

**CORTE DI CASSAZIONE**  
**ORDINANZA N. 4226 DEL 18 FEBBRAIO 2025**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO LA  
CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. CRUCITTI Roberta - Presidente Dott. DI  
MARZIO Paolo - Consigliere Dott. CRIVELLI  
Alberto - Consigliere-REL  
Dott. FRACANZANI Marcello - Consigliere  
Dott. CHIECA Danilo - Consigliere  
ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

STUDIO LEGALE ASSOCIATO OMISSIS, sedente in OMISSIS, nonché OMISSIS con avv. OMISSIS;  
ricorrenti

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa ex lege  
dall'Avvocatura generale dello Stato;

controricorrente

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Friuli-Venezia Giulia, n. 85/2020  
depositata il 20 luglio 2020.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22 gennaio 2025 dal  
consigliere Alberto Crivelli.

Svolgimento del processo

RILEVATO CHE

1. I ricorrenti impugnavano avviso di accertamento conseguente al disconoscimento della deduzione dell'intero costo di trasporto rimborsato su base chilometrica (sulla base di schede compilate dagli stessi in relazione a singoli incarichi professionali) ai singoli associati dall'associazione professionale, che avevano sostenuto la spesa utilizzando i propri mezzi di trasporto, anziché - come ritenuto dall'Agenzia - il solo 40 per cento previsto dall'art. 164 TUIR. In entrambi i gradi di merito l'esito era sfavorevole ai contribuenti, che quindi propongono ricorso

in cassazione affidato a un unico motivo, cui resiste l'Agenzia a mezzo di controricorso.

### Motivi della decisione

#### CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo si deduce violazione dell'art. 164 TUIR, in quanto si sostiene che la disposizione in parola troverebbe applicazione con riguardo ai costi direttamente sostenuti dall'associazione, quindi in caso di utilizzo di veicoli propri, e non nell'ipotesi di rimborso di costi sostenuti invece dai singoli associati che si siano avvalsi di mezzi propri.

1.1. Il ragionamento che sostiene il ricorso parte dal presupposto che la deducibilità ridotta, nella misura forfettaria del 40 per cento, dei costi di trasporto prevista dall'art. 164 TUIR, sia ricollegata solo ai veicoli di proprietà (in questo caso) dell'associazione, tenendo conto della non stretta strumentalità dei beni all'attività professionale, mentre nella specie si trattava di rimborso di spese relative all'espletamento di specifici incarichi professionali, appunto sostenute utilizzando mezzi non dell'associazione.

La disposizione richiamata dall'Agenzia - che va sottolineato si riferisce non specificamente alle spese di trasporto ma in generale alle "spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore" utilizzati dal contribuente, costituisce in effetti una norma speciale rispetto al criterio di deducibilità generale delle spese, dettato invece dall'art. 54 TUIR.

Invero con l'art. 164 il legislatore ha inteso tener conto dell'uso anche promiscuo che il bene intestato all'imprenditore od al professionista (o ad altro titolo dallo stesso utilizzato in via strumentale all'esercizio della professione, dell'arte o dell'impresa), e così ha previsto una limitazione della deduzione al 40 per cento, senza peraltro indagare sulla finalità del singolo trasporto e includente anche le spese di acquisto e manutenzione e in generale tutte le componenti negative riconducibili ai mezzi di trasporto in proprietà.

Deve dedursene che tale disposizione non osta alla deduzione di specifiche e comprovate spese di trasporto riconducibili a mezzi di terzi soggetti, ed in particolare di proprietà dei singoli associati, ricorrendo ovviamente i presupposti della disciplina generale ed in particolare l'inerenza ad attività propria dell'associazione (o dell'impresa).

L'argomento secondo cui la limitazione percentuale contenuta nella norma si riferirebbe anche a veicoli in proprietà degli associati in quanto la stessa fa riferimento a mezzi "utilizzati" nell'esercizio di imprese, arti e professioni non rileva, poiché il termine allude alla natura strumentale del bene rispetto all'impresa o, nella specie, all'associazione professionale, e d'altronde come detto attiene in generale a tutte le spese e alle componenti negative riconducibili al mezzo, il che evidentemente non può riguardare mezzi di terzi.

D'altronde, a riprova che la norma non costituisce l'unica forma di deduzione delle spese di trasporto, vale il fatto che, se da un lato la stessa disciplina l'ipotesi di uso promiscuo di veicolo aziendale da parte del dipendente, a cui lo stesso viene consegnato, dall'altro l'art. 95 TUIR configura espressamente l'ipotesi di rimborso delle spese di trasporto affrontate dal

dipendente autorizzato all'utilizzo del mezzo proprio, le quali saranno deducibili non nella misura di cui all'art. 164 TUIR, ma appunto in quella di cui all'art. 95.

Ne deriva che, ricorrendo la stretta strumentalità della spesa di trasporto all'attività professionale propria dell'associazione (o a seconda dei casi dell'impresa), ove il trasporto sia effettuato con mezzo proprio dell'associato, la stessa sarà integralmente deducibile (in tal senso cfr. Cass. n. 776/2022) in quanto assoggettata non alla norma speciale – propria di beni strumentali che però appunto possono essere adibiti anche ad altri usi - di cui all'art. 164 in esame, bensì a quello generale di cui all'art. 54 TUIR.

Va dunque affermato il seguente principio di diritto

Ricorrendo il requisito della stretta strumentalità della spesa all'attività professionale propria dell'associazione, il cui onere della prova grava sul contribuente, ove il trasporto sia effettuato con mezzo proprio di un singolo professionista associato, la spesa stessa sarà deducibile integralmente da parte dell'associazione professionale che l'abbia rimborsata, restando la previsione circa la deducibilità limitata al 40 % delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto utilizzati riconducibile alla diversa ipotesi dei veicoli strumentali all'attività dell'associazione professionale.

Dovrà dunque il giudice del merito verificare la documentazione offerta in relazione alla riconducibilità delle somme dedotte esclusivamente ed inequivocabilmente all'attività professionale, oltre che ovviamente alla deducibilità delle singole voci di spesa.

2. Il ricorso dev'essere dunque accolto e, cassata la sentenza impugnata, va disposto rinvio al giudice d'appello che, adeguandosi al principio qui espresso, provvederà anche in merito alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria del Friuli-Venezia Giulia che provvederà altresì alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 22 gennaio 2025.

Depositato in Cancelleria il 18 febbraio 2025.