

## **Non imponibile il rimborso chilometrico ai rider Costi sostenuti nell'interesse esclusivo del datore**

*L'agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 290 dell'11 aprile 2023, precisa che il rimborso chilometrico spettante ai lavoratori subordinati rider che utilizzano il mezzo proprio non è imponibile ai fini Irpef e non concorre alla formazione del reddito da lavoro dipendente. Prima di analizzare la risposta dell'Amministrazione finanziaria si esaminano i principi di diritto tributario del lavoro e il regime fiscale delle trasferte e dei rimborsi spese.*

### **Principio generale**

*A mente del comma 1 dell'articolo 51 del Dpr 917/1986 (da ora anche Tuir) «Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro».*

*Da quanto sopra riportato deriva il **principio dell'onnicomprendività** della retribuzione imponibile sotto l'aspetto fiscale, secondo il quale tutto ciò che il datore di lavoro eroga ai propri dipendenti in relazione al rapporto di lavoro genera reddito imponibile e dev'essere tassato.*

*Sono, pertanto, imponibili fiscalmente sia le somme sia i compensi in natura (cd. fringe benefit) che concessi a qualsiasi titolo al dipendente siano relazionabili al rapporto di lavoro subordinato instaurato con il datore di lavoro.*

*Nei successivi commi dell'articolo 51 sono presenti alcune **deroghe** al principio di onnicomprensività: in particolare al comma 5 è presente la gestione tributaria delle somme e dei rimborsi erogati in occasione della **trasferta** dei lavoratori.*

### **Regime delle trasferte e dei rimborsi chilometrici**

*Il comma 5 dell'articolo 51 del Tuir prevede che «Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente euro 46,48 al giorno, elevata a euro 77,47 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 di 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 per 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 euro 15,49, elevato a euro 25,82 per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito». In sostanza è possibile suddividere la gestione fiscale delle trasferte a seconda del luogo in cui essa venga effettuata:

- **fuori dal Comune** della sede di lavoro;
- **nel Comune** della sede di lavoro.

### **Trasferta fuori dal comune della sede di lavoro**

La prima parte del comma 5 dell'articolo 51 del Tuir disciplina il regime fiscale delle trasferte effettuate fuori dal Comune della sede di lavoro secondo lo schema di seguito riportato:

<b>Trasferte fuori dal comune</b>	
<b>1 Indennità forfetaria (diaria) (FORFAIT)</b>	Esente fino ad euro 46,48/giorno, elevati ad euro 77,47/giorno per l'estero (anche se la trasferta non comporta il pernottamento)
<b>2 Indennità forfetaria con rimborso a piè di lista (o fornitura gratuita) del vitto o dell'alloggio (MISTO)</b>	Esente fino ad euro 30,99/giorno, elevati ad euro 51,65/giorno per l'estero (riduzione di 1/3 rispetto al punto 1)
<b>3 Indennità forfetaria con rimborso a piè di lista (o fornitura gratuita) del vitto e dell'alloggio (MISTO)</b>	Esente fino ad euro 15,49/giorno, elevati ad euro 25,82/giorno per l'estero (riduzione di 2/3 rispetto il punto 1)
<b>4 Rimborso a piè di lista (documentato) di vitto, alloggio, viaggio, trasporto e spese non documentabili (ANALITICO)</b>	- Vitto, alloggio, viaggio e trasporto totalmente esente  - Altre spese anche non documentabili (analiticamente attestate dal dipendente: lavanderia, telefono, parcheggio, mance, ecc.) esenti fino a euro 15,49/giorno, elevati ad euro 25,82/giorno per l'estero

### **Rimborso chilometrico**

Per quanto riguarda l'uso dell'auto propria del dipendente, o altro veicolo di trasporto privato, che viene utilizzata per conto del datore di lavoro, la **scheda carburante** va intestata al proprietario e al datore di lavoro, mentre sulla stessa vanno indicati i soli chilometri afferenti esclusivamente all'attività di impresa (min. Finanze, circ. n. 205/E del 12 agosto 1998). L'ammontare dell'indennità chilometrica è determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal

*dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura ed è «determinata dal datore di lavoro sulla base di elementi concordati sia diretti che indiretti» (circ. n. 13/RT del 20 novembre 1974). Tali precisazioni si intendono oggi confermate con la raccomandazione che gli elementi di calcolo «dovranno risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro» (Cm 326/E/1997). L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, ai fini della concreta determinazione dei limiti di deducibilità dal reddito del soggetto erogante, si deve far riferimento alla **media dei costi delle autovetture** appositamente **calcolata dall'ACI**. Il costo chilometrico può anche essere concordato preventivamente tra il datore di lavoro e il lavoratore; in questo caso è opportuno indicare nella **lettera di incarico e di utilizzo dell'autovettura propria** la procedura seguita per determinare il costo chilometrico riferito al tipo di autovettura utilizzato.*

### **Rimborso delle spese di parcheggio**

*L'agenzia delle Entrate con risposta n. 3 del 31 gennaio 2019, in linea con altri suoi precedenti pronunciamenti (Cm 326/E/1997), ha precisato che le **spese di parcheggio** del lavoratore in trasferta fuori dal Comune della sede di lavoro, non rientrando nella categoria delle spese di viaggio, trasporto, vitto ed alloggio:*

- *sono da considerare assoggettabili **interamente a tassazione** laddove il datore di lavoro abbia adottato i sistemi del rimborso forfetario e misto;*
- *sono considerabili tra le «**altre spese**» (ulteriori rispetto a quelle di viaggio, trasporto, vitto e alloggio) **escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente** fino all'importo massimo di euro 15,49 giornalieri (euro 25,82 giornalieri per le trasferte all'estero) nei casi di rimborso analitico.*

