confetra
Confederazione Generale Italiana dei Trasporti e della Logistica
00198 Roma - via Panama 62 – tel.068559151-3337909556 - fax 068415576
e-mail: confetra@confetra.com - https://www.confetra.com

Roma, 20 luglio 2022

Circolare n. 179/2022

Oggetto: Tributi – Bonus carburante – I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate – Circolare n.27/E del 14.7.2022.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare indicata in oggetto ha illustrato le caratteristiche del cd *Bonus carburante* (articolo 2 del DL 21/2022 convertito nella Legge n.51/2022).

Di seguito si evidenziano gli aspetti essenziali.

Ambito soggettivo – Per il solo anno 2022 è consentito riconoscere ai lavoratori dipendenti buoni carburante o titoli analoghi escludendoli dall'imposizione fiscale: in particolare gli importi riconosciuti sono esclusi dal reddito di lavoro del dipendente e sono interamente deducibili dal reddito di impresa del datore di lavoro. L'importo può essere erogato entro il 12 gennaio 2023 (in base al noto principio di "cassa allargata").

Ambito oggettivo e modalità di applicazione – I buoni o titoli analoghi si riferiscono a tutte le tipologie di carburante (benzina, gasolio, GPL e metano) e anche per le ricariche dei veicoli elettrici. Riguardo l'esenzione dall'imposizione, l'Agenzia chiarisce che l'agevolazione è ulteriore rispetto a quella generale prevista per i fringe benefits dal comma 3 dell'articolo 51 del TUIR pari a 258,23 euro; pertanto è consentito erogare il bonus fino a 200 euro e anche ulteriori buoni carburante che rientrino nel limite di 258,23 euro.

Erogazione del bonus in sostituzione del premio di risultato – L'Agenzia specifica che è consentita la sostituzione del premio di risultato riconosciuto in virtù di accordi aziendali o territoriali (articolo 1 c.182-190 Legge n.208/2015) con il bonus in esame; qualora il dipendente chieda l'erogazione del premio di risultato in buoni carburante avrà diritto all'esenzione dall'imposta nel limite di 200 euro e avrà altresì diritto all'ulteriore esenzione fino a 258,23 euro.

Daniela Dringoli
Codirettore

Allegato uno
D/t

© CONFETRA – La riproduzione totale o parziale è consentita esclusivamente alle organizzazioni aderenti alla Confetra.

CIRCOLARE N. 27/E

Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 14 luglio 2022

OGGETTO*: *Bonus carburante – Articolo 2 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21

INDICE

PREMESSA 3
1. Ambito soggettivo 3
2. Ambito oggettivo e modalità di applicazione 5
3. Erogazione dei buoni benzina in sostituzione dei premi di risultato 8

PREMESSA

Al fine di contenere gli impatti economici dovuti all'aumento del prezzo dei carburanti, l'articolo 2 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21[1], convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51[2], prevede, soltanto per il periodo d'imposta 2022, la possibilità per i datori di lavoro privati di erogare ai propri lavoratori dipendenti buoni benzina, o titoli analoghi, esclusi da imposizione fiscale ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del TUIR[3], per un ammontare massimo di euro 200 per lavoratore.

1. Ambito soggettivo

L'articolo 2 del d.l. n. 21 del 2022 individua le specifiche caratteristiche per connotare il datore di lavoro e i lavoratori dipendenti interessati al beneficio ivi previsto.

Per quanto attiene al datore di lavoro, l'agevolazione è stata inizialmente introdotta per favorire esclusivamente i lavoratori dipendenti di «*aziende private*». Successivamente, in sede di conversione del predetto decreto-legge, è stata sostituita la locuzione «*aziende private*» con «*datori di lavoro privati*».

Al riguardo, con esclusivo riferimento alla norma in commento, avente carattere eccezionale, si ritiene che il richiamo ai «*datori di lavoro privati*» sia da intendersi riferito ai datori di lavoro che operano nel "*settore privato*", così come individuato, per esclusione, nella circolare 15 giugno 2016, n. 28/E.

