

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 9 gennaio 2009

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

AREA: FISCALITA' D'IMPRESA
FISCALITA' DEL LAVORO E PREVIDENZA

CIRCOLARE N. 1/2009

Oggetto: **Redditi di lavoro dipendente ed assimilati – Veicoli concessi in uso promiscuo a dipendenti o collaboratori coordinati e continuativi (art. 51, comma 4, lettera a. del TUIR) – Pubblicazione delle tabelle ACI dei costi chilometrici per il 2009 rilevanti ai fini della determinazione del compenso in natura.**

1. Premessa.

Il Supplemento Ordinario n. 280 alla Gazzetta Ufficiale n. 296 del 18 dicembre 2008 riporta le tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio per i diversi tipi di autoveicoli, da utilizzarsi ai fini del calcolo del reddito figurativo da imputare al lavoratore dipendente in caso di concessione in uso promiscuo del veicolo nel 2009.

Si ricorda inoltre che a partire dal 1° gennaio 2001 i citati criteri di determinazione del benefit derivante dall'utilizzo promiscuo di veicoli aziendali si applicano anche ai collaboratori coordinati e continuativi per effetto dell'inserimento delle relative remunerazioni fra i redditi assimilati a quello di lavoro dipendente (art. 50, comma 1, lett. c-bis del TUIR).

2. Veicoli concessi in uso ai dipendenti – Determinazione del valore imponibile.

In caso di utilizzo promiscuo (e dunque sia per finalità aziendali che private, includendosi tra queste ultime l'utilizzo per recarsi sul luogo di lavoro) di veicoli aziendali di cui all'art. 51, comma 4, lettera a), del TUIR (autovetture, autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose con massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 tonnellate o a 4,5 tonnellate se a trazione elettrica o a batteria, autocaravan, motocicli e ciclomotori), di proprietà del datore di lavoro o dallo stesso posseduti ad altro titolo (locazione finanziaria, noleggio, etc.), il compenso in natura che consegue all'utilizzo - seppure parziale - dei predetti veicoli a fini privati concorre a formare il reddito di lavoro dipendente in misura forfettaria (vale a dire a prescindere dall'effettivo utilizzo extra-lavorativo).

Anche successivamente alle modifiche introdotte dall'art. 15-bis del D.L. n. 81 del 2 luglio 2007 convertito in legge n. 127 del 3 agosto 2007, tale quantificazione forfettaria continua ad essere determinata dal Legislatore in misura pari al 30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza media annua di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalla tariffa ACI relativa al mezzo di trasporto utilizzato, al netto di quanto trattenuto o pagato dal dipendente al datore di lavoro nello stesso periodo d'imposta per l'uso "privato" del veicolo.

Qualora il datore di lavoro addebiti al dipendente un corrispettivo (tramite emissione di fatture soggette ad IVA) per l'utilizzo extra-aziendale del veicolo, il compenso in natura sarà quindi costituito dalla eventuale differenza fra il benefit come sopra determinato ed il corrispettivo totale (comprensivo dunque di IVA) pagato dal dipendente nel periodo d'imposta.

L'attuale stesura dell'art. 51, comma 4, lettera a), del TUIR stabilisce che il citato valore convenzionale resta fisso per l'intero periodo d'imposta. A tale scopo la stessa norma prevede che entro il 31 dicembre di ciascun anno, ed a valere per l'anno successivo, il Ministero delle Finanze deve pubblicare le tariffe trasmesse dall'ACI entro il 30 novembre. Per il computo dei benefit relativi al 2009, le tabelle nazionali dei costi chilometrici di autovetture, autoveicoli per trasporto promiscuo, motocicli e ciclomotori elaborate dall'ACI sono state pubblicate sul citato Supplemento Ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 280 del 18 dicembre 2008.

I Sigg.ri Clienti interessati potranno chiedere allo scrivente Studio copia delle predette tariffe valide per l'anno 2009.

