

## Risposta n. 290/2023

***OGGETTO: Rimborso chilometrico corrisposto ai rider che, su richiesta del datore di lavoro, utilizzano il mezzo proprio per l'espletamento dell'attività lavorativa – Irrilevanza ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente – Articolo 51 del TUIR***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

### QUESITO

La Società istante (di seguito la *Società* o l'*Istante*) fa parte di un gruppo che opera nel settore del *food delivery*. Il proprio modello organizzativo prevede l'assunzione di ciclo-fattorini (in seguito "*rider*") con un contratto di lavoro subordinato.

In generale, la *Società* opera attraverso due modelli. Il primo modello prevede la presenza di un cd. "*Hub*", un ufficio/magazzino dove il *City Operations Manager* ed i *Rider Coordinators* lavorano e alcuni dei *rider* ritirano le loro dotazioni aziendali (quali *e-bike*, vestiario, *food box*) e il secondo modello, che costituisce una versione più

centralizzata e automatizzata del primo, privo del cd. *Hub*, si basa sull'utilizzo da parte del *rider* del proprio mezzo di trasporto (incluse le biciclette).

Nell'ambito di tale modello, viene rappresentato che l'Accordo Integrativo aziendale stipulato con le organizzazioni sindacali (in data 29 marzo 2021), prevede a favore del *rider*, che su richiesta aziendale, utilizza «*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.)*», una indennità a titolo di "*rimborso chilometrico*".

A tal fine, la Società adotta criteri oggettivi per determinare l'importo del "*rimborso chilometrico*" che tiene conto della quota dei costi dalla stessa risparmiati in quanto sostenuti il *rider*. Il metodo di determinazione del "*rimborso chilometrico*" si basa sulle Tabelle ACI e sulla rilevazione dei dati concernenti la tipologia di veicolo utilizzato.

Il "*rimborso chilometrico*" è determinato sulla base del percorso calcolato tramite *Google Maps* e non è soggetto a contribuzione previdenziale. I chilometri rimborsati sono quelli calcolati attraverso l'apposita "*App*" aziendale anche al fine di evitare che il *rider* possa seguire percorsi più lunghi per ottenere un maggior rimborso.

Il diritto a ricevere tale rimborso si realizza solo per l'effettuazione delle consegne e non per il tragitto che il *rider* deve seguire per raggiungere il punto di partenza, per farvi ritorno o per muoversi da e verso la propria abitazione. In particolare, il *rider* riceve per l'esecuzione delle consegne un'indennità a titolo a "*rimborso chilometrico*" pari ai seguenti importi:

- euro 0,36 per ogni chilometro, se utilizza la propria auto;

- euro 0,15 per ogni chilometro, se utilizza la propria moto o il proprio *scooter*;
- euro 0,06 per ogni chilometro, se utilizza la propria bicicletta/*e-bike*.

L'*Istante* precisa che nel caso di specie «*non è presente una sede di lavoro fisica, bensì un "luogo di lavoro": luogo che non è possibile determinare in quanto il lavoratore ("Rider") è in continuo movimento per svolgere l'attività oggetto della prestazione lavorativa*».

L'*Istante* evidenzia, inoltre, l'assoluta "*strumentalità*" del mezzo di trasporto in relazione all'attività svolta dai *rider*, in quanto «*Tale attività (...) non potrebbe essere espletata in assenza di un veicolo, quale esso sia - bicicletta, scooter, auto. Per tale ragione più che rilevante per l'assunzione, il mezzo di trasporto appare "necessario" per svolgere l'attività lavorativa qualunque ne sia la fonte, assegnazione o utilizzo di mezzo proprio*».

Riguardo alla determinazione dell'importo del rimborso, l'indennità, la *Società* si è basata:

- per i ciclomotori sul valore medio dei rimborsi chilometrici rilevabile dalle Tabelle ACI;
- per le biciclette e le *e-bike* sul medesimo valore medio, rideterminato in proporzione rispetto al costo degli stessi veicoli.

È stato, inoltre, prodotto uno schema esemplificativo dal quale risulta stimato il risparmio per la *Società* derivante dalla mancata messa a disposizione di mezzi di trasporto propri per le consegne. Tale calcolo è stato effettuato raffrontando i costi che la *Società* avrebbe dovuto sostenere assegnando veicoli propri (in particolare, sono state

considerate le seguenti voci: costo medio del veicolo, benzina, assicurazione e usura) e il costo stimato del "*rimborso chilometrico*" come sopra determinato.

Ciò posto, *l'Istante* chiede conferma che le «*somme rimborsate per l'utilizzo del mezzo di trasporto personale (bici, e-bike, scooter ecc.) durante le consegne, non concorrano alla formazione del reddito da lavoro dipendente e, pertanto non devono essere assoggettate alle ordinarie ritenute fiscali, previdenziali e assistenziali*».

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

*L'Istante* ritiene che l'indennità prevista a titolo di "*rimborso chilometrico*" corrisposta per ristornare i *rider* dei costi relativi all'utilizzo del proprio mezzo di trasporto durante l'orario di lavoro abbia natura meramente risarcitoria e non debba concorrere alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

*L'Istante* evidenzia, inoltre, che la competenza delle spese, per le quali il rimborso è erogato, è esclusivamente del datore di lavoro, essendo tali spese strettamente correlate allo svolgimento dell'attività d'impresa.

In considerazione della peculiarità dello svolgimento dell'attività lavorativa dei *rider*, *l'Istante* ritiene, inoltre, che alle somme in questione non possano applicarsi le disposizioni previste dall'articolo 51, commi 5 e 6, del Tuir.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

I redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) sono determinati in base al principio di onnicomprensività, previsto dal successivo articolo 51, comma 1, in

applicazione del quale costituiscono reddito *«tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta, a qualunque titolo, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro»*.

