

D. L. 14 gennaio 2023, n. 5
(G.U. 14 gennaio 2023, n. 11)
Agenzia delle Entrate
Risposta a interpello 12 gennaio 2023, n. 15

Mariano Delle Cave

Counsel, Studio Legale Gitti And Partners

Rossella Russo

Associate, Studio Legale Gitti And Partners

Giovanni Scansani

Corporate Welfare Advisor, Docente a contratto Università Cattolica di Milano

Bonus carburante prorogato per tutto il 2023

Il D.L. n. 5/2023, recante «Disposizioni urgenti in materia di trasparenza dei prezzi dei carburanti e di rafforzamento dei poteri di controllo del Garante per la sorveglianza dei prezzi, nonché di sostegno per la fruizione del trasporto pubblico» ha nuovamente previsto la possibilità per i datori di lavoro privati - e per l'intero anno fiscale 2023 - di cedere ai propri dipendenti buoni carburante (o titoli equivalenti) sino ad un valore massimo di 200 Euro.

Tali buoni non concorrono alla formazione dei redditi da lavoro dipendente e sono, pertanto, esenti da tassazione e contribuzione se di importo non superiore a Euro 200 per singolo lavoratore. Ai fini dell'esenzione i buoni carburante sono però cumulabili con gli ulteriori beni concessi o servizi prestati al lavoratore (i cosiddetti *fringe benefit*, tra i quali possono rientrare anche ulteriori buoni per l'acquisto di carburante) sia pure nel diverso limite di cui art. 51, c. 3 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) e dunque sino al valore di Euro 258,23 annui.

Il D.L. n. 5/2023 sostanzialmente ripropone per il corrente anno la misura a suo tempo introdotta, in via temporanea, per l'anno 2022 con il D.L. n. 21/2022 (convertito in legge n. 51/2022), al fine di contenere gli impatti economici dovuti all'aumento del prezzo dei carburanti.

L'ambito soggettivo, oggettivo e le modalità di applicazione del *bonus*, sono rimasti immutati. Tali aspetti erano stati chiariti dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate (AdE) n. 27 del 14.07.2022, della quale vale la pena ripercorrere brevemente le indicazioni

La misura, già introdotta per il 2022 dal D.L. n. 21/2022 come misura di contenimento del costo dei carburanti, è stata reintrodotta con il D.L. 5/2023

principali, considerata la rinnovata utilizzabilità del *bonus* in parola.

L'ambito soggettivo di applicazione: le "imprese pubbliche" vi rientrano?

Come il D.L. n. 21/2022, anche il D.L. n. 5/2023 chiarisce che l'agevolazione in esame è riservata esclusivamente ai «*datori di lavoro privati*». La genericità della norma lascia intendere che l'agevolazione sia rivolta a tutti i datori di lavoro che operano nel «*settore privato*» così come individuato, per esclusione, nella Circolare 15 giugno 2016, n. 28/E dell'AdE¹ e dunque anche ai soggetti che non svolgono un'attività commerciale e ai lavoratori autonomi, sempre che questi ultimi si avvalgano di propri lavoratori dipendenti.

Restano escluse dall'agevolazione invece le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, c. 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 (Testo Unico sul Pubblico Impiego), in virtù del quale «*Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e lo-*

1. Si veda sul punto anche Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello n.15 del 12 gennaio 2023.

cali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300».

Dal tenore letterale dell'art. 1 del Testo Unico ricaviamo che gli enti pubblici economici sono ricompresi tra i datori di lavoro rientranti nel settore privato, anche se la Risposta n. 15 del 12 gennaio scorso non prende una posizione chiara. Dando per pacifico che dipendenti di enti locali ed Amministrazioni dello Stato non possono fruire del beneficio, l'AdE sostanzialmente "scarica" l'onere di verificare a tutti una serie di soggetti pubblici e di natura "ibrida", se esso può essere ricompreso nell'ambito di applicazione dell'art. 1 del Testo Unico del Pubblico Impiego oppure no. Nel primo caso, il dipendente non può fruire d

Quanto ai lavoratori destinatari dei buoni carburante la disposizione in esame fa riferimento ai «*lavoratori dipendenti*» intesi come tutti coloro che percepiscono un reddito di lavoro indipendentemente dalla tipologia del rapporto di lavoro subordinato di cui siano titolari e senza alcun limite reddituale per l'ammissione al beneficio (restano quindi esclusi, ad esempio, i collaboratori coordinati e continuativi e i tirocinanti).

Peraltro, come chiarito dalla menzionata Circolare AdE n. 27/2022, i buoni in questione possono essere corrisposti anche *ad personam* e senza necessità di preventivi accordi contrattuali, sempreché gli stessi non siano erogati in sostituzione dei premi di risultato. In tale ipotesi, l'erogazione dei buoni carburante deve avvenire in «*esecuzione dei contratti aziendali o territoriali di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81 (comma 187)*».

La soglia di applicazione e le modalità di applicazione del bonus

I datori di lavoro privati possono cedere ai propri lavoratori dipendenti buoni per i rifornimenti di qualsiasi carburante per l'autotrazione (come benzina, gasolio, GPL e metano).

Attesa la *ratio* della norma, il beneficio è applicabile

in via estensiva anche all'erogazione di buoni o titoli analoghi destinati alla ricarica di veicoli elettrici e ciò non solo per non creare ingiustificate disparità di trattamento, ma anche per coerenza con le più generali *policy* di tutela ambientale che lo stesso Stato sta affrontando nel quadro della cd. "Transizione Ecologica" che costituisce una delle "missioni" del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza.

Ai fini della tassazione, anche per il 2023, il valore dei *bonus* carburante, fino alla concorrenza di Euro 200, non rileverà ai fini del raggiungimento del limite di esenzione fiscale e contributiva di Euro 258,23 annuo di cui all'art. 51, comma 3, TUIR^[2]. Ciò in quanto, come già chiarito dalla relazione illustrativa dell'articolo 2 del D.L. 21/2022, il *bonus* carburante, pur essendo sottoposto alla disciplina dell'articolo 51, comma 3 del TUIR, rappresenta comunque una misura eccezionale, avente finalità diverse rispetto a quelle di cui all'articolo 51, comma 3^[3].

Per lo stesso motivo, va ricordato altresì che il *bonus* carburante non segue le condizioni applicative dell'art. 51, c.3, TUIR, in quanto il superamento del limite di Euro 200,00 non comporta l'inserimento dell'intero valore del *bonus* nel reddito imponibile, ma esclusivamente della parte eccedente il suddetto limite (dunque il buono carburante non "funziona" come gli ordinari *fringe benefit*). Ciò non toglie che, avvalendosi della previsione di cui all'art. 51, c. 3, TUIR si possa espandere il beneficio del contenimento dei costi di rifornimento mediante l'erogazione di ulteriori buoni carburante fino alla concorrenza di Euro 258,23. L'eventuale valore eccedente tale ultimo limite comporterebbe però la ripresa a tassazione e contribuzione dell'intero valore dei buoni carburante erogati ex art. 51, c. 3 TUIR (dunque ad un diverso titolo rispetto a quelli di cui all'art. 1, c. 1, D.L. n. 5/2023).

Per evitare confusioni e rendicontare con precisione in busta paga l'eventuale erogazione di *fringe benefit* a finalità "energetica", si suggerisce di distinguere le due agevolazioni e di non procedere con un'unica voce in cedolino. Si potrà, ad esempio, indicare distintamente la voce "*buono carburante ai sensi*

2. Con riferimento a tale limite è opportuno ricordare che, a partire dal giorno 1 gennaio 2023, è venuto meno l'innalzamento a Euro 3.000,00 del limite per la detassazione fiscale e contributiva dei *fringe benefit*. A partire da tale data, dunque, il limite è rientrato nei parametri ordinari di cui all'art. 51, c. 3, TUIR.

3. Che i *fringe benefit* di cui all'art. 51, c. 3, TUIR rappresentino "un'agevolazione ulteriore, diversa ed autonoma, rispetto al *bonus* carburante", lo aveva chiarito anche la Circolare Agenzia delle Entrate n. 35/E del 4 novembre 2022.

del DL 5/2023” (sino al massimo di 200 Euro) e la voce “buono carburante ai sensi dell’art 51, c.3, TUIR” (sino all’importo massimo di 258,23 Euro).

Dal punto di vista contabile, inoltre, si ricorda l’applicazione del principio di “cassa allargata” (art. 51, c.1, TUIR), in virtù del quale l’esenzione di cui all’art. 1, c. 1, del D.L. 5/2023 troverà applicazione sino al 12 gennaio 2024, indipendentemente dal momento del-

l’effettiva fruizione del buono da parte del lavoratore beneficiario.

Infine, i costi connessi all’acquisto dei buoni carburante sono integralmente deducibili dal reddito d’impresa ai sensi dell’art. 95, c. 1, TUIR, a condizione che l’erogazione del buono sia riconducibile a un rapporto di lavoro e pertanto il costo possa qualificarsi come spesa per prestazioni di lavoro dipendente. ●