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, 8 novembre 2022

Circolare n. 274/2022

Oggetto: Tributi – Misure fiscali per il welfare aziendale – Bonus 600 euro ai dipendenti – Circolare Agenzia delle Entrate n.35 del 4 novembre 2022.

Con la circolare n. 35 del 4 novembre 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito all'erogazione, in fringe benefit, dei 600 euro previsti dall'articolo 12, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 (cd. decreto "Aiuti-bis").

La norma ha modificato, esclusivamente per l'anno di imposta 2022, la disciplina dettata dall'articolo 51, comma 3, del TUIR come segue:

- sono incluse tra i fringe benefit concessi ai lavoratori anche le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico, dell'energia elettrica e del gas naturale;

- il limite massimo di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente dei beni ceduti e dei servizi prestati, nonché delle somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche, è innalzato (**per il solo 2022**) da euro 258,23 a euro 600.

Al riguardo, la circolare spiega che per utenze domestiche si intendono quelle relative a immobili a uso abitativo posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo, dal dipendente, dal coniuge o dai suoi familiari, a prescindere che negli stessi abbiano o meno stabilito la residenza o il domicilio.

Quanto all'ambito applicativo, l'AdE precisa che rientrano tra i *fringe benefit* anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o ai familiari indicati nell'art. 12 del Tuir, nonché i beni e i servizi per i quali venga attribuito il diritto di ottenerli da terzi. Tali *benefit*, inoltre, sono erogabili anche *ad personam* e riguardano i titolari sia di redditi di lavoro dipendente che di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Inoltre, la disciplina fiscale applicabile ai *fringe benefit* per il 2022 è quella dell'articolo 51, comma 3, del Tuir, in quanto la deroga a tale comma, introdotta dall'articolo 12 del D.L. 115/2022, riguarda esclusivamente il limite massimo di esenzione e le tipologie di *fringe benefit* concessi al lavoratore. Pertanto, nel caso in cui, in sede di conguaglio, il valore dei beni o dei servizi prestati, nonché le somme erogate o rimborsate ai lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche, risultino superiori al predetto limite di € 600,00, il datore di lavoro dovrà assoggettare a tassazione l'intero importo corrisposto, compresa la quota di valore inferiore al medesimo limite.

Infine, per quanto riguarda il rapporto dell'agevolazione in commento con il bonus carburante, l'AdE chiarisce come queste siano due misure autonome e separate.

Pertanto, ai fini dell'esenzione dall'imposizione, i beni e i servizi erogati nel periodo d'imposta 2022 dal datore di lavoro a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere il valore di 200 euro per uno o più bonus benzina e quello di 600 euro per tutti gli altri (compresi ulteriori buoni benzina). Tuttavia, se il valore dei beni ceduti supera i due limiti (distinti tra loro) di 200 e 600 euro, ciascuno di loro sarà tassato secondo il regime ordinario.

Cristiana Marrone
Responsabile di Area

Per riferimenti confronta circ.re conf.le n. 199/2022
Allegato uno
CM/cm

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

CIRCOLARE N. 35/E

Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 4 novembre 2022

OGGETTO*: *Misure fiscali per il welfare aziendale – Articolo 12 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115

INDICE

PREMESSA 3
1. Ambito soggettivo 3
2. Ambito oggettivo 4
2.1 Allargamento della quota di non concorrenza alle utenze domestiche 5
2.2 Superamento del limite massimo e relativa tassazione 7
2.3 Alcune indicazioni sulla modalità di applicazione 8
3. Rapporti con il *bonus* carburante 9

PREMESSA

Attesa la straordinaria necessità e urgenza di adottare misure per contenere il costo dell'energia elettrica e del gas naturale nonché per contrastare l'emergenza idrica, l'articolo 12 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115[1] (da ora decreto Aiuti-*bis*), convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142[2], dispone, soltanto per il periodo d'imposta 2022, che il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati al lavoratore dipendente, nonché le somme erogate o rimborsate al medesimo dal datore di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) nel limite complessivo di euro 600, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917[3].

Quest'ultima disposizione prevede, per i beni ceduti e i servizi prestati al lavoratore, la non concorrenza al reddito imponibile ai fini dell'IRPEF, nel limite di euro 258,23[4] nonché, in caso di superamento di quest'ultimo, l'inclusione nel reddito imponibile dell'intero ammontare e non solo della quota eccedente il medesimo limite.

