

## **Spese di trasferta: c'è un termine di decadenza per la presentazione**

*Tributi – Medico chirurgo - Ritenute IRPEF - Addizionali regionali e comunali - Rimborso spese di viaggio - Decorrenza del termine di decadenza per la presentazione - Dies a quo - Spese di trasferta - Art. 51, comma 5, d.P.R. n. 917/1986 - Tassazione ridotta*

### **CORTE DI CASSAZIONE** **Sentenza n. 6816 del 7 marzo 2023**

#### **Fatti di causa**

1. Con istanza presentata all'Agenzia delle entrate in data 27 febbraio 2008 S.S., esercente l'attività di medico-chirurgo convenzionato con il S.S.N. presso l'A.S.L. n. 4 di Enna, chiedeva il rimborso delle maggiori ritenute IRPEF, operate per gli anni dal 2002 al 2006 in relazione ai compensi corrisposti dall'ente datore di lavoro a titolo di rimborso spese di viaggio, a suo dire non costituenti reddito imponibile, ed assoggettate invece a tassazione IRPEF e relative addizionali regionale e comunale.
2. Formatosi il silenzio-rifiuto sull'istanza di rimborso in questione, il contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Enna la quale, con sentenza n. 1221/02/2012, depositata il 24 dicembre 2012, lo accoglieva, annullando il silenzio-rifiuto in oggetto e compensando le spese di lite.
3. Interposto gravame dall'Ufficio, la Commissione tributaria regionale della Sicilia – sezione staccata di Caltanissetta, con sentenza n. 2661/21/2016, pronunciata il 27 giugno 2016 e depositata in segreteria l'11 luglio 2016, rigettava l'appello e confermava la sentenza impugnata, con compensazione delle spese di lite.
4. Avverso tale ultima sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, sulla base di due motivi.

Non si è costituito in giudizio il contribuente S.S., rimasto intimato.

5. All'udienza pubblica del 9 novembre 2022 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. ed i procuratori delle parti hanno rassegnato le proprie conclusioni ex art. 23, comma 8-bis, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, conv. in l. 18 dicembre 2020, n. 176.

#### **Ragioni della decisione**

6. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 37 e 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nonché dell'art. 155 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, dello stesso codice.

Sostiene, in particolare, l'Ufficio che la C.T.R., con riferimento all'eccepita decadenza dalla richiesta di rimborso per le ritenute effettuate nell'anno 2002, aveva errato nell'aderire alle motivazioni dei giudici di primo grado, che avevano ritenuto che il dies a quo per tale richiesta dovesse farsi decorrere dal 24 maggio 2006, di cui al parere del SISAC in merito a tali ritenute, e che quindi la richiesta fosse tempestiva, dovendosi applicare invece il termine decadenziale di cui agli artt. 37 e 38 del d.P.R. n. 602/1973, per i quali l'istanza di rimborso delle ritenute e/o versamenti deve essere presentata a pena di decadenza del termine di 48 mesi dal versamento o dall'effettuazione delle ritenute, termine che, per l'anno 2002, al momento della presentazione della domanda era ampiamente decorso.

Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente eccepisce, invece, violazione e falsa applicazione dell'art. 51, commi 1 e 5, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto, versandosi, nel caso di specie, in materia di indennità di trasferta, questa andava assoggettata al trattamento fiscale di cui all'art. 51 cit.

7. Procedendo quindi allo scrutinio dei motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

#### **7.1. Il primo motivo è fondato.**

In base al dato testuale dell'art. 38 del d.P.R. n. 602/1973, il termine di decadenza per la presentazione delle richieste di rimborso decorre dalla data del versamento, o dalla data di effettuazione delle ritenute in caso di istanza di rimborso delle ritenute dirette ex art. 37 del d.P.R. suddetto.

A nulla rileva, quindi, che, nel caso di specie, sia stato necessario un "parere" del SISAC (Servizio Interregionale Sanitari Convenzionati) in merito alle ritenute da operare, stante il chiaro disposto della norma suindicata, che fa decorrere il termine per il versamento dal versamento dell'imposta, o dall'effettuazione delle ritenute.

Ne consegue che, per le ritenute effettuato nell'anno 2002, il contribuente, al momento della presentazione della domanda di rimborso, era ormai decaduto, essendo ampiamente decorso il termine di quattro anni previsto in materia.

#### **7.2. Anche il secondo motivo è fondato.**

Ed invero, nel caso di specie si verte in tema di indennità di trasferta del medico per svolgere attività di ambulatorio al di fuori del proprio comune di residenza. Le somme sulle quali è stata applicata la ritenuta, infatti, sono state erogate dalla A.S.L. n. 4 di Enna a titolo di spese di viaggio, previste dall'art. 86 dell'Accordo collettivo nazionale del 23 maggio 2005, quali spese di viaggio per recarsi dal luogo di residenza (Centuripe) a quello di svolgimento dell'attività (Enna).

Orbene, l'art. 51, comma 5, d.P.R. n. 917/1986, prevede una imponibilità ridotta (ovvero nulla per i rimborsi spese a piè di lista), per le indennità percepite per le trasferte o missioni che il lavoratore compie al di fuori del territorio comunale ove è ubicata la sede di lavoro.

A tal proposito, deve rilevarsi che, in tema di imposte sui redditi, il rimborso delle spese di trasferta ex art. 51, comma 5, d.P.R. n. 917/1986, può essere analitico, se ancorato agli esborsi, per vitto, alloggio e viaggio, effettivamente sostenuti e adeguatamente documentati dal dipendente, ovvero forfettario, se operato attraverso il riconoscimento di una provvista di denaro per sostenere le spese di vitto e alloggio, con la conseguenza che, mentre nel primo caso il rimborso non determina alcuna tassazione in capo al dipendente, nel secondo l'importo che oltrepassi il limite massimo previsto dall'art. 51 cit. concorre alla formazione del reddito di lavoro (Cass. 6 maggio 2020, n. 8489).

Ne consegue, pertanto, che, nel caso di specie, la C.T.R. avrebbe dovuto comunque verificare la tipologia del rimborso spese in esame, e escludere la tassazione, ovvero applicare la tassazione ridotta prevista dal citato art. 51, comma 5, d.P.R. n. 917/1986.

8. In accoglimento del ricorso, quindi, la sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio per nuovo giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia – sezione staccata di Caltanissetta, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

#### **P.Q.M.**

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia per nuovo giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia – sezione staccata di Caltanissetta, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma