

Cassazione civile sez. trib., 06/12/2024, n. 31272

(*omissis*)

RILEVATO CHE:

1. Il dott. (*omissis*), medico specialista ambulatoriale, sulla premessa di aver svolto i propri incarichi professionali presso ambulatori esterni al proprio comune di residenza, con istanza di rimborso ha richiesto alla direzione provinciale di Perugia il rimborso delle ritenute ai fini IRPEF operate dal sostituto d'imposta (trattenute sulle somme percepite a titolo di rimborso spese di viaggio) per gli anni di imposta 2016 - 2019. L'Ufficio rispondeva con provvedimento di diniego.
2. Avverso il diniego il contribuente proponeva ricorso dinanzi alla C.t.p. di Perugia; si costituiva in giudizio anche l'Ufficio, che chiedeva la conferma del proprio operato.
3. La C.t.p., con sentenza n. 106/02/2022, accoglieva parzialmente il ricorso del contribuente, limitatamente all'importo pari a Euro 8.480,78.
4. Contro tale decisione proponeva appello l'Agenzia delle Entrate dinanzi la Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria; si costituiva in giudizio anche il contribuente, chiedendo la conferma di quanto statuito in primo grado.
5. Con sentenza n. 190/01/2023, depositata in data 1 giugno 2023, la Corte adita rigettava l'appello.
6. Avverso la sentenza, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un motivo mentre il contribuente ha resistito con controricorso.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 12 novembre 2024 per la quale l'ente erariale ha depositato memoria.

CONSIDERATO CHE:

1. Con l'unico motivo di ricorso, così rubricato: "Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 51 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), e dell'art. 35 D.P.R. 28 luglio 2000, n. 271, attuativo dell'art. 48 dell'accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici specialisti ambulatoriali interni, stipulato in data 9 marzo 2000, in relazione all'art. 360,

primo comma, n. 3, cod. proc. civ. • Ufficio lamenta error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha affermato che le somme corrisposte alla controparte dovevano qualificarsi come percepite a titolo di indennità /risarcimento e non retributivo, con conseguente esenzione da tassazione e legittimità dell'istanza ex adverso formulata, mentre in realtà deve ritenersi che il regime delle trasferte non possa essere applicato al caso di specie in quanto esso trova luogo nella sola ipotesi in cui il lavoratore sia autorizzato a recarsi al luogo di missione, e non al luogo di lavoro, partendo dalla sua residenza.

2. Il motivo di ricorso proposto • fondato.

2.1. Con riferimento alla disposizione riguardante i cc.dd. •trasfertisti•, • recentemente intervenuta la disposizione di cui all'art. 7-quinquies del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (convertito dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225) • che, secondo Cass., Sez. U., sentenza n. 27093 del 15/11/2017 (Rv. 646405 • 01), • ha introdotto una norma retroattiva autoqualificata di •interpretazione autentica• del comma 6 dell'art. 51 del TUIR, con la quale ha stabilito (comma 1) che i lavoratori rientranti nella disciplina prevista dal suddetto comma 6 sono quelli per i quali sussistono contestualmente le seguenti tre condizioni: a) la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro; b) lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente; c) la corresponsione al dipendente, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, di un'indennità o maggiorazione di retribuzione •in misura fissa•, attribuite senza distinguere se il dipendente si • effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si • svolta, aggiungendo che, in caso di mancata contestuale esistenza delle suindicate condizioni, • riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui al comma 5 del medesimo articolo 51•³. Ed il Supremo consesso della Corte nella citata sentenza ha precisato che •art. 7-quinquies del D.L. n. 193 del 2016 (convertito dalla legge n. 225 del 2016) • risulta conforme ai principi costituzionali di ragionevolezza e di tutela del legittimo affidamento nella certezza delle situazioni giuridiche, oltre che all'art. 117, primo comma, Cost., sotto il profilo del principio di preminenza del diritto e di quello del processo equo, consacrati nell'art. 6 della CEDU. Infatti, tale norma retroattiva ha attribuito alla norma interpretata un significato non solo compatibile con il suo tenore letterale ma pi•¹ aderente alla originaria volontà del legislatore, con la finalità di porre rimedio ad una situazione di oggettiva incertezza del dato normativo, determinata un persistente contrasto tra la giurisprudenza di legittimità, le Pubbliche Amministrazioni del settore e la variegata giurisprudenza di merito•, precisando altresì che •in materia di trattamento contributivo dell'indennità di trasferta, alla stregua dei criteri di interpretazione letterale, storica, logico-sistematica e teleologica, •espressione •anche se corrisposta con carattere di continuità •• presente sia nell'art. 11 della legge 4 agosto 1984, n. 467 sia nel vigente art. 51, comma 6, del TUIR (così come nel comma 6 dell'art. 48 del TUIR, nel testo risultante dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314) • deve essere intesa, nel senso che •eventuale continuatività della corresponsione del compenso per la trasferta non ne modifica •assoggettabilità al regime contributivo (e fiscale) meno

