

IMPOSTE SUL REDDITO

Rimborsi chilometrici nelle associazioni professionali

di Giovanni Valcarenghi, Roberto Bianchi

Una recente sentenza della CTP di Udine (n. 11/2/2017) ha riportato alla luce l'annosa problematica dei **rimborsi chilometrici** riconosciuti da uno studio professionale ai propri associati per l'utilizzo delle **auto personali**. Quale norma deve essere applicata, tra l'[articolo 54](#) (lavoro autonomo), l'[articolo 95](#) (costi per trasferte) e l'[articolo 164](#) (costi auto) del Tuir? A mente della richiamata sentenza, la preminenza dovrebbe essere assegnata alla **norma regolatrice dei costi auto**.

La recente pronuncia dei giudici friulani risulta essere in linea con quanto disposto da quelli della CTP di Treviso (sentenza n. 10/8/2015), che - un paio di anni fa - si pronunciarono su una questione analoga.

La vicenda sottoposta al vaglio della commissione riguarda degli avvocati organizzati in uno **studio associato** che utilizzano le **proprie autovetture** per recarsi presso i clienti dell'associazione. A seguito della richiesta di esibizione della documentazione, l'Amministrazione finanziaria ha contestato la **deduzione integrale** dal reddito dei rimborsi chilometrici riaddebitati allo studio associato.

A parere di entrambe le commissioni, infatti, i relativi costi sarebbero deducibili per lo studio associato nella misura prevista dall'[articolo 164 del Tuir](#) (pari, all'epoca, al 40%). I due pronunciamenti, a dir la verità non esaustivi nella sostanza e motivati in maniera sintetica, hanno affermato che l'[articolo 164](#) del Tuir rappresenta una **norma speciale** rispetto a quella di carattere generale contenuta nell'[articolo 54 del Tuir](#) in tema di **reddito di lavoro autonomo** e negli [articoli 95](#) e [109](#) del medesimo decreto in materia di reddito d'impresa e, pertanto, prevalente rispetto a queste ultime disposizioni.

A nostro sommesso avviso – invece - si tratta di una lettura errata, tanto è vero che in alcuni uffici periferici le contestazioni vengono archiviate in sede di contraddittorio, con la semplice dimostrazione della **“realtà delle trasferte”**. Infatti, il regime fiscale dei rimborsi chilometrici agli associati va ricercato nei **principi generali di determinazione del reddito di lavoro autonomo** e non nell'[articolo 164](#), per il semplice motivo che i beni (cioè le auto) sono di **proprietà e nella disponibilità dei privati** e non dell'associazione.

Prima i giudici veneti, poi quelli friulani, rilevano che l'indennità chilometrica non è espressamente disciplinata dall'[articolo 54 del Tuir](#); si qui tutto bene, salvo riscontrare che nemmeno è normata la casistica dei **rimborsi chilometrici ai dipendenti**. Su tale punto si arrestano, purtroppo, lasciandosi sfuggire il fatto (e non è cosa di poco conto) che, nella

determinazione del reddito di lavoro autonomo, esiste una regola generale che consente la **deducibilità dei costi a condizione che siano inerenti e documentati** (e la medesima vale ogni volta che non vi siano specifiche limitazioni nella norma). L'inerenza rappresenta la regola che identifica il **necessario collegamento** tra un componente economico e l'attività esercitata o da esercitarsi, da parte dell'imprenditore o del professionista; l'inerenza coniuga il principio di **capacità contributiva**, in quanto la deduzione di un componente negativo, nella determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo, non configura un "cadeau" generosamente concesso dal legislatore ma interviene direttamente, per il tramite della deduzione, nella quantificazione della base imponibile da assoggettare a tassazione. In buona sostanza, il **reddito d'impresa o di lavoro autonomo** deve essere determinato nella sua **unitarietà** in funzione della quale i costi e le spese rappresentano elementi meramente diminutivi dei componenti positivi di reddito.

Dunque, si può facilmente evincere che la facoltà di **dedurre i componenti negativi di reddito** sia correlata alla necessità di individuare la consistenza economica del presupposto impositivo, rappresentato dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo. Se si individua la connessione con l'attività di impresa o professionale, le spese devono essere considerate inerenti e, una volta individuate, le stesse devono essere coniugate con l'approccio tributario tipico delle disposizioni contenute nel Tuir.

In merito all'inerenza, dai documenti di causa emerge - in entrambi i casi - che gli studi associati avevano prodotto la **documentazione riepilogativa** delle trasferte analiticamente documentate dagli associati, delle distanze e dei luoghi raggiunti dagli stessi, consentendo di correlare il costo del viaggio all'attività svolta dai professionisti nonché soci dell'Associazione professionale.

Tutto ciò rappresenta l'elemento cardine che giustifica la totale **deducibilità dei rimborsi** oggetto di analisi in quanto, allorché un costo professionale risulti inerente all'attività, adeguatamente documentato ed effettivamente corrisposto, il principio sovraordinato correlato a quanto disposto dall'[**articolo 54 del Tuir**](#) ne consente la **deducibilità integrale**, non sottponendo tale spesa ad alcuna ulteriore condizione di deducibilità.

Il legislatore, con l'[**articolo 164**](#), ha imposto una **deducibilità ridotta** per le spese relative a veicoli, forfettizzando l'inerenza e presumendo che si tratti di beni per i quali l'utilizzo professionale si accompagna anche a quello **personale** ([**risoluzione AdE 190/E/2007**](#)). Tuttavia tale **forfettizzazione** non ha alcun motivo di essere applicata al caso sopra citato, ossia alle **trasferte**, poiché ci si sta riferendo a costi relativi a spostamenti che hanno esclusiva finalità professionale per i quali non sarebbe corretto dedurre parzialmente dei costi, pena la violazione del principio costituzionale di **capacità contributiva**.

È opportuno ricordare che, applicando la procedura del rimborso dei costi chilometrici sostenuti dal socio professionista, l'associazione professionale "**sacrifica**" la **detrazione** (parziale) **dell'Iva** sull'acquisto, nonché la **deduzione** (parziale) dei **costi di gestione dell'autovettura** per il suo utilizzo al di fuori delle menzionate trasferte con la conseguenza

che non vi è certezza in merito all'ottenimento un vantaggio dal punto di vista economico e tributario.

In buona sostanza un conto è dedurre **parzialmente tutti i costi di un veicolo** (anche quando lo si utilizza per finalità personali), un conto è dedurre le **somme rimborsate per una specifica trasferta**. In un caso la deducibilità parziale potrebbe anche essere accettata ma non nell'altro caso.

Si auspica pertanto che le decisioni che dovranno assumere le corti di merito in futuro risultino maggiormente improntate alla **corretta applicazione delle norme**, all'equità e al tempo stesso al rigore fiscale.

OneDay Master

UNA SIMULAZIONE PRATICA DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)