1. Ambito soggettivo

In merito all'ambito soggettivo di applicazione della norma, atteso che l'articolo 12 del decreto Aiuti-*bis* introduce, sostanzialmente, un aumento, per l'anno d'imposta 2022, del valore e un'estensione delle tipologie dei cosiddetti *fringe benefit* che non concorrono a

[1] Ai sensi del quale «*Limitatamente al periodo d'imposta 2022, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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*».

[2] Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 221 del 21 settembre 2022.

[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*».

[4] Al riguardo, si ricorda che, per gli anni di imposta 2020 e 2021, tale limite è stato elevato a euro 516,46 dall'articolo 112 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, successivamente modificato dall'articolo 6-*quinquies*, comma 1, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69.

formare il reddito di lavoro dipendente, di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR, si ritiene che, in assenza di ulteriori limiti soggettivi, i lavoratori beneficiari della disposizione in commento siano quelli già individuati in base alle regole generali stabilite dal predetto articolo 51, comma 3, del TUIR. In altri termini, tale disposizione si applica ai titolari di redditi di lavoro dipendente e di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente per i quali il reddito è determinato secondo le disposizioni contenute nell'articolo 51 del TUIR.

Atteso che la norma richiama la disciplina dettata dal predetto comma 3 dell'articolo 51 del TUIR, e non anche quella dettata dal comma 2 del medesimo articolo, si ritiene che i *fringe benefit* in esame possano essere corrisposti dal datore di lavoro anche *ad personam*.

2. Ambito oggettivo

Come detto, l'articolo 51, comma 3, del TUIR stabilisce che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati al lavoratore se il valore complessivo degli stessi non supera euro 258,23; il superamento di quest'ultimo importo implica l'inclusione nel reddito di lavoro dipendente anche della quota di valore inferiore al medesimo limite.

In deroga al predetto articolo 51, comma 3, del TUIR e limitatamente al periodo di imposta 2022, l'articolo 12 del decreto Aiuti-*bis* interviene per fissare un nuovo limite massimo di esenzione e per ampliare le tipologie di *fringe benefit* concessi al lavoratore.

Dalla lettura della norma in commento e delle relative relazioni illustrativa e tecnica, riguardanti il predetto decreto Aiuti-*bis*, emerge che, esclusivamente per l'anno di imposta 2022, deve intendersi modificata la disciplina dettata dall'articolo 51, comma 3, del TUIR come segue:

- sono incluse tra i *fringe benefit* concessi ai lavoratori anche 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;

- il limite massimo di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente dei beni ceduti e dei servizi prestati, nonché delle somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche, è innalzato da euro 258,23 a euro 600.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del TUIR rientrano nella nozione di reddito di lavoro dipendente anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o

ai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR[5], nonché i beni e i servizi per i quali venga attribuito il diritto di ottenerli da terzi.

2.1 Allargamento della quota di non concorrenza alle utenze domestiche

La norma in commento amplia l'ambito oggettivo di applicazione del citato articolo 51, comma 3, del TUIR, prevedendo che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente[6], oltre al valore dei beni ceduti e dei servizi prestati, anche le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro ai propri lavoratori dipendenti «*per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale*».

Atteso che la disposizione qualifica come «*domestiche*» le utenze per le quali è prevista da parte del datore di lavoro l'erogazione di somme o rimborsi per il relativo pagamento, senza effettuare ulteriori precisazioni, e che il comma 3 dell'articolo 51 del TUIR stabilisce che nei beni e servizi interessati dalla disposizione sono «*compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12*», si ritiene che le stesse debbano riguardare immobili ad uso abitativo posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo, dal dipendente, dal coniuge o dai suoi familiari, a prescindere che negli stessi abbiano o meno stabilito la residenza o il domicilio, a condizione che ne sostengano effettivamente le relative spese.

È possibile, infine, comprendere nel perimetro applicativo della norma anche le utenze per uso domestico (ad esempio quelle idriche o di riscaldamento) - intestate al condominio - che vengono ripartite fra i condomini (per la quota rimasta a carico del singolo condomino) e quelle per le quali, pur essendo le utenze intestate al proprietario dell'immobile (locatore), nel contratto di locazione è prevista espressamente una forma di addebito analitico e non forfetario a carico del lavoratore (locatario) o dei propri coniuge e familiari, sempre a condizione che tali soggetti sostengano effettivamente la relativa spesa. Resta fermo che, in tale ultima ipotesi, il locatore che viene rimborsato delle spese sostenute per le utenze non potrà, a sua volta, beneficiare dell'agevolazione in commento per le medesime spese, in quanto queste ultime, poiché oggetto di rimborso, non possono essere considerate

[5] Trattasi, in particolare, del coniuge del dipendente nonché dei suoi figli e delle altre persone indicate nell'articolo 433 del codice civile, indipendentemente dalle condizioni di familiare fiscalmente a carico, di convivenza con il dipendente e di percezione di assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.
[6] Nel predetto limite di euro 600.

effettivamente sostenute.

Al riguardo, tenuto conto che la misura agevolativa si riferisce espressamente a una determinata tipologia di spesa, si ritiene necessario che il datore di lavoro, nel rispetto del regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, e del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196 (codice in materia di protezione dei dati personali) e, in particolare, dei principi applicabili al trattamento dei dati personali previsti dall'articolo 5 del predetto regolamento, acquisisca e conservi, per eventuali controlli, la relativa documentazione per giustificare la somma spesa e la sua inclusione nel limite di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR.

In alternativa, il datore di lavoro può acquisire una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, con la quale il lavoratore richiedente attesti di essere in possesso della documentazione comprovante il pagamento delle utenze domestiche, di cui riporti gli elementi necessari per identificarle, quali ad esempio il numero e l'intestatario della fattura (e se diverso dal lavoratore, il rapporto intercorrente con quest'ultimo), la tipologia di utenza, l'importo pagato, la data e le modalità di pagamento[7].

In ogni caso, al fine di evitare che si fruisca più volte del beneficio in relazione alle medesime spese, è necessario che il datore di lavoro acquisisca anche una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà[8] che attesti la circostanza che le medesime fatture non siano già state oggetto di richiesta di rimborso, totale o parziale, non solo presso il medesimo datore di lavoro, ma anche presso altri. Resta fermo che tutta la documentazione indicata nella predetta dichiarazione sostitutiva deve essere conservata dal dipendente in caso di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La giustificazione di spesa può essere rappresentata anche da più fatture ed è valida anche se la stessa è intestata a una persona diversa dal lavoratore dipendente, purché sia intestata al coniuge o ai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR o, a certe condizioni (ossia in caso di riaddebito analitico), al locatore. Le somme erogate dal datore di lavoro (nell'anno

[7] In caso di fatture che riguardino immobili locati al lavoratore, al coniuge o ai familiari, le cui utenze siano intestate al locatore, è necessario che dalla documentazione o dalla predetta dichiarazione sostitutiva risulti il riaddebito analitico al locatario delle spese relative alle utenze.
[8] Ai sensi del DPR n. 445 del 2000.

2022 o entro il 12 gennaio 2023, come si dirà nel prosieguo) possono riferirsi anche a fatture che saranno emesse nell'anno 2023 purché riguardino consumi effettuati nell'anno 2022.

2.2 Superamento del limite massimo e relativa tassazione

Come evidenziato nella relazione illustrativa all'articolo 12 del decreto Aiuti-*bis*, la "*disposizione stabilisce per l'anno 2022 l'incremento a euro 600 del valore dei beni ceduti e dei servizi che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR, includendo tra i c.d. fringe benefit anche le somme erogate o rimborsate ai lavoratori dipendenti per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.*

La legislazione vigente prevede, per detto valore, la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente fino ad un limite di 258,23 euro. Tuttavia, l'articolo 112 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 ha raddoppiato (da 258,23 a 516,46 euro) per il periodo d'imposta 2020 la soglia di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente dei beni e servizi erogati gratuitamente ai dipendenti (c.d. fringe benefit). Tale misura è stata confermata, anche per l'anno 2021, dall'articolo 6-quinquies del decreto-legge n. 41/2021. Con la misura in esame si eleva, per la prima volta, la soglia di esenzione a 600 euro".

Anche nella relazione tecnica al medesimo articolo si ribadisce che la "*legislazione vigente prevede, per detti benefits, la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente fino a un limite di 258,23 euro. Se il valore è superiore, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.*

Sono state effettuate elaborazioni sul modello di Certificazione Unica per l'anno di imposta 2020 relativamente a tutti i lavoratori che fruiscono dei benefit in esame (circa 3 milioni di soggetti) ed è stato calcolato l'ammontare degli stessi innalzando per tutti i soggetti la soglia di esenzione".

Ciò premesso, dalla lettura della disposizione in esame, nonché delle relazioni illustrativa e tecnica sopra citate, risulta evidente che la disciplina applicabile è quella dell'articolo 51, comma 3, del TUIR e che la deroga a tale comma, introdotta dalla disposizione in parola, così come descritta nelle suddette relazioni, riguarda esclusivamente il limite massimo di esenzione e le tipologie di *fringe benefit* concessi al lavoratore, senza comportare, con ciò, alcuna modifica al funzionamento del regime di tassazione in caso di

superamento dei limiti di non concorrenza stabiliti dalla norma.

Nella citata relazione illustrativa, infatti, è chiarito che con "*la misura in esame si eleva, per la prima volta, la soglia di esenzione a 600 euro"* e nella relazione tecnica si ribadisce che, per la stima degli effetti della predetta disposizione, è stato "*calcolato l'ammontare degli stessi* [fringe benefit] *innalzando per tutti i soggetti la soglia di esenzione*".

Pertanto, nel caso in cui, in sede di conguaglio, il valore dei beni o dei servizi prestati, 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, risultino superiori al predetto limite, il datore di lavoro deve assoggettare a tassazione l'intero importo corrisposto, vale a dire anche la quota di valore inferiore al medesimo limite di euro 600.

2.3 Alcune indicazioni sulla modalità di applicazione

Atteso che la disposizione in esame è riferita esclusivamente all'anno di imposta 2022, è 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[9].

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 fruito in un momento successivo[10].

[9] Cfr. risoluzione 14 agosto 2020, n. 46/E; circolare 23 dicembre 1997, n. 326.
[10] Cfr. circolare 29 marzo 2018, n. 5/E.

3. Rapporti con il *bonus* carburante

Il predetto regime dell'articolo 51, comma 3, del TUIR, limitato all'anno di imposta 2022, rappresenta un'agevolazione ulteriore, diversa e autonoma, rispetto al *bonus* carburante di cui all'articolo 2 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51[11].

Ne consegue che, a seguito della modifica intervenuta al regime dell'articolo 51, comma 3, in commento, 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 600 per l'insieme degli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni benzina) nonché per le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

Inoltre, atteso che il *bonus* carburante ai fini della tassazione è ricondotto nell'ambito di applicazione dell'articolo 51, comma 3, ultimo periodo, del TUIR, si osserva che se il valore in questione è superiore a euro 200, lo stesso concorre interamente a formare il reddito ed è assoggettato a tassazione ordinaria.

Tale regola di carattere generale si intende applicabile anche qualora il lavoratore dipendente abbia scelto la sostituzione dei premi di risultato con il *bonus* in parola e/o con i *fringe benefit*[12]. Ne consegue che l'espressione "*sarà soggetto al prelievo sostitutivo previsto per i premi di risultato*"[13], riportata nella circolare n. 27/E del 2022, deve ritenersi superata, nel senso che in luogo del prelievo sostitutivo troverà applicazione la tassazione ordinaria, fermi restando tutti gli altri chiarimenti e le esemplificazioni resi nel medesimo documento di prassi.

In altri termini, anche nell'ambito dei premi di risultato, 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 (euro 600 per il regime temporaneo dell'articolo 51,

[11] Cfr. circolare 14 luglio 2022, n. 27/E.
[12] Di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR, così come modificato per l'anno d'imposta 2022 dall'articolo 12 del decreto Aiuti-*bis*.
[13] Cfr. pagina 9 della circolare n. 27/E del 2022.

comma 3, del TUIR e/o euro 200 per il *bonus* carburante), ciascun valore, per l'intero, sarà soggetto a tassazione ordinaria.

***

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)