



## [CIRCOLARE N.12- DEL 2016]

# SPESA DEDUCIBILE IN CAPO ALL'AZIENDA (DATORE DI LAVORO) IN RELAZIONE ALLE SPESE SOSTENUTE DAL DIPENDENTE O DAL COLLABORATORE A FRONTE DELL'UTILIZZO DELLA PROPRIA AUTOVETTURA, NELL'INTERESSE DELLA SOCIETA'.

**L'art. 95, comma 3, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) detta le regole che determinano la deducibilità per il "datore di lavoro", dei costi di percorrenza relativi ad autoveicoli utilizzati dai dipendenti nell'interesse del datore di lavoro.**

Gli autoveicoli aziendali sono stati nel corso degli anni oggetto di numerose disposizioni di legge volte a porre limiti sempre più rigorosi alla deduzione dei relativi costi da parte delle imprese. Le società, oltre ad utilizzare i propri veicoli, possono anche autorizzare i dipendenti, i collaboratori o gli amministratori ad utilizzare la loro auto privata riconoscendo loro un rimborso chilometrico. Talvolta, infatti, è più conveniente dal un punto di vista fiscale autorizzare il dipendente ad utilizzare l'auto propria piuttosto che acquistare un'auto aziendale.

**L'art. 95, comma 3, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).** SPESE PER PRESTAZIONI DI LAVORO recita: "Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a euro 180,76; il predetto limite è elevato a euro 258,23 per le trasferte all'estero. **Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti (di collaborazione coordinata e continuativa n.d.r.) 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**".

Qualora la società richieda e/o autorizzi il proprio dipendente o collaboratore, all'utilizzo della propria autovettura nell'interesse della società stessa, provvederà, successivamente a rimborsare agli stessi una somma tale per cui, il dipendente/collaboratore sia indennizzato a fronte delle spese e dell'usura della propria autovettura.

In questa relazione approfondiamo il "punto di vista" e la "posizione" della SOCIETA'. Nei prossimi mesi predisporremo una circolare "complementare" relativa al "punto di vista" e la "posizione" del dipendente/collaboratore.

## RIMBORSO CHILOMETRICI.

Per rimborsi chilometrici si intendono i rimborsi a cui ha diritto il lavoratore (detto termine comprende sia i lavoratori dipendenti sia i collaboratori) qualora effettui trasferte per conto dell'azienda con auto propria. Il rimborso chilometrico rientra nella categoria di risarcimenti che vengono definiti "Indennità di trasferta". Per trasferta si intende la "permanenza temporanea in un luogo diverso da quello di svolgimento dell'attività" (cfr. Cass. Sent. 19 ottobre 1983, n. 6144).

La trasferta è tale sia se effettuata all'esterno del territorio comunale in cui viene normalmente esercitata l'attività lavorativa, sia se effettuata all'interno dello stesso, purché in luogo diverso da quello di normale svolgimento dell'attività da parte del dipendente (*collaboratore o amministratore*). Il legislatore tributario distingue in 2 tipologie di trasferte:

1. trasferte effettuate all'interno del territorio comunale;
2. trasferte fuori dal territorio comunale.

La deducibilità dei costi relativi alla trasferta è legata al fatto che la trasferta rientri in una o nell'altra categoria, distinzione che, come vedremo in seguito, vale anche per i rimborsi chilometrici. Come è ormai noto, i compensi percepiti dagli amministratori di società sono considerati con decorrenza dalle somme o valori corrisposti a partire dal 1° gennaio 2001, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (cfr. art. 50, comma 1, lett. e bis del D.P.R. n. 917/1986, inserita dall'art. 34 della legge 21 novembre 2000 n. 342).

È importante però considerare, in relazione a quanto esposto in precedenza relativamente alla categoria delle "trasferte", che per gli amministratori, in virtù delle caratteristiche peculiari della prestazione svolta, può presentarsi il caso in cui la sede di lavoro non sia prevista contrattualmente.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (*Circolare 26 gennaio 2001, n. 7/E*) la sede di lavoro, se non è prevista contrattualmente, corrisponde a quella del domicilio fiscale del collaboratore, in questo caso dell'amministratore.

Il rimborso del viaggio effettuato dall'amministratore tramite la propria auto è necessario che sia determinato tenendo conto: della percorrenza, del tipo di automezzo usato e del costo chilometrico ricostruito secondo il particolare tipo di autovettura impiegata, coerentemente con lo svolgimento di un'attività lavorativa fuori sede in una certa data e in un certo luogo.

La normativa in vigore, che stabilisce l'entità del rimborso chilometrico deducibile, è quella costituita dalle tabelle dell'Automobile Club Italia (*ACI*).

Sul sito [www.aci.it](http://www.aci.it), nella sezione online/alla voce costi chilometrici, è possibile consultare le tabelle con gli importi aggiornati per periodi ed è possibile effettuare il calcolo dei limiti di deducibilità dei suddetti costi chilometrici.

### **Trattamento fiscale in capo all'azienda**

Le indennità chilometriche riconosciute ai dipendenti/collaboratori/amministratori della società sono deducibili ai soli fini IRES, nei limiti previsti dall'art. 95, comma 3, D.P.R. n. 917/1986, solo se risultano verificate le seguenti condizioni:

- trasferte effettuate dai dipendenti e dai collaboratori (*amministratori*) fuori dal comune della sede di lavoro indicata nel contratto o nella lettera di assunzione, ovvero trasferte effettuate fuori dal comune di domicilio fiscale degli stessi qualora, in base alle caratteristiche peculiari della prestazione svolta, non sia possibile determinare contrattualmente la sede di lavoro, né identificare tale sede con quella della società. In tale ipotesi, al fine di individuare la sede di lavoro, occorre fare riferimento al domicilio fiscale del collaboratore/amministratore. Questo criterio, come chiarito dalla Circolare ministeriale 26 gennaio 2001, n. 7/E, può essere utilizzato, ad esempio, per gli amministratori di società o enti sempre che dall'atto di nomina non risulti diversamente;

- autorizzazione della società ad avvalersi del mezzo proprio.

Se si verificano queste due condizioni, dunque, la spesa deducibile è limitata, secondo il richiamato art. 95, D.P.R. n. 917/1986, al costo di percorrenza relativo ad autoveicoli a benzina di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ossia di potenza non superiore a 20 cavalli fiscali se con motore diesel, e l'eventuale eccedenza è indeducibile.

La spesa rimborsata è deducibile dal reddito fiscale come costo sino ad un importo corrispondente ai chilometri rimborsati (*percorsi*) moltiplicati per il costo chilometrico di percorrenza di una autovettura simile per modello o per marca e per alimentazione, a quella utilizzata dall'amministratore (*in mancanza della possibilità di operare questo riferimento, nulla dicendo la norma al riguardo, si potrebbe anche assumere l'autovettura con alimentazione a benzina di 17 cavalli fiscali dal costo chilometrico più alto*).

Limiti di deducibilità per rimborso spettante all'amministratore

Autovettura con cavalli fiscali < 17 (o 20) = rimborso interamente deducibile

Autovettura con cavalli fiscali > 17 (o 20) = rimborso deducibile pari a quello calcolato utilizzando un'autovettura con 17 (o 20) cavalli fiscali

#### Autorizzazione

Ai fini fiscali, non è indispensabile, comunque, che la società provveda al rilascio di un'espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura ammessa per il viaggio. Infatti, la circolare 23 dicembre 1997, n.326/E del Ministero delle Finanze (*applicabile per analogia*) ha precisato che "al fine di consentire l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente dell'indennità chilometrica non è necessario che il datore di lavoro provveda al rilascio di una espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura ammessa per il viaggio". Alla luce del chiarimento dato dall'Agenzia delle Entrate risulta che la trasferta deve essere autorizzata dalla società ma per questa autorizzazione non è necessario un atto scritto.

#### Trattamento fiscale in capo al dipendente/amministratore

Con particolare riferimento ai rimborsi chilometrici, nella Risoluzione del 16 luglio 2002, n. 232/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i rimborsi chilometrici per trasferte nel territorio comunale "concorrono alla formazione della base imponibile IRPEF ai sensi dell'art. 51 comma 5 ultimo periodo del T.U.I.R.". Quindi, i rimborsi chilometrici non sono esclusi da IRPEF qualora ci si trovi a muoversi all'interno del comune ove si trova l'azienda (*tranne le spese documentabili come, ad esempio, i biglietti dei mezzi pubblici o la ricevuta del taxi*).

I rimborsi chilometrici, fermo restando che devono essere relativi a trasferte fuori dal comune di residenza del dipendente/collaboratore/amministratore e che devono essere supportati da adeguati documenti giustificativi, non concorrono alla formazione del reddito e quindi non sono tassati in capo al dipendente/collaboratore/amministratore.

Quindi, stando a quanto stabilito dal quinto comma, art. 51, del T.U.I.R., i rimborsi per spese di trasporto adeguatamente documentate non concorrono alla determinazione del reddito tassabile in capo al dipendente.

Il rimborso chilometrico, pari alle spese di viaggio e trasporto, non presenta mai natura retributiva, ma semplicemente compensativa; di conseguenza, non vi sarà alcuna tassazione in capo al lavoratore, a condizione che il reale importo corrisposto a titolo di rimborso sia adeguatamente comprovato da idonea

documentazione e **non superi le somme massime indicate nelle tabelle ACI** con riferimento al tipo di veicolo utilizzato.

## Documentazione necessaria

Il Ministero delle Finanze nella già citata circolare n. 326/E/97 sostiene che "in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità è determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura. Detti elementi dovranno risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro".

Pertanto possiamo sostenere che tra i documenti contabili della società dovrà risultare con cadenza mensile, bimensile, semestrale o annuale (*a seconda del numero di trasferte*) un prospetto riassuntivo delle trasferte effettuate da dipendenti/collaboratori /amministratori. E' dunque importante ai fini del rimborso chilometrico redigere un'accurata tabella degli spostamenti, annotando il carburante consumato e le spese accessorie (*eventuale manutenzione ordinaria all'automobile, pedaggi delle autostrade e via dicendo*).

Nella documentazione da redigere al fine di ottenere il rimborso è necessario indicare:

- data della trasferta;
- percorso effettuato;
- società per la quale si effettua la trasferta;
- chilometri percorsi;
- enti o persone visitate per conto della società.

Detti elementi dovranno risultare dalla documentazione interna della società che eroga il rimborso (*da conservare ai sensi dell'art. 2220 del codice civile e dell'art. 22 del D.PR. 29 settembre 1973, n. 600*).

## Modalità di Costo chilometrico

In mancanza di precisazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, nella prassi aziendale il costo chilometrico viene di solito determinato sulla base di tabelle che si fondano su dati stabiliti da associazioni automobilistiche.

Le tariffe vengono diversificate in base alla percorrenza media annuale.

Le tabelle ACI riportano sei differenti costi chilometrici in corrispondenza di medie di percorrenza annue che variano di 5 mila in 5 mila chilometri per le autovetture a benzina e di 10 mila in 10 mila (*escluse le prime tre fasce di 10.000, 15.000 e 20.000 km*), per le autovetture a gasolio.

In particolare, l'ACI predispone periodicamente tabelle riportanti i costi chilometrici riferiti ai principali tipi di autovetture.

I rimborsi calcolati mediante le tabelle ACI prevedono un rimborso per chilometro inferiore all'aumentare dei chilometri percorsi, perché i costi fissi hanno un'incidenza minore con l'aumentare dei chilometri percorsi (è importante notare che il chilometraggio che viene considerato per il computo di tale rimborso è quello complessivo dell'auto, sia per uso privato sia aziendale).

Voci di costo comprese nella tariffa elaborata dall'ACI:

- quota ammortamento capitale, calcolata sulla "vita tecnica massima del veicolo" in km e comprendente il prezzo all'acquisto e le spese di "messa su strada", al netto del "valore residuo" considerato pari al 20% del prezzo di acquisto;
- quota interessi sul capitale investito; assicurazione RCA;
- tassa di possesso;

- carburante, secondo i consumi di omologazione del singolo veicolo, mediando tra le varie metodologie di misura e "peggiorando" i consumi del 10% per tenere conto del degrado di prestazioni;
- pneumatici (*prezzo medio di mercato della tipologia indicata dal costruttore del veicolo*);
- riparazioni e manutenzioni, secondo una tabella di operazioni standard realistiche il cui costo è valutato sulla base dei prezzi di mercato di ricambi e manodopera.

La percorrenza effettuata risulta dal chilometraggio della trasferta.

Se l'amministratore viene rimborsato analiticamente per una trasferta di lavoro nella quale ha impiegato, debitamente autorizzato, la propria autovettura con alimentazione a benzina di 23 cavalli fiscali, il rimborso chilometrico effettuato dalla società sulla base dei costi chilometrici di percorrenza stabiliti annualmente dall'ACI non costituisce comunque reddito per l'amministratore, mentre per la società la spesa rimborsata è deducibile dal reddito fiscale come costo sino ad un importo corrispondente ai chilometri rimborsati (*percorsi*) moltiplicati per il costo chilometrico di percorrenza di una autovettura simile per modello o per marca e per alimentazione a quella utilizzata dall'amministratore (*in mancanza della possibilità di operare questo riferimento, nulla dicendo la norma al riguardo, si potrebbe anche assumere l'autovettura con alimentazione a benzina di 17 cavalli fiscali dal costo chilometrico più alto*). Si consideri l'esempio di seguito riportato.

Esempio

Un amministratore utilizza per una trasferta di:

- Km 890,
- una Ford Fiesta di sua proprietà,
- a benzina,
- dotata di un numero di cavalli fiscali inferiore a 17.

Imponibilità in capo all'amministratore: Il rimborso chilometrico spettante all'amministratore è interamente deducibile.

Deducibilità in capo alla società: Il rimborso sarà interamente deducibile poiché i cavalli fiscali sono inferiori a 17 e l'alimentazione è a benzina.

Calcolo rimborso chilometrico Tariffe ACI febbraio 2009. L'amministratore ritiene che per il 2009 la totalità dei chilometri percorsi sarà pari a circa 50.000, pertanto il costo chilometrico calcolato è pari a: 0.278503 / Km. Il rimborso chilometrico spettante all'amministratore, interamente deducibile dal reddito di impresa, è pari a:  $0.278503 \times 890 = 247,87$ euro.

## Conclusione

In alcune situazioni, può essere più conveniente per la società richiedere ai propri collaboratori di utilizzare l'autovettura propria al fine di soddisfare necessità aziendali. L'organo amministrativo della società dovrà sorvegliare sulla corretta tenuta della documentazione e dei conteggi oltre alla rendicontazione, in quanto come visto in precedenza la procedura è ben definita in modo molto meticoloso.

Si ritiene possibile ed auspicabile, a parere di chi scrive, qualora il rapporto sia intrattenuto fra la società ed un AMMINISTRATORE, che la somma rimborsata al chilometro sia, la massima consentita come deducibile in capo alla società ancorché inferiore a quella indicata in capo alla Tabelle ACI, poiché la normativa fiscale riferita al collaboratore fa riferimento al concetto di valore **non superi le somme massime indicate nelle tabelle ACI**. Qualora si raggiunga con il proprio AMMINISTRATORE un tale accordo, si caldeggia

ampiamente la predisposizione di un documento scritto ove il collaboratore accetta l'applicazione di un rimborso chilometrico inferiore alla tabella ACI vigente, al fine di ridurre i rischi di richieste di integrazione al momento della risoluzione del mandato. A pare di chi scrive, questo tipo di accordo E' DA EVITARE qualora si faccia riferimento a rapporti con lavoratori dipendenti.

Si vedano Allgati tabelle ACI Marzo e Settembre 2016

---

Prima di congedarci augurandoVi buon lavoro:

- Vi comunichiamo che questo documento è stato prodotto con l'utilizzo delle pubblicazioni specializzate disponibili alla data del 10/10/2016 ore 20:30;
- Vi ricordiamo che per ogni ulteriore chiarimento che si renda necessario, siete pregati di contattare lo studio ai numeri 0309908826 / 0309908834 oppure Via E-mail [info@studioalboraliguerra.it](mailto:info@studioalboraliguerra.it) .



ALBORALI GUERRA dott. Giovanni



### Marzo 2016

Marzo 2016 - Limiti di deducibilità fiscale dal reddito d'impresa delle spese di trasferta

L'art. 33 del decreto-legge 23/2/1995 n. 41 (convertito con legge 23/3/1995 n. 85) ha limitato al costo di percorrenza o alla tariffa di noleggio di autoveicoli di 17 hp (se a benzina) o di 20 hp (se diesel) la deducibilità dal reddito d'impresa delle spese per trasferte di dipendenti o di titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, autorizzati a servirsi di autovettura propria o noleggiata.

Le tabelle che seguono indicano i valori del costo medio di percorrenza per gli autoveicoli di 17 hp a benzina o di 20 hp a gasolio. Possono quindi costituire un utile riferimento per quantificare, nei limiti previsti dalla legge, le spese di trasferta da dedurre dal reddito d'impresa.

Tritandosi di materie avente rilevanza fiscale, estranee ai compiti del nostro Ente, suggeriamo di prendere contatto, per ogni esigenza di chiarimento, con gli Uffici della locale Amministrazione Finanziaria.

#### Autovetture in produzione alimentate a benzina con 17 CVF

prezzo		costi non proporzionali alla percorrenza				costi proporzionali alla percorrenza				
prezzo listino	prezzo strada	quota interessi	tassa autom.	assicuraz. RCA	TOTALE	quota capitale	carbur.	pneum.	manut. ripar.	TOTALE
15.849,48	19.382,66	966,72	227,66	2.422,46	3.616,84	0,08358	0,12333	0,01650	0,06898	0,29239

Costo complessivo di esercizio in Euro al km

Percorrenza media annua	5.000	10.000	15.000	20.000	25.000	30.000	35.000	40.000	45.000	50.000
Costo di esercizio	1,01575	0,65407	0,53351	0,47323	0,43706	0,41295	0,39572	0,38281	0,37276	0,36472

#### Autovetture in produzione alimentate a gasolio con 20 CVF

prezzo		costi non proporzionali alla percorrenza				costi proporzionali alla percorrenza				
prezzo listino	prezzo strada	quota interessi	tassa autom.	assicuraz. RCA	TOTALE	quota capitale	carbur.	pneum.	manut. ripar.	TOTALE
24.160,95	29.448,81	1.354,67	280,49	2.691,62	4.326,78	0,07643	0,08428	0,02251	0,07714	0,26036

Costo complessivo di esercizio in Euro al km

Percorrenza media annua	10.000	15.000	20.000	30.000	40.000	50.000	60.000	70.000	80.000	90.000	100.000
Costo di esercizio	0,69304	0,54881	0,47670	0,40458	0,36853	0,34689	0,33247	0,32217	0,31444	0,30843	0,30362

### Settembre 2016

#### Settembre 2016 - Limiti di deducibilità fiscale dal reddito d'impresa delle spese di trasferta

L'art. 33 del decreto-legge 23/2/1995 n. 41 (convertito con legge 22/3/1995 n. 85) ha limitato al costo di percorrenza o alla tariffa di noleggio di autoveicoli di 17 hp (se a benzina) o di 20 hp (se diesel) la deducibilità dal reddito d'impresa delle spese per trasferte di dipendenti o di titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, autorizzati a servizi di autovettura propria o noleggiata.

Le tabelle che seguono indicano i valori del costo medio di percorrenza per gli autoveicoli di 17 hp a benzina o di 20 hp a gasolio. Possono quindi costituire un utile riferimento per quantificare, nei limiti previsti dalla legge, le spese di trasferta da dedurre dal reddito d'impresa.

Trattandosi di materia avente rilevanza fiscale, estranea ai compiti del nostro Ente, suggeriamo di prendere contatto, per ogni esigenza di chiarimento, con gli Uffici della locale Amministrazione Finanziaria.

#### Autovetture in produzione alimentate a benzina con 17 CVF

prezzo		costi non proporzionali alla percorrenza				costi proporzionali alla percorrenza				
prezzo listino	prezzo strada	quota interessi	tassa autom.	assicuraz. RCA	TOTALE	quota capitale	carbur.	pneum.	manut. ripar.	TOTALE
15.898,48	19.442,26	961,66	228,18	2.422,46	3.612,30	0,08383	0,12902	0,01657	0,06891	0,29833

#### Costo complessivo di esercizio in Euro al km

Percorrenza media annua	5.000	10.000	15.000	20.000	25.000	30.000	35.000	40.000	45.000	50.000
Costo di esercizio	1,02079	0,65956	0,53915	0,47894	0,44282	0,41874	0,40154	0,38864	0,37860	0,37057

#### Autovetture in produzione alimentate a gasolio con 20 CVF

prezzo		costi non proporzionali alla percorrenza				costi proporzionali alla percorrenza				
prezzo listino	prezzo strada	quota interessi	tassa autom.	assicuraz. RCA	TOTALE	quota capitale	carbur.	pneum.	manut. ripar.	TOTALE
24.520,47	29.888,44	1.332,85	283,21	2.691,62	4.307,68	0,07759	0,08887	0,02267	0,07688	0,26601

#### Costo complessivo di esercizio in Euro al km

Percorrenza media annua	10.000	15.000	20.000	30.000	40.000	50.000	60.000	70.000	80.000	90.000	100.000
Costo di esercizio	0,69677	0,55318	0,48139	0,40959	0,37370	0,35216	0,33780	0,32754	0,31985	0,31387	0,30908