

AGES RISPONDE

Il rimborso delle spese sostenute dal Segretario comunale per l'accesso alle diverse sedi di segreteria convenzionata. La disciplina fiscale

a cura di Angela Erspamer*

Quesito

Si chiede all'Agenzia Autonoma per la gestione dell'Albo dei segretari comunali e provinciali di esprimere proprio parere in merito alla questione relativa al regime fiscale del rimborso delle spese per l'accesso del segretario comunale alle diverse sedi di segreteria convenzionata. In particolare se tali rimborsi previsti dall'art. 45, comma 2, Ccnl 16.05.2001 concorrano a formare reddito di lavoro, soggetto a tassazione.

Parere

[...]

In primo luogo appare necessario richiamare la normativa applicabile all'ipotesi in questione, a partire dalla norma regolamentare di cui al d.p.r. 4 dicembre 1997, n. 465, art. 10, comma 3, che stabilisce: "Ai segretari che ricoprono sedi di segreteria convenzionata spetta una retribuzione mensile aggiuntiva ed il rimborso delle spese di viaggio regolarmente documentate per recarsi da uno ad altro dei comuni riuniti in convenzione per l'esercizio delle relative funzioni" e dalla disposizione negoziale di cui all'art. 45 comma 2, del Ccnl 16.05.2001 che prevede che "Al Segretario titolare di segretarie convenzionate, per l'accesso alle diverse sedi spetta il rimborso delle spese di viaggio effettivamente sostenute e documentabili".

La ratio di tali disposizioni risiede nella constatazione che in caso di convenzione di segreteria i diversi comuni convenzionati costituiscono tutti ordinarie sedi di lavoro per il Segretario comunale.

Quindi, quando quest'ultimo si reca dalla propria abitazione in una delle diverse sedi lavorative, oppure dall'una all'altra, non è in trasferta o in missione (nel qual caso si applicherebbe l'art. 47 Ccnl), ma si reca, ogni volta, presso il proprio "ordinario" posto di lavoro. Risulta evidente tuttavia che ciò costituisce un aggravio di costi che non deve tradursi in uno svantaggio o in una perdita economica per il Segretario comunale al quale devono, dunque, essere rimborsate le spese sostenute per raggiungere i diversi enti.

Rinvenuto in ciò il fondamento della disciplina relativa al rimborso delle spese di accesso, è opportuno accennare, preliminarmente, alla relativa modalità di calcolo per comprendere il regime di tassazione che, a parere di questa Agenzia, deve essere applicato.

Per consolidato indirizzo di questa Agenzia Autonoma (ex multis, parere 10.03.2005) il rimborso delle spese di viaggio da corrispondere per gli accessi alle varie sedi

convenzionate si effettua attraverso l'applicazione delle Tabelle ACI.

La scelta di tale criterio di liquidazione si giustifica in base all'esigenza di lasciare indenne il Segretario da ogni conseguenza derivante dall'uso del proprio autoveicolo. Le tariffe ACI sono, infatti, tariffe d'uso che tengono conto, per ciascun tipo di autoveicolo, di tutti i costi relativi all'utilizzo e alla conseguente normale usura dello stesso: ammortamento del costo, spese di assicurazione, spese di carburanti e lubrificanti e spese di manutenzione. Tale modalità di liquidazione consente, quindi, di non trasformare in "attività depauperativa" la prestazione del servizio di segreteria in sedi convenzionate, lontane tra di loro anche svariati chilometri.

È necessario, al riguardo, fare un'ulteriore precisazione per sgombrare il campo da inutili e pericolosi equivoci: il rimborso delle spese di viaggio attraverso il metodo delle tariffe ACI non costituisce e non potrebbe mai, per sua natura, costituire un arricchimento per il Segretario. Le tariffe ACI si limitano, infatti, a esentare il lavoratore da ogni e qualsiasi costo questi sostenga nell'utilizzo della propria autovettura. È innegabile, infatti, che l'uso giornaliero e prolungato di una vettura ne comporta un'usura superiore a quella che la medesima subirebbe a seguito di un uso ordinario necessario per recarsi ogni giorno presso un'unica sede di lavoro.

