

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 25 settembre 2023, n. 26396

### Svolgimento del processo

M.M., medico specialista ambulatoriale, ricorre per la cassazione della sentenza della CTR della Campania, indicata in epigrafe, che in controversia su impugnazione del diniego di rimborso per Irpef anni 2011/2014, relativo alle somme per le spese di viaggio sostenute per lo svolgimento di incarichi svolti fuori sede, ha respinto l'appello del contribuente. La CTR ha premesso che il criterio determinante, in diritto, per la soluzione della controversia, dovesse identificarsi nella "natura giuridica del rimborso delle spese di viaggio", ed ha ritenuto che, in base alla all'art. 46 del Contratto collettivo nazionale attuativo dell'art. 35 del D.P.R. n. 271/2000, tenuto conto degli attestati di servizio ASL, il rimborso delle spese di viaggio sostenute dal medico specialista per ogni accesso svolto in luoghi diversi dal Comune di residenza abbia natura retributiva. Tanto premesso, preso atto che in tale prospettiva il calcolo riportato nei prospetti 2011/2014 risultava generico, ha ritenuto tale compenso rientrare nel novero delle spese determinato in modo forfetario, da rimborsare come compenso retributivo accessorio e quindi tassabile. Ha conclusivamente ritenuto legittimo il diniego di rimborso delle spese, quale compenso retributivo accessorio.

L'Agenzia delle entrate ha depositato mero atto di costituzione ex art. 370 c.p.c..

Il ricorrente ha depositato memoria.

### Motivi della decisione

1. Col primo motivo del ricorso si deduce violazione e falsa applicazione art. 46 del CCNL del 23 maggio 2005 per la disciplina dei rapporti di lavoro con medici specialisti ambulatoriali interni; dell'art. 35 del D.P.R. n. 271/2000, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3; violazione e falsa applicazione dell'art. 51 TUIR, ex art. 360 n. 3 c.p.c.; per avere la CTR attribuito natura retributiva alle spese di viaggio rimborsate dalla ASL per gli incarichi svolti dal contribuente in distretti sanitari esterni al Comune di residenza, assoggettandoli a Irpef.

2. Col secondo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 46 del CCNL del 23 maggio 2005 per la disciplina dei rapporti di lavoro con medici specialisti ambulatoriali interni, dell'art. 35 del D.P.R. n. 271/2000, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 51 TUIR ex art. 360 c.p.c., n. 3; si censura il capo della sentenza nel quale la CTR ha attribuito natura di compenso retributivo accessorio al rimborso delle spese di viaggio, distinguendo fra rimborsi di natura retributiva e rimborsi di natura risarcitoria in relazione alla determinazione analitica o meno della causale di rimborso, affermando la assoggettabilità a tassazione di tali somme.

3. I motivi, esaminabili congiuntamente, sono fondati.

3.1. Questa Corte, in fattispecie analoga fra le stesse parti (Cass. n. 40860 del 2021), con decisione dalla quale non vi sono elementi per discostarsi, ha statuito che in tema di imposte sui redditi, le somme corrisposte per spese di viaggio effettivamente sostenute per lo svolgimento dell'incarico di medico specialista presso gli ambulatori esterni al



comune di residenza sono percepite a titolo di rimborso spese, sicchè hanno funzione restitutoria e di ripristino del patrimonio del prestatore d'opera e non sono assimilabili alla retribuzione, nè assoggettabili ad imposta ai sensi dell'art. 48 del D.P.R. n. 29 settembre 1973 n. 597 e dell'art. 48 del D.P.R. n. 29 settembre 1986 n. 917, poichè la loro quantificazione è determinata non con criterio forfettario, ossia sganciata dall'effettivo esborso sostenuto dal prestatore d'opera, ma con specifica parametrizzazione al chilometraggio percorso ed al costo del carburante rilevato (cfr. Cass., Sez. 6-5, 2 aprile 2015, n. 6793; conf. n. 30264/2021).

3.2. Deve sul tema 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; Cass. 7 marzo 2023 n. 6816).

3.3. Nella indicata ordinanza (Cass. Sez. 6 - 5, n. 6793 del 02/04/2015) questa Corte ha condivisibilmente statuito che "In tema di imposte sui redditi, le somme corrisposte per spese di viaggio effettivamente sostenute per lo svolgimento dell'incarico di medico specialista presso gli ambulatori esterni al comune di residenza sono percepite a titolo di rimborso spese, sicchè hanno funzione restitutoria e di ripristino del patrimonio del prestatore d'opera e non sono assimilabili alla retribuzione, nè assoggettabili ad imposta ai sensi dell'art. 48 del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 597, e dell'art. 48 del D.P.R. n. 29 settembre 1986, n. 917, poichè la loro quantificazione è determinata non con criterio forfettario, ossia sganciata dall'effettivo esborso sostenuto dal prestatore d'opera, ma con specifica parametrizzazione al chilometraggio percorso ed al costo del carburante rilevato." 3.3. Ciò in quanto l'art. 35 D.P.R. n. 271/2000, che contempla il "Regolamento di esecuzione dell'accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici specialisti ambulatoriali interni", statuisce che: "Per incarichi svolti in comune diverso da quello di residenza, purchè entrambi siano compresi nello stesso ambito zonale, viene corrisposto, per ogni accesso, un rimborso spese nella misura di L. 533 per chilometro a decorrere dal 1 gennaio 2000. Dalla data di sottoscrizione del presente accordo, la misura di tale rimborso, limitatamente al 50%, viene rideterminata con cadenza semestrale al 1 gennaio e al 1 luglio sulla base del prezzo "ufficiale" della benzina "verde" (AGIP) a tali date per uguale importo in percentuale".

3.4. Alla luce della concreta disciplina del "rimborso spese" di cui trattasi, deve essere senz'altro esclusa l'assimilazione del trattamento di tali somme a quello della retribuzione di lavoro dipendente (ai fini dell'imponibilità), tenuto conto dell'indirizzo interpretativo costante di questa Corte secondo il quale: "In tema di imposte sui redditi, non ogni somma corrisposta in dipendenza del rapporto di lavoro deve considerarsi di natura retributiva, e perciò assoggettabile, ai sensi tanto dell'art. 48 D.P.R. n. 597/1973 che dell'art. 48 del t.u.i.r. del 1986, a ritenuta IRPEF, salve le eccezioni dagli stessi articoli previste. 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



percepiscano pari retribuzione in relazione ad incombenze diverse, non potendosi ravvisare alcuna ragione ostativa all'applicazione del principio nella modalità del rimborso quando le prestazioni fuori sede siano state dal dipendente effettivamente rese (Cass. Sez. 5, n. 9107 del 21/06/2002; Cass. Sez. 5, n. 13953 del 24/06/2011).

4. Ne consegue, l'accoglimento del ricorso, e la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, che dovrà rivalutare nel merito la fattispecie controversa, nella prospettiva di cui agli indicati principi, per la quantificazione delle spese rimborsabili sorrette da documentazione atta a provare il chilometraggio percorso e la conseguente entità delle spese per carburante. Il Giudice del rinvio provvederà anche alla regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

