

**Edizione di giovedì 6 Aprile 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Rinuncia al credito da parte dei soci e calcolo della super ACE**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Quadro RU: da quest'anno va evidenziato anche il recapture**  
di Carla De Luca

## **IVA**

**Operazioni a corrispettivo simbolico**  
di Roberto Curcu

## **AGEVOLAZIONI**

**Difficilmente applicabile la super-deduzione degli ammortamenti nel commercio al dettaglio**  
di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Deduzione dei costi auto nel noleggio con conducente**  
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## CASI OPERATIVI

---

### ***Rinuncia al credito da parte dei soci e calcolo della super ACE***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



#### **Domanda**

In una Srl, nell'esercizio 2020 ci sono state rinunce a crediti da parte dei soci per 2.000.000 di euro il 1° giugno 2020, cosa che ha prodotto nel 2020 un incremento di capitale proprio di 1.000.000 di euro.

Si chiede a quanto ammonti nel 2021 l'incremento: ai residui 1.000.000 di euro oppure a 2.000.000 di euro?

Inoltre, avendo nel 2021 un utile 2020 di 125.000 euro mandato a riserve, il 15% deve essere calcolato solo su 125.000 euro o su tutto l'incremento 2021?

Nel 2021 si è formata una riserva indisponibile di 550.000 di euro (ammortamenti civili non contabilizzati), importo che è stato dedotto dagli incrementi 2021, il cui risultato, al netto di detta riserva, è stato moltiplicato per il 15%.

È corretto?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### **Quadro RU: da quest'anno va evidenziato anche il recapture**

di Carla De Luca



Come noto l'[articolo 1, comma 44, L. 234/2021](#) ha **prorogato il credito d'imposta** per gli investimenti in beni materiali e immateriali "4.0" realizzati fino al 31 dicembre 2025, o entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, **e ha modificato l'intensità di aiuto**.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione in **tre quote annuali di pari importo**.

I dati del credito d'imposta vanno **esposti nel quadro RU, sezione I del modello Redditi 2023, distintamente in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili**.

Per ciascuna fattispecie agevolabile va compilato un distinto modulo della presente **sezione I**, utilizzando i seguenti codici credito.

| codice rigo | Tipologia investimenti   | Utilizzo del credito   |
|-------------|--|--|
| "L3"        | Investimenti in <b>beni strumentali nuovi materiali e immateriali</b> di cui all' <a href="#">articolo 1, comma 1055, L. 178/2020</a> (beni diversi da quelli ricompresi negli <a href="#">allegati A e B</a> alla L. 232/2016) <b>effettuati fino al 31 dicembre 2022, o entro il 30 novembre 2023</b> , a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione. | • utilizzabile a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni<br>• <b>codice tributo "6935"</b> |
| "2L"        | Investimenti in <b>beni strumentali nuovi materiali</b> di cui all' <a href="#">articolo 1, comma 1057 e/o 1057-bis, L. 178/2020</a> (beni di cui all' <a href="#">allegato A</a>  | • utilizzabile a decorrere dall'anno di avvenuta   |

alla L. 232/2016).

“3L”

Investimenti in beni strumentali nuovi immateriali di cui all'[articolo 1, comma 1058, L. 178/2020](#) (beni di cui all'[allegato B](#) alla L. 232/2016).

interconnessione dei beni

- **codice tributo “6936”**
- utilizzabile a decorrere **dall’anno di avvenuta interconnessione dei beni**
- **codice tributo “6937”**

Le istruzioni ministeriali quest’anno (Modello Redditi PF/SC/SP 2023) contengono una novità.

**Il c.d. “recapture” impone la compilazione del rigo RU141.** I contribuenti che:

- hanno compilato nel modello Redditi 2022 il **rigo RU140**
- e devono rettificare gli importi esposti per **eventi intervenuti successivamente alla data di presentazione del modello Redditi 2022 (anno 2021) ed entro il 31 dicembre 2022**

sono tenuti a compilare il **rigo RU141** indicando:

| Investimenti diversi allegati A e B |                                       |                |                  |                          |                         |
|-------------------------------------|---------------------------------------|----------------|------------------|--------------------------|-------------------------|
| RU141                               | Investimenti<br>beni strumentali 2021 | Beni materiali | Beni immateriali | Strumenti tecnologici sw | Investimenti allegato A |
|                                     |                                       | 1              | 2                | 3                        | 4                       |
|                                     |                                       | ,00            | ,00              | ,00                      | ,00                     |
|                                     |                                       |                |                  | Variazione Credito L3    | Variazione Credito 2L   |
|                                     |                                       |                |                  | 6                        | 7                       |
|                                     |                                       |                |                  | ,00                      | ,00                     |
|                                     |                                       |                |                  |                          | Investimenti allegato B |
|                                     |                                       |                |                  |                          | 5                       |
|                                     |                                       |                |                  |                          | ,00                     |
|                                     |                                       |                |                  |                          | Variazione Credito 3L   |
|                                     |                                       |                |                  |                          | 8                       |
|                                     |                                       |                |                  |                          | ,00                     |

- nelle colonne da 1 a 5 le eventuali **variazioni in diminuzione degli importi**
- nelle colonne da 6 a 8 le eventuali **variazioni in diminuzione degli importi dei crediti individuati**, con i **codici L3, 2L e 3L** esposti nella sezione I del modello Redditi 2022.

Tali importi vanno sottratti dai residui da indicare nel **rigo RU12**.

Attenzione al fatto che il **rigo RU141** non va, invece, compilato nel caso in cui la predetta rettifica venga operata mediante presentazione di una dichiarazione modello Redditi 2022 integrativa.

Per “**eventi intervenuti successivamente**” si ritiene debbano essere considerate:

- le cessioni a titolo oneroso
- e i trasferimenti verso sedi ubicate all’estero,

come indicato all'[articolo 1, comma 1060, L. 178/2020](#). Si tratta del c.d. **meccanismo di "recapture"**, che trova applicazione qualora:

1. il bene acquistato venga **ceduto o destinato a strutture produttive ubicate all'estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto, entro il 31.12 del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione per beni ordinari;
2. il bene acquistato **venga ceduto o destinato a strutture produttive ubicate all'estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto, entro il 31.12 del secondo anno successivo a quello di interconnessione per beni 4.0.

Al verificarsi di tale fattispecie, il credito di imposta maturato nell'anno di acquisto viene corrispondentemente ridotto escludendo dalla base di calcolo originaria il costo del bene ceduto o delocalizzato; **se il credito fosse già stato utilizzato, dovrà essere riversato entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le ipotesi di recupero, senza applicazione di sanzioni e interessi.**

**Inoltre, il requisito dell'interconnessione deve essere mantenuto almeno per il periodo di utilizzo del credito tramite compensazione, cioè:**

- nel quinquennio decorrente dall'anno successivo a quello di interconnessione del bene materiale, o nel triennio se si tratta di bene immateriale, in relazione a investimenti di cui alla L. 160/2019;
- nel triennio decorrente dall'anno di interconnessione del bene, in relazione a investimenti di cui alla L. 178/2020.

Non è sufficiente che detto macchinario abbia i requisiti tecnologici e sia stato interconnesso al momento dell'acquisto.

**L'utilizzo in modalità interconnessa deve essere mantenuto anche per gli anni successivi.**

Un temporaneo utilizzo del macchinario in modalità non interconnessa non fa perdere il beneficio fiscale; cosa che può capitare, ad esempio, in caso di assenza di campo telefonico e satellitare (interpello n. 956-1660/2018).

**In ogni caso, il periodo in cui il bene opera in mancanza di interconnessione non deve essere preponderante rispetto al periodo in cui tale interconnessione è presente.**

**Errori di calcolo non implicano alcuna compilazione del rigo RU141.**

Pertanto, se viene commesso un errore nella determinazione di un credito d'imposta, per correggerlo deve essere presentata una dichiarazione integrativa riferita all'anno di imposta in cui l'investimento è stato effettuato. **Non va compilato in quest'ultimo caso il rigo RU141.**

## IVA

---

### **Operazioni a corrispettivo simbolico**

di **Roberto Curcu**



Sulle [pagine di questo quotidiano](#) abbiamo già avuto modo di approfondire l'argomento delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizio effettuate **a titolo gratuito**.

