

Edizione di mercoledì 25 gennaio 2017

REDDITO IMPRESA E IRAP

[**La rinuncia al credito non determina plusvalenze tassabili**](#)

di Marco Bargagli

IMPOSTE SUL REDDITO

[**Online la bozza del modello Redditi Persone Fisiche 2017**](#)

di Marco Bomben

BILANCIO

[**Nuovo OIC 15: tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali**](#)

di Federica Furlani

IVA

[**Servizi connessi al bene immobile e messa a disposizione di attrezzature**](#)

di Luca Caramaschi

REDDITO IMPRESA E IRAP

[**Auto concesse in uso promiscuo deducibili al 70%**](#)

di Sandro Cerato

REDDITO IMPRESA E IRAP

La rinuncia al credito non determina plusvalenze tassabili

di Marco Bargagli

La suprema **Corte di Cassazione**, nella **sentenza n. 1520/2017** (depositata in data 20 gennaio 2017), si è recentemente pronunciata con riguardo ai **profili elusivi della rinuncia** (da parte del socio di riferimento), del **credito** vantato nei confronti della società, con conseguente **omessa tassazione** della **sopravvenienza attiva** che ne sarebbe derivata.

La vicenda trae origine **dall'analisi** di una più ampia operazione di **riorganizzazione aziendale** nell'ambito della quale la **società capogruppo** aveva provveduto a **ricapitalizzare la società controllata**, sulla base delle seguenti direttive:

- preliminare **acquisto dei crediti**, che vari istituti di credito **avevano maturato** nei confronti della stessa società controllata;
- successiva **rinuncia ai crediti**.

Le operazioni sopra descritte, sotto il **profilo contabile**, avevano avuto unicamente **natura patrimoniale rilevando in bilancio** l'estinzione delle **partite creditorie e debitorie**. Di contro, sotto il **profilo fiscale**, l'operazione in rassegna **non aveva comportato** l'emersione di **componenti positivi di reddito** (*rectius* sopravvenienze attive **fiscalmente rilevanti**).

L'Agenzia delle Entrate aveva **recuperato a tassazione la sopravvenienza attiva** rappresentata dall'estinzione dei debiti della società per effetto di **rinuncia parziale** da parte della controllante. In particolare, si trattava di **crediti originariamente vantati dalle banche** nei confronti della società controllata, che erano stati acquistati dalla casa madre per un **prezzo inferiore al valore nominale** ai quali, successivamente, la stessa società **aveva parzialmente rinunciato**. L'ufficio riteneva che detta operazione **rispondesse al solo fine di eludere l'imposta** che altrimenti sarebbe stata dovuta, considerando la corrispondente **estinzione del debito** quale **sopravvenienza attiva** tassabile ex [articolo 55, comma 1, del Tuir](#). Infatti, sulla base **dell'iter logico – giuridico** seguito dall'ufficio, qualora la rinuncia del credito fosse stata effettuata direttamente dalle **banche creditrici** a favore della società controllata, la stessa avrebbe comportato l'emersione di una **sopravvenienza attiva soggetta a tassazione**.

Il contribuente si era **opposto alla tesi dell'ufficio**, invocando le **valide ragioni economiche** delle operazioni poste in essere. Nello specifico, la rinuncia al credito da parte della **casa madre** era stata effettuata in seguito a pregressi **accordi presi con le banche**, nell'ambito di un **importante processo di ristrutturazione** del debito, che avrebbe consentito di superare la **contingente crisi aziendale** senza incorrere in gravose **procedure concorsuali**.

Tutta la vicenda deve essere valutata sulla base delle **disposizioni elusive** in precedenza contenute nell'[articolo 37-bis del D.P.R. 600/1973](#) che, come noto, è **stato abrogato** per effetto della **nuova disciplina in tema di elusione fiscale** introdotta con l'[articolo 10-bis della L. 212/2000](#) (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), a mente del quale attualmente configurano **abuso del diritto** una o più operazioni **prive di sostanza economica** che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, **realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti**. Tali operazioni **non sono opponibili all'amministrazione finanziaria**, che ne **disconosce conseguentemente gli eventuali vantaggi fiscali**, determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e **tenuto conto di quanto versato dal contribuente** per effetto delle operazioni poste in essere.

