

Risposta n. 461

OGGETTO: Articolo 51 e 100 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Aspetti fiscali del servizio di car pooling

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

QUESITO

La Società istante dispone di un *know how* di soluzioni integrate per aziende che intendono promuovere il *car pooling* per i propri dipendenti mediante siti web e applicazioni IOS e Android gestiti dallo stesso fornitore o da società da esso partecipate attraverso la fornitura di una piattaforma web appositamente sviluppata (la cd. "Piattaforma Alfa").

Il *car pooling* può intendersi come un sistema di trasporto non professionale basato sull'uso condiviso di veicoli privati tra due o più persone che devono percorrere uno stesso itinerario, o parte di esso, messe in contatto tramite servizi dedicati forniti da intermediari pubblici o privati, senza che per la prestazione di trasporto possa essere previsto alcun tipo di corrispettivo.

Alfa ha predisposto modelli generali di contratto al fine di disciplinare, in forma per quanto possibile standardizzata, il servizio aziendale di *car pooling* fornito alle società committenti.

A tale fine, come previsto nell'articolo 3 del contratto in corso di conclusione, Alfa si impegna a fornire alle società committenti le prestazioni di servizio necessarie ad attuare trasporti in forma di *car pooling* aziendale, tra le quali, a titolo esemplificativo, ma non esaustivo:

"a) mettere a disposizione del Cliente le idonee figure professionali necessarie nelle diverse fasi del progetto;

b) rendere disponibili al Cliente le risorse necessarie in termini di software, applicazioni e materiali necessarie per l'operatività della Piattaforma Alfa secondo quanto previsto all'Allegato A;

c) porre in essere le attività necessarie alla prestazione dei Servizi, collaborando con il Cliente al fine di rendere fruibile la Piattaforma Alfa e i servizi accessori ai Dipendenti e al Cliente medesimo secondo quanto previsto dall'Allegato A; nonché a porre in essere ogni altra attività che sia ragionevolmente richiesta dal Cliente volta a facilitare l'utilizzo della Piattaforma Alfa da parte della generalità dei propri Dipendenti".

Tali servizi di *car pooling* aziendale, evidenzia la Società istante, saranno destinati in esclusiva alla generalità o a categorie di dipendenti della società committente per consentire di ottimizzare e ridurre - anche in termini di sostenibilità ambientale e di maggiore sicurezza stradale - i costi sociali (minori costi ambientali, minori congestioni stradali ecc.) e i costi individuali di trasporto (ad esempio, spese carburante, pedaggi, spese di parcheggio ecc.) relativi al tragitto casa-lavoro-casa, ai fini del benessere dei dipendenti anche in favore dell'efficienza lavorativa, il tutto attraverso una piattaforma *software* che Alfa metterà a disposizione dei dipendenti, in virtù di tale rapporto negoziale.

Dopo un'ampia premessa in ordine alle caratteristiche del servizio di *car pooling*, la Società istante ha prospettato i seguenti quesiti:

1) irrilevanza tributaria, ai fini del reddito di lavoro dipendente, delle utilità in natura recate ai dipendenti delle società clienti dal servizio di *car pooling* aziendale

che la Società istante ha intenzione di proporre e, se del caso, fornire in esclusiva alle società committenti, affinché possa essere destinato a favore della generalità o di categorie dei suddetti dipendenti e, in specie, sulla esclusione di tali utilità dai redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera *d*), del TUIR;

2) deducibilità dal reddito d'impresa della società committente dei costi sostenuti per i servizi di *car pooling* aziendale forniti alla generalità o a categorie dei propri dipendenti attraverso la "piattaforma Alfa" e, in particolare, sulla irrilevanza di tali costi ai fini dei limiti previsti dall'articolo 95 del TUIR;