In particolare, ricordiamo che le **cessioni gratuite di beni** che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa devono essere assoggettate ad Iva, assumendo come base imponibile il **costo di acquisto o produzione**, attualizzato al momento in cui si effettua la cessione; le **prestazioni di servizi gratuite**, invece, devono essere **assoggettate ad Iva quando sono qualificabili come autoconsumo** o quando sono effettuate per **finalità estranee all'esercizio dell'impresa**, se di **valore superiore ad euro 50**.

Ma come bisogna comportarsi quando **una operazione ha un intento gratuito, ma si chiede comunque al percettore della liberalità un piccolo contributo**?

In sostanza, le **operazioni a corrispettivo simbolico** devono essere assoggettate ad Iva in base a tale corrispettivo, o in base al costo di acquisto o produzione?

Si supponga ad esempio che la produzione di un bene costi 100 euro, e per motivi promozionali lo si voglia vendere ad 1 euro: **su quale valore calcolare l'imposta**?

**Va valorizzato l'aspetto formale** (l'operazione è onerosa e la base imponibile si calcola sul corrispettivo pattuito), o quello **sostanziale** (l'operazione è gratuita e la base imponibile si calcola sul costo)?

Alla **seconda soluzione** è giunta l'Agenzia delle Entrate con la [risposta ad interpello n. 182/2023](#); per giungere alla risposta secondo cui **potrebbe essere contestata la gratuità sostanziale dell'operazione, e richiesta l'Iva calcolata sul valore di costo**, ha richiamato i principi emersi in sentenze della Cassazione per i quali le operazioni a prezzo irrisorio o simbolico possono essere qualificate come operazioni gratuite; tali sentenze, peraltro, **non derivano da cause tributarie**, ma da contestazioni sulla **possibile nullità civilistica di contratti**

## di compravendita.

Sulla base di tale giurisprudenza, quindi, l'Agenzia non fornisce risposta precisa in sede di interpello, ma **non esclude che in sede di accertamento l'operazione possa essere qualificata come gratuita**, con contestazione di aver applicato l'Iva su una base imponibile inferiore al dovuto.

Un accertamento di tale tipo lo fecero ancora nel 2002 dei verificatori svedesi nei confronti dell'hotel Scandic, il quale **forniva i pasti ai propri dipendenti ad un prezzo simbolico**, chiedendo che quindi l'Iva venisse calcolata sul costo del pasto anziché sul corrispettivo; peraltro, i verificatori svedesi fecero tale contestazione sulla base di una norma che equiparava le operazioni a prezzo simbolico al cosiddetto **autoconsumo**.

La questione finì alla Corte di Giustizia Europea, affinché questa valutasse la **compatibilità della norma con la Direttiva Europea**.

La Corte, nel dispositivo della Sentenza C-412/03, statuí che i principi della Direttiva ***“ostano ad una normativa nazionale che consideri quale prelievo di un bene o quale prestazione di servizi per esigenze private operazioni per le quali venga effettivamente versato un corrispettivo, ancorché tale corrispettivo sia inferiore al prezzo di costo del bene ceduto o del servizio fornito”***.

In sostanza, la Corte di Giustizia Europea statuí che **nelle operazioni che prevedono un corrispettivo, la base imponibile è costituita dallo stesso**, ancorché sia inferiore al costo; infatti, ***“la circostanza che un'operazione economica venga svolta ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come “negozio a titolo oneroso”. Tale nozione presuppone, infatti, unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni e la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo”***.



## AGEVOLAZIONI

### ***Difficilmente applicabile la super-deduzione degli ammortamenti nel commercio al dettaglio***

di **Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori**



In data **22 marzo 2023**, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha emanato il [provvedimento n. 89458](#), contenente le disposizioni attuative dell'[articolo 1, commi 65 e seguenti, L. 197/2023](#) (cd. "Legge di bilancio per l'anno 2023"), a norma dei quali, in prima approssimazione, le quote di ammortamento del **costo dei fabbricati strumentali utilizzati nell'esercizio del commercio al dettaglio** sono **deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo degli stessi del coefficiente del 6 per cento**.

