



Numero registro generale 22256/2025

Numero sezionale 5240/2026

Numero di raccolta generale 25254/2026

Data pubblicazione 12/09/2026

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ANDREINA GIUDICEPIETRO	Presidente	
MARIA CLARA SALI	Relatore	
GIANLUCA BORDON	Consigliere	
DANILO CHIECA	Consigliere	
ANGARANO ROSANNA	Consigliere	A.C. 1.7.2026

ha pronunciato la seguente

TRIBUTI:
rimborso
forfettario spese
viaggio medico
convenzionato
per recarsi alla
ordinaria sede di
lavoro dalla
propria residenza
– imponibilità.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22256/2025 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore*
rappresentato e difeso *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato

– *ricorrente* –

CONTRO

██████████ rappresentato e difeso dall'avv. ██████████ del
foro di Bari, giusta procura speciale in atti

– *controricorrente* –

avverso la sentenza n. 1192/4/2025 della Corte di giustizia tributaria di
secondo grado della Puglia, pubblicata in data 9 aprile 2025, non
notificata;

udita la relazione svolta dalla consigliera Maria Clara Sali all'adunanza
camerale dell'1.7.2026;

FATTI DI CAUSA

1. ██████████ medico ambulatoriale presso la ASL di Bari,
presentava, con esito negativo, istanza di rimborso delle imposte Irpef
versate sulle somme percepite a titolo di rimborso spese di viaggio,
effettuate per lo svolgimento del proprio incarico presso gli ambulatori
esterni al comune di residenza, relativamente agli anni di imposta dal 2012
al 2014, per un importo totale di euro 4.100,00.



2. La C.T.P. di Bari rigettava il ricorso, affermando che l'indennità percepita era soggetta a tassazione perché costituiva *"una voce fissa e forfettaria nella retribuzione"*, non assimilabile all'indennità di trasferta.
3. La CGT di II grado della Puglia accoglieva il gravame del contribuente, aderendo alla tesi dell'appellante secondo cui l'indennità rappresentava il risarcimento delle spese sostenute dal lavoratore e pertanto non costituiva reddito tassabile.
4. Avverso la predetta pronuncia propone ricorso l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a un unico motivo.
5. ████████ resiste con controricorso.
6. Per la trattazione della controversia è stata fissata l'adunanza camerale del 1.7.2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo – rubricato *«violazione degli artt. 6, co. 2, 13, co. 1 e 51, co. 1, 2 e 5, d.P.R. 917/1986 e dell'art. 35, d.P.R. 271/2000 ex art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.»*, l'Agenzia delle Entrate assume che la sentenza impugnata è errata in diritto, in quanto il rimborso delle spese di viaggio verso la sede di lavoro che si trovi in un Comune diverso da quello di residenza, sostenute dal medico ambulatoriale convenzionato, determinato con il criterio forfettario della indennità chilometrica, non rientra in alcuna delle ipotesi legali di deroga al principio di onnicomprensività del reddito da lavoro e pertanto è pienamente tassabile. La sentenza si fonderebbe su un errore di diritto, essendo ormai *ius receptum* nella giurisprudenza di legittimità che le "spese di accesso" per incarichi svolti in Comune diverso da quello di residenza, già previste dal contratto collettivo recepito con d.P.R. 271/2000, all'art. 35 e ora previste dall'art. 48 dell'Accordo collettivo nazionale da ultimo stipulato il 30 luglio 2015, sono pienamente imponibili come reddito da lavoro dipendente.
- 1.1. Il motivo, dotato di autosufficienza e non impingente in valutazioni di merito, è fondato.