3) irrilevanza, per i dipendenti delle società committenti che opereranno in veste di *driver*, delle somme percepite - anche sotto forma di credito per successivi viaggi da eseguire in veste di *rider* o di buoni carburante - a seguito degli addebiti attuati a carico dei *rider* tramite la "Piattaforma Alfa" per condivisione parziale delle spese di viaggio secondo le modalità previste dal "Contratto" sulla base delle Tariffe ACI in Italia e, comunque, sulla base di frazioni di esse, tenuto conto del numero complessivo dei componenti dell'equipaggio (*driver* e *rider*); dette somme o valori sono percepiti in veste di privati, condividendo l'automezzo abitualmente utilizzato per recarsi nel luogo di lavoro e non nell'esercizio abituale di prestazioni di trasporto a terzi. Per tale motivo, devono ritenersi fiscalmente irrilevanti sia nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente - in particolare agli effetti dell'articolo 51 del TUIR - sia nell'ambito dei redditi diversi - in particolare agli effetti dell'articolo 67 del TUIR - sia di ogni altra categoria reddituale. Irrilevanza ai fini dell'IVA delle erogazioni di tali somme o valori in capo all'eventuale società che intervenisse nel trasferimento dai *rider* ai *driver* in virtù di un mandato di incasso e di pagamento;

4) obblighi di fatturazione relativi ai corrispettivi (*fees*) dovuti dai *driver* e dai *rider* per l'uso della piattaforma *software* digitale, relativamente alla condivisione delle spese di viaggio;

5) trattamento, ai fini del reddito di lavoro dei dipendenti delle società committenti, dei *premi/incentivi* aziendali erogati in forma di buoni carburante o altri

cd. *flexibile benefit* in connessione con l'utilizzo del servizio di *car pooling* aziendale fornito da Alfa secondo le modalità previste dal "Contratto". Deducibilità del costo ai fini IRES per la società committente.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In ordine ai quesiti prospettati, la Società istante ha proposto le seguenti soluzioni:

1) per quanto detto nell'istanza, la Società interpellante ritiene che il rapporto di *car pooling* presenti tutti i requisiti letterali e sistematici che consentono di inquadralo nella fattispecie prevista dall'articolo 51, comma 2, lettera *d*), del TUIR;

2) il servizio commissionato in esclusiva a Alfa rende "aziendali" per le società clienti le prestazioni di trasporto in *car pooling* regolate dai documenti contrattuali. Il combinato disposto degli articoli 51, 95 e 164 del TUIR non sembra porre limiti, ma anzi sembra consentire la piena deducibilità in capo alla società committente degli oneri da essa sostenuti per la fornitura, da parte di Alfa, della "Piattaforma software" che consente l'erogazione del servizio di *car pooling* aziendale;

3) le somme addebitate ai *rider* e riversate ai *driver* attraverso la "Piattaforma Alfa", come contributo a una frazione delle spese di viaggio sostenute da questi ultimi, sono prive di rilevanza ai fini delle imposte sul reddito ove percepite in aderenza alle clausole contrattuali reddituali. Pertanto, le somme addebitate ai *rider* attraverso la piattaforma digitale *software* che consente il *car pooling* aziendale hanno la funzione esclusiva di "carattere di concorso al rimborso delle spese dei *driver*" e, quindi, rappresentano una spesa privata dei *rider* non deducibile dal reddito di lavoro dipendente se non indirettamente, attraverso la detrazione di cui all'articolo 13 del TUIR. Le somme incassate dai *driver* non costituiscono reddito sia per la loro natura di mero concorso al rimborso spese di viaggio da essi sostenute sia perché il *driver* non opera nell'esercizio di un'attività professionale e tali somme non rientrano

nell'articolo 67, lettere *i)* ed *l)*, del TUIR. Il che vale anche nel caso in cui i *driver* fossero rimborsati in natura sotto forma di buoni carburante di valore equivalente al valore delle spese del cui rimborso hanno maturato il diritto. Le somme ricevute dai *rider* per essere riversate ai *driver* per condivisione delle spese di viaggio, al netto della *fee* trattenuta per il servizio di gestione finanziaria e contabile dei rimborsi, non hanno natura corrispettiva, ma rappresentano mere movimentazioni finanziarie che rientrano nell'ambito dei servizi forniti dalla "Piattaforma software Alfa". Come tali, esse sono prive di rilevanza reddituale anche per Alfa, perché non ne incrementano il patrimonio di proprietà. Per tale ragione, ove transitassero nel patrimonio di tale Società, tali somme non concorrerebbero a formare la base imponibile IRES. Ai fini IVA le movimentazioni finanziarie relative ai rimborsi spese condivisi tra *rider* e *driver* sono operazioni fuori campo dell'imposta;

4) le *fee* previste dal contratto si configurano indubbiamente come corrispettivi erogati a Alfa per remunerazione dei servizi di organizzazione del viaggio, di contabilizzazione, addebito e accredito delle spese di viaggio condivise forniti ai *driver* e ai *rider*, come tali sono rilevanti sia ai fini IRES, sia ai fini IVA. Sotto il profilo IVA, considerato che Alfa è soggetto passivo IVA in virtù della sua forma societaria, il servizio che essa fornisce ai *driver* e ai *rider* ai fini della condivisione delle spese di viaggio è una prestazione di servizi rilevante ai sensi dell'articolo 3 del d.P.R. n. 633/1972 e, per tali ragioni, rientra a pieno titolo nel campo di applicazione dell'IVA, comportando la soggezione di Alfa ai relativi obblighi sostanziali e formali. Con riguardo al momento di esigibilità del tributo, considerato che la commissione (*fee*) relativa al singolo "viaggio" è trattenuta da Alfa al termine di ciascuno di essi, l'operazione si considera effettuata in tale momento, che di conseguenza è anche quello nel quale devono essere adempiuti gli obblighi di fatturazione delle operazioni. Nel caso specifico di organizzazione del viaggio, il documento che Alfa ha l'obbligo di emettere ai fini IVA non può essere altro che una fattura di cui all'articolo 21 del d.P.R. n. 633/1972. Infatti, nel caso di specie, la

disciplina IVA non consente di ravvisare i presupposti: I) né di emissione di una fattura cumulativa periodica, in quanto trattasi di prestazioni di servizi il cui pagamento avviene a conclusione di ogni singolo "viaggio" (momento impositivo previsto dall'articolo 6, comma 3, del d.P.R. n. 633/1972); II) né di emissione dello "scontrino" fiscale, in quanto Alfa esercita un'attività che non ricade tra quelle di "commercio al minuto e attività assimilate" previste dall'articolo 22 del d.P.R. n. 633/1972; III) né nelle prestazioni di trasporto rese a mezzo servizio taxi di cui all'articolo 2, lettera I), del d.P.R. n. 696/1996. Alla luce degli esigui importi delle *fee* che prevedibilmente saranno fatturate da Alfa sui singoli "viaggi", pare comunque possibile applicare l'articolo 21-*bis* del d.P.R. n. 633/1972 che disciplina la "fattura semplificata". La Società istante ritiene che l'aliquota IVA da applicare alle prestazioni suddette sia quella ordinaria del 22%, che dovrà essere scorporata dal totale della *fee* applicata;

5) gli incentivi corrisposti dalla Società non concorrano a formare il reddito dei dipendenti che li percepiranno perché non si tratta né di redditi di lavoro dipendente (in quanto non legati ad un rapporto di lavoro) né di redditi diversi (in quanto non derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere) né dalle altre fattispecie previste dall'articolo 67 del TUIR. Diversa è invece la disciplina dei premi/incentivi che fossero direttamente erogati dalla società committente ai suoi dipendenti in connessione al servizio di *car pooling* aziendale. La convenzione rende infatti possibile che il datore di lavoro paghi un incentivo a Alfa che - trattenuta una *fee* - riconoscerà in relazione ai dipendenti del datore di lavoro sotto forma di credito per viaggi in veste di *rider* o di buoni benzina in veste di *driver*. In tal caso, si tratterebbe di erogazioni collegabili al rapporto di lavoro, vale a dire, vantaggi potenzialmente rilevanti ai fini del reddito, che possono essere erogati in denaro o in natura. Se consistenti in denaro, in forza del principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, si ritiene che i premi/incentivi in denaro concorrerebbero a formare il reddito di lavoro dipendente anche se non direttamente connessi alla

materiale fruizione del servizio di trasporto. Al riguardo si può distinguere fra gli incentivi erogati ai *driver* sotto forma di buoni carburante e quelli erogati ai *rider* sotto forma di credito "Alfa" per futuri viaggi. Se gli incentivi venissero corrisposti ai *driver* sotto forma di buoni carburante o buoni parcheggio in natura, la Società istante ritiene che i premi/incentivi non concorrerebbero a formare il reddito del dipendente nei limiti del valore normale annuo di Euro 258,23. È il caso dei buoni carburante o dei buoni parcheggio erogati ai *driver*, che non rientrano fra le specifiche voci di "welfare aziendale" escluse da tassazione di cui al comma 2 e all'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR. La Società istante ritiene però che ai buoni carburante si applichi la previsione generale dei commi 3 e 3-*bis*, dell'articolo 51 del TUIR. Senonché, esaminando le disposizioni sul cd. welfare aziendale introdotte dall'articolo 1, commi da 182 a 190, legge n. 208/2015, si ritiene che l'esclusione dal reddito dei premi erogati sotto forma di buoni carburante sia condizionata al rispetto dei commi 186 e 187 dello stesso articolo 1 della citata legge n. 208/2015. Per gli incentivi corrisposti ai *rider* sotto forma di credito Alfa per futuri viaggi, la Società istante ritiene si tratti di erogazioni in denaro rientranti nell'articolo 51, comma 3-*bis*, del TUIR, la cui irrilevanza reddituale dipende dall'assimilazione del *car pooling* aziendale alla fattispecie prevista dall'articolo 51, comma 2, lettera *d*), del TUIR. Per quanto attiene alla deducibilità ai fini IRES dei costi rappresentati dai premi in oggetto, si ritiene che si debba distinguere come segue. Ove i costi siano sostenuti dalla società committente, ancorché i premi siano materialmente erogati da Alfa, è necessaria una correlazione giuridica di fonte negoziale che li colleghi al rapporto di lavoro dipendente senza incorrere nelle limitazioni previste dall'articolo 95 del TUIR. Ove invece i costi siano a carico di Alfa, i costi in esame saranno deducibili in quanto costi inerenti l'attività che costituisce l'oggetto esclusivo o principale di Alfa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai fini della soluzione delle questioni poste, si precisa che la presente risposta si basa esclusivamente su quanto affermato nell'istanza di interpello e nei relativi allegati nonché nella documentazione integrativa fornita dal contribuente.

Tutto ciò premesso, si osserva quanto segue.

Quesito n. 1)

In via preliminare si evidenzia che, per quanto riguarda le conclusioni tratte dalla Corte di Giustizia nella sentenza Uber (causa C- 434/15) in merito alla qualificazione delle prestazioni svolte dalla società ricorrente come servizi di trasporto, si ritiene che esse non attengano al caso di specie, atteso che i documenti contrattuali trasmessi dall'Istante escludono chiaramente la natura di servizio di trasporto delle prestazioni dallo stesso rese.

Si richiamano, in particolare, i "Termini e Condizioni d'Uso" inviati dal Contribuente, che sia il Committente sia gli utenti utilizzatori della piattaforma si impegnano ad accettare, dai quali risulta che:

- gli "utenti del servizio" sono gli "unici responsabili dell'effettiva realizzazione del Viaggio condiviso" (n. 4);
- l'Istante "non fornisce servizi di trasporto", "non è parte contraente di accordi per viaggi condivisi" e "non interviene nell'esecuzione" degli stessi (n. 5);
- il *driver* "non può garantire gli standard professionali previsti per il servizio di trasporto e il *Rider* non può pretendere l'esecuzione di tali prestazioni".