Ciò posto, la suprema Corte di Cassazione ha **accolto la tesi del contribuente** individuando conseguentemente le **valide ragioni economiche** delle operazioni realizzate come in precedenza descritte. Nello specifico gli ermellini rilevano che i giudici di appello, nel seguire la **ricostruzione indiziaria contenuta nel processo verbale di constatazione**, hanno omesso di **motivare sufficientemente**, anche eventualmente esperendo i pertinenti accertamenti e valutazioni, l'**inesistenza di ragioni economiche** – diverse dal **realizzato risparmio fiscale** – per porre in essere un'operazione di per sé non esclusa dall'ordinamento, “*se non se ed in quanto determinata unicamente dal perseguimento di un vantaggio fiscale*”. Sulla base delle autorevoli posizioni espresse da parte del giudice di legittimità, possiamo affermare che l'Amministrazione finanziaria non può disconoscere, **in linea di principio**, l'irrilevanza fiscale della **sopravvenienza attiva** conseguita dalla società (derivante dalla **rinuncia di un credito**), unicamente perché lo stesso è stato **in precedenza acquistato** presso una banca creditrice della medesima società controllata. Anzi, qualora le operazioni vengono poste in essere nell'ambito di un **reale programma di ristrutturazione aziendale**, occorre **adeguatamente motivare** l'assenza di **valide ragioni economiche**, dimostrando che gli atti posti in essere hanno l'unica finalità di conseguire un **indebito risparmio di imposta**, in violazione alle norme previste in tema di elusione fiscale ed abuso del diritto.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA

CON GIOVANNI VALCARENGHI

Milano

►►

IMPOSTE SUL REDDITO

Online la bozza del modello Redditi Persone Fisiche 2017

di Marco Bomben

La bozza del modello **Redditi Persone Fisiche 2017**, pubblicata ieri sul sito dell'Agenzia delle Entrate, presenta diverse **novità** rispetto al modello dell'anno precedente, dovute principalmente alle modifiche normative introdotte nel corso del 2016.

Tra le prime segnalazioni da fare vi è il cambio del nome **da Unico a Redditi**, poiché da quest'anno, si ricorda, la **dichiarazione Iva non può più essere presentata in forma unificata** assieme alla dichiarazione dei redditi.

Frontespizio

Come noto, l'[articolo 5 del D.L. 193/2016](#) ha recentemente ampliato i termini entro cui il contribuente può presentare una **dichiarazione integrativa a proprio favore**, equiparandola, sotto questo profilo, alla c.d. "integrativa a sfavore". Per questo motivo nel **riquadro "Tipo di dichiarazione"** del Frontespizio viene **eliminata** la specifica casella "**Dichiarazione integrativa a favore**".

Quadro CR

Trova spazio nel nuovo modello dichiarativo il c.d. **school bonus** di cui all'[articolo 1, commi 145-150, L. 107/2015](#). L'agevolazione attribuisce un credito di imposta per le **erogazioni liberali in denaro** destinate agli **investimenti in favore di tutti gli istituti del sistema nazionale di istruzione**, per la realizzazione di nuove strutture scolastiche, la manutenzione e il potenziamento di quelle esistenti e per il sostegno a interventi che migliorino l'occupabilità degli studenti. L'ammontare di tali erogazioni liberali andrà indicato **nel rigo 15 del quadro CR, alla colonna 1**.

Quadro RC

Nel quadro RC, **al rigo RC4**, trova spazio il sistema di **tassazione agevolata sui premi di risultato ai lavoratori dipendenti del settore privato**, reintrodotto a partire dall'anno di imposta 2016. Tale sistema prevede l'applicazione di **un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali pari al 10%** se i premi di risultato sono percepiti in denaro per un importo non superiore a:

- **2.000 euro** ovvero
- **2.500 euro** se l'azienda coinvolge pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del

lavoro.

