto dei veicoli secondo il **principio di inerenza ed afferenza** previsto dall'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972.

La possibilità di detrarre integralmente l'IVA è riservata esclusivamente agli agenti e rappresentanti di commercio (in forma sia individuale che societaria), con l'**esclusione:**

- dei **promotori finanziari** e degli **agenti di assicurazione** (i quali sono assimilati agli agenti soltanto nel campo delle imposte dirette),
- degli **agenti immobiliari**,

per i quali la detrazione resta fissata nella misura del 40 per cento ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972.

In riferimento ai veicoli degli **agenti o rappresentanti di commercio**, l'Amministrazione finanziaria precisa che:

- *"se i predetti beni o servizi sono utilizzati anche per fini privati, o comunque estranei all'oggetto dell'attività, la detrazione non è ammessa, come previsto dall'articolo 19, comma 4, del citato D.P.R. n. 633/1972, per la quota riferibile ai suddetti utilizzi, secondo criteri oggettivi ...;*
- *... l'agente (o il rappresentante di commercio), già in sede di acquisto, può effettuare una **valutazione prospettica del futuro impiego dei mezzi** e detrarre solo in parte l'imposta, ovvero, se ha provveduto al recupero totale di questa, dovrà operare in sede di dichiarazione annuale, a mente dell'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, la rettifica della detrazione inizialmente operata"* (risoluzione 13 febbraio 2003, n. 34/E).



#### Ricorda

In buona sostanza, **detrazione IVA al 100 per cento** solo per l'acquisto di un veicolo destinato **esclusivamente allo svolgimento della propria attività** di agente o rappresentante.

In caso di **utilizzo anche privato** dello stesso (o messa a disposizione del dipendente), l'agente può:

1. agire in un'ottica pro-Fisco, **detraendo l'IVA all'acquisto nella misura del 40 per cento;**
2. **detrarre totalmente l'IVA**, ma **assoggettare ad IVA l'uso privato** del veicolo (messa a disposizione dei dipendenti) sulla base del valore normale dello stesso.

### 3.1.1. Costi accessori all'acquisto

Nel prezzo di acquisto di un autoveicolo rientrano anche determinati costi accessori, **sostenuti anticipatamente dal concessionario per conto del cliente** e necessari a:

- immatricolare il veicolo all'ufficio provinciale della Motorizzazione civile: imposta di bollo per Direzione Motorizzazione civile, versamenti alla Tesoreria dello Stato;
- iscriverlo al Pubblico Registro automobilistico: imposta provinciale di trascrizione, imposta di bollo, emolumenti e diritti.



#### Attenzione

I costi in esame vengono anticipati dal concessionario per conto dell'acquirente dell'autoveicolo e sono **fuori campo IVA**. Pertanto, devono essere esposti in fattura con la voce "Rimborso spese fuori campo IVA art. 15, primo comma, n. 3), del D.P.R. n. 633/1972".

### 3.2. Disciplina ai fini delle imposte sui redditi

Ai fini delle imposte sui redditi, occorre distinguere tra veicoli con limitazioni fiscali e veicoli privi di tali limitazioni.

L'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR, prevede che l'acquisto di **autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli** sia soggetto a **limitazioni fiscali** anche se effettuato da parte di agenti e rappresentanti di commercio.



#### Attenzione

I **veicoli diversi** da quelli sopra individuati – ad esempio, gli **autocarri** – sono **interamente deducibili**, senza limitazioni di importo. Si tratta però di un'ipotesi che si verifica di rado e che pertanto di seguito non verrà analizzata (per eventuali approfondimenti si rimanda all'analogha sezione relativa all'attività d'impresa).

Il legislatore prevede una disciplina particolarmente favorevole in relazione alla **deducibilità dei costi** relativi all'acquisto di **autovetture**, il cui **utilizzo è diverso da quello esclusivamente strumentale**, fissata per gli agenti e rappresentanti di commercio:

- nella misura dell'**80 per cento del costo**;
- da determinare su un importo **massimo di 25.822,84 euro**.

La soglia di deducibilità massima è maggiorata del 43 per cento rispetto ai limiti ordinari (18.075,99 euro) riconosciuti a coloro che utilizzano il medesimo bene nell'esercizio di imprese, arti e professioni. La concessione si giustifica nella consapevolezza che per tali soggetti l'autovettura rappresenta il principale strumento impiegato per l'esercizio della propria attività.



#### Attenzione

Nel caso di acquisto di **motocicli e ciclomotori**, trovano applicazione gli **stessi limiti** previsti per le **imprese**, rispettivamente pari a **euro 4.131,66 ed euro 2.065,83**.

La C.M. 16 luglio 1998, n. 188/E, precisa che "il riferimento agli agenti e rappresentanti di commercio, contenuto nel suddetto ultimo periodo dell'articolo 121-bis [ora articolo 164], vada riferito a coloro che svolgono attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, **indipendentemente dalla natura giuridica** rivestita dal soggetto che esercita tale attività (impresa individuale, associazione, società)".



### Attenzione

Pertanto, i citati limiti di deducibilità dei costi sono applicabili anche agli **agenti organizzati in forma societaria**, mentre non assume rilevanza la natura giuridica con cui è organizzata l'attività.

In assenza di una specifica disposizione contraria si deve ritenere possibile **dedurre il costo di acquisto anche in relazione all'acquisto di più veicoli**, in quanto la limitazione numerica di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR, opera con esclusivo riferimento alle attività esercitate sotto forma di lavoro autonomo e non anche per agenti e rappresentanti.

Trovando applicazione il **principio di inerenza**, i costi relativi al secondo veicolo sono deducibili solo se a operare nell'agenzia sono **due o più soggetti** (dipendenti, sub-agenti, collaboratori).



### Esempio

Un agente acquista a giugno 2021 un'autovettura dal costo di 30.000 euro + IVA (totalmente detraibile).

Ai fini delle imposte sui redditi, si avrà la seguente situazione:



	2021	2022	2023	2024	2025	TOT
Coefficiente ammortamento	12,5%	25%	25%	25%	12,5%	
Quota ammortamento	3.227,85	6.455,71	6.455,71	6.455,71	3.227,85	<b>25.822,84</b>
Deduzione fiscale (80%)	2.582,28	5.164,56	5.164,56	5.164,56	2.582,28	<b>20.658,27</b>

Secondo quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria, i **criteri di deducibilità dei costi**, ma non quelli previsti per la detraibilità dell'IVA, dettati per coloro che svolgono l'attività di agenzia o di rappresentanza di commercio sono **applicabili anche** nei riguardi dei **promotori finanziari** e degli **agenti di assicurazione** (vedi risoluzione Ministero delle finanze 11 novembre 1995, n. 267/E/6-497, e circolare Ministero delle finanze 10 febbraio 1998, n. 48/E). Tali indicazioni **non trovano applicazione per gli agenti immobiliari**.

Con riferimento ai **produttori assicurativi di quarto gruppo**, ossia soggetti che operano nell'ambito delle agenzie di assicurazione, a supporto dell'azione degli agenti e subagenti di assicurazione, sulla base di una lettera di incarico dell'agente principale, si ritiene che la natura dell'attività esercitata sia comunque quella di "**agente assicurativo**" con la conseguente assimilazione sotto il profilo del regime fiscale applicabile.



### Esempio

Un **promotore finanziario** ha acquistato a luglio 2021 un'autovettura dal costo di 20.000 euro + IVA, per un totale di 24.400 euro.

Il costo rilevante per la verifica del limite di deducibilità  $[20.000 + 60\% \text{ (IVA indetraibile)} \times 4.400 = 22.640,00]$  è inferiore al limite di 25.822,24 euro.

Il promotore finanziario potrà quindi dedurre l'80 per cento dell'intero costo sostenuto, ossia 18.112,00 euro  $(80\% \times 22.640,00)$ .



	2021	2022	2023	2024	2025	TOT
Coefficiente ammortamento	12,5%	25%	25%	25%	12,5%	
Quota ammortamento	2.830,00	5.660,00	5.660,00	5.660,00	2.830,00	<b>22.640,00</b>
Deduzione fiscale (80%)	2.264,00	4.528,00	4.528,00	4.528,00	2.264,00	<b>18.112,00</b>



### Esempio

Un **agente immobiliare** ha acquistato a luglio 2021 un'autovettura dal costo di 20.000 euro + IVA, per un totale di 24.400 euro.

Poiché l'acquirente è un agente immobiliare, il costo rilevante per la verifica del limite di deducibilità  $[20.000 + 60\% \text{ (IVA indetraibile)} \times 4.400 = 22.640,00]$  è superiore al limite di 18.075,99 euro. L'agente complessivamente potrà dedurre soltanto il 20 per cento di 18.075,99 euro ossia 3.615,20 euro.



	2021	2022	2023	2024	2025	TOT
Coefficiente ammortamento	12,5%	25%	25%	25%	12,5%	
Quota ammortamento	2.259,00	4.519,00	4.519,00	4.519,00	2.259,00	<b>18.075,99</b>
Deduzione fiscale (20%)	451,90	903,80	903,80	903,80	451,90	<b>3.615,20</b>

#### 3.2.1. Superammortamento

Per i veicoli acquisiti **dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**, si rende applicabile l'agevolazione del superammortamento. Di conseguenza, i **limiti massimi di rilevanza del costo di acquisizione sono incrementati de 40 per cento**, come evidenziato dalla tabella di sintesi di seguito riportata.



Veicolo	Costo fiscalmente riconosciuto	Maggiorazione del 40%	Costo fiscalmente riconosciuto con la maggiorazione	Costo massimo deducibile (80%)
Autovetture e autocaravan	25.822,84	10.329,14	36.151,98	28.921,58
Motoveicoli	4.131,66	1.652,66	5.784,32	4.627,46
Ciclomotori	2.065,83	826,33	2.892,16	2.313,73

**Dal 1° gennaio 2017**, pertanto, possono beneficiare della maggiorazione del **40 per cento**:

- i **veicoli esclusivamente strumentali** o adibiti ad **uso pubblico** di cui alla lett. a) dell'art. 164 del TUIR (vedi circolare Agenzia delle entrate 30 marzo 2017, n. 4/E);
- gli **autocarri**.

Per gli acquisti di beni effettuati da rappresentanti e agenti di commercio nel periodo compreso tra il **1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2018** (ovvero entro il 30 giugno 2019, a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2018 l'impresa abbia pagato un **acconto almeno pari al 20 per cento** e il fornitore abbia **accettato l'ordine**):

- l'importo della maggiorazione viene ridotto dal 40 per cento al **30 per cento**;
- l'agevolazione riguarda **esclusivamente i veicoli diversi da quelli riconducibili all'art. 164, comma 1, del TUIR**.

Come già avuto modo di evidenziare con riferimento all'ambito applicativo dell'agevolazione per le imprese, anche per gli agenti e i rappresentanti di commercio, l'art. 1 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (Decreto crescita):

- **proroga** la possibilità di effettuare investimenti in beni strumentali materiali nuovi **dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019** (ovvero entro il 30 giugno 2020, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione);
- conferma **l'esclusione** dell'intera categoria dei **veicoli** richiamati dal comma 1 dell'art. 164 del TUIR;
- introduce un **tetto massimo agli investimenti agevolabili**: la maggiorazione del costo non si applica sulla parte eccedente il limite di 2,5 milioni di euro.



### Novità

L'art. 1, commi da 184 a 197, Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020) ha poi introdotto un **nuovo credito d'imposta** per investimenti in **beni strumentali nuovi** commisurato al loro costo di acquisizione che **sostituisce** la precedente agevolazione del **superammortamento**. La misura di favore è stata poi prorogata, con qualche novità, dalla Legge di bilancio 2021 (art. 1, commi da 1051 a 1063, Legge 30 dicembre 2020, n. 178).

Più nel dettaglio, la Legge n. 160/2019 riconosce un credito d'imposta con aliquota pari al **6 per cento** ad agenti e rappresentanti di commercio che, a decorrere **dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020** (ovvero entro il "termine lungo" del 30 giugno 2021, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione), effettuino investimenti in **beni strumentali nuovi** (gli stessi del superammortamento) destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, nel limite massimo di spesa agevolabile pari a **2 milioni di euro**.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite modello F24 indicando il codice tributo **"6932"**, in cinque quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene.

**Novità**

Per effetto delle modifiche apportate dalla Legge n. 178/2020 il credito d'imposta è riconosciuto:

- **dal 16 novembre 2020 e sino al 31 dicembre 2021** (ovvero nel termine "lungo" del 30 giugno 2022) nella misura "potenziata" del **10 per cento** entro il limite massimo di costi ammissibili di 2 milioni di euro;
- **dal 1° dicembre 2022 al 31 dicembre 2022** (ovvero nel termine "lungo" del 30 giugno 2023) nella misura "ordinaria" del 6 per cento nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 2 milioni di euro.

Rispetto alla precedente disciplina il credito d'imposta è fruibile in via "accelerata" in **tre quote annuali** di pari importo (in luogo delle precedenti cinque) a decorrere **dall'anno di entrata in funzione del bene** (e non nell'anno successivo alla stessa). Per i soggetti con ricavi inferiori a 5 milioni di euro, inoltre, la fruizione può avvenire in **un'unica quota annuale** se l'investimento agevolabile viene effettuato dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021.

**Attenzione**

Alla luce delle precisazioni fornite in occasione di **Telefisco 2021** deve ritenersi che se il rappresentante o l'agente di commercio sia impossibilitato a recuperare l'intera quota entro l'anno di competenza, **l'ammontare residuo possa essere utilizzato nei periodi d'imposta successivi** secondo le ordinarie modalità di fruizione del credito.

In sintesi, con riferimento ai **veicoli diversi** da quelli individuati dall'art. 164, comma 1, del TUIR (ad esempio, gli **autocarri**), agenti e rappresentanti di commercio possono fruire:

- del **superammortamento**, per gli investimenti effettuati:
  - **nel 2018** (o relativo termine "lungo" al 30 giugno 2019);
  - **dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019** (o relativo termine "lungo" al 30 giugno 2020);
- del **credito d'imposta** istituito dalla Legge di bilancio 2020 (art. 1, commi 184-197, Legge 27 dicembre 2019, n. 160), per gli investimenti effettuati **dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020** se entro il 31 dicembre 2019 l'ordine non è stato accettato dal venditore o non risultano versati acconti almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione;
- del **credito d'imposta** istituito dalla Legge di bilancio 2021 (art. 1, commi da 1051 a 1063, Legge 30 dicembre 2020, n. 178), per gli investimenti effettuati **dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022** (o relativo termine "lungo" al 30 giugno 2023).

**TABELLA DI SINTESI – AGEVOLAZIONI BENI STRUMENTALI NUOVI**

Periodo investimento	Tipologia di agevolazione	Misura incentivo	Tetto massimo investimenti	Durata beneficio
2016 – 2017	Maggiorazione costo acquisizione (Superammortamen-	+ 40%	Nessuno	Periodo di ammortamento fiscale



TABELLA DI SINTESI - AGEVOLAZIONI BENI STRUMENTALI NUOVI				
Periodo investimento	Tipologia di agevolazione	Misura incentivo	Tetto massimo investimenti	Durata beneficio
	to)			
2018	Maggiorazione costo acquisizione (Superammortamento)	+ 30%	Nessuno	Periodo di ammortamento fiscale
Dal 1.4.2019 al 31.12.2019	Maggiorazione costo acquisizione (Superammortamento)	+30%	2,5 milioni di euro	Periodo di ammortamento fiscale
Dal 1.1.2020 al 31.12.2020	Credito d'imposta	6%	2 milioni di euro	5 periodi d'imposta a decorrere da quello successivo all'entrata in funzione del bene
Dal 16.11.2020 al 31.12.2022	Credito d'imposta	10% - 6%	2 milioni di euro	3 periodi d'imposta a decorrere da quello di entrate in funzione del bene oppure in un'unica quota per gli investimenti effettuati entro il 31.12.2021 da soggetti con ricavi < 5 mln €

### 3.3. IRAP

Per quanto riguarda la determinazione della base imponibile ai fini IRAP, la disciplina applicabile andrà individuata in base alla tipologia di soggetto passivo al quale si fa riferimento.

Le **imprese individuali** e le **società di persone** che applicano il cd. "**metodo fiscale**" per la determinazione della base imponibile ai fini IRAP (art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997) seguono le stesse regole previste ai fini della deducibilità in ambito IRPEF/IRES (deducibilità all'80 per cento con limiti massimi di importo).

Ciò non vale per le **imprese commerciali** e le **società di capitali** che applicano il cd. "**metodo da bilancio**" (art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997). Per tali soggetti si deve fare riferimento ai dati contabili così come risultano dal conto economico, senza effettuare variazioni fiscali in aumento o in diminuzione.



#### Ricorda

La disciplina IRAP prevede la **non deducibilità degli interessi passivi**.

Per quanto attiene all'acquisto in **leasing**, sono **indeducibili gli interessi passivi inclusi nei canoni** come desunti dal contratto (si veda la Scheda Gli autoveicoli in "leasing").

#### 4. L'acquisto degli autoveicoli usati

Imprese, professionisti e agenti o rappresentanti di commercio possono preferire **l'acquisto di un veicolo usato**, in luogo di uno nuovo, per svolgere la propria attività.

Il trattamento dei veicoli usati implica problematiche diverse in ragione della tipologia di veicolo acquistato e soprattutto della qualifica del soggetto cedente:

1. soggetto privato;
2. soggetto IVA che ha detratto completamente l'IVA all'acquisto;
3. soggetto IVA che detratto parzialmente l'IVA all'acquisto;
4. soggetto IVA che non ha detratto l'IVA all'acquisto;
5. concessionario in regime del margine.

Ma procediamo con ordine.

##### 4.1. Acquisto da soggetto privato

Se l'autoveicolo è acquistato da un soggetto privato sprovvisto di partita IVA, la cessione è **fuori campo IVA**, indipendentemente da:

- qualifica del soggetto acquirente (impresa, professionista o agente);
- tipologia di veicolo acquistato (strumentale o non strumentale).



#### Ricorda

L'operazione ha rilevanza ai fini delle imposte sui redditi e IRAP, seguendo il **medesimo trattamento fiscale dell'acquisto di un veicolo nuovo**.



**TABELLA DI SINTESI ACQUISTO VEICOLO USATO DA SOGGETTO PRIVATO**

Acquirente	Tipo veicolo	Detrazione IVA	Imposte sui redditi		
			Limite max	Quota ammortamento	Costo deducibile
Impresa	Strumentale	<b>Fuori campo IVA</b>	<b>NO</b>	20%, 25%, 30% (D.M. 31.12.88) a seconda della tipologia di veicolo	<b>100%</b>
	Con limitazioni fiscali		<b>Sì</b> (ad esempio, 18.075,99 € per le autovetture)	20%, 25%, 30% (D.M. 31.12.88) a seconda della tipologia di veicolo	<b>20%</b>



TABELLA DI SINTESI ACQUISTO VEICOLO USATO DA SOGGETTO PRIVATO					
Acquirente	Tipo veicolo	Detrazione IVA	Imposte sui redditi		
			Limite max	Quota ammortamento	Costo deducibile
Professionista	Strumentale	Fuori campo IVA	Ipotesi non contemplata		
	Con limitazioni fiscali		Sì (ad esempio, 18.075,99 € per le autovetture)	25% (D.M. 31.12.88)	20%
Agente o rappresentante di commercio	Strumentale	Fuori campo IVA	NO	20%, 25%, 30% (D.M. 31.12.88) a seconda della tipologia di veicolo	100%
	Con limitazioni fiscali		Sì (ad esempio, 25.822,84 € per le autovetture)	25% (D.M. 31.12.88)	80%

#### 4.2. Acquisto da soggetto IVA che ha detratto completamente l'IVA all'acquisto

L'acquisto di un autoveicolo da un soggetto titolare di partita IVA che ha detratto completamente l'IVA al momento dell'acquisto configura una **ordinaria cessione imponibile**, soggetta all'aliquota del **22 per cento**.

La detraibilità dell'imposta andrà commisurata alla tipologia di soggetto acquirente e del veicolo in oggetto (con o senza limitazioni fiscali).



#### Attenzione

Nel caso di **autoveicoli strumentali**, ad imprese e agenti o rappresentanti di commercio è consentita la **detrazione integrale dell'IVA**, mentre i professionisti sono interessati solo alle operazioni inerenti veicoli con limitazioni fiscali.

Per gli **autoveicoli con limitazioni fiscali**:

- **imprese e professionisti** possono detrarre l'IVA nella misura del 40 per cento (l'IVA è però totalmente indetraibile per i soggetti che svolgono esclusivamente operazioni esenti, ad esempio il medico);
- **agenti e rappresentanti di commercio** detraggono il 100 per cento dell'IVA.

Sotto il profilo delle imposte sui redditi e dell'IRAP, l'acquisto di un veicolo usato da un soggetto IVA che aveva detratto totalmente l'imposta è pienamente assimilabile all'acquisto di un veicolo nuovo.



TABELLA DI SINTESI ACQUISTO VEICOLO USATO DA SOGGETTO IVA CHE HA TOTALMENTE DETTRATTO L'IVA ALL'ACQUISTO					
Acquirente	Tipo veicolo	Detrazione IVA	Imposte dirette		
			Limite max	Quota ammortamento	Costo deducibile
Impresa	Strumentale	<b>100%</b>	<b>NO</b>	20%, 25%, 30% (D.M. 31.12.88) a seconda della tipologia di veicolo	<b>100%</b>
	Con limitazioni fiscali	<b>40%</b>	<b>Sì</b> (ad esempio, 18.075,99 € per le autovetture)	20%, 25%, 30% (D.M. 31.12.88) a seconda della tipologia di veicolo	<b>20%</b>
Professionista	Strumentale	Ipotesi non contemplata			
	Con limitazioni fiscali	<b>40%</b>	<b>Sì</b> (ad esempio, 18.075,99 € per le autovetture)	25% (D.M. 31.12.88)	<b>20%</b>
Agente	Strumentale	<b>100%</b>	<b>NO</b>	20%, 25%, 30% (D.M. 31.12.88) a seconda della tipologia di veicolo	<b>100%</b>
	Con limitazioni fiscali	<b>100% - 40%</b> in base all'inerenza	<b>Sì</b> (ad esempio, 25.822,84 € per le autovetture)	25% (D.M. 31.12.88)	<b>80%</b>

### 4.3. Acquisto da soggetto IVA che ha detratto parzialmente l'IVA all'acquisto

Qualora si acquisti un autoveicolo da un soggetto titolare di partita IVA che ha **parzialmente detratto l'IVA in sede di acquisto**, la base imponibile della cessione va determinata moltiplicando il corrispettivo per la percentuale di detrazione a suo tempo operata.



#### Normativa

##### Art. 13, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972

“Per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis.1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la

base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti".

Poiché gli interventi del legislatore hanno **modificato ripetutamente "la percentuale detraibile"** dell'imposta, si riporta la seguente tabella di sintesi, al fine di agevolare la verifica del regime di detrazione applicato all'atto di acquisto del veicolo.



DATA ACQUISTO AUTOVETTURA	DETRAZIONE IVA VEICOLO UTILIZZATO PROMISCUAMENTE	BASE IMPONIBILE CESSIONE (EFFETTUATA DOPO IL 1/3/2008)
Dal 1979 fino al 31/12/2000	Indetraibilità IVA	Cessione esente da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 27-quinquies, del D.P.R. n. 633/1972
Dal 1/1/2001 al 31/12/2005	Detraibilità IVA al <b>10 per cento</b>	Cessione con base imponibile pari al <b>10 per cento</b> del corrispettivo
Dal 1/1/2006 al 13/9/2006	Detraibilità IVA al <b>15 per cento</b>	Cessione con base imponibile pari al <b>15 per cento del corrispettivo</b>
Dal 14/9/2006 al 26/6/2007	Detraibilità in base al <b>principio di inerenza</b> (5/7, 50 per cento, ecc.)	Cessione con base imponibile determinata applicando al corrispettivo la <b>stessa percentuale detratta</b> in sede d'acquisto
Dal 27/6/2007	Detraibilità IVA al <b>40 per cento</b>	Cessione con base imponibile pari al <b>40 per cento del corrispettivo</b>



### Ricorda

La circolare 13 marzo 2009, n. 8/E, ha chiarito che il **regime del margine non trova applicazione** per le cessioni di veicoli usati per i quali, in sede di acquisto, l'IVA è stata detratta nella misura ridotta del 40 per cento.



### Esempio

In data 10 maggio 2021, un professionista acquista un'**autovettura usata** per un corrispettivo di 6.000 euro (comprensivo di IVA), in relazione alla quale all'atto di acquisto l'IVA era stata **detratta nella misura del 40 per cento**.

In caso di corrispettivo comprensivo di IVA, si avrà la seguente equazione di primo grado (incognita "Y"), necessaria per determinare la base imponibile:

$$(100 - 40) Y + (40 \times 1,22) Y = 6.000$$

$$108,8 Y = 6.000$$

$$Y = 55,147 (6.000/108,8)$$

Pertanto:

- la **quota imponibile** è pari a 2.205,88 euro (= 40 x Y);
- la **quota fuori campo IVA** è pari a 3.308,82 euro (= 60 x Y).

La fattura dovrà riportare la seguente indicazione:



Imponibile	2.205,88
IVA (22 per cento)	485,30
<b>Fuori campo IVA ex art. 13, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972</b>	3.308,82
Totale fattura	6.000,00

L'acquisto di un **veicolo usato da un soggetto che aveva potuto detrarre parzialmente l'IVA** presenta le medesime problematiche legate all'acquisto di un veicolo nuovo, ai fini sia IVA, che delle imposte sui redditi e IRAP.



<b>TABELLA DI SINTESI ACQUISTO VEICOLO USATO DA SOGGETTO IVA CHE HA PARZIALMENTE DETRATTO L'IVA ALL'ACQUISTO</b>					
Acquirente	Tipo veicolo	Detrazione IVA	Imposte sui redditi		
			Limite max	Quota ammortamento	Costo deducibile
Impresa	Strumentale	<b>100%</b>	<b>NO</b>	20%, 25%, 30% (D.M. 31.12.88) a seconda della tipologia di veicolo	<b>100%</b>
	Con limitazioni fiscali	<b>40%</b>	<b>Sì</b> (ad esempio, 18.075,99 € per le autovetture)	20%, 25%, 30% (D.M. 31.12.88) a seconda della tipologia di veicolo	<b>20%</b>
Professionista	Strumentale	Ipotesi non contemplata			
	Con limitazioni fiscali	<b>40%</b>	<b>Sì</b> (ad esempio, 18.075,99 € per le autovetture)	25% (D.M. 31.12.88)	<b>20%</b>
Agente	Strumentale	<b>100%</b>	<b>NO</b>	20%, 25%, 30% (D.M. 31.12.88) a seconda della tipologia di veicolo	<b>100%</b>
	Con limitazioni fiscali	<b>100% - 40%</b> in base all'inerenza	<b>Sì</b> (ad esempio, 25.822,84 € per le autovetture)	25% (D.M. 31.12.88)	<b>80%</b>

#### 4.4. Acquisto da soggetto IVA che non ha detratto l'IVA all'acquisto

L'acquisto di un **veicolo usato da un soggetto che non ha potuto detrarre l'IVA a monte** configura un'operazione **esente** ai sensi dell'art. 10, comma 27-quinquies, del D.P.R. n. 633/1972.



#### Esempio

In data 5 gennaio 2021, l'avvocato Mario Rossi acquista un'autovettura a 3.000 euro, in relazione alla quale, all'atto dell'acquisto, l'IVA era stata **integralmente non detratta**.

Nella fattura di vendita dovrà essere riportata la seguente indicazione:



Prezzo di cessione autovettura targata BC 010 XV	3.000,00
Totale fattura	3.000,00
<b>Importo esente da IVA ex art. 10, comma 27-quinquies, del D.P.R. n. 633/1972</b>	



TABELLA DI SINTESI ACQUISTO VEICOLO USATO DA SOGGETTO IVA CHE NON HA DETRATTO L'IVA ALL'ACQUISTO					
Acquirente	Tipo veicolo	Detrazione IVA	Imposte sui redditi		
			Limite max	Quota ammortamento	Costo deducibile
Impresa	Strumentale	<b>Esente IVA</b>	<b>NO</b>	20%, 25%, 30% (D.M. 31.12.88) a seconda della tipologia di veicolo	<b>100%</b>
	Con limitazioni fiscali		<b>SÌ</b> (ad esempio, 18.075,99 € per le autovetture)	20%, 25%, 30% (D.M. 31.12.88) a seconda della tipologia di veicolo	<b>20%</b>
Professionista	Strumentale	Ipotesi non contemplata			
	Con limitazioni fiscali	<b>Esente IVA</b>	<b>SÌ</b> (ad esempio, 18.075,99 € per le autovetture)	25% (D.M. 31.12.88)	<b>20%</b>
Agente	Strumentale	<b>Esente IVA</b>	<b>NO</b>	20%, 25%, 30% (D.M. 31.12.88) a seconda della tipologia di veicolo	<b>100%</b>
	Con limitazioni fiscali		<b>SÌ</b> (ad esempio, 18.075,99 € per le autovetture)	25% (D.M. 31.12.88)	<b>80%</b>

			pio, 25.822,84 € per le auto- vetture)		
--	--	--	---	--	--

#### 4.5. Acquisto in regime del margine

Il “**regime del margine**” è un regime speciale dell’IVA, previsto per il commercio di beni mobili usati, suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, nonché degli oggetti d’arte, degli oggetti di antiquariato e da collezione, indicati nella Tabella allegata al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, tra cui sono ricompresi anche gli **autoveicoli usati acquistati da:**

- soggetti **privati**;
- soggetti passivi per quali l’**IVA a credito è risultata interamente indetraibile**;
- soggetti passivi che hanno applicato il **regime del margine**.

La finalità del regime del margine è **evitare fenomeni di doppia o reiterata imposizione** per i beni che, dopo l’uscita dal circuito commerciale, vengono ceduti ad un soggetto passivo per la successiva rivendita, con conseguente ulteriore imposizione in relazione al prezzo di vendita da quest’ultimo praticata.

Per tali beni è **assoggettato a IVA il solo utile lordo** realizzato dal rivenditore, cioè la differenza (cd. “**margine**”) fra il prezzo di vendita e quello di acquisto, maggiorato delle spese di riparazione e di quelle accessorie.



#### Attenzione

Se il veicolo da rivendere è stato acquistato **detraendo l’imposta in misura parziale** (ad esempio, al 40 per cento):

- **non è consentito avvalersi del regime del margine** (a seguito dell’abolizione delle previsioni contenute nell’art. 30, commi 4-6, della legge 23 dicembre 2000, n. 388);
- la **determinazione della base imponibile IVA** della rivendita dei veicoli deve avvenire in base al disposto dell’art. 13, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Di conseguenza, il soggetto che acquista un veicolo usato può ricevere una fattura nella quale è indicata l’**IVA calcolata ordinariamente**, nel caso in cui al venditore sia preclusa la facoltà di avvalersi del regime del margine, **oppure senza IVA**, qualora il venditore applichi tale regime.

L’Agenzia delle entrate ha chiarito che per le cessioni effettuate con il “regime del margine” è opportuno che la **fattura** emessa dal cedente comunitario riporti la **specifica annotazione** che trattasi di operazioni soggette al regime dei beni usati previsto dal D.L. n. 41/1995. Più precisamente, su tale fattura dovranno essere individuabili, oltre le caratteristiche delle autovetture e il loro stato di auto usate, anche la specificazione che trattasi di beni che il cedente commercializza con l’utilizzo del “**regime del margine - beni usati**” (vedi circolare Agenzia delle entrate 18 luglio 2003, n. 40/E).



#### Riferimenti normativi

- Legge 30 dicembre 2020, n. 178, art. 1, commi 1051 -1063

- D.L. n. 104/2020, art. 60 convertito dalla legge n. 126/2020, pubblicata nella Gazzetta ufficiale n. 253 del 13 ottobre 2020
- D.L. 19 maggio 2020, n. 34 art. 147
- Legge 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, comm1 184-197
- Legge 11 dicembre 2016, n. 232, art. 1, comma 8
- Legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi da 91 a 94 e 97
- D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 5 e 5-bis
- D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, artt. 36-41
- D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, art. 54
- D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 61, 96 e 164
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19-bis1
- Risposta ad interpello n. 631/E del 29 dicembre 2020

# Gli autoveicoli in “leasing”

*Il leasing, chiamato anche locazione finanziaria, è un contratto di finanziamento che permette di avere la disponibilità dell'autoveicolo, in cambio del pagamento di un canone periodico. Alla scadenza del contratto, si può esercitare un'opzione, chiamata riscatto, per acquistare il veicolo ad una cifra solitamente piuttosto bassa, oppure restituire il bene o cedere a terzi il diritto di riscatto. Il primo canone spesso è più elevato rispetto ai successivi e per questo viene chiamato maxicanone. La trattazione che segue analizza le implicazioni fiscali del contratto di leasing relativo all'acquisto di autoveicoli, stipulato da imprese, professionisti e agenti o rappresentanti di commercio.*

## 1. Nozione, tipologie e natura giuridica

Il contratto di *leasing* realizza un'**operazione di finanziamento** diretta consentire all'imprenditore l'immediata utilizzazione dei cespiti di cui ha bisogno ed assicurare al finanziatore una garanzia reale fino a quando le somme anticipate non saranno restituite.



### Ricorda

La **garanzia reale** si attua con la fissazione in capo al finanziatore (“*lessor*”) della proprietà dei macchinari e degli impianti e con l'attribuzione all'imprenditore del diritto di utilizzazione degli stessi a sue spese ed a suo rischio.

Alla **scadenza del contratto**, l'utilizzatore (“*lessee*”) ha a disposizione la **possibilità di**:

- restituire il bene concessogli in locazione;
- chiedere ed ottenere la proroga del contratto, versando un canone notevolmente ridotto;
- esercitare il diritto di riscatto, ossia l'opzione di acquisto del bene mediante versamento del prezzo residuo;
- richiedere la sostituzione con altro bene di migliore utilizzazione.

Il contratto di *leasing* può essere di due tipi: **operativo** o **finanziario**.



<b>LEASING OPERATIVO</b>	È il contratto con il quale il produttore di un bene standardizzato concede in godimento il medesimo ad un altro imprenditore, verso un corrispettivo commisurato al valore d'uso del bene e non in relazione alla sua durata economica (funzione di godimento del bene soggetto ad obsolescenza). La dottrina pressoché unanime riconduce tale tipologia contrattuale alla figura di un'ordinaria locazione.
<b>LEASING FINANZIARIO</b>	È il contratto mediante il quale una società finanziaria acquista per conto di un'impresa industriale o commerciale un bene ad essa necessario, cedendoglielo in godimento contro il pagamento di un canone periodico (funzione di finanziamento). Il contratto di <i>leasing</i> finanziario, benché ampiamente utilizzato da lunga data, rientrava sino a prima della legge 4 agosto 2017, n. 124 (cd. “legge concorrenza”) fra quelli cd. atipici, in assenza di una normati-

	va specifica che lo contemplasse legislativamente. Con la nuova legge, è stato disciplinato e fatto rientrare nell'ambito dei contratti tipici.
--	---

Nel **leasing operativo** il rapporto prescinde dall'intervento di un finanziatore e si instaura direttamente tra il produttore del bene e l'utilizzatore, realizzando per il soggetto utilizzatore l'obiettivo di ottenere la temporanea disponibilità di beni strumentali standardizzati per un periodo di tempo inferiore alla loro vita economica, senza sopportare i rischi connessi alla loro obsolescenza.

In tale tipologia contrattuale la **durata del contratto** è solitamente breve e molto spesso inferiore ad un anno (quasi mai superiore a tre anni).



### Attenzione

Nel **leasing finanziario** il rapporto si svolge tra **tre soggetti**:

- impresa di *leasing* (concedente, *lessor* o locatore);
- utilizzatore del bene (concessionario, *lessee* o conduttore);
- fornitore del bene (costruttore).

Con il contratto di *leasing* finanziario la banca o l'impresa di *leasing* si obbliga ad acquistare o a fare costruire un bene su scelta e secondo le indicazioni dell'**utilizzatore**, che ne **assume tutti i rischi**, anche di perimento, e lo fa mettere a disposizione per un determinato periodo di tempo verso un determinato corrispettivo (canone) che tiene conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto.

Alla scadenza, l'**utilizzatore ha diritto di acquistare la proprietà del bene** a un prezzo prestabilito ovvero, in caso di mancato esercizio del diritto di riscatto, l'**obbligo di restituirlo**.



### Attenzione

Nella struttura generale dell'operazione confluiscono **due contratti**, collegati, ma distinti:

- il **contratto di compravendita**, con il quale la società di *leasing* acquista il bene dal fornitore;
- il **contratto di leasing**, con il quale la stessa società concede il cespite in godimento all'utilizzatore del bene precedentemente acquistato.

Per rendere più chiara l'esposizione, si fornisce uno **schema riassuntivo** delle principali differenze intercorrenti tra *leasing* operativo e finanziario.



	LEASING OPERATIVO	LEASING FINANZIARIO
<b>OGGETTO DEL CONTRATTO</b>	Beni strumentali standardizzati che al termine del contratto conservano un rilevante valore	Beni mobili o immobili anche non standardizzati
<b>IMPRESA DI LEASING CONCEDENTE</b>	Solitamente è lo stesso produttore o costruttore dei beni che concede in godimento	Non è mai produttrice del bene, ma lo acquista o la fa costruire dal produttore dietro specifica indicazione dell'impresa

		richiedente
<b>OBBLIGHI DEL CONCEDENTE</b>	Il concedente si obbliga a fornire servizi collaterali ed in particolare a mantenere il bene in perfetta efficienza	Non è prevista l'assunzione di obblighi collaterali a carico del concedente
<b>DURATA DEL CONTRATTO</b>	Generalmente breve: inferiore a tre anni nella maggior parte dei casi	È superiore a quella del <i>leasing</i> operativo. Per i beni mobili, molto spesso corrisponde alla vita tecnico-economica del cespite
<b>RECESSO DELL'IMPRESA</b>	È prevista la facoltà di recesso prima del termine contrattuale, dando adeguato preavviso	Non è previsto il diritto di recesso prima del termine
<b>CANONE</b>	Non è correlato al costo del bene, bensì al valore dell'uso dello stesso. Comprende le remunerazioni dei servizi collaterali	È comprensivo di diversi elementi: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ammortamento del cespite;</li> <li>• interessi sul capitale investito;</li> <li>• spese;</li> <li>• utile dell'impresa di <i>leasing</i></li> </ul>

### 1.1. Il "sale and lease-back"

Si configura un "lease-back" quando il cedente vende un proprio bene a un'impresa di *leasing*, la quale lo lascia, tuttavia, **in locazione allo stesso alienante**, riconoscendogli un **diritto di riscatto** dopo un determinato periodo di tempo.



#### Attenzione

Lo schema contrattuale prevede un **primo contratto di vendita**, contestualmente al quale viene stipulato un secondo **contratto di leasing** per il riacquisto del bene. Il corrispettivo della cessione viene restituito sotto forma di canoni di *leasing*.

Entrambi i contratti vengono stipulati tra le medesime parti; ciò **consente all'alienante di:**

- mantenere la **disponibilità del bene** (con la possibilità di riottenerne la proprietà dietro pagamento del riscatto);
- ottenere un'iniezione di **nuova liquidità** senza ricorrere al credito bancario.

### 1.2. Gli interessi passivi

In linea generale la disciplina fiscale applicabile agli interessi passivi non cambia tra acquisto in proprietà oppure in *leasing*. Di conseguenza, se il finanziamento è **specificamente dedicato** all'acquisto del veicolo in *leasing*, la deducibilità degli interessi passivi segue la disciplina del TUIR relativa all'acquisto del veicolo, con la conseguente applicazione delle **limitazioni fiscali**, ove previste (cfr. circolare AdE n. 47/E del 18 giugno 2008).



### Attenzione

Gli interessi passivi sostenuti in virtù di finanziamenti aziendali contratti specificamente per l'acquisto di veicoli sono:

- **interamente deducibili**, se relativi a mezzi di trasporto esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico;
- deducibili nella misura del **20 per cento**, entro l'importo massimo fiscalmente ammesso, se relativi a mezzi di trasporto aziendali diversi dai precedenti (la percentuale sale all'80 per cento nel caso di agenti e rappresentanti di commercio);
- deducibili nella misura del **70 per cento**, se concessi in uso promiscuo ai dipendenti.

In caso di **finanziamento generico**, il trattamento fiscale degli interessi passivi è disciplinato dalle regole ordinarie di deducibilità degli interessi passivi (ad esempio, l'art. 96 del TUIR per i soggetti IRES, l'art. 61 del TUIR per le ditte individuali e le società di persone, l'art. 82 del D.L. n. 112/2008 per le banche ecc.).



TRATTAMENTO FISCALE DEGLI INTERESSI PASSIVI NELL'ACQUISTO IN LEASING			
Acquisto tramite	Veicoli a motore utilizzati come beni strumentali o adibiti a uso pubblico	Veicoli a motore con limitazioni alla deducibilità	Veicoli in uso promiscuo ai dipendenti
Finanziamento diretto	100%	20%*	70%
Finanziamento generico	Regole ordinarie di deducibilità interessi passivi (art. 96 TUIR per i soggetti IRES, art. 61 TUIR per i soggetti IRPEF, ecc.)		
*Pur in mancanza di chiarimenti di prassi su punto si ritiene che la misura percentuale di deducibilità (20%) sia applicabile senza tenere conto del tetto massimo deducibile (18.075,99 euro) relativo alle autovetture.			

Da quanto sopra appare evidente che il trattamento fiscale dei finanziamenti passivi contratti per l'acquisizione dei veicoli a deducibilità limitata da parte di professionisti e imprese è particolarmente penalizzante in quanto tali soggetti dovranno assoggettare gli interessi passivi alle **medesime limitazioni cui sono assoggettati i veicoli cui si riferiscono**. In queste circostanze, non vi è dubbio che il contribuente avrà una maggiore convenienza a ricorrere al capitale di rischio oppure agire sulla leva finanziaria per massimizzare i benefici fiscali in termini di deducibilità degli interessi.

Diversamente, il ricorso ad un **finanziamento diretto** potrebbe risultare preferibile con riferimento ai veicoli a deducibilità integrale di proprietà delle imprese.



### Ricorda

Come chiarito dalla circolare AdE n. 47/E del 18 giugno 2008, infatti, gli interessi passivi sostenuti a servizio di finanziamenti contratti relativamente ai veicoli potranno essere:

- **interamente dedotti**, se relativi ai mezzi di trasporto di cui al comma 1, lett. a), nn. 1) e 2), dell'art. 164 del TUIR (ossia veicoli "destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa" o "adibiti ad uso pubblico");

- **senza dover sottostare ai vincoli** di cui all’art. 96 del TUIR: sono esclusi cioè dal cumulo degli interessi passivi da confrontare con quelli attivi e con il 30 per cento del Reddito operativo lordo (ROL).

## 2. Gli autoveicoli in “leasing” per le imprese

L’utilizzo di un autoveicolo attraverso la stipula di un contratto di *leasing* risulta per l’impresa acquirente una valida alternativa all’acquisto diretto, se non preferibile, data la maggiore convenienza sotto diversi aspetti, come vedremo meglio nella trattazione che segue.

### 2.1. La disciplina ai fini IVA

Per l’utilizzatore del veicolo, la **detrazione dei canoni di leasing** è soggetta alla **medesima disciplina prevista per l’acquisto dei beni in proprietà**. Infatti, l’art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che *“l’imposta relativa all’acquisto o all’importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell’articolo 16 e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l’imposta relativa all’acquisto o all’importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore”*.



#### Attenzione

L’art. 16, terzo comma, del medesimo decreto IVA, comprende tra le prestazioni di servizi i **contratti di locazione finanziaria**, di noleggio e simili, aventi ad oggetto l’utilizzo dei beni, consentendo dunque di detrarre l’imposta versata sui canoni di *leasing*, nonché l’IVA corrisposta all’atto del riscatto, nella **stessa misura in cui è ammessa in detrazione l’imposta relativa all’acquisto** del veicolo.



DESTINAZIONE VEICOLO	REGIME IVA CANONI DI LEASING E RISCATTO
Veicoli che formano oggetto dell’ <b>attività propria</b> dell’impresa (ad esempio, taxi)	IVA <b>totalmente detraibile</b>
Veicoli assegnati <b>in uso ai dipendenti</b>	IVA <b>totalmente detraibile</b> , a condizione che vi sia l’addebito con IVA della quota di uso personale sul dipendente, determinata secondo l’art. 14 del D.P.R. n. 633/1972
Veicoli che <b>non</b> formano oggetto dell’ <b>attività propria</b> dell’impresa	IVA <b>parzialmente detraibile</b> (40 per cento, a partire dal 27 giugno 2007)

### 2.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi

Per individuare la disciplina del contratto di *leasing* ai fini delle imposte sui redditi, occorre fare riferimento principalmente all’art. 102, comma 7, del TUIR, il quale dispone che:

- **l'impresa concedente: deduce le quote di ammortamento**, determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario;
- per **l'impresa utilizzatrice**: a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la **deduzione** è ammessa per un **periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento** corrispondente al coefficiente previsto dal D.M. 31 dicembre 1988. La quota di **interessi impliciti** desunta dal contratto è soggetta alle **regole di deducibilità ordinarie** previste dall'art. 96 del TUIR.



### Attenzione

Si noti che vige un **diverso criterio di deducibilità** per quanto riguarda la **quota capitale** rispetto alla **quota interessi** compresa nei canoni di *leasing* e, pertanto, occorre prestare attenzione alla separazione delle due componenti, ai fini del puntuale riconoscimento del costo fiscale da rilevare.

La nuova formulazione dell'art. 102, comma 7, del TUIR – così come modificata dall'art. 1, comma 162, lett. b), della legge 27 dicembre 2013, n. 147 – è in vigore per i **contratti stipulati** a partire **dal 1° gennaio 2014, riducendo la durata minima** del contratto, ai fini della deducibilità, **da 2/3 a 1/2** del periodo di ammortamento fiscale.



### Ricorda

La nuova disposizione non interviene sulla normativa relativa ai veicoli di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR: autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori.



VEICOLI	STIPULA CONTRATTO DI LEASING				
	Fino all'11/08/2006	Dal 12/08/2006 al 31/12/2007	Dal 01/01/2007 al 28/04/2012	Dal 29/04/2012 al 31/12/2013	Dopo il 01/01/2014
<b>Art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR</b>	Durata contratto almeno pari a 1/2 periodo di ammortamento fiscale	Durata contratto almeno pari a periodo di ammortamento fiscale		Durata contratto <b>almeno pari al periodo di ammortamento fiscale</b> : il mancato rispetto del periodo minimo non comporta l'indeducibilità dei canoni	
<b>Altri veicoli</b>	Durata contratto almeno pari a 1/2 periodo di ammortamento fiscale		Durata contratto almeno pari a 2/3 periodo di ammortamento fiscale	Durata contratto almeno pari a 2/3 periodo di ammortamento fiscale: il mancato rispetto del periodo minimo non comporta l'indeducibilità dei canoni	Durata contratto <b>almeno pari a 1/2 periodo di ammortamento fiscale</b> : il mancato rispetto del periodo minimo non comporta l'indeducibilità dei canoni

Come evidenziato dalla precedente tabella riportata, occorre distinguere a seconda che i veicoli rientrino tra quelli di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR (**autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori**), ovvero nella categoria residuale degli "**altri veicoli**".



### Ricorda

Nella prima ipotesi, sia la normativa in vigore **dal 1° gennaio 2014**, sia la formula previgente, prescrivono il medesimo trattamento riservato agli ammortamenti ordinari (**eguale durata**). Con riferimento alle autovetture, ad esempio, il D.M. 31 dicembre 1988 prevede che il periodo di ammortamento sia pari a **quattro anni** (coefficiente di ammortamento del 25 per cento). Nel secondo caso, per gli "**altri veicoli**", diversi dai precedenti, quali, ad esempio, gli **autocarri**, l'art. 102, comma 7, del TUIR, prevede che la durata del contratto **non deve essere inferiore alla metà** del periodo di ammortamento.



### Attenzione

Per i contratti di *leasing* con **durata inferiore** al periodo di ammortamento fiscale (D.M. 31 dicembre 1988) stipulati **fino al 28 aprile 2012** è prevista la **totale indeducibilità**.

I canoni di competenza dell'esercizio hanno **rilevanza fiscale parziale** nel caso di contratti di *leasing* stipulati **dal 29 aprile 2012** e aventi **durata inferiore** al periodo di ammortamento fiscale. Nel modello Redditi si dovranno quindi gestire le opportune **variazioni fiscali in aumento**.

2.2.1. La determinazione del costo deducibile

Le **limitazioni fiscali** previste dall'art. 164 del TUIR per l'acquisto dei veicoli si applicano anche al relativo contratto di *leasing*.



VEICOLO	LIMITE FISCALE RICONOSCIUTO
Autovetture	18.075,99 €
Autocaravan	18.075,99 €
Motocicli	4.131,66 €
Ciclomotori	2.065,83 €



### Attenzione

Il cd. "**maxicanone**", ossia l'anticipo corrisposto inizialmente alla società di *leasing*, non può essere oggetto di deduzione nel primo esercizio, ma deve essere **riscontato**, al fine di imputare il medesimo per competenza durante tutta la durata del *leasing*.

Ai fini di una puntuale determinazione della parte di **costo deducibile**, occorre riportare il valore massimo fiscalmente riconosciuto (esclusivamente per i veicoli parzialmente deducibili, in quanto per i veicoli interamente deducibili il problema non si pone) al costo sostenuto dal concedente per l'acquisizione del bene successivamente concesso all'utilizzatore.



<b>COSTO SOSTENUTO DAL CONCEDENTE</b> (comprensivo di IVA indetraibile)
<b>VALORE FISCALMENTE RICONOSCIUTO</b>

In relazione alla **durata contrattuale** prevista dalle parti, possono verificarsi le ipotesi di seguito descritte.



<b>1</b>	<b>Durata <i>leasing</i></b> = <b>Periodo minimo di deducibilità</b>	La quota di competenza del periodo d'imposta, così come imputata a conto economico, costituisce la base su cui applicare l'aliquota di deducibilità
<b>2</b>	<b>Durata <i>leasing</i></b> > <b>Periodo minimo di deducibilità</b>	La quota di competenza del periodo d'imposta, così come imputata a conto economico, costituisce la base su cui applicare l'aliquota di deducibilità
<b>3</b>	<b>Durata <i>leasing</i></b> < <b>Periodo minimo di deducibilità</b>	Se la durata contrattuale prevista dalle parti è inferiore al periodo minimo di ammortamento fiscale, occorre procedere con le opportune <b>variazioni fiscali</b> per la gestione del disallineamento tra la durata civilistica e quella fiscale. Il costo deducibile nell'anno verrà determinato applicando, dapprima, la percentuale del limite di deducibilità (ricavata dalla formula di cui sopra) ai canoni di competenza dell'esercizio e poi la percentuale di deduzione



### Esempio

In data 1° aprile 2021, Alfa s.r.l. ha sottoscritto un contratto di *leasing* per l'acquisto di un'**autovettura** (consegna del bene contestuale alla stipula del contratto).

Il costo per il concedente è pari a euro 65.000 (durata del contratto 1° aprile 2021 - 31 marzo 2025), mentre il maxicanone e il prezzo di riscatto ammontano, rispettivamente, a euro 10.000 e a euro 5.000. Il contratto prevede 48 canoni mensili di euro 1.100.

Per calcolare il **canone di competenza** si utilizza la seguente formula:

$\text{Canone di competenza} = \text{Costo complessivo contratto di } \textit{leasing} \times \frac{\text{N° giorni di competenza}}{\text{Durata contratto (in giorni)}}$
---

Il **costo complessivo del contratto di *leasing*** è pari a euro 71.090, ottenuto come somma dei seguenti elementi:

- maxicanone: pari a euro 10.000;
- canoni periodici: pari a euro 52.800 (48 x 1.100);
- IVA indetraibile per euro 8.290 [ (10.000 + 52.800) x 22% x 60%], nell'esempio si considera l'IVA detraibile nella misura del 40 per cento.

Il **costo del leasing di competenza** dell'esercizio 2021 è pari a euro 13.399 (71.090 x (275 / 1.459)).

Il costo di competenza così determinato non è totalmente deducibile. È necessario, infatti, raffrontare il **valore massimo riconosciuto fiscalmente** con il **costo sostenuto dal concedente** (al lordo dell'IVA indetraibile in capo all'utilizzatore).

Nell'esempio, il costo da prendere a riferimento è pari ad euro 73.580 (ossia 65.000 di valore imponibile IVA a cui va aggiunta l'IVA indetraibile per euro 8.580 = 14.300 x 60%). Di conseguenza, è possibile determinare la percentuale riconosciuta in deduzione, pari al 24,57 per cento (= 18.075,99 / 73.580).

Applicando tale percentuale al costo di competenza dell'esercizio e tenuto conto della percentuale di deducibilità riservata alle autovetture (20 per cento), si ottiene il **canone deducibile fiscalmente** per l'esercizio 2021, pari a 658,33 euro (= 13.399 x 24,57% x 20%).

### 2.3. La disciplina ai fini IRAP

In caso di acquisizione di un veicolo in locazione finanziaria, occorre prestare attenzione in sede di determinazione della base imponibile rilevante ai fini IRAP.

I **canoni di locazione finanziaria** corrisposti alle società di **leasing incorporano** i cd. "**interessi passivi impliciti**"; si tratta della remunerazione alla società concedente per l'utilizzo del bene strumentale da impiegare nell'attività d'impresa.



#### Attenzione

A decorrere dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007**, la quota di interessi dei canoni di locazione finanziaria desunta dal contratto **non è ammessa in deduzione** dalla base imponibile IRAP.

La **quota interessi implicita** nei canoni di **leasing** finanziario è indeducibile sia nel caso di determinazione del valore della produzione netta con il **metodo da bilancio** di cui all'art. 5 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, sia qualora si utilizzi il **metodo fiscale** di cui al successivo art. 5-bis del medesimo D.Lgs. n. 446/1997.

La **quota capitale** del canone relativo ai contratti di locazione è ammessa in **deduzione per intero** nel caso di determinazione del valore della produzione con il metodo da bilancio, mentre è **deducibile nella misura del 20 per cento e con i limiti in valore assoluto** previsti dal TUIR (ad esempio, 18.075,99 per le autovetture) nel caso di determinazione del valore della produzione con il metodo fiscale.



### 2.3.1. Metodo a valori da bilancio

Secondo quanto chiarito dalla circolare 29 maggio 2013, n. 17/E, per le imprese commerciali e le società di capitali che applicano il cd. "**metodo da bilancio**" per la determinazione della base imponibile IRAP rileva il canone *leasing* imputato a conto economico, individuato sulla base della durata contrattuale.



#### Ricorda

Il medesimo documento di prassi precisa che la **quota interessi implicita** nei canoni di *leasing* finanziario **non deducibile** è determinata, facendo riferimento all'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998, "*sottraendo dall'ammontare del canone di competenza di ciascun periodo di imposta compreso nel periodo di durata del contratto di locazione finanziaria l'importo che si ottiene dividendo il costo sostenuto dalla società concedente per il numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria e moltiplicando il risultato per il numero dei giorni del periodo di imposta*".

Pertanto, è necessario sottrarre dall'ammontare dei **canoni di competenza** del periodo d'imposta l'importo risultante dal rapporto tra costo sostenuto dalla società concedente, moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta, e numero dei giorni di durata complessiva del contratto.

Il **calcolo forfetario** della quota di interessi passivi inclusi nei canoni di locazione finanziaria deve essere effettuato assumendo il costo sostenuto dall'impresa concedente **al netto del prezzo di riscatto**.



#### Attenzione

Ai soli effetti della disciplina in esame, in caso di canoni di locazione finanziaria con **IVA indebitabile** per l'utilizzatore, sia l'importo dei canoni di periodo sia il costo del bene per il soggetto concedente devono essere assunti **al netto dell'IVA**.

Quanto evidenziato può essere ben sintetizzato dalla formula di seguito riportata:



DETERMINAZIONE QUOTA DI INTERESSI PASSIVI IMPLICITI AI FINI DELL'IRAP		
Canoni di competenza del periodo d'imposta (al netto dell'IVA indetraibile)	$\frac{\text{giorni di durata del periodo d'imposta}}{\text{giorni di durata del contratto di leasing}}$	X Costo sostenuto dal concedente (al netto del prezzo di riscatto e dell'IVA indetraibile)



### Esempio

In data 1° marzo 2021, la società Beta s.r.l. ha sottoscritto un contratto di *leasing* per l'acquisto di un'**autovettura** (consegna del bene contestuale alla stipula del contratto).

Il costo del concedente è pari ad euro 30.000 (durata del contratto 1° marzo 2021 – 28 febbraio 2025), mentre il maxicanone e il prezzo di riscatto ammontano, rispettivamente, ad euro 5.000 e ad euro 1.000. Il contratto prevede canoni mensili da euro 800 per 48 mesi.

Il **costo del contratto di leasing** è pari a euro 43.400, determinato come somma dei seguenti elementi:

- maxicanone pari ad euro 5.000, al netto dell'IVA indetraibile;
- canoni periodici per euro 38.400 (48 x 800), al netto dell'IVA indetraibile.

Usufruendo della formula di cui sopra, il **costo del leasing di competenza** dell'esercizio 2021 (senza considerare l'IVA indetraibile) è pari a euro 9.102 = 43.400 x (306 / 1.459).

Considerato che il costo dell'impresa concedente, al netto del prezzo finale di riscatto stabilito nel contratto di *leasing*, ammonta ad euro 29.000 (= 30.000 – 1.000), si può facilmente ricavare la parte di **interessi impliciti** contenuti nei canoni di *leasing* relativi al periodo d'imposta di competenza:

$9.102 - (306/1.459) \times 29.000 =$  euro 3.020 interessi passivi impliciti di competenza dell'esercizio

Sulla base di quanto affermato, nella **dichiarazione IRAP** va apportata una **variazione in aumento** di euro 3.020, relativa agli interessi indeducibili compresi nei canoni di *leasing* contabilizzati a conto economico.

### 2.3.2. Metodo a valori fiscali

Per le imprese individuali e le società di persone che applicano il cd. "**metodo fiscale**" per la determinazione della base imponibile ai fini IRAP (art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997) i costi relativi al contratto di *leasing* vanno assunti **per l'importo deducibile ai sensi dell'art. 102, comma 7, del TUIR**. A tale fine, andrà considerata esclusivamente la quota capitale del canone di *leasing*, in quanto gli interessi sono indeducibili per espressa previsione normativa.



### Attenzione

Se la durata del contratto di *leasing* è inferiore al periodo minimo di deducibilità fiscale, si determina un **disallineamento** tra canone civilistico e canone fiscale, da gestire anche ai fini IRAP. L'importo risultante dal conto economico, quindi, non sarà interamente deducibile ai fini

delle imposte dirette, mentre, ai fini IRAP, sarà **deducibile la quota capitale** (con le eventuali limitazioni previste dal TUIR).

L'importo deducibile in ciascun anno ai fini delle imposte sui redditi è **inferiore al costo effettivamente sostenuto** in virtù del recupero della differenza successivamente al termine del contratto di *leasing*. Di conseguenza, in sede di dichiarazione dei redditi, è necessario effettuare:

- una **variazione in aumento** nei periodi di sostenimento dei canoni;
- una **variazione in diminuzione** nei periodi successivi in cui risulta recuperabile la differenza non dedotta.

#### 2.4. La contabilizzazione del contratto di leasing

Di seguito si riportano le scritture contabili di rilevazione del contratto di *leasing* secondo il metodo patrimoniale.