In relazione al tema dell'irrilevanza tributaria, ai fini del reddito di lavoro dipendente, delle utilità in natura recate ai dipendenti delle società clienti dal servizio di *car pooling* aziendale che la Società istante ha intenzione di proporre, l'articolo 51, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 elenca tassativamente le somme e i valori erogati, anche da terzi, in relazione al rapporto di lavoro dipendente, che in tutto o in parte sono esclusi dal reddito imponibile del lavoratore, in deroga al

principio generale dell'onnicomprendività sancito dall'articolo 51, comma 1, del TUIR in applicazione del quale "*... 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*" costituiscono reddito di lavoro dipendente.

Al riguardo, la lettera *d)* del citato comma 2 dell'articolo 51 riconosce la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente delle "*prestazioni di servizi di trasporto collettivo alla generalità o a categorie di dipendenti, anche se affidate a terzi ivi compresi gli esercenti servizi pubblici*".

In relazione all'ambito di applicazione della riportata disposizione, è stato più volte precisato che non generano reddito imponibile per il lavoratore le prestazioni di servizi di trasporto collettivo per lo spostamento dei dipendenti dal luogo di abitazione, o da un apposito centro di raccolta, alla sede di lavoro e/o viceversa.

Ai fini dell'irrelevanza reddituale del servizio di trasporto è necessario, tra l'altro, che lo stesso sia rivolto alla generalità dei dipendenti o a intere categorie di dipendenti, mentre resta del tutto indifferente la circostanza che il servizio sia prestato direttamente dal datore di lavoro, attraverso l'utilizzo di mezzi di proprietà dell'azienda o da questi noleggiati, ovvero sia fornito da terzi sulla base di apposita convenzione o accordo stipulato dallo stesso datore di lavoro, purché il dipendente resti del tutto estraneo al rapporto con il vettore.

Nella fattispecie rappresentata non si ritiene applicabile la citata lettera *d)*, ovvero configurabile un servizio di trasporto organizzato dal datore di lavoro, dal momento che quest'ultimo, limitandosi tramite la società istante a mettere a disposizione una piattaforma informatica, rimane estraneo al rapporto con il vettore, presupposto imprescindibile affinché si configuri un servizio di trasporto così come disciplinato dall'articolo 51, comma 2, lett. *d)*, del TUIR.

Ciò considerato, si fa presente che il medesimo articolo 51, comma 2, del TUIR alla successiva lettera *f)* riconosce l'irrelevanza reddituale relativamente alla "*utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente*

o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100'.

L'Amministrazione finanziaria in più occasioni ha precisato che affinché si determini l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, devono ricorrere congiuntamente, tra l'altro, le seguenti condizioni:

- le opere e i servizi devono essere messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti;
- le opere e servizi devono riguardare esclusivamente erogazioni in natura e non erogazioni sostitutive in denaro;
- le opere e i servizi devono perseguire specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale o culto (cfr., tra l'altro, circolare 23 dicembre 1997, n. 326 e 22 dicembre 2000, n. 238 del Ministero delle Finanze; circolare 15 giugno 2016, n. 28/E).

Nel caso di specie, il datore di lavoro attraverso un apposito "Contratto" con la società istante, mette a disposizione della generalità dei propri dipendenti una piattaforma informatica, il cui utilizzo è lasciato alla volontà dei lavoratori.

Pertanto, si ritiene che l'utilità in natura recate ai dipendenti delle società clienti dal servizio di Car Pooling aziendale non genererà reddito di lavoro dipendente.

Quesito n. 2)

In relazione al tema della deducibilità dal reddito d'impresa della società committente dei costi sostenuti per i servizi di *car pooling* aziendale forniti attraverso la "piattaforma Alfa", si esprimono le seguenti valutazioni.