Nel caso in cui i premi siano percepiti in forma di **benefit o rimborso spese** di rilevanza sociale, invece, non viene applicata alcuna tassazione.

Quadro RP

Entra nel modello Redditi Persone Fisiche 2017, al **rigo RP14**, la **detrazione del 19%** sull'importo dei **canoni leasing** pagati nel corso del 2016 per l'acquisto di **immobili, anche da costruire, da destinare ad abitazione principale entro un anno**. Per beneficiare della detrazione, all'atto della sottoscrizione del contratto di *leasing* il contribuente doveva possedere un **reddito complessivo** non superiore a **55.000 euro**. L'importo dei canoni *leasing* su cui è possibile fruire della detrazione **non può essere in ogni caso superiore a:**

- **8.000 euro**, se alla data della stipula del contratto il cliente ha meno di 35 anni;
- **4.000 euro**, se alla stessa data l'età risulta uguale o superiore a 35 anni.

L'agevolazione spetta anche nel caso in cui, nel corso del 2016, venga pagato il prezzo del riscatto. Tale importo andrà indicato nella **colonna 4 (Prezzo di riscatto)** e non potrà in ogni caso superare i **20.000 euro** se, alla data della stipula del contratto, il cliente ha meno di 35 anni, ovvero i **10.000 euro** se alla stessa data l'età risulta uguale o superiore a 35 anni.

Grazie al nuovo modello dichiarativo il contribuente potrà, inoltre, utilizzare la **detrazione del 65%** per le spese di acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento e/o produzione acqua calda e/o climatizzazione delle unità abitative. Tali importi andranno inseriti nella **colonna 8 (Spesa totale)** dei **righe da RP61 a RP64**, avendo cura di riportare nella **colonna 1 il codice 7 – Acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per controllo remoto**.

Quadro RS

La possibilità di presentare la dichiarazione integrativa a favore entro i termini di cui all'[articolo 43 del D.P.R. 600/1973](#) ha come ulteriore conseguenza l'eliminazione del **prospetto “Errori contabili”** nel quadro **RS** del nuovo modello dichiarativo.

Costi “black list”

Conseguentemente all'**abrogazione della disciplina di indeducibilità** parziale per i componenti negativi di reddito relativi ad **operazioni c.d. “black list”**, sono stati rimossi dal modello Redditi Persone Fisiche 2017 i righi per l'indicazione di dette spese nei quadri relativi alla determinazione del reddito di impresa.

Patent box

Con riferimento all'**agevolazione Patent box**, ovvero il regime di detassazione dei redditi prodotti dai beni immateriali agevolabili, **nel quadro RF, al rigo 50**, è stata inserita la colonna dove indicare la quota di **reddito agevolabile** relativa ai periodi di imposta compresi tra la data di presentazione dell'**istanza di ruling** e la data di sottoscrizione dell'accordo (**articolo 4, comma 4, D.M. 30 luglio 2015**). La modifica consente **di beneficiare dell'agevolazione, fin dal periodo di imposta in cui è presentata la domanda**, anche ai soggetti che fanno un **utilizzo diretto** dei beni immateriali agevolabili e che sono tenuti (**per obbligo**) a presentare l'istanza di **ruling**.

Lavoratori dipendenti che si trasferiscono in Italia

Infine, altra novità di rilievo riguarda l'agevolazione per i **lavoratori i che hanno trasferito la residenza nel nostro Paese**. Il reddito da lavoro dipendente prodotto sul territorio nazionale da tali soggetti, infatti, risulta imponibile ai fini fiscali nella **misura ridotta del 70%**.

Convegno di aggiornamento

IL MODELLO UNICO DELLE PERSONE FISICHE E LA DICHIARAZIONE PRECOMPILATÀ

Scopri le sedi in programmazione >

BILANCIO

Nuovo OIC 15: tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali

di Federica Furlani

Nel nuovo OIC 15, approvato in via definitiva il 22 dicembre scorso, debutta il **tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali**.

Ricordiamo che l'[**articolo 2426, comma 1, n. 8 cod. civ.**](#) stabilisce che i crediti, a decorrere dal bilancio 2016, vanno rilevati in bilancio secondo il **criterio del costo ammortizzato**, tenendo conto del **fattore temporale** (attualizzazione) e del **valore di presumibile realizzo**.

Rispetto alla bozza pubblicata a marzo 2016, al fine di tener conto del “**fattore temporale**” nella valutazione dei crediti, l’OIC 15 definitivo prevede che, in sede di rilevazione iniziale, è necessario **confrontare** non più il tasso di interesse effettivo con il tasso di mercato, ma il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali.

È utile quindi definire i tassi sopra indicati:

- il **tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali** è il tasso che prende in considerazione tutti i flussi di cassa pagati tra le parti e previsti dal contratto (es.: commissioni, pagamenti anticipati e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza del credito), ma **non considera i costi di transazione**. L’OIC 15 precisa (par. 42) che se le commissioni contrattuali tra le parti e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza non sono significativi, il tasso desumibile dalle condizioni contrattuali dell’operazione può essere approssimato dal tasso di interesse nominale;
- il **tasso di interesse di mercato** è il tasso che sarebbe stato applicato se due parti indipendenti avessero negoziato un’operazione similare con termini e condizioni comparabili con quella oggetto di esame che ha generato il credito;
- il **tasso di interesse effettivo** è il tasso che attualizza esattamente i pagamenti o gli incassi futuri stimati lungo la vita attesa dello strumento finanziario o, ove opportuno, un periodo più breve al valore contabile netto dell’attività o passività finanziaria.

Di conseguenza, a differenza del tasso di interesse effettivo, il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali non considera i **costi di transazione** definiti quali “*costi marginali direttamente attribuibili all’acquisizione, all’emissione o alla dismissione di un’attività o di una passività finanziaria. Un costo marginale è un costo che non sarebbe stato sostenuto se l’entità non avesse acquisito, emesso o dismesso lo strumento finanziario*”.

I costi di transazione:

- **includono** gli onorari e le commissioni pagati a soggetti terzi (es.: consulenti, mediatori finanziari e notai), i contributi pagati a organismi di regolamentazione e le tasse e gli oneri sui trasferimenti;
- **non includono** premi o sconti sul valore nominale del credito e tutti gli altri oneri previsti dal contratto di finanziamento e pagati alla controparte.

Cosa cambia quindi rispetto alla bozza?

Qualora il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali sia **significativamente diverso** dal tasso di interesse di mercato, il tasso di interesse di mercato deve essere utilizzato per attualizzare i flussi finanziari futuri derivanti dal credito. Di conseguenza, nella versione definitiva del principio contabile **il valore di iscrizione iniziale del credito è pari al valore attuale dei flussi finanziari futuri più gli eventuali costi di transazione.**

Un **esempio** servirà a chiarire il criterio.

La società Alfa ha erogato in data 1.1.2016 un finanziamento pari a € 15.000 sostenendo costi di transazione pari a € 225. Il tasso di interesse nominale è del 2% con pagamento degli interessi al 31 dicembre di ogni anno. Il rimborso del prestito è previsto in data 31.12.2020.