Sono, pertanto, escluse dal settore privato e, di conseguenza, dall'agevolazione in esame le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, 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*

[1] Ai sensi del quale «*Per l'anno 2022, l'importo del valore di buoni benzina o analoghi titoli ceduti dai datori di lavoro privati ai lavoratori dipendenti per l'acquisto di carburanti, nel limite di euro 200 per lavoratore, non concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*».

[2] Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 20 maggio 2022, n. 117.

[3] Secondo cui, nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro dipendente, «*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. Il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. 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 a lire 500.000 (euro 258,23, n.d.r.); se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito*».

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 locali, 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. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI».

Coerentemente, gli enti pubblici economici, che non rientrano tra le amministrazioni pubbliche di cui al richiamato articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 165 del 2001, si considerano, nel caso di specie, rientranti nel settore privato.

Dato il tenore letterale della disposizione in esame, che richiama, come detto, i «*datori di lavoro privati*», rientrano nell'ambito di applicazione della norma, tra gli altri, anche i soggetti che non svolgono un'attività commerciale e i lavoratori autonomi, sempre che dispongano di propri lavoratori dipendenti.

In merito alla specifica categoria di lavoratori dipendenti destinatari dei buoni benzina, la disposizione agevolativa in esame non effettua espressamente delle distinzioni e non pone alcun limite reddituale per l'ammissione al beneficio.

Inoltre, considerato che la norma si riferisce genericamente ai «*lavoratori dipendenti*», si è dell'avviso che, al fine di individuare i potenziali beneficiari dei buoni benzina in parola, rilevi la tipologia di reddito prodotto, ossia quello di lavoro dipendente.

Al riguardo, si osserva che l'articolo 2 del d.l. n. 21 del 2022, secondo cui il buono *«…non concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917»*, fa riferimento al solo comma 3 dell'articolo 51 del TUIR e non all'intero articolo 51. Pertanto, vista anche la *ratio* della norma – volta ad indennizzare i dipendenti di datori di lavoro privati dei maggiori costi sostenuti a seguito dell'aumento del prezzo dei carburanti[4] – si ritiene che i buoni in esame possano essere corrisposti dal datore di lavoro sin da subito, nel rispetto dei presupposti e dei limiti normativamente previsti, anche *ad personam*

[4] Nella relazione illustrativa si legge testualmente *"nel contesto del caro carburanti".*

e senza necessità di preventivi accordi contrattuali[5], 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)"*, ritornando, a tal riguardo, applicabili i chiarimenti già resi con la circolare 15 giugno 2016, n. 28/E, nella quale è stato evidenziato che "*L'espressa menzione dei contratti aziendali o territoriali esclude dall'agevolazione gli elementi retributivi premiali erogati in attuazione di accordi o contratti collettivi nazionali di lavoro ovvero di accordi individuali tra datore di lavoro e prestatore di lavoro, come chiarito già in passato con circolare n. 3/E del 2011 (par. 1.)".*

Sempre dal punto di vista soggettivo, con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, si fa presente che l'articolo 95 del TUIR statuisce che *«le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, salvo il disposto dell'articolo 100, comma 1»*.

Al riguardo, si ritiene che, non rientrando la fattispecie in commento nelle ipotesi di cui all'articolo 100, comma 1[6], del TUIR, il costo connesso all'acquisto dei buoni carburante in commento sia integralmente deducibile dal reddito d'impresa, ai sensi del richiamato articolo 95 del TUIR, sempreché l'erogazione di tali buoni sia, comunque, riconducibile al rapporto di lavoro e, per tale motivo, il relativo costo possa qualificarsi come inerente.

2. Ambito oggettivo e modalità di applicazione

I buoni benzina in esame sono erogazioni corrisposte dai datori di lavoro privati ai propri lavoratori dipendenti per i rifornimenti di carburante per l'autotrazione (come benzina, gasolio, GPL e metano).

