

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:

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