Rilevazione del maxi canone iniziale						
<b>01.01.20xx</b>						
	SP - D7	Diversi	a	Debiti v/fornitori		6.100,00
CE - B8		Maxi canone iniziale			5.000,00	
SP - C II 5-bis		IVA C/Acquisti			440,00	
SP - C II 5-bis		IVA indetraibile			660,00	
<b>01.01.20xx</b>						
CE - B8	SP - C II 5-bis	Maxi canone iniziale	a	IVA indetraibile		660,00



Rilevazione dei canoni periodici						
<b>xx.xx.20xx</b>						
	SP - D7	Diversi	a	Debiti v/fornitori		1.220,00
CE - B8		Canoni <i>leasing</i>			1.000,00	
SP - C II 5-bis		IVA C/Acquisti			88,00	
SP - C II 5-bis		IVA indetraibile			112,00	
<b>xx.xx.20xx</b>						
CE - B8	SP - C II 5-bis	Canoni <i>leasing</i>	a	IVA indetraibile		112,00



Pagamento delle fatture relative ai canoni periodici						
<b>xx.xx.20xx</b>						
SP - D7	SP - C IV 1	Debiti v/fornitori	a	Banca c/c		1.220,00

Al momento della rilevazione delle imposte anticipate (24% [aliquota IRES] x  $\Sigma$  canoni *leasing* temporaneamente non deducibili) si dovrà invece procedere come segue:



31.12.20xx					
SP – C II 5-ter	CE – 20	Crediti per Imposte Anticipate	a	Imposte Anticipate non rilevanti fiscalmente	.....



### Esempio

La società Gamma s.r.l. ha stipulato un **contratto di leasing** relativo all'acquisto di un autoveicolo in data 1° aprile 2021 alle seguenti condizioni:

- valore del bene: 40.000,00 euro;
- durata contratto: 15 mesi;
- maxi canone iniziale: 6.000,00 euro;
- canoni mensili posticipati: 2.244,07 euro;
- prezzo di riscatto: 1.500 euro.

I canoni complessivi risultano pari a 39.661,05 euro e quelli di competenza del 2021 pari a 23.796,63 (39.661,05/15x9).

Il piano di ammortamento fornito dalla società di *leasing* è il seguente.



RATA	SCADENZA	CANONE	QUOTA INTERESSI	QUOTA CAPITALE	DEBITO RESIDUO
Maxi canone iniziale	01/04/2021	6.000,00	-	6.000,00	34.000,00
1	30/04/2021	2.244,07	138,52	2.105,55	31.894,45
2	31/05/2021	2.244,07	129,95	2.144,12	29.780,33
3	30/06/2021	2.244,07	121,33	2.122,74	27.657,59
4	31/07/2021	2.244,07	112,68	2.131,39	25.526,20
5	31/08/2021	2.244,07	104,00	2.140,07	23.386,13
6	30/09/2021	2.244,07	95,28	2.148,79	21.237,34
7	31/10/2021	2.244,07	86,53	2.157,54	19.079,80
8	30/11/2021	2.244,07	77,74	2.166,33	16.913,47
9	31/12/2021	2.244,07	68,91	2.175,16	14.738,31
10	31/01/2022	2.244,07	60,05	2.184,02	12.554,29
11	28/02/2022	2.244,07	51,15	2.192,82	10.361,37
12	31/03/2022	2.244,07	42,22	2.201,85	8.159,52
13	30/04/2022	2.244,07	33,25	2.210,82	5.948,70
14	31/05/2022	2.244,07	24,24	2.219,83	3.728,87
15	30/06/2022	2.244,07	15,2	2.228,87	1.500,00
Riscatto		1.500,00	-	1.500,00	-

<b>TOTALE</b>		<b>40.161,05</b>	<b>1.161,05</b>	<b>40.000,00</b>	-
---------------	--	------------------	-----------------	------------------	---

Nel corso del 2021 si rileveranno le seguenti scritture contabili:



<b>Rilevazione del maxi canone iniziale</b>						
<b>01.04.2021</b>						
	SP - D7	Diversi	a	Debiti v/fornitori		7.320,00
CE - B8		Maxi canone iniziale			6.000,00	
SP - C II 5-bis		IVA C/Acquisti			1.320,00	
<b>Rilevazione dei canoni periodici</b>						
<b>30.4/31.5/30.6/31.7/31.8/30.9/31.10/30.11/31.12</b>						
	SP - D7	Diversi	a	Debiti v/fornitori		2.737,76
CE - B8		Canoni <i>leasing</i>			2.244,07	
SP - C II 5-bis		IVA C/Acquisti			493,69	
<b>Rilevazione risconti attivi</b>						
<b>31.12.2021</b>						
SP - D	CE - B8	Risconti attivi	a	Maxi canone iniziale	2.400,00	2.400,00

Nel corso del 2022 si procederà invece come segue.



<b>01.01.2022</b>						
SP - D		Risconti attivi	a	Bilancio di apertura	2.400,00	2.400,00
<b>Rilevazione dei canoni periodici</b>						
<b>30.1/28.2/31.3/30.4/31.5/30.6</b>						
	SP - D7	Diversi	a	Debiti vs fornitori		2.737,76
CE - B8		Canoni <i>leasing</i>			2.244,07	
SP - C II 5-bis		IVA C/Acquisti			493,69	
<b>Maxi canone</b>						
CE - B8	SP - D	Maxi canone iniziale	a	Risconti attivi	2.400,00	2.400,00

Infine, se Alfa s.r.l. decide di **riscattare il bene**, dovrà rilevare:



Riscatto del bene						
	SP - D7	Diversi	a	Debiti v/fornitori		1.830,00
SP - B II 4		Autocarro			1.500,00	
SP - C II 5-bis		IVA C/Acquisti			330,00	

#### 2.4.1. Le informazioni da riportare in nota integrativa

Ai sensi dell'art. 2427, primo comma, n. 22), c.c., le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto devono essere evidenziate nella nota integrativa mediante un apposito **prospetto** contenente le seguenti informazioni:



<b>VALORE ATTUALE RATE DI CANONE NON SCADUTE</b>	Da determinare utilizzando <b>tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo</b> inerenti ai singoli contratti. Per tasso di interesse effettivo si intende, nel caso della locazione finanziaria, il tasso di attualizzazione che, all'inizio della locazione finanziaria, fa sì che il valore attuale complessivo di (a) i pagamenti minimi derivanti dalla locazione finanziaria e (b) il valore residuo sia uguale alla somma di (x) il <i>fair value</i> (valore equo) del veicolo locato e (y) gli eventuali costi diretti iniziali del locatore. In altri termini, il tasso di interesse effettivo è calcolato in funzione degli <b>oneri finanziari complessivi</b> che gravano sulla locazione finanziaria e della <b>durata del contratto</b> in base ai diversi periodi di tempo intercorrenti dalla data di entrata in vigore del contratto sino a ciascuna scadenza periodica. Tali oneri finanziari complessivi sono pari alla differenza tra il <i>fair value</i> del veicolo oggetto di locazione finanziaria alla data di stipulazione del relativo contratto, aumentato dei costi diretti iniziali del locatore (se significativi) e l'ammontare complessivo delle somme da corrispondersi (canoni anticipati e periodici).
<b>ONERE FINANZIARIO EFFETTIVO RIFERIBILE ALL'ESERCIZIO</b>	È l'ammontare degli interessi compresi nei canoni di competenza dell'esercizio ( <b>oneri finanziari impliciti</b> ).
<b>VALORE DI ISCRIZIONE IN CASO DI UTILIZZO METODO FINANZIARIO</b>	Si tratta dell'ammontare complessivo al quale gli autoveicoli locati sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio, qualora fossero considerati immobilizzazioni.
<b>AMMORTAMENTI, RETTIFICHE E RIPRESE DI VALORE</b>	La disposizione richiede la separata indicazione della quota di ammortamento che sarebbe stata di competenza dell'esercizio in caso di iscrizione del veicolo tra le immobilizzazioni.

#### 2.5. La cessione del contratto di leasing

L'utilizzatore del bene è libero di **cedere il contratto di leasing ad un altro soggetto**, trasferendogli sia il diritto ad esercitare l'opzione per il riscatto alla scadenza, che il diritto ad utilizzare il bene per la durata residua del contratto, pagando i relativi canoni.

In caso di cessione del contratto di *leasing*, il **valore normale** del bene costituisce **sopravvenienza attiva** ai sensi dell'art. 88, comma 5, del TUIR.



### Ricorda

Per **valore normale** si intende: "il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi" (art. 9, comma 3, del TUIR).

Il valore normale del bene deve essere assunto **al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto** e del **prezzo stabilito per il riscatto**, che dovranno essere pagati dal cessionario in dipendenza della cessione, attualizzati alla data della cessione medesima (Agenzia delle entrate, circolare 29 maggio 2013, n. 17/E, e Ministero delle finanze, C.M. 3 maggio 1996, n. 108/E).



### Attenzione

Nel caso in cui l'impresa utilizzatrice, prima della scadenza contrattuale della locazione finanziaria, opti per la cessione a terzi del contratto, i **canoni non dedotti** durante la vita contrattuale, attualizzati alla data di cessione, unitamente al prezzo di riscatto, devono essere portati in **deduzione della sopravvenienza attiva** imponibile determinata a norma dell'art. 88, comma 5, del TUIR.

Diversamente, si verrebbe a creare un'**asimmetria impositiva** tra l'immediata tassazione della sopravvenienza attiva ed il recupero dilazionato nel tempo dei disallineamenti sospesi.



<b>SOPRAVVENIENZA ATTIVA IMPONIBILE</b>	=	VALORE NORMALE	-	VALORE CANONI NON SCADUTI (ATTUALIZZATO)	-	VALORE DI RISCATTO (ATTUALIZZATO)
---	---	-------------------	---	--	---	--



### Esempio

AutoRivers s.r.l. ha stipulato un contratto di *leasing* relativo all'acquisto di un **autocarro** in data 1° febbraio 2018 alle seguenti condizioni:

- valore del bene: 30.000,00 euro;
- durata contratto: 60 mesi;
- maxi canone iniziale: 3.000,00 euro +IVA;
- canoni mensili posticipati: 523,70 euro +IVA;
- prezzo di riscatto 300,00 euro +IVA.

Si supponga la cessione del contratto di *leasing* in data 30 maggio 2021 per un corrispettivo concordato di 5.000 euro, a fronte di un valore dell'autocarro pari a 15.000 euro.

Per applicare l'evidenziata formula e calcolare la sopravvenienza attiva imponibile per il cedente, è necessario determinare:

- il **valore attualizzato dei canoni residui non scaduti**: pari a 10.415,24 euro (21 rate posticipate rimanenti, attualizzate al tasso del 6%);

- il **valore del riscatto attualizzato**: pari a 270,87 euro.

Di conseguenza:



<b>SOPRAVVENIENZA ATTIVA IMPONIBILE LORDA</b>	=	VALORE NORMALE	-	VALORE CANONI NON SCADUTI (ATTUALIZZATO)	-	VALORE DI RISCATTO (ATTUALIZZATO)
<b>4.313,89</b>	=	<b>15.000,00</b>	-	<b>10.415,24</b>	-	<b>270,87</b>

Il cedente avrà **materia imponibile** soggetta a tassazione per 686,11 euro (5.000,00 – 4.313,89).

Per quanto riguarda il **cessionario**, la risoluzione 8 agosto 2007, n. 212/E, precisa che il **prezzo di subentro** deve essere **scomposto in due parti**:

- la parte di corrispettivo pagata a fronte del **godimento del bene**: che costituisce una spesa relativa a più esercizi, deducibile nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio lungo la residua durata del contratto;
- la parte di corrispettivo pagata a fronte dell'**opzione di acquisto**: da considerarsi "**costo sospeso**", che va aggiunto al valore del bene iscritto nell'attivo patrimoniale al momento del riscatto, a formare il valore da prendere a riferimento per l'ammortamento. Deducibile con la procedura dell'ammortamento con il prezzo di riscatto del bene.



### Ricorda

Se l'opzione per il **riscatto non viene esercitata**, il costo è integralmente spesabile nel periodo d'imposta in cui diviene certa l'insussistenza di tale diritto.

#### 2.5.1. La cessione del contratto di leasing per i veicoli a deducibilità limitata

Nel caso di veicoli a deducibilità parziale, le **plusvalenze e le minusvalenze** ottenute sono disciplinate dall'art. 164, comma 2, del TUIR, e **non rilevano** fiscalmente **per intero**, ma secondo la medesima proporzione applicata durante il periodo di possesso.

La norma dispone che la plusvalenza o minusvalenza patrimoniale rilevi fiscalmente nella stessa **proporzione esistente tra ammortamenti fiscalmente dedotti e ammortamenti civilistici**.

<b>PLUS/MINUS FISCALMENTE RILEVANTE</b>	<b>=</b>	<b>PLUS/MINUS CIVILISTICA</b>	<b>X</b>	<b>AMMORTAMENTI FISCALI DEDOTTI</b> ----- <b>AMMORTAMENTI CIVILISTICI</b>
---	----------	-----------------------------------	----------	---

#### 2.5.2. La cessione del contratto di leasing ai fini IVA

L'art. 19-bis1, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, dispone che l'IVA relativa alle prestazioni di cui all'art. 16, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972, tra cui rientrano anche quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria di veicoli stradali a motore, "**è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti (...) veicoli stradali a motore**".



### Attenzione

La **cessione del contratto di leasing**, pur configurando ai fini IVA una prestazione di servizi ex art. 3 del D.P.R. n. 633/1972, deve essere trattata fiscalmente alla stregua di una **cessione di beni** (circolare 13 marzo 2009, n. 8/E).

Ne consegue che, qualora la cessione riguardi veicoli che non formano l'oggetto dell'attività di impresa, la **base imponibile** sarà **ridotta al 40 per cento** ai sensi dell'art. 13, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, ancorché tale norma faccia letteralmente riferimento alle **cessioni di beni** per i quali la detrazione è stata ridotta in forza di previsioni normative di indetraibilità oggettiva.



### Ricorda

Con riferimento alla rilevanza dell'operazione per il **cessionario**, quest'ultimo potrà **detrarre l'IVA** a lui addebitata dal cedente e quella relativa ai canoni che pagherà successivamente all'acquisto nella **stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'IVA relativa all'acquisto**.

## 3. Il contratto di "leasing" per i professionisti

Nella pratica è molto frequente che la dotazione degli autoveicoli da parte dei professionisti avvenga mediante l'utilizzo di un contratto non traslativo della proprietà come, ad esempio, la locazione finanziaria (*leasing*).

### 3.1. La disciplina ai fini IVA

Con riferimento all'IVA, i **canoni percepiti** rappresentano per il **locatore** il corrispettivo pattuito per la prestazione di un servizio ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972 e, pertanto, sono **soggetti ad IVA**.

L'aliquota IVA applicabile è quella propria del bene oggetto del contratto (nel caso di veicoli, quindi, **l'aliquota ordinaria al 22 per cento**).

Per il professionista **locatario**, la detraibilità dei canoni segue la **medesima disciplina prevista per l'acquisto dell'autoveicolo**. Al ricorrere dei presupposti, troverà applicazione la limitazione forfetaria prevista per la compravendita di veicoli stradali a motore (40 per cento), mentre l'IVA indetraibile costituirà un costo deducibile ai fini delle imposte sui redditi.



### Attenzione

La detrazione nella misura del 40 per cento è, in ogni caso, strettamente connessa alla sussistenza del requisito dell'**inerenza**, cioè alla dimostrazione da parte del contribuente dell'**effettivo impiego** del bene nell'**ambito dell'attività** esercitata (vedi Dir. reg. entrate della Toscana, nota 6 febbraio 2013, n. 911-4942).

Appare utile ricordare che la **detraibilità dell'IVA** è comunque soggetta alle **limitazioni** conseguenti all'effettuazione di operazioni esenti o non soggette (cd. **pro-rata di detraibilità**).



### Attenzione

Il **medico** che effettua **soltanto operazioni esenti** ex art. 10, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972, non può detrarre nemmeno parzialmente l'IVA pagata sulle fatture per l'acquisto in *leasing* degli autoveicoli.

### 3.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi

Il professionista può dedurre i canoni nei **limiti** previsti dall'art. 164 del TUIR e, quindi:

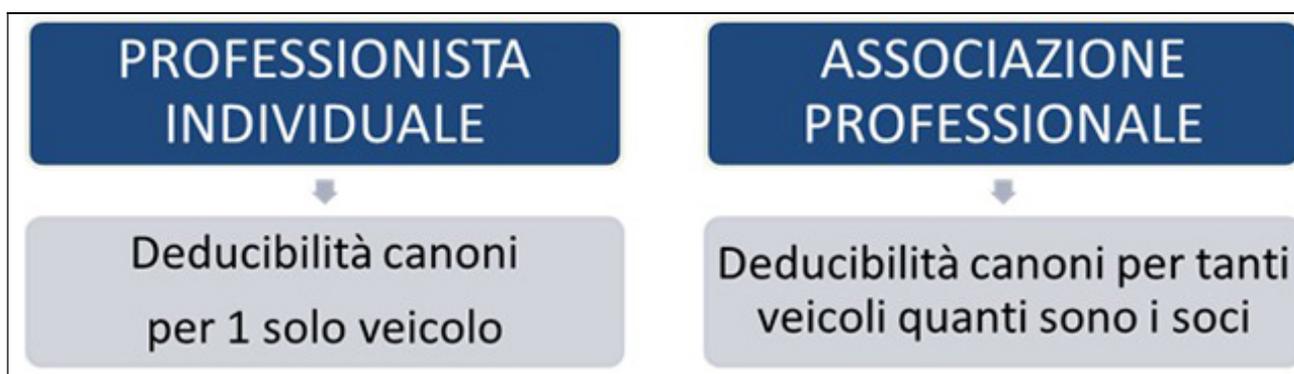
- se i veicoli sono assegnati in **uso promiscuo ai dipendenti**, i canoni di *leasing* possono essere dedotti al **70 per cento**, senza alcun limite sull'importo dei canoni;
- diversamente, si applica la regola ordinaria e, pertanto, la deducibilità è soggetta a **due limiti**:
  - il limite **percentuale del 20 per cento**;
  - il limite sul **canone di leasing**, che varia a seconda del tipo di veicolo (pari a 3.615,20 euro per le autovetture e gli autocaravan, 774,69 euro per i motocicli, 413,17 euro per i ciclomotori).



### Ricorda

Ai sensi dell'art. 54, comma 2, del TUIR, "per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo". La **deduzione dei canoni** relativi a tali veicoli, quindi, può avvenire **indipendentemente dalla durata del contratto**, ma pur sempre in **periodo non inferiore al periodo di ammortamento fiscale** stabilito con D.M. 31 dicembre 1988 (4 anni per gli autoveicoli).

La deducibilità del *leasing* è vincolata anche al numero di professionisti che compongono lo studio. La deduzione dei canoni, infatti, può avvenire su un **numero massimo di veicoli pari a quello dei professionisti** che compongono lo studio:



### 3.3. La disciplina ai fini IRAP

Ex art. 8 del D.Lgs. n. 446/1997, la **base imponibile IRAP** dei professionisti è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività

esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, **esclusi gli interessi passivi** e le spese per il personale dipendente.



### Attenzione

I canoni *leasing* sono deducibili limitatamente alla quota capitale, mentre **non è ammessa in deduzione la parte di canone riferibile agli interessi passivi**.

La formula per determinare la quota di interessi passivi non deducibile è la seguente:



DETERMINAZIONE QUOTA DI INTERESSI PASSIVI IMPLICITI AI FINI DELL'IRAP			
Canoni di competenza del periodo d'imposta (al netto dell'IVA indetraibile)	—	$\frac{\text{giorni di durata del periodo d'imposta}}{\text{giorni di durata del contratto di leasing}}$	X Costo sostenuto dal concedente (al netto del prezzo di riscatto e dell'IVA indetraibile)

### 3.4. La contabilizzazione del contratto di leasing

Con riferimento agli aspetti contabili connessi alla stipula di un contratto di *leasing* finanziario da parte di un professionista si devono distinguere tre momenti:

1. il versamento del **maxi canone iniziale**;
2. il pagamento delle **rate**;
3. l'eventuale **riscatto** del bene.

Di seguito sono prese in esame le registrazioni contabili da effettuare per ciascuno dei tre momenti individuati, relativamente al seguente contratto di *leasing*:



	PREVISIONE CONTRATTUALE	IVA INDETRAIBILE	COSTO EFFETTIVO
<b>Durata del contratto</b>	48 mesi		
<b>Mesi di competenza 2021</b>	6 mesi		
<b>Percentuale IVA detraibile</b>	40%	60%	
<b>Canone mensile anticipato</b>	700	700,00 x 22% = 154,00 154,00 x 60% = 92,40	792,40 (700,00 + 92,40)
<b>Maxi canone iniziale</b>	2.000	2.000,00 x 22% = 440,00 440,00 x 60% =	2.264,00 (2.000,00 + 264,00)



	PREVISIONE CONTRATTUALE	IVA INDETRAIBILE	COSTO EFFETTIVO
		264,00	
<b>Riscatto</b>	1.000	1.000,00 x 22% = 220,00 220,00 x 60% = 132,00	1.132,00 (1.000,00 + 132,00)

### 3.4.1. Maxi canone

Le parti possono prevedere il versamento di un maxi canone iniziale.

In questo caso, si avrà la seguente rilevazione:



01/07/2021				
Diversi	a	Debiti v/fornitori		2.440,00
Maxi canone iniziale			2.000,00	
IVA C/Acquisti			176,00	
IVA indetraibile			264,00	
01/07/2021				
Maxi canone iniziale	a	IVA indetraibile		264,00

Al termine dell'esercizio si procede al **risconto della quota di maxi canone** che, pur essendo stata rilevata nel 2021, è di competenza dell'esercizio successivo.

Il calcolo da effettuare è il seguente:



<b>Costo complessivo canoni leasing</b>	$(792,40 \times 48) + 2.264,00 = 40.299,20$
<b>Quota di competenza 2021</b>	$40.299,20 \times 6 / 48 = 5.037,40$
<b>Quota rilevata nel 2021</b>	$2.264,00 + (6 \times 792,40) = 7.018,40$
<b>Risconto attivo</b>	$7.018,40 - 5.035,60 = 1.981,00$



31/12/2021				
Risconto attivo	a	Maxi canone iniziale		1.981,00

**Nel 2022**, infine, in sede di apertura dei conti si deve stornare il risconto così da far concorrere al risultato di esercizio la quota di maxi canone ristornata.



01/01/2022				
Maxi canone iniziale	a	Risconto attivo		1.981,00

### 3.4.2. Pagamento rate

Al ricevimento delle fatture da parte della società di *leasing*, le registrazioni contabili dovranno essere le seguenti:



<b>xx/xx/20xx</b>				
Diversi	a	Debiti v/fornitori		854,00
Canoni <i>leasing</i>			700,00	
IVA C/Acquisti			61,60	
IVA indetraibile			92,40	
<b>xx/xx/20xx</b>				
Canoni <i>leasing</i>	a	IVA indetraibile		92,40

### 3.4.3. Riscatto del bene

Al termine del contratto di *leasing*, qualora il professionista ritenesse di esercitare il diritto al riscatto del bene, le rilevazioni contabili da effettuare sono:



<b>01/07/2025</b>				
Diversi	a	Debiti v/fornitori		1.220,00
Autovetture			1.000,00	
IVA C/Acquisti			88,00	
IVA indetraibile			112,00	
<b>01/07/2025</b>				
Autovetture	a	IVA indetraibile		112,00



#### Ricorda

Esercitato il diritto di riscatto, l'autovettura diviene di proprietà del professionista e il prezzo pagato rappresenta il **valore ammortizzabile** del bene.

## 4. Il contratto di "leasing" per agenti e rappresentanti di commercio

Nella pratica è molto frequente che la dotazione di veicoli da parte degli agenti o rappresentanti di commercio avvenga mediante l'utilizzo di un contratto non traslativo della proprietà come, ad esempio, la locazione finanziaria (*leasing*).

#### 4.1. La disciplina ai fini IVA

Con riferimento all'IVA, i canoni percepiti rappresentano per il **locatore** il corrispettivo pattuito per la prestazione di un servizio ai sensi dell'art. 3 del D.P.R n. 633/1972 e, pertanto, sono **soggetti ad IVA**.

L'aliquota d'imposta da utilizzare è quella propria del bene oggetto del contratto, ossia il **22 per cento** per l'acquisizione di un autoveicolo.

Per il **locatario**, come abbiamo già avuto modo di vedere, agenti e rappresentanti di commercio rilevano la **piena detraibilità dell'IVA** assoluta all'atto di acquisto degli autoveicoli.



#### Attenzione

La possibilità di detrarre integralmente l'IVA è riservata esclusivamente agli agenti e rappresentanti di commercio (in forma sia individuale che societaria), con l'**esclusione**:

- dei **promotori finanziari** e degli **agenti di assicurazione** (i quali sono assimilati agli agenti soltanto nel campo delle imposte dirette);
- degli **agenti immobiliari**.

Tali soggetti portano in **detrazione il 40 per cento dell'IVA** (art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972), mentre l'imposta indetraibile (il restante 60 per cento) concorre a formare il limite di deducibilità fiscale.



#### Ricorda

Secondo quanto riportato dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione 13 febbraio 2003, n. 34/E, in riferimento agli **agenti di commercio** *"se i predetti beni o servizi sono utilizzati anche per fini privati, o comunque estranei all'oggetto dell'attività, la detrazione non è ammessa, come previsto dall'articolo 19, quarto comma, del citato D.P.R. n. 633/1972, per la quota riferibile ai suddetti utilizzi, secondo criteri oggettivi"*.

A parere del Fisco *"l'agente (o il rappresentante di commercio), già in sede di acquisto, può effettuare una **valutazione prospettica del futuro impiego dei mezzi** e detrarre solo in parte l'imposta, ovvero, se ha provveduto al recupero totale di questa, dovrà operare in sede di dichiarazione annuale, a mente dell'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, la rettifica della detrazione inizialmente operata."*

In sostanza, **piena detrazione IVA** per l'agente di commercio, ma solo se stipula il contratto di *leasing* per un veicolo destinato **esclusivamente alla propria attività**, mentre, in caso contrario, è consigliabile agire in un'ottica pro-Fisco, detraendo **l'IVA al 40 per cento**, essendo di difficile individuazione, in presenza di **utilizzo promiscuo**, definire una percentuale maggiore in funzione dell'effettivo utilizzo connesso alla sfera professionale rispetto a quella personale.

In alternativa, l'agente può decidere di **detrarre totalmente** l'IVA all'acquisto del veicolo ed **assoggettare ad imposta l'utilizzo ai fini privati** dello stesso.



#### Esempio

L'agente Mario Rossi ha stipulato un contratto di *leasing* per l'acquisto di un'autovettura che utilizza **esclusivamente per le proprie attività lavorative**.

A luglio 2021, l'agente riceve la fattura relativa al canone per un importo pari a 2.440 euro (2.000 + 440 IVA). Poiché la vettura è utilizzata per scopi esclusivamente lavorativi, la percentuale di detraibilità è pari al **100 per cento dell'IVA addebitata in fattura**.

#### 4.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi

Nel caso di agenti o rappresentanti di commercio, il legislatore prevede una disciplina particolarmente favorevole in relazione alla **deducibilità dei canoni leasing** relativi all'acquisto di **autovetture**, il cui **utilizzo è diverso da quello esclusivamente strumentale all'attività d'impresa**, fissata:

- nella misura dell'**80 per cento del costo**;
- determinata su un **massimo di 25.822,84 euro**.

La soglia di deducibilità massima prevista per tali soggetti è maggiorata del 43 per cento rispetto ai limiti ordinari (18.075,99 euro) riconosciuti a coloro che acquistano il medesimo bene nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

La concessione si giustifica nella consapevolezza che per tali soggetti l'autovettura rappresenta il principale strumento per l'esercizio della propria attività.



#### Attenzione

Nel caso di acquisto di **motocicli e ciclomotori**, trovano applicazione gli stessi limiti previsti per le imprese ed i professionisti, rispettivamente pari a **euro 4.131,66 ed euro 2.065,83**.

La C.M. 16 luglio 1998, n. 188/E, precisa che *"il riferimento agli **agenti e rappresentanti di commercio**, contenuto nel suddetto ultimo periodo dell'articolo 121-bis [ora articolo 164], vada riferito a coloro che svolgono attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, **indipendentemente dalla natura giuridica** rivestita dal soggetto che esercita tale attività (impresa individuale, associazione, società)"*.



#### Attenzione

I citati limiti di deducibilità dei costi sono applicabili anche agli **agenti organizzati in forma societaria**, mentre non assume rilevanza la natura giuridica con cui è organizzata l'attività.

In assenza di una specifica disposizione contraria e di chiarimenti ufficiali sul punto, si deve ritenere possibile per agenti e rappresentanti di commercio **dedurre i canoni di leasing** in relazione all'**acquisto di più veicoli**, in quanto la limitazione numerica di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR, opera con esclusivo riferimento alle attività esercitate sotto forma di lavoro autonomo.

Per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, all'art. 102, comma 7, del TUIR, per i contratti di *leasing* stipulati **dal 29 aprile 2012** la deducibilità fiscale è ammessa nei **limiti** di cui all'art. 164 del medesimo Testo Unico, **senza alcun vincolo di durata minima del contratto**.



#### Ricorda

La deducibilità è però ammessa per un **periodo non inferiore al periodo di ammortamento fiscale** (ad esempio, **48 mesi** per le autovetture, considerando il coefficiente al 25 per cento).

Per i **contratti stipulati prima del 29 aprile 2012** resta applicabile la norma precedente secondo cui la **deducibilità fiscale**, sempre nei limiti dell'art. 164 del TUIR, è consentita solo se il contratto ha **durata prevista non inferiore al periodo di ammortamento**.

A seguito del raffronto tra durata contrattuale e quella minima fiscale, possono verificarsi le tre ipotesi di seguito descritte.



<b>1</b>	<b>Durata leasing = Periodo minimo di deducibilità</b>	La quota di competenza del periodo d'imposta costituisce la base su cui applicare l'aliquota di deducibilità
<b>2</b>	<b>Durata leasing &gt; Periodo minimo di deducibilità</b>	La quota di competenza del periodo d'imposta costituisce la base su cui applicare l'aliquota di deducibilità
<b>3</b>	<b>Durata leasing &lt; Periodo minimo di deducibilità</b>	Si determina un <b>disallineamento</b> tra valori civilistici e fiscali. L'ammontare annuo contabilizzato non è interamente deducibile, in quanto la spesa deve essere ripartita in un periodo più lungo rispetto a quello di maturazione dei canoni

### 4.3. La disciplina ai fini IRAP

Per agenti e rappresentanti di commercio, gli artt. 5, comma 3 (metodo a valori di bilancio), e 5-bis, comma 1 (metodo a valori fiscali), del D.Lgs. n. 446/1997, prevedono l'**indeducibilità** – in sede di calcolo della base imponibile IRAP del locatario – degli **interessi impliciti**, insiti nei canoni di locazione finanziaria come desumibili dal contratto sottoscritto dalle parti.



#### Attenzione

La **quota capitale** del canone relativo ai contratti di locazione è ammessa in **deduzione per intero** nel caso di determinazione del valore della produzione con il metodo da bilancio, mentre è **deducibile nella misura dell'80 per cento e con i limiti in valore assoluto** previsti dal TUIR nel caso di determinazione del valore della produzione con il metodo fiscale.



#### 4.4. La contabilizzazione del contratto di leasing

Con riferimento agli aspetti contabili connessi alla stipula di un contratto di *leasing* finanziario da parte di un agente o rappresentante di commercio si distinguono tre momenti:

1. il versamento del **maxi canone iniziale**;
2. il pagamento delle **rate**;
3. l'eventuale **riscatto** del bene.

Nel prosieguo prenderemo in esame le registrazioni contabili da effettuare per ciascuno dei tre momenti individuati, relativamente al seguente contratto di *leasing*:



<b>Durata del contratto</b>	48 mesi
<b>Mesi di competenza 2021</b>	6 mesi
<b>Canone mensile anticipato</b>	700
<b>Maxi canone iniziale</b>	2.000
<b>Riscatto</b>	1.000
<b>Percentuale IVA detraibile</b>	100 %

##### 4.4.1. Maxi canone

Le parti possono prevedere il versamento di un maxi canone iniziale.

In questo caso, sotto il profilo contabile, le scritture da rilevare sono le seguenti:



01/07/2021				
Diversi	a	Debiti v/fornitori		2.440,00
Maxi canone iniziale			2.000,00	
IVA C/Acquisti			440,00	

Al termine dell'esercizio è necessario procedere al **risconto della quota di maxi canone** che, pur essendo stata rilevata nel 2021, è di competenza dell'esercizio successivo.

Il calcolo da effettuare è il seguente:

	<b>Costo complessivo canoni leasing</b>	$(700,00 \times 48) + 2.000,00 = \mathbf{35.600,00}$
	<b>Quota di competenza 2021</b>	$35.600,00 \times 6 / 48 = \mathbf{4.450,00}$
	<b>Quota rilevata nel 2021</b>	$2.000 + (6 \times 700,00) = \mathbf{6.200,00}$
	<b>Risconto attivo</b>	$6.200,00 - 4.450,00 = \mathbf{1.750,00}$

	<b>31/12/2021</b>			
	Risconto attivo	a	Maxi canone iniziale	1.750,00

**Nel 2022**, infine, in sede di apertura dei conti, si dovrà stornare il risconto così da fare concorrere al risultato di esercizio la quota di maxi canone ristornata.

	<b>01/01/2022</b>			
	Maxi canone iniziale	a	Risconto attivo	1.750,00

#### 4.4.2. Pagamento rate

Al momento del ricevimento delle fatture da parte della società di *leasing*, le registrazioni contabili sono le seguenti:

	<b>xx/xx/20xx</b>			
	Diversi	a	Debiti v/fornitori	854,00
	Canoni <i>leasing</i>			700,00
	IVA C/Acquisti			154,00

#### 4.4.3. Riscatto del bene

Al termine del contratto di *leasing*, se l'agente o il rappresentante di commercio esercitano il diritto di riscatto del bene, si avrà la seguente registrazione:

	<b>01/07/2025</b>			
	Diversi	a	Debiti v/fornitori	1.220,00
	Autovetture			1.000,00
	IVA C/Acquisti			220,00



### Ricorda

Esercitato il diritto di riscatto, l'autovettura diviene di proprietà dell'agente o rappresentante di commercio ed il prezzo pagato rappresenta il **valore ammortizzabile** del bene.



### Riferimenti normativi

- Legge 4 agosto 2017, n. 124
- D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 5, 5-bis e 8
- D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 88, 102 e 164
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19-bis1

# Il noleggio degli autoveicoli

---

*Di seguito vengono presi in esame gli aspetti fiscali connessi al noleggio di veicoli da parte di imprese, professionisti e agenti o rappresentanti di commercio. La deducibilità dei canoni segue la disciplina ordinaria prevista dal TUIR in merito all'acquisto, sia con riferimento ai contratti di noleggio a breve termine, che per i contratti di noleggio a lungo termine (cd. "full service"). In tale seconda ipotesi, si pone però il problema di distinguere opportunamente la quota di canone puro dai costi relativi agli eventuali servizi connessi alla gestione del veicolo (manutenzione periodica, RCA, ecc.). Ai fini IVA, il canone dovuto per il noleggio del veicolo è detraibile nella stessa misura in cui sarebbe detraibile l'acquisto dell'autoveicolo in proprietà.*

## 1. Il noleggio degli autoveicoli nell'attività d'impresa

Una valida alternativa per procurarsi la disponibilità di un veicolo senza sostenere l'ingente esborso economico iniziale necessario per il suo acquisto è data dal noleggio, il quale può essere di due tipi:

- **a breve termine** (ad esempio, noleggio di un'autovettura per 10 giorni);
- **a lungo termine**.

La **prima tipologia** di noleggio risponde ad **esigenze di tipo contingente**.



### Esempio

L'amministratore della società Alfa s.p.a., con sede legale a Milano, deve recarsi in aereo presso la sede di Palermo, e necessita di un'autovettura al fine di fare visita agli stabilimenti ivi ubicati.

Trattandosi di esigenze *spot*, il contratto di noleggio a breve termine è quasi sempre redatto in **formato standard** e si limita a fissare:

- un importo fisso per l'utilizzo della vettura;
- un determinato termine di utilizzo;
- una percorrenza chilometrica massima.



### Ricorda

Attraverso la seconda tipologia contrattuale analizzata, ossia il **noleggio a lungo termine** o cd. "**full service**" il soggetto entra in possesso di un veicolo e lo utilizza fino al termine previsto nel contratto – ben più lungo di quello previsto dal noleggio a breve termine – pagando un **canone mensile** all'azienda di noleggio. Tutti gli altri costi, ordinari e straordinari, sono già inclusi nel canone.

Attraverso il noleggio a lungo termine, la società:

- evita di impegnare la propria liquidità nell'acquisto del veicolo;

- evita di diventare proprietaria del veicolo, con tutte le relative conseguenze;
- non deve gestire l'assicurazione, la manutenzione, il bollo e il cambio delle gomme;
- è al riparo dagli imprevisti, come il furto o incendio, gli incidenti e i guasti.

In merito ai soggetti che esercitano l'attività di **noleggio degli autoveicoli senza conducente**, merita di essere sottolineata la razionalizzazione dei relativi adempimenti, realizzatasi a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 23, comma 42, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, il quale ha **eliminato l'obbligo di rilascio della ricevuta e dello scontrino fiscale**.



### Attenzione

In base alla nuova normativa, i soggetti che esercitano tale attività sono **tenuti esclusivamente ad emettere fattura** ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, con una notevole semplificazione degli adempimenti rispetto al passato.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate con la circolare 5 agosto 2011, n. 41/E, il **noleggiatore**, applicando le regole generali contenute nell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 (ai sensi del quale *"le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del **pagamento del corrispettivo**"*):

- all'atto della **consegna del bene**: non emette e consegna al cliente alcun documento fiscale, non essendo ancora stato effettuato il pagamento del corrispettivo;
- all'atto del **pagamento del corrispettivo**: emette e consegna al cliente la fattura, nei modi e nei termini stabiliti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto, in luogo di una ricevuta e/o scontrino fiscale, la **consegna al cliente** del veicolo, a titolo di noleggio, resta **documentata esclusivamente dagli appositi documenti e/o scritture contabili** del concedente, quali, ad esempio, il contratto di noleggio, stipulato prima della consegna, consegnato in copia al cliente.



### Ricorda

Al fine di creare un **collegamento tra contratto di noleggio** (consegnato in copia al cliente) e **documento fiscale**, gli **estremi identificativi** di tale contratto dovranno essere **indicati nella fattura** emessa dopo il pagamento (Agenzia delle entrate, con la circolare 5 agosto 2011, n. 41/E).

## 1.1. La disciplina ai fini IVA

La detraibilità dell'IVA addebitata per i canoni di noleggio segue il medesimo trattamento che sarebbe applicabile nel caso di acquisto diretto dei beni, indipendentemente dal fatto che si tratti di un contratto di noleggio a breve termine oppure di un contratto *full service*.



### Ricorda

L'art. 19-bis1, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, **limita al 40 per cento la detrazione dell'IVA** relativa all'acquisto o all'importazione di **"veicoli stradali a motore" utilizzati promiscuamente** nell'esercizio dell'attività di impresa e per fini privati.



### Attenzione

Per **"veicoli stradali a motore"** si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni, la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.

La disposizione **non si applica**, se i veicoli sono **utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'attività d'impresa**.



### Ricorda

La risoluzione 20 febbraio 2008, n. 6/DPF, precisa che è possibile dichiarare l'utilizzo esclusivo nell'esercizio dell'attività e beneficiare della **detrazione integrale dell'IVA** a credito solo nel caso in cui si possa **sostenere e dimostrare l'utilizzo esclusivo** nell'esercizio dell'attività d'impresa o della professione. Diversamente, trova applicazione la limitazione di cui all'art. 19-bis1, primo comma, lett. d).



#### DETRAIBILITÀ IVA NOLEGGIO VEICOLI STRADALI A MOTORE

<b>40%</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 9 posti incluso il conducente;</li> <li>• massa autorizzata: massimo 3,5 tonnellate;</li> <li>• normalmente adibiti al trasporto di persone e cose;</li> <li>• diversi da trattori agricoli o forestali</li> </ul>
<b>100%</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• utilizzati esclusivamente nell'esercizio d'impresa;</li> <li>• formano oggetto dell'attività propria dell'impresa</li> </ul>

## 1.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi

La deducibilità dei **canoni di noleggio** relativi ai veicoli utilizzati dalle imprese nell'esercizio della loro attività segue la medesima disciplina fiscale che sarebbe stata applicabile in caso di acquisto diretto del veicolo.

Pertanto, sono **completamente deducibili** i canoni di noleggio relativi ai **veicoli strumentali** all'attività di impresa (ad esempio, gli autocarri), mentre sono soggetti a **limitazioni fiscali** i veicoli a motore – **non esclusivamente strumentali** – individuati dall'art. 164 del TUIR, ossia:

- le **autovetture**;
- gli **autocaravan**;
- i **motocicli e i ciclomotori**.



### Ricorda

In relazione a tali veicoli, l'impresa può **dedurre i canoni nei limiti** previsti dall'art. 164 del TUIR e, quindi:

- **in misura integrale:** con riferimento ai canoni di noleggio per autovetture ed autocaravan, ciclomotori e motocicli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa; nonché ai veicoli adibiti ad uso pubblico;
- **nella misura del 70 per cento**, se i veicoli sono assegnati in **uso promiscuo ai dipendenti**;
- secondo la **regola ordinaria** con l'applicazione di una duplice limitazione:
  - il limite **percentuale del 20 per cento**;
  - il limite **sul canone di noleggio**, che varia a seconda del tipo di veicolo (si veda la tabella di sintesi).



LIMITI ORDINARI DI DEDUCIBILITÀ NOLEGGIO		
Tipo veicolo	Importo fiscalmente riconosciuto	Costo deducibile (20%)
Autovetture e autocaravan	3.615,20 euro	723,04 euro
Motocicli	774,69 euro	154,94 euro
Ciclomotori	413,17 euro	82,63 euro

È necessario **rideterminare il tetto massimo di deducibilità**, in funzione del periodo considerato dal contratto di noleggio.



### Esempio

Si pensi al contratto di noleggio di un'autovettura stipulato in data 1° marzo 2021 con scadenza il 13 agosto 2021. Il canone pagato per tale periodo è pari a 2.000 euro.

È necessario rideterminare il tetto massimo di deducibilità in funzione del periodo considerato (e cioè dal 1° marzo al 13 agosto, pari a 166 giorni).

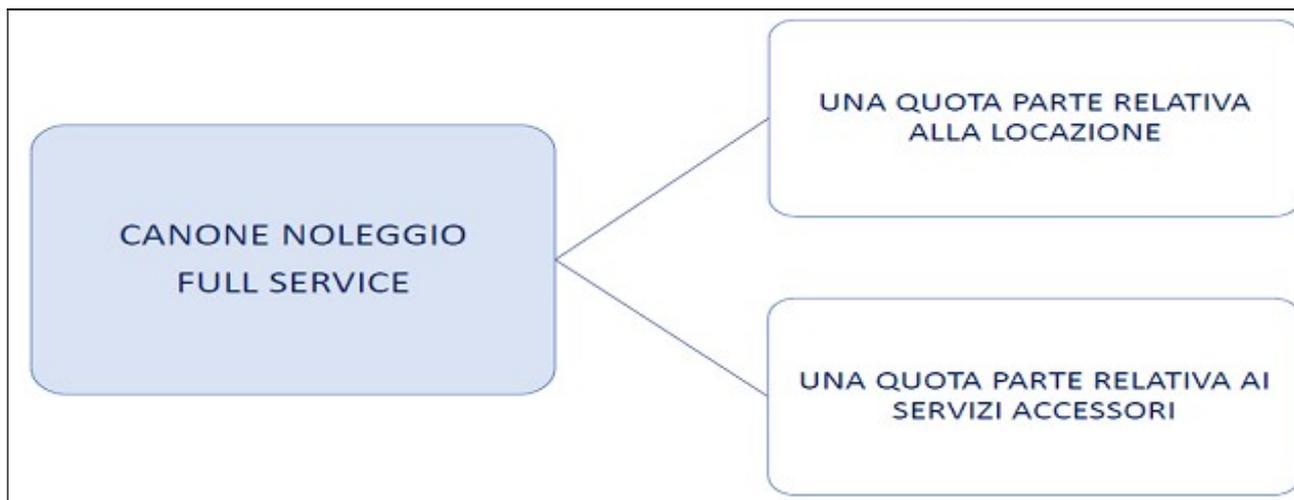
Il risultato di tale operazione è di 1.644,17 euro ( $3.615,20 \times 166/365$ ); di conseguenza:

- la quota deducibile è pari a  $1.644,17 \times 20\% = 328,83$ ;
- la quota indeducibile, per differenza, è pari a 1.671,17 ( $2.000 - 328,83$ ).

#### 1.2.1. Noleggio full service

Nel noleggio *full service*, oltre alla locazione vera e propria è prevista la fornitura di una serie di **servizi accessori**, relativi alla gestione del veicolo locato, quali, ad esempio:

- la manutenzione ordinaria;
- l'assicurazione (RCA, incendio, kasko);
- la tassa di proprietà;
- il soccorso stradale;
- la sostituzione dell'autovettura in caso di guasto.



### Attenzione

Come precisato dal Ministero delle finanze con la C.M. 10 febbraio 1998, n. 48/E, il **limite di costo fiscalmente riconosciuto** (come delineato nella tabella riassuntiva sopra riportata) si applica **esclusivamente alla quota di noleggio puro** del veicolo.

I **servizi accessori** relativi alla gestione del veicolo saranno deducibili nella stessa misura in cui è deducibile il costo relativo al noleggio dell'autovettura, senza sottostare ad alcun tetto massimo di spesa.



### Attenzione

Affinché i **servizi accessori** connessi alla gestione del veicolo siano deducibili senza alcun tetto massimo di spesa, è necessario che tali prestazioni siano **esposte in fattura separatamente** dal canone (vedi C.M. 10 febbraio 1998, n. 48/E, par. 2.1.3.4).

In mancanza di una siffatta specificazione, la tariffa corrisposta va considerata unitariamente e rileva per intero ai fini del raggiungimento del limite posto dal legislatore.



### Esempio

Alfa s.p.a. ha stipulato un contratto di noleggio *full service* per un'autovettura.

Il canone annuale addebitato alla società ammonta a 6.000 euro, così suddiviso:

- 4.000 euro, relativi alla **componente di noleggio puro**;
- 2.000 euro, relativi ai **servizi accessori** (separatamente indicati in fattura).

La quota deducibile per il 2021 è pari a 1.423,04 euro ( $3.615,20 \times 20\% + 2.000 \times 20\%$ ).

Qualora l'importo dovuto in relazione ai servizi accessori (2.000 euro) **non fosse stato indicato separatamente in fattura**, Alfa avrebbe potuto dedurre soltanto 723,04 euro ( $20\% \times 3.615,20$ ). Di conseguenza, si consiglia sempre di verificare e richiedere la separata annotazione di tali costi in fattura.

Dall'analisi dell'esempio proposto emerge con chiarezza la convenienza per le parti a "traslare" parte del costo del noleggio del veicolo sui relativi servizi accessori.



### Ricorda

Ciò ha indotto una presa di posizione da parte del Fisco, secondo cui "al fine di **evitare manovre elusive** tese ad operare una sperequazione tra la parte di costo attribuito al noleggio dell'autovettura e quella che fa riferimento alle prestazioni accessorie garantite dal locatore con il noleggio «full service» si ritiene che un **criterio idoneo di ripartizione** possa essere rappresentato dal riferimento ai listini che riportano le **tariffe mediamente praticate** per i veicoli della stessa specie o similari in condizione di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione nel tempo e nel luogo più prossimi relative ai contratti di noleggio o di locazione che non prevedono le suddette prestazioni accessorie" (C.M. 10 febbraio 1998, n. 48/E).

### 1.3. La disciplina ai fini IRAP

Il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, prevede la possibilità di determinare la base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive secondo due metodologie distinte:

1. il metodo **a valori fiscali** (art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997), che costituisce il regime naturale per le **società di persone** e le **imprese individuali**;
2. il metodo **a valori di bilancio** (art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997), che costituisce il regime applicabile per le **società di capitali**, nonché per le società di persone e le ditte individuali che abbiano esercitato l'**opzione** per la **contabilità ordinaria**.



### Attenzione

Se si utilizza il primo metodo, i canoni di noleggio rilevano secondo la **medesima disciplina vigente ai fini delle imposte sui redditi** (deducibilità al 100 per cento senza limitazioni di importo per i veicoli strumentali, deducibilità al 20 per cento con limitazioni di importo per gli altri veicoli).

Se si utilizza il metodo da bilancio, invece, il canone di noleggio rileva ai fini IRAP nel medesimo **ammontare risultante dal conto economico**, ossia facendo riferimento a quanto contabilizzato, senza considerare le variazioni fiscali.

### 1.4. Trattamento contabile

Il trattamento contabile è lo stesso per il noleggio a breve e a lungo termine con l'unica peculiarità che nel noleggio *full service* si dovranno effettuare **più registrazioni periodiche** dei canoni e la separata indicazione della quota riferibile ai servizi.



### Esempio

#### Contratto di noleggio a breve termine

Gamma s.p.a. stipula un contratto di noleggio per un'autovettura:

- per la durata di 15 giorni;

- a fronte di una spesa pari a 1.000,00 euro + IVA.  
L'IVA, pari a 220,00 euro, risulterà detraibile per 88,00 euro (40%) ed indetraibile per i restanti 132,00 euro (60%).  
Contabilmente si dovrà procedere come di seguito.



Diversi	a	Debiti v/fornitori		1.220,00
Canone di noleggio autov. Lim. Fiscali			1.000,00	
IVA C/Acquisti			88,00	
IVA indetraibile			132,00	
Canone di noleggio autov. Lim. Fiscali	a	IVA indetraibile	132,00	132,00



### Esempio

#### Contratto di noleggio a lungo termine

In data 1° luglio 2021, Delta s.r.l. stipula un contratto di noleggio a lungo termine per un'autovettura che prevede la corresponsione di un canone mensile pari a 500,00 euro + IVA. In fattura la quota parte del canone finanziario (400,00 euro) è riportata distintamente dalla quota di canone prevista per l'assistenza operativa (100,00 euro).  
Contabilmente si dovrà quindi procedere come di seguito.



<b>01.07.2021</b>					
	SP - D7	Diversi	a	Debiti v/fornitori	610,00
CE - B8		Canoni noleggio autov. Lim. Fiscali		400,00	
SP-C II 5BIS		IVA C/Acquisti		35,20	
SP-C II 5BIS		IVA indetraibile		52,80	
CE - B8		Canoni servizi autov. Lim. Fiscali		100,00	
SP - C II 5-bis		IVA C/Acquisti		8,80	
SP - C II 5-bis		IVA indetraibile		13,20	
<b>01.07.2021</b>					
	SP - D7	Diversi	a	IVA indetraibile	66,00
CE - B8		Canoni noleggio autov. Lim. Fiscali		52,80	
CE - B8		Canoni servizi autov. Lim. Fiscali		13,20	

## 2. Il noleggio degli autoveicoli per i professionisti

Spesso i professionisti scelgono di dotarsi di un autoveicolo stipulando un contratto di noleggio, come alternativa all'acquisto diretto.

Analogamente a quanto già visto per le imprese, anche il professionista può stipulare un contratto di noleggio:

- **a breve termine** (ad esempio, noleggio di un'autovettura per 10 giorni);
- **a lungo termine**, per il quale viene sottoscritto un contratto cd. "*full service*".

Il contratto di **noleggio a breve termine** è quasi sempre **formato standard** e si limita a fissare un importo fisso per l'utilizzo della vettura, un determinato termine di utilizzo e una percorrenza chilometrica massima.

Più complesso, invece, il **noleggio a lungo termine o cd. "full service"**, ossia il contratto con il quale una parte (concessionaria o società finanziaria) si obbliga a fare godere all'altra (l'utilizzatore) un bene mobile (l'autoveicolo) per un dato periodo di tempo a fronte del versamento di un corrispettivo.



### Attenzione

In questa seconda tipologia contrattuale il professionista entra in possesso di un veicolo e lo utilizza fino al termine previsto nel contratto – ben **più lungo** di quello previsto dal noleggio breve termine – pagando soltanto un **canone mensile** all'azienda di noleggio. Tutti gli altri costi, ordinari e straordinari, sono inclusi nel canone.

Il **canone del contratto di noleggio full service** è solitamente mensile e parametrato alle seguenti variabili:

- tipologia del veicolo;
- durata del noleggio;
- percorrenza chilometrica prevista.

Di norma, il contratto prevede anche un **adeguamento periodico del canone** (in genere annuale) in aumento/diminuzione a seconda dell'ipotesi in cui la percorrenza chilometrica effettiva del professionista risulti maggiore/minore rispetto a quella prevista inizialmente.

### 2.1. La disciplina ai fini IVA

Con riferimento all'IVA, i canoni di noleggio percepiti rappresentano per il **locatore** il corrispettivo pattuito per la prestazione di un servizio ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972 e, pertanto, sono **soggetti ad IVA**.

L'**aliquota IVA** applicabile è quella propria del bene oggetto del contratto (nel caso di veicoli, quindi, l'aliquota ordinaria al **22 per cento**).

Per il **locatario**, ai sensi dell'art. 19-bis1, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, la detraibilità dei canoni di noleggio è concessa nella stessa misura in cui sarebbe stata detraibile l'IVA assolta per l'acquisto del veicolo.

L'art. 19-bis1 prevede una deroga al principio di totale detraibilità dell'IVA per i soggetti passivi, basata sulla presunzione dell'utilizzo del veicolo nell'attività personale oltre che nell'attività professionale. In sostanza, per la generalità dei professionisti trova applicazione la **limitazione forfetaria** prevista per

la compravendita di veicoli stradali a motore (**40 per cento**), mentre l'IVA indetraibile costituirà un **costo deducibile** ai fini delle imposte sui redditi.



### Esempio

In data 1° febbraio 2021, l'avvocato Verdi noleggia un'autovettura per 7 giorni, sostenendo un costo totale di euro 549,00 (euro 450,00 + IVA).

L'imposta sul valore aggiunto corrisposta in fattura risulta per il professionista:

- detraibile nella misura del 40%:  $99 \times 40\% = 39,60$  euro;
- indetraibile nella misura del 60%:  $99 \times 60\% = 59,40$  euro.

Per i professionisti che effettuano **solo operazioni esenti dall'IVA**, è in ogni caso **indetraibile** l'imposta corrisposta per il noleggio di un veicolo.



### Esempio

In data 1° ottobre 2021, la dottoressa Bianchi – medico di medicina generale – noleggia un'autovettura per 45 giorni, sostenendo un costo totale di euro 1.220,00 (euro 1.000,00 + IVA). L'imposta sul valore aggiunto corrisposta in fattura risulta **per il medico totalmente indetraibile**.

## 2.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi

Il professionista può **dedurre i canoni di noleggio nei limiti** previsti dal TUIR e, quindi:

- se i veicoli sono assegnati in **uso promiscuo ai dipendenti**, i canoni di noleggio possono essere dedotti al **70 per cento, senza alcun limite** sull'importo dei canoni;
- diversamente, si applica la regola ordinaria e, pertanto, la deducibilità è soggetta a **due limiti**:
  - il limite **percentuale del 20 per cento**;
  - il limite **sul canone di noleggio**, che varia a seconda del tipo di veicolo (pari a 3.615,20 euro per le autovetture e gli autocaravan, 774,69 euro per i motocicli, 413,17 euro per i ciclomotori).



### Attenzione

A differenza di quanto accade per i canoni di *leasing*, il professionista deduce i canoni di noleggio degli autoveicoli secondo il **principio di cassa**: il canone è quindi deducibile nel periodo d'imposta in cui viene effettivamente **pagata la fattura**.

## 2.3. La disciplina ai fini IRAP

Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, il contratto di noleggio – sia a breve termine, che *full service* – è **deducibile nella stessa misura prevista ai fini delle imposte sui redditi**.



### Ricorda

A differenza di quanto accade per il contratto di *leasing* finanziario, il noleggio **non prevede** che una quota parte del canone sia imputato ad **interessi finanziari**.

Ciò implica che:

- **non deve essere scorporata** la quota del canone corrisposta a titolo di interessi (non deducibili);
- l'**intero importo** del canone periodico è **deducibile** dalla base imponibile IRAP.

## 2.4. Trattamento contabile

Il trattamento contabile è lo stesso per il noleggio sia a breve sia a lungo termine con l'unica peculiarità che nel noleggio *full service* si dovranno effettuare **più registrazioni periodiche** dei canoni e la separata indicazione della quota riferibile ai servizi.



### Esempio

#### Contratto di noleggio a breve termine

L'architetto Verdi stipula un contratto di noleggio per un'autovettura:

- per la durata di 15 giorni;
- a fronte di una spesa pari a 1.000,00 euro + IVA.

L'IVA, pari a 220,00 euro, risulterà detraibile per 88,00 euro ed indetraibile per i restanti 132,00 euro.

Contabilmente si dovrà quindi procedere come di seguito.



Diversi	a	Debiti v/fornitori		1.220,00
Noleggio autov. prof.			1.000,00	
IVA C/Acquisti			88,00	
IVA indetraibile			132,00	
Noleggio autov. prof.	a	IVA indetraibile	132,00	132,00



### Esempio

#### Contratto di noleggio a lungo termine

In data 1° luglio 2021, il commercialista Mario Rossi stipula un contratto di noleggio a lungo termine per un'autovettura che prevede la corresponsione di un canone mensile pari a 500,00 euro + IVA.

In fattura la quota parte del canone finanziario (400,00 euro) è riportata distintamente dalla quota di canone prevista per l'assistenza operativa (100,00 euro).

Contabilmente si dovrà quindi procedere come di seguito.



01.07.2021						
	SP - D7	Diversi	a	Debiti v/fornitori		610,00
CE - B8		Canoni noleggio autov. Prof.			400,00	
SP-C II 5BIS		IVA C/Acquisti			35,20	
SP-C II 5BIS		IVA indetraibile			52,80	
CE - B8		Canoni servizi autov. Prof.			100,00	
SP - C II 5-bis		IVA C/Acquisti			8,80	
SP - C II 5-bis		IVA indetraibile			13,20	
01.07.2021						
	SP - D7	Diversi	a	IVA indetraibile		66,00
CE - B8		Canoni noleggio autov. Prof.			52,80	
CE - B8		Canoni servizi autov. Prof.			13,20	

### 3. Il noleggio degli autoveicoli per gli agenti o rappresentanti di commercio

Gli agenti ed i rappresentanti di commercio possono scegliere di dotarsi di un autoveicolo attraverso la stipula di un contratto di noleggio, il quale può essere:

- **a breve termine** (ad esempio, noleggio di un'autovettura per 15 giorni);
- **a lungo termine**, per il quale viene sottoscritto un contratto cd. *"full service"*.

Il **noleggio a breve termine** può rendersi necessario per fare fronte alle riparazioni del veicolo di proprietà fermo in officina oppure perché il soggetto si deve spostare in aereo o treno per lavoro e necessità dell'auto per spostarsi nel luogo di destinazione.

In questo caso, ci si troverà di fonte quasi sempre un contratto di noleggio in **formato standard**, che si limita a stabilire un importo fisso per l'utilizzo della vettura, un preciso termine di utilizzo e una percorrenza chilometrica massima.

Con il contratto di noleggio a **lungo termine o cd. "full service"** si configura un rapporto di locazione, inteso come quel contratto con il quale una parte (concessionaria o società finanziaria) si obbliga a fare godere all'altra (l'utilizzatore) un bene mobile (l'autoveicolo) per un dato periodo di tempo a fronte del versamento di un corrispettivo (canone periodico di locazione).