Attesa la *ratio* della norma, riconducibile, come detto, alla volontà del legislatore di indennizzare i dipendenti di datori di lavoro privati dei maggiori costi sostenuti "*nel contesto*

[5] Tale interpretazione deriva dal richiamo del solo comma 3 dell'articolo 51 del TUIR e non anche del comma 2, che, nell'elencare i "*benefit*" che non concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente, fa riferimento «*alla generalità o a categorie di dipendenti*».

[6] Ai sensi del quale «*Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi*».

del caro carburanti", si ritiene che l'erogazione di buoni o titoli analoghi per la ricarica di veicoli elettrici debba rientrare nel beneficio di cui trattasi, anche al fine di non creare ingiustificate disparità di trattamento fra differenti tipologie di veicoli.

Ai fini della tassazione, la norma in commento riconduce i buoni benzina nell'ambito di applicazione dell'articolo 51, comma 3, ultimo periodo, del TUIR, secondo cui non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a euro 258,23; se il valore in questione è superiore a detto limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

Con riferimento alla soglia di esenzione di euro 258,23, nella richiamata circolare n. 28/E del 2016 (paragrafo 2.5.1) è stato chiarito che la stessa riguarda le sole erogazioni in natura, con esclusione di quelle in denaro, per le quali resta applicabile il principio generale secondo cui qualunque somma percepita dal dipendente in relazione al rapporto di lavoro costituisce reddito di lavoro dipendente, ad eccezione delle esclusioni specificamente previste. La soglia, inoltre, deve essere verificata con riferimento all'insieme dei beni e servizi di cui il dipendente ha fruito nello stesso periodo d'imposta. Qualora il valore dei beni e servizi complessivamente erogati nel periodo d'imposta superi il citato limite di euro 258,23, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

Pertanto, nel caso in cui, in sede di conguaglio, il valore dei beni o dei servizi prestati risulti superiore al predetto limite, il datore di lavoro dovrà provvedere ad assoggettare a tassazione il valore complessivo e non solo la quota eccedente.

Ciò premesso, la relazione illustrativa dell'articolo 2 del d.l. n. 21 del 2022 precisa che il *bonus* benzina di euro 200, sottoposto comunque alla disciplina dell'articolo 51, comma 3 del TUIR, rappresenta un'ulteriore agevolazione rispetto a quella generale già prevista dal medesimo articolo 51, comma 3.

La circostanza che il lavoratore dipendente già usufruisca di altri beni e servizi non osta, quindi, all'applicazione della disciplina in esame.

Ne consegue che, al fine di fruire dell'esenzione da imposizione, i beni e i servizi erogati nel periodo d'imposta 2022 dal datore di lavoro a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere un valore di euro 200 per uno o più buoni benzina ed un

valore di euro 258,23 per l'insieme degli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni benzina).

Per meglio chiarire, si riportano i seguenti due esempi.

Nel caso in cui un lavoratore dipendente benefici, nell'anno d'imposta 2022, di buoni benzina per euro 100 e di altri *benefit* (diversi dai buoni benzina) per un valore pari ad euro 300, quest'ultima somma[7] sarà interamente sottoposta a tassazione ordinaria. Di contro, se il valore dei buoni benzina è pari ad euro 250 e quello degli altri *benefit* è pari ad euro 200, l'intera somma di euro 450 non concorre alla formazione del reddito del lavoratore dipendente, poiché l'eccedenza di euro 50 relativa ai buoni benzina confluisce nell'importo ancora capiente degli altri *benefit* di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR.

Sotto il profilo contabile, considerato che l'eventuale superamento delle soglie fissate da ciascuna delle due discipline – articolo 51, comma 3, del TUIR e articolo 2 del d.l. n. 21 del 2022 – comporta, in linea di principio, l'integrale tassazione delle erogazioni effettuate a favore del dipendente, si ritiene che le stesse debbano essere conteggiate e monitorate in maniera distinta.