1.2. La CGT-2 ha così statuito: *"Ex actis emerge la funzione risarcitoria e non retributiva delle somme, stante la natura suppletiva delle spese sostenute dal lavoratore che opera in trasferta e che per tale ragione è posto in condizioni di svantaggio rispetto agli altri lavoratori. Questa Corte non intravede, pertanto, motivi per discostarsi dai propri precedenti inerenti identiche fattispecie (CTR Puglia sent. n. 2355/2021 dep. il 02/08/2021). Inoltre, rilevato che le ragioni liquide dell'oggetto del contendere possono sintetizzarsi in ordine all'applicabilità o meno, alla fattispecie, della Ris. 106/E/2015 secondo cui il "rimborso delle spese percepite dal medico specialista che effettui l'accesso in un comune diverso da quello costituente la propria sede di lavoro è soggetto interamente a tassazione", questo Collegio ritiene trattarsi di corresponsione di somme previste in misura già predeterminate e parametrate ai km percorsi dal medico in ragione dell'attività da svolgere presso ambulatori esterni al proprio comune di residenza. Di tal che, con la imposizione a reddito del citato "rimborso" (natura di cui non v'è motivo di dubitare) il professionista subirebbe un depauperamento patrimoniale inerente la propria attività lavorativa. Nella sostanza, il rimborso delle suddette spese sostenute dal contribuente non costituisce né ricchezza novella, né produzione di reddito e nemmeno fonte di ulteriore capacità contributiva rispetto al mero reddito di lavoro. A tanto aggiungasi che è incontestato che gli incarichi svolti dal contribuente siano compensi inerenti lavoro svolto in comune diverso da quello di residenza. 4. Deve, sul punto e infine, condividersi la posizione dei giudici di legittimità (Cass. 6793/2015), in quanto a parere di questo Collegio una interpretazione costituzionalmente orientata non può che poggiare graniticamente sulla ridetta posizione assunta dalla Suprema Corte. Con l'assurdo cioè, in caso contrario, di dover sottoporre a tassazione non la produzione del reddito/ovvero ricchezza novella ma il mero "rimborso" di spese statuite nonché sostenute dal dipendente*



esclusivamente in nome e per conto del datore di lavoro. Vieppiù non potendosi il dipendente sottrarsi all'adempimento sine titolo."

1.3. Questa Corte, con pronunce anche recenti, aveva ravvisato la natura non reddituale degli emolumenti in questione, ritenuti non costituenti reddito imponibile, purché percepiti a titolo di rimborso spese, nella specie affermando che «In tema di imposte sui redditi, il rimborso delle spese di trasferta ex art. 51, comma 5, d.P.R. n. 917 del 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. n. 6816/2023; da ultimo v. Cass. n. 15731/2023).

1.4. Con altre decisioni questa Corte si è tuttavia pronunciata in merito all'effettiva natura di tali indennità, precisando 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, sicché hanno funzione restitutoria e di ripristino del patrimonio del prestatore d'opera e non sono assimilabili alla retribuzione, né assoggettabili ad imposta ai sensi dell'art. 48 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e dell'art. 48 del d.P.R. 29 settembre 1986, n. 917, poiché 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. (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 6793 del 02/04/2015; Cass. 27/10/2021, n. 30624).



1.5. I precedenti di segno contrario risultano peraltro tutti calibrati sulla previsione di cui al comma 5 dell'art. 51 cit., che riguarda però i c.d. "trasfertisti occasionali" e prevede la non imponibilità, in tutto o in parte, delle "indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale". In materia contributiva, infatti, ove opera un diretto richiamo all'art. 51 del DPR n. 917 del 1986, le Sezioni unite di questa Corte, con sentenza n. 27093/2017, si sono espresse in senso favorevole ai c.d. "trasfertisti abituali", che il sesto comma dell'art. 51 cit. definisce "tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi", affermando: i) che la nozione di trasferta è caratterizzata: 1) dal trasferimento del lavoratore in un luogo diverso da quello abituale per svolgere l'attività lavorativa; 2) dalla "temporaneità" del mutamento del luogo di lavoro; 3) dalla necessità che la prestazione lavorativa sia effettuata in esecuzione di un ordine di servizio del datore di lavoro e dalla irrilevanza del consenso del lavoratore e ii) che sono considerati "trasferisti abituali" i lavoratori subordinati destinati a svolgere sistematicamente e professionalmente la propria attività quasi interamente al di fuori dalla sede aziendale".

1.6. Va poi evidenziato che 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.

1.7. Tuttavia, nel caso di specie, si verte in tema di indennità corrisposte al medico per svolgere attività di ambulatorio ordinariamente al di fuori del proprio comune di residenza (presso il Poliambulatorio di [REDACTED] e presso l'ambulatorio di [REDACTED]), fattispecie del tutto differente da quella della trasferta comandata al di fuori del comune ove è situata la sede di lavoro.



1.8. 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 (...)"

1.9. 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.



2. In conclusione, 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.

2.1. Si veda, in questi stessi termini, Cass. n. 2124/2024, nella quale è stato enunciato il seguente principio di diritto: « 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. ».

3. Per quanto osservato, in accoglimento del ricorso, la sentenza deve essere cassata e la causa, non essendo necessari ulteriori accertamenti di



fatto, può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, comma 2, cod. proc. civ., con il rigetto dell'originario ricorso del contribuente.

4. Le spese dei gradi di merito possono essere compensate. Seguono la soccombenza per la presente fase di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso di [REDACTED]

compensa le spese processuali dei gradi di merito e condanna [REDACTED] al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 2.400,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'1.7.2026.

La Presidente

(Andreina Giudicepietro)