#### Attenzione

In questa seconda tipologia contrattuale, l'agente o rappresentante di commercio entra in possesso di un veicolo e lo utilizza fino al termine previsto nel contratto - ben **più lungo** di quello previsto dal noleggio breve termine - pagando soltanto un **canone mensile** all'azienda di noleggio. Tutti gli altri costi, ordinari e straordinari, sono già inclusi nel canone.

Il **canone del contratto di noleggio full service** è solitamente mensile e parametrato alle seguenti variabili:

- tipologia del veicolo;
- durata del noleggio;
- percorrenza chilometrica prevista.



### Ricorda

Di norma, il contratto prevede anche un **adeguamento periodico del canone** (in genere annuale) in aumento/diminuzione a seconda dell'ipotesi in cui la percorrenza chilometrica effettiva dell'agente risulti maggiore/minore rispetto a quella prevista inizialmente.

### 3.1. La disciplina ai fini IVA

Analogamente a quanto evidenziato relativamente all'acquisto del veicolo (cfr. Scheda L'acquisto degli autoveicoli, par. 1.2.), ai sensi dell'art. 19-bis1, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, l'IVA relativa al noleggio posto in essere dall'agente o rappresentante di commercio **è detraibile al 100 per cento**.

La possibilità di detrarre integralmente l'IVA è riservata esclusivamente agli agenti e rappresentanti di commercio (in forma sia individuale, che societaria), con l'**esclusione**:

- dei **promotori finanziari** e degli **agenti di assicurazione** (i quali sono assimilati agli agenti soltanto nel campo delle imposte dirette);
- degli **agenti immobiliari**.

Tali soggetti portano in detrazione una percentuale dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte pari al 40 per cento (art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972), mentre la parte indetraibile (il restante 60 per cento) concorre a formare il limite di deducibilità, rispettivamente pari a 25.822,24 euro e 18.075,99 euro.

### 3.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi ed IRAP

La legge di bilancio 2017 (legge 11 dicembre 2016, n. 232) ha modificato i limiti di deducibilità previsti dall'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR, dei veicoli a favore degli agenti o rappresentanti di commercio in caso di **noleggio a lungo termine**, con l'intento di estendere anche al noleggio il trattamento di favore di cui già beneficiano questi contribuenti per l'acquisto delle auto.

*Art. 1, comma 37, della legge 11 dicembre 2016, n. 232*



"All'articolo 164, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, l'ultimo periodo è sostituito dal seguente «I predetti limiti di 35 milioni di lire e di 7 milioni di lire sono **elevati rispettivamente a euro 25,822,84 e a 5.164,57 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio**»".

**Ante modifica:**

- il limite di rilevanza fiscale per l'**acquisto di autovetture** era pari a 18.075,99 euro per le imprese/lavoratori autonomi e 25.822,24 euro per gli agenti di commercio;
- il limite di rilevanza fiscale per il **noleggio a lungo termine** era pari a 3.615,20 euro sia per le imprese che per i lavoratori autonomi che per gli agenti di commercio.

A partire **dal 2017**:

- il **limite di rilevanza fiscale** del **noleggio a lungo termine** di autovetture da parte di agenti e rappresentanti di commercio è aumentato da 3.615,20 euro a **5.164,57 euro**;
- il **costo massimo fiscalmente deducibile** passa da 2.892,16 euro (80% x 3.615,20) a **4.131,66 euro** (80% x 5.164,57).



NUOVI LIMITI DEDUCIBILITÀ NOLEGGIO		
Tipo veicolo	Importo fiscalmente riconosciuto	Costo fiscalmente deducibile (80%)
Autovetture ed Autocamion	5.164,57 euro	4.131,66 euro
Motocicli	774,69 euro	619,75 euro
Ciclomotori	413,17 euro	330,54 euro

I suddetti limiti devono essere **ragguagliati ad anno**.

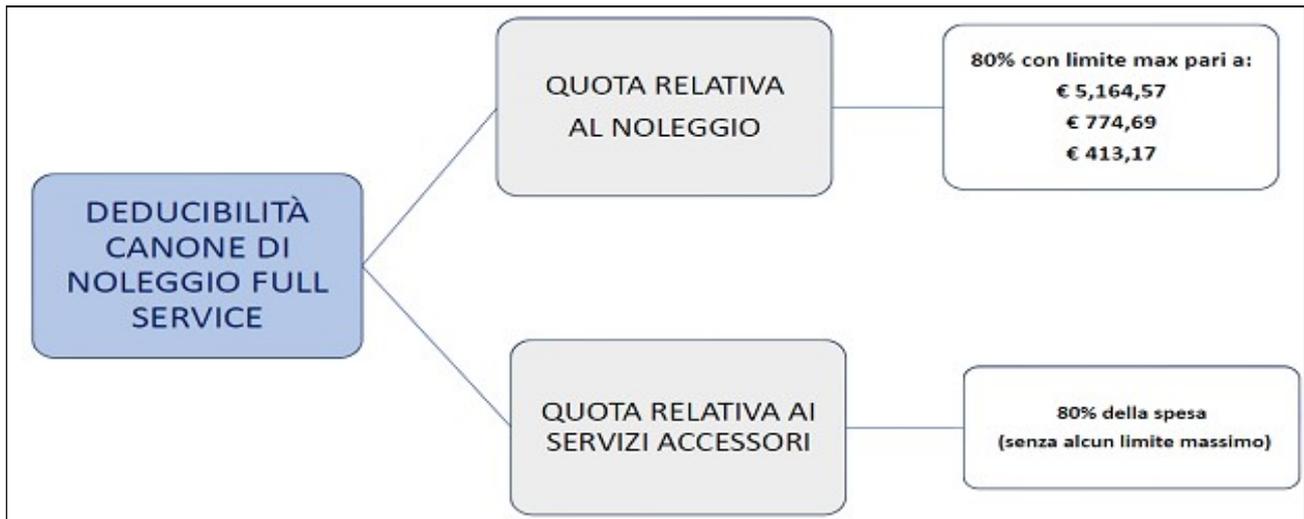


**Esempio**

Se un agente noleggia l'autovettura dal 1° aprile 2021 al 30 settembre 2021 (per un totale di 183 giorni), l'ammontare massimo di spesa deducibile per il 2021 è pari a 1.586,94 euro (3.165,20 x 183/365).

**3.2.1. Noleggio full service**

Nel noleggio *full service*, dove oltre alla locazione vera e propria è prevista la fornitura di una serie di **servizi accessori** relativi alla gestione del veicolo locato (quali, ad esempio, la manutenzione ordinaria, l'assicurazione, la tassa di proprietà, il soccorso stradale e la sostituzione dell'autovettura in caso di guasto), il **limite** di costo riconosciuto si applica **esclusivamente alla quota di noleggio puro** del veicolo.



Affinché i servizi accessori connessi alla gestione del veicolo siano deducibili senza alcun tetto massimo di spesa, è necessario che tali **prestazioni** siano **esposte in fattura separatamente dal canone** (vedi C.M. 10 febbraio 1998, n. 48/E, par. 2.1.3.4).



### Esempio

#### Servizi accessori esposti separatamente in fattura

Un agente sottoscrive un contratto di noleggio *full service* per un'autovettura.

Il canone annuale addebitatogli è pari a 8.000 euro, di cui:

- 6.000 euro, relativi alla componente di noleggio puro;
- 2.000 euro, relativi ai servizi accessori (separatamente indicati in fattura).

La quota deducibile è pari a 5.731,66 euro (5.164,57 x 80% + 2.000 x 80%).

Qualora l'importo dovuto in relazione ai servizi accessori (2.000 euro) **non fosse stato indicato separatamente in fattura**, l'agente avrebbe potuto dedurre soltanto 4.131,66 euro (80% x 5.164,57). Di conseguenza, si consiglia sempre di verificare e richiedere la separata annotazione di tali costi in fattura.

### 3.3. IRAP

Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, il contratto di noleggio – sia a breve termine, che *full service* – **risulta sempre deducibile**.

A differenza di quanto accade per i contratti di *leasing* finanziario, nei quali deve essere opportunamente scorporata la quota parte di canone corrisposta a titolo di interessi (non deducibili), nel contratto di noleggio il **canone periodico non comprende quote interessi** e quindi è:

- **deducibile con le medesime regole analizzate per le imposte sui redditi**, se il contribuente determina il valore della produzione con il metodo dei valori fiscali di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997;
- **interamente deducibile**, se il contribuente determina il valore della produzione netta secondo il metodo a valori di bilancio ex art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997.

### 3.4. Trattamento contabile

Il trattamento contabile è lo stesso per il noleggio a breve e a lungo termine con l'unica peculiarità che nel noleggio *full service* si dovranno effettuare **più registrazioni periodiche** dei canoni e la separata indicazione della quota riferibile ai servizi.



#### Esempio

##### Contratto di noleggio a breve termine

L'agente Mario Bianchi stipula un contratto di noleggio per un'autovettura:

- per la durata di 10 giorni;
- a fronte di una spesa pari a 1.000,00 euro + IVA.

L'IVA, pari a 220,00 euro, è interamente detraibile.

Contabilmente si dovrà quindi procedere come di seguito.



XX.XX.2021				
Diversi	a	Debiti v/fornitori		1.220,00
Canoni noleggio auto agenti			1.000,00	
IVA C/Acquisti			220,00	



#### Esempio

##### Contratto di noleggio a lungo termine

In data 1° luglio 2021, un rappresentante di commercio stipula un contratto di noleggio a lungo termine per un'autovettura che prevede la corresponsione di un canone mensile pari a 500,00 euro + IVA.

In fattura la quota parte del canone finanziario (400,00 euro) è riportata distintamente dalla quota di canone prevista per l'assistenza operativa (100,00 euro).

Contabilmente si dovrà quindi procedere come di seguito.



01.07.2021					
	SP - D7	Diversi	a	Debiti v/fornitori	610,00
CE - B8		Canoni noleggio auto agenti		400,00	
SP-C II 5BIS		IVA C/Acquisti		88,00	
CE - B8		Canoni servizi auto agenti		100,00	
SP - C II 5-bis		IVA C/Acquisti		22,00	



#### Riferimenti normativi

- D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23, comma 42

- D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 5 e 5-bis
- D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, art. 84
- D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 164
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19-bis1 e 21

# L'utilizzo degli autoveicoli

---

*Si analizzano la deducibilità e la detraibilità delle spese connesse all'impiego degli autoveicoli da parte di imprese, professionisti e agenti o rappresentanti di commercio. Si affronta separatamente la disciplina fiscale dei veicoli che il datore di lavoro concede in uso ai lavoratori dipendenti per uso esclusivamente aziendale, personale oppure promiscuo, valutando l'impatto delle modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2020 in merito alla tassazione dei fringe benefits. Da ultimo, sono evidenziate le implicazioni tributarie delle spese di impiego dei veicoli aziendali concessi in uso all'amministratore "collaboratore", che produce redditi assimilati al lavoro dipendente, nonché all'amministratore "professionista", che produce reddito di lavoro autonomo. Anche in questa ipotesi, rileva la destinazione del veicolo, ossia se esso è concesso all'amministratore per uso esclusivamente aziendale, promiscuo oppure esclusivamente personale.*

## 1. Premessa

La trattazione che segue esamina il regime fiscale riservato ai principali **costi connessi all'utilizzo degli autoveicoli** da parte di imprese, professionisti e agenti o rappresentanti di commercio.

Si tratta, in particolare, di:

- **premi assicurativi;**
- **bollo auto;**
- spese di **manutenzione;**
- **accessori e optional** (navigatore, kit vivavoce bluetooth, ecc.);
- **multe e contravvenzioni** al codice della strada;
- **altre spese** (pedaggi autostradali, lavaggio, ecc.).

I costi per **carburante e lubrificanti** sono trattati nell'apposito capitolo (cfr. Documentazione e disciplina fiscale delle cessioni di carburante), in considerazione delle peculiarità e della rilevanza di tale disciplina.

## 2. Premi assicurativi

Ogni proprietario è tenuto a stipulare un contratto di assicurazione della responsabilità civile relativa alla circolazione di un autoveicolo.



### Novità

Il decreto 31 dicembre 2020 (in G.U. 31 dicembre 2020 n. 323) ha aggiornato la misura delle sanzioni previste dall'art. 193 del nuovo codice della strada. La modifica inasprisce le **sanzioni** per i trasgressori dell'obbligo di assicurazione per la responsabilità civile, prevedendo per chiunque circoli senza la copertura dell'assicurazione la sanzione amministrativa del pagamento di una somma **da euro 866 a euro 3.464**, precisando che, nei casi indicati dal comma 2-bis, la sanzione amministrativa pecuniaria è raddoppiata.

## 2.1. Disciplina fiscale

Il **premio** versato per l'assicurazione della responsabilità civile relativa alla circolazione di un autoveicolo è **esente ai fini IVA** ex art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, indipendentemente dalla:

- natura del veicolo;
- qualifica del soggetto contraente.

Sotto il profilo delle **imposte sui redditi e dell'IRAP**, trova applicazione la medesima disciplina prevista in caso di acquisto del veicolo.



TABELLA DI SINTESI - PREMI ASSICURATIVI				
SOGGETTO	VEICOLO	DETRAZIONE IVA	DEDUCIBILITÀ IRES/IRPEF	DEDUCIBILITÀ IRAP (metodo a valori fiscali)
<b>Impresa</b>	Strumentale	Esente ex art. 10	100%	100%
	Con limitazioni fiscali	Esente ex art. 10	20%	20%
<b>Professionista</b>	Strumentale	Ipotesi non contemplata		
	Con limitazioni fiscali	Esente ex art. 10	20%	20%
<b>Agente o rappresentante</b>	Strumentale	Esente ex art. 10	100%	100%
	Con limitazioni fiscali	Esente ex art. 10	80%	80%

## 3. Bollo auto

Il c.d. "bollo auto" è la tassa automobilistica legata al **possesso di un'autovettura** regolarmente iscritta al Pubblico Registro automobilistico (PRA), che deve essere corrisposta ogni anno, a prescindere dall'utilizzo o meno dell'autoveicolo.



### Ricorda

L'**obbligo** di pagamento della tassa automobilistica permane **anche durante il periodo di fermo fiscale** della vettura disposto dall'agente della riscossione in forza della norma introdotta dal D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, mentre è **sospeso** durante il periodo di **fermo amministrativo** (Corte cost., ord. 14 febbraio 2019, n. 19).

La disciplina del bollo auto è contenuta nel D.P.R. n. 39/1953. La tassa automobilistica è gestita dalle Regioni e dalle Province Autonome di Bolzano e Trento. Fanno eccezione le Regioni Friuli Venezia Giulia e Sardegna per le quali la tassa è gestita dall'Agenzia delle Entrate.

Sono tenuti al pagamento della tassa automobilistica coloro che, alla scadenza del termine utile per il pagamento, **risultano essere proprietari** del veicolo al pubblico registro automobilistico (PRA).

In caso di **veicolo con contratto di leasing, usufrutto o acquisto con patto di riservato dominio**, sono tenuti al pagamento della tassa automobilistica coloro che, alla scadenza del termine utile per il pagamento, risultano al PRA essere rispettivamente utilizzatori, usufruttuari, acquirenti con patto di riservato dominio del veicolo.

A partire **dal 1° gennaio 2020**, in caso di veicolo con contratto di **noleggio a lungo termine** (da intendersi con durata pari o superiore a 12 mesi) senza conducente, sono tenuti al pagamento della tassa automobilistica coloro che, alla scadenza del termine utile per il pagamento, risultano essere utilizzatori del veicolo stesso (art. 7, comma 2-bis, Legge n. 99/2009 come modificato dal comma 8-bis dell'art. 1 D.L. n. 162/2019). Con D.M. 28 settembre 2020 del ministero dell'Economia e delle Finanze (pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 243 del 1° ottobre 2020) sono state definite le modalità operative per l'acquisizione dei dati necessari all'individuazione dei soggetti tenuti al pagamento della tassa automobilistica per i veicoli concessi in locazione a lungo termine senza conducente.



### Ricorda

Tenuto conto dell'emergenza sanitaria causata dal COVID-19, l'art. 107 del D.L. n. 104/2020 (c.d. "decreto agosto") prevede che nel caso di veicolo concessi in locazione a lungo termine senza conducente, le somme dovute a titolo di tassa automobilistica ("bollo auto") **per i primi nove mesi dell'anno 2020** possano essere versate il **31 ottobre 2020** senza applicazione di sanzioni e interessi.

### Modalità di pagamento

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 38-ter del Decreto fiscale 2020 (D.L. n. 124/2019 convertito con modificazioni in Legge 19 dicembre 2019, n. 157), a decorrere **dal 1° gennaio 2020**, il pagamento della tassa automobilistica deve avvenire **esclusivamente tramite il sistema PagoPA**, la piattaforma dei pagamenti della Pubblica Amministrazione di cui all'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 82/2005, mentre non è più possibile ottemperare al versamento presso le agenzie di pratiche auto.

Appare utile sottolineare che **PagoPA** è una **modalità per eseguire tramite i Prestatori di Servizi di Pagamento (PSP)** aderenti, i pagamenti verso la Pubblica Amministrazione in modalità standardizzata. Il pagamento del bollo auto può essere effettuato direttamente sul sito o sull'applicazione mobile dell'ente o attraverso i canali sia fisici che *online* di banche e altri PSP, come ad esempio le agenzie di banca, gli *home banking* del PSP (riconoscibili dai loghi CBILL e pagoPA), gli sportelli ATM, i punti vendita SISAL, Lottomatica e Banca 5 e presso gli uffici postali.

Ulteriore novità in vigore dal 2020, riguarda la **creazione di un registro digitale** funzionale ad **individuare i pagamenti del bollo auto** e ad accertare con molta più rapidità e precisione rispetto al passato la relativa evasione. L'art. 51, commi 2-bis - quater, del D.L. n. 124/2019 convertito stabilisce l'istituzione di una **banca dati unica volta ad eliminare duplicazioni e contrastare l'evasione delle tasse automobilistiche** nella quale *"sono acquisiti anche i dati delle tasse automobilistiche, per assolvere transitoriamente alla funzione di integrazione e coordinamento dei relativi archivi. I predetti dati sono resi disponibili all'Agenzia delle entrate, alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano"*. Questi enti, a loro volta, faranno confluire in modo simultaneo e sistematico i dati dei propri archivi delle tasse automobilistiche nel citato sistema informativo unico.

## Modalità di calcolo

**Dal 1° gennaio 1998**, le tasse devono essere corrisposte sulla base della potenza effettiva e non più in relazione ai cavalli fiscali.

Più nel dettaglio:

- **per autovetture, autoveicoli ad uso promiscuo, autobus, autoveicoli ad uso speciale e motocicli** la tassa automobilistica deve essere versata in base alla potenza effettiva del veicolo espressa in kilowatt;



### Attenzione

Il numero dei kilowatt è riportato sulla carta di circolazione e può contenere una virgola: in questo caso **non si devono considerare le cifre decimali**: se il numero dei Kw è 46,40 l'importo va corrisposto per 46 Kw. Se manca l'indicazione del numero di Kw, la tassa deve essere versata in relazione alla potenza massima espressa in Cv, indicata sulla Carta di circolazione.

- **inoltre, dal 1° gennaio 2007:**
  - per le autovetture e gli autoveicoli trasporto promiscuo e per i motocicli, la tassa automobilistica (bollo auto) è differenziata in base alle normative comunitarie sulle emissioni inquinanti ad esclusione delle autovetture e autoveicoli con alimentazione, esclusiva o doppia, elettrica, a gas metano, a GPL, a idrogeno, a prescindere dalla normativa comunitaria;
  - per le autovetture e gli autoveicoli trasporto promiscuo con potenza fiscale superiore ai 100 Kw (o 136 Cv), il calcolo va effettuato aggiungendo all'importo base moltiplicato per 100 KW (o 136 Cv), i singoli Kw eccedenti i 100 (o i Cv eccedenti i 136) moltiplicati per la tassa maggiorata;
- **per gli autocarri** con peso complessivo inferiore a 12 tonnellate, la tassa automobilistica deve essere versata in base alla portata;
- **per gli autoveicoli adibiti al trasporto pesante** con peso complessivo pari o superiore a 12 tonnellate, la tassa automobilistica deve essere versata in base al peso complessivo, al numero degli assi e al tipo di sospensione dell'asse motore: se questo è di tipo idropneumatico o equivalente (dato indicato sulla carta di circolazione) l'importo di competenza deve essere ridotto del 20 per cento;
- per i **ciclomotori fino a 50 cc** e per i quadricicli leggeri con cilindrata del motore pari o inferiore a 50 cc o di potenza massima pari o inferiore a 4 Kw (cd. "**Minicar**"), solo se utilizzati sulla pubblica strada, deve essere corrisposta la tassa di circolazione con decorrenza gennaio/dicembre. Dal 1° gennaio 2014 da parte dei residenti in Lombardia non è più dovuta la tassa di circolazione annuale per ciclomotori e Minicar, ai sensi della legge regionale n. 24/2014.



### Attenzione

*Super bollo*

A partire **dall'anno 2011**, ai sensi dell'art. 23, comma 21 del D.L. n. 98/2011, per le autovetture e per gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose di maggior potenza è dovuta una addizionale erariale della tassa automobilistica (c.d. "**super bollo**"). **Dall'anno 2012**,

l'addizionale è pari a 20 euro per ogni Kw di potenza del veicolo superiore a 185 Kw e le modalità di pagamento sono disciplinate dal D.M. 7 ottobre 2011.

Il comma 1048 art. 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modifica l'art. 63, comma 1-bis, della legge 21 novembre 2000, n. 342, prevedendo che, dal **1° gennaio 2019**, spetta la **riduzione del 50 per cento della tassa automobilistica** per gli autoveicoli e motoveicoli di **interesse storico e collezionistico** in possesso dei seguenti requisiti:

- anzianità di immatricolazione compresa **tra i 20 e i 29 anni**;
- **certificato di rilevanza storica** previsto dall'art. 4 del D.M. 17 novembre 2009, rilasciato dagli enti di cui al comma 4 dell'art. 60 del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285;
- **annotazione sulla carta di circolazione** del riconoscimento di storicità.



### Ricorda

La risoluzione 14 giugno 2019, n. 1/DF, del MEF precisa che per **determinare l'anzianità** dell'autoveicolo e del motoveicolo occorre fare riferimento alla data della **"prima immatricolazione del veicolo in Italia o in altro Stato"**. Il diritto al riconoscimento della riduzione tariffaria viene meno, quindi, dal compimento del ventinovesimo anno di anzianità di immatricolazione.

## 3.1. Disciplina fiscale

Il **bollo auto non è soggetto a IVA**.

Ai fini delle **imposte sui redditi**, il costo sostenuto è deducibile con applicazione delle medesime limitazioni previste per l'acquisto del veicolo.



### Attenzione

Una particolarità riguarda il momento in relazione al quale è possibile dare rilevanza fiscale al costo: ai sensi dell'art. 99, comma 1, del TUIR, la deducibilità è riconosciuta nel momento in cui avviene il pagamento secondo il cd. **"principio di cassa"**.

Con riferimento all'**IRAP**, il **bollo auto è deducibile**:

- nella **stessa misura** in cui risulta deducibile **ai fini IRES/IRPEF**, per i soggetti che utilizzano il **"metodo fiscale"** nella determinazione della base imponibile IRAP (imprese individuali e società di persone);
- sulla base dei **costi inseriti a bilancio**, per i soggetti che determinano la base imponibile secondo il **"metodo a valori di bilancio"** (società di capitali ed enti commerciali).



TABELLA DI SINTESI - BOLLO AUTO				
SOGGETTO	VEICOLO	DETRAZIONE IVA	DEDUCIBILITÀ IRES/IRPEF	DEDUCIBILITÀ IRAP (metodo a valori fiscali)
<b>Impresa</b>	Strumentale	Fuori campo IVA	100% (per cassa)	100% (per cassa)
	Con limitazioni fiscali	Fuori campo IVA	20% (per cassa)	20% (per cassa)
<b>Professionista</b>	Strumentale	Ipotesi non contemplata		
	Con limitazioni fiscali	Fuori campo IVA	20% (per cassa)	20% (per cassa)
<b>Agente o rappresentante</b>	Strumentale	Fuori campo IVA	100% (per cassa)	100% (per cassa)
	Con limitazioni fiscali	Fuori campo IVA	80% (per cassa)	80% (per cassa)



### Attenzione

Le considerazioni di cui sopra possono essere trasposte con riferimento al “**super bollo**”, il quale non assume alcuna specialità rispetto alla disciplina ordinaria della tassa automobilistica (“bollo auto”) e, quindi, segue le regole fiscali riepilogate nella precedente tabella di sintesi.

## 4. Spese di manutenzione

La spese di manutenzione si suddividono in:

1. spese di **manutenzione ordinaria**;
2. spese di **manutenzione straordinaria**.

Le prime hanno natura ricorrente e vengono effettuate per mantenere il veicolo in buono stato di funzionamento attraverso interventi che mirano a conservare la vita utile prevista, nonché l'utilità originaria. Esse comprendono anche le **riparazioni**, tant'è che, da un punto di vista pratico, manutenzioni ordinarie e riparazioni formano un'unica classe di costi afferenti ai veicoli, identificata come “manutenzioni” *tout court* e che concorre, insieme con le quote di ammortamento, ad esprimere il contributo che gli autoveicoli danno al raggiungimento del risultato d'esercizio.



### Esempio

Le spese in esame riguardano il **tagliando**, la sostituzione o riparazione degli **pneumatici**, l'acquisto di **componenti di ricambio**, ecc.

Nel secondo caso, si tratta di interventi di manutenzione tali da produrre un **aumento significativo e tangibile di produttività o di vita utile del veicolo**. I costi di manutenzione straordinaria rientrano tra i costi capitalizzabili, ossia da iscrivere ad incremento del valore del cespite.

#### 4.1. Disciplina fiscale spese di manutenzione ordinaria

L'IVA relativa alle spese di manutenzione ordinaria è **detraibile nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta assolta in sede di acquisto** del veicolo.

Le medesime considerazioni valgono anche ai fini delle **imposte dirette e dell'IRAP**, così come ben evidenziato dalla tabella di sintesi riportata in calce al paragrafo.

Con riferimento a imprese e agenti/rappresentanti di commercio, l'art. 102, comma 6, del TUIR, prevede che:

- le spese di **manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione**,
- **non incrementative** del valore dei cespiti a cui si riferiscono,

sono **deducibili nel limite del 5 per cento** del costo complessivo dei beni risultante dal registro dei beni ammortizzabili **al 1° gennaio**, senza tenere conto dei beni acquistati/ceduti nel corso dell'anno.



#### Ricorda

Ai fini del **calcolo del plafond** di deducibilità, **non è necessario ragguagliare il valore dei cespiti alla data di acquisto/cessione**.

La **parte eccedente** il 5 per cento è deducibile **nei 5 esercizi successivi per quote costanti**.



TABELLA DI SINTESI – SPESE DI MANUTENZIONE ORDINARIA

SOGGETTO	VEICOLO	DETRAZIONE IVA	DEDUCIBILITÀ IRES/IRPEF	DEDUCIBILITÀ IRAP (metodo a valori fiscali)
Impresa	Strumentale	100%	100% nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili verificato a inizio esercizio Eccedenza deducibile in quote costanti nei 5 anni successivi	100% nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili verificato a inizio esercizio Eccedenza deducibile in quote costanti nei 5 anni successivi
	Con limitazioni fiscali	40%	20% nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili verificato a inizio esercizio Eccedenza deducibile in quote costanti nei 5 anni successivi	20% nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili verificato a inizio esercizio Eccedenza deducibile in quote costanti nei 5 anni successivi
Professionista	Strumentale	Ipotesi non contemplata		
	Con limitazioni fiscali	40%	20%	20%



TABELLA DI SINTESI – SPESE DI MANUTENZIONE ORDINARIA				
SOGGETTO	VEICOLO	DETRAZIONE IVA	DEDUCIBILITÀ IRES/IRPEF	DEDUCIBILITÀ IRAP (metodo a valori fiscali)
Agente o rappresentante	Strumentale	100%	100% nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili verificato a inizio esercizio Eccedenza deducibile in quote costanti nei 5 anni successivi	100% nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili verificato a inizio esercizio Eccedenza deducibile in quote costanti nei 5 anni successivi
	Con limitazioni fiscali	100% - 40% secondo principio inerenza	80% nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili verificato a inizio esercizio Eccedenza deducibile in quote costanti nei 5 anni successivi	80% nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili verificato a inizio esercizio Eccedenza deducibile in quote costanti nei 5 anni successivi

#### 4.2. Disciplina fiscale interventi di manutenzione straordinaria

L'IVA relativa ad interventi di manutenzione straordinaria che incrementano il valore del veicolo è **deducibile nella stessa misura in cui risulta detraibile l'imposta assolta in sede di acquisto** del veicolo.

Ai fini delle **imposte dirette e dell'IRAP**, le spese incrementative non sono deducibili nel medesimo esercizio in cui è sostenuta la spesa, in quanto devono essere imputate ad aumento del valore dei relativi cespiti ammortizzabili e dedotte sotto forma di **maggiori quote di ammortamento**.



#### Attenzione

In fase di capitalizzazione delle spese incrementative è necessario verificare che il "nuovo" **maggior valore ammortizzabile sia inferiore al limite massimo fiscalmente ammesso**.

Per meglio comprendere tale concetto, si propongono tre esempi di valore originario incrementato a seguito di interventi di **manutenzione straordinaria su di un'autovettura con limitazioni fiscali** posseduta, rispettivamente, da un'impresa, da un professionista e da un agente/rappresentante.



<b>IPOTESI 1: Manutenzione straordinaria su autovettura di basso valore (10.000 €)</b>			
<b>OPERAZIONE/DATA</b>	<b>IMPRESA</b>	<b>PROFESSIONISTA</b>	<b>AGENTE/RAPPRESENTANTE</b>
Acquisto (2021)	10.000	10.000	10.000
Ammortamento civile (2021)	$25\% \times 50\% \times 10.000 = \mathbf{1.250}$	$25\% \times 10.000 = \mathbf{2.500}$	$25\% \times 50\% \times 10.000 = \mathbf{1.250}$
Ammortamento fiscale (2021)	$12,5\% \times 10.000 \times 20\% = \mathbf{250}$	$25\% \times 10.000 \times 20\% = \mathbf{500}$	$12,5\% \times 10.000 \times 80\% = \mathbf{1.000}$
Manutenzione straordinaria incrementativa (2022)	$1.000 + \text{IVA indebitabile (60\%} \times 220) = 1.132$	$1.000 + \text{IVA indebitabile (60\%} \times 220) = 1.132$	1.000
Valore ammortizzabile (2022)	<b>11.132</b>	<b>11.132</b>	<b>11.000</b>
Ammortamento civile (2022)	$25\% \times 11.132 = \mathbf{2.828}$	$25\% \times 11.132 = \mathbf{2.828}$	$25\% \times 11.000 = \mathbf{2.750}$
Ammortamento fiscale (2022)	$25\% \times 11.132 \times 20\% = \mathbf{565,60}$	$25\% \times 11.132 \times 20\% = \mathbf{565,60}$	$25\% \times 11.000 \times 80\% = \mathbf{2.200,00}$



<b>IPOTESI 2: Manutenzione straordinaria su autovettura di valore medio (18.000 €)</b>			
<b>OPERAZIONE/DATA</b>	<b>IMPRESA</b>	<b>PROFESSIONISTA</b>	<b>AGENTE/RAPPRESENTANTE</b>
Acquisto (2021)	18.000	18.000	18.000
Ammortamento civile (2021)	$25\% \times 50\% \times 18.000 = \mathbf{2.250}$	$25\% \times 18.000 = \mathbf{4.500}$	$25\% \times 50\% \times 18.000 = \mathbf{2.250}$
Ammortamento fiscale (2021)	$12,5\% \times 18.000 \times 20\% = \mathbf{450}$	$25\% \times 18.000 \times 20\% = \mathbf{900}$	$12,5\% \times 18.000 \times 80\% = \mathbf{1.800}$
Manutenzione straordinaria incrementativa (2022)	$1.000 + \text{IVA indebitabile (60\%} \times 220) = 1.132$	$1.000 + \text{IVA indebitabile (60\%} \times 220) = 1.132$	1.000
Valore ammortizzabile (2022)	<b>19.132</b>	<b>19.132</b>	<b>19.000</b>
Ammortamento civile (2022)	$25\% \times 19.132 = \mathbf{4.783}$	$25\% \times 19.132 = \mathbf{4.783}$	$25\% \times 19.000 = \mathbf{4.750}$
Ammortamento fiscale (2022)	$25\% \times 19.132 \times 20\% = \mathbf{903,80}$	$25\% \times 19.132 \times 20\% = \mathbf{903,80}$	$25\% \times 19.000 \times 80\% = \mathbf{3.800,00}$



<b>IPOTESI 3: Manutenzione straordinaria su autovettura di valore "elevato" (25.000 €)</b>			
<b>OPERAZIONE/DATA</b>	<b>IMPRESA</b>	<b>PROFESSIONISTA</b>	<b>AGENTE/RAPPRESENTANTE</b>
Acquisto (2021)	25.000	25.000	25.000
Ammortamento civile	$25\% \times 50\% \times 25.000 = \mathbf{3.125}$	$25\% \times 25.000 = \mathbf{6.250}$	$25\% \times 50\% \times 25.000 = \mathbf{3.125}$

stico (2021)	25.000 = <b>3.125</b>	<b>6.250</b>	
Ammortamento fiscale (2021)	12,5% x <b>18.075,99</b> 20% = <b>451,90</b>	25% x <b>18.075,99</b> x 20% = <b>903,80</b>	12,5% x 25.000 x 80% = <b>2.500,00</b>
Manutenzione straordinaria incrementativa (2022)	1.000 + IVA indebitabile (60% x 220) = 1.132	1.000 + IVA indebitabile (60% x 220) = 1.132	1.000
Valore ammortizzabile (2022)	<b>26.132</b>	<b>26.132</b>	<b>26.000</b>
Ammortamento civilistico (2022)	25% x 26.132 = <b>5.283</b>	25% x 26.132 = <b>5.283</b>	25% x 26.000 = <b>6.475</b>
Ammortamento fiscale (2022)	25% x <b>18.075,99</b> 20% = <b>903,80</b>	25% x <b>18.075,99</b> x 20% = <b>903,80</b>	25% x <b>25.822,84</b> x 80% = <b>5.164,57</b>

## 5. Accessori e “optional”

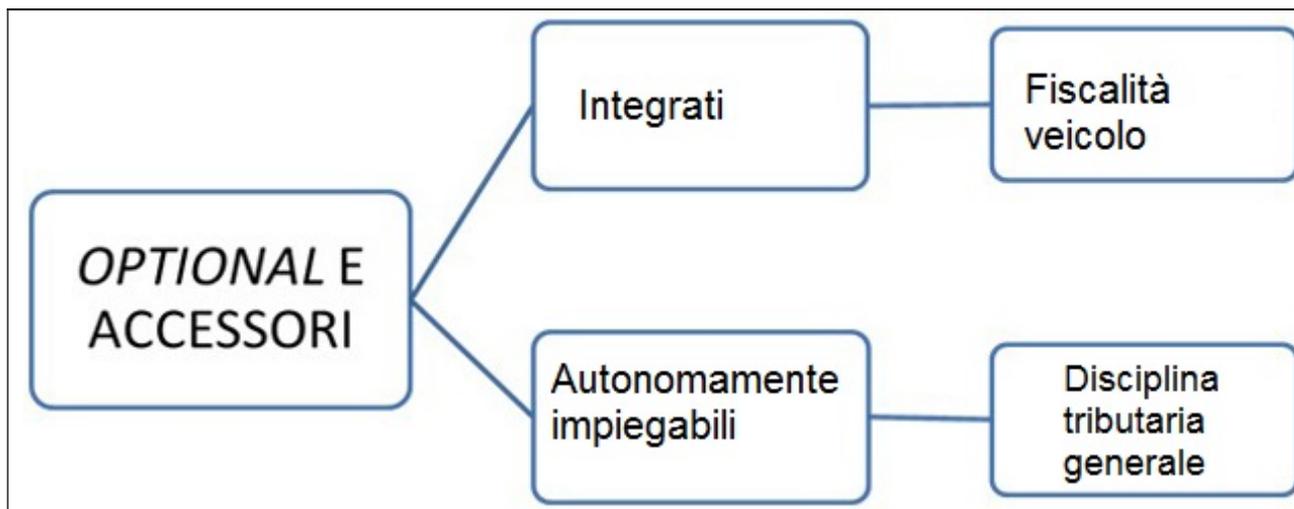
Le vetture moderne sono già ben equipaggiate, ma la personalizzazione è infinita al pari della lista degli *optional* che soddisfano qualsiasi eventuale esigenza di imprese, professionisti e agenti o rappresentanti di commercio.

### 5.1. Disciplina fiscale

In merito al trattamento fiscale di tali spese, risulta dirimente il momento di **acquisto, contestuale** oppure **successivo** rispetto alla compravendita del veicolo.

Nel primo caso, gli accessori si considerano “**integrati**” rispetto al veicolo, con la conseguenza che fiscalmente seguono il **medesimo regime previsto per l'automezzo** stesso.

L'acquisto di *optional* nell'**after market** non può essere considerato accessorio a quello del veicolo, in quanto si tratta di beni **separabili e reimpiegabili** in qualsiasi altro veicolo (coprisedili, navigatore satellitare mobile, impianto di telefonia *bluetooth*, ecc.). Pertanto, il trattamento fiscale è slegato da quello dell'automezzo e andrà individuato in base alle **norme generali** applicabili ai fini IVA, IRPEF/IRES e IRAP.



## 6. Multe e contravvenzioni

Nei bilanci dei soggetti che detengono veicoli, il peso delle sanzioni relative alle **contravvenzioni al codice della strada** ha assunto un ruolo non marginale; basti pensare, per cogliere i casi più eclatanti, al caso degli agenti di commercio o delle aziende di trasporto su strada.

### 6.1. Disciplina fiscale

Alle infrazioni del codice della strada **non si applica l'IVA**. Analogamente, nel caso di auto in uso al dipendente in *benefit*, l'eventuale ri-addebito delle sanzioni per violazioni al Codice, della strada dalla società al dipendente, tramite fattura, va considerato una componente **esclusa da IVA**, a norma dell'art. 15, n. 1, del D.P.R. n. 633/1972, in quanto non concorrono a formare la base imponibile "le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente".

Più complessa la valutazione in merito alla **deducibilità ai fini delle imposte sui redditi e IRAP**, in quanto **nessuna norma**, né nel Testo Unico delle imposte sui redditi, né in altro *corpus* normativo, tratta l'argomento.



#### Attenzione

L'assenza di una disciplina tributaria specifica ha comportato la prassi costante dell'Amministrazione finanziaria di **recuperare a tassazione le sanzioni al codice della strada eventualmente dedotte**, sulla considerazione che, trattandosi di violazioni al codice della strada, tali oneri sono a priori **estranei all'attività dell'impresa** (C.M. 17 maggio 2000, n. 98/E).

La tesi dell'Amministrazione finanziaria è stata avallata da autorevole giurisprudenza (*ex multis*, Corte di cassazione, sent. 29 maggio 2000, n. 7071). Prudenzialmente, pertanto, si consiglia di ritenere tali costi **indeducibili**, apportando una **variazione in aumento** del reddito imponibile di importo corrispondente alle sanzioni contabilizzate a conto economico.

## 7. Altre spese

Alle rimanenti tipologie di spese quali, ad esempio, i **pedaggi autostradali** oppure i costi di **lavaggio e pulizia** del veicolo si rendono applicabili le **ordinarie disposizioni** previste dal TUIR (art. 164, comma 1, lett. b) e dal decreto IVA (art. 19-bis1, lett. c e d) come evidenziato dalla seguente tabella di sintesi.



TABELLA DI SINTESI - ALTRE SPESE				
SOGGETTO	VEICOLO	DETRAZIONE IVA	DEDUCIBILITÀ IRES/IRPEF	DEDUCIBILITÀ IRAP (metodo a valori fiscali)
<b>Impresa</b>	Strumentale	100%	100%	100%
	Con limitazioni fiscali	40%	20%	20%
<b>Professionista</b>	Strumentale	Ipotesi non contemplata		
	Con limitazioni fiscali	40%	20%	20%
<b>Agente o rappresentante</b>	Strumentale	100%	100%	100%
	Con limitazioni fiscali	Fino al 100% secondo principio ineranza	80%	80%

## 8. Autoveicoli concessi in uso ai dipendenti

Di frequente, le imprese autorizzano l'utilizzo di mezzi aziendali da parte dei dipendenti. Al riguardo, in funzione delle modalità di utilizzo del veicolo, si possono verificare tre casi distinti:

- veicoli concessi per **uso esclusivamente aziendale**;
- veicoli concessi per **uso promiscuo**;
- veicoli concessi per **uso esclusivamente personale**.

In alternativa, le aziende possono valutare una quarta ipotesi, ossia autorizzare l'utilizzo del **mezzo proprio del dipendente** per esigenze aziendali, riconoscendo un **rimborso chilometrico**.

Procediamo ora all'analisi dettagliata delle conseguenze rilevanti sotto il profilo fiscale con riferimento ad ognuna delle suddette casistiche.

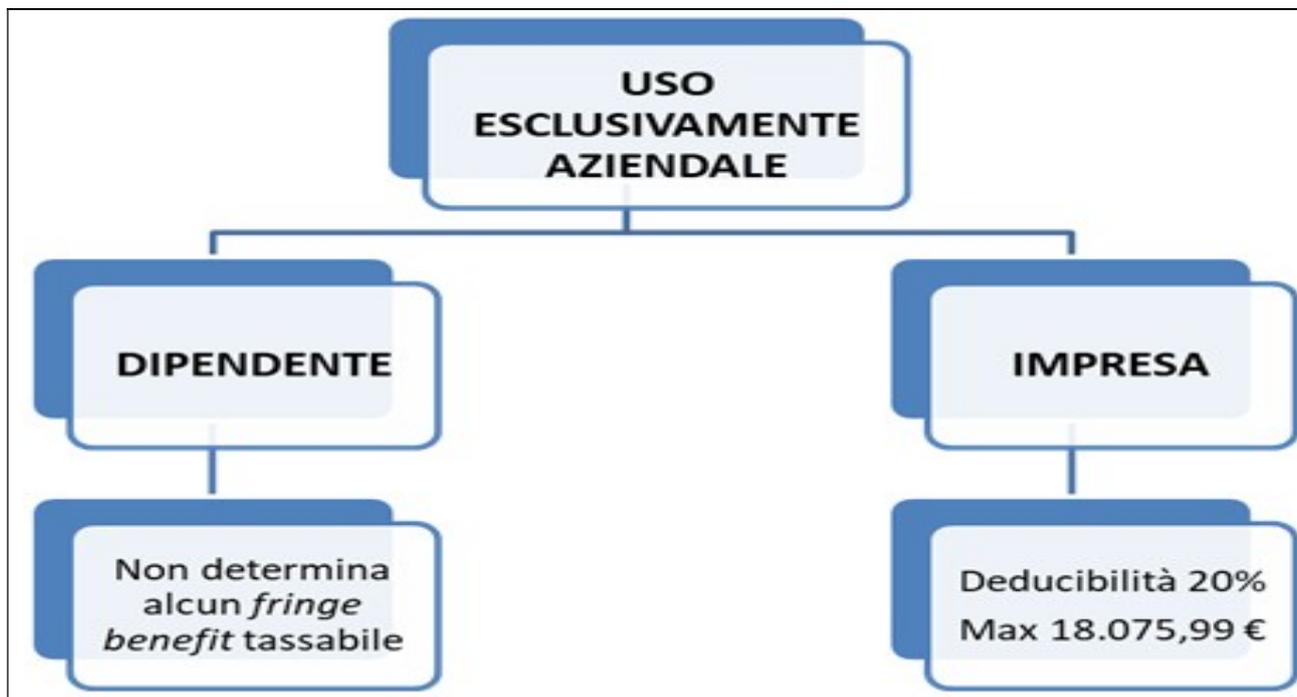
Sono **esclusi** dalle considerazioni che seguono i **veicoli strumentali** all'attività d'impresa, in quanto per loro natura non si prestano ad un utilizzo promiscuo da parte del dipendente.

### 8.1. Veicoli concessi per uso esclusivamente aziendale

Nel caso in cui l'utilizzo dei veicoli avvenga, da parte del dipendente, esclusivamente per finalità aziendali, il trattamento ai fini delle **imposte sui redditi** è del tutto simile a quello descritto con riferimento all'acquisto dei veicoli con limitazioni fiscali di deducibilità; pertanto:

- per l'**impresa**, trovano applicazione le **ordinarie limitazioni** previste dall'art. 164 del TUIR;

- in capo al **dipendente**, non si determina alcun *fringe benefit* e, di conseguenza, non emerge alcuna materia imponibile da sottoporre a tassazione.



Al fine di prevenire contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria circa l'esclusivo utilizzo aziendale del veicolo da parte del dipendente, è consigliabile che, **al termine della giornata lavorativa**, il **dipendente riconsegna la vettura** aziendale al datore di lavoro, parcheggiandola all'interno o comunque nei pressi dell'azienda.



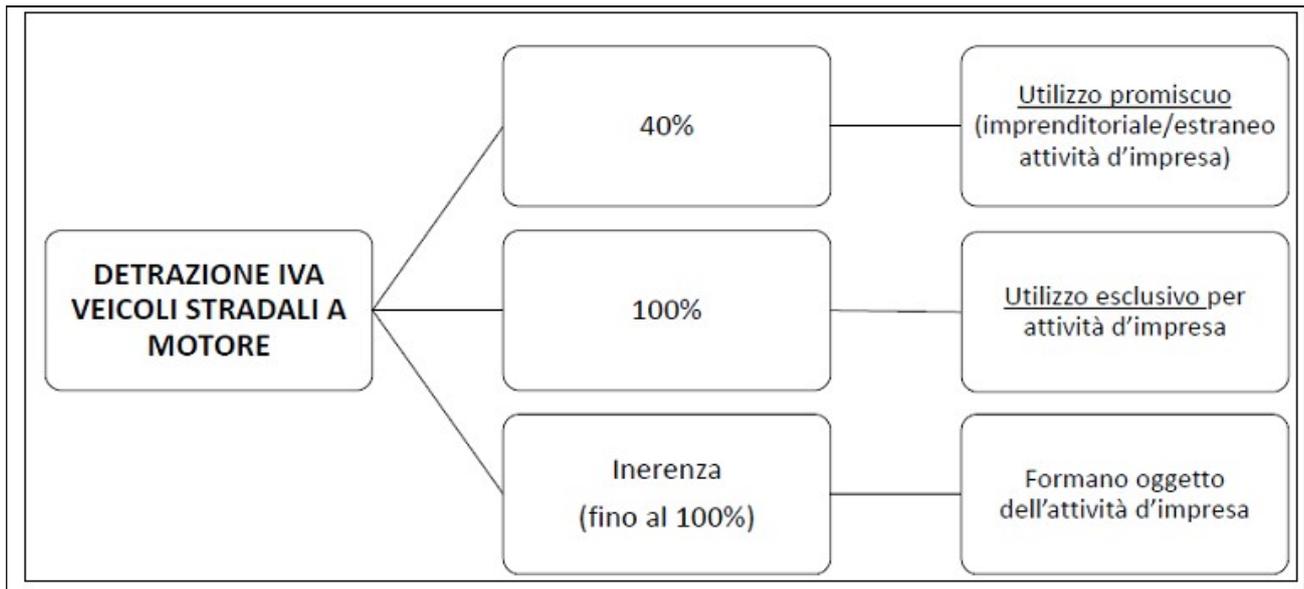
### Attenzione

Prassi e dottrina prevalente tendono a ritenere **ammissibili deroghe** al suddetto principio, purché:

- **giustificate**, ad esempio, in caso di trasferta presso un cliente terminata dopo l'orario di chiusura dell'azienda;
- **non ricorrenti**, al punto da mettere in dubbio la reale esclusività dell'utilizzo aziendale.

Ai fini **IVA**, ai sensi dell'art. 19-bis1, D.P.R. n. 633/1972 l'imposta è detraibile:

- nella **misura forfettaria del 40 per cento**, se i veicoli stradali a motore sono utilizzati solo parzialmente nell'esercizio dell'impresa;
- **per l'intero importo**, se i veicoli:
  - formano oggetto dell'attività propria dell'impresa (ad. esempio, concessionario auto);
  - sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, con onere probatorio a carico del contribuente.



### Ricorda

Quando il veicolo, dato in uso al dipendente, è utilizzato esclusivamente nell'attività imprenditoriale, si ha pertanto la **possibilità di detrarre il 100 per cento dell'imposta** sul valore aggiunto salvo eventuali ulteriori limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione derivanti dall'effettuazione di operazioni esenti da IVA o non soggette all'imposta.

## 8.2. Veicoli concessi per uso promiscuo

L'ipotesi che si incontra più di frequente nella realtà operativa è quella dell'autoveicolo dato in uso promiscuo al dipendente, il quale è autorizzato anche ad un uso del veicolo per fini privati.

Sotto il profilo delle **imposte sui redditi**, l'art. 164, comma 1, lett. b-bis), del TUIR, prevede per i **datori di lavoro** una **deducibilità** pari al **70 per cento** delle spese di acquisto e gestione dei veicoli con limitazioni fiscali, purché dati in uso promiscuo ai dipendenti per la **maggior parte del periodo d'imposta**.



### Ricorda

Per le spese sostenute per veicoli in uso promiscuo ai dipendenti:

- la **percentuale di deduzione** del costo è fissata al **70 per cento** dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 18 luglio 2012 (cfr. circolare Agenzia delle entrate 3 maggio 2013, n. 12/E);
- la deduzione **era del 90 per cento**, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 27 giugno 2007;
- le stesse **erano interamente deducibili** fino al periodo d'imposta anteriore a quello in corso al 3 ottobre 2006 (il D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, aveva poi limitato la deducibilità in misura pari al *fringe benefit* tassato in capo al dipendente, con effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 3 ottobre 2006).

In caso di uso promiscuo del veicolo, la deduzione delle spese **non è sottoposta ad alcun tetto massimo di deducibilità** riferita al valore dei veicoli.



### Esempio

Per meglio comprendere la portata di tale disposizione si consideri la società Alfa s.r.l., la quale acquista un'autovettura per un importo di 80.000 euro:

- nel caso in cui il veicolo venga impiegato come **auto aziendale "ordinaria"**, l'importo deducibile risulterebbe pari a **3.615,20 euro** (18.075,99 x 20%);
- nell'ipotesi in cui il veicolo venga impiegato ad **uso promiscuo** da parte dei dipendenti, l'importo deducibile sale a **56.000,00 euro** (80.000,00 x 70%).

Per fruire della percentuale di deducibilità al 70 per cento, senza limitazioni di importo, l'art. 164 del TUIR richiede che:

- l'**utilizzo** del veicolo sia **promiscuo**, ossia attribuito da parte del datore di lavoro al dipendente per uso ai fini sia aziendali che personali;
- risulti l'utilizzo del veicolo da parte del dipendente **per la maggior parte del periodo d'imposta**, ovvero per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta;

È inoltre necessario che:

- l'utilizzo da parte del dipendente sia **provato con certezza**, ad esempio, mediante l'apposizione di una **specificata clausola** del contratto di lavoro del dipendente o da un contratto con data certa, da cui risulti l'assegnazione del veicolo;
- l'utilizzo del veicolo rientri tra le **mansioni del lavoratore**.

La norma **non richiede** che l'utilizzo promiscuo del veicolo avvenga **in modo continuativo**, né che il veicolo sia utilizzato da parte del **medesimo dipendente**.

Secondo quanto chiarito dal Ministero delle finanze con la C.M. 16 luglio 1998, n. 188/E, le spese e gli altri componenti negativi relativi ad un'autovettura acquistata da un'impresa nel corso del periodo d'imposta e successivamente data in uso promiscuo ai dipendenti sono deducibili nella misura fissata dall'art. 164, comma 1, lett. b-bis), del TUIR, qualora il bene sia concesso in uso promiscuo ai dipendenti per:

- la maggior parte del periodo decorrente **dall'inizio dell'esercizio fino alla data della cessione del veicolo**; oppure
- la maggior parte del periodo **decorrente dal momento dell'acquisto fino al termine del periodo d'imposta** (sul punto si veda anche la più recente circolare Agenzia delle entrate n. 12/E del 2013).



### Esempio

Ad esempio, è possibile applicare la disciplina in esame per l'auto aziendale **acquistata il 1° settembre** e concessa in uso promiscuo **dal 1° ottobre** al dipendente.

Diversamente, se il periodo di assegnazione al dipendente è **inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta**, l'impresa:

- per il periodo in cui l'auto risulta assegnata promiscuamente al dipendente: applica la deducibilità agevolata del 70 per cento;
- per il periodo di non assegnazione: applica la deducibilità "ridotta" del 20 per cento con i limiti fiscalmente ordinariamente riconosciuti dall'art. 164 del TUIR (Circolare 13 febbraio 1997, n. 37/E).

### 8.2.1. Calcolo del fringe benefit (veicoli immatricolati fino al 30 giugno 2020)

Se a favore del lavoratore è previsto l'utilizzo dell'auto aziendale anche ai fini personali, si viene a configurare un c.d. "fringe benefit", ossia di un **beneficio accessorio e complementare** rispetto alla **retribuzione principale**.



#### Attenzione

I *fringe benefits* sono dei **compensi in natura e non in denaro**, ai sensi dell'art. 51 del TUIR, riconosciuti dal datore di lavoro ai propri dipendenti o collaboratori.

Il trattamento fiscale del *fringe benefit* segue una disciplina diversa a seconda che le auto concesse al dipendente in uso promiscuo al dipendente siano state:

- immatricolate **entro il 30 giugno 2020**;
- immatricolate a partire **dal 1° luglio 2020**.

Nel primo caso la **quantificazione del reddito in natura** è regolata dalla previgente versione dell'art. 51, comma 4, lett. a), del TUIR, secondo cui "per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 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 nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente".

Tale disposizione resta il riferimento normativo per le "vecchie" assegnazioni, ossia le auto assegnate in uso promiscuo ai dipendenti **entro il 30 giugno 2020**. Ai sensi del comma 633, art. 1, della legge n. 160/2019 (legge di bilancio 2020), infatti, "resta ferma l'applicazione della disciplina dettata dall'articolo 51, comma 4, lettera a), del citato testo unico di cui al D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, **nel testo vigente al 31 dicembre 2019**, per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati **entro il 30 giugno 2020**".

In questi casi, quindi, per **determinare il fringe benefit tassabile**:

- si calcola il **30 per cento** dell'importo corrispondente alla **percorrenza convenzionale** di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico d'esercizio desumibile dalle Tabelle ACI, in relazione alla tipologia di veicolo assegnato;
- si assume il suddetto importo **al netto delle somme eventualmente trattenute** al lavoratore o da quest'ultimo corrisposte all'azienda nello stesso periodo d'imposta in cambio dell'utilizzo personale del mezzo.



30% del (costo chilometrico Tab. ACI x 15.000 km)
(-) importo trattenuto al dipendente
= Fringe benefit



#### Esempio

La Dipendenti Entusiasti s.r.l. ha dato in uso promiscuo al dipendente Mario Rossi un'autovettura Abarth (124 Spider 1.4 T Multiair 170 CV):

- il costo chilometrico calcolato in base alle tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'ACI è pari a 0,6602;
- l'azienda addebita al dipendente concessionario un corrispettivo di 1.000 euro.

Il calcolo del **fringe benefit** è il seguente:



30% del (costo chilometrico Tab. ACI x 15.000 km)	30% x (0,6602 x 15.000 km) = 2.970,95
(-) importo trattenuto al dipendente	1.000,00 euro
= <i>Fringe benefit</i>	1.970,95 euro

Si noti che l'importo del *fringe benefit* indicato nelle Tabelle ACI deve intendersi **comprensivo di IVA**.

La misura del *fringe benefit* tassabile è determinata in **maniera forfetaria**, in base ad una **presunzione "assoluta"** dei chilometri attribuiti all'uso personale del veicolo per il lavoratore e **prescinde dalla reale percorrenza** del mezzo stesso e dai costi sostenuti. Pertanto, ai fini della determinazione del reddito imponibile del dipendente, non è possibile dimostrare una percorrenza effettiva inferiore a quella convenzionale né tantomeno l'Agenzia delle entrate può contestare una percorrenza effettiva superiore.



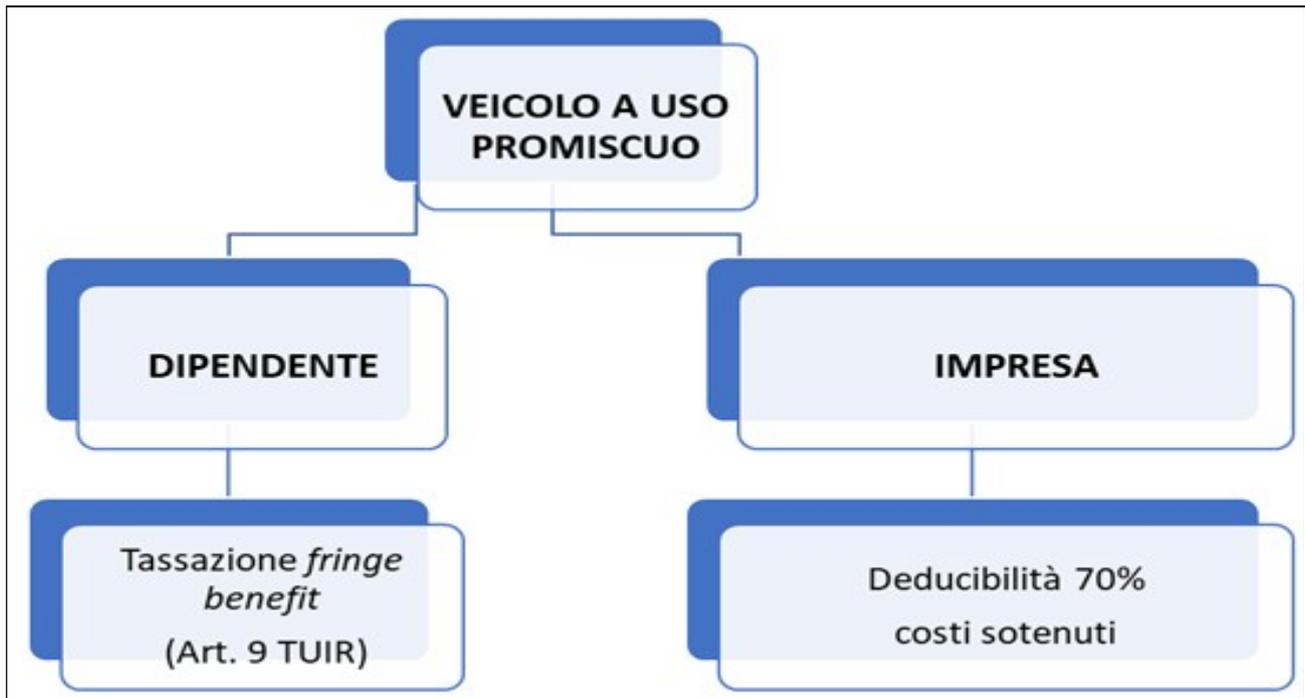
### Attenzione

È del tutto **irrilevante** che il lavoratore sostenga a proprio carico taluni degli elementi che sono già stati considerati nella base di commisurazione del costo fissato dall'ACI, ad esempio il carburante.

Considerato che la percorrenza convenzionale è determinata su base annua, ai fini dell'imposizione fiscale e contributiva, il **valore del fringe benefit imponibile** deve essere:

- **ragguagliato** in caso di concessione **per periodi inferiori all'anno**, nello specifico dividendo per 365 il valore annuo espresso nelle Tabelle ACI e moltiplicando il risultato per i giorni di assegnazione del veicolo;
- **suddiviso e assoggettato per quote mensili** (o per i periodi interessati, se diversi dal mese), unitamente alle altre competenze del mese.

L'importo e le modalità di valorizzazione sono riportati nelle **annotazioni alla Certificazione unica** (cd. modello CU) rilasciata ogni anno al dipendente.



### 8.2.2. Calcolo del *fringe benefit* (veicoli immatricolati dal 1° luglio 2020)

Come anticipato al paragrafo precedente, l'art. 1, comma 632, Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020) ha riscritto l'art. 51, comma 4, lett. a), del TUIR, sostituendolo con la seguente formulazione:



#### Normativa

##### ART. 51, comma 4, lett. a) TUIR

“Per gli autoveicoli indicati nell’articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a grammi 60 per chilometro (g/km di CO<sub>2</sub>), concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, si assume il 25 per cento dell’importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l’Automobile club d’Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero dell’economia e delle finanze, che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d’imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente. La predetta percentuale è elevata al 30 per cento per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km. Qualora i valori di emissione dei suindicati veicoli siano superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, la predetta percentuale è elevata al 40 per cento per l’anno 2020 e al 50 per cento a decorrere dall’anno 2021. Per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km, la predetta percentuale è pari al 50 per cento per l’anno 2020 e al 60 per cento a decorrere dall’anno 2021”.

La nuova disciplina inasprisce la tassazione dei *fringe benefits* con riferimento ai veicoli maggiormente inquinanti:

1. di "**nuova immatricolazione**",
2. concessi in uso promiscuo ai dipendenti "**con contratti stipulati a partire dal 1° luglio 2020**".



### Attenzione

In relazione alla portata della locuzione "**di nuova immatricolazione**", la risoluzione n. 46/E del 14 agosto 2020 chiarisce che la stessa va ricondotta agli autoveicoli, motocicli e ciclomotori **immatricolati a fare data dal 1° luglio 2020**, a nulla rilevando la data di entrata in vigore della legge di bilancio 2020 (1° gennaio 2020). Pertanto, sia per ragioni logico-sistematiche che di coerenza temporale del nuovo regime, non si ritiene plausibile considerare due diversi momenti ai fini dell'operatività della norma in commento, ovvero il 1° gennaio 2020 per il rispetto del requisito temporale dell'immatricolazione ed il 1° luglio 2020 per il rispetto dell'altro requisito temporale relativo alla stipula del contratto, con il quale è concesso in uso promiscuo il *benefit*. Ne consegue che, fatto salvo il rispetto del momento in cui l'autoveicolo, il motociclo o il ciclomotore è concesso in uso promiscuo al dipendente, il **requisito temporale relativo all'immatricolazione** è da ricollegarsi alla data della stessa, ovvero se antecedente al 1° luglio 2020 o a far data dalla medesima. Solo in quest'ultimo caso, pertanto, si riterrà soddisfatto il requisito temporale relativo all'immatricolazione.

Affinché la nuova formulazione della lett. a), comma 4 dell'art. 51 del TUIR possa trovare applicazione è necessario, inoltre, che gli autoveicoli, motocicli e ciclomotori siano "**concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020**". Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di rilevare che:

- ai sensi dell'art. 1321 c.c. "*Il contratto è l'accordo di due o più parti per costituire, regolare o estinguere tra loro un rapporto giuridico patrimoniale*" ovvero suscettibile di valutazione economica (art. 1174 c.c.);
- la concessione dell'auto in uso promiscuo **non è da considerare un atto unilaterale**, da parte del datore di lavoro, dal momento che il lavoratore deve accettare il *benefit*, sottoscrivendo le condizioni previste per l'utilizzo dell'autoveicolo, del motociclo o del ciclomotore (si pensi, ad esempio, alle condizioni relative all'ipotesi di incidente, alle riparazioni, al pagamento di multe, al rifornimento alla pompa di benzina, alle spese di parcheggio, alle modalità di tassazione del *benefit*; il lavoratore, infatti, può chiedere che l'importo del *benefit* gli venga trattenuto dallo stipendio e non farlo concorrere alla base imponibile).



### Ricorda

Alla luce del dettato normativo di cui all'art. 1321 c.c. e delle riportate considerazioni, l'Amministrazione finanziaria ritiene che **la sottoscrizione dell'atto di assegnazione** da parte del datore di lavoro e del dipendente per l'assegnazione del *benefit* costituisca il **momento rilevante** al fine di individuare i "**contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020**" (risoluzione n. 46/E del 14 agosto 2020).

Il citato documento di prassi precisa, inoltre, che la nuova disciplina deve essere valutata anche alla luce del "**principio di cassa**", che presiede la determinazione del reddito di lavoro dipendente, in applicazione del quale la retribuzione deve essere imputata in base al momento di effettiva percezione

della stessa da parte del lavoratore. Il principio di cassa si applica sia con riferimento alle erogazioni in denaro sia con riferimento alle erogazioni in natura **mediante l'assegnazione di beni o servizi**.

Con la circolare 23 dicembre 1997, n. 326 è stato chiarito che il momento di percezione del bene in natura coincide con quello in cui il *fringe benefit* esce dalla sfera patrimoniale dell'erogante per entrare in quella del dipendente. Di conseguenza:

- se l'autoveicolo, il motociclo o il ciclomotore è assegnato al dipendente a decorrere **dal 1° luglio 2020**, trova applicazione la disciplina di tassazione del *fringe benefit*;
- per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati **entro il 30 giugno 2020**, resta applicabile la "vecchia" norma che, conseguentemente, continuerà "a vivere" per tutta la durata del contratto.



### Attenzione

Qualora si verifichi il caso particolare per cui il contratto di concessione in uso promiscuo del veicolo sia **stipulato dopo il 1° luglio 2020** ma il veicolo è stato **immatricolato prima di tale data**, il *benefit* deve essere valorizzato fiscalmente per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorporando dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro (risoluzione n. 74/E/2017 e 46/E/2020).

Chiariti i presupposti temporali per l'applicazione della nuova disciplina, si riportano di seguito le nuove regole per la determinazione del *fringe benefit* applicabili, **in misura progressiva**, sulla base di quattro soglie di emissioni inquinanti (emissioni di anidride carbonica).



NUOVE REGOLE PER LA DETERMINAZIONE DEL FRINGE BENEFIT			
EMISSIONI CO2	Fino al 30/06/2020	Dal 01/07/2020 al 31/12/2020	Dal 01/01/2021
fino a 60 g/km	30%	25%	25%
da 60 g/km fino a 160 g/km	30%	30%	30%
da 160 g/km fino a 190 g/km	30%	40%	50%
oltre i 190 g/km	30%	50%	60%

Come già evidenziato, grazie alle Tabelle ACI, è possibile individuare il *fringe benefit* in capo al dipendente che utilizza l'auto aziendale anche per fini personali.



### Novità

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato nel Gazzetta Ufficiale, Serie generale n. 317 del 22 dicembre 2020, le Tabelle ACI valide per il 2021.

Le stesse si riferiscono alle seguenti categorie di autoveicoli e motocicli:

- autoveicoli a benzina in produzione,

- autoveicoli a gasolio in produzione,
- autoveicoli a benzina-gpl e benzina-metano in produzione,
- autoveicoli ibrido-benzina e ibrido-gasolio in produzione,
- autoveicoli elettrici e ibridi *plug-in* in produzione,
- autoveicoli a benzina fuori produzione,
- autoveicoli a gasolio fuori produzione,
- autoveicoli a benzina-gpl e benzina-metano fuori produzione,
- autoveicoli ibrido-benzina e ibrido-gasolio fuori produzione,
- autoveicoli elettrici e ibridi *plug-in* fuori produzione,
- motoveicoli.

Le nuove Tabelle sono utilizzate anche per il calcolo dei rimborsi chilometrici spettanti ai dipendenti e professionisti che utilizzano il proprio mezzo per conto del datore di lavoro (cfr. paragrafo 8.4. "Auto di proprietà del dipendente e rimborso chilometrico"). Per ciascun mezzo di trasporto, è possibile rintracciare nelle ultime colonne dei prospetti, **il valore dei fringe benefit annuali**.



### Esempio

Considerando l'utilizzo promiscuo di una Golf VIII 2020 1.5 TSI 130 CV (emissioni 110 g/Km), alimentata a benzina, il *fringe benefit* annuale è determinato come di seguito:

MARCA	MODELLO	SERIE	COSTO KM 15.000 KM	FRINGE BENEFIT ANNUALE (25% CK)	FRINGE BENEFIT ANNUALE (30% CK)	FRINGE BENEFIT ANNUALE (50% CK)	FRINGE BENEFIT ANNUALE (60% CK)
VOLKSWAGEN	GOLF VII 2020 1.0 TSI	110CV	0,4613	1.729,76	2.075,72	3.459,53	4.151,43
VOLKSWAGEN	GOLF VII 2020 1.5 TSI	130CV	0,4866	1.824,60	2.189,52	3.649,20	4.379,04
VOLKSWAGEN	GOLF VII 2020 2.0 TSI GTI	245CV	0,6416	2.406,15	2.887,38	4.812,30	5.774,76

Il costo km è pari a € 0,4866 che moltiplicato \*15.000, percorrenza convenzionale, dà un totale pari a € 6.918. Da qui, considerate le suddette emissioni inquinanti del veicolo, assumeremo il 30 per cento del valore ossia **€ 2.189,52**. Su tale importo l'impresa deve calcolare i contributi previdenziali e le maggiori imposte. In caso di riaddebito parziale in capo al dipendente, l'impresa emetterà regolare fattura con addebito dell'IVA.

Si noti che formalmente le modifiche **non impattano** sul regime di deducibilità delle **imprese** ma interessano esclusivamente la determinazione del reddito imponibile per i dipendenti con le relative ricadute sul piano contributivo. Nel dettaglio, qualora i lavoratori abbiano in uso promiscuo **veicoli fortemente inquinanti** (> 160 g/km) si stimano **maggiori costi** - nella misura variabile per il 2021, da un minimo del 33 per cento a un massimo del 100 per cento (a parità di aliquota IRPEF) - che incidono sia sul dipendente che sull'azienda, in termini di oneri previdenziali a proprio carico e riferibili al compenso in natura.

Tuttavia, gestendo al meglio la pianificazione di rinnovamento del proprio parco auto, le imprese possono ottenere uno "sconto" di quasi il 17 per cento in termini di minori ritenute relative ai **veicoli "green" con emissioni inferiori a 60 g/km**.



### Esempio

Effettuando il **passaggio ad un veicolo poco inquinante**, a parità di costo chilometrico stabilito dall'ACI (0,4928), il valore annuo del *fringe benefit* tassato in capo a un dipendente con reddito lordo annuo superiore a 75.000 euro:

- scenderebbe da euro 2.217,56 (applicando il 30%) a euro 1.847,96 (applicando la percentuale agevolata del 25%);
- generando un **risparmio d'imposta** (aliquota media IRPEF del 39%) pari a 144,14 euro, a cui si somma l'ulteriore risparmio sul piano degli oneri contributivi.

### 8.2.3. Disciplina ai fini IVA

In linea generale, la **detrazione IVA** dei costi relativi agli autoveicoli è limitata al **40 per cento** anche in caso di uso promiscuo da parte dei dipendenti, **tranne quando l'azienda addebita** a questi ultimi un **corrispettivo** per l'uso personale (naturalmente, fatturato con IVA, cfr. Ministero delle finanze, C.M. 23 dicembre 1997, n. 326/E, par. 2.3.2.1 e R.M. 7 marzo 2000, n. 25/E).



### Ricorda

Sulla questione è intervenuta Assonime, la quale, con la circolare 14 febbraio 2008, n. 11, osservava che "il principio, ora più chiaramente espresso dalla norma, secondo cui l'imposta afferente l'acquisto di veicoli utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione è integralmente detraibile, consente di comprendere fra tali veicoli oltre a quelli per i quali è escluso l'uso privato da parte dell'imprenditore o di altri soggetti (dipendenti, collaboratori, ecc.), **anche i veicoli per i quali l'uso privato** da parte di tali soggetti è **consentito dietro pagamento di un corrispettivo assoggettato ad IVA**. Infatti, anche questo genere di operazioni nei confronti del personale dipendente rientra nell'esercizio dell'impresa realizzando prestazioni di servizi imponibili, secondo la definizione della direttiva (obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione), che come tali legittimano la detraibilità dell'imposta sull'acquisto dei beni con i quali le stesse sono effettuate. Ciò vale nei casi in cui il corrispettivo pattuito sia **effettivo e non meramente simbolico**".

La soluzione interpretativa è confermata dalla risoluzione 20 febbraio 2008, n. 6/DPF, secondo cui i veicoli utilizzati dal datore di lavoro nell'esercizio dell'impresa e **messi a disposizione dei dipendenti, dietro un corrispettivo** convenuto specificamente per la possibilità accordata a questi ultimi di utilizzarli anche per scopi privati, sono comunque da considerarsi "**utilizzati totalmente per l'effettuazione di operazioni poste in essere nell'ambito dell'attività d'impresa: le operazioni tipiche dell'attività d'impresa, da un lato, e la messa a disposizione dietro corrispettivo a favore del dipendente, dall'altro**".

Dello stesso avviso la risposta ad un interpello n. 631/E del 29 dicembre 2020 con la quale l'Amministrazione finanziaria ha coerentemente negato la possibilità di beneficiare della detrazione integrale dell'IVA relativa ai costi di acquisto e di impiego dei veicoli **concessi "gratuitamente" in uso promiscuo** al personale dipendente, tramite autofatturazione dell'IVA calcolata sull'intero importo del fringe benefit tassato in busta paga.



AUTOVETTURA IN USO PROMISCUO AL LAVORATORE DIPENDENTE	
Tipologia di assegnazione	Detrazione IVA all'acquisto
A titolo gratuito	40%
A titolo oneroso	100%



### Attenzione

Per la messa a disposizione del personale dipendente dei veicoli la base imponibile IVA è costituita dal **valore normale** dei servizi, **se** è dovuto un **corrispettivo inferiore** al predetto valore (art. 13 comma 3 lett. d) del D.P.R. n. 633/1972). La disposizione è finalizzata a garantire che il corrispettivo addebitato sia effettivo e non meramente simbolico (cfr. Assonime, circolare 14 febbraio 2008, n. 11).



### Esempio

Gamma s.r.l. ha assegnato in uso promiscuo al dipendente Luca Verdi una Fiat 500 L, benzina, 1.4 S&S, 95 CV:

- il **fringe benefit** annuale ammonta ad euro 2.270,84;
- le parti concordano affinché il dipendente paghi annualmente euro 1.000 per l'utilizzo privato.

La società dovrà assolvere l'imposta su 2.270,84 euro e non su 1.000 euro, in quanto il **valore normale del fringe benefit (2.270,84) è superiore a quello del corrispettivo pattuito (1.000)**.

L'IVA va assolta facendo riferimento ad un imponibile di 1.861,34 euro, in quanto i *benefit* indicati sul sito ACI devono considerarsi **comprensivi dell'IVA, la quale va quindi scorporata** per individuare l'imponibile da assoggettare a imposte ( $1.861,34 + 22\% = 2.270,84$ ).

A tutt'oggi non risulta emanato lo specifico decreto ministeriale previsto dall'art. 14 comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 per la determinazione del valore normale. Di conseguenza, come sopra evidenziato, si assume come tale quello del *fringe benefit* determinato ai sensi dell'art. 51 comma 4 lett. a) del TUIR, comprensivo delle somme eventualmente trattenute al lavoratore dipendente e al netto dell'IVA compresa in detto importo (art. 24, comma 6 della Legge n. 88/2009). Secondo la dottrina prevalente, detto rinvio va riferito **all'attuale versione dell'art. 51 del TUIR e non già a quella in vigore nel 2009**, ossia quando è stata introdotta la norma transitoria (dirimente in questo senso la circostanza che l'art. 14 del D.P.R. n. 633/1972 facesse riferimento al *fringe benefit* già prima che venisse modificato dalla Legge n. 88/2009).



### Novità

Ne deriva che, per i veicoli di **nuova immatricolazione** concessi in uso promiscuo ai dipendenti con contratti stipulati a decorrere **dal 1° luglio 2020**, la determinazione del *fringe benefit* debba avvenire, ai fini IVA, **con le nuove percentuali** previste dalla Legge n. 160/2019 (legge di bilancio 2020). Le concessioni ad uso promiscuo delle autovetture maggiormente inquinanti sconteranno quindi una **maggior base imponibile IVA**, se il corrispettivo dovuto risultasse

inferiore all'ammontare del *fringe benefit* mentre sarà possibile beneficiare della **riduzione dell'imponibile** nel caso di autoveicoli "green".

#### 8.2.4. Disciplina ai fini IRAP

La determinazione della base imponibile IRAP segue regole "naturali" diverse a seconda della tipologia di soggetto passivo:

- **società di capitali ed enti commerciali** applicano il cd. metodo di bilancio di cui all'art. 5 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446;
- **imprese individuali e società di persone** applicano il cd. metodo fiscale di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997.

In caso di utilizzo del **metodo a valori fiscali**, i costi relativi agli autoveicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta rilevano ai fini IRAP nella **stessa misura prevista ai fini IRES/IRPEF** (70 per cento, senza limitazioni di importo massimo).

Diversamente, con il **metodo a valori di bilancio** si deve dare rilevanza ai criteri di classificazione in conto economico delle diverse voci di costo.



#### Ricorda

I costi sostenuti dall'impresa per beni e servizi classificabili, in base a corretti principi contabili a seconda dei casi, nelle **voci B8 ovvero B10, lett. b) (diverse dalla voce B9)** e costituenti "*fringe benefits*" per i dipendenti "*sono deducibili per il loro intero ammontare a prescindere dall'importo eventualmente tassato in capo al dipendente come reddito di lavoro*" (C.M. 12 novembre 1998, n. 263/E, par. 2.3).

### 8.3. Veicoli concessi per uso esclusivamente personale

La terza ipotesi considerata – concessione al dipendente a fini esclusivamente personali – è senz'altro la più rara da incontrare nella pratica, in quanto meno vantaggiosa sotto il profilo fiscale, poiché:

- da un lato, **all'impresa è preclusa la deducibilità** dei costi relativi al veicolo (stante l'assenza di vincoli di utilizzo per il dipendente, il veicolo esula completamente dalla sfera aziendale);
- dall'altro, la possibilità per il **dipendente** di fruire pienamente dell'auto per le proprie esigenze personali e per quelle della propria famiglia comporta la **piena tassabilità del fringe benefit** in capo a quest'ultimo.



#### Attenzione

La **determinazione del fringe benefit** in capo al dipendente:

- deve avvenire **in base al valore normale** con riferimento al compenso in natura determinato ai sensi dell'art. 9, comma 3, del TUIR, avendo riguardo a tale fine ai chilometri effettivamente percorsi e alle tariffe comunemente applicate dalle aziende specializzate per i noleggi a lungo termine (cfr. C.M. 23 dicembre 1997, n. 326/E, par. 2.3.2.1);
- **non può avvenire in base alle Tabelle ACI.**

Per il **datore di lavoro**, il compenso in natura tassato in capo al dipendente è **interamente deducibile** ai fini delle imposte sui redditi, in quanto rientra tra le **spese per le prestazioni di lavoro** (ex art. 95 del TUIR). Infatti, secondo quanto precisato dalla C.M. 10 febbraio 1998, n. 48/E, "ferma restando l'assoggettabilità a tassazione in capo ai dipendenti di un importo determinato secondo il criterio del costo specifico (ora valore normale) ..., l'impresa potrà far concorrere tale importo, ai fini della determinazione del reddito, quale spesa per prestazione di lavoro dipendente ..., nei limiti delle spese da essa sostenute".

In altri termini, se il veicolo viene concesso esclusivamente per l'uso personale o familiare del dipendente, la **società**:

- può **dedurre il 100 per cento dei costi**,
- **nel limite del compenso in natura** assoggettato ad imposizione in capo al dipendente (art. 95, commi 1 e 5, del TUIR) e
- la **parte eccedente è indeducibile**.



### Esempio

Alfa s.r.l. ha acquistato un'autovettura data in **uso esclusivamente personale al dipendente** Franco Rossi:

- valore del *fringe benefit* ricevuto dal dipendente pari a 5.000 euro;
- costi sostenuti dall'azienda in relazione al veicolo pari a 9.000 euro.

Dal confronto tra i due valori emerge che:

- la componente negativa di reddito fiscalmente rilevante è pari a 5.000 euro;
- i restanti 4.000 euro (9.000 - 5.000) sono costi indeducibili, che dovranno essere ripresi a tassazione in sede di dichiarazione dei redditi mediante variazione in aumento di pari importo.

### 8.3.1. Disciplina ai fini IVA e IRAP

Se gli autoveicoli vengono utilizzati per fini esclusivamente personali da parte del dipendente, ai fini IVA non si realizzano i requisiti di inerenza e afferenza. Pertanto, è **precluso il riconoscimento del diritto alla detrazione IVA sui costi inerenti a tali veicoli**.

Con riferimento all'**IRAP**, valgono le medesime considerazioni già esposte in materia di veicoli concessi al dipendente in uso promiscuo: i costi relativi a tali autoveicoli, classificati in **voci di costo diverse da quelle raggruppate in B9**, sono **deducibili** nella stessa misura ammessa sotto il profilo delle imposte sui redditi.

### 8.4. Auto di proprietà del dipendente e rimborso chilometrico

L'impresa può ritenere conveniente autorizzare il dipendente ad utilizzare l'auto propria per l'effettuazione di trasferte, riconoscendogli il **rimborso delle spese sostenute**. In tal caso, sotto il profilo fiscale assumono rilievo due questioni:

1. verificare se e in che misura il rimborso chilometrico configura una componente del reddito del dipendente;
2. chiarire i profili di deducibilità della spesa per il datore di lavoro.

#### 8.4.1. Tassazione in capo al dipendente

L'art. 51, comma 5, del TUIR considera **non imponibili** gli indennizzi per le spese documentate relative a trasferte e missioni **"al di fuori" del territorio del Comune**, sempreché, in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità sia calcolato in base alle tabelle ACI, avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura.



#### Ricorda

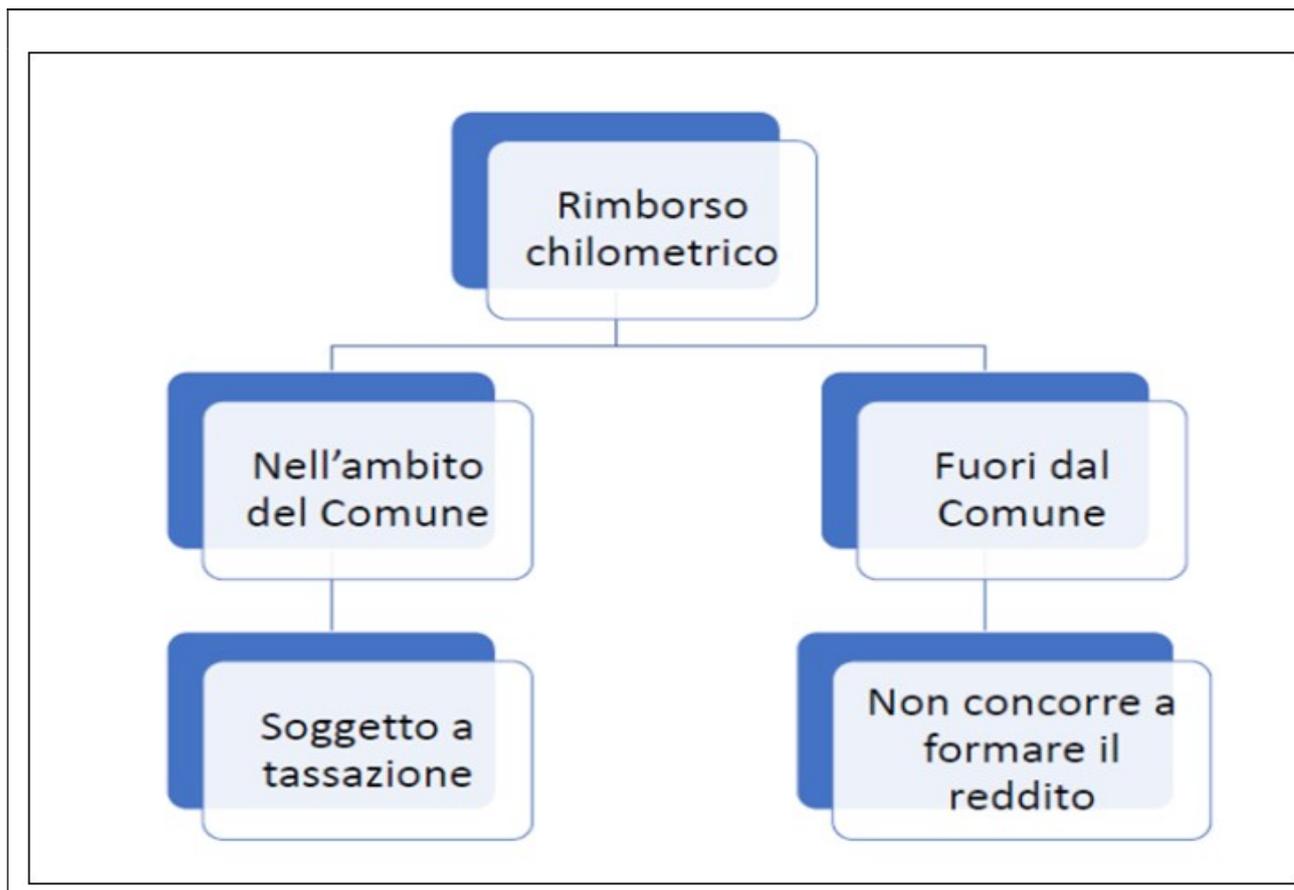
Il **"Comune di riferimento"** del lavoratore dipendente è quello in cui lo stesso è contrattualmente tenuto a svolgere le proprie mansioni ossia, di norma, la **sede del datore di lavoro**.

Diversamente, l'ultimo periodo del citato comma 5 considera una forma di retribuzione addizionale - **assoggettata a tassazione** - l'indennità riconosciuta per la trasferta **nell'ambito del territorio comunale**. Fanno eccezione a tale regola i soli rimborsi per gli spostamenti tramite vettore, ma solo nel caso di apposita documentazione comprovante il viaggio e i costi sostenuti (ad. es. biglietti dell'autobus, ricevuta taxi, ecc.).



#### Attenzione

Da tenere presente che il lavoratore **non può mai essere considerato in trasferta** per i viaggi effettuati per recarsi dalla propria abitazione al luogo di lavoro e viceversa.



Se le spese sostenute per la **trasferta extra comunale** risultano debitamente certificate, ai fini dell'esclusione dall'imponibile, non occorre l'autorizzazione del datore di lavoro risultante da atto scritto (C.M. n. 326/1997).



### Attenzione

L'Amministrazione finanziaria, nella risposta n. 22/E del 4 ottobre 2018, ha precisato che ai fini della **documentazione giustificativa** dell'effettività delle spese **non è necessaria l'intestazione al soggetto in missione**, *"dal momento che per dimostrare che uno specifico onere è stato sostenuto in occasione dello svolgimento della prestazione lavorativa al di fuori della normale sede di lavoro, è sufficiente che le spese stesse risultino sostenute*

- nei luoghi e nel tempo di svolgimento delle trasferte stesse,
- e che siano attestate dal dipendente mediante nota riepilogativa".

È inoltre possibile effettuare il pagamento dei servizi di trasporto con carte di credito o debito o prepagate collegate direttamente sul conto corrente della società e conservare i documenti in formato elettronico.

La qualificazione della trasferta prende a riferimento la collocazione della sede abituale di lavoro (il luogo in cui il lavoratore è tenuto a svolgere regolarmente le proprie mansioni): è questa che fa testo, anche quando lo spostamento del lavoratore **parte dalla propria abitazione**, eventualità che, ai fini fiscali, è appositamente disciplinata e che comporta, come si vedrà di seguito (cfr. tabella casi particolari), una diversa considerazione del rimborso.

L'importo del rimborso chilometrico è variabile e dipende da un meccanismo che tiene conto della tipologia del mezzo, della distanza percorsa e delle **tariffe dei costi chilometrici elaborate dall'ACI** (disponibili sul sito dell'ente all'indirizzo: [www.aci.t](http://www.aci.t))

Nel dettaglio, il **rimborso chilometrico elaborato** dall'ACI, espresso in euro per chilometro, tiene conto delle seguenti voci (già comprensive di IVA, quando applicabile):



RIMBORSO KM ACI	
Voci proporzionali (correlate al grado di utilizzo del veicolo)	Voci non proporzionali (non correlate al grado di utilizzo del veicolo)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Carburante</li> <li>• Pneumatici</li> <li>• Riparazioni e manutenzioni</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quota ammortamento capitale</li> <li>• Quota interessi sul capitale investito</li> <li>• Assicurazione RCA</li> <li>• Tassa automobilistica</li> </ul>
<p>N.B: le <b>voci di spesa non considerate</b> dall'ACI quali, ad esempio, i pedaggi autostradali e le spese di parcheggio, possono essere <b>rimborsate analiticamente a piè di lista</b>, senza concorrere alla formazione del reddito del dipendente.</p>	

Le tariffe ACI rappresentano il **limite massimo** superato il quale l'importo riconosciuto a titolo di indennizzo chilometrico al dipendente **costituisce reddito** e deve essere assoggettato a ritenuta fiscale e previdenziale.

L'individuazione del costo chilometrico di riferimento presuppone l'individuazione della percorrenza annua complessiva del veicolo, calcolata sommando:

- i chilometri percorsi per "uso privato" da parte del dipendente proprietario del veicolo;
- i chilometri percorsi per "uso lavorativo" dello stesso veicolo.

Successivamente, è sufficiente moltiplicare il costo chilometrico così determinato per la sola percorrenza ad uso lavorativo nella trasferta.



CASI PARTICOLARI	
<b>Trasferta con partenza da "casa propria"</b>	<p>Con la risoluzione n. 92/E/2015 l'Amministrazione finanziaria è intervenuta a chiarire il trattamento fiscale di un'ipotesi particolare, seppur molto frequente nella pratica: l'erogazione di rimborsi chilometrici per le trasferte "al di fuori" del Comune di riferimento, nel caso in cui il lavoratore <b>raggiunga il luogo della missione partendo da casa propria</b> e non dalla sede del datore di lavoro. In questo caso, a parere delle Entrate, l'indennità calcolata in base alle tabelle ACI relative alla distanza tra la sede dell'impresa ed il luogo della trasferta costituisce il limite massimo oltre il quale l'importo riconosciuto a titolo di indennizzo chilometrico al dipendente costituisce reddito e, pertanto, deve essere assoggettato a ritenuta fiscale e previdenziale. Di conseguenza, se <b>l'importo restituito dall'azienda</b>, calcolato in base alle tabelle ACI è:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• &gt; di quello astrattamente individuato prendendo a riferimento la <b>sede di lavoro</b> -&gt; la parte <b>eccedente concorre alla formazione del reddito</b> di lavoro del dipendente;</li> </ul>



<b>CASI PARTICOLARI</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• &lt; a quello astrattamente individuato prendendo a riferimento la sede di lavoro, ossia quando il tragitto da casa alla destinazione della trasferta risulta più breve -&gt; <b>l'esenzione è completa per il dipendente.</b></li> </ul>
<b>Servizi di car sharing</b>	<p>Soprattutto nelle grandi città è sempre più diffuso l'utilizzo di servizi di "car sharing", modalità innovativa di mobilità che si basa sulla condivisione dei veicoli, prenotando l'auto <i>online</i> da <i>smartphone</i> o da telefono e pagando una tariffa in base al tempo di utilizzo e percorrenza, naturalmente previa registrazione dell'utente. L'Agenzia delle Entrate equipara detta eventualità all'ipotesi di spostamento tramite vettore e considera <b>"non imponibili" i relativi importi rimborsati</b>, anche a fronte di viaggi interni al Comune (risoluzione n. 83/E/2016). La fattura emessa a seguito dell'utilizzo di un'auto in condivisione, la quale indichi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il destinatario della prestazione,</li> <li>• il percorso effettuato,</li> <li>• il luogo di partenza,</li> <li>• il luogo di arrivo,</li> <li>• la distanza percorsa,</li> <li>• la durata di utilizzo, e</li> <li>• l'importo dovuto,</li> </ul> <p>ha <b>lo stesso valore di prova proprio del documento rilasciato dal vettore</b> (per esempio, taxi). Peraltro, concludono le Entrate, analogo trattamento fiscale è assicurato anche nell'ipotesi in cui la società datrice di lavoro è intestataria della fattura emessa dalla società di <i>car sharing</i> e al lavoratore è rimborsata la spesa sostenuta per l'utilizzo del veicolo (c.d. "utilizzo incrociato").</p>
<b>Bike sharing e noleggio monopattini elettrici</b>	<p>Seppur non espressamente oggetto di chiarimenti si ritiene che le precisazioni sopra fornite per il <i>car sharing</i> possano essere estese a tutti i servizi di condivisione, in linea con il rinnovamento dei sistemi di trasporto urbano. Pertanto, a parere di chi scrive, detti rimborsi sono <b>non imponibili in capo al lavoratore dipendente</b> anche se non direttamente considerati dal comma 5 dell'art. 51 del TUIR.</p>

#### 8.4.2. Deducibilità per il datore di lavoro

Come evidenziato al paragrafo precedente, le tabelle ACI prevedono due tipologie di costi annui di percorrenza:

- **proporzionali**, ovvero correlati al grado di utilizzo del veicolo (esempio: carburante, pneumatici, manutenzione e riparazione);
- **non proporzionali**, ovvero costi fissi svincolati dal grado di utilizzo del veicolo (esempio: assicurazione RCA, tassa automobilistica).

L'azienda, ai fini della determinazione del costo chilometrico, ha due possibilità:

- **riconoscere solo la parte di costi proporzionali** (in questo caso il rimborso è interamente deducibile se l'autovettura rientra nella categoria dei 17 cavalli fiscali, se benzina, o 20 cavalli fiscali, se diesel). L'art. 95, comma 3 del TUIR stabilisce, infatti che *"se il dipendente o il titolare dei predetti"*

*rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel”;*



### Attenzione

Si noti che l'utilizzo di un autoveicolo dotato di una potenza superiore a quella indicata dalla norma **non comporta tout court l'indeducibilità** dell'intera spesa in capo all'impresa, bensì della sola eccedenza rispetto alla limitazione fiscale.

- oppure **riconoscere i costi proporzionali e una parte di quelli non proporzionali**. In tale seconda ipotesi, i costi non proporzionali dovranno essere computati sulla base di criteri che tengano conto sia dell'utilizzo personale, sia di quello lavorativo.

Contabilmente, in entrambi i casi, l'impresa rileverà in:

- **B.7 - Costi per servizi**, il rimborso chilometrico erogato al dipendente per le trasferte fuori Comune. Civilisticamente l'esborso rappresenta un costo sostenuto "in alternativa" al noleggio/leasing/acquisto del servizio di trasporto, necessario all'attività d'impresa;



<b>xx.xx.20xx</b>						
CE - B7	SP - C.IV	Spese per trasferte dipendenti	a	Banca c/c	...	...

- **B.9a) - costi per il personale, salari e stipendi**, il rimborso chilometrico per trasferte del dipendente nell'ambito del territorio comunale.



### Attenzione

I casi i rimborsi chilometrici costituiscono una componente di **costo indeducibile ai fini IRAP**.

A norma del comma 3 dell'art. 95 TUIR le **spese di vitto e alloggio** sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 180,76; il predetto limite è elevato ad euro 258,23 per le trasferte all'estero. Ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, l'impresa committente **può detrarre anche l'IVA relativa ai costi di trasferta**, a condizione che siano **inerenti** allo svolgimento dell'attività e documentati da apposita fattura intestata all'azienda, con l'indicazione, anche in un documento a parte, dei dati del lavoratore in missione.

## 8.5. Prove di convenienza

Procediamo ora ad un'**analisi comparata** delle diverse soluzioni di gestione del parco macchine aziendali, confrontando tre ipotesi:

- utilizzo esclusivamente aziendale dell'auto;

- vettura in uso promiscuo al dipendente;
- utilizzo vettura di proprietà del dipendente e rimborso chilometrico allo stesso.

Non si considera l'utilizzo esclusivamente personale dell'auto aziendale per evidenti limiti di economicità della scelta.



### Ricorda

Nell'**analisi di convenienza** è necessario tenere conto di diversi elementi, tra cui i **maggiori contributi previdenziali** dovuti dal datore di lavoro ed i relativi **riflessi fiscali e contributivi** in capo al dipendente (quota contributi dipendente e maggiore imponibile fiscale al netto della ulteriore contribuzione).

Operativamente, si è deciso di prendere in esame un **caso standard**, relativo all'acquisto di un'**utilitaria**:

- acquistata a 25.000 euro + IVA;
- utilizzata per 4 anni;
- con spese di impiego (carburante, manutenzione, ecc.) annue pari a 2.000 euro + IVA;
- con emissioni inferiori a 160 g/km;
- con una percorrenza annua di 15.000 km;
- ceduta al termine del quadriennio per 9.000 euro + IVA.

Successivamente, abbiamo condotto l'analisi sulla base di **tre variabili**:

- **costo dell'auto**: considerando cosa accade se si acquista un'autovettura di valore più elevato (costo di acquisto 50.000 euro + IVA);
- **tempo**: si movimentata il periodo di utilizzo (che passa da 4 a 6 anni) per verificarne l'incidenza;
- **chilometraggio annuo**: ipotizziamo un aumento della percorrenza annua da 15.000 km a 35.000 km.

*Caso standard (utilitaria)*



USO DELL'AUTO ESCLUSIVAMENTE AZIENDALE		
CASO STANDARD - UTILITARIA (costo di acquisto = 25.000)	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Acquisto dell'auto	Costo deducibile <b>1.026,72 euro</b> (28,40% x 20% x 18.076)	IVA a credito <b>2.200,00 euro</b> (22% x 40% x 25.000)
Costi di gestione totali (4 anni)	Costo deducibile <b>514,38 euro</b> (28,40% x 20% x 2.264 x 4)	IVA a credito <b>704,00 euro</b> (22% x 40% x 2.000 x 4)
Cessione dell'auto	(-) <b>326,52 euro</b> (28,40% x 20% x 9.000 x 18.076/28.300)	IVA a debito (-) <b>792,00 euro</b> (22% x 40% x 9.000)

<b>TOTALE</b>	<b>1.214,58 euro</b>	<b>2.112,00 euro</b>
Il risparmio d'imposta totale è pari a <b>3.326,58 euro</b> (= 1.214,58 + 2.112,00)		



<b>AUTO IN USO PROMISCUO AL DIPENDENTE</b>		
<b>CASO STANDARD - UTILITARIA</b> (costo di acquisto = 25.000)	<b>IMPOSTE DIRETTE</b>	<b>IVA</b>
Acquisto dell'auto	Costo deducibile <b>4.970,00 euro</b> (28,40% x 70% x 25.000)	IVA a credito <b>5.500,00 euro</b> (22% x 25.000)
Costi di gestione totali (4 anni)	Costo deducibile <b>1.590,40 euro</b> (28,40% x 70% x 2.000 x 4)	IVA a credito <b>1.760,00 euro</b> (22% x 2.000 x 4)
Cessione dell'auto	(-) <b>1.789,20 euro</b> (28,40% x 70% x 9.000)	IVA a debito (-) <b>1.980,00 euro</b> (22% x 9.000)
Riaddebito ( <i>fringe benefit</i> = 1.500 = 1.229,51 + IVA)	(-) <b>1.396,72 euro</b> (28,40% x 1.229,51 x 4)	IVA a debito (-) <b>1.081,96 euro</b> (270,49 x 4)
<b>TOTALE</b>	<b>3.374,48 euro</b>	<b>4.198,04 euro</b>
Il risparmio d'imposta totale è pari a <b>7.572,52 euro</b> (= 3.374,48 + 4.198,04)		



<b>RIMBORSO CHILOMETRICO AL DIPENDENTE</b>		
<b>CASO STANDARD - UTILITARIA</b> (costo di acquisto = 25.000)	<b>IMPOSTE DIRETTE</b>	<b>IVA</b>
Rimborso chilometrico (0,45 euro/Km)	Costo deducibile <b>6.480,00 euro</b> (24% x 0,45 x 15.000 x 4 anni)	0
Totale	<b>6.480,00 euro</b>	<b>0</b>
Il risparmio d'imposta totale è pari a <b>6.480,00 euro</b>		

### 8.5.1. Vettura con valore di acquisto elevato

Conduciamo ora l'analisi su un'autovettura dal costo di acquisto più elevato (50.000 euro + IVA), tenuto conto delle necessarie ripercussioni su:

- costi di gestione annuali: pari a 4.000 euro + IVA;
- prezzo di vendita al termine del triennio (18.000 euro).
- immutate, invece, le altre variabili.



<b>USO DELL'AUTO ESCLUSIVAMENTE AZIENDALE</b>		
<b>COSTO DI ACQUISTO ELEVATO</b> (50.000 euro + IVA)	<b>IMPOSTE DIRETTE</b>	<b>IVA</b>
Acquisto dell'auto	Costo deducibile <b>1.026,72 euro</b> (28,40% x 20% x 18.076)	IVA a credito <b>4.400,00 euro</b> (22% x 40% x 50.000)

Costi di gestione totali (4 anni)	Costo deducibile <b>1.028,76 euro</b> (28,40% x 20% x 4.528 x 4)	IVA a credito <b>1.408,00 euro</b> (22% x 40% x 4.000 x 4)
Cessione dell'auto	(-) <b>326,52 euro</b> (28,40% x 20% x 18.000 x 18.076/56.600)	IVA a debito (-) <b>1.584,00 euro</b> (22% x 40% x 18.000)
<b>TOTALE</b>	<b>1.728,96 euro</b>	<b>4.224,00 euro</b>
Il risparmio d'imposta totale è pari a <b>5.952,96 euro</b> (=1.728,96 + 4.224,00)		



<b>AUTO IN USO PROMISCOU AL DIPENDENTE</b>		
<b>COSTO DI ACQUISTO ELEVATO</b> (50.000 euro + IVA)	<b>IMPOSTE DIRETTE</b>	<b>IVA</b>
Acquisto dell'auto	Costo deducibile <b>9.940,00 euro</b> (28,40% x 70% x 50.000)	IVA a credito <b>11.000,00 euro</b> (22% x 50.000)
Costi di gestione totali (4 anni)	Costo deducibile <b>3.180,80 euro</b> (28,40% x 70% x 4.000 x 4)	IVA a credito <b>3.520,00 euro</b> (22% x 4.000 x 4)
Cessione dell'auto	(-) <b>3.578,40 euro</b> (28,40% x 70% x 18.000)	IVA a debito (-) <b>3.960,00 euro</b> (22% x 18.000)
Riaddebito ( <i>fringe benefit</i> = 3.000 = 2.459 + IVA)	(-) <b>2.793,42 euro</b> (28,40% x 2.459 x 4)	IVA a debito (-) <b>2.164,00 euro</b> (541 x 4)
<b>TOTALE</b>	<b>6.748,98 euro</b>	<b>8.396,00 euro</b>
Il risparmio d'imposta totale è pari a <b>15.144,98 euro</b> (= 6.748,98 + 8.396,00)		



<b>RIMBORSO CHILOMETRICO AL DIPENDENTE</b>		
<b>COSTO DI ACQUISTO ELEVATO</b> (50.000 euro + IVA)	<b>IMPOSTE DIRETTE</b>	<b>IVA</b>
Rimborso chilometrico (0,50 euro/Km)	Costo deducibile <b>7.200,00 euro</b> (24% x 0,50 x 15.000 km x 4 anni)	0
<b>Totale</b>	<b>7.200,00 euro</b>	<b>0</b>
Il risparmio d'imposta totale è pari a <b>7.200,00 euro</b>		

### 8.5.2. Utilizzo della vettura per un lungo periodo

Prendiamo ora in esame le conseguenze di un lungo utilizzo dell'autovettura:

- raddoppiando l'intervallo di riferimento **da 4 a 6 anni**;
- con l'implicita svalutazione del valore della vettura al momento della vendita (prezzo di rivendita finale supposto pari a **4.000 euro**).



<b>USO DELL'AUTO ESCLUSIVAMENTE AZIENDALE</b>		
<b>PERIODO DI UTILIZZO SEI ANNI</b>	<b>IMPOSTE DIRETTE</b>	<b>IVA</b>
Acquisto dell'auto	Costo deducibile <b>1.026,72 euro</b>	IVA a credito <b>2.200,00 euro</b>

	$(28,40\% \times 20\% \times 18.076)$	$(22\% \times 40\% \times 25.000)$
Costi di gestione totali (6 anni)	Costo deducibile <b>771,57 euro</b> $(28,40\% \times 20\% \times 2.264 \times 6)$	IVA a credito <b>1.056,00 euro</b> $(22\% \times 40\% \times 2.000 \times 6)$
Cessione dell'auto	(-) <b>145,12 euro</b> $(28,40\% \times 20\% \times 4.000 \times 18.076/28.300)$	IVA a debito (-) <b>352,00 euro</b> $(22\% \times 40\% \times 4.000)$
<b>TOTALE</b>	<b>1.653,17 euro</b>	<b>2.904,00 euro</b>
Il risparmio d'imposta totale è pari a <b>4.557,17 euro</b> (= 1.653,17 + 2.904,00)		



AUTO IN USO PROMISCUO AL DIPENDENTE		
PERIODO DI UTILIZZO SEI ANNI	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Acquisto dell'auto	Costo deducibile <b>4.970,00 euro</b> $(28,40\% \times 70\% \times 25.000)$	IVA a credito <b>5.500,00 euro</b> $(22\% \times 25.000)$
Costi di gestione totali (6 anni)	Costo deducibile <b>2.385,60 euro</b> $(28,40\% \times 70\% \times 2.000 \times 6)$	IVA a credito <b>2.640,00 euro</b> $(22\% \times 2.000 \times 6)$
Cessione dell'auto	(-) <b>795,20 euro</b> $(28,40\% \times 70\% \times 4.000)$	IVA a debito (-) <b>880,00 euro</b> $(22\% \times 4.000)$
Riaddebito ( <i>fringe benefit</i> = 1.500 = 1.229,51 + IVA)	(-) <b>2.095,08 euro</b> $(28,40\% \times 1.229,51 \times 6)$	IVA a debito (-) <b>357,05 euro</b> $(22\% \times 270,49 \times 6)$
<b>TOTALE</b>	<b>4.465,32 euro</b>	<b>6.902,95 euro</b>
Il risparmio d'imposta totale è pari a <b>11.368,27 euro</b> (= 4.465,32 + 6.902,95)		



RIMBORSO CHILOMETRICO AL DIPENDENTE		
PERIODO DI UTILIZZO SEI ANNI	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Rimborso chilometrico (0,45 euro/Km)	Costo deducibile <b>9.720 euro</b> $(24\% \times 0,45 \times 15.000 \text{ km} \times 6 \text{ anni})$	0
<b>Totale</b>	<b>9.720 euro</b>	<b>0</b>
Il risparmio d'imposta totale è pari a <b>9.720 euro</b>		

### 8.5.3. Vettura con elevata percorrenza

Infine, conduciamo l'analisi sull'effetto ai fini delle possibili scelte di convenienza nel caso di elevata percorrenza chilometrica e supponiamo:

- un chilometraggio di 35.000 km all'anno;
- le necessarie conseguenze sui costi di gestione, che passano a 3.500 euro annui;
- l'implicita svalutazione della vettura al termine del triennio (prezzo di vendita pari a 4.500 euro).



<b>USO DELL'AUTO ESCLUSIVAMENTE AZIENDALE</b>		
<b>ELEVATA PERCORRENZA 35.000 KM/ANNO</b>	<b>IMPOSTE DIRETTE</b>	<b>IVA</b>
Acquisto dell'auto	Costo deducibile <b>1.026,72 euro</b> (28,40% x 20% x 18.076)	IVA a credito <b>2.200,00 euro</b> (22% x 40% x 25.000)
Costi di gestione totali (4 anni)	Costo deducibile <b>900,16 euro</b> (28,40% x 20% x 3.962 x 4)	IVA a credito <b>1.232,00 euro</b> (22% x 40% x 3.500 x 4)
Cessione dell'auto	(-) <b>163,25 euro</b> (28,40% x 20% x 4.500 x 18.076/28.300)	IVA a debito (-) <b>396,00 euro</b> (22% x 40% x 4.500)
<b>TOTALE</b>	<b>1.763,63 euro</b>	<b>3.036,00 euro</b>
Il risparmio d'imposta totale è pari a <b>4.799,63 euro</b> (=1.763,63 + 3.036,00)		



<b>AUTO IN USO PROMISCUO AL DIPENDENTE</b>		
<b>ELEVATA PERCORRENZA 35.000 KM/ANNO</b>	<b>IMPOSTE DIRETTE</b>	<b>IVA</b>
Acquisto dell'auto	Costo deducibile <b>4.970,00 euro</b> (28,40% x 70% x 25.000)	IVA a credito <b>5.500,00 euro</b> (22% x 25.000)
Costi di gestione totali (4 anni)	Costo deducibile <b>2.783,20 euro</b> (28,40% x 70% x 3.500 x 4)	IVA a credito <b>3.080,00 euro</b> (22% x 3.500 x 4)
Cessione dell'auto	(-) <b>894,60 euro</b> (28,40% x 70% x 4.500)	IVA a debito (-) <b>990,00 euro</b> (4.500 x 22%)
Riaddebito (Fringe benefit = 1.500 = 1.229,51 + IVA)	(-) <b>1.396,72 euro</b> (28,40% x 1.229,51 x 4)	IVA a debito (-) <b>1.081,96 euro</b> (270,49 x 4)
<b>TOTALE</b>	<b>5.461,88 euro</b>	<b>6.508,04 euro</b>
Il risparmio d'imposta totale è pari a <b>11.969,92 euro</b> (=5.461,88 + 6.508,04)		



<b>RIMBORSO CHILOMETRICO AL DIPENDENTE</b>		
<b>ELEVATA PERCORRENZA 35.000 KM/ANNO</b>	<b>IMPOSTE DIRETTE</b>	<b>IVA</b>
Rimborso chilometrico (0,35 euro/Km)	Costo deducibile <b>11.760,00 euro</b> (24% x 0,35 x 35.000 km x 4 anni)	0
<b>Totale</b>	<b>11.760,00 euro</b>	<b>0</b>
Il risparmio d'imposta totale è pari a <b>11.760,00 euro</b>		

#### 8.5.4. Tabella di sintesi e analisi

Dalla tabella di sintesi di seguito riportata emerge che l'acquisto dell'autovettura da assegnare poi in **uso promiscuo** al dipendente si rivela sempre la soluzione che garantisce il **maggior risparmio d'imposta complessivo per le imprese**.

La possibilità di **dedurre integralmente l'IVA**, infatti, è sufficiente da sola a spiegare la convenienza di una tale scelta.



TIPOLOGIA ESAMINATA	USO ESCLUSIVAMENTE AZIENDALE	USO PROMISCUO AL DIPENDENTE	RIMBORSO CHILOMETRICO
<b>CASO STANDARD (UTILITARIA)</b>	3.326,58	<b>7.572,52</b>	6.480,00
<b>COSTO ELEVATO</b>	5.952,96	<b>15.144,98</b>	7.200,00
<b>LUNGO UTILIZZO</b>	4.557,17	<b>11.368,27</b>	9.720,00
<b>ELEVATA PERCORRENZA</b>	4.799,63	<b>11.969,92</b>	11.760,00

A diverse conclusioni si potrebbe giungere in ipotesi di acquisto di un'**autovettura usata** (ipotesi non considerata per non appesantire la trattazione esemplificativa). In **mancanza di IVA all'acquisto** (oppure quando è presente soltanto in percentuale sul corrispettivo pagato), acquisisce vantaggio la soluzione del **rimborso chilometrico, che non risente della riduzione della rilevanza IVA**, diversamente dalle altre due ipotesi, che subiscono una penalizzazione significativa per la perdita di una quota di IVA detraibile in acquisto. L'utilizzo esclusivamente aziendale di veicoli già in dotazione potrebbe essere preferito, invece, in tempi di emergenza COVID-19 dove molte attività economiche hanno ridotto i propri fatturati e prevedono perdite rilevanti, anche fiscali, se non il rischio di chiusura. In tali circostanze, infatti, l'impresa potrebbe privilegiare un **risparmio immediato** sulle imposte e sui contributi trattenuti in busta paga, nonché minori oneri previdenziali a carico azienda, piuttosto che fruire di un migliore trattamento sulla deducibilità dei costi auto nel lungo periodo.

## 9. Veicoli in uso agli amministratori

Prima di analizzare il regime fiscale applicabile ai costi di impiego delle autovetture concesse in uso agli amministratori, è opportuno fare alcune precisazioni in merito alla natura del reddito imputabile a questi ultimi.

In linea generale, la figura dell'amministratore è assimilabile a quella di un **collaboratore coordinato e continuativo** e quindi titolare di **reddito assimilato a quello di lavoro dipendente** (art. 50, comma 1, lett. c-bis, del TUIR).

Tuttavia, come chiarito dall'Agenzia delle entrate, *"quando l'ufficio rientra nei **compiti istituzionali oggetto della professione**, i relativi proventi sono riconducibili all'**attività professionale**"* (vedi circolare 12 dicembre 2001, n. 105/E).



### Attenzione

Per qualificare la natura del reddito rinveniente dall'attività di amministratore, è necessario verificare se sussiste o meno una qualche **connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo** eventualmente esercitata.

Al fine di stabilire la sussistenza di tale connessione, occorre valutare se per lo svolgimento delle prestazioni di collaborazione sono **necessarie conoscenze tecnico-giuridiche** direttamente collegate

all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente dall'amministratore (circolare 6 luglio 2001, n. 67/E).

In pratica:

- se tra le due attività svolte **sussiste una connessione**, i compensi percepiti per lo svolgimento del rapporto di collaborazione sono assoggettati alla disciplina prevista per i **redditi di lavoro autonomo**. Il professionista, dottore commercialista o ragioniere professionista, che assume l'incarico di amministratore, è, quindi, obbligato a emettere normale fattura (con compenso imponibile IVA, soggetta a contributo della Cassa di previdenza professionale e ritenuta d'acconto);
- se la suddetta **connessione manca**, l'attività dell'amministratore di società non può essere attratta nell'ambito del lavoro autonomo, in quanto per l'esercizio della stessa non è necessario attingere a specifiche conoscenze professionali.

Come vedremo meglio nei successivi paragrafi, se il reddito dell'amministratore è inquadrato come reddito di lavoro autonomo (amministratore "professionista"), il trattamento previsto per la **deducibilità dei costi** in capo all'impresa è analogo a quello dell'amministratore inquadrato come reddito assimilato a lavoro dipendente (amministratore "collaboratore"), solo che dovrà avvenire in relazione al **compenso in natura** per l'uso dell'autovettura determinato sulla base del **valore normale** (art. 9 del TUIR), **anziché** prendere in considerazione il valore del **fringe benefit**.

Esiste una terza ipotesi da tenere in considerazione, seppure assai rara da incontrare; si tratta dell'eventualità in cui un **dipendente** della società **rivesta anche la carica di amministratore** e tale ufficio rientri nei **compiti istituzionali** compresi nell'attività di lavoro dipendente dello stesso.



### Ricorda

La fattispecie è stata analizzata dalla circolare Agenzia delle entrate 19 gennaio 2007, n. 1/E, la quale ha precisato che "i redditi percepiti in relazione a tale qualità sono attratti nel **reddito di lavoro dipendente**. In questo caso, poiché tutte le somme e i valori percepiti saranno qualificati e determinati come redditi di lavoro dipendente, si ritiene che, anche ai fini della deduzione dei costi dei veicoli da parte dell'impresa, trovino applicazione le disposizioni di cui all'art. 164 del TUIR".

La trattazione che segue si concentra sull'esame della disciplina IVA e redditi applicabile ai costi relativi ai **veicoli aziendali** concessi in uso all'**amministratore "collaboratore"**, che produce redditi assimilati al lavoro dipendente, nonché all'**amministratore "professionista"**, che produce reddito di lavoro autonomo. Si rinvia al precedente paragrafo sui veicoli in uso ai dipendenti per l'analisi del trattamento fiscale riservato all'auto in uso all'**amministratore dipendente**.

## 9.1. Autovetture di proprietà dell'amministratore

Nell'accordarsi sul proprio compenso, l'amministratore può chiedere di avere a disposizione un'autovettura da utilizzare per i suoi spostamenti. In questo caso, le parti devono definire se il mezzo di trasporto è di proprietà dell'amministratore o assegnato dall'azienda.

All'amministratore autorizzato ad utilizzare la **propria autovettura** per le trasferte di lavoro è riconosciuto un "**rimborso chilometrico**". A tale fine, è necessario che l'amministratore compili una **scheda di rimborso** con gli **elementi essenziali della trasferta**, quali, ad esempio:

- la data della trasferta;

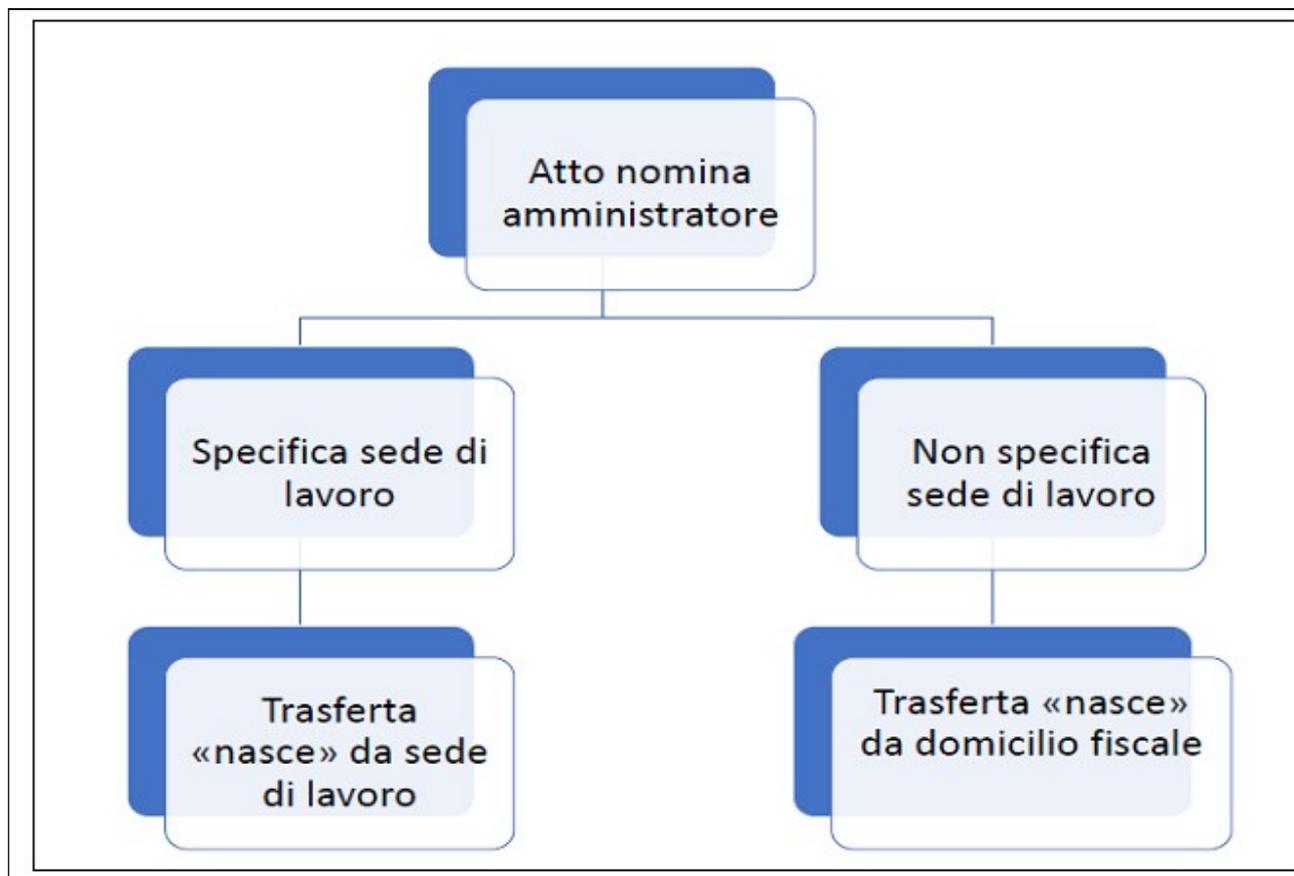
- le località raggiunte;
- la motivazione;
- i chilometri percorsi;
- il modello di autovettura utilizzato.



