

Rimborsi chilometrici negli studi associati

Permangono incertezze sul trattamento fiscale

Una fattispecie mai affrontata dal legislatore è quella riguardante il trattamento fiscale dei rimborsi chilometrici riconosciuti dagli studi professionali ai propri associati. Sul tema, l'agenzia delle Entrate non si è mai pronunciata in modo specifico e la giurisprudenza, tanto di merito quanto di legittimità, ha espresso orientamenti spesso contrastanti tra loro.

Rimborsi chilometrici negli studi associati

Tema sempre centrale per gli studi associati è quello legato al **trattamento fiscale** dei **rimborsi chilometrici** riconosciuti ai propri soci per l'utilizzo dell'autovettura personale per trasferte riguardanti **esclusivamente l'attività professionale**. Il legislatore fiscale ha da sempre dedicato poca attenzione alla disciplina del reddito di lavoro autonomo, con la conseguenza che molti aspetti non sono, ad oggi, ancora regolamentati e, in aggiunta, le poche norme esistenti vengono spesso lette come corpi a sé stanti, fuori da un inquadramento generale, originando interpretazioni a volte poco condivisibili.

Prassi operative e contestazioni dell'amministrazione

Per giurisprudenza ormai consolidata, gli studi associati, ancorché privi di personalità giuridica, costituiscono forme di aggregazione di interessi assimilabili alle **associazioni non riconosciute** (cfr. Cass. civile, Sez. III, 13.4.2007, n. 8853). Essi, quindi, possono essere intestatari delle carte di circolazione degli autoveicoli (cfr. nota del ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti n. 51431 dell'11 giugno 2010); nella prassi operativa, però, tale situazione di "comproprietà" potrebbe risultare piuttosto scomoda. Per far sì che questi beni possano partecipare, quali componenti negativi, alla formazione del reddito dell'associazione professionale, nella prassi vengono adottate, **alternativamente**, le seguenti soluzioni:

- **cointestazione del bene allo studio associato**, detraendo l'Iva nella misura del 40% (ex articolo 19-bis1, comma 1, lettera c), Dpr 633/1972) e deducendo, in misura pari al 20%, i costi di acquisto e di esercizio in base all'articolo 164, comma 1, lettera b), Dpr 917/1986, fermo restando che è consentita al massimo la deducibilità per tanti veicoli quanti sono gli associati che compongono lo studio medesimo;
- **l'associato affida, in comodato, l'autoveicolo di sua proprietà all'associazione professionale** : attraverso questo contratto, l'associazione professionale utilizza il bene ed è, pertanto, legittimata a dedurre, con i limiti sopra ricordati, le relative spese di gestione e di manutenzione (ma non quelle di acquisto). Si rende opportuno registrare il contratto di comodato per attribuire data certa all'operazione;
- **l'associato addebita i costi all'associazione professionale**: con tale modalità, l'associato (spesso privo di

partita Iva personale) addebita, generalmente in base alle tariffe ACI, le spese di utilizzo dell'autovettura in conseguenza dei soli viaggi (documentati) sostenuti a favore dell'associazione professionale, la quale deduce integralmente (eventualmente nei limiti di cilindrata di cui all'articolo 95, comma 3, Dpr 917/1986) tali importi che costituiscono, per l'associato, meri rimborsi patrimoniali.

La fattispecie che crea maggiori problematiche è quella sopra indicata alla lettera c): infatti, in tali ipotesi, l'Amministrazione finanziaria ritiene non deducibili gli importi addebitati allo studio dall'associato, in quanto la descritta modalità sarebbe rivolta dall'articolo 95, comma 3, Dpr 917/1986 a dipendenti ed amministratori non professionali, e sarebbe, quindi, a parere dell'agenzia, inapplicabile al caso di specie, non essendo contemplata dall'articolo 54 del Tuir. Pertanto, secondo l'interpretazione degli Uffici, l'unica modalità di deduzione possibile sarebbe quella ex articolo 164 del Tuir mediante intestazione all'associazione professionale dei veicoli degli associati.