Tale maggiorazione è applicabile per il periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2023** e per i quattro successivi (generalmente, quindi, dal 2023 al 2027).

Più in dettaglio, la norma primaria prevede che la maggiorazione si applichi alle imprese operanti nei **settori specificamente individuati nell'articolo 1, comma 66, L. 197/2022**, limitatamente ai fabbricati strumentali "per destinazione", stabilendo, quindi, una **duplice condizione**, riferibile all'attività esercitata e alla destinazione d'uso del fabbricato.

Quanto alla prima condizione, il Provvedimento precisa che almeno una delle attività indicate nella norma deve essere, non solo esercitata, bensì anche **prevalente**.

Tale prevalenza, stabilisce il punto 2.4 del Provvedimento, deve essere determinata mediante il **rapporto tra l'ammontare dei ricavi** derivanti dallo svolgimento delle attività di commercio al dettaglio specificamente individuate, rispetto al totale dei ricavi risultanti dal conto economico.

La norma, poi, dispone che *"Le imprese di cui ai commi 65 e 66 il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa, aderenti al regime di tassazione di gruppo disciplinato*



*dagli articoli 117 e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono avvalersi della disposizione del comma 65 in relazione ai **fabbricati concessi in locazione** a imprese operanti nei settori di cui al comma 66 del presente articolo e aderenti al **medesimo regime di tassazione di gruppo**".*

L'intento del Legislatore parrebbe chiaro, ma l'infelice formulazione normativa e, in particolare, il rimando "... *alle imprese di cui ai commi [...] 66*" parrebbe richiedere che **anche le società immobiliari** debbano svolgere, in **prevalenza**, una delle attività (del commercio) elencate nel comma 66.

Tale incertezza, tuttavia, è stata risolta dal Provvedimento, nel quale si prevede, più chiaramente, che la maggiorazione si possa applicare anche alle società, aderenti al regime di tassazione di gruppo, il cui valore patrimoniale è **prevalentemente costituito da beni immobili diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa**, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa, in relazione ai fabbricati concessi in locazione a società operanti nei settori indicati all'[articolo 1, comma 66, L. 197/2022](#), aderenti al medesimo **consolidato fiscale**.

Al fine di verificare la "**prevalenza immobiliare**", occorrerà prendere a riferimento i valori contabili di bilancio alla **data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023**.

Nel silenzio della norma primaria, un'ulteriore criticità riguardava le **modalità di fruizione della maggiorazione** da parte di quei soggetti che avessero in precedenza previsto, per tali fabbricati, un piano di ammortamento contabile impostato con aliquote inferiori al 6%.

Più in dettaglio, il dubbio concerneva la possibilità di **dedurre extra-contabilmente le maggiori quote di ammortamento fiscale** ammesse in deduzione, senza necessitare, quindi, di una previa modifica del piano d'ammortamento in sede di redazione del bilancio, altrimenti necessaria per rispettare il principio dell'imputazione a conto economico, cui è generalmente subordinata la deduzione fiscale dei costi.

Sul punto, **il Provvedimento non prevede, tuttavia, deroghe rispetto al predetto principio**, stabilendo peraltro espressamente che "*La maggiorazione è deducibile, ai sensi dell'articolo 102 del Tuir, in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei fabbricati di cui al punto 4.3 del coefficiente del 6 per cento, nei limiti di quanto disposto dall'articolo 109, comma 4, primo periodo, del Tuir*".

Tale disposizione, come noto, stabilisce che "**Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza [...]**".

L'eventuale modifica del piano di ammortamento contabile si scontra, tuttavia, con la "**sistematicità**" a cui lo stesso dovrebbe essere informato, tenuto conto della vita economica utile e del valore di presunto realizzo finale dei beni assoggettati al processo di

## ammortamento.

In tal senso, una modifica del piano di ammortamento (per esempio, finalizzata ad aumentare la percentuale della quota di ammortamento annuale dal 3% al 6%) presupporrebbe un significativo mutamento delle condizioni su cui erano state fondate le originarie valutazioni, idoneo a provocare un aumento della quota di ammortamento da stanziare in bilancio.

Le disposizioni attuative prevedono, peraltro, che ***“La maggiorazione di cui punto 4.1 è deducibile, nel rispetto dei limiti ivi indicati, nell’ipotesi di modifica al piano di ammortamento civilistico operata nell’esercizio di prima applicazione della stessa”.***

Tale disposizione attuativa, contenuta nel decreto direttoriale, **non rappresenta una disposizione derogatoria rispetto alle norme del codice civile in materia di bilancio**, né una garanzia di deducibilità, in ipotesi di scelte di bilancio meramente “opportunistiche” sul piano fiscale, come del resto accadde quando, a seguito dell’abrogazione della possibilità di dedurre extra-contabilmente gli ammortamenti “anticipati”, di cui all’**articolo 102, comma 3, Tuir**, fu previsto che *“... gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico a partire dall’esercizio dal quale, in conseguenza della modifica recata dal comma 33, lettera q), numero 1), decorre l’eliminazione delle deduzioni extracontabili, possono essere disconosciuti dall’Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l’impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili”* (articolo 1, comma 34, L. 244/2007, c.d. Legge Finanziaria per l’anno 2008), **norma, peraltro, mai espressamente abrogata.**

Dal quadro tratteggiato parrebbe emergere, quindi, **l’impossibilità di modificare il piano di ammortamento contabile al solo scopo di fruire della maggiorazione fiscale** in rassegna, determinandosi così, di fatto, un certo **“svuotamento”** della concreta portata dell’agevolazione di cui, a questo punto, non si comprendono nemmeno bene la *ratio* e i fisiologici destinatari.

Diversamente, ove la scelta del decreto direttoriale fosse stata quella di **valorizzare il principio di specialità della norma contenuta nella Legge di bilancio per l’anno 2023**, di per sé idoneo a superare il principio della previa imputazione a conto economico dei costi contenuto nell’[articolo 109 Tuir](#), si sarebbe consentita **una più generalizzata fruizione della norma agevolativa**, senza “imporre” modifiche ai criteri di ammortamento contabile, spesso ben difficilmente coordinabili con le disposizioni del codice civile e con la corretta applicazione dei principi contabili.

Si consideri, infatti, che l’[articolo 109, comma 4, Tuir](#), stabilisce che: *“Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all’esercizio di competenza. ... Sono tuttavia deducibili: ... b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. ...”.*

Peraltro, la relazione tecnica di accompagnamento della norma, ove afferma che *“La maggior*

*misura (dal 3 al 6%) è consentita, comunque, nel rispetto dei principi contabili, alle imprese che operano in quei settori”, consentirebbe una **duplice chiave di lettura**, non solo in linea con la scelta restrittiva operata con il decreto direttoriale, bensì anche nel senso che la fruizione della maggiorazione sarebbe “... **consentita, comunque, nel rispetto dei principi contabili**”, ovvero **senza dover “forzare” le valutazioni** in ordine alla residua vita utile degli immobili delle imprese potenzialmente beneficiarie.*

Una **lettura restrittiva**, che prescindendo dal principio di specialità della norma, qual è quella contenuta nel decreto direttoriale del 22 marzo scorso, finisce, quindi, nella maggior parte dei casi, per **consentire la fruizione della maggiorazione di fatto solo a imprese prive di presidi e sistemi di controllo**, peraltro comunque esposte a **rischi di contestazione ove il cambiamento del piano di ammortamento contabile non fosse idoneamente supportato sul piano civilistico e della corretta applicazione dei principi contabili**.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***Deduzione dei costi auto nel noleggio con conducente***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî



L'[articolo 164 Tuir](#) prevede importanti **limitazioni** alla **deducibilità** dei costi relativi ai mezzi di trasporto utilizzati nell'esercizio d'impresa ed arti e professioni.

In linea generale, la citata disposizione prevede che la **deduzione di tali costi** (ammortamenti, canoni di leasing, canoni di locazione e relative spese di impiego) può essere:

- **integrale** per i mezzi "esclusivamente" strumentali allo svolgimento dell'attività (lett. a);
- **limitata al 20%** (o 80% per agenti e intermediari) ed entro un limite massimo per le quote di ammortamenti ed i canoni di locazione/noleggio (lett. b);
- **limitata al 70%**, ma senza alcun limite massimo, per i mezzi concessi in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta (lett. b-bis).