### Attenzione

L'assimilazione dei redditi da collaborazione a quelli di lavoro dipendente ha determinato l'applicabilità a decorrere dal 1° gennaio 2001, per i rimborsi agli amministratori, delle **medesime regole sui rimborsi spese per i lavoratori dipendenti** a cui si rimanda (cfr. paragrafo 8.4. Auto di proprietà del dipendente e rimborso chilometrico).

L'unica peculiarità riguarda il **Comune di riferimento** per il calcolo della distanza relativa alla trasferta. Come puntualizzato dalla circolare 26 gennaio 2001, n. 7, infatti *“per alcune attività di collaborazione coordinata e continuativa **non è possibile**, in virtù delle caratteristiche peculiari della prestazione svolta **determinare contrattualmente la sede di lavoro** né identificare tale sede con quella della società. In tale ipotesi, ai fini dell'applicazione del quinto comma dell'articolo 48 del TUIR (ora art. 51) occorre far riferimento al **domicilio fiscale del collaboratore**. Tale criterio può essere utilizzato ad esempio per gli amministratori di società o enti sempreché dall'atto di nomina non risulti diversamente individuata la sede di lavoro”*.



Quanto alla **deducibilità in capo all'impresa**, la stessa è disciplinata dall'art. 95, comma 3 del TUIR a norma del quale il rimborso spese all'amministratore è deducibile nel limite del costo di percorrenza relativo ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli o 20 cavalli se con motore diesel.



### Esempio

L'amministratore De Rossi utilizza un'autovettura motorizzata diesel da 30 Cv con i seguenti costi chilometrici:



Percorrenza annua	Costo auto 30 cavalli fiscali	Costo auto analoga 20 Cavalli fiscali
15.000	0,65227	0,59311
25.000	0,53599	0,45661

Supponendo che l'amministratore percorra 25.000 Km annui, di cui 15.000 nello svolgimento dei propri compiti professionali. L'addebito alla società sarà pari a € 8.039,85 = 15.000 Km x 0,53599/Km (e non 15.000 Km x 0,65227). Quest'ultima, potrà dedurre dal proprio reddito soltanto l'importo di € 6.849,15 (15.000 x 0,45661). La differenza, pari a € 1.190,70 dovrà essere stornata come variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi, ma non costituisce reddito in natura in capo all'amministratore pur essendo in deducibile per l'impresa.

## 9.2. Autovetture di proprietà dell'impresa

Se l'autoveicolo è di proprietà dell'impresa e assegnato all'amministratore, occorre distinguere **tre ipotesi di utilizzo**:

- veicolo concesso per uso esclusivamente aziendale;
- veicolo concesso per uso esclusivamente personale;
- veicolo concesso per uso promiscuo.

### 9.2.1. Veicoli concessi per uso esclusivamente aziendale

Nel caso in cui l'utilizzo dei veicoli avvenga da parte dell'amministratore esclusivamente per finalità aziendali, il trattamento ai fini delle imposte sui redditi è del tutto simile a quello commentato per i veicoli assegnati ai dipendenti.



### Attenzione

Per l'**impresa**, trovano applicazione le **limitazioni** previste dall'art. 164 del TUIR, mentre in capo all'**amministratore non si determina alcun fringe benefit** e, di conseguenza, non emerge alcuna materia imponibile da sottoporre a tassazione.

### 9.2.2. Veicoli concessi per uso esclusivamente personale

Anche con riferimento a tale fattispecie trova applicazione la medesima disciplina individuata per le auto in uso esclusivamente personale al lavoratore dipendente. Pertanto, qualora all'amministratore sia concesso l'uso dell'autovettura a fini esclusivamente personali, è necessario attribuire allo stesso

un **compenso in natura**, determinato secondo il **criterio del valore normale** di cui all'art. 9, comma 3, del TUIR.



### Ricorda

Il **valore normale** è dato dal prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni ed i 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 acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

La **determinazione del valore normale** può avvenire servendosi, dove possibile, dei listini o delle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in assenza di queste eventualità, delle mercuriali e dei listini delle Camere di commercio e delle tariffe professionali, in ogni caso tenendo in debita considerazione anche degli sconti d'uso.



### Attenzione

Per quanto riguarda la **deducibilità dei costi in capo alla società**, invece, gli stessi sono:

- **interamente deducibili** per la parte del loro ammontare non eccedente il compenso in natura previsto per l'uso dell'autovettura;
- **interamente indeducibili** per la parte eccedente il suddetto importo.

#### 9.2.3. Veicoli concessi per uso promiscuo

In relazione a tale ipotesi, procediamo, innanzitutto, ad analizzare la fattispecie dell'**amministratore "collaboratore"**, che produce **reddito assimilato a quello di lavoro dipendente**.



### Attenzione

La circolare Agenzia delle entrate 26 gennaio 2001, n. 5/E, ha precisato che la generale **assimilazione** dei redditi percepiti dagli amministratori alla categoria di **redditi di lavoro dipendente**:

- deve essere intesa **unicamente** per l'individuazione della determinazione del reddito ai fini delle **imposte dirette**;
- **non è valida** ai fini dell'applicazione della **deducibilità dei costi relativi agli autoveicoli** di cui all'art. 164, comma 1, lett. b-bis), del TUIR (che statuisce la deducibilità al 70 per cento dei costi sostenuti).

Di conseguenza, nel caso di autovetture concesse in uso promiscuo:

- in capo all'**amministratore** si configura un **fringe benefit**;
- la **società**: **deduce integralmente** i costi sostenuti per l'autovettura, fino a concorrenza dello stesso reddito. La **parte eventualmente eccedente** tale importo è **deducibile nella misura del 20 per cento** a norma dell'art. 164, comma 2, lett. b), del TUIR.

Per meglio comprendere il differente trattamento fiscale relativo all'auto in uso al dipendente ovvero all'amministratore, si consideri la seguente tabella riassuntiva.



DEDUCIBILITÀ COSTI AUTO AD USO PROMISCO		
Utilizzatore	Nel limite del fringe benefit	Eccedenza rispetto a fringe benefit
<b>Amministratore</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Deducibilità al 100%,</li> <li>nel limite delle spese effettivamente sostenute</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Deducibilità al 20%,</li> <li>entro i limiti fiscali (18.075,99 euro)</li> </ul>
<b>Dipendente</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Deducibilità al 70%,</li> <li>senza limiti fiscali</li> </ul>	



### Esempio

Gamma s.r.l. concede in **uso promiscuo al suo amministratore** un'automobile del valore di 32.000 euro. Si rileva un compenso in natura in capo all'amministratore di 3.000 euro.

Di seguito si riepilogano le spese relative all'auto concessa all'amministratore:

- quota ammortamento: euro 8.000,00 (25% di euro 32.000,00);
- costi di esercizio (carburante, manutenzioni, ecc.): euro 4.000,00;
- totale spese: euro 12.000,00.

L'ammontare delle spese rilevanti fiscalmente è pari a 8.519,00 euro [= 4.519,00 euro (25% di euro 18.075,99) + euro 4.000,00].

L'importo deducibile è pari a 4.103,80 euro, ottenuto come somma dei seguenti elementi:

- euro 3.000,00: *fringe benefit* (deducibile al 100 per cento);
- euro 1.103,80: ossia il 20 per cento delle spese relative all'auto eccedenti il *fringe benefit*, pari a 3.519,00 euro (= 8.519,00 – 3.000,00).

Riprendendo i dati dell'esempio precedente, la tabella evidenzia il diverso importo deducibile per la società nel caso in cui la medesima autovettura venisse concessa in **uso promiscuo ad un dipendente**.

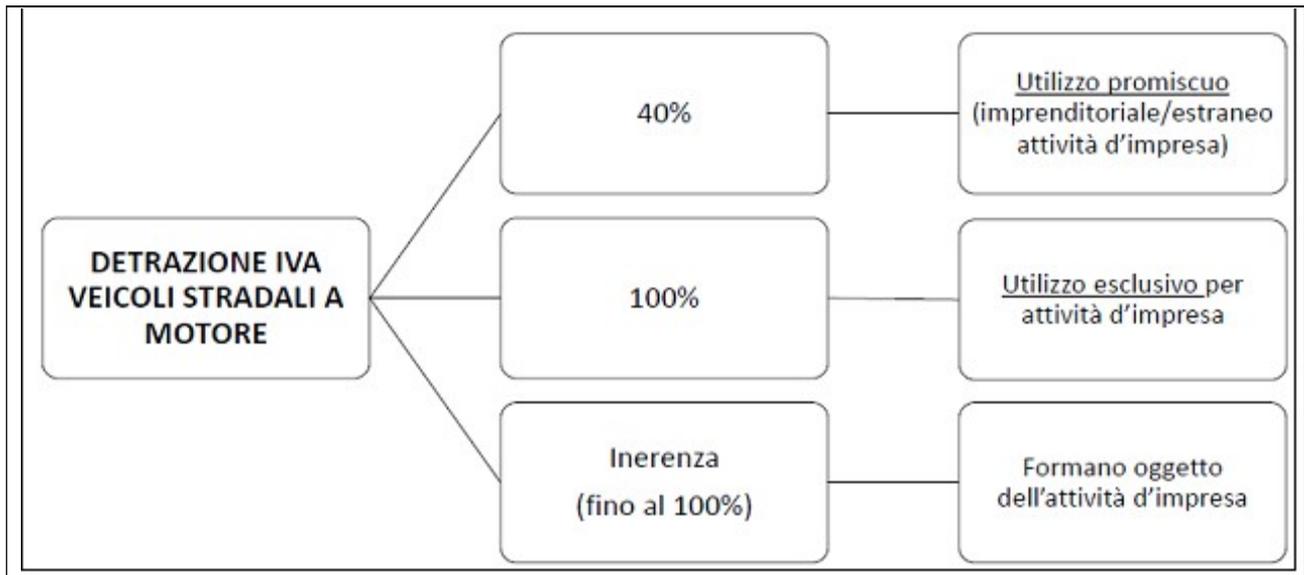


DEDUCIBILITÀ COSTI AUTO AD USO PROMISCO			
Utilizzatore	≤ 3.000 euro ( <i>fringe benefit</i> )	> 3.000 euro ( <i>fringe benefit</i> )	Totale
<b>Amministratore</b>	Deducibile 3.000,00	Deducibile 1.103,80 = 20% x (4.519 + 4.000 – 3.000)	<b>4.103,80</b>
<b>Dipendente</b>	Deducibile 8.400,00 euro (70% x 12.000,00)		<b>8.400,00</b>

### 9.3. Disciplina ai fini IVA

Ai fini IVA, ai sensi dell'art. 19-bis1, D.P.R. n. 633/1972, **l'imposta è detraibile**:

- nella **misura forfettaria del 40 per cento**, se i veicoli stradali a motore sono utilizzati solo parzialmente nell'esercizio dell'impresa;
- **per l'intero importo**, se i veicoli:
  - formano oggetto dell'attività propria dell'impresa (ad esempio, concessionario auto);
  - sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, con onere probatorio a carico del contribuente.



Secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, il trattamento ai fini IVA previsto per le auto in uso agli amministratori deve ritenersi fattispecie **in alcun modo assimilabile** a quella delle autovetture in uso **ai dipendenti**.



### Attenzione

Di conseguenza, la **detrazione dell'IVA** va operata:

- **nel limite del 40 per cento;**
- anche nel caso in cui la società addebiti agli amministratori un **corrispettivo per l'uso personale** fatturato con IVA (Direzione regionale Entrate della Lombardia, risposta a interpello n. 904-472 del 2014).

Si tratta di una posizione che, a parere di chi scrive, è palesemente irragionevole.

Il **riaddebito di un corrispettivo** per l'uso personale dell'auto da parte dell'amministratore è un'operazione che rientra a pieno titolo nell'esercizio dell'impresa e costituisce una **prestazione di servizi imponibile** secondo la definizione fornita dalla Dir. CEE 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione), la quale legittima, quindi, la **detraibilità dell'imposta assolta a monte** in relazione all'acquisto dei beni con i quali il servizio imponibile viene effettuato.



### Ricorda

A tale fine, ovviamente, il **riaddebito** non deve essere simbolico, ma **effettivo**, ossia determinato con le stesse regole previste per la quantificazione del **fringe benefit**.

#### 9.3.1. Autoveicoli in uso promiscuo all'amministratore professionista

Vediamo ora le peculiarità che caratterizzano la concessione dell'auto in uso promiscuo all'amministratore professionista, **titolare di partita IVA**, che produce reddito di lavoro autonomo.



### Ricorda

L'amministratore **dottore commercialista o esperto contabile**, prima di accettare l'incarico, è tenuto a verificare che la sua prestazione non sia relativa alla gestione operativa della società o comunque non sia in contrasto con le norme di incompatibilità professionali.

Ai fini IVA, per l'auto in uso all'amministratore professionista si ripropongono le considerazioni evidenziate con riferimento all'amministratore collaboratore, ritenendosi ragionevole, la **completa detraibilità dell'IVA** assolta dalla società a fronte di un riaddebito effettuato in base al valore normale (determinato secondo le regole ordinarie previste dal terzo comma dell'art. 14 del D.P.R. n. 633/1972).



### Attenzione

Sul punto si rileva la **posizione contraria del Fisco** (Direzione regionale Entrate della Lombardia, risposta a interpello n. 904-472 del 2014), pur enunciata da un organo periferico e non ancora confermata da una presa di posizione ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria centrale.

Dal lato dell'**amministratore**, si sottolinea che lo stesso **non può detrarre** l'imposta addebitatagli dalla società per l'utilizzo personale dell'autovettura, in quanto prestazione che, per ovvie ragioni, configura un **acquisto "non inerente"**.

Il problema non si pone per gli **amministratori "collaboratori"**, ai quali, non essendo soggetti passivi ai fini dell'imposta, è **sempre precluso il diritto alla detrazione** dell'imposta addebitata loro dalla società.

Le medesime argomentazioni sono valide anche sotto il profilo delle **imposte dirette**, trattandosi quindi di **componenti negativi fiscalmente indeducibili**.

#### **9.4. Assegnazione dell'autoveicolo al socio amministratore e verbale dell'assemblea dei soci**

Un'ipotesi particolare riguarda l'assegnazione dell'auto aziendale al socio amministratore che deve essere **deliberata dall'assemblea** dei soci.

Per ovvi motivi di **conflitto di interessi**, sarebbe opportuno che il socio amministratore si astenesse dalla votazione, in quanto delibera inerente ai propri compensi e *benefit*.



### Ricorda

Nella disciplina delle S.p.a. (art. 2373 c.c.), risulta soppressa la precedente previsione relativa al divieto di esercizio del diritto di voto da parte del socio che fosse portatore di un interesse, per conto proprio o di terzi, confliggente con quello della società. Quindi, il **socio in conflitto di interessi può sempre intervenire** in assemblea per esercitare il proprio diritto di voto, salva comunque la facoltà di astenersi ex art. 2368, terzo comma, c.c. Tuttavia, se la delibera è approvata grazie al **voto determinante** del socio in conflitto e **arrecava danno** alla società, è possibile impugnarla davanti al Tribunale per ottenere l'annullamento.

Quanto al **contenuto della delibera**, è opportuno per la società indicare:

- il **compenso all'amministratore** (e se tale importo è stabilito in relazione a un singolo anno oppure devono essere corrisposti in misura uguale anche per gli anni successivi fino a una nuova delibera);
- gli eventuali **fringe benefits**;
- la **durata dell'incarico** dell'amministratore: se amministratore nominato a tempo determinato oppure se resta in carica sino ad eventuale revoca;
- il rimborso delle **spese di trasferta** e delle altre spese inerenti agli uffici svolti in base alle deleghe conferite.

Nel caso di assegnazione a uso promiscuo, si consiglia di specificare il **modello** dell'autovettura assegnata oppure procedere alla quantificazione del *benefit* entro un limite prestabilito, anche se desumibile in via indiretta.



#### **FAC SIMILE VERBALE DI ASSEMBLEA ORDINARIA**

#### **ASSEGNAZIONE VETTURA AD USO PROMISCUO AL SOCIO AMMINISTRATORE**

##### **Verbale dell'assemblea dei soci**

Il giorno ..... alle ore ..... in ..... presso la sede sociale si è riunita l'assemblea della società ALFA S.R.L., per discutere e deliberare in merito al seguente

##### **ORDINE DEL GIORNO:**

1. Determinazione compenso amministratore;
2. Assegnazione dell'auto aziendale all'amministratore.

Assume la presidenza dell'Assemblea Mario Rossi, amministratore unico della società, nonché socio della stessa, il quale

##### **CONSTATA E DÀ ATTO**

- che sono presenti in proprio o per delega tutti i titolari del capitale sociale;
- che sono presenti l'amministratore unico e tutti i membri del Collegio Sindacale;
- che tutti i presenti si sono dichiarati sufficientemente informati sugli argomenti posti all'ordine del giorno e pertanto ne accettano la discussione.

Il Presidente dichiara la presente assemblea validamente costituita ed atta a deliberare, invitando ad assumere le funzioni di Segretario Francesco Bianchi, che accetta.

Prende la parola il Presidente, il quale fa presente che occorre determinare il compenso spettante all'amministratore per l'anno ..... secondo quanto stabilito nello Statuto sociale. Viene altresì ricordato all'assemblea che il compenso deve essere determinato dall'assemblea dei soci in relazione all'attività concretamente svolta e ai risultati conseguiti. Pertanto, viene dato conto della situazione economica e finanziaria della società alla data del ..... e viene proposta una proiezione sui risultati economici dei prossimi due anni.

Dopo breve discussione, l'assemblea, all'unanimità dei presenti, con la sola astensione del socio amministratore interessato, delibera di attribuire all'amministratore unico:

- il compenso nella misura di..... euro al lordo delle ritenute fiscali e previdenziali;
- l'assegnazione di un'autovettura..... (modello, tipo, cilindrata) per uso promiscuo, da assoggettare al relativo trattamento fiscale e previdenziale;
- l'accordo di assegnazione prevede che l'amministratore versi alla società un importo annuo di 1.000 euro più IVA (totale 1.220 euro), quale rimborso forfetario di spese e senza alcun limite di chilometraggio privato.

Null'altro essendovi da deliberare e nessun altro avendo richiesto la parola, il Presidente,

previa lettura e approvazione e sottoscrizione del presente verbale, dichiara sciolta la riunione alle ore.....

IL SEGRETARIO

.....

IL PRESIDENTE

.....



### Riferimenti normativi

- D.L. 14 agosto 2020, n. 104, convertito dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126
- D.M. 28 settembre 2020
- D.L. 19 maggio 2020 n. 34, art. 147
- D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, art. 1
- Legge 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, comma 632
- D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, artt. 38-ter, 51
- Legge 21 novembre 2000, n. 342, art. 63
- D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 5 e 5-bis
- D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, art. 193
- D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 51, 102 e 164
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19-bis1
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 46/E del 14 agosto 2020

# La cessione degli autoveicoli

Oggetto di analisi è la cessione degli autoveicoli acquistati nuovi da parte di imprese, professionisti e agenti o rappresentanti di commercio. Il tema è particolarmente complesso, in quanto impone la ricostruzione del regime di deducibilità/detraibilità applicato negli anni precedenti, distinguendo tra veicoli senza limitazioni fiscali e veicoli soggetti a limitazioni fiscali. Si analizza separatamente il tema della rivendita e plus/minusvalenza relativa ad un veicolo acquistato usato, con le eventuali implicazioni inerenti al regime del margine. Si noti che le cessioni di autoveicoli non scontano l'assoggettamento ad imposta di registro, in quanto escluse dal perimetro dell'imposta.

## 1. La cessione degli autoveicoli acquistati nuovi nell'attività d'impresa

Nel momento in cui un'impresa si accinge alla rivendita di un veicolo (autovetture, autocarri, motocicli e ciclomotori, ecc.) acquistato nuovo, è necessario individuare la misura dell'IVA da inserire nella fattura di vendita, nonché identificare il regime fiscale applicabile al corrispettivo incassato ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

### 1.1. La disciplina ai fini IVA

Per una corretta applicazione dell'art. 19-bis1, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, in caso di cessione del veicolo occorre considerare la **detrazione dell'IVA operata al momento dell'acquisto** dell'auto aziendale.

Al riguardo, possono verificarsi le seguenti tre ipotesi:

1. cessione di veicolo con IVA **totalmente detratta** in sede di acquisto;
2. cessione di veicolo con IVA **totalmente non detratta** in sede di acquisto;
3. cessione di veicolo con IVA **parzialmente detratta** in sede di acquisto.

#### 1.1.1. Cessione di veicoli con IVA totalmente detratta all'acquisto

La cessione dei veicoli per i quali l'IVA è stata totalmente detratta all'atto di acquisto (si tratta dei veicoli strumentali, ad esempio gli autocarri, che formano oggetto dell'attività d'impresa) configura un'**operazione imponibile IVA con aliquota ordinaria del 22 per cento**.



### Esempio

Nel 2011, la Calcestruzzi s.r.l. acquista un autocarro, detraendo integralmente l'IVA.

Nel 2021, al fine di ammodernare la flotta aziendale, la società decide di sostituirlo e provvede alla sua cessione, concordando il prezzo di 6.000 euro.

La fattura di vendita dell'autocarro sarà strutturata come segue:



Prezzo di cessione autocarro targato SP 010 XY	6.000,00 €
IVA 22%	1.320,00 €
<b>Totale fattura</b>	<b>7.132,00 €</b>

### 1.1.2. Cessione di veicoli con IVA totalmente non detratta all'acquisto

**Fino al 31 dicembre 2000**, era in vigore il regime di **oggettiva indetraibilità dell'IVA** sui veicoli non strettamente strumentali all'attività d'impresa. La successiva cessione di tali veicoli configura un'**operazione esente da IVA** ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 27-quinquies), del D.P.R. n. 633/1972.



#### Esempio

La Arrex s.p.a. ha acquistato nel 2000 un'autovettura, corrispondendo al concessionario un importo pari a 36.000 euro (30.000 + IVA 20%, 6.000).

Nel 2021 l'auto viene ceduta per un corrispettivo di 2.500 euro.

In fattura dovrà essere riportata la seguente indicazione:



Prezzo di cessione autovettura targata DC 077 PL	2.500,00 €
Totale fattura	2.500,00 €
<b>Importo esente da IVA ex art. 10, primo comma, n. 27-quinquies), del D.P.R. n. 633/1972</b>	



#### Attenzione

Nel tracciato Xml della fattura elettronica va riportata la Natura operazione "N4" e l'indicazione del campo "Bollo virtuale" con importo di 2 euro.

### 1.1.3. Cessione di veicoli con IVA parzialmente detratta all'acquisto

Per individuare la disciplina IVA applicabile alla cessione dei veicoli con limitazioni fiscali, usati nell'ambito dell'attività d'impresa (autovetture, autocaravan, ecc.), è necessario considerare il **regime IVA applicato in sede di acquisto del veicolo**.

Infatti, ex art. 13, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972 *"per le cessioni che hanno per oggetto beni per i cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis.1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti"*.

Poiché gli interventi del legislatore hanno modificato ripetutamente i limiti di detraibilità dell'imposta, si riporta la seguente tabella di sintesi, al fine di agevolare la verifica del regime di detrazione IVA applicato all'atto di acquisto del veicolo.



DATA ACQUISTO AUTOVETTURA	DETRAZIONE IVA VEICOLO UTILIZZATO PROMISCUAMENTE	BASE IMPONIBILE CESSIONE (EFFETTUATA DOPO IL 1/3/2008)
Dal 1979 fino al 31/12/2000	Indetraibilità IVA	Cessione esente da IVA ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 27- <i>quinquies</i> ), del D.P.R. n. 633/1972 (vedi paragrafo precedente)
Dal 1/1/2001 al 31/12/2005	Detraibilità IVA al <b>10 per cento</b>	Cessione con base imponibile pari al <b>10 per cento</b> del corrispettivo
Dal 1/1/2006 al 13/9/2006	Detraibilità IVA al <b>15 per cento</b>	Cessione con base imponibile pari al <b>15 per cento del corrispettivo</b>
Dal 14/9/2006 al 26/6/2007	Detraibilità in base al <b>principio di inerenza</b> (5/7, 50 per cento, ecc.)	Cessione con base imponibile determinata applicando al corrispettivo la <b>stessa percentuale detratta</b> in sede di acquisto
Dal 27/6/2007	Detraibilità IVA al <b>40 per cento</b>	Cessione con base imponibile pari al <b>40 per cento del corrispettivo</b>



### Esempio

Vettura acquistata dal 28 giugno 2007

In data 10 maggio 2021, la Elettronics s.r.l. cede un'**autovettura usata** per un corrispettivo di 6.000 euro (comprensivo di IVA), in relazione alla quale all'atto di acquisto l'IVA era stata **detratta nella misura del 40 per cento**.

In caso di corrispettivo comprensivo di IVA, si avrà la seguente equazione di primo grado (incognita "Y"), necessaria per determinare la base imponibile:

$$(100 - 40) Y + (40 \times 1,22) Y = 6.000$$

$$108,8 Y = 6.000$$

$$Y = 55,147 (6.000/108,8)$$

Pertanto:

- la **quota imponibile** è pari a 2.205,88 euro (= 40 x Y);
- la **quota fuori campo IVA** è pari a 3.308,82 euro (= 60 x Y).

Nella fattura di vendita si dovrà riportare la seguente indicazione:



Imponibile	2.205,88 €
IVA (22 per cento)	485,30 €
<b>Fuori campo IVA ex art. 13, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972</b>	3.308,82 €
Totale fattura	6.000,00 €



### Attenzione

Nel tracciato Xml della fattura elettronica va riportata la **Natura operazione "N2.2"** e l'indicazione del campo **"Bollo virtuale"** con importo di **2 euro**.

A conclusioni analoghe deve giungersi anche nel caso in cui in sede di acquisto sia stata detratta l'IVA in misura inferiore al 40 per cento, ad esempio al 10 ovvero al 15 per cento (nella pratica, tali ipotesi dovrebbero verificarsi molto di rado).



### Esempio

Vettura acquistata tra il 1° gennaio 2006 ed il 13 settembre 2006

Il 1° luglio 2006 la Promostar s.r.l. acquista un'autovettura, detraendo l'IVA nella misura del 15 per cento.

In data 29 aprile 2021 tale vettura viene ceduta per un corrispettivo di 5.165 euro.

La fattura di vendita dovrà riportare la seguente indicazione:



Imponibile (15% x 5.000)	750,00
IVA (22 per cento)	165,00
<b>Fuori campo IVA ex art. 13, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972</b>	4.250,00
Totale fattura	5.165,00



### Attenzione

Nel tracciato Xml della fattura elettronica va riportata la **Natura operazione "N2.2"** e l'indicazione del campo **"Bollo virtuale"** con importo di **2 euro**.

## 1.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi

La cessione degli autoveicoli aziendali acquistati nuovi impone la **ricostruzione dei costi** che sono stati **dedotti negli anni precedenti**. In particolare, ai fini delle imposte sui redditi, occorre **distinguere** tra:

- il caso in cui il veicolo sia **interamente deducibile** (ad esempio, autocarri) e
- l'ipotesi in cui lo stesso sia soggetto a **vincoli di deducibilità** (ad esempio, autovetture, motocicli, ciclomotori).

### 1.2.1. Veicolo interamente deducibile

Le **plusvalenze** (art. 86 del TUIR) e le **minusvalenze** (art. 101 del TUIR) ottenute dalla cessione degli autoveicoli senza limitazioni fiscali sono determinate come **differenza tra il corrispettivo di vendita** concordato e il **valore contabile** del cespite.



## Esempio

La società Gamma s.r.l. ha acquistato nel 2015 un autocarro al costo di 40.000 euro più IVA (totalmente detraibile).



ANNO	COEFFICIENTE AMMORTAMENTO	AMMORTAMENTO	FONDO	VALORE CONTABILE
2015	10%	4.000	4.000	36.000
2016	20%	8.000	12.000	28.000
2017	20%	8.000	20.000	20.000
2018	20%	8.000	28.000	12.000
2019	20%	8.000	36.000	4.000
2020	10%	4.000	40.000	0

La società **vende l'autocarro nel 2021 al prezzo di 5.000 euro:**

- realizzando una **plusvalenza pari al corrispettivo incassato** (l'autocarro è interamente ammortizzato),
- che decide di **rateizzare in cinque esercizi**, ai sensi dell'art. 86, comma 4, del TUIR (l'autocarro è posseduto da oltre 3 anni).

In sede di presentazione del modello Redditi 2022 e successivi, dovranno essere operate le seguenti **variazioni fiscali:**



ANNO DI RIFERIMENTO DICHIARAZIONE	VARIAZIONE FISCALE (quadro RF)	REDDITO IMPONIBILE NELL'ESERCIZIO
2021	-4.000	1.000
2022	+1.000	1.000
2023	+1.000	1.000
2024	+1.000	1.000
2025	+1.000	1.000

### 1.2.2. Veicolo parzialmente deducibile

Le **plusvalenze e le minusvalenze** ottenute dalla cessione di veicoli a deducibilità parziale sono disciplinate dall'art. 164, comma 2, del TUIR, e **non rilevano fiscalmente per intero**, ma secondo la **medesima proporzione applicata durante il periodo di possesso**.

In altre parole, la plus/minusvalenza patrimoniale è rilevante fiscalmente nella stessa proporzione esistente tra ammortamenti fiscalmente dedotti e ammortamenti civilistici complessivamente effettuati:



<b>Plus/minus fiscalmente rilevante</b>	=	Plus/minus civilistica	x	Ammortamenti fiscali dedotti
				Ammortamenti civilistici



### Esempio

Beta s.r.l. possiede un'autovettura acquistata al costo di 15.000 euro ed interamente ammortizzata. Il veicolo viene ceduto per un corrispettivo di 5.000 euro.

Si rileva un disallineamento tra:

- l'ammortamento civilisticamente dedotto, pari a 15.000 euro e
- l'importo rilevante ai fini fiscali, pari a 3.000 euro (= 20% x 15.000).

La plusvalenza contabilizzata (5.000 euro) è imponibile solo per il 20 per cento, ossia per un importo pari a 1.000 euro (= 20% x 5.000).

Approfondiamo ora le implicazioni fiscali da tenere in considerazione nel caso in cui il **costo di acquisto** dell'autovettura risulti **superiore ai limiti fiscalmente ammessi** (18.075,99 euro).



### Esempio

Delta s.r.l. possiede un'autovettura acquistata al costo di 70.000 euro ed interamente ammortizzata. Il veicolo viene ceduto per un corrispettivo di 7.000 euro.

Anche qui si registra un disallineamento tra:

- l'ammortamento transitato a conto economico, pari a 70.000 euro e
- l'importo rilevante ai fini fiscali, pari a 3.615,20 euro (ossia il 20 per cento di 18.075,99).

La plusvalenza contabilizzata (7.000 euro) deve essere sottoposta a tassazione secondo il medesimo rapporto tra ammortamento dedotto e ammortamento civilistico ( $3.615,20/70.000 = 5,16\%$ ).

La plusvalenza imponibile ammonta, quindi, a 361 euro (= 5,16% x 7.000).

Sebbene il **periodo di ammortamento** fissato per le autovetture in soli **4 anni** dal D.M. 31 dicembre 1988 renda molto probabile l'emersione di una plusvalenza al momento della cessione, occorre comunque ricordare che l'eventuale **minusvalenza è deducibile solo se viene realizzata mediante**:

- **cessione a titolo oneroso**;
- il **risarcimento**, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dell'autovettura.



### Attenzione

La **minusvalenza** derivante da **autoconsumo** del bene (tipico è il caso dell'estromissione della vettura da parte dell'imprenditore individuale) è **interamente indeducibile**.

Le **plusvalenze realizzate a seguito di autoconsumo** (del titolare o dei propri familiari) ovvero per destinazione del veicolo a finalità estranee all'esercizio dell'impresa devono essere **interamente dichiarate (e tassate)** nell'esercizio in cui sono state realizzate e **non possono essere rateizzate**.

## 1.3. La disciplina ai fini IRAP

La determinazione della base imponibile IRAP segue regole diverse a seconda della tipologia di soggetto passivo:

- **società di capitali e imprese commerciali** applicano il cd. **metodo di bilancio** di cui all'art. 5 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446;
- **imprese individuali e società di persone** applicano il cd. **metodo fiscale** di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997.

Il **metodo fiscale** rappresenta il regime "naturale" di determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti IRPEF (società di persone e imprese individuali), siano essi in regime di **contabilità ordinaria o semplificata**.

Utilizzando tale metodo, il **valore della produzione** è determinato come differenza tra la somma dei ricavi e delle variazioni delle rimanenze, e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, dei costi per servizi, degli ammortamenti e dei canoni di locazione, anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali. I componenti rilevanti si assumono secondo le regole di quantificazione, imputazione temporale e classificazione previste per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale IRPEF.



### Attenzione

Le **minus/plusvalenze** non sono menzionate dal citato art. 5-bis e, quindi, **non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP**.

L'Amministrazione finanziaria (circolare 28 ottobre 2008, n. 60/E) precisa che **non sono deducibili né imponibili ai fini IRAP**:

- le minus/plusvalenze relative a **beni strumentali anche di natura ordinaria** (ossia iscritte rispettivamente nella voce A5/B14; la precisazione è da ritenersi superflua alla luce delle più recenti modifiche normative);
- le minus/plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (cd. **beni-patrimonio**).

In alternativa all'utilizzo del metodo fiscale, **previa specifica opzione**, le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria possono determinare la base imponibile IRAP secondo le regole previste per i **sogetti IRES**, ovvero secondo i **valori di bilancio**: in particolare, come differenza tra valore della produzione (macroclasse A del conto economico) e costi della produzione (macroclasse B del conto economico, escluse le voci n. 9 "Costi del personale", n. 10 lett. c) e d) "Svalutazioni immobilizzazioni e crediti", n. 12 "Accantonamenti per rischi" e n. 13 "Altri accantonamenti").



### Attenzione

Utilizzando il **metodo da bilancio**, le plus/minusvalenze **concorrono integralmente** alla base imponibile IRAP anche se:

- **rateizzate** ai fini IRES/IRPEF;
- la loro imponibilità è sottoposta a **limitazioni ai fini IRES/IRPEF**.

## 1.4. La disciplina ai fini dell'imposta di registro

Ai sensi dell'art. 11-bis della Tabella allegata al D.P.R. n. 131/1986, sono **esclusi dall'obbligo di registrazione** gli "*Atti di natura traslativa o dichiarativa aventi ad oggetto veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico*".



### Attenzione

Le cessioni di autoveicoli, pertanto, **non scontano l'assoggettamento ad imposta di registro**, in quanto escluse dal perimetro dell'imposta.

## 2. La cessione degli autoveicoli acquistati nuovi nell'attività professionale

Nel momento in cui un professionista si accinge alla rivendita di un veicolo acquistato nuovo (autovetture, motocicli e ciclomotori), è necessario, individuare la corretta misura dell'IVA da inserire nella fattura di vendita, nonché identificare il regime fiscale applicabile al corrispettivo ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

### 2.1. La disciplina ai fini IVA

Al momento della cessione, da parte del professionista, di un autoveicolo che egli stesso aveva precedentemente acquistato nuovo da un concessionario, occorre considerare il **regime di detrazione dell'IVA operata all'acquisto**.

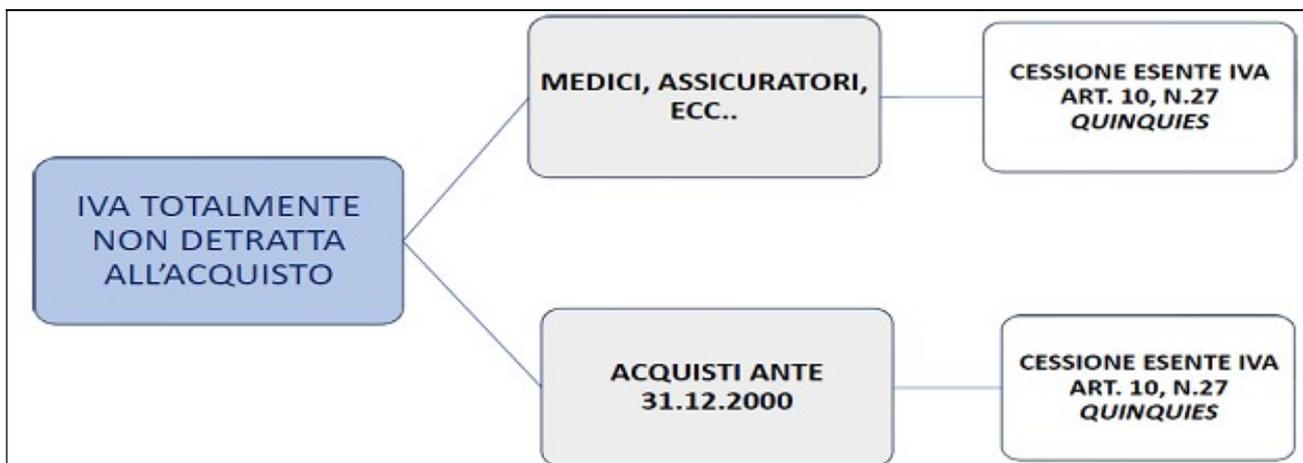
Al riguardo, possono verificarsi due ipotesi:

1. cessione di veicolo con IVA **totalmente non detratta** in sede di acquisto;
2. cessione di veicolo con IVA **parzialmente detratta** in sede di acquisto.

#### 2.1.1. Cessione di veicoli con IVA totalmente non detratta all'acquisto

Alcune categorie di lavoratori autonomi e in particolare i medici non applicano l'IVA sulle operazioni attive (esenti da IVA ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972) e non possono, pertanto, detrarre l'imposta addebitata sulle operazioni passive. La cessione di un autoveicolo utilizzato da parte di tali soggetti è considerata **esente** ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 27 quinquies), del D.P.R. n. 633/1972.

Tale regime di esenzione si applica anche per la cessione di autoveicoli nuovi acquistati fino al **31 dicembre 2000**, data in cui era in vigore il **regime di oggettiva indetraibilità dell'IVA** sui veicoli non strettamente strumentali all'attività d'impresa/professionale.





### Esempio

La dott.ssa Bianchi, **specialista di medicina generale**, ha acquistato nel 2015 un'autovettura, corrispondendo al concessionario un importo pari a 28.060 euro (23.000 + IVA 22%, 5.060). Nel 2021 l'auto viene ceduta per un corrispettivo di 7.500 euro. In fattura dovrà essere riportata la seguente indicazione:



Prezzo di cessione autovettura targata DS 043 XZ	7.500,00 €
Totale fattura	7.500,00 €
<b>Importo esente da IVA ex art. 10, primo comma, n. 27-quinquies), del D.P.R. n. 633/1972</b>	



### Attenzione

Nel tracciato Xml della fattura elettronica va riportata la Natura **operazione "N4"** e l'indicazione del campo **"Bollo virtuale"** con importo di 2 euro.

#### 2.1.2. Cessione di veicoli con IVA parzialmente detratta all'acquisto

Per individuare la disciplina IVA applicabile alla cessione dei veicoli con limitazioni fiscali usati nell'ambito dell'attività professionale (autovetture, autocaravan, ecc.), è necessario considerare il **regime IVA applicato in sede di acquisto del veicolo**.

Infatti, ex art. 13, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972 *"per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis.1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti"*.

Poiché gli interventi del legislatore hanno modificato ripetutamente i limiti di detraibilità dell'imposta, si riporta la seguente tabella di sintesi, al fine di agevolare la verifica del regime di detrazione IVA applicato all'atto di acquisto del veicolo.



DATA ACQUISTO AUTOVETTURA	DETRAZIONE IVA VEICOLO UTILIZZATO PROMISCUAMENTE	BASE IMPONIBILE CESSIONE (EFFETTUATA DOPO IL 1/3/2008)
Dal 1979 fino al 31/12/2000	Indetraibilità IVA	<b>Cessione esente</b> da IVA ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 27-quinquies), del D.P.R. n. 633/1972 (vedi paragrafo precedente)
Dal 1/1/2001 al 31/12/2005	Detraibilità IVA al <b>10 per cento</b>	Cessione con base imponibile pari al <b>10 per cento</b> del corrispettivo
Dal 1/1/2006 al 13/9/2006	Detraibilità IVA al <b>15 per cento</b>	Cessione con base imponibile pari al <b>15 per cento del corrispettivo</b>
Dal 14/9/2006 al 26/6/2007	Detraibilità in base al <b>principio di inerenza</b> (5/7, 50 per cento, ecc.)	Cessione con base imponibile determinata applicando al corrispettivo la <b>stessa percentuale detratta</b> in sede



DATA ACQUISTO AUTOVETTURA	DETRAZIONE IVA VEICOLO UTILIZZATO PROMISCUAMENTE	BASE IMPONIBILE CESSIONE (EFFETTUATA DOPO IL 1/3/2008)
		di acquisto
Dal 27/6/2007	Detraibilità IVA al <b>40 per cento</b>	Cessione con base imponibile pari al <b>40 per cento del corrispettivo</b>



### Esempio

Vettura acquistata dal 28 giugno 2007

Un architetto cede nel 2021 la propria **autovettura** per un corrispettivo di 3.500 euro (comprensivo di IVA), in relazione alla quale all'atto di acquisto l'IVA era stata **detratta nella misura del 40 per cento**.

In caso di corrispettivo comprensivo di IVA, si avrà la seguente equazione di primo grado (incognita "Y"), necessaria per determinare la base imponibile:

$$(100 - 40) Y + (40 \times 1,22) Y = 3.500$$

$$108,8 Y = 3.500$$

$$Y = 32,169 (3.500/108,8)$$

Pertanto:

- la **quota imponibile** è pari a 1.286,76 euro (= 40 x Y);
- la **quota fuori campo IVA** è pari a 1.930,14 euro (= 60 x Y).

Nella fattura di vendita si dovrà riportare la seguente indicazione:



Imponibile	1.286,77 €
IVA (22 per cento)	283,09 €
<b>Fuori campo IVA ex art. 13, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972</b>	<b>1.930,14 €</b>
Totale fattura	3.500,00 €

Nel tracciato Xml della fattura elettronica va riportata la **Natura operazione "N2.2"** e l'indicazione del campo "Bollo virtuale" con importo di 2 euro.

## 2.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi

Le **plus/minusvalenze** derivanti da cessioni di **beni strumentali**, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, realizzate a partire **dal 4 luglio 2006**, costituiscono **reddito professionale o artistico, se** derivanti:

- dalla **cessione a titolo oneroso**;
- dal **risarcimento**, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

Le plusvalenze rilevano anche se conseguite in seguito al cd. **autoconsumo**, ossia dalla destinazione al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.

**Ricorda**

Le plusvalenze e le minusvalenze rilevano **solo per i beni acquistati a partire dal 4 luglio 2007** (R.M. 21 luglio 2008 n. 310/E).

Le **plusvalenze e le minusvalenze** ottenute dalla cessione di veicoli in dotazione ai professionisti (sempre soggetti a limitazioni fiscali di deducibilità) sono disciplinate dall'art. 164, comma 2, del TUIR, e **non rilevano fiscalmente per intero**, ma secondo la **medesima proporzione applicata durante il periodo di possesso**.

In altre parole, la plusvalenza o minusvalenza patrimoniale è rilevante fiscalmente nella stessa proporzione esistente tra ammortamenti fiscalmente dedotti e ammortamenti civilistici (vedi formula seguente).



<b>Plus/minus fiscalmente rilevante</b>	=	Plus/minus civilistica	x	Ammortamenti fiscali dedotti
				Ammortamenti civilistici

**Esempio**

Si considerino i seguenti dati:

- costo di acquisto autovettura (anno 2019): 35.000 + IVA;
- IVA indetraibile:  $35.000 \times 22\% \times 60\% = 4.620$ ;
- costo effettivo: 39.620 (35.000 + 4.620);
- vita utile prevista: 4 anni;
- coefficiente di ammortamento: 25%;
- corrispettivo cessione (anno 2020): 25.000.



ANNO	COEFFICIENTE AMM.TO	AMM.TO CIVILISTICO	FONDO	VALORE RESIDUO	AMM.TO FISCALE *
2019	25%	9.905	9.905	29.715	903,80
2020	25%	9.905	19.810	19.810	903,80
<b>TOT</b>		<b>19.810</b>	<b>19.810</b>		<b>1.807,60</b>

\* Fiscalmente il costo ammortizzabile è deducibile al 20 per cento nel limite max di 18.075,99 euro.

Al momento della cessione, nel 2021, la **plusvalenza contabilizzata** ( $5.190 = 25.000 - 19.810$ ) deve essere sottoposta a tassazione secondo il medesimo rapporto tra ammortamento dedotto e ammortamento complessivo ( $1.807,60/19.810 = 9,125\%$ ).

La **plusvalenza imponibile** ammonta, quindi, a **473,57** euro ( $= 9,125\% \times 5.190$ ).

### 2.3. La disciplina ai fini dell'imposta di registro

Ai sensi dell'art. 11-bis della Tabella allegata al D.P.R. n. 131/1986, sono **esclusi dall'obbligo di registrazione** gli "Atti di natura traslativa o dichiarativa aventi ad oggetto veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico".



#### Attenzione

Le cessioni di autoveicoli effettuate dai professionisti, pertanto, **non scontano l'assoggettamento ad imposta di registro**, in quanto escluse dal perimetro dell'imposta.

## 3. La cessione degli autoveicoli acquistati nuovi per agenti e rappresentanti di commercio

Si prende in analisi il trattamento fiscale applicabile alla cessione di un veicolo acquistato nuovo da un concessionario, effettuata da un agente o rappresentante di commercio.

### 3.1. La disciplina ai fini IVA

Per una corretta applicazione dell'art. 19-bis1, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, in caso di cessione del veicolo occorre considerare la detrazione dell'IVA operata al momento dell'acquisto dell'autovettura. Poiché agenti e rappresentanti di commercio **detraggono totalmente** l'imposta in sede di acquisto, al momento della successiva rivendita l'operazione configura una **cessione interamente imponibile con aliquota IVA ordinaria al 22 per cento**.



#### Esempio

Nel 2016, l'agente Mario Rossi acquista un'autovettura detraendo totalmente l'IVA.

Nel 2021, l'agente decide di sostituire l'auto e provvede alla sua cessione a fronte di un prezzo concordato pari a 11.000 euro.

Nella fattura di vendita dovrà essere riportata la seguente indicazione:



Prezzo di cessione autovettura targata LP 750 RF	11.000,00 €
IVA 22%	2.420,00 €
<b>Totale fattura</b>	<b>13.420,00 €</b>

### 3.2. La disciplina ai fini delle imposte sui redditi

La cessione degli autoveicoli da parte di agenti e rappresentanti di commercio impone la **ricostruzione dei costi** che sono stati **dedotti negli anni precedenti**. In particolare, ai fini delle imposte sui redditi, occorre **distinguere** tra:

- il caso in cui il veicolo sia **interamente deducibile** (ad esempio, autocarri) e
- l'ipotesi in cui lo stesso sia soggetto a **vincoli di deducibilità** (ad esempio, autovetture, motocicli, ciclomotori).

### 3.2.1. Veicolo interamente deducibile

Nel primo caso, le **plusvalenze** e le **minusvalenze** ottenute sono determinate come **differenza tra corrispettivo di vendita** concordato e **valore contabile** del cespite.



#### Esempio

Il rappresentante Verdi ha acquistato nel 2017 un autocarro al costo di 20.000 euro più IVA (interamente detraibile).



ANNO	COEFFICIENTE AMMORTAMENTO	AMMORTAMENTO	FONDO	VALORE CONTABILE
2017	10%	2.000	2.000	18.000
2018	20%	4.000	6.000	14.000
2019	20%	4.000	10.000	10.000
2020	20%	4.000	14.000	6.000

Il rappresentante sostituisce l'autocarro nel 2021 per un corrispettivo pari a 9.000 euro:

- realizzando una plusvalenza pari a 3.000 euro (9.000 – 6.000),
- che decide di rateizzare in cinque esercizi, ai sensi dell'art. 86, comma 4, del TUIR (l'autocarro è posseduto da oltre 3 anni).

In sede di presentazione del modello Redditi 2022 e successivi, dovranno essere operate le seguenti variazioni fiscali:



ANNO DI RIFERIMENTO DICHIARAZIONE	VARIAZIONE FISCALE (quadro RF)	REDDITO IMPONIBILE NELL'ESERCIZIO
2021	- 2.400	600
2022	+600	600
2023	+600	600
2024	+600	600
2025	+600	600
<b>TOT</b>	<b>0</b>	<b>3.000</b>

### 3.2.2. Veicolo parzialmente deducibile

Le **plusvalenze** e le **minusvalenze** ottenute dalla cessione di veicoli a deducibilità parziale sono disciplinate dall'art. 164, comma 2, del TUIR, e **non rilevano fiscalmente per intero**, ma secondo la **medesima proporzione applicata durante il periodo di possesso**.

In altre parole, la plusvalenza o minusvalenza patrimoniale è rilevante fiscalmente nella stessa proporzione esistente tra ammortamenti fiscalmente dedotti e ammortamenti civilistici complessivamente effettuati (vedi la formula seguente).



<b>Plus/minus fiscalmente rilevante</b>	=	Plus/minus civilistica	x	Ammortamenti fiscali dedotti
				Ammortamenti civilistici



### Esempio

Si considerino i seguenti dati:

- costo di acquisto (2019): 30.000 + IVA (totalmente detraibile);
- vita utile prevista: 4 anni;
- coefficiente di ammortamento: 25%
- corrispettivo cessione (2021): 21.000 + IVA.



ANNO	COEFFICIENTE AMM.TO	AMM.TO CIVILISTICO	FONDO	VALORE RESIDUO	AMM.TO FISCALE *
2019	12,50%	3.750	3.750	26.250	2.582,28
2020	25%	7.500	11.250	18.750	5.164,57
<b>TOT</b>		<b>11.250</b>	<b>11.250</b>		<b>7.746,85</b>

\* Fiscalmente il costo ammortizzabile è deducibile all'80 per cento nel limite max di 25.822,84 euro.

Al momento della cessione, nel 2021, la plusvalenza contabilizzata ( $2.250 = 21.000 - 18.750$ ) deve essere sottoposta a tassazione secondo il medesimo rapporto tra ammortamento dedotto e ammortamento complessivo ( $7.746,85/11.250 = 68,86\%$ ).

La **plusvalenza imponibile** ammonta, quindi, a **1.549,37** euro ( $= 68,86\% \times 2.250$ ).

Sebbene il **periodo di ammortamento** fissato per le autovetture in soli **4 anni** dal D.M. 31 dicembre 1988 renda molto probabile l'emersione di una plusvalenza al momento della cessione, occorre comunque ricordare che l'eventuale **minusvalenza è deducibile solo se viene realizzata mediante:**

- **cessione a titolo oneroso;**
- il **risarcimento**, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dell'autovettura.



### Attenzione

Se la minusvalenza deriva da **autoconsumo** del bene, essa è **interamente indeducibile**.

### 3.3. La disciplina ai fini IRAP

La determinazione della base imponibile IRAP segue regole "naturali" diverse a seconda della tipologia di soggetto passivo:

- **società di capitali e imprese commerciali** applicano il cd. **metodo di bilancio** di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997;

- **imprese individuali e società di persone** applicano il cd. **metodo fiscale** di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997.

Utilizzando il **metodo da bilancio**, le plus/minusvalenze **concorrono integralmente** alla base imponibile IRAP, anche se la loro imponibilità è sottoposta a **limitazioni ai fini IRES/IRPEF**.

Diversamente, con il **metodo a valori fiscali**, le plus/minusvalenze **non concorrono** alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP, in quanto non menzionate dall'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997.

Come precisato dalla circolare n. 60/E del 2008, **non sono deducibili né imponibili ai fini IRAP**:

- le minus/plusvalenze relative a **beni strumentali anche di natura ordinaria** (ossia iscritte rispettivamente nella voce A5/B14; la precisazione è da ritenersi superflua alla luce delle più recenti modifiche normative);
- le minus/plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (cd. **beni-patrimonio**).

### 3.4. La disciplina ai fini dell'imposta di registro

Ai sensi dell'art. 11-bis della Tabella allegata al D.P.R. n. 131/1986, sono **esclusi dall'obbligo di registrazione** gli "Atti di natura traslativa o dichiarativa aventi ad oggetto veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico".



#### Attenzione

Le cessioni di autoveicoli, pertanto, **non scontano l'assoggettamento ad imposta di registro**, in quanto escluse dal perimetro dell'imposta.

## 4. La cessione degli autoveicoli usati

Il trattamento fiscale applicabile alle cessioni di autoveicoli acquistati usati implica problematiche diverse in funzione della **qualifica del primo cedente**:

1. soggetto privato;
2. soggetto IVA che ha detratto completamente l'IVA all'acquisto;
3. soggetto IVA che ha detratto parzialmente l'IVA all'acquisto;
4. soggetto IVA che non ha detratto l'IVA all'acquisto;

La trattazione che segue si focalizza sulle ipotesi 1 e 4. **Non verranno analizzate le ipotesi 2 e 3**, per le quali **non si rilevano differenze** rispetto a quanto già evidenziato in merito alla **cessione di autoveicoli acquistati nuovi**.

### 4.1. La vendita di un veicolo precedentemente acquistato da soggetto privato

Al momento della rivendita di un veicolo precedentemente acquistato da un soggetto privato, privo di partita IVA, il cedente ha due possibilità:

1. **assoggettare ad IVA l'intero corrispettivo pattuito**;
2. applicare il **regime del margine analitico**.



#### 4.1.1. Assoggettamento ad IVA

Se si opta per la prima soluzione, il cedente deve:

- riportare in fattura l'**imponibile, l'IVA con aliquota al 22 per cento** e tutti gli altri dati richiesti secondo la disciplina ordinaria;
- **comunicare l'opzione** in sede di dichiarazione annuale IVA, compilando opportunamente il **quadro VO**.

#### 4.1.2. Regime del margine

Il regime del margine è disciplinato dagli artt. da 36 a 40 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41. In base a tale regime, l'imposta viene calcolata sulla differenza tra il prezzo di vendita dei beni e quello di acquisto, maggiorato dei costi di riparazione e di quelli accessori. In tale modo, la base imponibile IVA non viene determinata sull'intero prezzo di vendita, ma soltanto sull'**utile lordo ("margine")** realizzato dal rivenditore.



#### Ricorda

La determinazione del margine può avvenire seguendo **metodologie diverse (analitica, forfetaria e globale)** a seconda della natura dei beni ceduti e dell'attività nell'ambito della quale le operazioni sono poste in essere (commercio abituale od occasionale; commercio in sede fissa o ambulante).

La vendita di un autoveicolo usato da parte di un soggetto passivo IVA rappresenta una **cessione occasionale**, disciplinata dall'art. 36, comma 9, del D.L. n. 41/1995, che **non implica per il cedente l'obbligo di tenuta del registro dei beni usati**.

Applicando il **metodo analitico**, ossia il metodo ordinario per il calcolo del margine, la base imponibile viene determinata come differenza tra il prezzo di vendita di ciascun bene e quello relativo al suo acquisto, aumentato delle spese di riparazione e accessorie imputabili al bene stesso.



#### Attenzione

Tutti i valori vengono assunti **al lordo dell'IVA** (C.M. 22 giugno 1995, n. 177/E/III-7-463).

Se il **margin** è **positivo**, occorre scorporare da esso l'imposta secondo le percentuali di scorporo corrispondenti all'aliquota applicata. Sull'importo così determinato si applica l'IVA. Diversamente, nel caso di **margin** **negativo**, nessuna imposta è dovuta e non è possibile compensare con eventuali margini positivi.



### Esempio

L'avvocato De Acutis acquista un'autovettura da un soggetto privato sprovvisto di partita IVA. All'atto della successiva rivendita applica l'imposta sul margine, calcolato secondo il **metodo analitico**:



COSTO DEL BENE	8.000 €
PREZZO DI RIVENDITA	11.000 €
SPESE DI SOSTITUZIONE PNEUMATICI (IVA INCLUSA)	450 €
<b>MARGINE LORDO</b>	$11.000 - 8.000 - 450 = 3.550$ €
<b>MARGINE NETTO</b>	$3.550 / 1,22 = 2.909,83$ €
<b>IVA*</b>	$2.909 \times 22\% = 640,16$ €
<b>* L'IVA confluisce nella liquidazione periodica del periodo in cui è effettuata</b>	

In fattura l'avvocato dovrà riportare la seguente indicazione:



Prezzo di cessione autovettura targata CT 347 PN	11.000,00 €
IVA	-
Totale fattura	11.000,00 €
<b>Applicazione del regime del margine - art. 36, comma 1, del D.L. n. 41/1995</b>	



### Attenzione

La fattura elettronica di cessione richiede la **Natura operazione "N5"**.

#### 4.2. Acquisto da soggetto IVA che ha non ha detratto l'IVA all'acquisto

L'acquisto da parte di un soggetto IVA di un autoveicolo prima posseduto da un soggetto che non aveva potuto detrarre l'IVA configura un'**operazione esente** ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies) del D.P.R. n. 633/1972.

La successiva cessione del veicolo va effettuata:

- **assoggettando ad IVA l'intero corrispettivo pattuito** oppure
- applicando il **regime del margine analitico**.



### Esempio

L'impresa EuroGoal s.r.l. ha acquistato nel 2019 un'autovettura dal medico Vita Sana per un importo di euro 12.000 (**esente da IVA** ex art. 10, n. 27 *quinquies* del D.P.R. n. 633/1972).

Nel 2021 l'impresa cede l'autovettura ad un soggetto passivo IVA, concordando un corrispettivo di 15.000 euro.

Scegliendo di **assoggettare ad IVA l'intero corrispettivo**, la fattura di vendita riporterà la seguente indicazione:



Prezzo di cessione autovettura targata CT 347 PN	9.016,39 €
IVA (22%)	1.983,60 €
Totale fattura	11.000,00 €

Per un'analisi del trattamento fiscale applicabile in caso di utilizzo del **regime del margine** si rimanda al paragrafo precedente, relativo alla rivendita di veicoli acquistati usati da soggetti privati non titolari di partita IVA.



### Riferimenti normativi

- D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 5 e 5-bis
- D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, artt. da 36 a 40
- D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 86, 101 e 164
- D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Tabella, art. 11-bis
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 10, 13 e 19-bis1

# Documentazione e disciplina fiscale delle cessioni di carburante

*Dal 1° gennaio 2019 la scheda carburante ha lasciato definitivamente spazio alla fattura elettronica per la documentazione degli acquisti di carburante. Ai fini della detraibilità dell'IVA e della deducibilità del costo di acquisto di benzina e gasolio per autotrazione, era però necessario, già a partire dal 1° luglio 2018, utilizzare mezzi di pagamento tracciati. Le cessioni di carburante effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA, pertanto, devono essere documentate da e-fattura e saldate con mezzi di pagamento diversi dal denaro contante, pena l'impossibilità di detrarre l'IVA e dedurre il costo per il carburante acquistato.*

## 1. Premessa

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 920, della legge di bilancio 2018 (27 dicembre 2017, n. 205), all'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972, l'utilizzo della **fattura elettronica** è previsto, a partire **dal 1° luglio 2018**, per gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di tutti i soggetti passivi IVA, siano essi imprese, professionisti o agenti/rappresentanti di commercio.