Preme evidenziare, inoltre, che in occasione di diverse verifiche fiscali agli studi professionali, l'Amministrazione ha contestato la **deducibilità** delle **spese di trasferta** dei componenti lo studio associato sotto forma di **rimborso spese** (documentato) sulla base dei chilometri effettuati (tariffe ACI) per l'attività professionale. La tesi dei verificatori si baserebbe sul testo dell'articolo 164, comma 1, lettera b), Dpr 917/1986 che prevede la deducibilità parziale (20%) dei costi sostenuti per gli autoveicoli, nel limite massimo di uno per ogni associato. Viene, inoltre, contestata l'applicabilità dell'articolo 95, comma 3, Dpr 917/1986, che sarebbe ipotizzabile solo nell'ambito del reddito d'impresa ed esclusivamente con riferimento a dipendenti e collaboratori. Qualche Ufficio giunge persino ad ipotizzare una qualche forma di reddito in capo al professionista destinatario del rimborso.

Le conclusioni sopra indicate a cui spesso giunge l'agenzia delle Entrate **non** appaiono **condivisibili**, in quanto, nel momento in cui un costo professionale risulti **inerente all'attività, adeguatamente documentato ed effettivamente pagato**, l'articolo 54 del Tuir ne consente la deducibilità integrale, non sottoponendo tale spesa ad alcuna ulteriore condizione di deducibilità. È vero che l'articolo 164 del Dpr 917/1986 impone una deducibilità ridotta (attualmente pari al 20%) per le spese relative a veicoli ad uso non esclusivamente strumentale, ma ciò, di fatto, porta ad una "**forfettizzazione**" dell'inerenza dei costi legati all'acquisto e alla gestione dei veicoli stessi, proprio in quanto destinati anche ad essere utilizzati dagli associati per motivi personali.

In linea di principio, l'**analicità dei rimborsi spese** (ovviamente a condizione che la documentazione sottostante sia corretta e che sia evidente il nesso tra il viaggio dell'associato e l'attività svolta dallo studio, secondo il requisito dell'inerenza) porrebbe il contribuente al riparo da possibili contestazioni del Fisco, in quanto l'Amministrazione sarebbe, comunque, sempre in grado di verificare puntualmente l'inerenza dei costi delle singole trasferte.

D'altro canto, una norma, che impone una deducibilità limitata (nel caso di specie, 20%) ai costi esclusivamente riferiti all'attività professionale o d'impresa, potrebbe essere considerata **incostituzionale**, in quanto violerebbe il principio della ragionevolezza e della capacità contributiva (articoli 3 e 53 della

Costituzione). Detta limitazione, pertanto, non ha alcun motivo di esistere nel caso delle trasferte, siano esse poste in essere da dipendenti, amministratori, professionisti o soci.

Sul punto, è utile richiamare la circolare n. 6/E/2009 (§ 4), con la quale l'agenzia delle Entrate è intervenuta su una fattispecie sostanzialmente analoga a quella dei rimborsi chilometrici ai soci di studi associati. Infatti, trattando il caso dei rimborsi spese per le trasferte dei soci di una società di persone, pur negando l'applicabilità diretta dell'articolo 95, comma 3, Dpr 917/1986 alla fattispecie, ha affermato che queste spese " *possono, invece, essere portate in deduzione secondo il generale principio di inerenza che sottende alla determinazione del reddito di impresa* ", così avallando il ricorso ai principi generali dell'ordinamento (nella fattispecie quello dell'inerenza).

Il parallelo con le società di persone non significa che l'articolo 95 del Tuir si applichi, in quanto tale, anche al reddito di lavoro autonomo, ma che esso disciplina una situazione (sussistente, nella sostanza, anche nell'ambito del reddito di lavoro autonomo) che è, *in primis*, regolata dai principi generali del sistema d'imposizione della singola tipologia di reddito.

In sede di verifica, l'Amministrazione potrà (a nostro avviso) **disconoscere i rimborsi qualora non inerenti o non correttamente documentati**, mentre non potrà essere contestata la (corretta) deduzione di spese munite di tutti i necessari requisiti richiesti dal legislatore (inerenza, documentabilità, effettivo sostenimento). In mancanza di un'espressa previsione normativa appare, quindi, legittimo poter applicare, in quanto compatibile al caso di specie, il **generale principio di inerenza**, principio considerato immanente nell'ordinamento tributario.

Orientamenti giurisprudenziali di merito

La **distinzione** che sussiste tra gli **autoveicoli intestati allo studio associato**, utilizzati dai membri assegnatari dei medesimi tanto per trasferte di lavoro quanto per viaggi personali, e quelli di **proprietà dei singoli associati**, questi ultimi rimborsati solo per i chilometri percorsi nello svolgimento della professione, sembra sfuggire anche ad una parte della giurisprudenza di merito.

A quest'ultima fattispecie (rimborsi chilometrici agli associati per i viaggi professionali effettuati), secondo la pronuncia n. 137/02/2020 della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, si applicherebbe il dettame dell'articolo 164, comma 1, lettera b), Dpr 917/1986, e, quindi, la deducibilità nella misura del 20%, limitatamente ad un solo veicolo per ogni associato. La conclusione a cui giungono i Giudici reggiani (preceduta temporalmente dalla pronuncia - dello stesso tenore - della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso con Sentenza n. 10/08/2015), oblitera la distinzione esistente tra veicoli intestati agli studi associati ed utilizzati in modo promiscuo (lavorativo e personale) dai vari professionisti e veicoli di proprietà dei singoli associati, i quali si limitano a richiedere allo studio il rimborso dei soli chilometri di cui è dimostrata la percorrenza per finalità proprie dell'attività professionale. Le predette conclusioni a cui giungono i Giudici di prime cure potrebbero assumere un significato se i rimborsi spese riguardassero qualunque percorso compiuto dagli associati, anche quello relativo a trasferimenti "personali". Molto

spesso, ci si dimentica che il concetto di "forfettizzazione" dell'inerenza previsto dal legislatore tributario ha senso quando un bene viene utilizzato " **promiscuamente**", ovvero sia per un'attività d'impresa, arte o professione che per "finalità" di svago o, comunque, personali, mentre risulta privo di significato se vi è la dimostrazione oggettiva che i costi sono solamente quelli sostenuti per tale attività, essendo già depurati all'origine di quelli non inerenti. Perdendo di vista il generale concetto di inerenza, risulta poco agevole spiegare per quale motivo lo studio associato possa dedurre integralmente i chilometri della segretaria che si reca, con la propria auto, a depositare il ricorso in Commissione Tributaria e non anche quelli dell'associato professionista che va a discuterlo.

Difficilmente condivisibile appare, inoltre, la posizione assunta nella Sentenza n. 2185/02/2018 della Commissione Tributaria Regionale della Puglia, che ha considerato deducibili solamente i costi chilometrici addebitati analiticamente ai clienti in fattura: seguendo questo principio, infatti, nessuna spesa generale di studio (riscaldamento, illuminazione, ecc.) risulterebbe deducibile.

Anche la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto n. 165/11/2017, pur favorevole ai contribuenti (anche se ora cassata dall'ordinanza della Suprema Corte n. 2831/2022, di cui si tratterà sotto), contiene una motivazione poco convincente sul tema in esame.

Recenti pronunce della suprema corte

Sul tema è recentemente intervenuta anche la Suprema Corte di Cassazione con le Ordinanze nn. 776/2022 e 2831/2022 (medesima sezione giudicante), esprimendo **orientamenti difformi**. È pur vero che l'esito di un giudizio di legittimità dipende non solo dal caso trattato, ma anche dalle motivazioni più o meno condivisibili dei giudici di appello ma, nei casi oggetto di pronuncia, si ha la sensazione che le fattispecie abbiano contenuti che mal si adattano alle norme del Tuir, mettendo, di conseguenza, in difficoltà gli Ermellini. Entrambe le Ordinanze nascono da ricorsi dell'agenzia delle Entrate avverso i giudizi di secondo grado favorevoli ai contribuenti.

Con la prima pronuncia (Ordinanza n. 776/2022), la Suprema Corte riconosce al giudice di secondo grado di aver puntualmente precisato che tali costi discendono dall'uso che delle auto i professionisti fanno **esclusivamente per recarsi dai clienti**, con conseguente rigetto del ricorso e condanna dell'Amministrazione al pagamento delle spese di lite.

La seconda pronuncia (Ordinanza n. 2831/2022), invece, termina con l'accoglimento del ricorso dell'Amministrazione finanziaria, poiché la Commissione Tributaria Regionale avrebbe erroneamente applicato, in materia di deduzione di costi per autovetture, i principi relativi ai lavoratori dipendenti, invece che, più correttamente, quelli applicabili alla fattispecie (relativa ad associazione di professionisti) regolata dall'articolo 164 del Dpr 917/1986. La decisione d'appello viene, quindi, cassata con rinvio in quanto sarebbe necessario valutare se l'autoveicolo fosse o meno **indispensabile ed esclusivamente utilizzato per lo svolgimento dell'attività** d'impresa, costituendo ciò **oggetto di prova** da parte del contribuente.

Rimborsi chilometrici - Recenti pronunce	
Cassazione, Ordinanza 12.1.2022, n. 776	Cassazione, Ordinanza 31.1.2022, n. 2831
<p>Sono integralmente deducibili i costi concernenti i veicoli destinati esclusivamente all'attività propria dell'impresa: è, peraltro, onere del contribuente dimostrare tale presupposto, quale fatto costitutivo del diritto alla integrale deduzione, ferma restando la presunzione di uso promiscuo dei mezzi che, pur essendo strumentali all'attività d'impresa, non sono indispensabili per l'esercizio della stessa: nella fattispecie la C.T.R. ha puntualmente precisato che tali costi discendono dall'uso che delle auto i professionisti fanno esclusivamente per recarsi dai clienti, ossia per una attività tipicamente propria dell'impresa, cosicché può anche dirsi integralmente soddisfatto l'assolvimento dell'onere della prova.</p>	<p>Ai sensi della norma citata (articolo 164 Tuir) sono integralmente deducibili solo i costi concernenti i veicoli destinati esclusivamente all'attività propria dell'impresa, presumendosi un uso promiscuo negli altri casi: è, peraltro, onere del contribuente dimostrare tale presupposto, quale fatto costitutivo del diritto alla integrale deduzione, ferma restando la presunzione di uso promiscuo dei mezzi che, pur essendo strumentali all'attività d'impresa, non sono indispensabili per l'esercizio della stessa. Nella fattispecie la C.T.R. ha pertanto, erroneamente, ritenuto che l'Ufficio non potesse contestare la deduzione integrale dei costi in relazione alla loro inerenza: doveva, invece, valutare se l'autoveicolo fosse utilizzato esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa, costituendo ciò oggetto di prova da parte del contribuente.</p>

Opportuno un intervento del legislatore

Al di là dell'erroneo riferimento (presente in entrambe le pronunce di legittimità) all'attività d'impresa, il punto nodale va ricercato sull'**aspetto probatorio**: i rimborsi devono riguardare **esclusivamente** trasferte operate **nell'interesse (documentabile) dello studio associato**, perché solo in tal modo si giustifica l'**inerenza integrale** che rende del tutto superflua l'applicazione dell'articolo 164 del Dpr 917/1986. È evidente che questo articolo può trovare applicazione solo nell'ipotesi in cui l'autovettura sia **intestata allo studio professionale** (considerato come autonomo centro di imputazione di interessi), con la conseguenza che i relativi costi di gestione (es. carburanti, manutenzioni, ecc.) sarebbero **deducibili** nella misura del **20%**: tale limite è stabilito dal legislatore come **presunzione assoluta di utilizzo promiscuo** che non ammette prova contraria. Se l'autovettura, invece, è **intestata personalmente al singolo associato**, che la utilizza per le trasferte presso i clienti dello studio medesimo, il **costo della trasferta**, se adeguatamente **documentato**, deve considerarsi inerente all'attività professionale e, quindi, **integralmente deducibile**. L'inerenza rappresenta, infatti, il nesso che collega un componente economico con l'attività esercitata e, pertanto, trattasi di un principio immanente nella determinazione del reddito, sia esso di lavoro autonomo che d'impresa. Una volta stabilito, sulla base della documentazione giustificativa, che il costo

del rimborso chilometrico è inerente all'attività professionale, non si intravedono cause ostative al suo integrale riconoscimento, non sussistendo, per tale tipologia di costi, una disciplina specifica che ne limiti la deducibilità.

Considerata la lacuna normativa e gli ondivaghi orientamenti giurisprudenziali sia di merito che di legittimità, appare, quindi, quanto mai necessario ed opportuno un intervento definitivo del legislatore.