L'autorizzazione all'uso della macchina personale non può, quindi, trasformarsi in perdita economica per il lavoratore.

Ciò premesso, per stabilire l'assoggettabilità Irpef dei rimborsi in oggetto, deve richiamarsi la norma di cui all'art. 51 (ex art. 48), comma 5, del d.p.r. 917 del 1986 - Testo Unico delle imposte sui redditi - che stabilisce i criteri per la determinazione del reddito di lavoro dipendente. La norma, sebbene dettata per le "trasferte o le missioni" (e quindi non direttamente applicabile al caso in oggetto) fornisce i criteri generali per sancire anche il regime di tassazione dei rimborsi spese sostenute per l'accesso alle diverse sedi di segreteria convenzionata, ritenuta identica la ratio sottesa.

La norma, infatti, dispone che: "Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale, concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 al giorno, elevate a lire 150.000 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto o

alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. *In caso di rimborso analitico delle spese di trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di lire 30.000, elevate a lire 50.000 per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito.*

Orbene, dal dettato letterale della norma si evince quanto segue.

In caso di erogazione di una indennità forfettaria il legislatore prevede l'esenzione del rimborso nei limiti della soglia giornaliera di € 46,48. L'inciso "al netto delle spese di viaggio e di trasporto" contenuto nel primo capoverso implica che la tassazione dell'indennità di missione non comprende - in nessun caso - le spese di viaggio e di trasporto le quali, quindi, al di là ed indipendentemente dall'importo, non sono soggette a tassazione.

In caso di erogazione di una indennità forfettaria mista a rimborso analitico delle spese di vitto e/o alloggio (metodo misto), la norma prevede la riduzione della quota esente nella misura di un terzo o di due terzi a seconda, rispettivamente, che all'indennità si sommi anche il rimborso del vitto o dell'alloggio oppure cumulativamente di entrambe le voci (vitto e alloggio).

Infine, in caso di rimborso spese analitico, il T.U. dispone che i rimborsi analitici delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto non concorrono mai a formare reddito, restando, invece, esente (solo) fino al limite di € 15,49 giornalieri, il rimborso delle spese diverse ed ulteriori (esemplificativamente individuabili nelle spese telefoniche, nelle spese di parcheggio, nelle mance, etc... anche non documentabili, ma analiticamente attestate dal dipendente).

Dalla disposizione ora esaminata (nelle diverse modali-

tà di calcolo delle indennità di trasferta e rimborso delle spese) si desume, dunque, con chiarezza che il legislatore ha voluto lasciare esente da tassazione - sempre - i rimborsi delle spese vive sostenute per i viaggi.

Da ciò la non imponibilità dei rimborsi spese per l'accesso alle diverse sedi di segreteria convenzionata.

La correttezza di tale regime è, peraltro, confermata anche dal criterio utilizzato per il calcolo del rimborso delle spese di viaggio affrontate dal Segretario per l'accesso alle varie sedi convenzionate che si fonda sulle tariffe ACI.

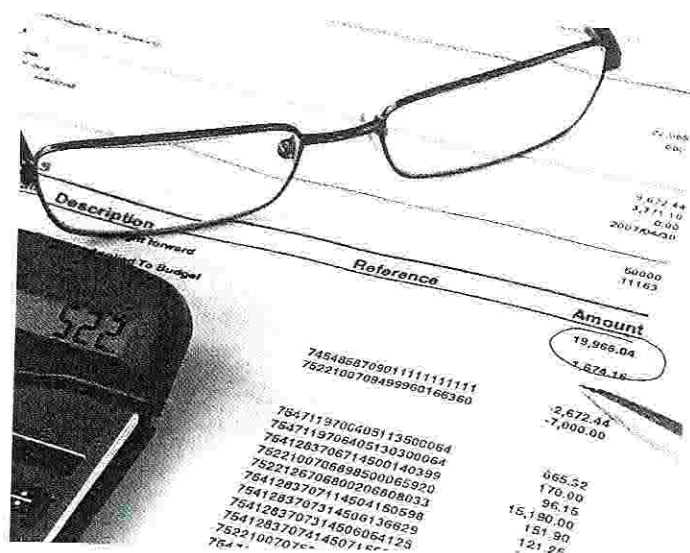
Si è già detto, infatti, che la tariffa ACI include la totalità dei costi sostenuti dall'utilizzatore del veicolo; ma ciò vuol dire, di converso, che sono computati, per l'appunto, solo i costi effettivamente sostenuti; essa è calcolata sulla base dello specifico modello di veicolo utilizzato, di modo che i costi siano esattamente corrispondenti a quelli effettivamente sostenuti dal lavoratore; infine, la moltiplicazione della tariffa per i chilometri effettivamente percorsi consente di individuare con esattezza i costi sostenuti per il percorso realmente coperto, con esclusione di qualsiasi eccedenza nella liquidazione.