In via preliminare, si evidenzia che, a parere dell'istante, i servizi di *car pooling*, forniti attraverso la citata piattaforma, sono indirizzati alla generalità o categorie di dipendenti della società committente, con l'obiettivo, tra l'altro, di ridurre i costi sociali e individuali di trasporto aumentando, nel contempo, la puntualità dei dipendenti

rispetto all'orario di lavoro e favorendone la socializzazione anche a vantaggio della produttività del lavoro aziendale.

Pertanto, alla luce delle motivazioni addotte al punto precedente, in considerazione della circostanza che trattasi di un servizio volontario messo a disposizione dalla società committente per la generalità dei dipendenti, che risponde alle finalità descritte e riconducibili a quelle individuate al comma 1 dell'articolo 100 del TUIR, i costi sostenuti per i servizi di *car pooling* aziendale forniti attraverso la "piattaforma Alfa" sono da considerarsi deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi della società committente.

Quesito n. 3)

In relazione alla tassazione delle somme percepite dai *driver* a titolo di condivisione parziale delle spese di viaggio e perciò addebitate ai *rider* tramite la "*Piattaforma Alfa*" secondo le modalità previste dal "Contratto" e dai relativi "Termini e Condizioni d'uso", trattandosi di meri accordi tra privati, per le medesime argomentazioni addotte al precedente quesito n.1), si ritiene che tali somme risultino irrilevanti nell'ambito del reddito di lavoro dipendente.

Ai fini dell'individuazione del trattamento IVA delle predette somme, trasferite tra gli utenti a titolo di rimborso spese per mezzo di una società terza, è opportuno fare riferimento, in primo luogo, a quanto stabilito in proposito dai "Termini e Condizioni d'uso" inviati dall'Istante, secondo cui:

· le "spese del viaggio" sono importi prelevati automaticamente dall'Istante dalla disponibilità del *rider* e versati nel rimborso del *driver*, "*al netto della fee di servizio per l'uso della piattaforma trattenuta*" dal Contribuente. Tale ammontare viene determinato preventivamente in base ai parametri chilometrici stabiliti (Tariffe ACI) e in funzione del numero di *rider* trasportati in un singolo viaggio. Esse "

rappresentano un mero contributo per la condivisione delle spese di trasporto e non rappresentano una remunerazione per il Driver" (n. 4);

· *gli utenti "si impegnano a non promettere, concordare o svolgere prestazioni a titolo commerciale o professionale" (n. 6);*

· *la piattaforma provvede automaticamente "al termine del viaggio condiviso a trasferire le spese di viaggio dalla disponibilità del Rider al contatore dei rimborsi accumulati dal Driver, al netto della Fee trattenuta" (n. 10);*

· *sia il Driver che il Rider sono tenuti a versare all'Istante le Fee di servizio (n. 17).*

Nella documentazione integrativa trasmessa, l'Istante precisa, inoltre, che il trasferimento di denaro dal *rider* al *driver* è reso possibile attraverso l'apposita funzionalità della piattaforma ed è attuato dallo stesso in forza di un mandato con rappresentanza risultante dai "Termini e dalle Condizioni d'uso", accettate dagli utenti, senza che il Contribuente divenga mai proprietario né depositario delle somme in questione.

In sostanza, da quanto risulta dalla lettura dell'istanza e dei documenti trasmessi, si evince che, nel caso di specie, gli utenti della piattaforma messa a disposizione dalla Società, pongono in essere degli accordi tra privati (dipendenti della medesima azienda committente), al fine, essenzialmente, di percorrere un tratto comune del percorso casa-lavoro-casa tramite il veicolo privato del conducente, condividendo le spese di viaggio, il cui importo viene calcolato dalla piattaforma in funzione delle Tariffe ACI e in base al numero dei passeggeri.

Al concreto verificarsi delle predette circostanze il *driver* non può ritenersi che svolga un'attività economica rilevante; conseguentemente, le somme corrisposte dal *rider* a titolo di parziale rimborso spese non sono soggette a IVA per carenza dei presupposti impositivi.