Appare importante evidenziare che, qualora il modello di veicolo utilizzato dal dipendente non sia compreso tra quelli inclusi nelle tabelle ACI, l'importo da assoggettare a tassazione dovrà essere determinato prendendo a riferimento la tariffa ACI relativa al veicolo presente nella tabella avente le caratteristiche più prossime al modello in questione (per cilindrata, potenza, prezzo, caratteristiche strutturali e così via).

Come esplicitamente riconosciuto dal Ministero delle Finanze nell'ambito della Circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, l'importo così determinato ha una valenza del tutto forfettaria e prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo e dalla effettiva percorrenza che il dipendente effettua con lo stesso. E' quindi del tutto irrilevante che il dipendente sostenga a proprio carico alcuni o tutti gli elementi che sono ricompresi nella base di commisurazione del costo di percorrenza fissato dall'ACI, così come si ritiene non influente il fatto che il datore di lavoro rimborsi alcuni oneri considerati dalle tariffe stesse (ad esempio le spese di carburante), dovendosi comunque fare riferimento, ai fini della determinazione

STUDIO ANTONELLI

dell'importo da assumere a tassazione, al totale costo di percorrenza esposto nelle suddette tabelle. Diversamente, nel caso in cui il datore di lavoro fornisca, a pagamento o meno, altri beni o servizi aggiuntivi, funzionali all'utilizzo del veicolo (ad esempio garage, servizio custodia), gli stessi devono essere valutati separatamente sommando il relativo valore normale agli altri redditi di lavoro dipendente soggetti a tassazione.

Il valore dell'uso promiscuo dell'auto aziendale è determinato su base annua; pertanto, nell'ipotesi in cui tale mezzo venga concesso in uso promiscuo al dipendente solo per una parte dell'anno (e ciò risulti da idonea documentazione), l'importo individuato dalle tabelle ACI deve essere ragguagliato al periodo dell'anno durante il quale il dipendente ha la disponibilità dell'auto in uso promiscuo, conteggiando il numero dei giorni per i quali il veicolo è assegnato, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo.

La citata Circolare n. 326/E del 1997 ha precisato che, nell'ipotesi in cui il mezzo aziendale sia concesso al dipendente esclusivamente per fini privati (per esempio solo per recarsi al lavoro o per ulteriori fini personali), non vertendosi nell'ipotesi di uso promiscuo disciplinata dall'art. 51, 4° comma, lettera a), nuovo TUIR, ai fini della determinazione del valore normale del bene rimangono applicabili i criteri generali contenuti nell'art. 9, 3° comma, dello stesso TUIR, e dunque la quantificazione del benefit avverrà sulla base del criterio generale del valore normale, che farà ordinariamente riferimento alle tariffe di noleggio.

Inoltre, la stessa Circolare n. 326/E del 1997 ha precisato che, nel caso di concessione al dipendente di beni e servizi accessori ed ulteriori rispetto alla messa a disposizione a fini privati del veicolo aziendale (ad esempio un'autorimessa), gli stessi andranno separatamente valutati ai fini della determinazione del benefit.

Non rientra naturalmente nella disposizione in commento l'ipotesi in cui l'auto aziendale sia utilizzata dal dipendente esclusivamente per fini lavorativi, ed in particolare per l'effettuazione di trasferte, ipotesi questa che non comporta l'emersione in capo al dipendente di alcuna componente reddituale.

ESEMPIO 1

Dipendente che per l'intero anno 2009 utilizza per motivi sia lavorativi sia personali (c.d. "uso promiscuo") un'auto aziendale FIAT Nuova Croma 1.9/16v (150CV).

La tariffa chilometrica ACI relativa all'autovettura utilizzata corrispondente ad una percorrenza annuale di 15.000 km è di euro 0,5220 al km; pertanto il compenso in natura da assoggettare a ritenuta è pari a:

30% di (0,5220 x 15.000) = euro 2.348,82

La retribuzione in denaro dovrà quindi essere incrementata mensilmente di euro 195,74 (2.348,82/12), vale a dire in misura pari alla quota del benefit imputabile periodicamente al compenso ordinario.

ESEMPIO 2

Dipendente a cui viene assegnata un'autovettura (del medesimo tipo di quella dell'esempio precedente) ad "uso promiscuo" per il solo mese di agosto 2009, vale a dire per un periodo di paga nell'anno.

Poiché il benefit ammonta ad euro 195,74 (2.348,82/12), inferiore al limite di euro 258,23 stabilito dall'art. 51, comma 3, del TUIR, il compenso in natura non dovrà essere assoggettato ad alcun prelievo (né fiscale né contributivo) a condizione che nel 2009 detto limite non venga superato, tenendo conto di eventuali altre erogazioni in natura ricevute dal medesimo dipendente nello stesso periodo d'imposta (ad esempio cessione di beni a prezzo scontato, prestiti a tasso agevolato, polizze vita e contro gli infortuni extra-professionali e così via).

Si ricorda che in base all'attuale stesura dell'art. 23, comma 2, lettera a), del D.P.R. n. 600/1973 la ritenuta deve essere effettuata sulla parte imponibile dei valori di cui all'art. 51 del TUIR "...corrisposti in ciascun periodo di paga...". Ne deriva quindi che, ove l'utilizzo promiscuo dell'autovettura (o altro veicolo) aziendale avvenga continuativamente, il prelievo fiscale (nonché contributivo) andrà operato mensilmente (quindi a partire dal periodo di paga di gennaio se l'impiego promiscuo riguarda tutto l'anno) ovvero in base alla diversa periodicità della retribuzione.

Qualora non sia stato fissato contrattualmente alcun periodo di paga, come ad esempio nel caso di amministratori di società ed enti, l'effettuazione delle ritenute sui compensi in natura dovrà avvenire contestualmente all'erogazione del primo compenso in denaro (cfr. C.M. n. 67/E del 2001). Così, ad esempio, se il pagamento del compenso in denaro viene corrisposto in un'unica soluzione, il benefit relativo all'intero periodo d'imposta per l'uso promiscuo dell'autovettura dovrà concorrere alla formazione del reddito imponibile unitamente all'ammontare del compenso in denaro.

Si ritiene che analogo comportamento dovrà essere osservato allorchè venga effettuato un pagamento in denaro nel corso del periodo d'imposta e il committente non sia in grado di conoscere né la periodicità né l'entità dei successivi pagamenti.

Infine, la C.M. n. 67/E del 2001 precisa che in assenza, nel corso del periodo d'imposta, di pagamento di compensi in denaro ma di contestuali erogazioni di compensi in natura il sostituto d'imposta effettuerà le ritenute sull'intero valore dei compensi in natura in sede di conguaglio (di fine anno o di fine rapporto). In tale evenienza il sostituto è tenuto a versare le ritenute nei termini ordinariamente previsti anche se il sostituto non ha ancora versato l'importo corrispondente della ritenuta.

2.1 Effetti sul reddito d'impresa e di lavoro autonomo dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

L'art. 164 del TUIR, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 15-bis del D.L. n. 81/2007, prevede, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 27 giugno 2007, un particolare regime di deduzione dei costi relativi ai veicoli dati in uso promiscuo a dipendenti.

STUDIO ANTONELLI

In particolare, tale disciplina prevede, tra l'altro (art. 164, 1° comma 1, lettera b-bis), del TUIR) che, allorchè i veicoli (autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli) siano dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, si rendono deducibili, nella misura del 90% dal reddito di impresa (ovvero di lavoro autonomo) gli oneri relativi ai veicoli stessi, senza limiti di alcun tipo (ad esempio relativamente ai costi di acquisto, ai canoni di leasing o noleggio, alle spese di utilizzo e manutenzione e così via).

