

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 [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.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA

CON GIOVANNI VALCARENGHI

Milano