### **Trasferte all'interno del comune della sede di lavoro**

*A mente del comma 5 sopra riportato «le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito. Pertanto, anche il rimborso chilometrico per trasferte all'interno del Comune della sede di lavoro determina base imponibile fiscale».*

### **La fattispecie oggetto dell'interpello**

*L'agenzia delle Entrate, con l'interpello in commento, ha analizzato la fattispecie del regime tributario delle somme che il datore di lavoro del settore del food delivery corrisponde al **lavoratore subordinato rider**, anche a titolo di **rimborso spese**. Nell'istanza analizzata dal Fisco, la società istante rappresenta che, in base a quanto previsto nell'Accordo integrativo aziendale stipulato con*

le OO.SS in data 29 marzo 2021, il rider può utilizzare il **proprio veicolo** per l'esecuzione delle consegne, e a copertura dei costi sostenuti (carburante, energia, usura, ecc.) è attribuita un'indennità a titolo di **rimborso chilometrico**. Ai fini della definizione del rimborso chilometrico sono utilizzati criteri oggettivi. In particolare, sono utilizzati due driver:

- il costo chilometrico non può essere maggiore del risparmio che l'azienda ottiene rispetto al far utilizzare veicoli aziendali;
- le tabelle ACI.

Alla luce delle predette condizioni, il lavoratore rider per le consegne effettuate utilizzando un veicolo di sua proprietà riceverà un'indennità di rimborso chilometrico (per ogni chilometro) pari a euro:

- 0,36, se utilizza la propria auto;
- 0,15 se utilizza la propria moto o il proprio scooter;
- 0,06 se utilizza la propria bicicletta/e-bike.

Tale rimborso chilometrico è effettuato **sia per trasferte fuori dal Comune sia per trasferte nel medesimo Comune della sede di lavoro**; per tale motivo la società istante richiede all'Amministrazione finanziaria parere in merito al regime tributario di dette somme.

### **La risposta dell'agenzia delle Entrate**

Fermo restando il principio di onnicomprensività della retribuzione imponibile fiscale, l'agenzia delle Entrate si sofferma sulle **deroghe** a detto principio e, in particolare, nella risposta ad interpello si precisa che **non** possono essere **tassati**:

- i rimborsi che riguardano spese di competenza del datore di lavoro anticipate dal dipendente per esigenze operative (es. fotocopie fatte in cartoleria per l'attività lavorativa da parte del dipendente e poi richieste a rimborso);
- le somme che non costituiscono arricchimento per il lavoratore (es. indennizzi ricevuti a mero titolo di reintegrazione patrimoniale ossia per un danno emergente) e le erogazioni effettuate per un esclusivo interesse del datore di lavoro (cfr. Risoluzioni 9 settembre 2003, n. 178/E e 7 dicembre 2007, n. 357/E).

Ai fini della definizione dell'ammontare delle spese rimborsate nell'esclusivo interesse del datore di lavoro devono essere utilizzati **elementi e parametri oggettivi, documentalmente accertabili** (v. Risoluzione 20 giugno 2017, n. 74/E e risposte ad interpelli 30 aprile 2021, n. 314/E e 11 maggio 2021, n. 328/E).

Nella fattispecie in esame, il rimborso chilometrico spetta ai rider che «su richiesta aziendale utilizzano il proprio veicolo durante il turno per l'esecuzione delle consegne, a copertura integrale e

*forfetaria di tutti i costi sostenuti (carburante/energia, usura del veicolo, ivi compreso il mantenimento dello stesso in condizioni di sicurezza, manutenzione del veicolo, assicurazione, ecc.)». Il rimborso chilometrico spettante al rider è **parametrato** alla tipologia del **mezzo utilizzato** (auto, scooter, bicicletta) e riferito ai **chilometri**, calcolati attraverso l'apposita App aziendale impostata sul percorso più breve per raggiungere il punto consegna. Come precisato e dimostrato dalla società istante tale rimborso rappresenta un importante risparmio in termini di costo per l'azienda. Infatti, è dimostrato che il costo dell'utilizzo di veicoli aziendali è maggiore del costo del rimborso al dipendente (ad esempio, il noleggio del ciclomotore costa 230 euro al mese, mentre la media del rimborso chilometrico corrisposto è di 91 euro; il noleggio dell'e-bike costa 139 euro al mese, mentre la media del rimborso chilometrico è di 23 euro). Inoltre, è evidenziato altresì che il mezzo di trasporto messo a disposizione dal dipendente è "necessario" per lo svolgimento da parte del rider dell'attività lavorativa e a motivo di ciò, infatti, costituisce anche uno degli elementi valutati ai fini dell'assunzione.*

*Sulla base di tali considerazioni e di tali condizioni, l'agenzia delle Entrate con la risposta n. 290 dell'11 aprile 2023 ritiene che, nella fattispecie rappresentata, il rimborso chilometrico, determinato secondo i termini e le regole sopra riportate, spettante ai lavoratori rider che utilizzano il mezzo proprio, anziché quello aziendale, per l'espletamento dell'attività lavorativa, possa considerarsi riferibile a **costi sostenuti nell'interesse esclusivo del datore di lavoro** e, pertanto, **non sia imponibile**, ai fini Irpef (e anche ai fini contributivi), **quale reddito di lavoro dipendente** in capo ai beneficiari.*