Al fine di evitare comportamenti elusivi tendenti a perseguire la illegittima deduzione totale degli oneri per l'utilizzo dei predetti veicoli, si riportano alcune precisazioni contenute nella C.M. n. 48/E del 10/2/1998 circa l'applicazione del particolare regime di deduzione:

- la concessione dell'autovettura (o altro veicolo ricompreso nelle tipologie in esame) in uso promiscuo ai dipendenti deve risultare da idonea documentazione, ed in particolare da specifica clausola contenuta nel contratto di lavoro (lettera di assunzione);
- il veicolo deve essere concesso in uso promiscuo ai dipendenti anche non continuativamente per la metà più uno dei giorni del periodo d'imposta proprio del datore di lavoro. Successivamente il Ministero delle Finanze ha precisato, con C.M. n. 188/E del 16/7/1998, che, in caso di acquisto o di cessione del veicolo in corso d'anno, la concessione in uso promiscuo ai dipendenti deve avvenire rispettivamente per la maggior parte del periodo decorrente dal momento dell'acquisto fino al termine del periodo d'imposta, ovvero per la maggior parte del periodo decorrente dall'inizio dell'esercizio e fino alla data della cessione del veicolo.

ESEMPIO 3

Ipotizzando che il periodo d'imposta del datore di lavoro sia pari a 12 mesi (dall'1/1 al 31/12/2009) e l'acquisto del veicolo avvenga il 31 luglio 2009 (153 giorni residui alla fine dell'anno), la condizione posta dalla norma può ritenersi soddisfatta se l'autovettura viene assegnata ai dipendenti entro il 16 ottobre (di modo che l'assegnazione perduri quantomeno per 77 giorni nel periodo d'imposta in questione).

In tutte le ipotesi in cui il veicolo sia stato concesso in uso promiscuo ai dipendenti per un lasso di tempo (come sopra individuato) inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta (ovvero del periodo di possesso) non si rientra nell'ipotesi di cui all'art. 164, comma 1, lett. b-bis), del TUIR bensì nel regime di deducibilità limitata di cui alla lett. b) del medesimo articolo. Tuttavia, come tra l'altro disposto dalle stesse istruzioni alla dichiarazione dei redditi mod. 760/98 (approvate con D.M. 25 marzo 1998) la parte di spese e di altri componenti negativi proporzionalmente riferibile al periodo di concessione in uso promiscuo al dipendente è deducibile per intero ai sensi dell'art. 100 del Tuir; ciò anche nel caso in cui l'importo così determinato sia superiore a quello costituente reddito di lavoro per il dipendente a norma dell'art. 51, comma 4, lette. a), del Tuir. Per la deduzione al 40 per cento della restante quota delle spese e degli altri componenti negativi, dovrà tenersi conto anche dei limiti massimi fissati dalla norma in relazione ai costi di acquisto ed ai canoni di locazione o di noleggio. Pertanto, l'ammontare della quota di ammortamento ovvero dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio non riferibile al periodo di concessione in uso promiscuo si renderà deducibile (nella misura del 40 per cento ovvero dell'80 per cento per gli esercenti l'attività di agenzia o rappresentanza di commercio) solo per la parte proporzionalmente corrispondente ai suddetti limiti.

STUDIO ANTONELLI

ESEMPIO 4

Autovettura dal costo di acquisto pari ad euro 30.987,41, concessa in uso promiscuo per quattro mesi nel corso dell'esercizio ed ammortizzata con coefficiente del 25%. La parte della quota di ammortamento riferibile ai mesi di utilizzo promiscuo (un terzo della quota annua di ammortamento di euro 7.746,85, pari ad euro 2.582,28) è deducibile per intero; la restante parte (euro 5.164,57) assume rilievo nei limiti del 58,33% [percentuale che si ottiene rapportando euro 18.075,99 (limite massimo di costo "fiscalmente rilevante" delle autovetture) ed euro 30.987,41 (costo effettivo delle autovetture in questione)] ed è deducibile per un importo pari ad euro 1.205,00 ($5.164,57 * 58,33\% * 40\%$).

Si ricorda, come già accennato, che la condizione consistente nella concessione in uso promiscuo per la maggior parte del periodo di imposta non presuppone necessariamente che tale concessione sia continuativa.