gravoso (di quello stabilito in via generale per la retribuzione imponibile), rispettivamente previsto dalle citate disposizioni. Da tali principi discende che nel caso di specie, indimostrata la ricorrenza delle tre condizioni di applicazione del disposto di cui al comma 6 dell'art. 51 TUIR, al contribuente, che comunque ha dimostrato l'effettuazione di trasferte lavorative, spetta la detassazione prevista dal comma 5 della medesima disposizione.

2.2. Ancora si è rilevato che, in concreto, i commi da 5 a 8 dell'art. 51 del Tuir stabiliscono, in deroga al principio di onnicomprensività della retribuzione dettato dal precedente primo comma, una parziale non concorrenza alla formazione del reddito per alcune indennità erogate a dipendenti che svolgono, occasionalmente o abitualmente, attività lavorativa in luoghi diversi rispetto a quello individuato nel contratto di lavoro. Contrariamente, nel caso di specie, come in quelli decisi da questa Corte con le pronunce richiamate, si verte in tema di indennità corrisposte al medico per svolgere attività di ambulatorio al di fuori del proprio comune di residenza, fattispecie differente da quella della trasferta comandata al di fuori del comune della sede di lavoro, come evidenziato dall'Amministrazione ricorrente, che richiama a tale proposito la Risoluzione n. 106/E/2015 del 21/12/2015 dell'Agenzia delle Entrate. Riscontra quanto ora osservato il rilievo che l'istituto della trasferta al di fuori del comune della sede di lavoro contrattualmente prevista trova diversa ed autonoma disciplina nell'art. 32 dell'Accordo collettivo nazionale di lavoro per la disciplina dei rapporti con i medici specialisti ambulatoriali interni ed altre professionalità sanitarie (biologi, chimici, psicologi) ai sensi dell'art. 48 della legge n. 833/78 e dell'art. 8 del D.Lgs. n. 502 del 1992 e successive modificazioni ed integrazioni, del 29.07.09, presente anche nel successivo Accordo del 17.12.15. Detto articolo, rubricato "Attività esterna e pronta disponibilità", al comma 1, prevede che "L'azienda, per propri fini istituzionali o esigenze erogative, può fare svolgere allo specialista ambulatoriale o al professionista, incaricato ai sensi del presente Accordo, attività professionale anche al di fuori della sede di lavoro indicata nella lettera di incarico (attività esterna). In caso di incarico conferito per lo svolgimento esclusivo di attività esterna, come sede di lavoro si intende quella dove avviene la rilevazione della presenza all'inizio dell'orario di servizio" e, al comma 6, che "Per lo svolgimento di attività esterna al professionista è attribuito un emolumento forfetario aggiuntivo calcolato sul compenso orario".

2.3. L'emolumento in esame può essere ricondotto alla previsione derogatoria contemplata dal comma 2, lett. d) dell'art. 51 Tuir che, con specifico riferimento alle somme corrisposte e ai servizi prestati in relazione agli spostamenti per raggiungere dal luogo di residenza la sede di lavoro, prevede che: "Non concorrono a formare il reddito le prestazioni di servizi di trasporto collettivo alla generalità o a categorie di dipendenti; anche se affidate a terzi ivi compresi gli esercenti servizi pubblici". Tale fattispecie, infatti, non riguarda i rimborsi in oggetto, atteso che gli spostamenti in esame sono individuali e non possono, evidentemente, essere ricondotti alle prestazioni di servizi di trasporto collettivo, previste dal menzionato articolo. In conclusione, deve darsi continuità all'orientamento recentemente espresso da questa Corte, che ha affermando che il rimborso spese di accesso previsto

dall'art. 35 del D.P.R. n. 271 del 2000, il quale prevede la corresponsione di un rimborso spese di accesso alla sede di lavoro che si trovi in un Comune diverso da quello di residenza del medico ambulatoriale convenzionato, rimborso determinato con il criterio forfettario della indennità chilometrica, è ontologicamente diverso dalle indennità percepite per le trasferte di cui all'art. 51 comma 5 Tuir, le quali consistono in spostamenti temporanei del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa in comune diverso da quello ove essa è ordinariamente effettuata, spostamenti intervenuti su richiesta e nell'interesse del datore di lavoro; di conseguenza, il principio di onnicomprensività previsto dall'art. 51 comma 1 Tuir comporta che tale voce, non essendo riconducibile alla previsione di cui all'art. 51 comma 5 cit., debba essere ricompresa tra le somme a qualunque titolo percepite in relazione al rapporto di lavoro dipendente, pertanto soggette ad imposizione fiscale (Cass. nn. 2124, 2126, 2184, tutte del 22/01/2024) (Cass. n. 12075/2024).

2.4. Nella fattispecie in esame la Corte ha fatto mal governo dei principi normativi e giurisprudenziali illustrati allorché ha affermato la natura non retributiva dell'indennità in questione, conseguentemente riconoscendole la non imponibilità.

3. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza va cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., con il rigetto dell'originario ricorso della società contribuente.

Si compensano le spese dei gradi di merito.

Le spese del giudizio di legittimità seguono il criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente.

Compensa le spese dei gradi di merito.

Condanna il controricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 3.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma il 12 novembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 6 dicembre 2024.

Campi meta

Massima : *Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), i rimborsi spese di viaggio percepiti da un medico specialista ambulatoriale per recarsi presso ambulatori situati al di fuori del proprio comune di residenza sono assoggettabili a tassazione, non sussistendo i presupposti per l'applicazione di regimi di esenzione o di non concorrenza al reddito previsti specificamente per le indennità di trasferta o per altre categorie di compensi.*

Supporto Alla Lettura :

IMPOSTE

Si tratta di quel tributo che colpisce tutti i contribuenti mediante un prelievo coattivo da parte dello Stato utilizzato per finanziare i servizi pubblici fruibili dalla collettività (es. sanità, istruzione o difesa). La differenza con le *tasse* sta nel fatto che queste sono direttamente collegate all'utilizzo di un servizio specifico e, quindi, vengono pagate per beneficiare di un servizio. Le imposte si dividono in: **dirette**: gravano direttamente sul reddito o sul patrimonio delle persone fisiche e giuridiche, nel senso che vengono calcolate in base alla capacità contributiva del soggetto, ovvero alla sua abilità di generare reddito o possedere beni, sono quindi collegate in modo diretto alla situazione economica del contribuente. Le principali imposte dirette sono:

- IRPEF (*Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche*): colpisce il reddito complessivo generato dalle persone fisiche e sui soci delle società di persone (SAS o SNC).
- IRES (*Imposta sul Reddito delle Società*): grava sul reddito delle società (SRL).
- IRAP (*Imposta Regionale sulle Attività Produttive*): colpisce i redditi prodotti nell'esercizio di imprese.

indirette: vengono applicate a transazioni commerciali, beni e servizi, sono infatti generalmente incluse nel prezzo dei beni e dei servizi acquistati dai consumatori e vengono riscosse dai venditori al momento della vendita, per poi essere versate allo Stato, colpiscono, cioè, il consumo o la spesa del contribuente. Questo tipo di imposte sono c.d. *regressive*, nel senso che essendo un costo fisso aggiunto al prezzo del bene o servizio, colpiscono in modo più incisivo i gruppi a reddito più basso in quanto l'importo dei tributi indiretti non varia in base al reddito o alla ricchezza del consumatore. Le principali imposte indirette sono:

- IVA (*Imposta sul valore aggiunto*): colpisce i beni o i servizi acquistati o scambiati.
- Accise: colpiscono specifici beni di consumo (es. tabacchi, alcolici, benzina e carburanti).
- Imposta di bollo: si versa per la stipula di atti, documenti e scritture private.
- Imposta di registro: colpisce tutti gli atti aventi ad oggetto il trasferimento di proprietà di beni immobili o diritti reali.

Le imprese sono soggette a entrambe le tipologie di imposte, ma le imposte dirette possono avere un impatto più significativo sul loro bilancio, influenzando non solo i profitti netti ma anche le decisioni strategiche riguardo agli investimenti e alla crescita.