In questo contesto normativo si inserisce anche l'utilizzo dell'autovettura da parte del soggetto che svolge l'attività di **noleggio con conducente**, consistente nel mettere a disposizione un'autovettura con il relativo conducente.

Per quanto riguarda gli aspetti fiscali, è necessario verificare se le **spese sostenute per l'acquisto** (diretto o tramite leasing) e i costi di impiego siano **interamente deducibili ovvero soffrano di alcune limitazioni**.

Riprendendo la suddivisione indicata in precedenza, l'automezzo utilizzato per l'attività di noleggio con conducente rientra nell'[articolo 164, comma 1, lett. a\), n. 1\), Tuir](#), in cui è stabilito che **sono interamente deducibili dal reddito d'impresa le spese e gli altri componenti negativi** relativamente "(...) alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (...), destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa".

Come più volte affermato dall'Agenzia delle entrate ([circolare 37/E/1997](#), [circolare](#)

[48/E/1998](#) l'utilizzo **esclusivamente strumentale** deve intendersi sussistente laddove l'attività d'impresa non possa essere esercitata senza il veicolo.

Negli esempi proposti dall'Agenzia è riportata anche l'ipotesi di autovetture utilizzate dalle **imprese di noleggio (con o senza conducente)**.

Per quanto riguarda le spese di impiego, è necessario effettuare alcune **distinzioni**.

In primo luogo, sono **deducibili integralmente** (sempre nell'ambito della stessa lett. a) le **spese di impiego tipiche** (carburanti, lubrificanti, pedaggi autostradali, ecc.), mentre per le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di carattere ordinario l'articolo 1 del D.M. 13.07.1981, in deroga all'ordinario criterio previsto dall'[articolo 102, comma 6, Tuir](#) (deduzione limitata al 5% del costo dei beni ammortizzabili), prevede per alcune **attività**, tra cui il **noleggio con conducente**, la **possibilità di dedurre tali costi** fino al limite del 25% del costo complessivo dei beni stessi.

L'eventuale eccedenza, invece, è **deducibile in quote costanti nei tre periodi d'imposta successivi**.

Infine, le spese relative ai pneumatici sono **interamente deducibili nell'esercizio in cui sono stati sostenuti** (articolo 1 del D.M. 13.07.1981).

In merito alle spese per i pneumatici, la previsione di deduzione integrale nell'esercizio consente al soggetto che svolge l'attività di noleggio con conducente di **"spesare" immediatamente ed in unica soluzione quelle spese strettamente attinenti** ad un bene strumentale necessario per lo svolgimento dell'attività e soggetto ad una forte e rapida usura.

Una particolare riflessione merita il dettato letterale dell'articolo 1 del D.M. 13.07.1981, laddove viene precisato che *"i costi relativi ai pneumatici sono **deducibili per intero nell'esercizio in cui sono stati sostenuti**"*.

Tale ultimo vocabolo potrebbe indurre il lettore a ritenere che prevalga, in luogo dell'ordinario criterio di competenza, il **principio cd. "di cassa"**, con ciò determinando uno sfasamento temporale tra il momento in cui viene utilizzato il servizio (sostituzione dei pneumatici) e quello in cui ne avviene il pagamento e la relativa deduzione.

Sul punto, la [circolare 11/1982](#), ha precisato che l'espressione utilizzata *"non sta a significare che alla fattispecie sia applicabile il cosiddetto principio di cassa, ma con essa si intende unicamente dare rilevanza fiscale a tale bene **nell'esercizio nel quale ha inizio il suo utilizzo**"*.

Di conseguenza, continua la circolare, *"i pneumatici acquistati al solo fine di costituire una scorta e di cui non venga iniziato l'utilizzo hanno **natura di permutazione patrimoniale e come tale interessante unicamente il conto patrimoniale**"*.

Infine, per quanto riguarda le altre spese di manutenzione dei beni ammortizzabili diversi dagli automezzi, si applicano le ordinarie regole sancite dall'[articolo 102, comma 6, Tuir](#) (limite del 5%).