ESEMPIO 5

La condizione richiesta dalla norma sussiste infatti anche se, in ipotesi, l'utilizzo promiscuo da parte del dipendente "X" avviene dal 1° febbraio al 30 aprile 2009 (89 giorni), poi dal 1° luglio al 31 agosto 2009 (62 giorni) ed infine dal 20 novembre al 31 dicembre 2009 (42 giorni), per un totale di 193 giorni (vale a dire per la maggior parte del periodo d'imposta).

Ed ancora, non è necessario che l'utilizzo promiscuo avvenga da parte di uno stesso dipendente.

ESEMPIO 6

Riprendendo il precedente esempio, la condizione per la totale deducibilità sussisterebbe anche se l'autovettura in questione sia assegnata in uso promiscuo al dipendente "X" dal 1° febbraio al 30 aprile 2009, al dipendente "Y" dal 1° luglio al 31 agosto 2009 ed infine al dipendente "Z" dal 20 novembre al 31 dicembre 2009, per un totale complessivo di 193 giorni.

Infine, come già osservato, nell'ipotesi in cui il veicolo sia utilizzato esclusivamente per fini personali da parte del dipendente, il fringe benefit sarà costituito dal valore normale "pieno" dell'auto (calcolato in osservanza di quanto disposto dagli artt. 9, 3° comma, e 51, 3° comma, del nuovo TUIR) e tale valore costituirà un componente negativo deducibile dal reddito d'impresa (art. 100, 1° comma, del TUIR) o di lavoro autonomo del datore di lavoro, nel limite delle spese sostenute per il veicolo stesso.

ESEMPIO 7

Così, ad esempio, se il fringe benefit imponibile in capo al dipendente fosse pari ad euro 7.746,85 ed i costi relativi al veicolo ammontassero ad euro 6.197,48 risulterebbe interamente deducibile dal reddito l'importo di euro 6.197,48 a titolo di costo per il personale, mentre, a parità di costi relativi al veicolo, se il benefit ammontasse ad euro 5.164,57 il limite massimo di deducibilità sarebbe rappresentato da tale ultimo importo.

2.2 Effetti sulla disciplina IRAP dei veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti.

L'art. 1, comma 50 della Legge n. 244/2007 (c.d. "Legge finanziaria per il 2008") modifica la disciplina relativa all'imposta regionale sulle attività produttive eliminando le variazioni fiscali, modificandone la base imponibile nonché la misura dell'aliquota ordinaria.

In particolare, le lettere a) e b) del comma 50 modificano le disposizioni contenute nell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 tramite la sostituzione del citato articolo 5 (limitatamente alle società e agli enti commerciali) e l'introduzione di un articolo 5-bis (relativo alle imprese individuali).

Il comma 1 del nuovo articolo 5 dispone che il valore di produzione netta è dato dalla differenza tra il valore di produzione, determinato ai sensi della lettera A) dell'articolo 2425 del codice civile, e i costi di produzione, individuati ai sensi della lettera B) del medesimo articolo 2425 con esclusione dei numeri 9, 10 lettere c) e d), 12 e 13. In sostanza, ai fini IRAP non si includono tra i costi di produzione, rispetto alle disposizioni del codice civile, le svalutazione delle immobilizzazioni, diverse dagli ammortamenti che rimangono deducibili, la svalutazione delle disponibilità liquide, gli accantonamenti per rischi e gli altri accantonamenti.

Inoltre, indipendentemente dalla loro classificazione in bilancio, non sono deducibili:

- le spese per il personale dipendente e assimilato (già indeducibili a normativa vigente). Restano, in ogni caso, deducibili ai sensi e nei limiti previsti dall'articolo 11, comma 1, lettera a) punti numero 1, 4 e 5 del decreto legislativo n. 446/1997 alcune voci di costo del personale tra le quali i contributi INAIL, spese per apprendisti, alcune assunzioni a tempo determinato;
- i costi e i compensi relativi a collaborazioni occasionali o continuative (già indeducibili in base alla normativa vigente);
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione (già indeducibili in base alla normativa vigente);
- la quota di interessi dei canoni leasing che, a differenza di quanto previsto dalla normativa vigente, dovrà essere desunta dal contratto di locazione finanziaria stipulato ;
- le perdite su crediti (già indeducibili in base alla normativa vigente);
- l'imposta comunale sugli immobili la quale è, secondo la normativa vigente, deducibile ai fini IRAP

Il comma 50, lett f), numero 3, della Legge n. 244/2007 abroga i commi 2, 3 e 4 dell'articolo 11,

STUDIO ANTONELLI

reca norme di coordinamento con le modifiche introdotte dalle lettere da a) ad e) del comma 17 in esame. In particolare il comma 2 dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 446/1997 disponeva la deducibilità dei costi sostenuti per l'acquisizione di beni e servizi destinati alla generalità o a categorie dei dipendenti e dei collaboratori (c.d. fringe benefits).

A seguito della nuova formulazione della norma sopra citata, dovrà essere chiarito se, come sembra, i costi sostenuti per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità dei dipendenti, ovvero costituenti elementi accessori della retribuzione ("fringe benefits"), non classificabili quindi nelle voci B9 e B14 del conto economico, continuano ad essere ammessi in deduzione.

Pertanto nel caso di autoveicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (ovvero, come visto, del periodo di possesso in caso di acquisto o cessione del veicolo in corso d'anno), i costi sostenuti dall'impresa non mutano la propria classificazione agli effetti contabili - restando pertanto imputabili, a seconda dei casi, nelle voci B6, B7, B8 ovvero B10, lettera b), del conto economico di cui all'art. 2425 del codice civile - e dovrebbero pertanto continuare ad essere deducibili per il loro intero ammontare a prescindere dall'importo eventualmente tassato in capo ai dipendenti come reddito di lavoro dipendente.

3 Veicoli concessi in uso promiscuo ai collaboratori coordinati e continuativi.

Come precisato nella Circolare n. 35/2001 dello scrivente Studio, una delle conseguenze della classificazione reddituale che interessa maggiormente i collaboratori (si pensi in particolare agli amministratori di società) riguarda la possibilità di calcolare secondo le disposizioni dell'art. 51, comma 4, lettera a), del TUIR il compenso in natura costituito dall'utilizzo promiscuo di autoveicoli aziendali.

A partire dal 2001 la concessione in uso promiscuo ai collaboratori (fattispecie che ricomprende anche l'utilizzo del mezzo per recarsi al lavoro), anche a fini privati, di autovetture, autoveicoli ad uso promiscuo, autocaravan, motocicli e ciclomotori concorre a formare il reddito di collaborazione per un ammontare pari al 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle ACI, al netto di quanto trattenuto al collaboratore o da questi corrisposto nello stesso periodo d'imposta a fronte della possibilità di utilizzare, anche per fini personali, il veicolo in questione.

In altri termini le modalità di determinazione del benefit sono del tutto uguali a quelle previste per i dipendenti, cui si fa pertanto rinvio.

3.1. Effetti della normativa sulla deducibilità dal reddito d'impresa per i veicoli concessi in uso ai collaboratori.

Come già detto, l'art. 164 del TUIR prevede un limite quantitativo alla deduzione dal reddito d'impresa del costo sostenuto per l'acquisizione del veicolo (anche mediante contratto di locazione finanziaria e di noleggio).

Lo stesso art. 164, comma 1, lett. b-bis), del TUIR prevede la deducibilità nella misura del 90% solo per quei veicoli "dati in uso promiscuo ai dipendenti (n.d.a. non si parla di collaboratori) per la maggior parte del periodo d'imposta".