Lo stesso Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate, nella circolare 23 dicembre 1997, n. 326, sopra citata, ricomprende le indennità chilometriche nei rimborsi analitici, stabilendo che "i rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto non concorrono comunque a formare il reddito quando le spese stesse siano rimborsate sulla base di idonea documentazione". E ancora che: "Relativamente all'indennità chilometrica per le trasferte fuori del comune dove il dipendente ha la sede di lavoro, si precisa che, al fine di consentire l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente dell'indennità chilometrica, non è necessario che il datore di lavoro provveda al rilascio di una espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura ammessa per il viaggio. È invece necessario che, in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità sia determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura."

Il che è esattamente ciò che avviene con l'applicazione delle tariffe ACI al rimborso delle spese di viaggio sostenute dal Segretario comunale nei suoi spostamenti da un Comune all'altro della sede convenzionata.

Al riguardo anche la Commissione Tributaria Centrale Sez. III, 2 ottobre 1989, n. 5712 ha affermato che "L'indennità chilometrica corrisposta [...] per l'esercizio di pubbliche funzioni non rientra tra i compensi in senso proprio che costituiscono l'imponibile ai fini Irpef, ma è invece da ricomprendere tra i meri rimborsi delle spese di viaggio".

Così anche l'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale Lombardia, Sportello Fiscale, con parere del 18 febbraio 2008 che afferma: "I rimborsi delle spese di viaggio e



trasporto (se idoneamente documentati) restano esclusi dall'imposizione a prescindere dalla modalità di reintegro degli oneri di trasferta adottata dal committente (analitico, forfetario o misto). Nel caso di utilizzo da parte del lavoratore del proprio veicolo, per l'effettuazione della trasferta, il rimborso delle spese di viaggio deve avvenire sotto forma di indennità chilometrica. A tal proposito le tariffe Aci, disponibili sul sito www.aci.it, tengono conto per ciascun tipo di autoveicoli, di tutti i costi relativi all'utilizzo dello stesso (ammortamento del costo, spese di assicurazione, spese di carburanti e lubrificanti e spese di manutenzione). Pertanto l'indennità chilometrica per l'utilizzo dell'auto propria da parte del dipendente non è tassata entro i limiti previsti dalle tariffe Aci per ciascun tipologia di autoveettura".

A conferma dell'esattezza della tesi di questa Agenzia, si richiama, infine, la recente pronuncia della Corte di Cassazione (6.10.2006, n. 21517 relativamente alla diversa ipotesi del rimborso spese da corrispondere ai dipendenti degli Enti finanziari adibiti a compiti ispettivi svolti presso cooperative) che stabilisce: "Assumono infatti funzione risarcitoria, e non retributiva, le somme corrisposte al dipendente in relazione all'attribuzione di incarichi che comportino spese superiori a quelle rientranti nella normalità della prestazione lavorativa, e quindi tali da rendere l'incarico in questione depauperativo rispetto alla posizione dei dipendenti che percepiscono pari retribuzione in relazione ad incombenze diverse, non potendosi ravvisare alcuna ragione ostativa all'applicazione del principio nella modalità di rimborso - di tipo forfetario anziché a piè di lista - quanto le prestazioni fuori sede siano state dal dipendente effettivamente rese".

La fattispecie esaminata dalla Suprema Corte risponde alla stessa logica degli accessi dei segretari comunali presso le diverse sedi di segreteria.

Infatti:

- le spese di viaggio che vengono rimborsate al Segretario comunale per accedere alle varie sedi sono tutte (ammortamento, assicurazione, carburanti e lubrificanti, manutenzione) effettivamente sostenute e anticipate;
- esse corrispondono a "spese superiori a quelle rientranti nella normalità della prestazione lavorativa", così come affermato dalla Suprema Corte nella sentenza sopra citata;

di conseguenza, devono essere integralmente rimborsate e non soggette a tassazione.

Sembra evidente, allora, che la esenzione dall'imposizione fiscale del rimborso delle spese di viaggio e trasferta che il Segretario sostiene per l'accesso ai vari enti convenzionati si spiega e trova ragione nella natura risarcitoria del rimborso medesimo che ne esclude necessariamente la confluenza nel concetto di reddito imponibile.

Conseguentemente, tale prestazione non può concorrere a formare reddito assoggettabile a ritenuta Irpef

"in quanto volto a riportare la retribuzione alla normalità, a differenza di quelle prestazioni, comunque qualificate, che si risolvono in un aumento generalizzato della retribuzione".

Resta inteso che l'esenzione da imposizione delle spese di viaggio opera nel caso i cui ricorrano le seguenti condizioni:

- che il Segretario comunale sia stato autorizzato all'uso della propria vettura;
- che il rimborso avvenga sulla base dell'analitica richiesta delle spese sostenute.

Un'ultima notazione merita la legge finanziaria 2006 - 23 dicembre 2005, n. 266 - che ai commi dal 213 al 216 tratta delle indennità di trasferta.

Il comma 213 sopprime le indennità di trasferta dovute "ai magistrati, agli avvocati e ai procuratori dello Stato, agli appartenenti alle Forze armate ed ai corpi organizzati militarmente, ai professori universitari ed ai dirigenti statali comandati in missione fuori della ordinaria sede di servizio in località distanti almeno 10 Km." e quelle "dovute al personale civile dello Stato non dirigente, comandato in missione fuori della ordinaria sede di servizio in località distanti almeno 10 chilometri" oltre che l'indennità supplementare prevista dal primo e secondo comma dell'art. 14 della legge 18 dicembre 1973, n. 836 e l'indennità prevista dal decreto luogotenenziale 7 giugno 1945, n. 320.

Sulla base di tali disposizioni e della circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 11 gennaio 2006, può affermarsi che è stata soppressa l'indennità di trasferta per missioni espletate in Italia; è stata soppressa l'indennità supplementare (10% su biglietti per viaggi su mezzi di trasporto di linea per via terrestre o marittima e 5% su viaggi aerei) sia per le missioni in Italia sia per quelle all'estero; è stato previsto, per le missioni all'estero, che il rimborso delle spese di viaggio in aereo spetta nel limite delle spese per la classe economica.

La Legge Finanziaria 2006 non incide, però, in alcun modo, sulle conclusioni cui sopra si è giunti, atteso che il trasferimento del Segretario comunale dalla propria abitazione in uno dei comuni convenzionati o da un comune convenzionato all'altro non è configurabile quale missione o trasferta. Ciò gli dà diritto al rimborso delle spese di viaggio sostenute, spese alle quali si applicano i principi evincibili dall'art. 51, comma 5, del T.U. delle imposte sui redditi.

In conclusione, deve ritenersi, a parere di questa Agenzia Autonoma, che le spese disciplinate dall'art. 45 del Ccnl 16.05.2001, rimborsate ai Segretari comunali per l'accesso alle diverse sedi di segreteria convenzionata, devono considerarsi esenti da tassazione in quanto aventi natura risarcitoria e non remunerativa alla luce dell'art. 51 (ex art. 48) del d.p.r. 917/1986 e nel rispetto delle condizioni sopra indicate.