Inoltre, considerato che la diposizione in esame è riferita esclusivamente all'anno 2022, si ritiene opportuno ricordare che, ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del TUIR, si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello a cui si riferiscono (c.d. principio di cassa allargato).

Infatti, in base al principio di cassa, che presiede alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, la retribuzione deve essere imputata in base al momento di effettiva percezione della stessa da parte del lavoratore e il momento di percezione è quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore[8].

Tale principio si applica sia con riferimento alle erogazioni in denaro, sia con riferimento alle erogazioni in natura mediante l'assegnazione di beni o servizi.

In tema di *benefit* erogati mediante *voucher* è stato precisato che 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

[7] Poiché ha superato il limite di euro 258,23 stabilito dall'articolo 51, comma 3, del TUIR.
[8] Cfr. risoluzione 14 agosto 2020, n. 46/E; circolare 23 dicembre 1997, n. 326.

fruito in un momento successivo[9].

Ciò detto, si ritiene che l'esenzione di cui all'articolo 2 del d.l. n. 21 del 2022 in commento trovi applicazione per i buoni o i titoli analoghi assegnati ai dipendenti nel corso dell'anno 2022 e nei primi 12 giorni dell'anno 2023, indipendentemente dal loro utilizzo in periodi successivi.

Infine, si osserva che la modalità di erogazione dei buoni benzina segue quella ordinaria prevista dall'articolo 51, comma 3-*bis*, del TUIR, secondo cui «*Ai fini dell'applicazione dei commi 2 e 3, l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale*».

Al riguardo, l'articolo 6, comma 2, del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 25 marzo 2016 statuisce che i beni e servizi rientranti nel campo di applicazione dell'articolo 51, comma 3, del TUIR possono essere cumulativamente indicati in un unico documento di legittimazione, purché il valore complessivo degli stessi non ecceda il limite massimo fissato dalla norma di riferimento.

3. Erogazione dei buoni benzina in sostituzione dei premi di risultato

Il buono benzina di cui all'articolo 2 del d.l. n. 21 del 2022 è stato inizialmente qualificato come erogazione «*a titolo gratuito*», effettuata dal datore di lavoro al proprio dipendente. La legge di conversione del medesimo d.l. n. 21 del 2022 ha eliminato la locuzione «*a titolo gratuito*» e, di conseguenza, non ha escluso la possibilità che l'erogazione degli stessi buoni sia effettuata per finalità retributive, qualora compatibile con le disposizioni in materia.

Si ritiene, quindi, possibile la sostituzione del premio di risultato di cui all'articolo 1, commi da 182 a 190, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, con i buoni benzina in esame, nel rispetto della normativa ivi prevista.

In particolare, attesa la temporaneità della disciplina in commento (limitata all'anno 2022), al fine di fruire delle disposizioni più favorevoli, si specifica che tali buoni, "sostitutivi" dei premi di risultato, devono essere erogati nell'anno in corso.

In tal caso, si precisa che restano validi i chiarimenti resi circa l'autonomia

[9] Cfr. circolare 29 marzo 2018, n. 5/E.

dell’agevolazione in commento rispetto a quella prevista dal citato comma 3 dell’articolo 51 del TUIR. Ne deriva che nel caso in cui il dipendente chieda l’erogazione dei premi di risultato in buoni benzina, il lavoratore avrà diritto all’esenzione da imposta sia per il paniere di beni e servizi offerti fino ad un valore di euro 258,23, sia per i predetti buoni benzina per un valore di euro 200. Resta fermo che, in caso di superamento di ognuno dei predetti limiti, ciascun importo, per l’intero, sarà soggetto al prelievo sostitutivo previsto per i premi di risultato.

In merito alle modalità di applicazione della disciplina dei premi di risultato, si rinvia ai chiarimenti di cui alle circolari 29 marzo 2018, n. 5/E, e 15 giugno 2016, n. 28/E, nonché alla risoluzione 22 settembre 2020, n. 55/E.

***

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL’AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)