### Attenzione

Il D.L. 28 giugno 2018, n. 79, ha rinviato al **1° gennaio 2019** l'obbligo di emissione della fattura elettronica per le **cessioni di carburante per autotrazione** da parte degli esercenti **impianti di distribuzione stradale** (cfr. art. 1, comma 1, lett. a).

Di conseguenza, la **scheda carburante**:

- **dal 1° gennaio 2019**, ha lasciato definitivamente spazio alla **fattura elettronica**;
- **sino al 31 dicembre 2018**, restava valida come modalità di certificazione per gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi IVA.



### Attenzione

L'art. 11-bis del D.L. 12 luglio 2018, n. 87, ha confermato la necessità di utilizzare, già a partire **dal 1° luglio 2018**, **mezzi di pagamento tracciati** ai fini:

- della **detraibilità** dell'IVA,
- della **deducibilità** del **costo** di acquisto del carburante.

La presenza di tale obbligo rende **superflua** l'istituzione e la tenuta della **scheda carburante**, in quanto:

- la sola scheda carburante non è sufficiente a documentare l'operazione;

- il pagamento in contanti comporta in ogni caso la perdita del diritto a detrarre l'IVA e dedurre il costo (anche in presenza della scheda carburante debitamente compilata).



### Ricorda

L'utilizzo del documento in esame risultava limitato, **fino al 31 dicembre 2018**, a **pochi casi di applicazione**, quali, ad esempio:

- **l'acquisto di carburante da parte dei dipendenti** dell'azienda, i quali necessitano di documentazione idonea per ottenere il rimborso della spesa (resta fermo, tuttavia, che la detraibilità e la deducibilità della spesa sono garantite solo se il pagamento avviene con mezzo tracciato);
- **aziende e professionisti** interessati, per diversi motivi (esigenze amministrative o pagamento effettuato in contanti), ad avere un documento fiscale da annotare in contabilità, in sostituzione della fattura elettronica;
- **soggetti passivi IVA non interessati alla detrazione o deduzione** (per limiti oggettivi o soggettivi, come i soggetti IVA aderenti al regime dei "minimi"), che, tuttavia, necessitano di un documento ai fini contabili.

Di seguito si procede a riepilogare sinteticamente la precedente disciplina relativa alla scheda carburante, per poi approfondire nel dettaglio gli aspetti connessi all'applicazione della fattura elettronica e la **nuova disciplina per la detraibilità dell'IVA e la deducibilità dei costi** relativi all'acquisto di **carburanti per autotrazione**.

## 2. La disciplina vigente fino al 31 dicembre 2018: la scheda carburante

Fino al 31 dicembre 2018, la documentazione delle operazioni di **acquisto di carburanti** per autotrazione presso gli **impianti stradali** di distribuzione effettuati da soggetti passivi IVA nell'esercizio di impresa, arte o professione soggiace ad una specifica disciplina derogatoria rispetto alle ordinarie regole previste dal D.P.R. n. 633/1972 in materia di **certificazione fiscale** delle cessioni e delle prestazioni.



### Ricorda

Per le cessioni di carburanti per autotrazione effettuate presso impianti stradali di distribuzione è previsto un **generale divieto di fatturazione** di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, salva l'applicazione di alcune eccezioni che poi vedremo più nel dettaglio.

Chi acquista **carburanti per autotrazione** (benzina normale, benzina super, benzina verde, miscela di carburante e lubrificante, gasolio, gas metano, GPL) presso gli impianti stradali, se intende avvalersi del diritto alla detrazione dell'IVA o documentare la spesa ai fini delle imposte dirette, ha la **facoltà** (non l'obbligo) di emettere un documento denominato **scheda** o **carta carburante**.



### Attenzione

Per ogni veicolo utilizzato nell'attività d'impresa, arte o professione deve essere istituita **una scheda carburante**, la quale può essere **mensile o trimestrale**, a prescindere dal periodo di liquidazione IVA del contribuente.

Tale documento **deve contenere**, anche a mezzo di apposito timbro, i seguenti elementi:

- **estremi di individuazione del veicolo**: casa costruttrice, modello, targa o numero di telaio o altri elementi identificativi;
- **dati anagrafici** di colui che acquista il carburante: ditta per le imprese individuali, denominazione o ragione sociale per le società, nome e cognome per i professionisti, domicilio fiscale e numero di partita IVA;
- ubicazione della **stabile organizzazione** in Italia (per i soggetti domiciliati all'estero);
- **dati identificativi del soggetto residente all'estero e del rappresentante fiscale in Italia** (art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972).



### Attenzione

L'intestatario del mezzo di trasporto utilizzato nell'esercizio di impresa (**esclusi**, quindi, gli **artisti e i professionisti**) deve indicare, inoltre, il **numero dei chilometri** rilevabile, alla fine del mese o del trimestre, dall'apposito dispositivo contachilometri esistente nel veicolo.

All'atto di ogni rifornimento, l'**addetto alla distribuzione** di carburante deve indicare nella scheda carburante:

- la **data** del rifornimento;
- l'ammontare del **corrispettivo** corrisposto al lordo dell'IVA;
- i propri **estremi identificativi**: denominazione o ragione sociale, ovvero ditta o cognome o nome, e ubicazione dell'impianto;
- apporre la propria **firma per convalida** della regolarità dell'operazione di acquisto.



### Attenzione

Sono previste **diverse eccezioni** all'obbligo di tenuta della scheda carburante, fra cui spicca senz'altro quella prevista per i soggetti che effettuano gli acquisti di carburante esclusivamente mediante **carte di credito, carte di debito o carte prepagate**, emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria, previsto dall'art. 7, sesto comma, del D.P.R. n. 605/1973.

In questo caso, infatti, l'acquisto di carburante è **certificato dell'estratto conto** rilasciato dall'emittente, che deve indicare tutti gli elementi necessari per l'individuazione dell'acquisto di carburante, quali:

- la data;

- il distributore presso il quale è stato effettuato il rifornimento;
- l'ammontare del relativo corrispettivo (vedi circolare Agenzia delle entrate 9 novembre 2012, n. 42/E).

Altre **operazioni escluse** dall'obbligo della scheda carburante sono:

- le **cessioni non effettuate presso gli impianti stradali o non destinate all'autotrazione**, ovvero quando tale destinazione non può essere constatata all'atto dell'acquisto (vedi C.M. 13 luglio 1977, n. 39/362701);
- gli acquisti effettuati da **autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti all'albo**;
- gli acquisti effettuati da **autotrasportatori non residenti** in Italia;
- gli acquisti di **oli di gas** effettuati dagli autotrasportatori di cose per conto terzi domiciliati e residenti in Stati UE;
- gli acquisti di **gasolio** effettuati dagli autotrasportatori di cose in conto proprio o per conto terzi domiciliati e residenti in Stati UE;
- gli acquisti effettuati presso gli impianti stradali da **Stato, enti pubblici** territoriali, istituti universitari ed enti ospedalieri, di assistenza e beneficenza;
- gli acquisti **non certificabili** per mancanza del personale addetto alla distribuzione;



### Esempio

Si pensi al rifornimento effettuato in **orario di chiusura dell'impianto**.

- gli acquisti effettuati in virtù dei **contratti di "netting"**, nel quale l'acquirente stipula un contratto di somministrazione direttamente con la società petrolifera (per ulteriori dettagli si veda il paragrafo seguente).

## 2.1. Il "netting"

Il cosiddetto "netting" è una procedura consistente nella stipula di un **contratto di somministrazione** fra il gestore e la propria compagnia petrolifera di prodotti petroliferi, effettuati dal gestore direttamente all'utente, che utilizza per il pagamento apposite carte aziendali, e fatturati al medesimo utente del veicolo rifornito dalla compagnia petrolifera alla quale il gestore provvede a rifatturare l'operazione effettuata nei confronti del cliente.

Nel *netting* possiamo distinguere un **primo rapporto**, tra gestore dell'impianto e società petrolifera, nel quale il primo emette nei confronti di quest'ultima regolare fattura per le somministrazioni continuative effettuate a favore della società beneficiaria delle forniture di carburante (ossia il contribuente che si rifornisce), ed un **secondo rapporto** nel quale la società petrolifera, a sua volta, emette fattura nei confronti della società che fruisce della somministrazione in base al flusso di informazioni automatizzate di tutti i prelievi effettuati con l'utilizzo delle carte magnetiche.



### Attenzione

Dallo schema contrattuale delineato emerge chiaramente che, fatta salva la "materiale" erogazione del carburante, non si instaura **alcun tipo di rapporto giuridico tra il distributore e**

**il cliente finale.** Il bene, infatti, è già stato ceduto dal distributore alla compagnia petrolifera in forza del primo contratto di somministrazione.

La particolare struttura che contraddistingue il contratto di *netting* riverbera effetti sulle modalità di pagamento e sui relativi obblighi di certificazione.

Il **pagamento del carburante**, effettuato dalle imprese aderenti al sistema direttamente nei confronti della compagnia petrolifera, viene gestito tramite un sistema di **tessere magnetiche** (particolari "carte aziendali"), rilasciate da quest'ultima alle imprese clienti, le quali possono utilizzarle per il rifornimento di carburante presso i distributori convenzionati.

Periodicamente, la compagnia petrolifera rendiconta alle imprese aderenti il carburante acquistato ed emette un'**unica fattura**, in base alla quale verrà effettuato il pagamento vero e proprio. Ciò comporta degli impliciti **vantaggi sotto il profilo finanziario**.



### Ricorda

Il *netting* permette alle imprese clienti di effettuare **pagamenti periodici** direttamente alla compagnia petrolifera, senza sostenere alcun esborso in sede di rifornimento presso gli impianti di distribuzione.

Per quanto attiene agli aspetti contabili e fiscali, la fatturazione avviene periodicamente sulla base della rendicontazione dei rifornimenti effettuati dal cliente finale, il quale deve, pertanto, registrare una sola **fattura periodica**, emessa direttamente dalla compagnia petrolifera.

Al riguardo, un aspetto critico riguarda la **decorrenza dell'obbligo di emissione della fattura elettronica** per le operazioni in esame.



### Attenzione

L'art. 1, comma 917, della legge n. 205/2017, ha imposto l'obbligo di utilizzo della fattura elettronica **dal 1° luglio 2018** per le "cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori". Successivamente, il D.L. n. 79/2018 ha aggiunto a tale previsione il seguente periodo: "**ad eccezione delle cessioni di carburante per autotrazione presso gli impianti stradali di distribuzione, per le quali il comma 920 si applica dal 1° gennaio 2019**".

L'Agenzia delle entrate e il Ministero delle finanze (circolare 9 novembre 2012, n. 42/E, e C.M. 12 agosto 1998, n. 205/E) hanno più volte ribadito che il rapporto che si instaura per effetto del richiamato contratto di "netting":

- è riconducibile alla **somministrazione di beni** di cui all'art. 1559 c.c., "contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo, a eseguire, a favore dell'altra, prestazioni periodiche o continuative di cose";
- **non è assimilabile alle cessioni di beni**;
- **esula** dalla disciplina del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444, riguardante la **scheda carburante**.



### Ricorda

Alla luce di tali considerazioni, Assonime (circolare 6 luglio 2018, n. 17) ritiene che l'**obbligo di emissione della fattura in formato elettronico** vada applicato sin **dal 1° luglio 2018**:

- sia con riferimento al rapporto tra il gestore dell'impianto di distribuzione e la società petrolifera;
- sia nel rapporto tra la società petrolifera ed il soggetto che ha aderito a tale sistema di acquisto di carburante.

## 3. La “nuova” disciplina ai fini IVA

Il **1° gennaio 2019** è la data che segna il pensionamento della scheda carburante e la conseguente necessità di:

- richiedere la **fattura elettronica**;
- saldare gli acquisti con **mezzi di pagamento tracciabili**, per potere dedurre i costi dei rifornimenti di carburante e detrarre l'IVA.

### 3.1. Ambito soggettivo

L'obbligo di emissione della fattura elettronica riguarda la generalità delle operazioni effettuate dai soggetti passivi:

- sia nei confronti di altri soggetti passivi IVA (**B2B**),
- che nei confronti di soggetti privati (**B2C**).

Sono **esonerati** dall'obbligo della fatturazione elettronica:

- i soggetti che rientrano nel **regime di vantaggio** (cd. “minimi” di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111);
- i soggetti che applicano il **regime forfetario** (di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190);



### Attenzione

Al fine di **incentivare l'adesione spontanea alla fatturazione elettronica**, l'art. 1, comma 692, Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) modifica l'art. 1, comma 74, della Legge n. 190/2014, prevedendo per i contribuenti in regime forfetario che hanno un fatturato annuo costituito **esclusivamente da fatture elettroniche** la **riduzione di un anno del termine di decadenza per l'accertamento** ai fini delle imposte dirette (art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973). Accedendo al regime premiale, il termine per l'accertamento andrebbe a coincidere con il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

- i **produttori agricoli** in regime di esonero ex art. 34, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, i quali erano esonerati per legge dall'emissione di fatture anche prima dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica.

In sede di conversione del D.L. n. 119/2018, sono state introdotte ulteriori categorie di **soggetti esonerati**; il riferimento è:

- alle **associazioni sportive dilettantistiche** ed agli altri soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime forfetario di cui agli artt. 1 e 2 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi **non superiori a 65.000 euro** nell'ambito della propria attività commerciale;
- a coloro che sono **tenuti all'invio dei dati delle fatture al Sistema tessera sanitaria** (farmacie, medici, operatori sanitari, ecc.).



### Attenzione

La legge di bilancio 2021 (legge 30 dicembre 2020, n. 178) **proroga, anche per l'anno 2021, il divieto di emissione di fattura elettronica** mediante il SdI da parte dei soggetti tenuti all'invio dei dati al **Sistema tessera sanitaria** con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare a tale sistema. Allo stesso modo, almeno per un anno, la trasmissione dei corrispettivi potrà proseguire con le modalità utilizzate nel 2020, alla luce dell'ennesimo rinvio, contenuto nel c.d. "decreto milleproroghe" (D.L. 31 dicembre 2020, n. 183), relativo all'obbligo di trasmissione dei corrispettivi elettronici esclusivamente tramite il Sistema tessera sanitaria.

### 3.2. Nuovo tracciato della fattura elettronica

La fattura elettronica deve contenere **gli elementi obbligatori** di cui all'art. 21 o 21-bis del D.P.R. n. 633/1972, fiscalmente rilevanti (es. data di emissione e numero progressivo del documento, dati del cedente o prestatore e del cessionario o committente, natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione, aliquota IVA, imponibile, imposta), le **informazioni obbligatorie** indicate nelle specifiche tecniche (es. tipo di documento emesso; "codice natura", ecc.), nonché le **altre informazioni facoltative**, previste dalle stesse specifiche tecniche, volte ad agevolare la gestione digitalizzata dei flussi di fatturazione (es. dati relativi all'ordine di acquisto, al trasporto di beni, al pagamento).



### Novità

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 99922 del 28 febbraio 2020 poi modificato dal successivo Provvedimento n. 166579 del 20 aprile 2020 sono state **introdotte delle modifiche al tracciato della fattura elettronica** per rendere più semplice e rapida la contabilizzazione dei dati con i *software* gestionali, riconciliando i dati delle fatture con i codici della Dichiarazione annuale IVA, con l'obiettivo di consentire l'avvio della fase sperimentale della **Dichiarazione Precompilata IVA**.

Il calendario dell'avvio dell'utilizzo del nuovo tracciato di fattura elettronica prevede:

- **dal 1° ottobre 2020**, la facoltà di emettere una fattura elettronica con utilizzo del nuovo tracciato e di riceverlo mediante SdI;
- **dal 1° ottobre al 31 dicembre 2020** (fase transitoria), la coesistenza dei tracciati vecchio e nuovo con nuovi controlli da parte del SdI;
- **dal 1° gennaio 2021 l'obbligo di utilizzo nuovo formato**. Pertanto, il Sistema di interscambio utilizza soltanto i nuovi controlli, con la conseguenza che le fatture elettroniche emesse utilizzando il vecchio tracciato risultano scartate.

Nell'ambito delle modifiche, l'Agenzia ha previsto **nuovi tipo documento** (codici da **TD01 a TD27**) che permettono di descrivere meglio ogni operazione e collegare la corretta compilazione del documento alla regola generale della registrazione in contabilità della fattura. I codici, utilizzabili facoltativamente dal 1° ottobre 2020, sono divenuti **obbligatori dal 1° gennaio 2021**.



<b>CODICI UTILIZZABILI</b>	<b>TIPO DOCUMENTO</b>
TD01	Fattura
TD02	Acconto/anticipo su fattura
TD03	Acconto/anticipo su parcella
TD04	Nota di credito
TD05	Nota di debito
TD06	Parcella
TD16	Integrazione fattura <i>reverse charge</i> interno
TD17	Integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero
TD18	Integrazione per acquisto di beni intracomunitari
TD19	Integrazione/autofattura per acquisto di beni ex art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972
TD20	Autofattura per regolarizzazione e integrazione delle fatture (art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/1997 e art. 46, comma 5, D.L. n. 331/1993)
TD21	Autofattura per splafonamento
TD22	Estrazione beni da deposito IVA
TD23	Estrazione beni da deposito IVA con versamento dell'IVA
TD24	Fattura differita ex art. 21, comma 4, lett. a), D.P.R. n. 633/1972
TD25	Fattura differita ex art. 21, comma 4, lett. b), D.P.R. n. 633/1972
TD26	Cessione di beni ammortizzabili e passaggi interni
TD27	Fattura per autoconsumo o per cessioni gratuite senza rivalsa

Qualora l'IVA **non debba essere indicata in fattura** occorre riportare all'interno del *file XML* uno dei seguenti **codici natura** (cfr. nuova specifiche tecniche 1.6 e seguenti).



<b>CODICI UTILIZZABILE</b>	<b>NATURA DELL'OPERAZIONE</b>
N1	Esclusa ex art. 15, D.P.R. n. 633/1972
N2	Non soggetta
N2.1	Non soggetta a IVA ex artt. da 7 a 7-septies, D.P.R. n. 633/1972
N2.2	Non soggette - Altri casi



CODICI UTILIZZABILE	NATURA DELL'OPERAZIONE
N3	Non imponibili
N3.1	Non imponibili – Esportazioni
N3.2	Non imponibili – Cessioni intracomunitarie
N3.3	Non imponibili – Cessioni verso San Marino
N3.4	Non imponibili – Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione
N3.5	Non imponibili – A seguito di dichiarazioni di intento
N3.6	Non imponibili – Altre operazioni che non concorrono alla formazione del plafond
N4	Esenti
N5	Regime del margine – IVA non esposta in fattura
N6	Inversione contabile (per le operazioni in <i>reverse charge</i> o nei casi di auto-fatturazione per acquisti <i>extra</i> UE di servizi ovvero per importazioni di beni nei soli casi previsti)
N6.1	Inversione contabile – Cessione di rottami e altri materiali di recupero
N6.2	Inversione contabile – Cessione di oro e argento puro
N6.3	Inversione contabile – Subappalto nel settore edile
N6.4	Inversione contabile – Cessione di fabbricati
N6.5	Inversione contabile – Cessione di telefoni cellulari
N6.6	Inversione contabile – Cessione di prodotti elettronici
N6.7	Inversione contabile – Prestazioni comparto edile e settori connessi
N6.8	Inversione contabile – Operazioni settore energetico
N6.9	Inversione contabile – Altri casi
N7	IVA assolta in altro Stato UE (vendite a distanza ex art. 40, commi 3 e 4 e art. 41, comma 1, lett. b), D.L. n. 331/1993; prestazione di servizi di telecomunicazioni, teleradiodiffusione ed elettronici ex artt. 7-octies e 74-sexies, D.P.R. n. 633/1972)

### 3.3. Termine di emissione della e-fattura

Con riguardo alle fatture emesse obbligatoriamente in formato elettronico, mediante il SdI:

- la fattura si intende **emessa solo se trasmessa al SdI e non scartata** da quest'ultimo. L'Agenzia delle Entrate ha ribadito che lo scarto da parte del SdI, del file relativo a una singola fattura elettronica o del lotto contenente più fatture, equivale alla mancata emissione dei suddetti documenti, con la conseguente applicazione delle sanzioni di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 (principio di diritto n. 23 dell'11 novembre 2019);
- la **data di emissione** (ai fini dell'esigibilità dell'imposta) coincide con la data riportata sul documento (Agenzia delle entrate, Provv. 30 aprile 2018, n. 89757/2018), fermo restando che la fattura

ra deve essere trasmessa al SdI entro il giorno in cui l'operazione si considera effettuata ex art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

A partire **dal 1° luglio 2019**, la fattura deve essere emessa **entro 12 giorni** da quello di effettuazione dell'operazione (non vi è più l'obbligo di emissione entro le ore 24 del giorno di effettuazione), determinato ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972. La **data di effettuazione** della cessione di beni o della prestazione di servizi deve essere specificamente indicata sul documento, in quanto **diversa da quella di emissione** della fattura art. 21, comma 2, lett. g-bis), del D.P.R. n. 633/1972). La dilatazione del termine per l'emissione delle fatture **non contrasta con le disposizioni** contenute nella Direttiva n. 2006/112/CE né muta il momento di esigibilità dell'imposta e i termini per la conseguente liquidazione.



### Ricorda

La norma non è circoscritta all'ambito della fatturazione elettronica, ma ha **valenza generale**. Quanto alla e-fattura – considerato che la stessa può dirsi emessa al momento della trasmissione mediante il Sistema di Interscambio – il *file* XML potrà essere trasmesso al SdI entro il nuovo arco temporale (**12 giorni**) concesso dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

### 3.4. Modalità di trasmissione della fattura elettronica

Al momento del rifornimento, l'impresa/professionista/agente deve richiedere al gestore dell'impianto l'emissione della fattura elettronica, fornendo i propri dati anagrafici, la partita IVA e l'**indirizzo telematico** per il recapito della stessa.

Tale indirizzo può essere:

- un **indirizzo PEC**: in tale caso, occorre compilare il campo della fattura "Codice Destinatario" con il valore "0000000" (sette volte zero) e il campo "PEC Destinatario" con l'indirizzo PEC comunicato dal cliente;
- un **codice alfanumerico di 7 cifre** ("Codice Destinatario").

La fattura elettronica deve essere trasmessa dal gestore al SdI secondo le seguenti modalità:



MODALITÀ DI TRASMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA	
<b>PEC (Posta elettronica certificata)</b>	<p>Per inviare la fattura elettronica ai propri clienti, occorre sempre trasmettere il <i>file</i> (XML) della fattura (predisposto con uno dei programmi gratuiti offerti dall'Agenzia delle entrate o con un <i>software</i> di mercato) al SdI, che provvede a consegnare in modo sicuro il <i>file</i> della fattura all'indirizzo telematico che il cliente (partita IVA) avrà comunicato. La fattura elettronica inviata direttamente alla casella PEC del cliente, non passando per il SdI, <b>si ha per non emessa</b>. I soggetti che usano la PEC per inviare il <i>file</i> della fattura elettronica al SdI devono:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>predisporre il messaggio PEC;</b></li> <li>• <b>inserire il <i>file</i> XML</b> della fattura elettronica come allegato del messaggio PEC (quest'ultimo può contenere anche diversi <i>file</i> allegati, ma non può superare la dimensione di 30 Mb. Il singolo <i>file</i> di una fattura elettronica, invece, non può superare la dimensione di 5 Mb);</li> </ul>



MODALITÀ DI TRASMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>inserire e inviare, la prima volta</b>, il messaggio di PEC all'indirizzo sdi01@pec.fatturapa.it.</li> </ul> Una volta ricevuta la PEC, il SdI comunicherà – con apposito messaggio inviato allo stesso indirizzo PEC da cui ha ricevuta la <i>mail</i> – un nuovo indirizzo PEC-SdI a cui inviare le successive PEC contenenti le altre fatture elettroniche.
<b>Servizi informatici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate</b>	Si tratta della procedura web oppure dell'app "FatturaE", utilizzabili anche per la predisposizione del file fattura.
<b>Canale telematico proprio o di una software house</b>	Si tratta di un sistema di <b>cooperazione applicativa</b> , su rete <i>internet</i> , con servizio esposto tramite modello " <b>web service</b> " ovvero di un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su <b>protocollo SFTP</b> . Tali modalità necessitano di un preventivo processo di " <b>accreditamento</b> " al SdI, per consentire di impostare le regole tecniche di colloquio tra l'infrastruttura informatica del soggetto trasmittente e il SdI: al termine di tale procedura il SdI, su richiesta, associa al canale telematico attivato almeno un codice numerico di 7 cifre, denominato " <b>codice destinatario</b> ", indispensabile per ricezione delle fatture passive.

Per ogni fattura elettronica o lotto di fatture il SdI effettua **specifici controlli** riguardanti ad esempio, le dimensioni del file, la compilazione dei campi obbligatori della fattura, la validità e la coerenza dei dati riportati (es. presenza della partita IVA nella banca dati dell'Anagrafe tributaria, nominativo del file differente rispetto a quelli già trasmessi, ecc.).

### 3.5. Assolvimento dell'imposta di bollo

Le fatture elettroniche sono soggette ad imposta di bollo secondo la disciplina prevista, in generale, per le fatture cartacee. L'imposta si applica nella misura di **2 euro** per le fatture aventi ad oggetto corrispettivi non assoggettati ad IVA di **importo superiore a 77,47 euro** (fatta salva l'applicazione di specifiche esenzioni).

**Dal 1° ottobre 2020**, nelle fatture elettroniche è possibile valorizzare il campo "**Bollo virtuale**" per indicare l'assolvimento dell'imposta anche senza riportare l'importo del bollo (cfr. specifiche tecniche approvate con provv. 99922/2020). Il **pagamento dell'imposta** può essere effettuato mediante il servizio presente nell'area riservata, con addebito su **conto corrente bancario o postale**, oppure utilizzando il **modello F24** predisposto dalle Entrate. Il D.M. 4 dicembre 2020 ha ridefinito – per le fatture elettroniche inviate tramite Sistema di Interscambio dal **1° gennaio 2021** – le scadenze di versamento dell'imposta di bollo, nonché le modalità di integrazione e comunicazione al contribuente dell'imposta di bollo complessivamente dovuta per ciascun trimestre. L'imposta deve essere assolta entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre (in precedenza la scadenza coincideva con il giorno 20 del mese successivo al trimestre).



### Ricorda

La nuova scadenza riguarda le **fatture elettroniche del primo, terzo e quarto trimestre**; per le fatture del secondo trimestre, l'imposta di bollo dovrà essere versata entro il **30 settembre**, cioè entro l'ultimo giorno del terzo mese successivo alla chiusura del trimestre.



### Novità

Relativamente alle fatture elettroniche inviate mediante SdI **dal 1° gennaio 2021**, l'Agenzia delle Entrate procede, per ciascun trimestre **all'integrazione delle fatture che non riportano l'indicazione dell'imposta di bollo** laddove dovuta, già in fase di ricezione sul Sistema di Interscambio (art. 6, comma 2 del D.M. 17 giugno 2014 novellato dal D.M. 4 dicembre 2020).



Periodo di riferimento	Termine versamento	Codice tributo
I Trimestre 2021	31 maggio 2021	2521
II Trimestre 2021	30 settembre 2021	2522
III Trimestre 2021	30 novembre 2021	2523
IV Trimestre 2021	28 febbraio 2022	2524

Si noti che se l'ammontare dell'imposta di bollo complessivamente dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre dell'anno **non è superiore a 250 euro**, in luogo della scadenza ordinaria, fissata al 31 maggio, sarà possibile procedere al pagamento **entro il 30 settembre**, che coincide con il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre. Se, invece, l'imposta di bollo dovuta nei primi due trimestri dell'anno non supera 250 euro, il pagamento potrà essere effettuato **entro il 30 novembre**, previsto per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre.

L'art. 17 del D.L. n. 124/2019 convertito, modificando il citato art. 12-nonies del D.L. n. 34/2019, stabilisce che in caso di **ritardato, omesso o insufficiente versamento dell'imposta di bollo** dovuta sulle fatture elettroniche inviate tramite il Sistema di interscambio, l'Agenzia delle entrate comunica con modalità telematiche al contribuente:

- l'ammontare dell'**imposta dovuta**;
- la **sanzione** (art. 13, D.Lgs. n. 471/1997) da versare ridotta ad un terzo;
- gli **interessi dovuti** fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.



### Attenzione

Se il contribuente non provvede al pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute **entro trenta giorni** dal ricevimento della comunicazione, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate procede **all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo**.

### 3.6. Contenuto della fattura elettronica per gli acquisti di carburante

Nella fattura elettronica inerente **cessioni di benzina e di gasolio** destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione devono essere compilati i campi **“CodiceTipo”** e **“CodiceValore”**.

Al riguardo, il provvedimento dell’Agenzia delle entrate 30 aprile 2018 precisa che:

- il campo **“CodiceTipo”**, all’interno del blocco **“CodiceArticolo”**, deve essere compilato inserendo la dicitura **“CARB”**;
- il campo **“CodiceValore”**, all’interno del medesimo blocco, va compilato inserendo uno dei valori riportati nella seguente tabella (si veda la tabella di riferimento per i prodotti energetici TA13, pubblicata sul sito dell’Agenzia delle dogane).



CODICE VALORE	CARBURANTE
<b>27101245</b>	Benzina senza piombo ottani => 95 e < 98
<b>27101249</b>	Benzina senza piombo ottani => 98
<b>27101943</b>	Olii da gas aventi tenore, in peso, di zolfo inferiore o uguale a 0,001%
<b>27102011</b>	Olio da gas denaturato tenore in peso di zolfo nell’olio da gas =< 0,001%

Il delicato tema dell’**indicazione della targa** in fattura è stato affrontato dall’Agenzia delle entrate con il Provv. 30 aprile 2018 e la successiva circolare 30 aprile 2018, n. 8/E (chiarimenti ripresi anche in occasione di Telefisco 2019 e *forum* CNDCEC 15 gennaio 2019).



#### Ricorda

Il Fisco chiarisce che la targa **non deve essere necessariamente riportata** nelle fatture elettroniche (al pari del modello dell’autoveicolo), fermo restando che l’informazione, puramente facoltativa, potrà comunque essere inserita nei documenti, utilizzando il **campo “Mezzo Trasporto”**.

A supporto di tale interpretazione si rileva che tra gli elementi obbligatori della fattura per l’acquisto di carburanti, in base all’art. 21, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1792, **non c’è la targa** o un altro estremo identificativo del veicolo al quale sono destinati (casa costruttrice, modello, ecc.), come invece era previsto per la scheda carburante.

Sebbene il dato non assuma carattere necessitato, **si consiglia l’inserimento della targa** nella fattura elettronica, in quanto informazione utile a:

- **dimostrare** che effettivamente i costi sostenuti e l’IVA detratta sono relativi ad un **veicolo inerente** all’attività d’impresa o professionale;
- consentire l’accesso a **specifiche agevolazioni**: l’Agenzia delle dogane, con nota 7 giugno 2018, n. 64837/RU, ha stabilito che, ai fini del riconoscimento del **beneficio sul gasolio per autotrazione**, tra gli adempimenti prescritti vi è quello di indicare, nel **quadro A-1** della dichiarazione presentata, la **targa** degli automezzi utilizzati.



### Attenzione

Per la legittima fruizione del **rimborso di accisa**, gli esercenti attività di trasporto esercitano nelle forme previste il diritto di richiedere il **rilascio della fattura**, alla cui emissione i gestori di impianti di distribuzione carburanti sono obbligati, con **indicazione della targa** del veicolo rifornito di gasolio.

Operativamente, la targa va indicata nell'elemento informativo della e-fattura "**AltriDatiGestionali**" del macroblocco "DatiBeniServizi".

In particolare, nel campo facoltativo "RiferimentoTesto", è possibile inserire il **numero della targa** del mezzo per il quale si effettua il rifornimento (Agenzia delle entrate, allegato A al Provv. 30 aprile 2018, n. 89757). Se questo dato viene indicato, il campo TipoDato va valorizzato con la stringa **TARGA**.



### Approfondimenti

#### Contenuto fatturazione differita

Con la risposta a interpello n. 44/E del 10 febbraio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che, nel caso di **cessioni di carburante** da impresa cedente a cessionaria, entrambi soggetti privati, si ricade negli obblighi generali di fatturazione elettronica, con opzione per l'emissione della fattura da parte del cessionario o di un terzo per conto del cedente – e dunque previa sua manifestazione di volontà ed indispensabile accordo tra le parti in tal senso – ferma restando la responsabilità di quest'ultimo. Per quanto attiene alla **fattura differita** delle cessioni di beni, la normativa subordina l'emissione alla condizione che la consegna o spedizione risulti da **documento di trasporto** o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione. Il documento di trasporto o altro idoneo deve contenere l'indicazione: della data, delle generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti. Nel caso di cessione di beni, l'Agenzia chiarisce che la fattura differita potrà contenere, **in luogo del dettaglio delle operazioni**, anche solo l'indicazione della **data e del numero del documento di trasporto**.

### 3.7. Pagamenti tracciabili

La legge di bilancio 2018 (comma 923 dell'art. 1 della legge n. 205/2017) ha modificato la lett. d) del primo comma dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, introducendo, a decorrere **dal 1° luglio 2018**, la previsione secondo cui l'**IVA** relativa all'acquisto di carburante è **detraibile** – nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto – **soltanto in caso di pagamento effettuato con carte di credito, bancomat o prepagate**, emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria, previsto dall'art. 7, sesto comma, del D.P.R. n. 605/1973, o con **altro mezzo di pagamento ritenuto "idoneo"** e individuato con apposito provvedimento.

In adempimento di tale previsione, il provvedimento dell'Agenzia delle entrate 4 aprile 2018, prot. n. 73203, ha individuato i **mezzi di pagamento "idonei"** a provare l'avvenuta effettuazione delle operazioni, ovvero:

- assegni bancari o postali, circolari e non;
- vaglia cambiari e postali;
- addebito diretto in conto corrente;

- bonifico bancario o postale;
- bollettino postale;
- carte di debito, di credito, prepagate ovvero altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in conto corrente.



### Attenzione

Oltre ai citati mezzi di pagamento, i soggetti passivi possono utilizzare le **carte magnetiche** rilasciate direttamente dalla compagnia petrolifera a seguito degli specifici **contratti di "netting"**. Si tratta dei contratti nei quali il gestore dell'impianto di distribuzione si obbliga verso la società petrolifera ad effettuare cessioni periodiche o continuative in favore dell'utente, il quale utilizza, per il prelievo, un sistema di tessere magnetiche rilasciate direttamente dalla società petrolifera (vedi circolare Ministero delle finanze 12 agosto 1998, n. 205/E, e circolare Agenzia delle entrate n. 42/E del 2012).

## 4. La nuova disciplina ai fini delle imposte sui redditi e IRAP

Ai sensi del nuovo comma 1-bis dell'art. 164 del TUIR, in vigore **dal 1° luglio 2018**, le **spese** per carburante per autotrazione sono **deducibili** – nella medesima misura in cui è deducibile il costo relativo all'acquisto del veicolo a cui si riferiscono – **solo** se effettuate mediante **carte di credito, carte di debito o carte prepagate**, emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del D.P.R. n. 605/1973.

Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate 4 aprile 2018, prot. n. 73203, ha individuato i **mezzi di pagamento idonei** a provare l'avvenuta effettuazione delle operazioni, ovvero:

- assegni bancari o postali, circolari e non;
- vaglia cambiari e postali;
- addebito diretto in conto corrente;
- bonifico bancario o postale;
- bollettino postale;
- carte di debito, di credito, prepagate ovvero altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in conto corrente.



### Attenzione

La circolare Agenzia delle entrate n. 8/E del 2018 ha chiarito che l'impiego dei suddetti mezzi di pagamento è **idoneo a dare prova** di chi ha sostenuto la spesa e, conseguentemente, in presenza degli ulteriori elementi previsti dal TUIR (**inerenza, competenza e congruità**), garantisce la relativa deduzione.

Un tema che si poneva nel solco tra il differimento della fatturazione elettronica obbligatoria per l'acquisto di carburanti presso le stazioni di servizio e la decorrenza anticipata dei nuovi obblighi di pagamento con modalità tracciabili, riguarda le modalità di **documentazione degli oneri sostenuti dai lavoratori dipendenti mediante utilizzo della propria carta di credito personale** e riaddebitati al datore di lavoro in nota spese.

La questione è stata risolta dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 8/E del 2018, secondo cui devono ritenersi **validi**, al fine di consentire la deducibilità del costo, i **pagamenti** effettuati dal soggetto passivo d'imposta:

- in **via mediata**,
- ma allo stesso riconducibili secondo una **catena ininterrotta** di corresponsioni con strumenti tracciabili.



### Esempio

Si consideri il rifornimento di benzina di un'**autovettura aziendale in uso ad un dipendente**.

La spesa può ritenersi riferibile al datore di lavoro e, quindi, deducibile, a condizione che il dipendente:

- effettui il rifornimento presso un distributore stradale **durante una trasferta** di lavoro;
- paghi con **carta di credito/debito/prepagata** (o altro mezzo di pagamento idoneo ad esso riconducibile);
- il relativo ammontare venga **rimborsato al dipendente**, secondo la legislazione vigente, avvalendosi sempre di una delle modalità individuate dalla legge di bilancio (ad esempio, tramite bonifico bancario unitamente alla retribuzione).

Le medesime considerazioni possono estendersi anche ai **servizi offerti** dai vari operatori di settore (come *card*, applicazioni per *smartphone/tablet*, dispositivi elettronici vari, ecc.), che consentono l'acquisto di carburante con **addebito diretto** del costo su conto corrente o carta di credito (contestualmente all'acquisto o in un momento successivo come nel *netting*) del soggetto passivo cessionario, ovvero attingono ad una **provvista** da questi mantenuta presso l'operatore, periodicamente ricostituita in ragione del consumo.

Laddove i diversi rapporti (cessionario-operatore per il servizio offerto e, nel caso, la formazione della citata provvista, nonché operatore-cedente per il pagamento del carburante) siano regolati tramite le modalità individuate nel Prov. 4 aprile 2018, prot. n. 73203, nessun dubbio potrà esservi sulla **riferibilità del versamento** al cessionario e, conseguentemente, sulla **deducibilità delle spese** per l'acquisto effettuate.

Richiamando le argomentazioni fornite dalla circolare n. 8/E del 2018, la risposta ad interpello 12 giugno 2019, n. 189/E, chiarisce che è **deducibile e detraibile** l'acquisto di carburante pagato mediante **compensazione**, purché avvenuto in presenza di una **catena ininterrotta di corresponsioni con strumenti tracciabili**.

La fattispecie esaminata dall'Amministrazione riguardava una cooperativa attiva nel reperimento di commesse di trasporto da fare effettuare ai soci. Questi ultimi acquistavano il carburante, fra l'altro, presso l'impianto di distribuzione della cooperativa, utilizzando una **card identificativa**.

Il corrispettivo addebitato al socio per il carburante prelevato nel corso del mese **non era materialmente pagato** alla cooperativa, ma **compensato** da quest'ultima con il credito vantato dal socio per i servizi di trasporto conto terzi effettuati nell'ambito del rapporto cooperativo. Ciò nonostante, con la risposta ad interpello n. 189/2019, l'Agenzia ha riconosciuto al socio il **diritto alla detrazione dell'IVA e alla deduzione del costo per il carburante**, a condizione che la cooperativa tracci con una delle modalità individuate dal Prov. Agenzia delle entrate n. 73203 del 2018 gli acquisti di carburante effettuati sia dalla stessa, sia dai soci presso l'impianto della cooperativa.



### Ricorda

Il rapporto di conto corrente instaurato tra un ente associativo e le imprese di autotrasporto consociate, in base al quale si realizza un **meccanismo di compensazione** tra i debiti delle imprese per gli acquisti di carburante effettuati dal "consorzio" e i crediti che queste ultime vantano nei confronti dell'ente per i servizi di trasporto resi per suo conto, **non costituisce inadempimento dell'obbligo di tracciabilità dei pagamenti relativi alle cessioni di carburanti per autotrazione** (Agenzia delle entrate consulenza giuridica n. 19 del 14 novembre 2019).

Affinché ciò avvenga:

- 1) l'acquisto del carburante da parte dell'ente associativo deve avvenire con **pagamento tracciabile** documentato con fattura elettronica;
- 2) i singoli acquisti di carburante effettuati da ciascuna impresa di autotrasporto associata vanno **documentati con fattura elettronica**;
- 3) i **rapporti di debito e credito** tra l'ente associativo e le singole imprese derivanti dal contratto di conto corrente devono **risultare da chiare e dettagliate evidenze contabili**;
- 4) i pagamenti degli importi eventualmente non compensati devono essere effettuati con **mezzi tracciabili**.

## 4.1. Lubrificanti

Una singolare differenza tra la disciplina ai fini IVA e quella ai fini delle **imposte sui redditi** sta nel fatto che, nel secondo caso, il **pagamento tracciato** è richiesto solo per le spese per carburante per autotrazione e **non anche per i lubrificanti**.

Diversamente, in ambito **IVA** si fa riferimento ad entrambe le tipologie di spesa – **carburante e lubrificanti** – destinate a:

- navi da diporto;
- aeromobili;
- veicoli stradali a motore.

Come osservato da Assonime (circolare 6 luglio 2018, n. 17), sempre con riferimento all'IVA, il pagamento tracciabile sembra obbligatorio anche per tutta una serie molto vasta di **prestazioni di servizi** aventi a oggetto gli stessi mezzi (ad esempio, locazione finanziaria, noleggio, custodia, manutenzione, riparazione e transito stradale).



### Ricorda

Assonime rileva come il provvedimento attuativo 4 aprile 2018, n. 730203, relativo alla definizione degli altri **mezzi di pagamento cosiddetti tracciabili**, ha ristretto il campo, ai fini IVA, alle sole spese per **l'acquisto di carburanti e lubrificanti per autotrazione** (mentre, ai fini della deduzione del costo, il provvedimento risulta in linea con l'art. 164, comma 1-bis, del TUIR, richiamando espressamente le spese per carburante per autotrazione).

In altri termini, ai fini sia IVA che redditi, il contante è bandito solo per l'acquisto di carburante per autotrazione e **non si estende a fattispecie diverse**, quali l'acquisto di:

- carburanti e lubrificanti destinati ad **aeromobili e a natanti** da diporto;

- servizi di **locazione, noleggio** e simili, relativi a veicoli stradali a motore;
- servizi di **custodia, manutenzione**, riparazione e impiego di tali veicoli;
- servizi di **transito stradale**.

## 4.2. IRAP

Ai fini della determinazione della base imponibile IRAP è **totalmente deducibile** l'acquisto di carburante/lubrificante inerente **autoveicoli strumentali** di imprese e agenti.

L'acquisto di carburanti o lubrificanti da impiegare per **veicoli non strumentali** è deducibile ai fini IRAP:

- nella stessa misura in cui risulta deducibile ai fini IRES/IRPEF, per i soggetti che utilizzano il **"metodo fiscale"** nella determinazione della base imponibile IRAP (imprese individuali e società di persone);
- sulla base dei costi inseriti a bilancio, per i soggetti che determinano la base imponibile secondo il **"metodo a valori d bilancio"** (società di capitali e imprese commerciali).



TABELLA DI SINTESI - CARBURANTI/LUBRIFICANTI				
SOGGETTO	VEICOLO	DETRAZIONE IVA	DEDUCIBILITÀ IRES/IRPEF	DEDUCIBILITÀ IRAP (metodo a valori fiscali)
<b>Impresa</b>	Strumentale	100%	100%	100%
	Con limitazioni fiscali	40%	20%	20%
<b>Professionista</b>	Strumentale	Ipotesi non contemplata		
	Con limitazioni fiscali	40%	20%	20%
<b>Agente o rappresentante</b>	Strumentale	100%	100%	100%
	Con limitazioni fiscali	Fino al 100% secondo principio di inerenza	80%	80%



### Riferimenti normativi

- D.L. 31 dicembre 2020, n. 183, art. 3, comma 5
- Legge 30 dicembre 2020, n. 178, art. 1, comma 1105
- D.M. 4 dicembre 2020
- Legge 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, comma 692
- D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, artt. 14, 15 e 17
- D.L. 30 aprile 2019, n. 34, artt. 12-ter e 12-novies
- Provv. 30 aprile 2018, n. 89757/2018
- Legge 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, commi da 909 a 928

- D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127, art. 1
- Legge 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, comma 74
- D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 5 e 5-bis
- D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 164
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 21 e 22

# Agevolazioni e incentivi

*Il legislatore prevede numerose agevolazioni volte a promuovere l'acquisto di talune tipologie di veicoli, oppure a ridurre l'onere gravante nei confronti di peculiari categorie di acquirenti, ritenute meritevoli. La trattazione che segue prende in esame le misure fiscali previste per l'acquisto degli autoveicoli destinati alle persone con disabilità, il nuovo contributo per le PMI titolari del servizio di distribuzione di carburanti nelle autostrade penalizzate dal COVID-19, il particolare meccanismo bonus/malus introdotto dalla legge di bilancio 2019 che, da una parte, riconosce un contributo per incentivare l'acquisto di veicoli "green" e, dall'altra, disincentiva l'acquisto di veicoli inquinanti tramite l'istituzione di un'imposta ad hoc. In tale contesto, ci soffermeremo approfonditamente sulle ultime novità apportate con il decreto Rilancio e la relativa legge di conversione n. 77/2020, nonché dalla legge di bilancio 2021, in relazione agli acquisti perfezionati nell'anno 2021.*

## 1. Agevolazioni fiscali auto per i disabili

Per l'acquisto dei veicoli da parte dei portatori di *handicap*, sono concesse le seguenti agevolazioni fiscali:

- la **detrazione dall'IRPEF del 19 per cento** del costo del veicolo;
- l'**aliquota IVA agevolata del 4 per cento** (invece di quella ordinaria al 22 per cento);
- l'**esenzione** dal pagamento del **bollo auto**;
- l'**esenzione** dal pagamento dell'**imposta di trascrizione**.

### 1.1. Soggetti interessati

Possono avvantaggiarsi delle elencate agevolazioni le seguenti categorie di disabili:

- A) non vedenti**, ossia i soggetti disabili di cui agli artt. 2, 3 e 4 della legge 3 aprile 2001, n. 138, che distingue tra ciechi totali, parziali e ipovedenti gravi;



<b>ART. 2 (DEFINIZIONE DI CIECHI TOTALI)</b>	Si definiscono ciechi totali: <ul style="list-style-type: none"> <li>• coloro che sono colpiti da totale mancanza della vista in entrambi gli occhi;</li> <li>• coloro che hanno la mera percezione dell'ombra e della luce o del moto della mano in entrambi gli occhi o nell'occhio migliore;</li> <li>• coloro il cui residuo perimetrico binoculare è inferiore al 3 per cento.</li> </ul>
<b>ART. 3 (DEFINIZIONE DI CIECHI PARZIALI)</b>	Si definiscono ciechi parziali: <ul style="list-style-type: none"> <li>• coloro che hanno un residuo visivo non superiore a 1/20 in entrambi gli occhi o nell'occhio migliore, anche con eventuale correzione;</li> <li>• coloro il cui residuo perimetrico binoculare è inferiore al 10 per cento.</li> </ul>
<b>ART. 4 (DEFINIZIONE DI</b>	Si definiscono ipovedenti gravi:

<b>IPOVEDENTI GRAVI)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• coloro che hanno un residuo visivo non superiore a 1/10 in entrambi gli occhi o nell'occhio migliore, anche con eventuale correzione;</li> <li>• coloro il cui residuo perimetrico binoculare è inferiore al 30 per cento.</li> </ul>
--------------------------	--

**B) non udenti:** ai sensi della art. 1, comma 2, della legge 26 maggio 1970, n. 381, “*si intendono per sordomuti coloro che sono colpiti da sordità dalla nascita o prima dell'apprendimento della lingua parlata*”;

**C) disabili con *handicap* psichico o mentale titolari dell'indennità di accompagnamento** (art. 3, comma 5, della legge 5 febbraio 1992, n. 104). In tali casi, lo stato di *handicap* grave può essere attestato dal **certificato** rilasciato dalla commissione medica pubblica preposta all'accertamento dello stato di invalidità, purché lo stesso evidenzi in modo esplicito la **gravità della patologia** e la **natura psichica o mentale della stessa**;



### Attenzione

**Non è idonea** la certificazione che **attesti genericamente** che il soggetto è invalido “con totale e permanente inabilità lavorativa e con necessità di assistenza continua, non essendo in grado di svolgere i normali atti quotidiani della vita”. Tale certificazione, infatti, ancorché rilasciata da una commissione medica pubblica, non consente di riscontrare la presenza della specifica disabilità richiesta dalla normativa fiscale (circolare 23 aprile 2010, n. 21/E, risp. 5.1).

**D) disabili con grave limitazione della capacità di deambulazione o affetti da pluriamputazioni**, i quali devono essere riconosciuti in situazione di *handicap* grave, definita dall'art. 3, comma 3, della legge n. 104/1992, derivante da patologie che comportano una limitazione permanente della deambulazione. La gravità della limitazione deve essere certificata con verbale dalla commissione per l'accertamento dell'*handicap*, dal quale deve risultare anche l'appartenenza alla categoria dei soggetti affetti da pluriamputazioni (circolare 11 maggio 2001, n. 46/E);



### Ricorda

La circolare 31 maggio 2019, n. 13/E, ha chiarito che la persona in possesso della certificazione di ***handicap* grave** riconosciuto **solo nella sfera individuale e relazionale, e non anche in quella motoria, non può usufruire della detrazione per l'acquisto dell'auto**, salvo che ottenga, dalla richiamata commissione per l'accertamento dell'*handicap*, una certificazione integrativa che espressamente attesti l'esistenza della grave limitazione della capacità di deambulazione.

**E) disabili con ridotte o impedito capacità motorie:** si tratta di soggetti che presentano una capacità motoria ridotta, ma non sono contemporaneamente affetti da “gravi limitazioni della capacità di deambulazione”, come nel caso precedente.

In linea generale, le agevolazioni spettano **a prescindere dall'adattamento del veicolo** per le categorie di disabili di cui alle lett. A), B), C) e D), mentre sono concesse **solo in relazione ai veicoli adattati** allo specifico *handicap*, per i soggetti di cui alla lett. E).



SOGGETTO DISABILE	OBBLIGO ALL'ADATTAMENTO DEL VEICOLO	CERTIFICAZIONE PER IL RICONOSCIMENTO DELLA DISABILITÀ	NORME FISCALI
Portatore di <i>handicap</i> con impedite o ridotte capacità motorie permanenti	<b>SÌ</b> , l'adattamento deve: <ul style="list-style-type: none"> <li>• essere funzionale alla minorazione di tipo motorio di cui il disabile è affetto;</li> <li>• risultare dalla carta di circolazione.</li> </ul>	Verbale della commissione medica per l' <i>handicap</i> (legge n. 104/1992) o di altre commissioni mediche pubbliche incaricate ai fini del riconoscimento dell'invalidità civile, di lavoro, di guerra. Nelle certificazioni deve essere esplicitata la natura motoria della disabilità, ad eccezione del caso in cui la patologia stessa escluda o limiti l'uso degli arti inferiori	Art. 8 della legge 27 dicembre 1997, n. 449
Invalido con grave limitazione alla capacità di deambulazione	<b>NO</b>	Verbale della commissione medica per l' <i>handicap</i> (legge n. 104/1992), che attesti la grave e permanente limitazione della capacità di deambulazione o di altre commissioni mediche pubbliche incaricate ai fini del riconoscimento dell'invalidità civile, di lavoro, di guerra, che attesti la gravità della patologia e faccia esplicito riferimento all'impossibilità di deambulare in modo autonomo o senza l'aiuto di un accompagnatore.	Art. 30 della legge 23 dicembre 2000, n. 388
Pluriamputato	<b>NO</b>	Verbale della commissione medica per l' <i>handicap</i> (legge n. 104/1992) o di altre commissioni mediche pubbliche incaricate ai fini del riconoscimento dell'invalidità civile, di lavoro, di guerra, nella quale siano indicate la pluriamputazione e la gravità della minorazione	Art. 30 della legge n. 388/2000
Portatore di <i>handicap</i> psichico o mentale di gravità tale da avere determinato il riconoscimento dell'indennità di accompagnamento	<b>NO</b>	Verbale di accertamento dell'invalidità emesso dalla commissione medica pubblica, dalla quale risulti che il soggetto si trova in situazione di <i>handicap</i> psichico o mentale grave. Riconoscimento dell'indennità di accompagnamento (legge n.	Art. 30 della legge n. 388/2000



<b>SOGGETTO DISABILE</b>	<b>OBBLIGO ALL'ADATTAMENTO DEL VEICOLO</b>	<b>CERTIFICAZIONE PER IL RICONOSCIMENTO DELLA DISABILITÀ</b>	<b>NORME FISCALI</b>
		18/1980 e legge n. 508/1988)	
Non vedente (ciechi totali, parziali, ipovedenti gravi – artt. 2, 3 e 4, della legge n. 138/2001)	<b>NO</b>	Certificazione rilasciata dalla commissione medica pubblica incaricata ai fini del riconoscimento della cecità o verbale della commissione medica per <i>l'handicap</i> (legge n. 104/1992) o di altre commissioni mediche pubbliche incaricate ai fini del riconoscimento dell'invalidità civile, di lavoro, di guerra	Art. 50 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (IVA) Art. 6 della legge 23 dicembre 1999, n. 488 (IRPEF)
Sordo (sordità dalla nascita o preverbale – legge n. 381/1970)	<b>NO</b>	Certificazione rilasciata dalla commissione medica pubblica incaricata ai fini del riconoscimento della sordità o verbale della commissione medica per <i>l'handicap</i> (legge n. 104/1992) o di altre commissioni mediche pubbliche incaricate ai fini del riconoscimento dell'invalidità civile, di lavoro, di guerra	Art. 50 della legge n. 342/2000 (IVA) Art. 6 della legge n. 488/1999 (IRPEF)

## 1.2. Veicoli agevolabili

La seguente tabella riporta le categorie di veicoli che rientrano nel perimetro di applicazione delle agevolazioni in esame.



<b>1</b>	<b>AUTOVETTURE</b>	Veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente
<b>2</b>	<b>AUTOVEICOLI PER IL TRASPORTO PROMISCUO</b>	Veicoli aventi una massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 t o 4,5 t, se a trazione elettrica o a batteria, destinati al trasporto di persone e di cose e capaci di contenere al massimo nove posti, compreso quello del conducente
<b>3</b>	<b>AUTOVEICOLI PER TRASPORTI SPECIFICI</b>	Veicoli destinati al trasporto di determinate cose o di persone in particolari condizioni, caratterizzati dall'essere muniti permanentemente di speciali attrezzature relative a tale scopo
<b>4</b>	<b>AUTOCARAVAN</b>	Veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo, compreso il conducente. In pratica, si tratta dei "camper", cioè di quei mezzi di trasporto con la parte posteriore

		al vano di guida attrezzata ad uso abitazione in modo analogo alle "roulotte". L'acquisto di tale categoria di veicolo è agevolato unicamente ai fini della detrazione IRPEF del 19 per cento.
5	<b>MOTOCARROZZETTE</b>	Veicoli a tre ruote destinati al trasporto di persone, capaci di contenere al massimo quattro posti, compreso quello del conducente ed equipaggiati di idonea carrozzeria
6	<b>MOTOVEICOLI PER IL TRASPORTO PROMISCUO</b>	Veicoli a tre ruote destinati al trasporto di persone e cose, capaci di contenere al massimo quattro posti, compreso quello del conducente
7	<b>MOTOVEICOLI PER TRASPORTI SPECIFICI</b>	Veicoli a tre ruote destinati al trasporto di determinate cose o di persone in particolari condizioni e caratterizzati dall'essere muniti permanentemente di speciali attrezzature relative a tale scopo



### Ricorda

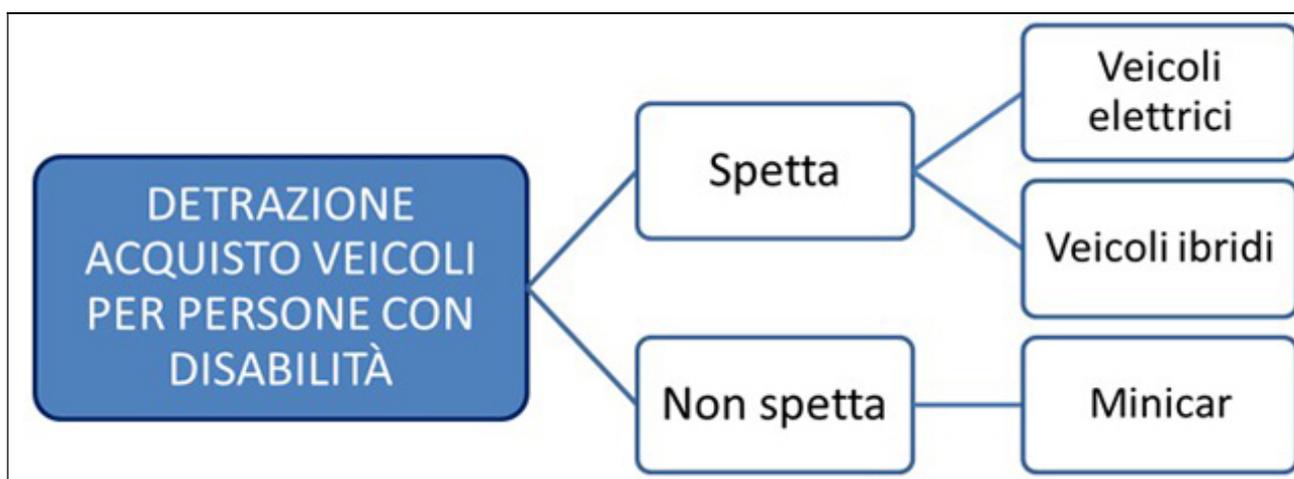
**Non vedenti** e **non udenti** possono beneficiare degli incentivi fiscali solo in relazione all'acquisto dei veicoli appartenenti alle categorie **da 1 a 4**.

La **detrazione IRPEF** spetta sia per l'acquisto di **veicoli elettrici** che per i **veicoli ibridi**, modelli composti da due motori, uno termico e uno elettrico, che lavorano o alternati o combinati, a seconda delle esigenze di potenza e di velocità.



### Novità

Secondo quanto precisato dalla circolare n. 13/E del 2019, **non è agevolabile** l'acquisto di quadricicli leggeri, cioè delle "**minicar**", che possono essere condotte senza patente.



### 1.3. La detrazione IRPEF del 19 per cento

Per l'acquisto dei mezzi di locomozione, il disabile ha diritto a una detrazione dall'IRPEF pari al 19 per cento del costo sostenuto, nel **limite di spesa di 18.075,99 euro**.

Si può beneficiare della detrazione:

- con riferimento ad **un solo veicolo** (auto o moto), a patto che sia utilizzato in via esclusiva o prevalente a beneficio della persona con disabilità;
- **una sola volta in un periodo di quattro anni**, a meno che il veicolo non sia stato cancellato dal pubblico registro automobilistico (PRA).



#### Attenzione

È possibile **riottenere il beneficio**, per acquisti effettuati entro il quadriennio, solo se il veicolo precedentemente acquistato viene cancellato dal PRA, perché **destinato alla demolizione**. Il beneficio **non spetta**, invece, **se il veicolo è stato cancellato dal PRA perché esportato all'estero** (circolare 1° giugno 2012, n. 19/E).