STUDIO ANTONELLI

In base ad un'interpretazione logico/sistematica della citata norma (l'art. 164 del TUIR) si riteneva quindi che il costo deducibile per l'impresa, nell'ipotesi di concessione in uso promiscuo ai collaboratori per la maggior parte del periodo d'imposta, corrispondesse al 100 per cento dei costi dalla stessa sostenuti per l'autovettura (o altro veicolo), vale a dire al pari di quanto avviene in circostanze analoghe a fronte dell'uso promiscuo di veicoli da parte di lavoratori dipendenti.

In merito si richiama la Circolare n. 5/E del 26 gennaio 2001 (punto 10) con la quale l'allora Ministero delle Finanze ebbe a precisare, in vigenza del previgente regime di integrale deducibilità, (ora limitato al 90%) ha invece aderito alla interpretazione letterale dell'art. 164 del TUIR, in base alla quale l'effetto della integrale deducibilità dei costi (ora limitato al 90%) si ha esclusivamente allorchè i veicoli siano utilizzati promiscuamente dai dipendenti, mentre qualora l'uso promiscuo riguardi collaboratori coordinati e continuativi (ma il principio, a questo punto, vale per tutti i soggetti assimilati di cui all'art. 50 del TUIR) si rientra nella ordinaria previsione di deducibilità parziale stabilita dall'art. 164, comma 1, lettera b), del TUIR.

Pertanto, in tale ipotesi, i costi sostenuti fino a concorrenza del compenso in natura tassato in capo all'amministratore saranno deducibili nella misura del 100% mentre i costi eccedenti tale valore saranno deducibili in base alle limitazioni percentuali ed al valore assoluto contenuti nell'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR.

La soluzione adottata dall'Amministrazione Finanziaria comporta gli effetti evidenziati nella esemplificazione di seguito riportata.

ESEMPIO DI USO PROMISCOO DELL'AUTO AZIENDALE DA PARTE DI UN COLLABORATORE COORDINATO E CONTINUATIVO ED EFFETTI SUL REDDITO D'IMPRESA

Un'impresa nel corso del periodo d'imposta 2008 sostiene spese riferite ad un'autovettura concessa in uso promiscuo all'amministratore per euro 10.329,14 (di cui euro 6.455,70 quale quota annuale di ammortamento ed euro 3.873,43 per spese di manutenzione ed altre spese, quali carburanti, lubrificanti, assicurazione, bollo auto e così via).

Il benefit imponibile in capo all'amministratore viene determinato sulla base della applicazione dell'art. 51, comma 4, lett. a), del TUIR (valore convenzionale dato dalla tariffa ACI x 4.500 Km), in euro 2.582,28 (cfr. C.M. n. 67/E del 2001).

Ai fini dell'individuazione dell'ammontare deducibile occorre sottrarre dalle spese sostenute dall'impresa l'importo che costituisce benefit dell'amministratore ed applicare all'importo che residua il criterio di deduzione di cui alla lettera b), comma 1, dell'articolo 164 del TUIR.

Pertanto, posto che ai fini fiscali i costi sostenuti rilevano per euro 8.392,43 (risultato che si ottiene sommando euro 4.519,00 - quota di ammortamento fiscalmente rilevante, pari al 25 per cento di euro 18.075,99 - ed euro 3.873,43 - tutti gli altri costi relativi al veicolo), applicando a tale importo, decurtato del benefit dell'amministratore (pari ad euro 2.582,28, interamente deducibile per la società in quanto rappresenta il compenso in natura), la percentuale di deduzione nella misura del 40 per cento, residuano costi interamente deducibili per euro 2.324,06 (euro 5.810,15 x 40%).

3.2 Effetti sulla disciplina IRAP dei veicoli concessi in uso promiscuo ai collaboratori.

Per quanto concerne la deducibilità dall'IRAP dei costi relativi ai veicoli dati in uso promiscuo ai collaboratori coordinati e continuativi, si rileva che valgono le medesime precisazioni fornite in precedenza in ordine alla deducibilità dal reddito d'impresa (cfr. par. 2.2 della presente circolare), alle quali pertanto si fa rinvio.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli