

Agenzia delle Entrate
Circolare 4 novembre 2022, n. 35/E

Mariano Delle Cave

Counsel presso Studio legale Associato

Gitti And partners

Giovanni Scansani

Corporate Welfare Advisor

e Docente a Contratto

presso Università Cattolica di Milano

Decreto aiuti bis e welfare aziendale: l'intervento dell'Agenzia delle Entrate

L'art. 12 del Decreto Legge 115/2022 in vigore dal 10 agosto scorso, rubricato "Misure fiscali per il welfare aziendale", limitatamente al periodo d'imposta 2022 e in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), stabilisce che «non concorrono a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale entro il limite complessivo di euro 600,00». Si tratta, quindi, di una misura temporanea, valevole solo per quest'anno e che ha lo scopo, come già accaduto con l'art. 112 del D.L. n. 104/2020 (cd. "Decreto "Agosto"), di fornire un sostegno al reddito di lavoro dipendente nel quadro di una perdurante logica emergenziale (qui da intendere non in senso epidemiologico, ma economico)¹. Su tale articolo di legge è intervenuta l'Agenzia delle Entrate ("AdE") con una apposita Circolare, la quale ha inteso chiarire i seguenti profili applicativi:

- 1) ambito soggettivo
- 2) ambito oggettivo
- 3) rapporti con il *bonus* carburante
- 4) rapporti con il premio di risultato

Ambito soggettivo della norma: lavoratori interessati e fringe benefit

La platea dei lavoratori interessati dalla misura sono tutti i lavoratori che percepiscono reddito di lavoro

L'Agenzia delle Entrate effettua una ricognizione delle modalità applicative dell'art. 12 del DL "Aiuti-bis" (Euro 600,00), dei suoi rapporti con le misure previste in tema di bonus carburante e di conversione del premio di risultato. Il nuovo Governo, nel frattempo, dovrebbe portare la soglia dei fringe benefit a Euro 3.000,00

dipendente e redditi assimilati (e quindi anche i cd. collaboratori coordinati e continuativi). Sono pertanto tutti coloro che rientrano a pieno titolo nella fattispecie individuata dall'art. 51, comma 3, del TUIR. In tale disposizione, rientrano, anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o ai familiari indicati dall'art. 12 del TUIR, nonché i beni e servizi per i quali venga attribuito il diritto di ottenerli da terzi. Oltre al lavoratore dipendente vi rientrano, quindi, i soggetti indicati dall'art. 433 del Codice Civile, anche non fiscalmente a carico e/o anche se non conviventi con il dipendente.

L'AdE conferma poi che, nonostante la rubrica della norma in commento faccia riferimento al "welfare aziendale" (che tecnicamente esprime un complesso di misure nel cui ampio novero rientrano anche i *fringe benefit* di cui all'Art. 51, c. 3 TUIR), la disposizione riguarda essenzialmente i *fringe benefit*. Essi, infatti, consistono nella cessione di beni e/o nella prestazione di servizi da parte del datore di lavoro (anche tramite soggetti terzi come i *provider* e/o gli emittitori di *voucher*) in favore dei lavoratori e senza il vincolo della destinazione alla loro generalità o a categorie omogenee di essi (sono i soli *benefit* che, anche per il loro modesto valore ordinario pari a €. 258,23, possono essere riconosciuti anche *ad personam*).

1. Per i primi commenti a tale norma ci sia consentito rinviare a M. Delle Cave e G. Scansani, Decreto Aiuti-bis: fringe benefit 600 (+200) euro, in Guida al lavoro n. 35/2022, pag. 16 e ss.

Resta fermo, poi, il cd. “principio di cassa allargato”, con la conseguenza che, pur facendosi riferimento a *fringe benefit* acquisiti nell’anno di imposta 2022, la loro contabilizzazione sarà possibile sino al 12 gennaio 2023. In buona sostanza, le fatture di acquisto dei beni e dei servizi di che trattasi potranno essere emesse verso il datore di lavoro fino alla predetta data del 2023. Qualora poi il titolo per accedere ai servizi e/o acquisire i beni costituenti i *fringe benefit* in parola sia rappresentato da un *voucher*, da emettere entro il 12 gennaio 2023, questo potrà poi essere materialmente utilizzato anche successivamente. Il Fisco aveva a suo tempo chiarito che in tema di erogazione tramite *voucher* il *benefit* si considera percepito dal dipendente, ed assume quindi rilevanza reddituale, nel momento in cui tale utilità entra nella disponibilità del lavoratore, a prescindere dal fatto che il servizio venga fruito in un momento successivo.

Il “principio di cassa allargato” si applica sia con riferimento alle erogazioni in denaro, sia con riferimento alle erogazioni in natura.

Ambito oggettivo della norma: le utenze domestiche

L'erogazione in *cash* (o il rimborso) utile ai fini dell'esenzione fiscale e previdenziale di cui al novellato comma 3 dell'art. 51 TUIR si riferisce solo ed esclusivamente al «*pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale*».

Per utenze “domestiche” si intendono quelle che riguardino immobili ad uso abitativo posseduti o detenuti dal lavoratore (o dal coniuge o dai familiari di cui sopra) anche qualora in tali immobili non sia stata stabilita la residenza o il domicilio: condizione essenziale è che quei soggetti sostengano le relative spese. Secondo l'AdE, possono rientrare nella disciplina in commento anche le utenze che derivino da riparti di spesa condominiali e siano intestate al condominio (o al locatore dell'immobile) purché si sia in presenza di riaddebiti analitici e non forfettari a carico del lavoratore (o dei familiari di cui sopra).

Le aziende datrici di lavoro devono acquisire e conservare la documentazione di spesa. Tuttavia il lavoratore può produrre una dichiarazione sostitutiva che attesti che tale documentazione è in suo possesso

riportando gli estremi del singolo documento di spesa e la modalità del pagamento effettuato. A ciò si aggiunge una dichiarazione attestante il fatto che le fatture in questione non abbiano formato oggetto di un rimborso, anche parziale, già effettuato dal medesimo o da un altro e precedente datore di lavoro. La fattura relativa all'utenza può essere intestata, oltre che al lavoratore, anche ai familiari dello stesso, purché rientranti nelle casistiche già dette (art 12 TUIR) ovvero anche al locatore (che effettui un riaddebito analitico).

La Circolare n. 35 è in continuità con la precedente n. 5/E-2018. L'esclusione si rende applicabile sempreché il datore di lavoro acquisisca e conservi la documentazione (*id est* anche la dichiarazione sostitutiva resa dal dipendente) comprovante l'utilizzo delle somme coerentemente con la finalità per le quali esse sono state corrisposte; è irrilevante, invece, la circostanza che le somme erogate coprano o meno l'intero costo dell'utenza considerata.

Ambito oggettivo della norma: soglia e non franchigia

La Circolare conferma^[2] che la soglia di €. 600 è ora un limite complessivo che include anche erogazioni in *cash* (dirette o a rimborso) e non solo il valore di quanto corrisposto in *kind* (beni e/o dei servizi). Fino ad oggi l'erogazione in *cash* (o gli equivalenti rimborsi) era consentita solo all'interno (e neppure per tutte le prestazioni facenti parte del) paniere del welfare aziendale (è il caso, ad esempio, di quanto previsto dall'art. 51, c. 2, lett. d-*bis*, lett. f-*bis* e lett. f-*ter* del TUIR).

Il limite di €. 600,00, essendo definito come complessivo, deve essere rispettato con le stesse modalità del limite “usale” di €. 258,23. In buona sostanza, la Circolare dell'AdE ricorda che il superamento della soglia di €. 600,00 comporta la tassazione e soggezione a contribuzione dell'intero importo, non solo dell'eventuale differenza tra la soglia massima e quanto effettivamente erogato o rimborsato.

Peraltro, essendo l'esenzione fiscale rivolta al percettore del reddito, tale esenzione, nel limite di €. 600, non va misurata (solo) sul rapporto di lavoro in essere, ma anche su eventuali altri rapporti di lavoro (o di collaborazione coordinata e continuativa)^[3] atti-

2. Come già anticipato in M. Delle Cave e G. Scansani, Decreto Aiuti-bis: fringe benefit 600 (+200) euro, in Guida al lavoro n. 35/2022, pag. 16 e ss.

3. Non ci sono dubbi a nostro avviso che la deroga dell'art. 51, c. 3, TUIR per effetto dell'art. 12 del Decreto "Aiuti bis" investa anche i redditi assimilati al rapporto di lavoro dipendente, come quelli di collaborazione coordinata e continuativa.

vati nell'anno di imposta 2022. Pertanto il dipendente/collaboratore non potrà cumulare, in ragione di diversi rapporti di lavoro intercorsi durante l'anno (ed oggi astrattamente cumulabili contemporaneamente, in virtù del Decreto "Trasparenza") l'esenzione di €. 600 se già maturata in uno (o nella "sommatoria" di più di uno) dei predetti rapporti.

In conclusione, la Circolare sgombra ogni dubbio sulla circostanza che il limite di Euro 600,00 possa intendersi come una franchigia superata la quale la soggezione alle ritenute ordinarie si applica solo sulle differenze per importi superiori.

