

SAVERIO NICCO / Consulente del Lavoro in Carcare (Sv)

L'AUTO AZIENDALE CONCESSA IN USO PROMISCOU DOPO LA MANOVRA DI FERRAGOSTO 2011

Sintesi

Con l'entrata a regime delle modifiche apportate dal D.L. n. 138/2011 circa la tassazione dei beni concessi in uso ai soci, si coglie l'occasione di ripercorrere gli obblighi in capo all'azienda per la corretta gestione dell'autovettura, fringe benefit per eccellenza, concessa in uso a soggetti collegati all'azienda, siano questi dipendenti, amministratori o soci.

Per un corretto inquadramento della situazione, merita soffermarsi su cosa si intende per bene in uso promiscuo. Non bisogna, infatti, dimenticare che i beni aziendali possono essere principalmente di due tipi: strettamente strumentali o non esclusivamente strumentali.

1) Automezzi strumentali: rientrano in tale casistica quei mezzi che hanno un collegamento univoco con l'attività svolta dall'azienda e si possono esplicitare in tre categorie:

- veicoli strumentali per natura (mezzi d'opera, autocarri, ecc);
- veicoli strumentali con destinazione esclusiva all'attività, come ad esem-

- pio i mezzi della scuola guida;
 - veicoli adibiti ad uso pubblico (taxi, ecc).
- 2) Automezzi non esclusivamente strumentali: vale a dire quei beni aziendali che, pur essendo collegati all'attività della stessa, presentano comunque un uso promiscuo, non prettamente aziendale e, pertanto, scontano delle limitazioni fiscali.

Per i mezzi concessi in uso promiscuo, cioè quei mezzi per i quali si sottintende un utilizzo sia aziendale sia privato, il Legislatore ha previsto, oltre ad un differente regime fiscale in capo all'azienda,

anche una trasposizione di costi sull'utilizzatore finale. Nell'articolo che segue ci soffermeremo sulla corretta gestione di tale procedura.

Automezzo concesso in uso promiscuo al dipendente o collaboratore

In tale caso, per la corretta gestione della tassazione in capo all'utilizzatore finale, bisogna rifarsi all'articolo 51, comma 4 lettera a) del Tuir.

Art. 51, comma 4, lettera a D.P.R. n. 917/1986

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 gestione dovrà essere applicata sia per i percettori di redditi di lavoro dipendente che per coloro che percepiscono redditi assimilati ai sensi dell'articolo 50, lettera c) bis del Tuir, come ad esempio collaboratori, amministratori, sindaci e revisori.

Il metodo di calcolo in oggetto discende dall'assunto teorico per cui un automezzo percorre mediamente 15000 km all'anno e il 30% degli stessi ad uso personale dell'utilizzatore. E' prevista, inoltre,

la possibilità di riaddebitare una parte dei costi in capo al lavoratore. In tal caso il reddito imponibile sarà dato dalla valorizzazione del fringe benefit, così come determinato dall'Automobile Club d'Italia, dedotto l'importo di quanto il lavoratore deve rimborsare all'azienda. Unica particolarità, visto che lo stesso rientra, più in generale, nelle somme addebitate dall'azienda al lavoratore, come chiarito con Risoluzione del 7 marzo 2000 n. 24/E, dovrà essere assoggettato ad Iva.

Automezzo concesso in uso al socio o collaboratore familiare

Col D.L. n. 138/2011 (Manovra di Ferragosto), convertito e modificato in L. n. 148/2011, il Legislatore ha inserito importanti novità in relazione alla tassazione in capo ai soci o ai familiari dell'imprenditore dei beni concessi agli stessi.

Art. 2, D.L. n. 138/2011, convertito in L. n. 148/2011

36-terdecies. All'articolo 67, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, dopo la lettera *hbis*,

è inserita la seguente: «*h-ter*) la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore».

36-quaterdecies. I costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile.

36-quinquiesdecies. La differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo concorre alla formazione del reddito imponibile del socio o familiare utilizzatore ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *h-ter*), del testo unico delle imposte sui redditi, introdotta dal comma 36-terdecies del presente articolo.



Tralasciando in questa sede i principi di deduzione dei costi in capo all'azienda e soffermandoci, invece, su quanto previsto in capo all'utilizzatore ultimo del bene, cioè il socio o familiare dell'imprenditore, le novità apportate cercano di eliminare lo schermo societario sui beni in godimento ai soci e di imputare agli stessi il costo dei beni realmente utilizzati.

La norma è rivolta a soci o familiari dell'imprenditore individuale. Relativamente alla seconda fattispecie, merita puntualizzare quanto segue:

- si deduce, da quanto espresso dalla norma, che sono esclusi i beni utilizzati dal titolare;
- ai sensi dell'articolo 5, comma 5 del Tuir sono considerati familiari il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli

affini entro il secondo grado.

