

## 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%).