Se il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali, che non dovendo includere l'effetto dei costi di transazione, è pari al 2% annuo, si **discosta significativamente dal tasso di interesse di mercato** ipotizzato pari al 4%, e se gli effetti sono rilevanti ai sensi dell'[**articolo 2423 comma 4 cod. civ.**](#), in sede di rilevazione iniziale occorre:

1. calcolare il **valore attuale dei flussi finanziari futuri** utilizzando il tasso di interesse di mercato del 4%, che si ottiene dalla seguente operazione: $300/(1,04)^1 + 300/(1,04)^2 + 300/(1,04)^3 + 300/(1,04)^4 + 15.300/(1,04)^5 = 13.664,45$
2. al valore attuale così ottenuto aggiungere i costi di transazione di € 225, per ottenere il valore di iscrizione iniziale del credito a seguito dell'attualizzazione (€ 13.889,45);
3. calcolare il **tasso di interesse effettivo**, pari al 3,6466%, e utilizzarlo per le valutazioni successive del credito al costo ammortizzato (se non vi fossero costi di transazione non sarebbe necessario calcolare il tasso di interesse effettivo in quanto esso sarebbe pari al tasso di interesse di mercato del 4%).

La differenza tra il valore di iscrizione iniziale determinato come sopra (€ 13.664,45) e il valore iniziale senza considerare l'attualizzazione (€ 15.225,00) è rilevata tra gli **oneri finanziari**, salvo che la **sostanza dell'operazione o del contratto** non inducano ad attribuire a tale componente una diversa natura.

La versione definitiva dell'OIC 15 precisa a tal proposito che se il finanziamento descritto fosse erogato da una **società che controlla con un'interessenza significativa un'altra società** e

se dalle evidenze disponibili (ad esempio verbali del consiglio di amministrazione, struttura del gruppo, situazione economica e finanziaria dell'impresa o del gruppo, elementi del contratto ecc.) fosse desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società controllata, la differenza negativa di € 1.335,55 andrebbe iscritta:

- **dalla controllante** ad incremento del valore della partecipazione (invece che tra gli oneri finanziari);
- **dalla controllata** ad incremento del patrimonio netto (invece che tra i proventi finanziari).

Se invece il finanziamento descritto fosse erogato ad un **dipendente della società**, la differenza rappresenterebbe il beneficio concesso al dipendente e potrebbe essere considerata come una forma di retribuzione aggiuntiva erogata al dipendente, venendo pertanto classificata nel costo del personale.

Master di specializzazione
**L'APPROVAZIONE DEI NUOVI OIC E L'IMPATTO
SULLA REDAZIONE DEL BILANCIO 2016** 

IVA

Servizi connessi al bene immobile e messa a disposizione di attrezzature

di Luca Caramaschi

A partire dal **1 gennaio 2017** trovano immediata applicazione le previsioni contenute nel [**Regolamento UE n. 1042 del 7 ottobre 2013**](#) che vanno a modificare diverse disposizioni contenute nel precedente [**Regolamento 282/2011/UE**](#), al fine di meglio precisare ed uniformare a livello comunitario i criteri che consentono di individuare la **territorialità nei servizi immobiliari ai fini Iva**.

In particolare, le modifiche entrate in vigore lo scorso 1 gennaio hanno interessato i seguenti articoli:

- l'[**articolo 13-ter**](#) che introduce la nozione di **bene immobile** agli effetti dell'Iva;
- l'[**articolo 31-bis**](#) che al paragrafo 1 definisce il **collegamento** tra la prestazione ed il bene immobile, mentre ai successivi paragrafi 2 e 3 fornisce esempi pratici della presenza o dell'assenza del predetto collegamento;
- l'[**articolo 31-ter**](#) che si occupa della messa a disposizione di **attrezzature e personale**.

Dopo aver commentato in un precedente contributo le modifiche apportate al sopra elencato [**articolo 13-ter**](#), vediamo di analizzare le modifiche apportate ai successivi due articoli anche alla luce degli orientamenti (non vincolanti) emersi in occasione della pubblicazione delle **note esplicative** elaborate in data 26 ottobre 2015 dalla direzione generale della fiscalità e dell'unione doganale della Commissione europea.

Secondo l'[**articolo 31-bis del regolamento 282/2011**](#) costituiscono **prestazioni relative a beni immobili** i servizi che presentano un **nesso sufficientemente diretto** con i beni immobili. Nello specifico detta connessione sussiste laddove il bene immobile sia un elemento costitutivo del servizio e sia essenziale e indispensabile per la sua prestazione, nonché con riferimento ai **servizi** erogati o destinati a un bene **immobile**, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene. Sulla questione l'Agenzia delle Entrate con la [**risoluzione 48/E/2010**](#) aveva espresso concetti analoghi, affermando che le **prestazioni di servizi** in commento sono caratterizzate dalla presenza di una **relazione concreta ed effettiva** con il bene immobile dovendo, cioè, necessariamente essere collegate ad un bene immobile espressamente determinato e avere per oggetto il **bene immobile** stesso, il quale deve costituire l'elemento centrale e indispensabile dell'operazione.

Il Regolamento 282/2011/UE, nella versione novellata dal Regolamento 1042/2013/UE, elenca

una serie di **servizi rientranti tra quelli immobiliari**, nonché di operazioni che non vi possono essere ricomprese.

Tra i servizi che si considerano in connessione con il bene immobile vi sono:

- **elaborazione di planimetrie** per un fabbricato o per parti di un fabbricato destinato a un particolare lotto di terreno, a prescindere dal fatto che il fabbricato sia costruito;
- **valutazione di beni immobili**, anche a fini assicurativi, per stabilire il valore di un immobile a garanzia di un prestito o per stimare eventuali rischi e danni nell'ambito di controversie;
- **gestione immobiliare** diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari, consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario;
- **servizi legali** relativi al trasferimento di proprietà di beni immobili, alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili o diritti reali su **beni immobili** (assimilati o meno a beni materiali), quali le pratiche notarili, o alla stesura di contratti di compravendita aventi per oggetto la proprietà di beni immobili, anche qualora la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà non sia portata a compimento (la [circolare 37/E/2011](#) non aveva, invece, considerato tali **servizi** rientranti tra quelli immobiliari).

Non costituiscono, al contrario, **servizi** qualificabili come “**immobiliari**”:

- la prestazione di **servizi pubblicitari**, anche se comportano l'uso di beni immobili;
- la **messa a disposizione di stand** in fiere o luoghi d'esposizione, nonché servizi correlati atti a consentire l'esposizione di prodotti, quali la progettazione dello *stand*, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità;
- il **magazzinaggio** di merci in un bene immobile qualora non sia assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario.

Relativamente a tali ultimi servizi, viene, dunque, stabilito, conformemente a quanto previsto nella [sentenza 27 giugno 2013 della Corte UE, causa-155/12](#), che lo **stoccaggio di beni** può, in taluni casi, costituire una operazione rilevante ai fini Iva nel paese di ubicazione dell'**immobile**. Deve essere, quindi, in parte rivista la posizione dell'Agenzia delle Entrate, la quale, nella [circolare 28/E/2011](#), aveva ritenuto non potersi ricondurre le prestazioni di deposito merci alla categoria delle prestazioni di **servizi** relative ai beni immobili.

Infine, l'[articolo 31-ter](#) prevede che la messa a disposizione di **attrezzature** per la realizzazione di lavori su beni immobili costituisce una prestazione di servizi immobiliare soltanto nel caso in cui il fornitore assume la **responsabilità dell'opera**. Tale ultima condizione viene considerata esistente, salvo prova contraria, laddove, oltre alle attrezzature, venga messo a disposizione del destinatario anche il **personale**.

Master di specializzazione

FISCALITÀ DIRETTA E INDIRETTA DEGLI IMMOBILI ►►

Milano

Perugia

Verona

REDDITO IMPRESA E IRAP

Auto concesse in uso promiscuo deducibili al 70%

di Sandro Cerato

Nell'[**articolo 164 del Tuir**](#) è contenuta la **disciplina fiscale della deduzione dal reddito d'impresa** (e di lavoro autonomo) dei **costi relativi ai veicoli aziendali**. La norma è strutturata come segue:

- nella [**lettera a\)**](#) è disciplinata l'ipotesi dei **veicoli esclusivamente strumentali** per lo svolgimento dell'attività d'impresa (fattispecie limitata a quelle ipotesi in cui l'attività d'impresa non può essere svolta senza tali beni, come accade per le autoscuole e per le società di noleggio ad esempio), nonché quelli adibiti ad uso pubblico (taxi ad esempio);
- nella [**lettera b\)**](#) è contenuta la disciplina dei **veicoli ad uso promiscuo** per i quali è prevista una doppia limitazione: percentuale (20% del costo, aumentata all'80% per gli agenti e rappresentanti di commercio) ed assoluta (costo fiscalmente massimo riconosciuto pari ad euro 18.075,99 e ad euro 25.822,84 per gli agenti e rappresentanti di commercio).

Nella successiva [**lett. b-bis\)**](#), è invece disciplinata l'ipotesi di veicoli il cui utilizzo è previsto per scopi aziendali e personali, ed in particolare qualora il **veicolo sia concesso in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta**. L'ulteriore vincolo della **"maggior parte del periodo d'imposta"** indica che la concessione deve avvenire per un arco temporale **non inferiore a 184 giorni**. La [**circolare AdE 48/E/1998**](#) ha, infatti, chiarito che si considera *"dato in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta il veicolo utilizzato dallo stesso per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro"*. Qualora siano soddisfatte tali condizioni, la **società deduce, senza alcun limite massimo, i costi sostenuti nella misura del 70%**. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che l'uso promiscuo non deve necessariamente essere avvenuto in modo continuativo, né ad opera di un solo dipendente, e che **tal regime di deducibilità è applicabile a tutti i costi riferibili al veicolo concesso al dipendente**, in uso promiscuo, per la maggior parte del periodo d'imposta, e non soltanto a quelli che eccedono l'importo del *fringe benefit* tassato in capo al lavoratore ([**circolare AdE 47/E/2008**](#), par. 5.1).

Esempio

La Gamma S.p.a. acquista, in data 1 gennaio 2017, **un'autovettura da concedere in uso promiscuo ad un dipendente**, per la maggior parte del periodo d'imposta, il cui costo è di euro 30.000,00. Tale importo è riconosciuto integralmente ai fini fiscali – anche se supera la soglia di euro 18.075,99 – e, ai fini del calcolo della **quota di ammortamento deducibile**, deve essere

assunto per il 70% del proprio importo, a prescindere dall'ammontare del compenso in natura assoggettato ad imposizione nei confronti del lavoratore:

- 2017: $30.000,00 * 70,00\% * 25,00\% / 2 = \text{euro } 2.625,00$
- 2018-2019-2020: $30.000,00 * 70,00\% * 25,00\% = \text{euro } 5.250,00$
- 2021: $30.000,00 * 70,00\% * 12,50\% = \text{euro } 2.625,00$

Sul punto, si osservi, tuttavia, che la **soluzione sostenuta dall'Amministrazione finanziaria** pare contraddirsi un principio dalla stessa formulato, fondato sull'integrale deducibilità – a norma dell'[**articolo 95 del Tuir**](#) – dei costi sostenuti fino a concorrenza del **fringe benefit assoggettato ad imposizione in capo al lavoratore dipendente**.

Qualora il bene non sia concesso in uso promiscuo, possono ricorrere **due ipotesi alternative di assegnazione**:

- **utilizzo esclusivamente aziendale**: trovano applicazione i principi generali dell'[**articolo 164, comma 1, del Tuir**](#), ovvero l'integrale deducibilità di cui alla [a\)](#) se il bene è strumentale all'attività propria dell'impresa, oppure in base al coefficiente di rilevanza parziale previsto dalla [lett. b\)](#) nel rispetto della soglia di costo stabilito dalla medesima disposizione;
- **utilizzo solo personale**: la società può dedurre i costi a norma dell'[**articolo 95 del Tuir**](#), nel limite del compenso in natura assoggettato ad imposizione in capo al lavoratore dipendente.