La determinazione del reddito in capo all'utilizzatore sarà data dalla differenza tra il valore di mercato del bene ed il corrispettivo annuo riconosciuto dal socio o familiare. Per la corretta quantificazione del valore di mercato bisogna fare riferimento all'articolo 9 del Tuir.

Art. 9, comma 3 Tuir

Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i 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 acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.



Bisogna, però, sottolineare come la corrispondenza da parte del socio o familiare

di un importo minore al valore di mercato del bene inibirà la possibilità per l'impre-

sa di dedurre i costi relativi allo stesso.

Valore di mercato > Corrispettivo erogato dal socio o familiare

Differenza quale reddito in capo all'utilizzatore

Indeducibilità dei costi da parte dell'impresa

Come specificato dal Legislatore il reddito in capo al socio o familiare è qualificato tra gli altri redditi, ai sensi dell'articolo 67 del Tuir.

In concomitanza a tale nuova determinazione del reddito in capo al socio o familiare, è stato introdotto l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate il godimento di beni aziendali concessi ai soggetti sopra elencati. Tale adempimento ricade principalmente sull'impresa concedente, ma può essere attuato, in via alternativa, anche dal socio o familiare dell'imprenditore. Con provvedimento del 16 novembre 2011 l'Agenzia delle Entrate ha dettato le modalità di comunicazioni ed indicato i canali da utilizzare per l'invio. Da sottolineare come tale comunicazione debba essere effettuata entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta in cui i beni sono stati concessi in godimento. Tale obbligo sussiste anche per i beni il cui godimento è cessato prima della fine dell'esercizio. Per i beni concessi in godimento nei periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione, la comunicazione deve essere effettuata entro il 31 marzo 2012, sempre che persista il godimento alla data del 17 settembre 2011.

Automezzo concesso in uso a soggetto che riveste doppia qualifica

Non è raro, soprattutto nelle realtà medio piccole, imbattersi in soggetti che ricoprono diversi ruoli e cariche all'interno della stessa azienda.

Vista la difficoltà a scindere l'attività svolta dall'utilizzatore che ricopre la doppia qualifica, come nel caso molto frequente del socio amministratore, è utile ripercorrere quanto introdotto dalla manovra di Agosto alla luce di come è stato strutturato il testo Unico delle Imposte sul Reddito.

Si supponga il caso di un soggetto che ricopre il doppio ruolo di socio e amministratore ed al quale l'azienda consegna un automezzo. I redditi percepiti nello svolgimento del proprio compito di amministratore soggiacciono a quanto previsto dall'articolo 50, lettera c-bis) del Tuir e di conseguenza gli stessi vengono assimilati alla gestione del reddito di lavoro dipendente. Ne discende che la tassazione del bene concesso in uso potrà seguire i dettami previsti dall'articolo 51 del Tuir, come sopra esposti. Tale approccio, oltre a sembrare confermato in via ufficiosa dall'Agenzia delle Entrate, trova un riscontro anche

nella stesura dello stesso Testo Unico in analisi. Infatti l'articolo 67 recita che "Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, ne' in relazione alla qualità di lavoratore dipendente [e ad essi assimilati]". Come in una gerarchia delle fonti, se la determinazione del reddito trova la sua fonte in una delle casistiche previste negli articoli precedenti all'articolo 67, che ricopre una funzione residuale, l'applicazione dello stesso viene esclusa.

Tale conclusione logica non risolve, però, il dubbio circa l'invio dei dati all'Agenzia delle Entrate. Se da una parte la conclusione sopra esposta porta a concludere che il bene è tassato in capo all'amministratore in virtù di quella qualifica e non di quella di socio che risulta residuale (almeno sotto questo aspetto), per contro, in via prudenziale ed in attesa di ulteriori chiarimenti da parte dell'amministrazione finanziaria, sembra corretto prevedere l'inoltro della comunicazione, stante anche il regime sanzionatorio previsto dall'articolo 2, comma 36-sexiesdecies, D.L. n. 138/2011 per la mancata comunicazione, come di seguito richiamato.

Art. 2, c. 36-sexiesdecies, D.L. n. 138/2011, convertito in L. n. 148/2011

Al fine di garantire l'attività di controllo, nelle ipotesi di cui al comma 36-*quaterdecies* l'impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore comunicano all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto sono individuati modalità e termini per l'effettuazione della predetta comunicazione. Per l'omissione della comunicazione, ovvero per la trasmissione della stessa con dati incompleti o non veritieri, è dovuta, in solido, una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della differenza di cui al comma 36-*quinqüesdecies*. Qualora, nell'ipotesi di cui al precedente periodo, i contribuenti si siano conformati alle disposizioni di cui ai commi 36-*quaterdecies* e 36-*quinqüesdecies*, è dovuta, in solido, la sanzione di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

