

RISOLUZIONE N. 46/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Roma, 14/08/2020

OGGETTO: Fringe benefit uso promiscuo autovettura aziendale - Articolo 51, comma 4, lettera a), del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito, la *Società* o l'*Istante*) svolge principalmente un'attività di consulenza globale alle aziende che si sostanzia nella fornitura di molteplici servizi.

La *Società* ha un organico medio di circa 80 dipendenti, molti dei quali assegnatari di autovettura in uso promiscuo, con addebito del *fringe benefit* (reddito da lavoro dipendente in natura) in busta paga ai sensi dell'articolo 51, comma 4, lettera *a*), del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Il comma 632 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), ha sostituito la citata lettera *a*), prevedendo che il *fringe benefit* debba essere computato in misura pari a percentuali forfetarie basate sulle emissioni di CO2

del veicolo, da applicare al costo chilometrico di cui alle tabelle ACI moltiplicato convenzionalmente per 15.000 km. Di conseguenza, la determinazione del *fringe benefit* diventa "*fiscalmente più conveniente*" al diminuire dell'impatto ambientale del veicolo prescelto.

Le nuove disposizioni si applicano ai veicoli di nuova immatricolazione assegnati in uso promiscuo ai dipendenti con contratti stipulati a partire dal 1° luglio 2020, sono esclusi, invece, i contratti già in essere, per i quali continua ad applicarsi la vecchia normativa (determinazione del *fringe benefit* nella misura fissa del 30 per cento).

Nell'ambito di una fisiologica programmazione tesa all'avvicendamento e all'ammodernamento del parco autoveicoli, anche alla luce delle novità introdotte dalla legge di bilancio sopra citata, l'*Istante* chiede di sapere:

- - a quale momento deve intendersi riferita la data del 1° luglio 2020. In particolare, chiede se debba essere considerata la data dell'accordo tra datore di lavoro e dipendente con scelta del veicolo da assegnare oppure la data in cui il fornitore riceve l'ordine di acquisto o di noleggio da parte della azienda richiedente;
- - se l'immatricolazione del veicolo debba essere effettuata necessariamente dopo la data di stipula del contratto oppure anche antecedentemente purché dopo il 1° gennaio 2020.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* fa presente che, secondo la *policy* societaria, l'assegnazione dell'auto si perfeziona con un accordo aziendale che costituisce un'integrazione del contratto di lavoro in essere e, in ragione della formulazione della disposizione, ritiene che la data del 1° luglio 2020 debba intendersi riferita alla data dell'intesa tra azienda e dipendente per l'assegnazione del veicolo.

L'*Istante* intende, pertanto, applicare le nuove percentuali per la determinazione

del *fringe benefit* ai veicoli assegnati ai dipendenti con accordo successivo al 30 giugno 2020, anche se la sottoscrizione dell'ordine di acquisto al fornitore e/o l'immatricolazione siano stati perfezionati in un momento precedente del corrente esercizio.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del Tuir sono governati dal principio di onnicomprensività, previsto dal successivo articolo 51, comma 1, in applicazione del quale costituiscono reddito di lavoro dipendente «*tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro*».

Pertanto, sia gli emolumenti in denaro, sia i valori corrispondenti ai beni, ai servizi e alle opere percepiti dal dipendente in relazione al rapporto di lavoro costituiscono, in linea generale, redditi imponibili e concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Il medesimo articolo 51 individua, tuttavia, nei commi successivi, specifiche deroghe al principio della totale tassabilità del reddito di lavoro dipendente, elencando le componenti reddituali che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte.

Per quanto di interesse in questa sede, si rileva che il comma 4, lettera *a*), del Tuir nel definire il regime fiscale degli autoveicoli, motocicli e ciclomotori concessi in uso promiscuo ai dipendenti, prevede per gli stessi, in deroga al generale criterio di tassazione dei *fringe benefit* basato sul loro "valore normale", un criterio di determinazione forfetaria del *quantum* da assoggettare a tassazione (*cf.* circolare 23 dicembre 1997, n. 326, paragrafi 2.3.2 e 2.3.2.1).

Tale disposizione, nella formulazione antecedente alle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 632, della legge di bilancio 2020, prevede che i veicoli concessi

in uso promiscuo concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente per un ammontare pari al 30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'ACI, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente.

La legge di bilancio 2020, in vigore dal 1° gennaio 2020, come anticipato, ha modificato la citata lettera *a)* al fine di incentivare il ricorso all'utilizzo di veicoli meno inquinanti ha disposto che per i veicoli *«di nuova immatricolazione, con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a 60 per chilometro (g/km di CO₂), 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»*.

Le modifiche normative introdotte confermano la tassazione forfetaria dei veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, seppur graduata in ragione delle emissioni di anidride carbonica dei veicoli stessi.

In particolare, il legislatore ha previsto, ai fini dell'imponibilità, un valore forfetario del *benefit* più basso per i veicoli meno inquinanti, aumentando, invece,

gradatamente la base imponibile del valore dei veicoli con emissioni di anidride carbonica superiori ai 160 g/km.

Come riportato, la nuova disciplina, si applica *«ai veicoli di nuova immatricolazione (...) concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a partire dal 1° luglio 2020»*.

In relazione alla portata della locuzione "*di nuova immatricolazione*", si è dell'avviso che essa vada ricondotta agli autoveicoli, motocicli e ciclomotori immatricolati dal 1° luglio 2020, a nulla rilevando la data di entrata in vigore della legge di bilancio 2020 (1° gennaio 2020).

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, mentre 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.

Come riportato, affinché la nuova formulazione della lettera *a)* del comma 4 dell'articolo 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, si osserva che ai sensi dell'articolo 1321 del codice civile *«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 (articolo 1174 c.c.).

Ciò considerato, si rileva che 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.

Alla luce del dettato normativo di cui all'articolo 1321 del codice civile e delle riportate considerazioni, pertanto, si ritiene che il momento della 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*».

Inoltre, si fa presente che la portata della lettera *a)* nella formulazione modificata dalla legge di bilancio 2020 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.

Tale principio si applica sia con riferimento alle erogazioni in denaro sia con riferimento alle erogazioni in natura mediante l'assegnazione di beni o servizi. Come chiarito già con circolare 23 dicembre 1997, n. 326, 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.

Ciò considerato, anche in ragione della lettera della norma in esame volta a disciplinare «*la concessione in uso promiscuo del benefit*», si è dell'avviso che affinché la nuova formulazione della norma in esame trovi applicazione è necessario, tra l'altro, che l'autoveicolo, il motociclo o il ciclomotore sia assegnato al dipendente a decorrere dal 1° luglio 2020.

Con riferimento ai veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020, è lo stesso legislatore che dispone l'applicazione della vecchia norma che, conseguentemente, continuerà "a vivere" per tutta la durata del contratto, così come precedentemente inteso.

Il comma 633 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2020, infatti, stabilisce che «*Resta ferma l'applicazione della disciplina dettata dall'articolo 51, comma 4, lettera a), del citato Tuir, nel testo vigente al 31 dicembre 2019, per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020*».

Da ultimo, si ritiene che la disciplina fiscale applicabile nell'ipotesi in 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 detta data, vada ricercata nei principi generali che regolano la determinazione del reddito di lavoro dipendente.

In tale ipotesi, invero, la valorizzazione del *benefit* non è possibile in ragione del criterio del "valore normale", previsto dall'articolo 51, comma 3, del Tuir, dal momento che tale principio è da utilizzare per valorizzare gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi per uso privato.

Ciò detto, si fa presente che la scrivente con risoluzione 20 giugno 2017, n. 74/E ha fornito chiarimenti in relazione al trattamento fiscale delle spese rimborsate dal datore di lavoro in relazione all'utilizzo del telefono cellulare per finalità anche aziendali.

Con tale documento di prassi è stato, tra l'altro, precisato che laddove il legislatore non abbia indicato un criterio forfetario per la valorizzazione di un *benefit*, i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, al fine di evitare che l'intero "valore normale" di esso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Conseguentemente, in relazione all'ipotesi da ultimo considerata, il *benefit* dovrà essere fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato

dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorporando quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)