Si ritiene che le anzidette somme non siano da assoggettare all'IVA anche qualora vengano trasferite dal *rider* al *driver* attraverso l'intervento di una società terza

(che non ne diventa proprietaria o depositaria) in forza di un mandato con rappresentanza, prospettato dall'Istante ancorché non precisamente disciplinato nei documenti contrattuali inviati. Si tratta, infatti, di mere movimentazioni di denaro da considerarsi escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera *a*), del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto qualificabili come mere cessioni di denaro. Ciò, ovviamente, con esclusivo riferimento alle somme trasferite come rimborso spese al netto delle *Fee* dovute dagli utenti al Contribuente per l'uso della Piattaforma.

Premesso che la Società nell'istanza qualifica il predetto rapporto come "mandato con rappresentanza", si osserva che gli effetti giuridici derivanti dai rapporti instaurati dal mandatario ricadono in modo immediato e automatico direttamente sui mandanti (cfr. risoluzione n. 135/E del 23 giugno 2003).

Quesito n. 4)

Per quanto concerne le *fee* che l'Istante trattiene dai rimborsi spese, dovute dai *rider* e dai *driver* per l'uso della piattaforma - che consente l'organizzazione del viaggio condiviso, la contabilizzazione delle relative spese e il trasferimento delle stesse - si premette che le relative modalità non risultano esplicitate in modo preciso e univoco né nell'istanza, né nella documentazione integrativa inviata nonché nel resto della documentazione prodotta. Dalle scarse informazioni fornite, è possibile desumere che si tratta di corrispettivi pagati a fronte dello svolgimento della prestazione di servizi sopra descritta, rilevante ai fini del tributo ai sensi dell'articolo 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, e quindi da assoggettare ad IVA con aliquota ordinaria.

Con riferimento al momento di esigibilità del tributo, si rileva che in via generale esso coincide con il momento di effettuazione delle operazioni che, per le prestazioni di servizi, corrisponde all'atto del pagamento del corrispettivo, ai sensi del terzo comma dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, salvo anticipazione al momento di emissione della fattura laddove questo sia precedente, ai sensi del quarto comma dello

stesso articolo.

Pertanto, laddove, come affermato dall'Istante, la *fee* venga trattenuta dall'Istante al termine di ogni viaggio, è in tale momento che l'operazione dovrà considerarsi effettuata.

Quanto alla certificazione dei corrispettivi percepiti, è condivisibile la soluzione prospettata, nel senso che le *fee* trattenute rispettivamente ai *driver* e ai *rider* devono essere documentate con fattura che, ai sensi dell'articolo 21, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, "*....è emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6*", con indicazione nel documento della "data di effettuazione della prestazione". Si conviene, altresì, sulla possibilità di utilizzare le fatture semplificate di cui all'articolo 21-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, laddove siano rispettate le condizioni previste dalla norma (in particolare, che l'importo del corrispettivo sia non superiore a 400 euro).

Quanto alla possibilità di avvalersi della "fattura cumulativa" di cui all'articolo 21, comma 4, lettera *a*), del d.P.R. n. 633 del 1972, al fine di documentare le *fee* trattenute a ciascun *rider* o *driver* in un determinato mese, non si ravvisano particolari ostacoli, salva la necessità che la fattura emessa nei confronti di ciascun committente indichi nel dettaglio le operazioni effettuate e divenute esigibili nel mese di riferimento e che le stesse siano individuabili "attraverso idonea documentazione". Come chiarito con la circolare n. 18/E del 24 giugno 2014, da ultimo richiamata nella risposta n. 389 del 2019, il legislatore non impone specifici obblighi documentali rilevanti ai fini fiscali. Pertanto, il contribuente, per rendere individuabile la prestazione di servizio effettuata, può utilizzare la documentazione commerciale prodotta e conservata, da cui individuare con certezza la prestazione eseguita, la data di effettuazione e le parti contraenti.

Si ricorda, infine, che ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, a partire dal 1° gennaio 2019: "*Al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione, per le cessioni di beni e le prestazioni di*

servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio e secondo il formato di cui al comma 2. [...] Le fatture elettroniche emesse nei confronti dei consumatori finali sono rese disponibili, su richiesta, a questi ultimi dai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate; una copia della fattura elettronica ovvero in formato analogico sarà messa a disposizione direttamente da chi emette la fattura. È comunque facoltà dei consumatori rinunciare alla copia elettronica o in formato analogico della fattura. [...]" (si rinvia alla circolare n. 14/E del 17 giugno 2019).

Quesito n.5)

In relazione al trattamento, ai fini del reddito di lavoro dei dipendenti, dei *premi/incentivi* aziendali erogati ai lavoratori, in forma di buoni carburante o altri cd. *flexible benefit* in connessione con l'utilizzo del servizio di *car pooling* aziendale fornito dall'Istante secondo le modalità previste dal "Contratto", si osserva quanto segue.

Come precisato, i redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR sono governati dal principio di onnicomprensività, in applicazione del quale sia le somme che i compensi in natura percepiti, anche da terzi o a titolo di liberalità, dal lavoratore, in ragione del suo *status* di dipendente, costituiscono, in generale, reddito di lavoro dipendente, fatte salve le disposizioni di cui ai commi 2 e seguenti.

In particolare, il comma 3 dell'articolo 51 prevede, tra l'altro, che: "*Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta ad euro 258,23; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito*".

In relazione alla fattispecie in esame, con particolare riferimento all'erogazione dei *premi/incentivi* aziendali erogati in forma di buoni carburante da parte della società istante o dal datore di lavoro/società cliente, si ritiene che tali valori, in ossequio del

principio di onnicomprensività, costituiscano per i percettori reddito di lavoro dipendente, da assoggettare a ritenuta d'acconto, da parte del datore di lavoro, ai sensi dell'articolo 23 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 sempreché il valore di tale forma remunerativa superi, per ciascun percettore, nel periodo d'imposta, euro 258,23.

A tale riguardo, si fa presente che fra la società istante e il datore di lavoro dovrà essere attivato un sistema di comunicazioni relativamente ai *premi/incentivi* aziendali erogati, al fine di assoggettare correttamente a tassazione il valore di questi ultimi.

Fatte salve la piena rilevanza reddituale di forme di incentivo in forma monetaria, nonché le ipotesi di esclusione totale o parziale dal reddito imponibile del lavoratore previste dai commi 2 e 3 del più volte citato articolo 51 del TUIR, in relazione alla valorizzazione dei beni in natura, la prima parte del citato comma 3 dell'articolo 51 prevede che: "*Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9*".

In conclusione, le forme di incentivazione in natura erogate ai dipendenti sia dalla società istante che dalle società clienti ai dipendenti di queste ultime, costituiranno reddito imponibile, sempreché non si configurino le fattispecie previste dai commi 2 e 3 dell'articolo 51 del TUIR.

In relazione al tema della deducibilità ai fini IRES da parte della società committente dei *premi/incentivi* aziendali erogati ai dipendenti in forma di buoni carburante o altri cd. *flexibile benefit* in connessione con l'utilizzo del servizio di *car pooling* aziendale fornito da Alfa secondo le modalità previste dal contratto si rappresenta quanto segue.

Alla luce delle motivazioni addotte al punto sub 1), in considerazione della circostanza che trattasi di *premi/incentivi* aziendali strettamente correlati all'utilizzo del servizio di *car pooling*, peraltro, disciplinati da un unico contratto che, come già

detto, risulta fornito su base volontaria, messo a disposizione dalla società committente per la generalità dei dipendenti e che risponde alle finalità descritte e riconducibili a quelle individuate al comma 1 dell'articolo 100 del TUIR, i menzionati costi sono da considerarsi deducibili nella misura di cui all'articolo 100, comma 1, del TUIR.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)