



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

MICHELE CATALDI	Presidente
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere rel.
PAOLO DI MARZIO	Consigliere
FEDERICO LUME	Consigliere
ANGELO NAPOLITANO	Consigliere

IRPEF 2012-2015-
Diniego di rimborso –
Spese e indennità di
trasferta del medico

R.G.N. 1783/2021

CC – 14/04/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1783/2021 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso
i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12 è domiciliata *ex lege*,
– ricorrente –

contro

[redacted] rappresentato e difeso dall'Avvocato [redacted]
ed elettivamente domiciliato presso il suo studio sito in Perugia, [redacted]
[redacted]

– resistente –

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. UMBRIA 92/02/2020,
depositata in 18 giugno 2020.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 14
aprile 2025 dal Consigliere dr.ssa Maria Luisa De Rosa.

Rilevato che:

1. [redacted] medico specialista ambulatoriale, impugnava
l'atto di diniego di rimborso con la quale l'Agenzia delle Entrate
aveva negato il diritto al rimborso IRPEF, trattenuto sulle somme



percepite a titolo di "rimborso spese di viaggio" per i periodi di imposta 2012, 2013, 2014 e 2015.

2. Avverso il diniego il contribuente proponeva ricorso dinanzi alla C.t.p. di Perugia; si costituiva l'Agenzia delle Entrate che ribadiva la legittimità del proprio operato.

3. La C.t.p. di Perugia, con sentenza n. 237/03/2019, accoglieva il ricorso affermando che la spesa eccedente quelle rientranti nella normalità della prestazione lavorativa quale espressamente prevista dagli Accordi Collettivi Nazionali non potesse costituire reddito.

4. Contro tale sentenza proponeva appello l'Ufficio dinanzi alla C.t.r. dell'Umbria; il contribuente si costituiva in giudizio chiedendo il rigetto del gravame.

5. Con sentenza n. 92/02/2020, depositata in data 18 giugno 2020, la C.t.r. rigettava l'appello ritenendo la funzione risarcitoria e non retributiva delle somme corrisposte ai medici specialisti ambulatoriali oggetto di giudizio.

6. Avverso la sentenza della C.t.r. dell'Umbria, l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un solo motivo. Il contribuente ha depositato mera nota di costituzione.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 14 aprile 2025 per la quale l'Agenzia delle Entrate ha depositato memoria.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 51 T.U.I.R. e dell'art. 35, d.P.r. 28 luglio 200, 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 (ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ)», l'Ufficio lamenta l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha affermato la natura risarcitoria, e quindi, non tassabile ai fini IRPEF, delle somme corrisposte ai medici specialisti ambulatoriali a titolo di



rimborso spese, sostenute per l'espletamento di incarichi svolti in un Comune diverso da quello di residenza.

2. Il motivo di ricorso proposto è fondato.

2.1. Questa Corte (Cass. n. 2124 del 22/01/2024) ha infatti rilevato che il "rimborso spese di accesso" alla sede di lavoro che si trovi in un Comune diverso da quello di residenza del medico ambulatoriale convenzionato, determinato con il criterio forfettario della indennità chilometrica previsto dall'art. 35 del d.P.R. n. 271 del 2000, deve ritenersi 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, né rientra in alcuna delle ipotesi legali di deroga al principio di onnicomprensività del reddito da lavoro previsto dall'art. 51, comma 1, TUIR.

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 (...)". Né 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, ex plurimis).

2.3. Nella fattispecie in esame il giudice a quo ha fatto mal governo dei principi normativi e giurisprudenziali illustrati, allorquando ha affermato la natura non retributiva dell'indennità in questione, conseguentemente riconoscendone, erroneamente, la non imponibilità.

3. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza va cassata; non essendo necessari ulteriori accertamento di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., con il rigetto dell'originario ricorso del contribuente. Compensa le spese dei gradi merito.

Compensa le spese del giudizio di legittimità per essersi consolidato l'orientamento accolto successivamente alla proposizione del ricorso.

P.Q.M.



La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata con
conseguente rigetto dell'originario ricorso del contribuente.
Compensa le spese dei gradi di merito e del giudizio di legittimità.
Così deciso in Roma il 14 aprile 2025.

Il Presidente
Dott. Michele Cataldi

