

Risposta n. 421/2023

OGGETTO: Trattamento fiscale delle somme erogate dal datore di lavoro – Reddito di lavoro dipendente – Articolo 51 del Tuir

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

QUESITO

La Società istante (di seguito anche "*Istante*") rappresenta di disporre di una flotta aziendale di circa 230 autovetture assegnate in uso promiscuo ai dipendenti, con addebito del "*fringe benefit*" in busta paga.

Al fine di sensibilizzare i dipendenti al ricorso alla mobilità elettrica, la Società sta rinnovando il parco auto attraverso l'inserimento di automezzi a trazione integralmente elettrica o ibrida, ed intenderebbe riconoscere ai dipendenti il rimborso delle spese per l'energia elettrica sostenute per la ricarica effettuata presso la propria abitazione.

Al riguardo a seguito di richiesta di integrazione documentale, l'*Istante* rappresenta che «non sarà previsto un importo massimo di rimborso al dipendente a

cui è stata concessa l'auto ibrida o elettrica ad uso promiscuo; La spesa rimborsabile sarà determinata sulla base del prezzo medio comunicato da ARERA e dei consumi effettivi: al dipendente saranno fornite due tessere (una per esigenze di lavoro e una per esigenze private) mediante le quali l'azienda potrà monitorare e distinguere i chilometri percorsi per esigenze di lavoro e per esigenze private, oltre che i rispettivi consumi energetici per le ricariche effettuate; il rimborso avverrà pertanto sulla base dei KM percorsi per esigenze di servizio; solo per talune categorie di dipendenti (i.e. dirigenti), il rimborso sarà per l'intera ricarica senza distinzione tra uso privato e per esigenze lavorative». Inoltre, relativamente al contratto relativo al servizio di energia elettrica, la Società chiarisce che «sarà stipulato dal dipendente con il gestore da lui scelto; la società si farà carico dei costi relativi all'eventuale upgrade dei KW richiesti per l'adeguamento dell'utenza domestica all'esigenza di ricarica dell'auto aziendale».

L'Istante rappresenta che il dipendente assegnatario dell'auto ad uso promiscuo dovrà dotarsi di apposito "wallbox" (dispositivi per la ricarica domestica delle auto elettriche e ibride plug-in), in grado di contabilizzare univocamente il prelievo di energia destinato al veicolo oppure dovrà fornire e documentare mensilmente la lettura di un contatore a defalco installato prima del punto di prelievo dell'utenza domestica. Al riguardo l'Istante, ha chiarito che in tal caso «Il costo dell'installazione delle colonnine non è compreso nel canone di noleggio dell'auto; l'azienda si farà carico delle spese di installazione e di manutenzione ordinaria (incluso il canone di noleggio wallbox); tuttavia, se l'installazione dovesse richiedere interventi straordinari (es. interventi che interessano la struttura dell'immobile), le relative spese resterebbero in capo al dipendente».

Ciò premesso, l'*Istante* chiede se detti rimborsi debbano essere assoggettati a tassazione quale reddito di lavoro dipendente o se gli stessi possano essere ricondotti nella categoria di cui all'articolo 51, comma 4, lettera *a*), del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che *«le spese sostenute dal dipendente per la ricarica elettrica del veicolo assegnato presso la propria utenza domestica, da quantificare con criteri oggettivi, debbano essere escluse da imposizione fiscale ex articolo 51, comma 4 lettera a), del Tuir se rimborsate dall'azienda, in quanto costituiscono anticipazione per conto del datore di lavoro»*.

Inoltre, ad avviso dell'*Istante* *«anche gli oneri sostenuti dagli assegnatari per il costo delle infrastrutture (wallbox, colonnine di ricarica, contatore a defalco), se rimborsati dall'azienda, vengono esclusi da imposizione fiscale»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 51, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) prevede che *«Il reddito di lavoro dipendente è costituito da 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»*.

La predetta disposizione sancisce il c.d. "*principio di onnicomprensività*" del reddito di lavoro dipendente, in base al quale sia gli emolumenti in denaro sia i

valori corrispondenti ai beni, ai servizi ed alle opere "offerti" dal datore di lavoro ai propri dipendenti costituiscono redditi imponibili e, in quanto tali, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Il successivo comma 3 dispone che *«Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9»* del medesimo Tuir.

Come chiarito nella circolare del Ministero delle Finanze 23 dicembre 1997, n. 326 (al par. 2.3), il citato comma 3 dell'articolo 51 individua nel valore normale di cui all'articolo 9 del Tuir, il criterio generale di valutazione dei beni ceduti e dei servizi prestati al dipendente.

Il medesimo articolo 51 individua, tuttavia, specifiche deroghe al principio di onnicomprensività, 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*), della disposizione in esame 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 n. 326 del 1997, paragrafi 2.3.2 e 2.3.2.1).

La legge di bilancio 2020, in vigore dal 1° gennaio 2020, ha modificato la citata lettera *a*) al fine di incentivare il ricorso all'utilizzo di veicoli meno inquinanti

disponendo 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.

In relazione ai veicoli ad uso promiscuo, nella citata circolare n. 326 del 1997, viene chiarito che la determinazione del valore imponibile sulla base del totale del costo di percorrenza esposto nelle tabelle ACI costituisce una determinazione dell'importo da assoggettare a tassazione del tutto forfetaria, che prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo e anche dalla percorrenza che il dipendente effettua realmente. È del tutto irrilevante, quindi, che il dipendente sostenga a proprio carico tutti o taluni degli elementi che sono nella base di commisurazione del costo di percorrenza fissato dall'ACI.

Nel medesimo documento di prassi è stato altresì chiarito che il datore di lavoro, oltre a concedere la possibilità di utilizzare il veicolo in modo promiscuo, può fornire, gratuitamente o meno, altri beni o servizi, ad esempio, l'immobile per custodire il veicolo, etc., beni e servizi che andranno separatamente valutati al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente.

In linea con tale documento di prassi, si ritiene che l'installazione delle infrastrutture (*wallbox*, colonnine di ricarica e contatore a defalco) effettuata presso l'abitazione del dipendente rientri tra i beni che vanno separatamente valutati al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente e, pertanto, da assoggettare a tassazione come reddito di lavoro dipendente.

Per quanto riguarda il consumo di energia, si evidenzia che lo stesso non rientra tra i beni e servizi forniti dal datore di lavoro (cd. *fringe benefit*), ma costituisce un rimborso di spese sostenuto dal lavoratore.

Al riguardo si evidenzia che, in generale, le somme che il datore di lavoro corrisponde al lavoratore a titolo di rimborso spese costituiscono, per quest'ultimo,

reddito di lavoro dipendente, ad eccezione delle spese rimborsate nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, anticipate dal dipendente per snellezza operativa, quali ad esempio l'acquisto di beni strumentali di piccolo valore, come carta della fotocopiatrice o della stampante, le pile della calcolatrice, etc. (par. 2.1 della circolare n. 326 del 1997), e fatte salve specifiche deroghe previste dal medesimo articolo 51, comma 5, del Tuir per il rimborso analitico delle spese per trasferte.

Pertanto, si ritiene che anche i rimborsi erogati dal datore di lavoro al proprio dipendente per le spese di energia elettrica finalizzata alla ricarica degli autoveicoli assegnati in uso promiscuo costituiscono reddito di lavoratore dipendente da assoggettare a tassazione.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)