Ambito oggettivo della norma: bonus carburante

La Circolare conferma poi che il reddito agevolato può in realtà spingersi, nel 2022, fino ad €. 800 e ciò per effetto anche della possibile corresponsione dei cd. "buoni carburante" (sino ad un controvalore massimo di €. 200), previsti dall'art. 2 del D.L. 21/2022 e da questo esclusi dalla formazione del reddito tramite espresso richiamo del comma 3 dell'art. 51 TUIR (anche tali titoli di legittimazione saranno, quindi, erogabili *ad personam* ed integralmente deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell'art 95 TUIR). Il *bonus* carburante rappresenta un'agevolazione ulteriore rispetto a quella generale di cui al comma 3 dell'art. 51 TUIR e la *ratio* della norma del DL 21/2022 va rinvenuta nell'intento di indennizzare i lavoratori, in tal guisa e in tale misura, in conseguenza dei maggiori costi sostenuti a causa della crisi energetica. Pariamenti è utile richiamare il fatto che l'AdE (Circolare 27/E-2022) aveva precisato che «l'erogazione di buoni o titoli analoghi per la ricarica di veicoli elettrici debba rientrare nel beneficio di cui trattasi» (il quale può poi tradursi in pratica nell'erogazione di €. 800 in "buoni carburante" o "buoni ricarica" essendo questi ultimi anche uno dei possibili *fringe benefit* nei quali "traddurre" l'importo di €. 600 di cui al citato comma 3).

Al fine di evitare commistioni tra le due misure e i due distinti (ma cumulabili) valori-soglia (€. 600 + €. 200) ed anche per rendere evidente l'ammontare utilizzato a valere sulle due diverse soglie, sarà preferibile effettuare annotazioni distinte in contabilità e nelle buste paga.

Ambito oggettivo della norma: premio di risultato

La Circolare 27/E dell'AdE del 14 luglio scorso, dettata in tema di "buoni carburante", aveva già confermato la possibile sostituzione del premio di risultato

("PdR") di cui all'articolo 1, commi da 182 a 190 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, con i "buoni carburante" nel rispetto della normativa ivi prevista. In particolare, secondo la Circolare n. 27 dell'AdE, i buoni "sostitutivi" dei PdR devono essere erogati nell'anno in corso. Ne consegue che, nel caso in cui il dipendente avesse chiesto l'erogazione dei PdR in "buoni carburante", il lavoratore avrà diritto all'esenzione da imposta sia per il paniere di beni e servizi fino alla soglia di €. 258,23 (prima dell'introduzione del DL Aiuti-*bis*), sia per i predetti "buoni carburante" per un valore di €. 200.

La Circolare n. 35/E (correggendo la Circ. 27/E del 2022) rileva, infine, che il superamento della soglia, in caso di conversione parziale dei PdR con il *bonus* carburante e/o con i restanti *fringe benefit*, riporta l'intero valore percepito a tassazione ordinaria, non a quella sostitutiva del 10%. Più precisamente, qualora il valore dei beni ceduti (ivi inclusi quelli relativi al *bonus* carburante), dei servizi prestati e delle somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, sia di importo superiore ai rispettivi (e distinti) limiti fissati dalle due norme in commento (€. 600 per il regime temporaneo dell'articolo 51, comma 3, del TUIR, e/o €. 200 per il *bonus* carburante) ciascun valore, per l'intero, sarà soggetto a tassazione ordinaria.

De jure condendo: DL "Aiuti-quater" e ulteriore nuova soglia di esenzione

Mentre scriviamo il Governo dovrebbe avere approvato il DL "Aiuti-quater" tra le cui misure spicca, senz'altro, quella intenzionata a definire una soglia di esenzione fiscale e contributiva dei *fringe benefit* che non si esagera nel definire *monstre*: 3.000 euro. Si tratta di una soglia equiparabile in valore a quella massima prevista per i PdR che premiano un intero anno di lavoro. L'innalzamento della soglia, con riferimento ai beni e ai servizi *fringe* (ossia marginali) di cui all'Art 51, c. 3 TUIR innesca, da un lato, un rilevante potenziale strumento di sostegno ai redditi, ma, dall'altro, corre il rischio di attivare una non meno forte deriva consumistica disequilibrando l'economia del Welfare Aziendale che, relativamente a questa parte dei *benefit* disponibili, li ha sempre considerati come un possibile completamento di minor rilievo privilegiando, semmai, servizi e prestazione di più elevata meritevolezza sociale (si pensi alla cu-

ra dei figli, all'assistenza agli anziani non autosufficienti, alla prevenzione e alle prestazioni sanitarie). Da quello che si è appreso al momento in cui si scrive, la misura sarà comunque non solo *spot*, ma anche *flash*: durerà, infatti, lo spazio di poco più di un mese perché dal 1 gennaio 2023, salvo ulteriori modifiche *medio tempore* stabilite, ritornerà in applicazione la soglia ordinaria di 258 euro. È proprio questo il punto dolente: forse si poteva fare uno sforzo

meno vistoso, ma più efficiente e decidere, una buona volta, di adeguare la soglia defiscalizzata dei *fringe benefit* anche solo aggiornandone il valore (considerando che risale al 1986) e magari aggiungervi qualcosa arrivando a quei 1.000 euro che, anche solo a buon senso, appare essere un valore congruo per una misura che, nella buona sostanza, si traduce spesso in acquisti *online* e, nella migliore delle ipotesi, nella spesa alimentare. ●