In generale, quindi, tutte le somme che il datore di lavoro corrisponde al lavoratore, anche a titolo di rimborso spese, costituiscono per quest'ultimo reddito di lavoro dipendente, salvo quanto statuito dai commi 2 e seguenti del citato articolo 51.

In relazione alla rilevanza reddituale dei rimborsi spese, si fa presente che, con la circolare 23 dicembre 1997, n. 326, paragrafo 2.1, è stato affermato, in generale, che possono essere esclusi da imposizione quei rimborsi che riguardano spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro anticipate dal dipendente per esigenze operative (ad esempio per l'acquisto di beni strumentali di piccolo valore, quali la carta della fotocopia o della stampante, le pile della calcolatrice, ecc.).

Il concetto della onnicomprensività di reddito di lavoro dipendente è stato ulteriormente approfondito nella risoluzione 9 settembre 2003, n. 178/E, nella quale è stato chiarito che, non concorrono alla formazione della base imponibile del dipendente:

- le somme che non costituiscono arricchimento per il lavoratore (è il caso, ad esempio, degli indennizzi ricevuti a mero titolo di reintegrazione patrimoniale);
- le erogazioni effettuate per un esclusivo interesse del datore di lavoro.

Tale prassi è stata ribadita nella risoluzione 7 dicembre 2007, n. 357/E, con riferimento alle somme rimborsate ai telelavoristi per i costi del collegamento telefonico, che sono state escluse dalla tassazione in capo al dipendente in telelavoro in quanto

sostenute dallo stesso per raggiungere le risorse informatiche del datore di lavoro e, quindi, per poter espletare l'attività lavorativa.

Circa la modalità di determinazione dell'ammontare delle spese rimborsate, nella risoluzione 20 giugno 2017, n. 74/E, è stato affermato che, in sede di determinazione del reddito di lavoro dipendente, le spese sostenute dal lavoratore e rimborsategli in modo forfetario sono escluse dalla base imponibile solo nell'ipotesi in cui tale criterio forfetario sia stato previsto dal legislatore. Laddove il legislatore non abbia provveduto ad indicare un criterio ai fini della determinazione della quota esclusa da imposizione, i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, al fine di evitare che il relativo rimborso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente (cfr. da ultimo risposte pubblicate il 30 aprile 2021, n. 314 e l'11 maggio 2021, n. 328).

Nel caso di specie, la *Società* rappresenta di aver avviato un'attività di *delivery food* caratterizzata da un modello organizzativo che prevede l'utilizzo del contratto di lavoro subordinato per l'assunzione dei *rider*. La *Società* ha, quindi, stipulato con le organizzazioni sindacali un Accordo integrativo aziendale «*finalizzato all'inserimento dei Rider nel contesto normativo e organizzativo del lavoro subordinato e all'applicazione del CCNL "Logistica, trasporto, Merci e Spedizione"*».

L'articolo 3 ("*Luogo di lavoro*") dell'Accordo prevede che «*Il luogo di lavoro è indicato nel contratto di assunzione e può corrispondere alla sede della Società, ad un Hub aziendale, ovvero al Comune, ovvero se presente l'area metropolitana, all'interno della quale viene svolta la prestazione lavorativa. All'interno del Comune/*

*Città Metropolitana, la modifica unilaterale del luogo di inizio del lavoro non sarà in alcun modo considerata come trasferta», e l'articolo 14 ("Retribuzione oraria") prevede una retribuzione oraria, cui deve aggiungersi un importo a titolo di accantonamento al TFR, il premio di valorizzazione, le indennità aggiuntive (per lavoro supplementare, straordinario, festivo e notturno) e un "rimborso chilometrico", determinato calcolato con i criteri e le regole definite al successivo articolo 17 ("Rimborso chilometrico").*

*In particolare, 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.) [...] Questa indennità viene calcolata automaticamente dalla Società in base al percorso tramite Google Maps e non è soggetta a contribuzione previdenziale».*

*Secondo quanto rappresentato, 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.*

*Sul punto, l'Istante dichiara che tale rimborso «rappresenta un importante risparmio in termini di costo per l'azienda stante la differenza nel ristorare il dipendente delle spese di manutenzione, percorrenza, assicurazione etc., rispetto al fatto di farsi carico interamente della spesa per mettere il mezzo a disposizione». A titolo esemplificativo, la Società ha prodotto uno schema che evidenzia «il risparmio in termini di costo derivante dalla mancata messa a disposizione dei mezzi di trasporto per le*

*consegne da parte dei rider*», dal quale emerge che, ad esempio, per il mese di ottobre 2022:

- per il ciclomotore, il noleggio sarebbe costato 230 euro mentre la media del rimborso chilometrica corrisposta è stata di circa 91 euro;
- per l'*e-bike*, il noleggio sarebbe costato 139 euro mentre la media del rimborso chilometrico corrisposta è stata di circa 23 euro.

Nella fattispecie assume, altresì, rilievo la circostanza che il mezzo di trasporto messo a disposizione dal dipendente è "necessario" per lo svolgimento da parte del *rider* dell'attività lavorativa ed a motivo di ciò, infatti, costituisce anche uno degli elementi valutati ai fini dell'assunzione.

Sulla base di tali considerazioni, si ritiene che nel caso di specie il "*rimborso chilometrico*", determinato nei termini sopra illustrati, spettante ai *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, quale reddito di lavoro dipendente in capo ai beneficiari.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e non ha ad oggetto le valutazioni in materia previdenziale, assistenziale e giuslavorista, non di competenza della Scrivente, per le quali si rinvia alle Amministrazioni di riferimento.



**LA DIRETTRICE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**