In caso di **furto**, la detrazione per il nuovo veicolo riacquistato entro il quadriennio spetta **al netto dell'eventuale rimborso assicurativo** e va calcolata su una spesa massima sempre pari a 18.075,99 euro. Per i disabili che, ai fini della detrazione, non hanno necessità di adattamento del veicolo, tale soglia va riferita esclusivamente alle spese di acquisto del veicolo.



#### Attenzione

Se il veicolo viene **ceduto prima che siano trascorsi due anni dall'acquisto**, va versata la differenza fra l'imposta dovuta in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'agevolazione, tranne nel caso in cui il disabile, in seguito a mutate necessità legate al proprio *handicap*, cede il veicolo per acquistarne un altro su cui realizzare nuovi e diversi adattamenti.

Sono detraibili non solo le spese per l'acquisto del veicolo, ma anche quelle relative alla **manutenzione straordinaria** dello stesso. Queste spese devono essere sostenute **entro quattro anni dall'acquisto** e concorrono, insieme al costo di acquisto del veicolo, al raggiungimento del limite massimo consentito di euro 18.075,99.

**Non concorrono** al beneficio le spese di riparazione che rientrano nell'**ordinaria manutenzione** ed i **costi di esercizio**, quali, ad esempio:

- il premio assicurativo;
- il carburante;
- il lubrificante.

#### 1.3.1. Acquisto del veicolo e familiari a carico

Possono beneficiare delle agevolazioni in esame anche i **familiari del soggetto disabile**, purché lo stesso risulti **fiscalmente a loro carico**.

**Ricorda**

La legge di bilancio 2018 (art. 1, commi 252 e 253, della legge 27 dicembre 2017, n. 205) ha modificato la disciplina relativa alle detrazioni d'imposta relative ai figli fiscalmente a carico (art. 12, comma 2, del TUIR), **elevando a 4.000 euro** la soglia di reddito complessivo **per essere considerati fiscalmente a carico**, limitatamente ai **figli di età non superiore ai 24 anni**.

A decorrere **dal 1° gennaio 2019** (modello Redditi 2020), sono considerati familiari fiscalmente a carico:

- i membri della famiglia che hanno posseduto un reddito complessivo **uguale o inferiore a 2.840,51 euro**, al lordo degli oneri deducibili;
- i figli di età non superiore a 24 anni che hanno posseduto un reddito complessivo **uguale o inferiore a 4.000 euro**.

**Nel limite di reddito** che il familiare deve possedere per essere considerato fiscalmente a carico, vanno computate anche le **seguenti somme**, che non sono comprese nel reddito complessivo:

- il reddito dei fabbricati assoggettato alla cedolare secca sulle locazioni;
- le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari, missioni, Santa Sede, enti gestiti direttamente da essa ed enti centrali della Chiesa cattolica;
- la quota esente dei redditi di lavoro dipendente prestato nelle zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto lavorativo da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- il reddito d'impresa o di lavoro autonomo assoggettato ad imposta sostitutiva in applicazione del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98);
- il reddito d'impresa o di lavoro autonomo assoggettato ad imposta sostitutiva in applicazione del regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni (art. 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190).

**SOGGETTI A CARICO ANCHE SE NON CONVIVENTI**

**Coniuge** non legalmente ed effettivamente separato

**Figli** (compresi i figli adottivi, affidati o affiliati) indipendentemente dal superamento di determinati limiti di età e dal fatto che siano o meno dediti agli studi o al tirocinio gratuito

Possono essere considerati a carico del contribuente anche i seguenti *"altri familiari"*, a **condizione che convivano con il contribuente** o che ricevano dallo stesso **assegni alimentari** non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria:



1	Coniuge legalmente ed effettivamente separato
2	Discendenti dei figli
3	Genitori (compresi quelli adottivi)
4	Generi e nuore

5	Suocero e suocera
6	Fratelli e sorelle (anche unilaterali)
7	Nonni e nonne



### Attenzione

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che un genitore con disabilità può detrarre contemporaneamente:

- il costo dell'acquisto di una **propria autovettura**;
- il costo di acquisto dell'autovettura del **figlio con disabilità che risulti fiscalmente a suo carico** (circolare 20 aprile 2005, n. 15/E, risp. 6.4).

La detrazione, invece, **non compete al genitore del disabile**, intestatario del documento di spesa, che, insieme al figlio, è **fiscalmente a carico dell'altro genitore**. Per avere diritto alla detrazione è necessario che l'acquisto del veicolo e l'intestazione al PRA siano, in alternativa, a nome del disabile o del familiare di cui è a carico fiscalmente (risoluzione 17 gennaio 2007, n. 4/E).

#### 1.3.2. Acquisto di veicoli con obbligo di adattamento

Il diritto alla detrazione per i portatori di *handicap* con limitazioni permanenti delle capacità motorie è **condizionato all'adattamento del veicolo** alla minorazione di tipo motorio di cui sono affetti.



### Ricorda

Gli adattamenti devono sempre **risultare dalla carta di circolazione** e possono riguardare sia le modifiche ai comandi di guida, sia soltanto la carrozzeria o la sistemazione interna del veicolo, per mettere il disabile in condizione di accedervi (C.M. 15 luglio 1998, n. 186/E).



#### ADATTAMENTI ALLA CARROZZERIA DA CONSIDERARE IDONEI

**Pedana sollevatrice** ad azione meccanica/elettrica/idraulica

**Scivolo a scomparsa** ad azione meccanica/elettrica/idraulica

**Braccio sollevatore** ad azione meccanica/elettrica/idraulica

**Paranco ad azionamento** meccanico/elettrico/idraulico

**Sedile scorrevole/girevole** atto a facilitare l'insediamento del disabile nell'abitacolo

**Sistema di ancoraggio delle carrozzelle** con annesso sistema di ritenuta del disabile (cinture di sicurezza)

**Sportello scorrevole**

**Altri adattamenti non elencati**, purché vi sia un collegamento funzionale tra l'*handicap* e la tipologia di adattamento (risoluzione 8 agosto 2005, n. 117/E)

**Novità**

La circolare n. 13/E del 2019 osserva che **non può essere considerato "adattamento"** l'allestimento di **semplici accessori con funzione di "optional"**, o l'applicazione di dispositivi già previsti in sede di omologazione del veicolo, montabili in alternativa e su semplice richiesta dell'acquirente.

Sono detraibili nella misura del 19 per cento anche le **spese sostenute per le riparazioni degli adattamenti** (compresi i pezzi di ricambio necessari alle stesse), realizzati sulle autovetture delle persone con disabilità.

Dette spese, che **concorrono** insieme al costo di acquisto del veicolo al raggiungimento del **limite massimo di spesa** (18.075,99 euro), devono essere state sostenute nei quattro anni dall'acquisto del veicolo e non sono rateizzabili.

**1.3.3. Documentazione**

In merito alla documentazione da **conservare ed eventualmente esibire** in sede di verifica da parte dell'Amministrazione si riportano di seguito le indicazioni fornite dalla circolare n. 19/E del 2020.



TIPOLOGIA	DOCUMENTI
<p><b>Prima o unica rata di acquisto di:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• autovetture (*)</li> <li>• autoveicoli per il trasporto promiscuo (*)</li> <li>• autoveicoli specifici (*)</li> <li>• autocaravan (*)</li> <li>• motocarrozette;</li> <li>• motoveicoli per trasporto promiscuo</li> <li>• motoveicoli per trasporti specifici</li> </ul> <p>(*) Per i non vedenti e sordi, le categorie di veicoli agevolati sono quelle con l'asterisco</p>	<p>Per i <b>veicoli adattati</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• fattura relativa all'acquisto intestata alla persona con disabilità o al familiare di cui è carico fiscalmente;</li> <li>• copia della patente di guida speciale o copia del foglio rosa "speciale" solo per veicoli adattati al sistema di guida (anche in presenza di solo cambio automatico);</li> <li>• copia della carta di circolazione, da cui risulta che il veicolo dispone dei dispositivi prescritti per la conduzione di veicoli da parte di persone con disabilità titolari di patente speciale oppure che il veicolo è adattato nella struttura della carrozzeria o alla sistemazione interna del veicolo per l'accompagnamento e la locomozione del disabile;</li> <li>• copia della certificazione di <i>handicap</i> o di invalidità rilasciata da una commissione pubblica deputata all'accertamento di tali condizioni, in cui sia esplicitamente indicata la natura motoria della disabilità. È possibile autocertificare il possesso della documentazione attestante il riconoscimento della sussistenza delle condizioni personali di disabilità;</li> <li>• autocertificazione che attesti che nel quadriennio anteriore alla data di acquisto non è stato acquistato un veicolo agevolato.</li> </ul> <p>Per i <b>veicoli non adattati</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• fattura relativa all'acquisto intestata alla persona con disabilità o al familiare di cui è a carico fiscalmente;</li> <li>• per i non vedenti e sordi, certificato che attesti la loro condizione, rilasciato da una commissione medica pub-</li> </ul>



TIPOLOGIA	DOCUMENTI
	<p>blica;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• per i portatori di <i>handicap</i> psichico o mentale, verbale di accertamento dell'invalidità emesso dalla commissione medica pubblica dalla quale risulti che il soggetto si trova in situazione di <i>handicap</i> psichico o mentale e riconoscimento dell'indennità di accompagnamento (di cui alle leggi n. 18/1980 e n. 508/1988), emesso dalla commissione per l'accertamento dell'invalidità civile;</li> <li>• per gli invalidi con grave limitazione della capacità di deambulazione o pluriamputati, verbale rilasciato dalla commissione medica per l'<i>handicap</i>, che attesti la grave e permanente limitazione della capacità di deambulazione o da altra commissione medica pubblica che attesti la gravità della patologia e faccia esplicito riferimento all'impossibilità di deambulare in modo autonomo o senza l'aiuto di un accompagnatore (ivi comprese le pluriamputazioni);</li> <li>• è possibile autocertificare il possesso della documentazione attestante il riconoscimento della sussistenza delle condizioni personali di disabilità;</li> <li>• autocertificazione che attesti che nel quadriennio anteriore alla data di acquisto non è stato acquistato un veicolo agevolato.</li> </ul>
<b>Rate successive</b>	<p>Qualora il contribuente, nell'anno in cui ha sostenuto la spesa di cui ha chiesto la rateizzazione, si sia avvalso dell'assistenza del medesimo CAF o soggetto abilitato, non sono necessari ulteriori controlli sulla documentazione, in quanto la stessa è già stata verificata. La documentazione deve essere comunque conservata a corredo della dichiarazione in cui è esposta la rata.</p> <p>Nel caso in cui il contribuente negli anni precedenti non si sia rivolto al medesimo CAF o soggetto abilitato, occorrerà verificare tutta la documentazione necessaria per il riconoscimento della detrazione, inclusa la dichiarazione precedente in cui è evidenziata la scelta di rateizzare.</p>
<b>Spese di riparazione rientranti nella manutenzione straordinaria</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fattura relativa alla spesa di manutenzione straordinaria;</li> <li>• fattura relativa all'acquisto del veicolo per verificare di non avere superato il limite di euro 18.075,99 e che non siano trascorsi più di 4 anni dall'acquisto;</li> <li>• certificazione dell'<i>handicap</i> come sopra descritta e/o autocertificazione.</li> </ul>

### 1.4. L'aliquota IVA agevolata al 4 per cento

L'art. 1, legge n. 97/1986 ha introdotto **un'aliquota IVA ridotta per le cessioni o importazioni di veicoli adattati ai disabili** in condizioni di ridotte o impedito capacità motorie, anche prodotti in serie, in funzione delle limitazioni fisiche. Tale agevolazione, inizialmente prevista per i soli disabili muniti di patente speciale, è stata estesa ai medesimi soggetti di cui all'art. 3, legge n. 104/1992, con ridotte o impedito capacità motorie permanenti, ancorché non muniti di patente speciale ed ai familiari di cui essi risultino fiscalmente a carico. Con l'art. 50, comma 1, legge n. 342/2000, l'agevolazione è stata trasfusa nel numero 31) della tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972. L'art. 30, comma 7, legge n. 388/2000, ha ulteriormente ampliato la platea dei beneficiari, inserendo tra questi anche i soggetti con disabilità psichica di gravità tale da aver determinato il riconoscimento dell'indennità di accompagnamento e gli invalidi con grave limitazione della capacità di deambulazione o affetti da pluriamputazioni, a prescindere dall'adattamento del veicolo.

Prima delle modifiche apportate dal decreto fiscale collegato alla manovra 2020 (D.L. n. 124/2019 convertito con modificazioni in Legge 19 dicembre 2019, n. 157), tuttavia, l'agevolazione riguardava esclusivamente i veicoli **nuovi o usati con motore benzina o diesel**.

A causa di un vuoto normativo del nostro ordinamento, infatti, erano esclusi dall'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 4 per cento gli acquisti di **autovetture elettriche e ibride** per portatori di handicap (il D.P.R. n. 633/1972 non citava tale tipologia di veicoli in quanto all'epoca non presenti).



#### Ricorda

L'art. 53-bis del D.L. n. 124/2019 convertito ha modificato il n. 31 della Tab. A, p. II, allegata al D.P.R. n. 633/1972 ed esteso l'agevolazione IVA:

- ai veicoli "green" con **motore ibrido o elettrico**;
- alle **prestazioni rese dalle officine per adattare tali veicoli**, anche non nuovi di fabbrica, compresi i relativi accessori e strumenti necessari per l'adattamento.

Secondo la disciplina vigente l'agevolazione spetta **senza limiti di importo per:**

- le autovetture con **motori benzina** di cilindrata **inferiore o uguale a 2000 centimetri cubici**;
- le autovetture con **motori diesel** di cilindrata **inferiore o uguale a 2800 centimetri cubici**;
- le **auto ibride**, con gli stessi criteri di quelle a benzina o diesel;
- le **auto elettriche**, purché dotate di motori con **potenza inferiore o uguale a 150 Kw**.

L'IVA ridotta si applica per **una sola volta nel corso di quattro anni**, decorrenti dalla data di acquisto. È possibile **riottenere il beneficio** per acquisti entro il quadriennio, soltanto se il primo veicolo è stato cancellato dal PRA perché destinato alla demolizione.

Il beneficio **non spetta**, se il veicolo è stato cancellato dal PRA perché **esportato all'estero** (circolare dell'Agenzia delle entrate n. 19/E del 2012).

Come previsto per la detrazione dall'IRPEF, anche ai fini IVA è possibile fruire **nuovamente dell'agevolazione** per il riacquisto entro il quadriennio quando il primo veicolo acquistato con le agevolazioni fiscali è stato **rubato e non ritrovato**. In questo caso, il disabile deve esibire al concessionario la denuncia di furto del veicolo e la registrazione della "perdita di possesso" effettuata dal PRA (circolare dell'Agenzia delle entrate 21 maggio 2014, n. 11/E).



### Attenzione

Anche per l'IVA, come per l'IRPEF, se il veicolo viene **ceduto prima che siano trascorsi due anni dall'acquisto**, va versata la differenza fra l'imposta dovuta in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'agevolazione, tranne nel caso in cui il disabile, in seguito a mutate necessità legate al proprio *handicap*, ceda il veicolo per acquistarne un altro su cui realizzare nuovi e diversi adattamenti.



### Ricorda

Le **riparazioni** degli adattamenti realizzati sulle autovetture delle persone disabili, nonché le cessioni dei **pezzi di ricambio** necessari per dette riparazioni **sono soggette ad IVA con l'aliquota del 4 per cento**. Si applicano infatti i nn. 31) e 33) della Tab. A, p. II, allegata al D.P.R. n. 633/1972 (circolare dell'Agenzia delle entrate 24 aprile 2015, n. 17/E).

Sono **esclusi** dall'agevolazione gli **autoveicoli intestati ad altre persone**, società commerciali, cooperative, ecc. (anche se destinati al trasporto dei disabili).

L'agevolazione dell'IVA ridotta al 4 per cento è prevista anche per l'acquisto del **veicolo in leasing**, a condizione, però, che il contratto di *leasing* sia **di tipo "traslativo"**. È indispensabile che dalle clausole contrattuali emerga la volontà delle parti di trasferire all'utilizzatore la proprietà del veicolo, mediante il riscatto, da esercitarsi al termine della durata della locazione finanziaria.

#### 1.4.1. Documentazione da esibire e obblighi per il venditore

All'atto dell'acquisto del veicolo il **soggetto portatore di handicap deve produrre ed esibire** al venditore:

- il **certificato attestante l'invalidità** funzionale permanente rilasciato dall'ASL competente;
- la **specifica prescrizione autorizzativa** rilasciata dal medico specialista dell'ASL competente dalla quale risulti il **collegamento funzionale** tra la certificata invalidità e il sussidio in questione.

L'agevolazione è altresì riconosciuta con riferimento a tutti i beni per i quali il medico specialista attesti, sulla base di una valutazione tecnica, che sussiste un collegamento funzionale tra la patologia diagnosticata e gli effetti migliorativi che i sussidi che si intendono acquistare possano apportare alle sue esigenze di vita.

L'impresa che vende il veicolo con l'aliquota IVA agevolata deve:

- **emettere fattura** con l'indicazione, a seconda dei casi, che si tratta di operazione effettuata ai sensi della legge n. 97/1986 e della legge n. 449/1997, ovvero della legge n. 342/2000 o della legge n. 388/2000;



### Attenzione

Per le **importazioni**, gli estremi della legge n. 97/1986 devono essere annotati sulla bolletta doganale.

- **comunicare all'Agenzia delle entrate**: la data dell'operazione, la targa del veicolo, i dati anagrafici e la residenza dell'acquirente.

La comunicazione va trasmessa all'ufficio dell'Agenzia territorialmente competente, in base alla residenza dell'acquirente, **entro 30 giorni** dalla data della vendita o dell'importazione.



### Novità

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la risposta ad interpello n. 69/E del 1° febbraio 2021 è possibile **far valere retroattivamente l'IVA al 4 per cento** per le cessioni di autovetture effettuate a soggetti disabili i quali, alla data di acquisto dell'autovettura, **risultavano in possesso dei requisiti necessari** per ottenere il beneficio fiscale, ma **non erano ancora in possesso** della relativa documentazione da esibire al venditore.

Nel dettaglio, le controparti dovranno agire come di seguito:

- **il venditore** – che correttamente all'atto dell'acquisto del veicolo ha applicato l'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento – **può emettere una nota di variazione in diminuzione** ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, **entro un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile**. Se l'emissione della nota di credito è preclusa alla società venditrice poiché è trascorso oltre un anno rispetto al momento dell'effettuazione dell'operazione di cessione veicolo, è possibile richiedere il rimborso entro il termine di due anni dal versamento o dal verificarsi del presupposto per la restituzione;
- **il cliente ha l'onere di fare presente al venditore** – in modo che se ne tenga eventualmente conto nel regolamento del rapporto fra le parti – che ha **avviato il procedimento ma non dispone ancora della documentazione necessaria** per beneficiare dell'agevolazione per circostanze che esulano dalla propria sfera di iniziativa e controllo (tempi tecnici INPS, ecc.) (cfr. anche risposta a interpello n. 533/E del 20 dicembre 2019).

### 1.5. Esenzione permanente dal pagamento del bollo

Per tutti i veicoli fino a qui citati, sempre nei limiti di cilindrata previsti per godere dell'aliquota IVA ridotta, le persone disabili sono **esenti dal pagamento del bollo**.

L'esenzione dal pagamento del bollo spetta sia quando l'auto è **intestata al disabile**, sia quando l'intestatario è un **familiare del quale egli è fiscalmente a carico**.



### Attenzione

Se il disabile possiede più veicoli, l'esenzione spetta **solo per uno di essi**: egli stesso, al momento della presentazione della documentazione, indicherà la targa dell'auto prescelta.

Per fruire dell'esenzione dal pagamento del bollo, il disabile deve – **solo per il primo anno** – **presentare all'Ufficio competente la documentazione** prevista. Una volta riconosciuta, l'esenzione è valida anche per gli anni successivi, senza che l'interessato ripresenti l'istanza e invii nuovamente la documentazione.



### Ricorda

**Non è necessario esporre** sull'auto alcun avviso o contrassegno da cui emerga che per il mezzo non è dovuto il pagamento del bollo.

## 1.6. Esenzione imposta di trascrizione passaggi di proprietà

I veicoli destinati al trasporto o alla guida di disabili sono **esentati dal pagamento dell'imposta di trascrizione al PRA** dovuta per la registrazione dei passaggi di proprietà.



### Attenzione

L'esenzione **non è prevista per i veicoli dei non vedenti e dei sordi**, i quali dovranno quindi assolvere l'imposta nella misura ordinaria.

Il beneficio è riconosciuto sia per la prima iscrizione al PRA di un veicolo nuovo, sia per la trascrizione di un passaggio di proprietà di un **veicolo usato**.

## 2. Il credito d'imposta per gli autotrasportatori (cd. "caro petrolio")

Il D.L. 26 settembre 2000, n. 265, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2000, n. 343, prevede un **credito d'imposta** (cd. "**caro petrolio**") a favore degli esercenti di alcune attività di trasporto merci, enti e imprese pubbliche di trasporto, esercenti autoservizi e trasporti a fune, con riferimento ai consumi di gasolio.

L'agevolazione consiste nel **rimborso** dei maggiori oneri derivanti dall'**aumento dell'accisa sul gasolio** per autotrazione per 1.000 litri di gasolio.

Il rimborso è riconosciuto:

1) per l'**attività di trasporto merci** con veicoli di massa massima complessiva **pari o superiore a 7,5 tonnellate**, esercitata da:

- persone fisiche o giuridiche iscritte nell'albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto di terzi;
- persone fisiche o giuridiche munite della licenza di esercizio dell'autotrasporto di cose in conto proprio e iscritte nell'elenco appositamente istituito;
- imprese stabilite in altri Stati UE, in possesso dei requisiti previsti dalla disciplina dell'Unione europea per l'esercizio della professione di trasportatore di merci su strada;



### Attenzione

A seguito delle modifiche apportate dal D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, al fine di recepire nell'ordinamento la Dir. CEE 27 ottobre 2003, n. 2003/96/CE, a fare data **dal 1° gennaio 2013 non sono più agevolabili** i consumi di gasolio sostenuti dagli esercenti attività di trasporto merci con mezzi di peso compreso **tra le 3,5 e le 7,49 tonnellate**.

2) per l'**attività di trasporto persone** svolta da:

- enti pubblici o imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto (D.Lgs. 19 novembre 1997, n. 422);
- imprese esercenti autoservizi interregionali di competenza statale (D.Lgs. 21 novembre 2005, n. 285);

- imprese esercenti autoservizi di competenza regionale e locale (D.Lgs. 19 novembre 1997, n. 422);
  - imprese esercenti autoservizi regolari in ambito comunitario (Reg. CE n. 1073/2009);
- 3) per l'**attività di trasporto persone effettuata da enti pubblici** o imprese esercenti trasporti a fune in servizio pubblico.



<b>AUTOTRASPORTO MERCI</b>	Esercenti attività di autotrasporto merci: <ul style="list-style-type: none"> <li>• conto terzi o in conto proprio;</li> <li>• con veicoli di massa complessiva massima <math>\geq 7,5</math> t</li> </ul>
<b>SERVIZI PUBBLICI</b>	Enti/imprese pubblici esercenti attività di trasporto pubblico locale (vi rientrano i soggetti pubblici o privati che svolgono servizi di linea di trasporto scolastico, anche con veicoli propri)
	Imprese di autoservizi di competenza statale, regionale o locale
	Enti pubblici ed imprese esercenti trasporti a fune in servizio pubblico per trasporto di persone (si ritengono esclusi gli impianti sciistici in quanto privi di pubblica finalità)

### 2.1. Fattispecie escluse dall'agevolazione

La legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), ha ristretto il campo di applicazione dell'agevolazione in esame, escludendo, a decorrere **dal 1° gennaio 2016**, il gasolio per autotrazione consumato dai veicoli di **categoria euro 2 o inferiore**, con ciò assorbendo la precedente esclusione, introdotta dall'art. 1, comma 233, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), con effetto dal **1° gennaio 2015**, per i consumi di gasolio dei **veicoli di categoria euro 0 o inferiore**.



#### Ricorda

A tale fine, nella dichiarazione trimestrale di rimborso, l'**esercente attesta l'insussistenza della descritta condizione** che impedisce il riconoscimento del credito d'imposta, dichiarando che il gasolio consumato per cui si chiede il beneficio **non** è stato impiegato per il rifornimento dei veicoli di categoria **euro 2 o inferiore**.

L'Agenzia delle dogane nella nota 29 dicembre 2020, n. 485862/RU specifica che sono classificabili come appartenenti alle categorie:

- **euro 0 o inferiore**: i veicoli la cui carta di circolazione non riporta alcun riferimento alla normativa comunitaria dell'Unione europea;
- **euro 1 ed euro 2**: i veicoli che rientrano nella disciplina comunitaria di settore. A titolo esemplificativo, il documento di prassi richiama la Dir. n. 91/542/CEE del Consiglio del 1° ottobre 1991 (**euro 1**), la Dir. n. 96/1/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 gennaio 1996, nonché la Dir. n. 91/542/CEE, per i valori limite di emissioni fissati nella riga B (**euro 2**).



### Novità

L'art. 1, comma 630, Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di Bilancio 2020) riduce ulteriormente il campo di applicazione dell'agevolazione escludendo:

- **a decorrere dal 1° ottobre 2020**, tutti i veicoli appartenenti alla **categoria euro 3**;

- **a decorrere dal 1° gennaio 2021**, tutti i veicoli appartenenti alla **categoria euro 4**,

ciò significa che il III trimestre 2020 rappresenta l'ultimo valido per il recupero accise degli euro 3 e il IV trimestre 2020 l'ultimo valido per gli euro 4.

Le categorie euro 3 ed euro 4 andranno individuate in base alla normativa comunitaria di settore.

## 2.2. Misura dall'agevolazione e termini di presentazione della dichiarazione

L'agevolazione consiste nel **rimborso dei maggiori oneri** derivanti dall'aumento dell'accisa sul gasolio per autotrazione per 1.000 litri di gasolio.

Tenuto conto dei rimborsi riconosciuti, in ragione dei precedenti aumenti dell'aliquota di accisa sul gasolio usato come carburante e del consolidamento del beneficio fiscale di cui al Testo Unico delle accise (D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, modificato dall'art. 4-ter, comma 1, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193), si evidenzia che la misura del beneficio è pari a **214,18 euro per mille litri di prodotto** (cfr. Agenzia delle dogane, nota n. 485862/RU del 29 dicembre 2020).



### Attenzione

L'art. 8 del D.L. n. 124/2019, convertito con modificazione dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 301 del 24 dicembre 2019 stabilisce che, a decorrere **dal 1° gennaio 2020**, per ciascun trimestre, il rimborso dell'onere conseguente alla maggiore accisa applicata al gasolio commerciale (art. 24-ter del D.Lgs. n. 504/1995) è riconosciuto entro il **limite quantitativo di un litro di gasolio consumato**, da ciascun veicolo, **per ogni chilometro percorso**.

Per accedere al credito d'imposta, gli interessati devono presentare **apposita istanza**:

- per le **imprese nazionali**: all'Ufficio delle Dogane territorialmente competente rispetto alla sede operativa dell'impresa o, nel caso di più sedi operative, quello competente rispetto alla sede legale dell'impresa o alla principale tra le sedi operative;
- per le **imprese UE obbligate alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia**: all'Ufficio delle Dogane territorialmente competente rispetto alla sede di rappresentanza dell'impresa;
- per le **imprese UE non obbligate alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia**: all'Ufficio delle Dogane di Roma I.

L'istanza deve essere presentata all'Agenzia delle dogane **entro il mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre solare**, ossia:



TERMINE	INDICAZIONE
30 aprile	Consumi relativi al primo trimestre (gennaio – marzo)
31 luglio	Consumi relativi al secondo trimestre (aprile – giugno)
31 ottobre	Consumi relativi al terzo trimestre (luglio – settembre)
31 gennaio anno successivo	Consumi relativi al quarto trimestre (ottobre – dicembre)



### Ricorda

La domanda va presentata in **formato cartaceo** (anche utilizzando l'apposito *software* messo a disposizione sul sito *web* delle Dogane; in tale caso, vanno consegnati contestualmente l'apposita dichiarazione e i relativi dati, salvati su apposito supporto informatico) oppure in **via telematica** (per i soggetti già abilitati al Servizio telematico doganale – EDI, quest'ultimo obbligatorio per gli autotrasportatori comunitari).

Il credito d'imposta può essere **utilizzato**:

- **in compensazione** ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, indicando nel modello F24 il codice tributo **6740** "*Credito d'imposta – agevolazione sul gasolio per autotrazione impiegato dagli autotrasportatori*";
- **richiesto a rimborso** secondo le modalità e con gli effetti previsti dal D.P.R. 9 giugno 2000, n. 277.



### Attenzione

Qualora si opti per il primo metodo, il credito può essere utilizzato in **compensazione entro il 31 dicembre dell'anno solare successivo** a quello in cui è sorto; eventuali eccedenze non compensate possono essere richieste a rimborso entro il semestre solare successivo al periodo di utilizzo in compensazione.

Di conseguenza, il credito sorto con riferimento ai consumi relativi al **primo trimestre del 2021** potrà essere utilizzato in **compensazione entro il 31 dicembre 2022** ed il **rimborso** in denaro dell'eventuale eccedenza non compensata potrà essere richiesto entro il **30 giugno 2023**.

## 2.3. Compilazione del modello Redditi

Il credito d'imposta in esame va indicato nella **Sezione II del quadro RU**, composta dai **righi da RU21 a RU28**.

Di seguito si riportano alcuni esempi di compilazione dei modelli Redditi PF e SP 2021.



### Esempio

Compilazione quadro RU modello Redditi SP 2021

La società Alfa s.n.c., attiva nel trasporto merci, ha maturato con riferimento ai consumi di gasolio i seguenti crediti:

- credito d'imposta residuo dalla precedente dichiarazione, pari a 10.000 euro;
- utilizzato in compensazione per 6.000 euro;
- credito d'imposta maturato nel 2020, pari a 14.000 euro;
- utilizzato in compensazione per 9.500 euro.

Nella Sezione II – Caro petrolio – andrà quindi indicato:

- nel **rigo RU21, in colonna 1**: l'ammontare del credito residuo risultante dal rigo RU28, colonna 2, della precedente dichiarazione modello Redditi 2020, pari a 10.000 euro;
- nel **rigo RU23, in colonna 2**: l'ammontare del credito concesso nell'anno 2020 con riferimento ai consumi effettuati nel quarto trimestre del 2019 e nei primi tre trimestri del 2020, pari a 14.000 euro;
- nel **rigo RU24, in colonna 1**: l'ammontare del credito di cui al rigo RU21 utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997 nell'anno 2019, pari a 6.000 euro;
- nel **rigo RU24, in colonna 2**: l'ammontare del credito di cui al rigo RU23 utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997 nell'anno 2020, pari a 9.500;
- nel **rigo RU27, in colonna 1**: l'ammontare del credito da chiedere a rimborso entro il 30 giugno 2021, pari a 4.000 euro;
- nel **rigo RU28, in colonna 2**: l'ammontare del credito residuo, costituito dalla differenza tra la somma degli importi indicati nei rigi RU23 e RU24 della medesima colonna, pari a 4.500 euro. Tale credito è utilizzabile in compensazione **entro il 31 dicembre 2021**.

SEZIONE II		Credito 2019	Credito 2020
Caro petrolio	RU21 Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione	<sup>1</sup> 10.000 ,00	
	RU22 Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)		<sup>2</sup> ,00
	RU23 Credito d'imposta spettante nel periodo		14.000 ,00
	RU24 Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24	6.000 ,00	9.500 ,00
	RU25 Credito d'imposta riversato	,00	,00
	RU26 Credito d'imposta trasferito		,00
	RU27 Credito d'imposta richiesto a rimborso	4.000 ,00	
	RU28 Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)		4.500 ,00



## Esempio

Compilazione quadro RU modello Redditi PF 2021

Mario Rossi, esercente attività di trasporto merci, ha maturato con riferimento ai consumi di gasolio i seguenti crediti:

- credito d'imposta residuo dalla precedente dichiarazione, pari a 14.336 euro;
- utilizzato in compensazione per 12.229 euro;
- credito d'imposta del 2020, pari a 16.589 euro;
- utilizzato in compensazione per 10.652 euro.

La Sezione II – Caro petrolio – va compilata indicando:

- nel **rigo RU21, colonna 1**, l'ammontare del credito residuo risultante dal rigo RU28, colonna 2, della precedente dichiarazione modello Redditi 2020, pari a 14.336 euro;
- nel **rigo RU23, colonna 2**, l'ammontare del credito concesso nell'anno 2020 con riferimento ai consumi effettuati nel quarto trimestre del 2019 e nei primi tre trimestri del 2020, pari a 16.589;
- nel **rigo RU24, colonna 1**, l'ammontare del credito di cui al rigo RU21 utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997 nell'anno 2019, pari a 12.299;

- nel **rigo RU24, colonna 2**, l'ammontare del credito di cui al rigo RU23 utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997 nell'anno 2020, pari a 10.652;
- nel **rigo RU27, colonna 1**, l'ammontare del credito da chiedere a rimborso entro il 30 giugno 2021 pari a 2.037;
- nel **rigo RU28, colonna 2**, l'ammontare del credito residuo, costituito dalla differenza tra la somma degli importi indicati nei righi RU23 e RU24 della medesima colonna, pari a 5.937 euro.

Tale credito è utilizzabile in compensazione **entro il 31 dicembre 2021**.

SEZIONE II		Credito 2019	Credito 2020
Caro petrolio	RU21 Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione	1 14.336 ,00	
	RU22 Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)		2 ,00
	RU23 Credito d'imposta spettante nel periodo		16.589 ,00
	RU24 Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24	12.299 ,00	10.652 ,00
	RU25 Credito d'imposta riversato	,00	,00
	RU27 Credito d'imposta richiesto a rimborso	2.037 ,00	
	RU28 Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)		5.937 ,00

#### 2.4. Nuovi incentivi per rinnovare il parco veicoli degli autotrasportatori

L'art. 53 del decreto fiscale collegato alla manovra 2020 (D.L. n. 124/2019 convertito con modificazioni in Legge 19 dicembre 2019, n. 157) prevede l'introduzione di nuovi contributi **fino a 20.000 euro** per sostenere il rinnovo del parco veicoli e ridurre l'impatto ambientale.



#### Novità

Con il decreto interministeriale (MIT-MEF) 14 agosto 2020, n. 355, pubblicato sulla GU n. 236 del 23 settembre 2020, sono state definite le **modalità di erogazione delle risorse** a favore delle imprese di trasporto merci su strada per **l'annualità 2020**. Con successivo decreto direttoriale prot. 187 del 21 ottobre 2020, pubblicato nella G.U. del 29 ottobre 2020, n. 270, sono state invece disciplinate le fasi procedurali, con le modalità di presentazione delle domande e la rendicontazione delle spese.

Le disposizioni disciplinano, tra l'altro, le **modalità di erogazione delle risorse finanziarie**, complessivamente pari ad **euro 122.255.624**, destinate agli investimenti nel settore dell'autotrasporto, con riferimento, rispettivamente a:

- euro 18.155.624 quali residui dell'annualità 2019,
- euro 42.100.000 per l'annualità 2020,
- euro 62.000.000 per l'annualità 2021.

Sotto il **profilo soggettivo**, possono beneficiare degli incentivi esclusivamente le imprese attive sul territorio italiano iscritte al Registro elettronico nazionale (R.E.N.) e all'Albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto di terzi.

Per quanto attiene il profilo oggettivo, sono **finanziabili gli investimenti** finalizzati alla radiazione, per rottamazione, dei veicoli a motorizzazione termica fino alla categoria **euro 4**, adibiti al trasporto merci e di massa complessiva a pieno carico pari o superiore a 3,5 tonnellate. La rottamazione deve

essere accompagnata da contestuale acquisizione di autoveicoli, nuovi di fabbrica, adibiti al trasporto merci e di massa complessiva a pieno carico pari o superiore a 3,5 tonnellate, a trazione alternativa a metano (CNG), gas naturale liquefatto (GNL), ibrida (diesel/elettrico) e elettrica (*full electric*) ovvero a motorizzazione termica e conformi alla normativa **euro 6**.

Nel dettaglio, i contributi sono erogati fino a concorrenza delle risorse disponibili pari a:

- **euro 46.400.000:** per l'acquisizione, anche mediante locazione finanziaria, di autoveicoli, nuovi di fabbrica, adibiti al trasporto di merci di massa complessiva a pieno carico pari o superiore a 3,5 tonnellate a trazione alternativa a metano CNG, gas naturale liquefatto LNG, ibrida (diesel/elettrico) e elettrica (*Full Electric*) nonché per l'acquisizione di dispositivi idonei ad operare la riconversione di autoveicoli per il trasporto merci a motorizzazione;
- **euro 44.100.000:**
  - per la radiazione per rottamazione di veicoli pesanti di massa complessiva a pieno carico pari o superiore a 11,5 tonnellate, con contestuale acquisizione, anche mediante locazione finanziaria, di veicoli nuovi di fabbrica conformi alla normativa euro 6 di massa complessiva a pieno carico a partire da 7 tonnellate;
  - per l'acquisizione di veicoli commerciali leggeri euro 6 D TEMP di massa complessiva a pieno carico pari o superiore a 3,5 tonnellate fino a 7 tonnellate con contestuale rottamazione di veicoli della medesima tipologia;
- **euro 29.290.624:** per l'acquisizione anche mediante locazione finanziaria, di rimorchi e semirimorchi, nuovi di fabbrica, per il trasporto combinato ferroviario rispondenti alla normativa UIC 596-5 e per il trasporto combinato marittimo dotati di ganci nave rispondenti alla normativa IMO, dotati di dispositivi innovativi volti a conseguire maggiori standard di sicurezza e di efficienza energetica nonché per l'acquisizione di rimorchi e semirimorchi o equipaggiamenti per autoveicoli specifici superiori a 7 tonnellate allestiti per trasporti in regime ATP, rispondenti a criteri avanzati di risparmio energetico e rispetto ambientale;
- **euro 2.465.000:** per l'acquisizione, anche mediante locazione finanziaria, di casse mobili e rimorchi o semirimorchi porta casse così da facilitare l'utilizzazione di differenti modalità di trasporto in combinazione fra loro senza alcuna rottura di carico.



#### CONDIZIONI PER L'AGEVOLAZIONE

I veicoli oggetto di radiazione per rottamazione devono essere stati **detenuti in proprietà** o altro titolo per almeno tre anni precedenti alla entrata in vigore del decreto

I beni acquisiti **non possono essere alienati**, concessi in locazione o in noleggio e devono rimanere nella piena disponibilità del beneficiario **fino a tutto il 31 dicembre 2023**, pena la revoca del contributo

La disciplina esclude la cumulabilità dei predetti incentivi **con altre agevolazioni**, relative alle medesime tipologie di investimenti, incluse quelle concesse a titolo *de minimis* ai sensi del Regolamento n. 1407/2013/UE della Commissione del 18 dicembre 2013. Il contributo non viene erogato anche nel caso di trasferimento della disponibilità dei beni oggetto degli incentivi nel periodo compreso tra la data di presentazione della domanda e la data di pagamento del beneficio.

**Attenzione**

L'entità dei contributi ottenibili risulta:

- compresa tra un **minimo di euro 2.000** e un **massimo di euro 20.000** per ciascun veicolo;
- **differenziata** in ragione della **massa complessiva** a pieno carico del nuovo veicolo e della sua modalità di **alimentazione** (cfr. "Tabella dei contributi" ex art. 4 del Decreto 14 agosto 2020, riportata di seguito).

<i>Contributi veicoli nuovi euro VI/ CNG/LNG/elettrico pari o superiori &gt;3,5 tonnellate</i>	
MASSA COMPLESSIVA	IMPORTO UNITARIO IN EURO
Pari o superiore a 3,5 tonnellate e inferiore a 7 tonnellate CNG e ibrido	Euro 4.000
Pari o superiore a 7 tonnellate - inferiore a 16 tonnellate CNG e ibrido	Euro 8.000
Pari o superiore a 16 tonnellate CNG-LNG ibrido ed elettrico	Euro 20.000
Pari o superiore a 3,5 tonnellate - inferiore a 16 tonnellate <i>full electric</i>	Euro 12.000

<i>Contributi veicoli nuovi euro VI d ed euro 6 D Temp pari o superiori a 3,5 tonnellate</i>	
MASSA COMPLESSIVA	IMPORTO UNITARIO IN EURO
Pari o superiore a 3,5 e inferiore a 7 tonnellate diesel euro VI euro 6/ euro 6 D Temp	Euro 2.000
Pari o superiore a 7 tonnellate e inferiore a 16 tonnellate diesel euro VI	Euro 5.000
Pari o superiore a 16 tonnellate diesel euro VI	Euro 8.000

L'importo massimo ammissibile per gli investimenti per singola impresa non può superare **550.000 euro**.

La misura agevolativa prevede **due distinti periodi di incentivazione**:

- il primo relativo all'annualità 2020, presentazione domande dall'11 novembre 2020 al 30 novembre 2020,
- il secondo relativo all'annualità 2021, presentazione delle domande **dalle ore 10: 00 del 1° giugno 2021 alle ore 8: 00 del 21 giugno 2021**.

**Attenzione**

Per ciascun periodo di incentivazione ogni impresa ha diritto di presentare **una sola domanda**.

La domanda deve essere inoltrata dall'indirizzo pec dell'impresa, a pena di inammissibilità, all'indirizzo [ram.rinnovoparcoveicolare@legalmail.it](mailto:ram.rinnovoparcoveicolare@legalmail.it) e deve contenere la seguente documentazione:



#### DOCUMENTAZIONE DA PRESENTARE

**Modello di istanza** debitamente compilato, attraverso apposito format informatico, in tutte le sue parti e firmato con firma digitale dal legale rappresentante o procuratore dell'impresa. Il modello informatico di tipo "Pdf editabile" deve essere compilato e salvato senza ulteriore scansione

Copia leggibile del **documento di riconoscimento** in corso di validità del legale rappresentante o procuratore dell'impresa

**Atto di delega**, solo in caso di presentazione della domanda tramite procura

Copia del **contratto di acquisizione** dei beni oggetto d'incentivazione, comprovante quanto dichiarato nel modello di istanza, avente data successiva a quella di entrata in vigore della Legge n. 157/2019, di conversione del D.L. n. 124/2019, debitamente sottoscritto dalle parti e firmato digitalmente dal legale rappresentante o dal procuratore dell'impresa

L'ordine di prenotazione è definito in base a **data e ora di invio dell'istanza** inoltrata tramite posta elettronica certificata (pec).



#### Ricorda

Le imprese che hanno già presentato l'istanza per il 2020 (dall'11 dicembre 2020 al 20 maggio 2021) devono procedere con la **rendicontazione delle spese sostenute**, utilizzando la piattaforma informatica del soggetto gestore.



#### DOCUMENTAZIONE DA TRASMETTERE PER LA RENDICONTAZIONE DELLE SPESE

##### Documentazione tecnica

In caso di **acquisto in proprietà**, la prova documentale dell'integrale pagamento del prezzo attraverso la produzione della relativa fattura debitamente quietanzata, da cui risulti il prezzo del bene

In caso di **acquisizione in leasing**, la prova del pagamento dei canoni in scadenza alla data ultima per l'invio della documentazione (20 maggio 2021). L'onere probatorio può essere adempiuto esibendo le fatture rilasciate dalla società di *leasing* all'utilizzatore del bene, debitamente quietanzate, oppure con copia delle ricevute dei bonifici bancari effettuati dall'utilizzatore a favore della suddetta società

Per tutto quanto qui non riportato si rimanda ad una consultazione del decreto normativo.

### 3. Agevolazioni per gli esercenti impianti di distribuzione di carburante

Di seguito si prendono in esame le principali agevolazioni previste in favore degli esercenti **impianti di distribuzione carburante**, ossia:

- il credito d'imposta per le commissioni POS previsto dalla legge di bilancio 2018;

- le nuove misure di sostegno introdotte dal Decreto rilancio 2021 per fronteggiare l'impatto economico del COVID-19 sulle PMI titolari del servizio di distribuzione carburante nelle autostrade.

### 3.1. Credito d'imposta su commissioni

L'art. 1, comma 924, della legge n. 205 del 27 dicembre 2017, ha introdotto in favore degli esercenti di impianti di distribuzione di carburante un **credito d'imposta**, pari al **50 per cento** delle commissioni addebitate per le **transazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2018**, tramite sistemi di pagamento elettronico mediante carte di credito, di debito o prepagate.

Tali disposizioni, per espressa previsione normativa, si applicano nel rispetto delle **condizioni e dei limiti** di cui al Reg. UE n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli **aiuti "de minimis"**.



#### Attenzione

Il credito d'imposta può essere **utilizzato**:

- **esclusivamente in compensazione** mediante modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997. A tale fine, andrà utilizzato il codice tributo **"6896"**, istituito con risoluzione 14 gennaio 2019, n. 3/E;
- a decorrere **dal periodo d'imposta successivo** a quello di maturazione.

In mancanza di espressa previsione contraria da parte del legislatore, si deve ritenere che il credito d'imposta in esame **concorra alla formazione della base imponibile IRES e IRAP** del beneficiario.

#### 3.1.1 Ambito soggettivo

Nell'individuare i soggetti aventi diritto all'agevolazione, la disposizione in esame si riferisce **"agli esercenti di impianti"** in generale – e, dunque, a chiunque, in base ad un **legittimo titolo** (proprietà, affitto, ecc.), svolge tale attività e sostiene il costo di commissione. Va evidenziato come, in conformità a quanto ribadito dalla Corte costituzionale nell'ambito di un consolidato indirizzo giurisprudenziale in tema di "benefici, agevolazioni o esenzioni" (si vedano, ad esempio, le sent. 20 novembre 2017, n. 242, e 13 dicembre 2017, n. 264), la misura, seppure di stretta interpretazione, si estende alle situazioni di fatto riconducibili alla medesima *ratio*.

Pertanto, il credito d'imposta in commento dovrà altresì riconoscersi a **tutti gli esercenti di impianti di distribuzione di carburante** per le transazioni effettuate, **a partire dal 1° luglio 2018**, tramite sistemi di pagamento elettronico mediante carte di debito o prepagate.

#### 3.1.2. Ambito oggettivo

Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione, la risoluzione Agenzia delle entrate n. 3/E del 2019 afferma che **"considerato che il credito d'imposta è stato introdotto per agevolare l'utilizzo dei mezzi di pagamento tracciabili previsti ai fini della detraibilità dell'IVA e della deducibilità dei costi, lo stesso spetta per le commissioni addebitate con riferimento alle transazioni per le quali la detraibilità e la deducibilità sono subordinate alle suddette modalità di pagamento"**.



### Attenzione

L'art. 16 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (decreto crescita), ha sciolto ogni dubbio in merito al perimetro applicativo del credito d'imposta riconosciuto ai distributori di carburante, precisando che l'agevolazione:

- **spetta esclusivamente per le commissioni sulle transazioni relative alle cessioni di carburante** (effettuate sia nei confronti di esercenti attività d'impresa, arte e professioni, sia di consumatori finali);
- **non spetta per transazioni diverse** dalle precedenti.

Nel caso in cui gli esercenti di impianti di distribuzione di carburante **non contabilizzano separatamente** le commissioni addebitate per le transazioni effettuate, diverse da quelle per cessioni di carburante, la norma prevede che il credito d'imposta **spetti per la quota parte** delle commissioni, calcolata in base al rapporto tra il volume d'affari annuo derivante da cessioni di carburante e il volume d'affari annuo complessivo.

### 3.2. Contributo PMI titolari del servizio di distribuzione di carburanti nelle autostrade

L'art. 40 del D.L. n. 34/2020 (decreto Rilancio) convertito riconosce un contributo in conto esercizio alle microimprese e alle piccole e medie imprese titolari del **servizio di distribuzione di carburanti nelle autostrade**, commisurato ai **contributi previdenziali e assistenziali**, con esclusione dei premi per l'assicurazione obbligatoria infortunistica, a carico dei datori di lavoro, dovuti sulle retribuzioni da lavoro dipendente corrisposte nei mesi di **marzo, aprile e maggio 2020**.



### Ricorda

L'agevolazione è riconosciuta in considerazione del **mantenimento del servizio** durante il periodo di emergenza sanitaria per COVID-19 pur in presenza di un calo considerevole della domanda di carburanti. Le risorse stanziare sono pari a **4 milioni di euro** per l'anno 2020.

**Possono beneficiare** dell'agevolazione le **PMI** in regola con il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali alla data del **1° marzo 2020** e che, alla data di presentazione della domanda, sono in possesso dei seguenti requisiti:

- sono regolarmente costituite, iscritte e attive al registro delle imprese;
- svolgono un servizio di **distribuzione di carburanti**, disponendo di un impianto;
- non sono destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 231/2001;
- si trovano nel pieno e libero esercizio dei propri diritti e non sono in liquidazione volontaria né sottoposte a procedure concorsuali con finalità liquidatorie.

Il decreto 14 dicembre 2020, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 28 gennaio 2021 n. 22 ha definito le modalità e le procedure di erogazione del contributo, così come riportate di seguito.


**PROCEDURA DI ACCESSO AL CONTRIBUTO (ART. 8, D.M. 14 DICEMBRE 2020)**

I soggetti interessati al contributo presentano al Ministero l'apposita domanda **esclusivamente tramite la procedura informatica**

Ciascun soggetto proponente può presentare, con riferimento al singolo impianto, **una sola domanda** di ammissione all'agevolazione

I **termini e le modalità** di presentazione delle domande di agevolazioni sono definiti con successivo provvedimento del direttore generale per gli incentivi alle imprese del Ministero, a seguito dell'approvazione dell'aiuto da parte della Commissione europea di cui all'art. 16, comma 4

Con il medesimo provvedimento saranno resi disponibili lo schema in base al quale deve essere presentata la **domanda di ammissione** alle agevolazioni, unitamente all'ulteriore documentazione utile allo svolgimento dell'attività istruttoria da parte del Ministero

La presentazione dell'istanza è riservata al **rappresentante legale** del soggetto proponente, così come risultante dal certificato camerale del medesimo, ovvero, ad altro soggetto delegato al quale è stato conferito potere di rappresentanza per la compilazione


**Novità**

Il decreto MISE 9 marzo 2021 ha definito le modalità e i termini di presentazione delle domande di accesso al contributo che potranno essere presentate **dalle ore 12.00 del 30 marzo 2021 e fino alle ore 12.00 del 18 maggio 2021**, esclusivamente attraverso la procedura informatica disponibile al link [padigitale.invitalia.it](http://padigitale.invitalia.it), accedendo tramite SPID e cliccando su "Distributori carburante".

Per i soggetti proponenti amministrati da una o più persone giuridiche o da enti e soggetti diversi dalle persone fisiche o nel caso di presentazione della domanda per mezzo di un soggetto delegato, **l'accesso alla procedura informatica può avvenire solo previo accreditamento degli stessi**, a seguito della positiva verifica dei poteri di firma in capo al legale rappresentante. A tale fine, il soggetto proponente deve inviare, a partire **dalle ore 10: 00 del 23 marzo 2021** ed esclusivamente attraverso posta elettronica certificata (PEC), una specifica richiesta alla PEC [contributodistributori@pec.mise.gov.it](mailto:contributodistributori@pec.mise.gov.it) riportante nell'oggetto "**Distributori carburanti - richiesta accreditamento alla procedura informatica**", corredata dei documenti e degli elementi utili a permettere l'identificazione dello stesso soggetto proponente, del suo rappresentante e dell'eventuale delegato alla presentazione della domanda di agevolazione.

Il soggetto proponente, ai fini dell'accesso alle agevolazioni, è tenuto a **trasmettere la seguente documentazione**:

- **domanda di agevolazione**, redatta secondo lo schema di cui all'Allegato 1 al Decreto MISE 9 marzo 2021;
- **contratto di comodato**, di appalto servizi o altro, relativo alla gestione dell'impianto, sottoscritto tra la società titolare della concessione petrolifera e il gestore del medesimo impianto;
- **autocertificazioni per la richiesta della documentazione antimafia**, laddove necessarie in riferimento a quanto disposto all'art. 9, comma 4, del Decreto, rese secondo gli schemi disponibili nella sezione del sito del Ministero [www.mise.gov.it](http://www.mise.gov.it), dedicata alla misura "Distributori carburante";

- **autocertificazione per le verifiche sul titolare effettivo**, rese ai sensi del D.Lgs. n. 231/2007 e delle successive disposizioni attuative emesse dalla Banca d'Italia in data 23 dicembre 2009 (Norme di prevenzione dell'antiriciclaggio), secondo lo schema disponibile nella sezione del sito del Ministero [www.mise.gov.it](http://www.mise.gov.it), dedicata alla misura "Distributori carburante".

## 4. Ecobonus ed ecotassa

La legge di bilancio 2019 (art. 1, commi 1031-1047 e 1057-1064, Legge n. 145/2018) ha introdotto un particolare meccanismo **bonus malus**, volto a ridurre l'impatto inquinante e ringiovanire il parco auto nazionale.



### Ricorda

Nel dettaglio, sono previsti:

- **bonus** sotto forma di sconto sul prezzo di acquisto di auto, moto e motorini a basse emissioni;
- **disincentivi** sotto forma di imposta (la c.d. "ecotassa") per le auto a maggiore impatto ambientale.

### 4.1. Ecobonus

Al fine di rinnovare il parco auto italiano, ridurre le emissioni di agenti inquinanti e promuovere l'acquisto di veicoli "verdi", la legge di bilancio 2019 ha previsto diversi **incentivi per l'acquisto di veicoli a basse emissioni**.

La disciplina agevolativa in commento deve essere ricercata ai commi 1031 – 1038 dell'unico articolo della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificato in prima battuta dal D.L. n. 34/2020 (decreto Rilancio così come modificato dalla legge n. 77/2020 di conversione) e successivamente dalla Legge 30 dicembre 2020 n. 178 (legge di Bilancio 2021) per il periodo d'imposta 2021.

#### 4.1.1. Ecobonus veicoli M1 nuovi acquistati dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021

Nel dettaglio, l'art. 1, commi 1031 e ss. della legge n. 145/2018 riconoscono un contributo a coloro che acquistano, anche in locazione finanziaria, e immatricolano in Italia veicoli classificati di **categoria M1**: si tratta dei veicoli addetti al trasporto di persone, con al massimo otto posti a sedere oltre al sedile del conducente.

Sono ammessi a godere dell'agevolazione i veicoli:

- **nuovi di fabbrica;**
- **immatricolati in Italia dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021.** L'intervallo temporale individuato dalla norma va interpretato nel senso di escludere dall'incentivo i soggetti che:
  - a partire dal 1° marzo 2019, hanno targato una vettura il cui contratto di acquisto è stato concluso prima;
  - non riusciranno ad immatricolare l'auto entro il 31 dicembre 2021, pur avendo concluso il contratto in precedenza;

**Attenzione**

La disciplina **non prevede alcun requisito di data certa** che certifichi il giorno della firma del contratto.

- che producono **emissioni di CO2 non superiori a 70 g/Km o 60 g/Km**;

**Ricorda**

Ai sensi dell'art. 1, commi 1046 e 1046-bis, della legge n. 145/2018:

- **fino al 31 dicembre 2020**, il numero dei grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro del veicolo è relativo al ciclo di prova **NEDC** (*New European Driving Cycle*), come riportato nel secondo riquadro al punto V.7 della carta di circolazione del medesimo veicolo (cfr. circolare Agenzia delle entrate 10 aprile 2019, n. 8/E);

- **dal 1° gennaio 2021** è necessario applicare il **nuovo ciclo di omologazione WLTP** – *Worldwide Harmonized Light Vehicle Test* che, si ricorda, rileva emissioni medie decisamente più elevate rispetto al precedente NEDC;

- **nelle more del passaggio** al nuovo ciclo di omologazione WLTP, ai fini dell'erogazione dei contributi in esame, nella carta di circolazione dei veicoli acquistati **fino al 31 dicembre 2020 e immatricolati dal 1° gennaio 2021 fino al 30 giugno 2021**, si considera il valore di emissioni di anidride carbonica relativo al "vecchio" ciclo NEDC, secondo quanto stabilito con circolare del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti.

- **con un prezzo al netto dell'IVA inferiore a 50.000 euro** (quindi 61.000 euro con IVA al 22 per cento), nel computo del quale rientrano anche i costi sostenuti per i vari *optional* e accessori di cui è dotata l'autovettura.

La circolare dell'Agenzia delle entrate 10 aprile 2019, n. 8/E, chiarisce che *"laddove il listino prezzi ufficiale della casa produttrice indichi prezzi in una valuta diversa dall'euro, al fine di determinare i presupposti per l'applicazione del contributo (ossia, il prezzo inferiore a 50.000 euro), in un'ottica di semplificazione dei rapporti tra privati, si potrà tenere conto del cambio delle valute estere accertato, su conforme parere della Banca d'Italia, con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, in relazione al mese precedente a quello di acquisto dell'autovettura"*.

Come vedremo più approfonditamente più avanti, il contributo è corrisposto agli acquirenti dei veicoli dal venditore mediante compensazione con il prezzo di acquisto (si tratta per l'acquirente di uno sconto sul prezzo). Successivamente, il venditore può chiedere il rimborso del contributo anticipato alle imprese costruttrici o importatrici degli autoveicoli le quali, infine, recuperano tali importi sotto forma di credito d'imposta utilizzabile in compensazione **tramite modello F24**.

#### 4.1.1.1. L'importo dell'agevolazione riconosciuta

Gli incentivi per l'acquisto di autovetture "green" vanno **da 1.500 a 6.000 euro** e sono divisi in due fasce, legate alle emissioni di anidride carbonica (a loro volta bipartite, a seconda che si consegna contestualmente una vettura da rottamare o meno).

**Attenzione**

**Dal 1° marzo 2020** il limite delle emissioni di CO2 per ottenere il contributo scende **da 70 a 60 grammi** con per effetto delle modifiche apportate in sede di conversione del Decreto milleproroghe 2020 (Legge n. 8/2020 di conversione del D.L. n. 162/2019).

Di conseguenza, con la **rottamazione** di un veicolo della medesima categoria omologato alle classi **"da euro zero ad euro 4"** (la classe euro 0 è stata inserita dall'art. 12, comma 2, del D.L. n. 162/2019, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 2019) si potrà ottenere un contributo di:



ECOBONUS	EMISSIONI CO2 g/km	
	1.3.2019 - 29.2.2020	1.3.2020 - 31.12.2021
€ 6.000	da 0 a 20	da 0 a 20
€ 2.500	da 21 a 70	da 21 a 60

In **assenza di rottamazione**, lo sconto ottenibile scende sensibilmente, risultando pari a:



ECOBONUS	EMISSIONI CO2 g/km	
	1.3.2019 - 29.2.2020	1.3.2020 - 31.12.2021
€ 4.000	da 0 a 20	da 0 a 20
€ 1.500	da 21 a 70	da 21 a 60

Come emerge dalle precedenti tabelle, per godere di un maggiore incentivo, è **necessario rottamare contestualmente un veicolo M1, da euro 0 a euro 4**, il quale deve essere **intestato da almeno dodici mesi** alternativamente a:

- lo stesso soggetto intestatario del nuovo veicolo;
- uno dei familiari conviventi alla data di acquisto;
- in caso di locazione finanziaria del veicolo nuovo: al soggetto utilizzatore del suddetto veicolo o a uno dei predetti familiari.

**Ricorda**

Nell'**atto di acquisto** le parti devono avere cura di:

- dichiarare che il **veicolo consegnato è destinato alla rottamazione**;
- indicare la misura dello **sconto praticato**.

Resta **esclusa** dall'incentivo la **rottamazione delle vetture euro 5**, che pure risultano già bloccate da molte città nei giorni di stop al traffico.

#### 4.1.1.2. La procedura da seguire per richiedere il bonus

L'art. 3 del decreto MISE 20 marzo 2019 – decreto con il quale sono state emanate le disposizioni attuative della disciplina agevolativa in esame – dispone che *"Il contributo statale è corrisposto dal venditore all'acquirente mediante **compensazione con il prezzo di acquisto** e non è cumulabile con altri incentivi di carattere nazionale"*.

Operativamente, quindi, è il venditore a riconoscere l'ecobonus sulle auto a basse emissioni di CO<sub>2</sub>, con uno **sconto sul prezzo di acquisto**.



#### Attenzione

La norma precisa che le **imprese costruttrici o importatrici** del veicolo nuovo "rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano tale importo sotto forma di credito d'imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione". In questo caso **non sarà il rivenditore ad anticipare la spesa, ma l'impresa costruttrice o importatrice del veicolo**. Quest'ultima dovrà rimborsare l'importo del contributo e recuperarlo successivamente nella forma del credito d'imposta da utilizzare in compensazione tramite modello F24, senza applicazione dei limiti di cui all'art. 34 della Legge n. 388/2000 e all'art. 1, comma 53 della Legge n. 244/2007.

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 82/E del 23 settembre 2019, ha istituito il **codice tributo** per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dei crediti d'imposta per l'acquisto di veicoli nuovi di fabbrica di categoria M1 a basse emissioni di CO<sub>2</sub>.



CODICE TRIBUTO	DENOMINAZIONE
"6903"	Eco-bonus veicoli Cat. M1 – Recupero del contributo statale sotto forma di credito d'imposta art. 1, comma 1031, Legge n. 145/2018

Operativamente, il processo di corresponsione e rimborso dei contributi relativi ai veicoli agevolati si compone di quattro fasi.

#### Fase I – Prenotazione dei contributi

Per la prenotazione dei contributi, i concessionari possono avvalersi della **piattaforma telematica di prenotazione** per gli operatori, approntata da Invitalia sul sito del Ministero dello sviluppo economico (<https://ecobonus.mise.gov.it/>).

Nel dettaglio, per la prenotazione dei contributi, i venditori devono:

- **registrarsi nel sistema informatico** predisposto dal MISE e
- **inserire i dati relativi all'ordine di acquisto**, compresa l'indicazione dell'importo versato in acconto.

Successivamente si ottiene una **ricevuta di registrazione** della prenotazione ed **entro 180 giorni** va confermata l'operazione, comunicando, tra l'altro, il numero di targa del veicolo nuovo consegnato, nonché il codice fiscale dell'impresa costruttrice o importatrice del veicolo.

Per assicurare procedure di prenotazione corrette e trasparenti, sul sito è presente un **contatore di risorse** per mostrare in tempo reale i fondi disponibili. Quando finiranno le risorse, l'erogazione dei *bonus* si fermerà per riprendere l'anno successivo, **senza che si formino liste di attesa**.

#### *Fase II – Corresponsione dei contributi*

Il contributo è corrisposto dal venditore all'acquirente mediante **compensazione con il prezzo di acquisto**.

#### *Fase III – Rimborso al venditore dei contributi*

Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo **rimborsano al venditore** l'importo del contributo.

#### *Fase IV – Recupero dell'importo del contributo*

Le **imprese costruttrici o importatrici** del veicolo nuovo ricevono dal venditore la documentazione necessaria e poi recuperano l'importo del contributo sotto forma di credito d'imposta.



### **Ricorda**

#### **Acquisto con rottamazione**

Nei casi in cui per poter accedere alle agevolazioni si procede a rottamare un veicolo, lo stesso deve essere consegnato contestualmente all'acquisto e la rottamazione deve essere ultimata entro 30 giorni. Se la consegna del veicolo corrisponde al 180° giorno dalla data di prenotazione, sono concessi ulteriori 30 giorni per l'ultimazione della rottamazione.

I veicoli usati non possono **in nessun caso essere rimessi in circolazione**.

Fino al **31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è stata emessa la fattura di vendita, le imprese costruttrici o importatrici devono conservare la seguente documentazione (che deve essere trasmessa loro dal venditore):

- **copia della fattura di vendita** e dell'**atto di acquisto**;
- **copia del libretto** e della **carta di circolazione** e del foglio complementare o del certificato di proprietà del veicolo usato o, in caso di loro mancanza, copia dell'estratto cronologico;
- **originale del certificato di proprietà** relativo alla cancellazione per demolizione, rilasciato dallo sportello telematico dell'automobilista, ovvero del certificato di cessazione dalla circolazione rilasciato dall'ufficio della motorizzazione civile.

#### *4.1.2. Ulteriore contributo per l'acquisto di veicoli nuovi dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021*



### **Novità**

La legge di bilancio 2021 (art. 1, comma 652 e ss. della Legge 30 dicembre 2020 n. 178) prevede un ulteriore contributo, in favore delle persone fisiche e giuridiche che, **dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021**, acquistano in Italia, anche in locazione finanziaria:

- un veicolo di categoria M1,
- nuovo di fabbrica,
- con prezzo di acquisto inferiore a 50.000 euro (esclusi IVA e messa in strada).

Il prezzo di acquisto va verificato in base ai listini prezzi della casa automobilistica produttrice computando anche i costi sostenuti per i vari *optional* e accessori di cui è dotata l'autovettura.



### Ricorda

Il contributo in esame va considerato come aggiuntivo e, pertanto, **cumulabile** con l'ecobonus auto di cui all'art. 1, comma 1031, Legge n. 145/2018 (vedi paragrafo 4.1.1).

Anche in questo caso l'importo dell'incentivo varia a seconda che si provveda o meno alla rottamazione di un veicolo.

Per l'acquisto di un nuovo veicolo **con contestuale rottamazione** di un veicolo omologato in una classe inferiore ad euro 6 e che sia stato immatricolato in data antecedente il 1° gennaio 2011, il contributo è pari a:

- **2.000 euro**, se le emissioni di CO<sub>2</sub> g/Km sono comprese tra 0 e 20;
- **2.000 euro**, se le emissioni di CO<sub>2</sub> g/Km sono comprese tra 21 e 60.



### Attenzione

Il contributo è riconosciuto a condizione che sia praticato dal venditore uno **sconto sul prezzo di acquisto** pari ad almeno 2.000 euro.

Diversamente, ove l'acquirente **non proceda alla rottamazione** di alcun veicolo, il contributo concesso è pari a:

- **1.000 euro**, se le emissioni di CO<sub>2</sub> g/Km sono comprese tra 0 e 20;
- **1.000 euro**, se le emissioni di CO<sub>2</sub> g/Km sono comprese tra 21 e 60.



### Attenzione

Il contributo è riconosciuto a condizione che sia praticato dal venditore uno **sconto sul prezzo di acquisto** pari ad almeno 1.000 euro.



ULTERIORE CONTRIBUTO VEICOLI M1 NUOVI 1.1.2021 – 31.12.2021				
EMISSIONI DI CO <sub>2</sub> G/KM	CON ROTTAMAZIONE		SENZA ROTTAMAZIONE	
	Contributo	Sconto Venditore	Contributo	Sconto venditore
da 0 a 20	€ 2.000	€ 2.000	€ 1.000	€ 1.000
da 21 a 60	€ 2.000	€ 2.000	€ 1.000	€ 1.000

#### 4.1.3. Ulteriore contributo per l'acquisto di veicoli di ultima generazione dal 1.1.2021 al 30.6.2021

I commi 653 e 654 della Legge n. 178/2020 prevedono un ulteriore incentivo per le persone fisiche e giuridiche che acquistano in Italia, **dal 1° gennaio 2021 al 30 giugno 2021**, anche in locazione finanziaria, un veicolo di categoria M1.



#### Novità

Il contributo è riconosciuto per i veicoli di categoria M1, nuovi di fabbrica, che siano omologati in una classe **non inferiore ad euro 6 di ultima generazione** e abbiano un prezzo di listino inferiore a **40.000 euro**.

Per "prezzo di listino" si intende il prezzo indicato nel listino ufficiale della casa automobilistica:

- compresi optional e pacco batterie;
- esclusi IVA e messa in strada (spese relative all'immatricolazione della vettura, IPT, spese di trasporto ecc.).

Il contributo è riconosciuto nella misura fissa di **1.500 euro**:

- per l'acquisto di **un solo veicolo**,
- con **necessaria e contestuale rottamazione** di un veicolo omologato in una classe inferiore ad euro 6 e che sia stato immatricolato **prima del 1° gennaio 2011**,
- qualora il numero di grammi di anidride carbonica emessi per chilometro (km) sia compreso **tra 61 e 135**,
- a condizione che il venditore pratichi uno sconto pari ad almeno **2.000 euro**.

Il contributo per l'acquisto di veicoli di ultima generazione, così come l'ulteriore contributo di cui al paragrafo precedente, è espressamente **cumulabile** con l'ecobonus auto previsto dal comma 1031 della Legge n. 145/2018, con la possibilità per il beneficiario di ricevere incentivi per un importo complessivo pari a:



EMISSIONI DI CO2 G/KM	CON ROTTAMAZIONE	SENZA ROTTAMAZIONE
Da 0 a 20	<b>€ 10.000</b> (€ 8.000 Stato + € 2.000 venditore)	<b>€ 6.000</b> (€ 5.000 Stato + € 1.000 venditore)
Da 21 a 60	<b>€ 6.500</b> (€ 4.500 Stato + € 2.000 venditore)	<b>€ 3.500</b> (€ 2.500 Stato + € 1.000 venditore)
Da 61 a 135	<b>€ 3.500</b> (€ 1.500 Stato + € 2.000 venditore)	-

#### 4.1.4. Contributo per l'acquisto di veicoli nuovi dal 1° agosto 2020 al 31 dicembre 2020

Seppur formalmente non più richiedibili, appare comunque utile riepilogare brevemente la misura agevolativa prevista dall'art. 44 del D.L. n. 34/2020 per le persone fisiche e giuridiche che **dall'1° ago-**

**sto 2020 al 31 dicembre 2020** hanno acquistato, anche in locazione finanziaria, veicoli di categoria M1, nuovi di fabbrica.



### Attenzione

Per effetto delle modifiche apportate con l'art. 74 del D.L. n. 104/2020 (c.d. "decreto agosto") erano agevolabili esclusivamente gli autoveicoli con:

- emissioni di anidride carbonica comprese **tra 0 e 60 g/Km** e prezzo di listino inferiore a **50.000 euro** (esclusi IVA e messa in strada, inclusi optional e accessori);
- emissioni di anidride carbonica comprese **tra 61 e 110 g/Km**, omologati in una classe non inferiore ad euro 6 di ultima generazione e prezzo di listino inferiore a **40.000 euro** (esclusi IVA e messa in strada, inclusi optional e accessori).

L'importo dell'agevolazione varia come di consueto a seconda che l'acquirente proceda o meno con la **rottamazione di un veicolo immatricolato in data anteriore al 1° gennaio 2010** o che nel periodo di vigenza dell'agevolazione superi i dieci anni di anzianità dalla data di immatricolazione, come evidenziato dalla seguente tabella riepilogativa:



CONTRIBUTO VEICOLI M1 NUOVI 1.8.2020 – 31.12.2020				
EMISSIONI DI CO2 G/KM	CON ROTTAMAZIONE		SENZA ROTTAMAZIONE	
	Contributo	Sconto Venditore	Contributo	Sconto venditore
da 0 a 20	€ 2.000	€ 2.000	€ 1.000	€ 1.000
da 21 a 60	€ 2.000	€ 2.000	€ 1.000	€ 1.000
da 61 a 110	€ 1.500	€ 2.000	€ 750	€ 1.000

#### 4.1.5. Incentivi per l'acquisto di veicoli usati con rottamazione

Le persone fisiche che **tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020** rottamano un veicolo usato omologato nelle classi **da euro 0 a euro 3** con contestuale acquisto di un **veicolo usato**:

- omologato in una classe **non inferiore a euro 6**, oppure
- con emissioni di CO2 **inferiori o uguali a 60 g/km**,

possono beneficiare degli incentivi fiscali previsti dall'art. 44, comma 1-sexies del D.L. n. 34/2020.



### Ricorda

L'agevolazione permette di pagare in misura ridotta gli oneri fiscali sul trasferimento di proprietà del veicolo acquistato, pari al **60 per cento** di quanto ordinariamente previsto.

Il successivo comma 1-septies dell'art. 44 del decreto "Rilancio" prevede – nel periodo dal **1° agosto al 31 dicembre 2020** – un ulteriore incentivo per le persone fisiche che:

- contestualmente all'acquisto di un veicolo con emissioni di CO2 comprese **tra 0 e 110 g/km**,

- consegnano per la **rottamazione un secondo veicolo** di categoria M1 di cui al comma 1032 dell'art. 1 della legge n. 145/2018.

Di conseguenza, il secondo veicolo consegnato per la rottamazione deve essere **intestato da almeno 12 mesi** allo stesso soggetto intestatario del nuovo veicolo o ad uno dei familiari conviventi alla data di acquisto del medesimo veicolo, ovvero, in caso di locazione finanziaria del nuovo veicolo, deve essere intestato, da almeno 12 mesi, al soggetto utilizzatore del suddetto veicolo o a uno dei predetti familiari.



### Attenzione

Il credito d'imposta è riconosciuto per **un importo di 750 euro**, nel limite delle risorse erariali disponibili pari a 5 milioni di euro per l'anno 2020.

A scelta del contribuente, l'ulteriore contributo di 750 euro va, alternativamente:

- sommato ai 1.500 euro** già attribuiti per la rottamazione del primo veicolo;
- utilizzato in forma di credito di imposta** entro tre annualità per l'acquisto di: monopattini elettrici, biciclette elettriche o muscolari, abbonamenti al trasporto pubblico, servizi di mobilità elettrica in condivisione o sostenibile.



### Novità

*Indicazione nei modelli dichiarativi 2021*

Qualora il contribuente opti per la seconda delle predette opzioni, il credito d'imposta dovrà essere indicato nei modelli dichiarativi 2021 utilizzando il **nuovo codice "5"** da riportate in corrispondenza:

- **del rigo G15** nella sezione XIII "Altri crediti" del quadro G se si utilizza il modello 730/2021;

SEZIONE XIII - ALTRI CREDITI							
	<sup>1</sup> Codice	<sup>2</sup> Importo	<sup>3</sup> Residuo 2019	<sup>4</sup> Rata 2019	<sup>5</sup> di cui compensato in F24		
G15	5	750,00					

- **del rigo CR31** nella sezione XII "Altri crediti d'imposta" del quadro CR se si utilizza il modello Redditi Pf 2021.

Sezione XII Altri crediti d'imposta							
	CR31	<sup>1</sup> Codice	<sup>2</sup> Importo	<sup>3</sup> Residuo 2019	<sup>4</sup> Rata 2019	<sup>5</sup> di cui compensato nel Mod. F24	<sup>6</sup> Quota credito ricevuta per trasparenza
		5	750,00				

#### 4.1.6. Incentivi per i veicoli commerciali

A decorrere **dal 1° gennaio e fino al 30 giugno 2021**, il comma 657 dell'art. 1 della Legge 30 dicembre 2020 n. 178 (legge di bilancio 2021) prevede che gli acquisti di:

- veicoli commerciali di **categoria N1** nuovi di fabbrica,
- autoveicoli **speciali di categoria M1** nuovi di fabbrica,

sono agevolabili con un contributo differenziato in base alla massa totale a terra del veicolo, all'alimentazione e all'eventuale rottamazione di un veicolo della medesima categoria omologato in una classe fino ad euro 4, secondo la seguente tabella:



MASSA TOTALE A TERRA (TONNELLATE)	VEICOLI ESCLUSIVAMENTE ELETTRICI	IBRIDI O ALIMENTAZIONE ALTERNATIVA	ALTRE TIPOLOGIE DI ALIMENTAZIONE
<b>0 - 1,999</b>			
Con rottamazione	€ 4.000	€ 2.000	€ 1.200
Senza rottamazione	€ 3.200	€ 1.200	€ 800
<b>2 - 3,299</b>			
Con rottamazione	€ 5.600	€ 2.800	€ 2.000
Senza rottamazione	€ 4.800	€ 2.000	€ 1.200
<b>3,3 - 3,5</b>			
Con rottamazione	€ 8.000	€ 4.000	€ 3.200
Senza rottamazione	€ 6.400	€ 2.800	€ 2.000

#### 4.1.7. Nuovo incentivo per l'acquisto di veicoli elettrici

Nel corposo pacchetto di aiuti previsto dalla legge di bilancio 2021 per sostenere uno dei settori più colpiti dall'emergenza da COVID-19, merita particolare attenzione il nuovo bonus previsto per l'acquisto di **vetture elettriche**.



#### Novità

A norma dei commi da 77 a 79 dell'art. 1, della Legge n. 178/2020, infatti, i contribuenti con un reddito complessivo (**ISEE**) inferiore a **30.000 euro** possono ricevere dallo Stato un contributo per l'acquisto dell'auto elettrica pari al **40 per cento del prezzo d'acquisto**.

L'agevolazione spetta a chi acquista anche in locazione finanziaria, e immatricola in Italia, un veicolo:

- di categoria M1 (veicoli addetti al trasporto di persone, con al massimo otto posti a sedere oltre al sedile del conducente);
- nuovo di fabbrica;
- **alimentato esclusivamente a energia elettrica;**
- di **potenza inferiore a 150 Kw** (204 Cv);
- con prezzo risultante dal listino prezzi ufficiale della casa automobilistica produttrice inferiore a **30.000 euro**, da calcolare al netto dell'IVA (quindi 36.600 euro con IVA al 22%).

**Attenzione**

Per richiedere il nuovo contributo **non è necessario procedere alla contestuale rottamazione** di un vecchio autoveicolo ma è sufficiente concludere l'acquisto entro il **31 dicembre 2021** ed immatricolare la vettura entro il medesimo termine. Stante l'esigua dotazione finanziaria a disposizione – pari ad appena 20 milioni di euro – è tuttavia verosimile che le risorse si esauriscono molto prima della scadenza prevista.

Per espressa previsione normativa la nuova agevolazione **non è cumulabile con l'ecobonus auto 2021**, cosa più che comprensibile tenuto conto della rilevanza (40 per cento) dello sconto in esame.

Modalità e termini di erogazione dell'incentivo saranno definite con apposito decreto attuativo.

*4.1.8. Ecobonus moto e scooter elettrici nuovi*

Con la conversione in legge del Decreto Rilancio sono diventate operative le **nuove misure** che ridefiniscono i contributi dell'ecobonus per l'acquisto di moto e scooter elettrici o ibridi (c.d. "**bonus motorini**").

L'agevolazione, originariamente introdotta dall'art. 1, comma 1057 della legge n. 145/2018 per il solo anno 2019 era già stata **estesa al 2020** dall'art. 12 del D.L. 30 dicembre 2019 n. 162 (c.d. "decreto milleproroghe 2020", convertito in Legge n. 8/2020, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 51 del 29 febbraio 2020).

**Attenzione**

L'art. 44-bis del D.L. n. 34/2020 ha completamente riscritto la norma agevolativa prevedendo un contributo per l'acquisto, anche in locazione finanziaria, di veicoli **nuovi di fabbrica, appartenenti alla categoria L** a due, tre o quattro ruote, ibridi o elettrici (L1e, L2e, L3e, L4e, L5e, L6e e L7e), di importo variabile a seconda che si proceda o meno con la rottamazione di un veicolo inquinante (differenza rilevante rispetto alla disciplina originaria che richiedeva obbligatoriamente la rottamazione di un veicolo inquinante).

In base alla classificazione dell'art. 47 del Codice della Strada le **categorie interessate** dagli incentivi corrispondono ai seguenti veicoli.



<b>L1e</b>	Veicoli a due ruote la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) non supera i 50 cc e la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) non supera i 45 km/h
<b>L2e</b>	Veicoli a tre ruote la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) non supera i 50 cc e la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) non supera i 45 km/h
<b>L3e</b>	Veicoli a due ruote la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) supera i 50 cc o la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) supera i 45 km/h
<b>L4e</b>	Veicoli a tre ruote asimmetriche rispetto all'asse longitudinale mediano, la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) supera i 50 cc o la cui velocità massima

	di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) supera i (45 km/h) (motocicli con carrozzetta laterale)
<b>L5e</b>	Veicoli a tre ruote simmetriche rispetto all'asse longitudinale mediano, la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) supera i 50 cc o la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) supera i (45 km/h)
<b>L6e</b>	Quadricicli leggeri, la cui massa a vuoto è inferiore o pari a 350 kg, esclusa la massa delle batterie per i veicoli elettrici, la cui velocità massima per costruzione è inferiore o uguale a 45 km/h e la cui cilindrata del motore è inferiore o pari a 50 cm <sup>3</sup> per i motori ad accensione comandata; o la cui potenza massima netta è inferiore o uguale a 4 kW per gli altri motori, a combustione interna; o la cui potenza nominale continua massima è inferiore o uguale a 4 kW per i motori elettrici. Tali veicoli sono conformi alle prescrizioni tecniche applicabili ai ciclomotori a tre ruote della categoria L2e, salvo altrimenti disposto da specifiche disposizioni comunitarie
<b>L7e</b>	Quadricicli, diversi da quelli di cui alla categoria L6e, la cui massa a vuoto è inferiore o pari a 400 kg (550 kg per i veicoli destinati al trasporto di merci), esclusa la massa delle batterie per i veicoli elettrici, e la cui potenza massima netta del motore è inferiore o uguale a 15 kW. Tali veicoli sono considerati come tricicli e sono conformi alle prescrizioni tecniche applicabili ai tricicli della categoria L5e salvo altrimenti disposto da specifiche disposizioni comunitarie
N.B.: ante decreto crescita, l'ecobonus spettava soltanto ai veicoli delle categorie L1e e L3e.	

L'importo del contributo richiedibile risulta pari al:

- **30 per cento** del prezzo d'acquisto, fino a un **massimo di 3.000 euro** (IVA esclusa), se non si ricorrere alla rottamazione;
- **40 per cento** del prezzo di acquisto, fino a un **massimo di 4.000 euro** (IVA esclusa), se l'acquirente rottama, contestualmente:
  - un qualsiasi veicolo immatricolato in Italia delle medesime categorie (L1e, L2e, L3e, L4e, L5e, L6e e L7e), omologato alle classi da euro 0 a euro 3;
  - oppure un veicolo soggetto a ritargatura obbligatoria ai sensi del D.M. 2 febbraio 2011, di cui è proprietario o intestatario da almeno 12 mesi ovvero di cui sia intestatario o proprietario, da almeno 12 mesi, un familiare convivente.

Tali contributi sono riconosciuti, oltre che alle persone fisiche **anche a persone giuridiche**, fino a un **massimo di 500 veicoli acquistati** nel corso dell'anno, intestati al medesimo soggetto, anche se appartenenti a società controllate. In caso di acquisti effettuati da soggetti fra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, numero 1), c.c., il limite di cinquecento veicoli va riferito al numero complessivo dei veicoli da essi acquistati nel corso dell'anno.



### Novità

La legge di bilancio 2021 **proroga il "bonus motorini" dal 2021 al 2026** stanziando risorse per 150 milioni di euro, così suddivise:

- **20 milioni di euro annui** dal 2021 al 2023;
- **30 milioni di euro annui** dal 2024 al 2026.

L'agevolazione resta riconosciuta alle medesime condizioni previste dal citato art. 1, comma 1057 della Legge n. 145/2018, ovviamente nella versione modificata da ultimo dal decreto rilancio 2020.

#### 4.1.8.1. La procedura da seguire per richiedere il bonus

L'art. 3 del decreto MISE 20 marzo 2019 – decreto con il quale sono state emanate le disposizioni attuative della disciplina agevolativa in esame – dispone che *“Il contributo statale è corrisposto dal venditore all'acquirente mediante **compensazione con il prezzo di acquisto** e non è cumulabile con altri incentivi di carattere nazionale”*.

Operativamente, quindi, è il venditore a riconoscere l'ecobonus su moto e scooter a basse emissioni di CO<sub>2</sub>, con uno **sconto sul prezzo di acquisto**.



#### Attenzione

La norma precisa che le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo “rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano tale importo sotto forma di credito d'imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione”. In questo caso **non sarà il rivenditore ad anticipare la spesa, ma l'impresa costruttrice o importatrice del veicolo**. Quest'ultima dovrà rimborsare l'importo del contributo e recuperarlo successivamente nella forma del credito d'imposta da utilizzare in compensazione tramite modello F24, senza applicazione dei limiti di cui all'art. 34 della Legge n. 388/2000 e all'art. 1, comma 53 della Legge n. 244/2007.

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 82/E del 23 settembre 2019, ha istituito il **codice tributo** per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta per l'acquisto di veicoli nuovi di fabbrica di categoria L1e, L2e, L3e, L4e, L5e, L6e ed L7e elettrici o ibridi.



CODICE TRIBUTO	DENOMINAZIONE
<b>“6904”</b>	Eco-bonus veicoli Cat. L1e/L7e – Recupero del contributo statale sotto forma di credito d'imposta – art. 1, comma 1057, Legge n. 145/2018

Operativamente, il processo di corresponsione e rimborso dei contributi relativi ai veicoli agevolati si compone di 4 fasi.

#### Fase I – Prenotazione dei contributi

Per la prenotazione dei contributi, i concessionari possono avvalersi della **piattaforma telematica di prenotazione** per gli operatori, approntata da Invitalia sul sito del Ministero dello sviluppo economico (<https://ecobonus.mise.gov.it/>).

Nel dettaglio, per la prenotazione dei contributi, i venditori devono:

- **registrarsi nel sistema informatico** predisposto dal MISE e
- **inserire i dati relativi all'ordine di acquisto**, compresa l'indicazione dell'importo versato in acconto.

Successivamente si ottiene una **ricevuta di registrazione** della prenotazione ed **entro 180 giorni** va confermata l'operazione, comunicando, tra l'altro, il numero di targa del veicolo nuovo consegnato, nonché il codice fiscale dell'impresa costruttrice o importatrice del veicolo.

Per assicurare procedure di prenotazione corrette e trasparenti, sul sito è presente un **contatore di risorse** per mostrare in tempo reale i fondi disponibili. Quando finiranno le risorse, l'erogazione dei *bonus* si fermerà per riprendere l'anno successivo, **senza che si formino liste di attesa**.

#### *Fase II – Corresponsione dei contributi*

Il contributo è corrisposto dal venditore all'acquirente mediante **compensazione con il prezzo di acquisto**.

#### *Fase III – Rimborso al venditore dei contributi*

Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo **rimborsano al venditore** l'importo del contributo.

#### *Fase IV – Recupero dell'importo del contributo*

Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo ricevono dal venditore la documentazione necessaria e poi recuperano l'importo del contributo sotto forma di **credito d'imposta**.



### **Ricorda**

#### **Acquisto con rottamazione**

Nei casi in cui per poter accedere alle agevolazioni si procede a rottamare un veicolo, lo stesso deve essere consegnato contestualmente all'acquisto e la rottamazione deve essere ultimata entro 15 giorni. Se la consegna del veicolo corrisponde al 180° giorno dalla data di prenotazione, sono concessi ulteriori 15 giorni per l'ultimazione della rottamazione.

## **4.2. Ecotassa veicoli inquinanti**

Sul versante delle penalizzazioni all'acquisto di veicoli inquinanti, il comma 1042 dell'art. 1 della legge di bilancio 2019 ha introdotto la cosiddetta "ecotassa", ossia un tributo che dovranno pagare coloro che scelgono un'**automobile con elevate emissioni di anidride carbonica per chilometro percorso**.

Agli acquirenti e alle immatricolazioni, che avvengono **dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2020**, di un **nuovo veicolo di categoria M1** con un numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro eccedenti la soglia di **160 CO2 g/km** l'imposta di applica secondo gli importi di cui alla seguente tabella (cfr. art. 1042, Legge n. 145/2018, modificato dalla legge di bilancio 2021):



<b>ECOTASSA ACQUISTI 1.3.2019 – 31.12.2020</b>	
<b>CONTRIBUTO</b>	<b>CO2 G/KM</b>
1.100 euro	161-175
1.600 euro	176-200



ECOTASSA ACQUISTI 1.3.2019 - 31.12.2020	
CONTRIBUTO	CO2 G/KM
2.000 euro	201-250
2.500 euro	> 250

**Novità**

Al fine di adeguare l'imposta all'entrata in vigore del **nuovo ciclo di omologazione WLTP** - *Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure* (il quale, si ricorda, rileva emissioni medie decisamente più elevate rispetto al precedente ciclo di omologazione NEDC - *New European Driving Cycle*), la legge di bilancio 2021 ha modificato le soglie di anidride carbonica associate all'ecotassa applicabili agli acquisti effettuati **dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021**, così come riportate nella seguente tabella di sintesi (nuovo comma 1042-bis, art. 1, Legge n. 145/2018 inserito dall'art. 1, comma 65, lett. c) della Legge 30 dicembre 2020 n. 178):



ECOTASSA ACQUISTI 1.1.2021 - 31.12.2021	
CONTRIBUTO	CO2 G/KM
1.100 euro	191-210
1.600 euro	211-240
2.000 euro	241-290
2.500 euro	> 290

L'ecotassa si applica per gli acquisti, **anche in locazione finanziaria**, di veicoli di **categoria M1**, effettuati a decorrere **dal 1° marzo 2019 e fino al 31 dicembre 2021** secondo le diverse soglie di emissioni di anidride carbonica per chilometro percorso sopra individuate. La risoluzione 28 febbraio 2019, n. 32/E, ha specificato che l'ecotassa si applica solo sui veicoli per i quali **sia il contratto di acquisto, sia l'immatricolazione del veicolo**, rientrino nell'intervallo temporale stabilito dalla norma (1° marzo 2019 - 31 dicembre 2021). Analogamente a quanto detto in merito agli ecoincentivi, tali date si devono interpretare nel senso di escludere dalla penalizzazione i soggetti che:

- **hanno targato un'autovettura in data successiva al 1° marzo 2019** a seguito di un contratto di compravendita concluso precedentemente a tale data;
- **immatricoleranno l'auto dopo il 31 dicembre 2021**, pur avendo concluso il contratto in precedenza.

Per quanto attiene la documentazione da conservare per attestare che l'acquisto del veicolo sia avvenuto in data precedente al 1° marzo 2019 in caso di futuri controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate, si ritiene che possa essere utile **qualunque contratto e/o documento** che contenga gli elementi costitutivi del negozio traslativo della proprietà del veicolo.

In relazione alle vetture intestate ai costruttori stessi (le c.d. *company car*, ossia utilizzati dalla medesima impresa costruttrice), giova evidenziare che, non configurandosi alcun atto di acquisto da parte degli stessi, l'"ecotassa" non è dovuta, non realizzandosi uno dei due presupposti (l'acquisto) previsti dalla legge.

**Ricorda**

Sono altresì **esclusi** dall'ecotassa gli acquisti di veicoli di categoria diversa da M1, quali ad esempio **moto e motorini** individuati, rispettivamente, dalle categorie:



CATEGORIA	DEFINIZIONE
<b>L1e</b>	Veicoli a due ruote la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) non supera i 50 cc e la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) non supera i 45 km/h
<b>L2e</b>	Veicoli a tre ruote la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) non supera i 50 cc e la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) non supera i 45 km/h
<b>L3e</b>	Veicoli a due ruote la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) supera i 50 cc o la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) supera i 45 km/h
<b>L4e</b>	Veicoli a tre ruote asimmetriche rispetto all'asse longitudinale mediano, la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) supera i 50 cc o la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) supera i (45 km/h) (motocicli con carrozzetta laterale)
<b>L5e</b>	Veicoli a tre ruote simmetriche rispetto all'asse longitudinale mediano, la cilindrata del cui motore (se si tratta di motore termico) supera i 50 cc o la cui velocità massima di costruzione (qualunque sia il sistema di propulsione) supera i (45 km/h)
<b>L6e</b>	Quadricicli leggeri, la cui massa a vuoto è inferiore o pari a 350 kg, esclusa la massa delle batterie per i veicoli elettrici, la cui velocità massima per costruzione è inferiore o uguale a 45 km/h e la cui cilindrata del motore è inferiore o pari a 50 cm <sup>3</sup> per i motori ad accensione comandata; o la cui potenza massima netta è inferiore o uguale a 4 kW per gli altri motori, a combustione interna; o la cui potenza nominale continua massima è inferiore o uguale a 4 kW per i motori elettrici. Tali veicoli sono conformi alle prescrizioni tecniche applicabili ai ciclomotori a tre ruote della categoria L2e, salvo altrimenti disposto da specifiche disposizioni comunitarie
<b>L7e</b>	Quadricicli, diversi da quelli di cui alla categoria L6e, la cui massa a vuoto è inferiore o pari a 400 kg (550 kg per i veicoli destinati al trasporto di merci), esclusa la massa delle batterie per i veicoli elettrici, e la cui potenza massima netta del motore è inferiore o uguale a 15 kW. Tali veicoli sono considerati come tricicli e sono conformi alle prescrizioni tecniche applicabili ai tricicli della categoria L5e salvo altrimenti disposto da specifiche disposizioni comunitarie

**4.2.1. Acquisto di autovetture dall'estero**

Ai sensi dell'art. 1, comma 1043 della Legge n. 145/2018, l'ecotassa è altresì dovuta **"da chi immatricola in Italia un veicolo di categoria M1 già immatricolato in un altro Stato"**. A parere di alcuni, la disciplina in argomento risulta in palese contrasto con la libera circolazione dei beni all'interno

dell'Unione Europea e, pertanto, andrebbe circoscritta alla sola importazione di autoveicoli provenienti da stati non aderenti all'Unione Europea.

L'Amministrazione finanziaria ha però espressamente sconfessato tale interpretazione spiegando come la l'ecotassa miri a disincentivare, nell'arco temporale di vigenza delle penalizzazioni (1° marzo 2019 – 31 dicembre 2021), la circolazione nel territorio nazionale di **veicoli inquinanti "ulteriori"**, ossia in sovrannumero rispetto a quelli già presenti alla data di introduzione della disciplina (1° marzo 2019).

La soluzione individuata dal legislatore, proseguono le Entrate, non **determina alcun contrasto** con la libera circolazione dei beni all'interno dell'Unione Europea, in quanto conforme alla espressa finalità disincentivante di interesse generale perseguita dall'imposta. Di conseguenza, è **confermata la debenza dell'ecotassa per gli acquisti di autovetture (anche usate) effettuate dall'estero** e da paesi appartenenti all'Unione europea (cfr. risposta ad interpello n. 166/E del 9 marzo 2021 e circolare AdE 8/E/2019).



### Attenzione

La norma dispone l'obbligatorietà del pagamento dell'imposta, a condizione che il mezzo venga **"immatricolato"** in Italia: l'ecotassa, pertanto, **si paga anche se il veicolo non è stato appena acquistato**.

Si noti che la circolazione di un veicolo sul territorio italiano è comprovata dalla sua **immatricolazione** presso il dipartimento per i trasporti terrestri e dal possesso della carta di circolazione e che **è vietato**, a chi ha stabilito la residenza in Italia da più di 60 giorni, circolare con un **veicolo immatricolato all'estero** (art. 93 del nuovo codice della strada). La formalità dell'immatricolazione, dunque, è necessaria per permettere a un veicolo di circolare senza limitazioni di tempo nel nostro Paese (risposta ad interpello n. 166/E del 9 marzo 2021 (risp2021030900166)).

#### 4.2.2. Modalità di versamento

In merito al versamento dell'ecotassa, la risoluzione n. 32/E del 2019 chiarisce che l'imposta dovuta:

- è **versata dall'acquirente** o da chi richiede l'immatricolazione in nome e per conto dell'acquirente,
- mediante **modello F24 Elide**, utilizzando il **codice tributo "3500"** istituito dalla risoluzione Agenzia entrate 26 febbraio 2019, n. 31/E;
- successivamente al **verificarsi dei due presupposti** (acquisto dell'auto e immatricolazione);
- **entro il giorno di immatricolazione** del veicolo stesso.



### Attenzione

Per procedere al versamento dell'imposta, è indispensabile disporre della **carta di circolazione**, dalla quale verificare in modo ufficiale le emissioni di CO2 del veicolo. Ne deriva, di fatto, che l'acquirente dovrà provvedere al versamento esclusivamente il **giorno dell'immatricolazione**.

Come chiarito dalla circolare AdE n. 8/E/2019, qualora al versamento provveda direttamente il concessionario in nome e per conto dell'acquirente (soggetto obbligato al pagamento dell'imposta), l'importo in questione deve considerarsi **escluso dalla base imponibile IVA** ex art. 15 del D.P.R. n. 633/1972, quale anticipazione effettuata in nome e per conto della controparte, purché sia regolarmente e adeguatamente documentato (cfr. anche risoluzioni nn. 163/E/2003 e 133/E/2004).

#### 4.2.2.1. Nel modello F24 ELIDE

Il codice tributo "3500" deve essere esposto in corrispondenza delle somme che sono indicate nella colonna **"importi a debito versati"**. Inoltre, devono essere riportati:

- all'interno della sezione **"CONTRIBUENTE"**, nei campi "codice fiscale" e "dati anagrafici", il codice fiscale e i dati anagrafici del soggetto che effettua il versamento;
- all'interno della sezione **"ERARIO ED ALTRO"**:
  - nel campo "tipo", la lettera "A" (autoveicolo);
  - nel campo "elementi identificativi", il numero di telaio del veicolo per il quale è effettuato il pagamento dell'imposta;
  - nel campo "codice", il codice tributo "3500";
  - nel campo "anno di riferimento", l'anno di immatricolazione del veicolo in Italia, espresso nel formato "AAAA".

The image shows a screenshot of the F24 tax payment form. The form is titled "MODELLO DI PAGAMENTO UNIFICATO" and "Mod. F24 Versamenti con elementi identificativi". It is divided into several sections:

- CONTRIBUENTE**: This section includes fields for "CODICE FISCALE", "DATI ANAGRAFICI" (cognome, denominazione o ragione sociale, nome, data di nascita, sesso, comune), "DOMICILIO FISCALE", and "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare".
- SEZIONE ERARIO ED ALTRO**: This section includes fields for "tipo", "elementi identificativi", "codice", "anno di riferimento", and "importi a debito versati".

Red boxes and arrows highlight the following fields in the "SEZIONE ERARIO ED ALTRO" section:

- Inserire A**: Points to the "tipo" field, which contains the letter "A".
- Inserire il numero di telaio**: Points to the "elementi identificativi" field, which contains the alphanumeric string "WV G Z Z Z A 1 Z J V 1 1 1 1 1".
- Inserire il Codice 3500**: Points to the "codice" field, which contains the number "3500".
- Inserire anno corrente**: Points to the "anno di riferimento" field, which contains the year "2021".
- Inserire importo**: Points to the "importi a debito versati" field, which contains the amount "1.600,00".

## 5. Altre agevolazioni

Di seguito si prende in esame la disciplina relativa ad ulteriori agevolazioni indirettamente collegate al comparto degli autoveicoli quali:

- la detrazione IRPEF/IRES per l'acquisto e la posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli elettrici introdotta dall'art. 1, comma 1039 della legge di bilancio 2019;
- il bonus seggolini previsto in fase di prima attuazione dell'obbligo di adozione dei nuovi dispositivi antiabbandono per le annualità 2019 e 2020.

### 5.1. Detrazione IRPEF/IRES per l'acquisto e posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli elettrici

Inserendo l'art. 16-ter del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, la legge di bilancio 2019 (art. 1, comma 1039) prevede una nuova **detrazione dall'imposta lorda**:

- nella misura del **50 per cento**;
- delle **spese documentate sostenute dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021**;
- per l'acquisto e la posa in opera delle **infrastrutture di ricarica** dei veicoli alimentati ad energia elettrica (cd. "wall box") dei privati.

Sono inclusi tra le spese agevolabili anche i costi iniziali sostenuti per la richiesta di potenza addizionale fino ad un **massimo di 7 Kw** (il valore in Kw della potenza addizionale deve essere arrotondato al numero intero più vicino).



#### Attenzione

Il limite di 7 Kw va riferito alla potenza addizionale che, quindi, si aggiunge a quella già a disposizione dell'utente (risposta all'interpello 412/E del 25 settembre 2020).

L'agevolazione spetta **sia ai soggetti IRPEF che ai soggetti IRES** che sostengono le spese per i menzionati interventi agevolabili, se le spese sono rimaste a loro carico e possiedono o detengono l'immobile o l'area in base ad un titolo idoneo (Agenzia delle entrate, risoluzione 28 febbraio 2019, n. 32/E).

Relativamente alla stazione di ricarica per auto elettrica acquistata da un disabile, l'Agenzia delle Entrate ha negato la spettanza dell'aliquota IVA agevolata del 4 per cento, poiché la stessa non può essere considerata un "pezzo" destinato all'adattamento del veicolo del disabile. Pertanto si deve applicare l'aliquota ordinaria (risposta a interpello 334/E del 10 settembre 2020).

La detrazione va calcolata su un ammontare complessivo **non superiore a 3.000 euro** e deve essere ripartita tra gli aventi diritto in **10 quote annuali** di pari importo.



#### Attenzione

La circolare 10 aprile 2019, n. 8/E, ha precisato che il **limite** di 3.000 euro si riferisce a **ciascun intervento** di acquisto e posa in opera delle infrastrutture di ricarica. Ne deriva che, se la

spesa è sostenuta da più contribuenti, per un ammontare complessivo non superiore a 3.000 euro, la detrazione deve essere ripartita tra gli aventi diritto.

Il medesimo documento di prassi osserva come ciascun contribuente può fruire della **detrazione massima di 1.500 euro (= 3.000 x 50%)** per periodo d'imposta.



### Esempio

Pertanto, il contribuente che ha effettuato l'intervento agevolato sostenendo una spesa inferiore alla soglia massima, ad esempio 2.000 euro (< 3.000), potrà beneficiare, per il medesimo periodo d'imposta, dell'importo residuo per ulteriori interventi (nell'esempio, per 1.000 euro = 3.000 - 2.000).

Per accedere all'agevolazione, le infrastrutture di ricarica devono essere dotate di **uno o più punti di ricarica di potenza standard non accessibili al pubblico** (ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. d e h, del D.Lgs. 16 dicembre 2016, n. 257). Ciò significa che sono agevolate le colonnine poste a servizio di condomini o delle singole abitazioni.



### Ricorda

L'agevolazione si applica anche agli interventi effettuati su **parti comuni condominiali**, di cui agli artt. 1117 e 1117-bis c.c.

Si rileva che il pagamento degli interventi agevolabili deve essere effettuato con **bonifico bancario o postale**, oppure con gli altri sistemi di pagamento di cui all'art. 23 del D.Lgs. n. 241/1997 (tale regola non si applica peraltro ai versamenti da effettuare, con modalità obbligate, a favore di Pubbliche amministrazioni).

#### 5.1.1. Superbonus del 110 per cento



### Novità

Se l'acquisto e posa in opera delle infrastrutture di ricarica avviene **congiuntamente ad uno degli interventi c.d. "trainanti"** elencati nel comma 1 dell'art. 119 del D.L. n. 34/2020, al verificarsi di tutte le altre condizioni previste dalla disciplina del Superbonus, le spese sostenute **dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022** possono beneficiare della detrazione "potenziata" **nella misura del 110 per cento**.

La super detrazione compete limitatamente agli interventi effettuati dai soggetti di cui al comma 9 dell'art. 119 del D.L. n. 34/2020, ossia:

- **dai condomini**, nonché con riferimento alle spese sostenute dal 1° gennaio 2021, dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, per interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche. Per gli interventi sulle parti co-

muni degli edifici per i quali alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022;

- **dalle persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni sulle singole unità immobiliari (con particolari limitazioni analizzate di seguito);



### Attenzione

Ai sensi del comma 9 dell'art. 119 del D.L. n. 34/2020, il "Superbonus al 110%" si applica sugli interventi agevolati effettuati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su:

- "edifici composti da **due a quattro unità immobiliari** distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà" (lett. a);
- "unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10" (lett. b).

Il citato comma 10 stabilisce che le persone fisiche "private", di cui alle lett. a) e b) del comma 9, "possono beneficiare delle detrazioni di cui ai commi da 1 a 3 per gli interventi realizzati sul numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio". La limitazione delle **due unità immobiliari** riguarda soltanto gli interventi di **riqualificazione energetica** ed in ogni caso non si applica alle spese sostenute per gli interventi effettuati sulle **parti comuni condominiali**.

- **Istituti autonomi case popolari (IACP)**, comunque denominati, nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing". In particolare, la detrazione spetta per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà o gestiti per conto dei Comuni, adibiti a edilizia residenziale pubblica. Per tali soggetti il Superbonus spetta anche per le spese sostenute dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 e, per gli interventi per i quali a tale data siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, anche per le spese sostenute entro il 30 giugno 2023 dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa. La detrazione spetta per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;
- dalle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (**ONLUS**) di cui all'art. 10, del D.Lgs. n. 460/1997, dalle organizzazioni di volontariato (**OdV**) iscritte nei registri di cui alla legge n. 266/1991, e dalle associazioni di promozione sociale (**APS**) iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano, previsti dall'art. 7 della legge n. 383/2000;
- **dalle associazioni e società sportive dilettantistiche (ASD)** iscritte nel registro istituito ai sensi dell'art. 5, comma 2, lett. c), del D.Lgs. n. 242/1999, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Ai fini dell'applicazione del 110 per cento gli interventi di posa in opera di colonnine di ricarica (che rientrano tra gli interventi "trainati") devono essere effettuati **congiuntamente agli interventi "trainanti"** di riqualificazione energetica ammessi al Superbonus, i quali devono consentire il miglioramento di due classi energetiche dell'edificio oppure il conseguimento della classe energetica più alta.



### Attenzione

Sotto il profilo temporale, le spese sostenute per gli interventi "trainati" devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell'agevolazione (1° luglio 2020 – 30 giugno 2022) e nell'intervallo

di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi "trainanti".

Quanto al **limite di spesa**, la detrazione trova applicazione:

- per gli interventi **in corso di esecuzione al 1° gennaio 2021**, fino ad un tetto massimo di **3.000 euro** per il tramite del rinvio effettuato dall'art. 119, comma 8 del D.L. n. 34/2020 alla disciplina dell'ecobonus di cui all'art. 16-ter del D.L. n. 63/2013 (per approfondimenti si rimanda alla circolare AdE n. 24/E/2020 e a quanto esplicito al paragrafo precedente);
- per gli interventi eseguiti **dopo il 1° gennaio 2021**, a seguito dell'integrale sostituzione del citato comma 8 del decreto rilancio ad opera del comma 66, lett. l) della Legge n. 178/2020 (legge di bilancio 2021), fino ad un tetto massimo di:
  - **2.000 euro** per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari indipendenti e autonome;
  - **1.500 euro** per gli edifici plurifamiliari o i condomini che installino un massimo di otto colonnine;
  - **1.200 euro** per gli edifici plurifamiliari o i condomini che installino più di otto colonnine di ricarica.



### Ricorda

La detrazione determinata entro le predette soglie va ripartita in:

- **cinque quote** annuali, se le spese sono state sostenute nel 2020 o nel 2021;
- **quattro quote** annuali, se le spese sono state sostenute nel 2022.

Le spese di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici possono beneficiare anche dello **sconto in fattura oppure della cessione del credito** (art. 121, D.L. n. 34/2020), oltre che per la super detrazione del 110 per cento, anche nel caso della detrazione del 50 per cento disciplinata dalla legge di bilancio 2019.

## 5.2. Il bonus seggiolini

Il testo definitivo dell'art. 52, D.L. n. 124/2019 (convertito con modificazioni in Legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 301 del 24 dicembre 2019) riconosce **un contributo per le famiglie** tenute ad acquistare i **nuovi seggiolini auto "antiabbandono"**: i dispositivi di sicurezza si attivano nel caso di allontanamento del conducente dal veicolo, producendo segnali sonori per catturare l'attenzione di quest'ultimo.

La misura mira ad alleggerire, almeno parzialmente, l'onere economico previsto per le famiglie italiane tenute ad acquistare i nuovi **seggiolini anti abbandono** negli anni 2019 e 2020.



### Normativa

#### Art. 52, D.L. n. 124/2019 (Decreto Fiscale 2020)

01. All'articolo 1 della legge 1° ottobre 2018, n. 117, è aggiunto, in fine, il seguente comma:  
"3-bis. Al fine di consentire una corretta informazione dell'utenza e l'attuazione, da parte dei produttori, delle disposizioni del decreto di cui al comma 2 del presente articolo, **le sanzioni**

**per la violazione dell'obbligo** di cui all'articolo 172, comma 1-bis, del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, introdotto dal comma 1 del presente articolo, **si applicano a decorrere dal 6 marzo 2020.** (1)

1. All'articolo 3, comma 1, della legge 1° ottobre 2018, n. 117: le parole "agevolazioni fiscali" sono sostituite dalle seguenti: **"agevolazioni, anche nella forma di contributi,"**.

2. All'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, il comma 296 è sostituito con il seguente: "296. Per le finalità di cui all'articolo 3 (2) della legge 1° ottobre 2018, n. 117, è istituito presso il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti (3) un apposito fondo ed è autorizzata la spesa di **15,1 milioni di euro per l'anno 2019 e di 5 milioni di euro per l'anno 2020** (4). Le agevolazioni di cui all'articolo 3 della legge n. 117 del 2018, per gli anni 2019 e 2020 (5), consistono nel riconoscimento di un contributo, fino ad esaurimento delle risorse di cui al primo periodo, della **somma di euro 30 per ciascun dispositivo di allarme acquistato**. Con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro quindici giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione (6), sono disciplinate le modalità di attuazione del presente comma (7), anche al fine di garantire il rispetto del limite di spesa."

2 bis. Agli oneri di cui al comma 2, pari a **4 milioni di euro per l'anno 2020**, si provvede mediante corrispondente riduzione delle proiezioni, per il medesimo anno, dello stanziamento del fondo speciale di parte corrente iscritto, ai fini del bilancio triennale 2019-2021, nell'ambito del programma "Fondi di riserva e speciali" della missione "Fondi da ripartire" dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per l'anno 2019, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al medesimo Ministero.

(1) Comma inserito, in sede di conversione, dall'art. 1, comma 1, legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata in G.U. 24 dicembre 2019, n. 301.

(2) Le parole "di cui all'articolo 3" sono state sostituite alle precedenti "di cui dell'articolo 3", in sede di conversione, dall'art. 1, comma 1, legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata in G.U. 24 dicembre 2019, n. 301.

(3) Le parole "dei trasporti" sono state sostituite alle precedenti "dei trasporto", in sede di conversione, dall'art. 1, comma 1, legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata in G.U. 24 dicembre 2019, n. 301.

(4) Le parole "di 5 milioni di euro per l'anno 2020" sono state sostituite alle precedenti "di 1 milione di euro per l'anno 2020", in sede di conversione, dall'art. 1, comma 1, legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata in G.U. 24 dicembre 2019 n. 301.

(5) Le parole "per gli anni 2019 e 2020" sono state sostituite alle precedenti "per l'anno 2019 e 2020", in sede di conversione, dall'art. 1, comma 1, legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata in G.U. 24 dicembre 2019, n. 301.

(6) Le parole "dalla data di entrata in vigore della presente disposizione" sono state sostituite alle precedenti "dalla data di entrata in vigore del presente decreto", in sede di conversione, dall'art. 1, comma 1, legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata in G.U. 24 dicembre 2019, n. 301.

(7) Le parole "le modalità di attuazione del presente comma" sono state sostituite alle precedenti "le modalità attuative della presente disposizione", in sede di conversione, dall'art. 1, comma 1, legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata in G.U. 24 dicembre 2019, n. 301.

Il bonus seggiolini è determinato in misura forfettaria nella misura di **30 euro per ciascun dispositivo acquistato**. L'erogazione avviene mediante il rilascio di un buono spesa elettronico per l'acquisto del dispositivo antiabbandono associato al codice fiscale di un minore.

**Ricorda**

L'incentivo è lo stesso per entrambe le annualità agevolate (**2019 e 2020**) e **non varia in proporzione al prezzo di acquisto del dispositivo antiabbandono** né in virtù della situazione economica del beneficiario.

Le **risorse finanziarie** stanziare a favore della misura ammontano complessivamente a:

- **15,1 milioni** di euro per l'anno **2019**,
- **5 milioni** di euro per l'anno **2020**.

Di seguito si sintetizzano i principali dubbi operativi relativi all'applicazione dell'agevolazione sulla base delle **FAQ pubblicate al riguardo dal MIT** sul proprio sito internet.



<b>Su quali veicoli è obbligatorio il dispositivo anti abbandono?</b>	- <b>Autovetture:</b> veicoli con quattro ruote per il trasporto di persone con al massimo otto posti a sedere oltre al sedile del conducente (categoria M1 del Codice della strada) - <b>Autocarri e camion:</b> veicoli con quattro ruote per il trasporto di merci (categorie N1, N2, N3 del Codice della strada, a seconda della massa massima)
<b>La norma si applica anche ai conducenti o ai veicoli con targa estera?</b>	La norma vale per i veicoli: <ul style="list-style-type: none"> <li>• con targa italiana condotti da residenti in Italia o da residenti all'estero;</li> <li>• con targa estera guidati da residenti in Italia.</li> </ul> Di conseguenza, <b>non è obbligato ad installare il seggiolino antiabbandono il residente all'estero</b> (ad esempio, un italiano iscritto AIRE), che guida in Italia un <b>veicolo con targa estera</b>
<b>L'applicazione del dispositivo può far perdere l'omologazione del seggiolino o del veicolo?</b>	Con la "dichiarazione di conformità" il fabbricante certifica che il dispositivo non modifica le caratteristiche di omologazione del seggiolino o del veicolo
<b>Per quanti dispositivi è possibile richiedere il contributo?</b>	Per ogni bambino è possibile richiedere un contributo per un solo dispositivo
<b>È possibile ottenere il bonus per un bambino che deve ancora nascere?</b>	Non è possibile perché per fare la richiesta occorre indicare il codice fiscale del minore

**Attenzione**

Come confermato dal MIT nel proprio sito istituzionale, l'iniziativa si è **conclusa il 31 dicembre 2020** e, pertanto:

- i bonus ottenuti dovevano essere **utilizzati entro tale scadenza** presso i punti vendita indicati sulla piattaforma [www.bonusseggiolino.it](http://www.bonusseggiolino.it);

- gli esercenti devono presentare la fattura entro il **31 gennaio 2021** per avere il diritto al rimborso. Oltre tale data **non è più possibile** procedere al rimborso dei buoni utilizzati presso gli esercizi commerciali registrati sulla piattaforma.

### 5.2.1. Obblighi e caratteristiche dei dispositivi

La Legge n. 117/2018 ha **introdotto l'obbligo di installazione di dispositivi che impediscano l'abbandono di bambini di età inferiore a quattro anni** attraverso l'inserimento nell'art. 172 del Codice della strada, del nuovo comma 1-bis.



#### Ricorda

A decorrere **dal 7 novembre 2019**, il conducente che trasporta un bambino di **età inferiore a quattro anni** assicurato al sedile ha l'obbligo di utilizzare un **apposito dispositivo di allarme** volto a prevenire l'abbandono del bambino, rispondente alle specifiche tecnico-costruttive e funzionali stabilite con decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti.

**Dal 6 marzo 2020**, i conducenti che non hanno il dispositivo a bordo del veicolo sono soggetti a sanzione di importo variabile da **83 a 333 euro** (che si riducono a 58 e 100 euro se si paga entro cinque giorni) con sottrazione di 5 punti dalla patente. Se si commettono due infrazioni in 2 anni scatta la sospensione della patente da 15 giorni a 2 mesi.

Il Decreto n. 122 del 2 ottobre 2019 illustra le citate **caratteristiche tecnico-costruttive e funzionali del dispositivo di allarme**, necessarie per evitare le predette sanzioni.

Tra le indicazioni utili per i fabbricanti, viene specificato che il dispositivo antiabbandono potrà essere:

1. integrato nel sistema di ritenuta per bambini;
2. una dotazione di base o un accessorio del veicolo, compresi nel fascicolo di omologazione del veicolo stesso;
3. indipendente sia dal sistema di ritenuta per bambini sia dal veicolo.



#### Attenzione

Le caratteristiche richieste si trovano **nell'allegato A** del Decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti.

Per dispositivi anti abbandono **integrati all'origine o accessori** del veicolo sono stabiliti i seguenti requisiti:

- il dispositivo anti abbandono deve **segnalare l'abbandono** di un bambino attraverso segnali visivi e acustici, visivi o vibrazioni, percepibili all'interno o all'esterno dell'auto;
- il dispositivo deve essere in grado di **attivarsi automaticamente** ad ogni utilizzo, senza ulteriori azioni da parte del conducente;
- il dispositivo deve dare un **segnale di conferma** al conducente nel momento dell'avvenuta attivazione;

- nel caso in cui il dispositivo rilevi la necessità di dare un segnale di allarme, quest'ultimo deve essere in grado di **attirare l'attenzione del conducente tempestivamente** attraverso le modalità dei segnali previste;
- i dispositivi anti abbandono possono essere dotati di un sistema di **comunicazione automatico** per l'invio di messaggi o chiamate attraverso dispositivi mobili;
- il dispositivo anti abbandono deve essere **in grado di attivare il sistema di comunicazione** automatico;
- se alimentato da batteria, il dispositivo deve poter **segnalare al conducente livelli bassi di carica**;
- i dispositivi anti abbandono possono essere dotati di un **sistema di comunicazione automatico** per l'invio, per mezzo delle reti di comunicazione mobile senza fili, di messaggi o chiamate.

Solo per i dispositivi indipendenti sia dal sistema di ritenuta per bambini sia dal veicolo, sono previste le seguenti **caratteristiche aggiuntive** rispetto ai requisiti già elencati, ossia:

- il dispositivo deve essere **basato su sistemi elettronici** basati sull'utilizzo dei sensori;
- nell'interazione con il veicolo o con apposito sistema di ritenuta, il dispositivo **non deve in alcun modo alterarne le caratteristiche di omologazione**.



### **Attenzione**

Per ognuno dei casi citati deve essere rilasciata un'apposita **dichiarazione di conformità**. Il venditore deve cioè consegnare un documento di autocertificazione che segua lo schema di cui all'**allegato B** del Decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti.

**ALLEGATO B**

**(articolo 5, comma 4)**

*Modello dichiarazione di conformità ai sensi del Regolamento di attuazione dell'articolo 172 del Nuovo codice della strada in materia di dispositivi antiabbandono di bambini di età inferiore a quattro anni  
(art. 5 del regolamento)*

**Il fabbricante o suo rappresentante autorizzato stabilito nell'Unione europea<sup>1</sup> :**

.....

.....

**dichiara che il nuovo dispositivo antiabbandono descritto di seguito<sup>2</sup>:**

.....

.....

**è conforme alle disposizione del DM .....**

**data .....**

**firma<sup>3</sup>**



### Riferimenti normativi

- Decreto 28 gennaio 2020, n. 39
- D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, art. 1, comma 1
- Legge 27 dicembre 2019 n. 160, art. 1, comma 630
- D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, artt. 8, 52, 53, 53-bis
- D.L. 30 aprile 2019, n. 34, artt. 10-bis e 16
- D.M. 20 marzo 2019
- Legge 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, commi 1031-1047 e 1057-1064
- Legge 1° ottobre 2018, n. 117, art. 1
- Legge 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 924
- D.L. 4 giugno 2013, n. 63, art. 16-ter
- Legge 23 dicembre 2000, n. 388, art. 30
- Legge 21 novembre 2000, n. 342, art. 50
- D.L. 26 settembre 2000, n. 265
- Legge 23 dicembre 1999, n. 488, art. 6
- Legge 27 dicembre 1997, n. 449, art. 8
- D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 24-ter
- Risoluzione 23 settembre 2019, n. 82/E