

RISOLUZIONE N. 106 /E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 21/12/2015

OGGETTO: *Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Reddito di lavoro dipendente - Rimborso spese di accesso corrisposto ai medici specialistici ambulatoriali - art. 51, commi 1 e 5, del DPR n. 917 del 1986*

ESPOSIZIONE DEL QUESITO

L'Azienda Sanitaria istante chiede quale sia il corretto trattamento fiscale da riservare al “*rimborso spese di accesso*”, riconosciuto ai medici specialisti ambulatoriali convenzionati quando svolgono l'incarico presso ambulatori ubicati in un comune diverso da quello di residenza.

L'istante fa presente che la richiesta di chiarimenti si è resa necessaria a seguito dell'ordinanza della Corte di Cassazione n. 6793 del 2 aprile 2015 che ha riconosciuto funzione risarcitoria e non retributiva, a tale corresponsione e, conseguentemente, la non imponibilità ai fini IRPEF delle relative somme.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'organismo istante, in ragione di quanto disposto dall'articolo 51, comma 5, del TUIR, ha sempre considerato il rimborso in esame imponibile ai fini IRPEF.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il trattamento fiscale del "*rimborso spese di accesso*" è stato oggetto di esame da parte dell'Amministrazione Finanziaria con la risoluzione dell'11 luglio 2000, n. 107, laddove è stato precisato che tali emolumenti "vengono corrisposti in funzione degli spostamenti del lavoratore dal comune di residenza al luogo di lavoro. Tale fattispecie non rientra nella previsione del richiamato art. 48 (ora art. 51), comma 5, che prevede delle soglie di non tassabilità per le indennità di trasferta corrisposte al dipendente per svolgere incarichi in un comune diverso da quello della sede di lavoro. Conseguentemente se dalla documentazione relativa al rapporto di lavoro non è rilevabile che il medico specialista effettui l'accesso in un comune diverso da quello nel quale è situata la propria sede di lavoro, tali erogazioni sono interamente soggette a tassazione ai sensi del comma 1 dell'art. 48 (ora 51).".

Considerato che la normativa esaminata con il citato documento di prassi coincide con quella attualmente in vigore, la scrivente ritiene di dover confermare l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria in merito e, conseguentemente, considerare imponibili i rimborsi spese in esame, ai sensi del comma 1 dell'articolo 51 del TUIR.

In relazione all'ordinanza n. 6793 del 2 aprile u.s. della Corte di Cassazione, si rileva che con tale pronuncia i giudici di legittimità hanno riconosciuto la non imponibilità del rimborso spese in base alla sua funzione risarcitoria.

Le motivazioni poste a base dell'ordinanza *de quo* riprendono quelle adottate dalla Corte di Cassazione in relazione alla natura del rimborso spese corrisposto ai dipendenti del Ministero del Lavoro in occasione di ispezioni effettuate presso cooperative.

In tali pronunce (sentenze n. 5081 del 1999, n. 9107 del 2002 e n. 21517 del 2006), tuttavia, i giudici di legittimità si sono pronunciati in merito al trattamento fiscale delle somme corrisposte a ristoro delle spese sostenute dal lavoratore per raggiungere, dalla sede di lavoro, il luogo dell'ispezione e, quindi, hanno esaminato una fattispecie diversa da quella in esame.

Sul piano normativo si rileva che il “*rimborso spese di accesso*” è corrisposto ai medici specialisti ambulatoriali interni, in ragione dei loro spostamenti dal Comune di residenza al luogo di lavoro, sempreché lo specialista non risieda nello stesso Comune sede del presidio di competenza.

Le disposizioni sulla determinazione del reddito di lavoro dipendente prevedono l'imponibilità di tutte le somme e valori, a qualunque titolo percepiti, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro (art. 51, co. 1, del TUIR).

Con riguardo alle somme corrisposte e ai servizi prestati in relazione agli spostamenti per raggiungere dal luogo di residenza la sede di lavoro, il legislatore ha previsto la non imponibilità delle sole prestazioni di servizi di trasporto collettivo rivolte alla generalità o a categorie di dipendenti (art. 51, co. 2, lett. d, del TUIR).

Una lettura *a contrariis* delle disposizioni richiamate porta necessariamente a ritenere che il rimborso delle spese in esame sia imponibile, altrimenti la previsione da ultimo citata sarebbe *inutiliter data*.

Al riguardo, l'A.F. ha più volte precisato che eventuali indennità sostitutive del servizio di trasporto sono assoggettate interamente a tassazione, così come è interamente assoggettato a tassazione l'eventuale rimborso al

lavoratore di biglietti o di tessere di abbonamento per il trasporto (tra l'altro, circ. n. 326 del 1997 e risoluzioni n.191 del 2000 e n. 126 del 2007).

In relazione, poi, alle diversità con il regime fiscale previsto dall'articolo 51, comma 5, del TUIR per le trasferte o missioni del lavoratore, si ribadisce che tale disposizione è relativa allo spostamento del lavoratore dalla propria sede di lavoro al luogo di missione/trasferta, cui è tenuto a recarsi su incarico e per esclusivo interesse del datore di lavoro. È tale circostanza a giustificare il particolare regime di favore ivi previsto per i rimborsi spese.

Considerato che, diversamente, lo spostamento casa-lavoro avviene al di fuori dell'orario di lavoro e comunque a partire da un'abitazione scelta dal dipendente, la differenza sul trattamento fiscale non appare irragionevole.

Peraltro, l'art. 13 del TUIR riconosce ai lavoratori dipendenti un'apposita detrazione anche in funzione delle spese di produzione del reddito.

Inoltre, le somme corrisposte dal datore di lavoro ai dipendenti a titolo di rimborso spese, al di fuori dei casi previsti dall'articolo 51 del TUIR, possono considerarsi non imponibili nella sola ipotesi in cui il dipendente abbia sostenuto le spese in nome e per conto del datore di lavoro, per l'acquisto di materiali utilizzati nell'attività lavorativa.

Non si ritiene, infine, che tali rimborsi possano essere considerati da risarcimento danni, in quanto, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del TUIR sono esenti da imposizione le sole indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni derivanti da invalidità permanente o da morte, costituendo le altre indennità "*redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti.*".

Per quanto in precedenza evidenziato si ritiene che il riconoscimento della non imponibilità del rimborso spese in esame sulla base del carattere risarcitorio dell'emolumento sarebbe in contrasto con le vigenti disposizioni del TUIR e, considerato che l'ordinanza in esame è attualmente isolata, si ritiene di confermare l'imponibilità del rimborso previsto dall'articolo 46 dell'Accordo

Collettivo Nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici specialisti ambulatoriali.

Rimane ferma che il particolare regime delle trasferte potrà essere applicato 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.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE