

DISCIPLINA DEI *FRINGE BENEFIT* PER IL 2023 (CIRC. AGENZIA ENTRATE 23/2023)¹

La Scheda analizza la disciplina fiscale dei *fringe benefit* ai dipendenti per il 2023, considerando l'innalzamento della soglia di non imponibilità a 3.000,00 euro per i soli lavoratori con figli a carico prevista dall'art. 40 del DL 48/2023 convertito (c.d. DL "Lavoro").

L'analisi tiene conto dei chiarimenti forniti con la circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23.

Pamela ALBERTI²

1 PREMESSA

L'art. 40 del DL 4.5.2023 n. 48 (c.d. DL "Lavoro") convertito³ ha previsto l'incremento temporaneo, per il 2023, della soglia di non imponibilità dei *fringe benefit* a 3.000,00 euro, restringendo, rispetto al passato, la platea dei beneficiari ai soli lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico.

Per tutti gli altri dipendenti tale soglia resta invece ferma a 258,23 euro.

1.1 QUADRO NORMATIVO

A norma dell'art. 51 co. 1 del TUIR, il reddito di lavoro dipendente è costituito da 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 (c.d. "principio di onnicomprensività"). I beni e servizi forniti al dipendente diversi dalle somme in denaro vengono individuati con il termine *fringe benefit* dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria.

¹ La presente aggiorna la Scheda 1271.02, *Schede di Aggiornamento*, 7, 2023, p. 1149 ss.

² p.alberti@eutekne.it.

³ Nel prosieguo del lavoro il riferimento al DL 48/2023 deve intendersi effettuato alla versione finale del provvedimento così come convertito dalla L. 3.7.2023 n. 85 (pubblicata sulla G.U. 3.7.2023 n. 153).

Il co. 3 (terzo periodo, prima parte) dell'art. 51 del TUIR stabilisce, tuttavia, che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore a 258,23 euro nel periodo d'imposta.

Tale soglia di non imponibilità è stata:

- raddoppiata a 516,46 euro per il 2020 e per il 2021⁴;
- per il 2022 innalzata dapprima a 600,00 euro e poi a 3.000,00 euro, includendo anche le somme erogate o rimborsate ai dipendenti dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale⁵.

L'innalzamento della soglia previsto negli ultimi anni è sempre stato riconosciuto a tutti i lavoratori dipendenti, senza alcuna distinzione.

Per il 2023 sussistono invece due soglie distinte per la non imponibilità dei *fringe benefit*, con ambito oggettivo di applicazione differente:

- per i dipendenti senza figli a carico, la soglia ordinaria di 258,23 euro riconosciuta dall'art. 51 co. 3 del TUIR per i beni ceduti e i servizi prestati ai dipendenti (non anche per le somme relative alle utenze domestiche);
- per i dipendenti con figli a carico, la soglia di 3.000,00 euro, con possibilità di includervi 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.

Si genera quindi, in sostanza, un doppio binario per la determinazione del reddito di lavoro dipendente in relazione ai *fringe benefit* per il 2023⁶.

⁴ Cfr. art. 112 del DL 104/2020 e art. 6-*quiquies* del DL 41/2021.

⁵ Art. 12 del DL 115/2022, come modificato dall'art. 3 co. 10 del DL 176/2022. Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35.

⁶ La disposizione è stata oggetto di numerose critiche in dottrina anche a causa della disparità di trattamento (si vedano, *ex multis*, Sepio G., Sbaraglia G. "Fringe benefit fino a 3mila euro: due binari nel lavoro dipendente", *Il Sole - 24 Ore*, 30.5.2023, p. 32; Marianetti G., Masnata M. "Limite di esenzione per i benefit nuovamente portato a 3.000 euro, ma non per tutti", *Il fisco*, 23, 2023, p. 2233 ss.). Ad un certo punto era stato infatti ipotizzato un ampliamento della platea dei beneficiari della soglia maggiorata, seppur in misura ridotta. Nello specifico, era stato ipotizzato il riconoscimento a tutti i lavoratori dipendenti della soglia di 1.000,00 euro per la non imponibilità dei *fringe benefit* 2023; accanto a tale misura generale, per i lavoratori dipendenti con figli si era parlato di una soglia aggiuntiva di 660,00 euro per ogni figlio, fino a un massimo di tre. Tale ipotesi non è stata tuttavia recepita nel corso della conversione in legge del DL 48/2023 (Alberti P. "Per i fringe benefit 2023 resta la soglia di 3.000 euro con figli", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 23.6.2023).

Sotto il profilo applicativo, è stato osservato che "sebbene lo scopo della norma, sulla carta, sia quello di supportare la genitorialità, in molti casi, la complessità applicativa potrebbe far sì che la norma – di fatto – comporti solo la "detassazione" del (fringe) benefit auto già assegnato al lavoratore, così come successo con la norma omologa emanata per il 2022. Certamente non sono pochi i problemi applicativi per le aziende, a partire dal reperimento dell'elenco dei lavoratori con familiari a carico" (Paciello D. "Fringe benefit detassati: sei verifiche per le imprese", *Il Sole - 24 Ore*, 17.7.2023, p. 17).

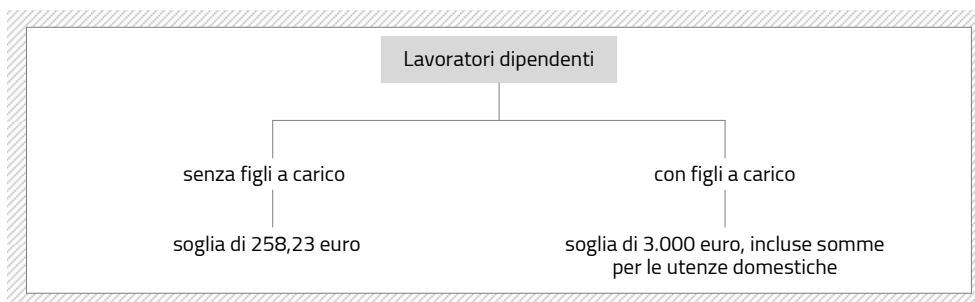


Fig. 1 - *Disciplina dei fringe benefit per il 2023 - Sintesi*

La tabella che segue riepiloga l'evoluzione normativa che ha interessato la disciplina in commento.

Anno	Importo del limite
2019	258,23 euro
2020	516,46 euro
2021	516,46 euro
2022	3.000 euro
2023	258,23 euro (3.000 euro se figli a carico)

Legge Delega per la riforma fiscale

Ferma restando la disciplina prevista per il 2023, si rileva che l'art. 5 co. 1 lett. e) della L. 9.8.2023 n. 111 (legge delega per la riforma fiscale)⁷ prevede *"la revisione e la semplificazione delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito, con particolare riguardo ai limiti di non concorrenza al reddito previsti per l'assegnazione dei compensi in natura, salvaguardando le finalità della mobilità sostenibile, dell'implementazione della previdenza complementare, dell'efficientamento energetico, dell'assistenza sanitaria, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali"*⁸.

Secondo la Relazione illustrativa, tale revisione è volta a realizzare una semplificazione delle disposizioni concernenti le modalità di determinazione del reddito, oltre che una specifica razionalizzazione delle somme e dei valori che concorrono, in tutto o in parte, a formare l'imponibile.

È previsto che, in particolare, si proceda anche a una rivisitazione dei limiti di non concorrenza al reddito dei *fringe benefit*, cioè di quei beni e servizi che il datore di lavoro mette a disposizione dei propri dipendenti con la finalità di incentivare e valorizzare il lavoratore, oltre che di creare una fidelizzazione del lavoratore medesimo.

In tale ambito, si prevede che siano in particolar modo salvaguardate alcune specifiche finalità:

- mobilità sostenibile;
- previdenza complementare;

⁷ Pubblicata sulla G.U. 14.8.2023 n. 189.

⁸ Cfr. Alberti P. "Cambiamenti in vista per i fringe benefit nella riforma fiscale", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 17.8.2023.

- efficientamento energetico;
- solidarietà sociale;
- contribuzione agli enti bilaterali.

1.2 CHIARIMENTI

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti relativi alla nuova disposizione di cui all'art. 40 del DL 48/2023 con la circ. 1.8.2023 n. 23.

Come affermato dalla stessa circ. 23/2023, sono comunque applicabili, per quanto compatibili, le indicazioni fornite con la circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35 in relazione all'incremento previsto per il 2022 (ad esempio, in relazione all'estensione alle utenze domestiche).

2 DISCIPLINA "ORDINARIA" PER I DIPENDENTI SENZA FIGLI A CARICO

L'art. 51 co. 3 del TUIR dispone che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore a 258,23 euro; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

A norma dell'art. 40 co. 2 del DL 48/2023 *"Resta ferma l'applicazione dell'articolo 51, comma 3, del citato testo unico delle imposte sui redditi, in relazione ai beni ceduti e ai servizi prestati a favore dei lavoratori dipendenti per i quali non ricorrono le condizioni indicate nel comma 1"*.

In sostanza, per i lavoratori dipendenti senza figli a carico resta ferma la disciplina "ordinaria" dei *fringe benefit* di cui all'art. 51 co. 3 del TUIR.

2.1 AMBITO SOGGETTIVO

In linea generale, sono destinatari dei *fringe benefit* i 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'art. 51 del TUIR.

2.1.1 Riconoscimento *ad personam*

I *fringe benefit* possono essere corrisposti dal datore di lavoro anche *ad personam*⁹, non essendo necessario il riconoscimento alla generalità dei dipendenti¹⁰.

2.1.2 Beni ceduti e servizi prestati a coniuge e familiari

L'art. 51 co. 3 del TUIR, che individua il criterio generale per la determinazione del valore dei *fringe benefit*¹¹, fa riferimento anche ai beni ceduti e ai servizi prestati al coniuge del dipendente o ai suoi familiari.

⁹ Così circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35 (§ 1) e circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 2).

¹⁰ L'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è erogata ad un solo dipendente, non essendo più richiesto che l'erogazione liberale sia concessa in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 22.10.2008 n. 59, § 16).

Si considerano quindi *fringe benefit* i beni ceduti e i servizi prestati (C.M. 326/97, § 2.3.1):

- al dipendente;
- al soggetto a questo equiparato (es. pensionato, cassaintegrato);
- al coniuge, ai figli e agli altri familiari indicati nell'art. 12 del TUIR, anche se non fiscalmente a carico.

2.2 AMBITO OGGETTIVO

Come anticipato, nella prassi dell'Amministrazione finanziaria con il termine *fringe benefit* vengono individuati i beni e servizi forniti al dipendente, diversi dalle somme in denaro.

Sono esempi di *fringe benefit*¹²:

- le auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti;
- i prestiti ai dipendenti;
- i fabbricati in uso ai dipendenti;
- gli *smartphone* e i computer concessi in uso promiscuo;
- gli omaggi natalizi;
- i buoni spesa e i buoni carburante.

2.2.1 *Fringe benefit* ottenuti da terzi

Costituisce, inoltre, compenso in natura il diritto del dipendente di ottenere il *fringe benefit* da terzi (art. 51 co. 3 del TUIR).

Tale fattispecie si verifica, quindi, quando un terzo cede beni o presta servizi a dipendenti di un datore di lavoro per effetto di un qualunque collegamento esistente con quest'ultimo o con il sottostante rapporto di lavoro, sebbene non in forza di un accordo o di una convenzione che questi abbia con lui stipulato¹³.

2.2.2 Documenti di legittimazione

Il co. 3-*bis* nell'art. 51 del TUIR, nella versione introdotta dalla L. 208/2015, dispone che 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*".

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate¹⁴, il co. 3-*bis*, nel disciplinare in via generale tale modalità di erogazione dei *benefit*, sancisce che i titoli che li rappresentano, anche se connotati da un valore nominale, non configurano denaro.

Pertanto anche i documenti di legittimazione costituiscono *fringe benefit* in capo ai dipendenti.

Bonus carburante 2023

Una particolare disposizione è tuttavia prevista, in merito alla non concorrenza al reddito di lavoro dipendente nel limite di 200,00 euro, per i buoni benzina concessi da datori di lavoro privati per il 2023¹⁵.

¹¹ Si rinvia al successivo § 2.3.1.

¹² Per approfondimenti, Alberti P., Cotto A. "*Fringe benefit* (auto, telefoni, prestiti, fabbricati)", in AA.VV. "Redditi di lavoro dipendente e *welfare* aziendale", *Quaderni Eutekne*, 141, Eutekne, 2018, p. 59 ss.

¹³ C.M. 326/97, § 2.3.1.

¹⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28, § 2.4.

¹⁵ Si veda il successivo § 4.

Buoni pasto - Esclusione

I *voucher* in esame rappresentano uno strumento distinto dalle prestazioni sostitutive del servizio di mensa (c.d. "buoni pasto") di cui all'art. 51 co. 2 lett. c) del TUIR (circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28, § 2.5.2).

I buoni pasto non rientrano quindi nell'ambito dei *fringe benefit*, neppure in caso di superamento dei limiti di esenzione previsti¹⁶.

Buoni mobilità

I *voucher* corrisposti ai dipendenti per favorire gli spostamenti casa-lavoro tramite biciclette o altre forme di mobilità sostenibile previsti dal DM 20.7.2016 (c.d. "buoni mobilità") rientrano nella soglia dei *fringe benefit* di cui all'art. 51 co. 3 del TUIR (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 31.8.2020 n. 293)¹⁷.

Non rientrano invece tra i *fringe benefit* i buoni mobilità erogati da un Comune quale incentivo generale alla mobilità sostenibile dei lavoratori del territorio (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 4.4.2023 n. 274)¹⁸.

2.3 SOGLIA DI 258,23 EURO

L'ultimo periodo del co. 3 dell'art. 51 del TUIR stabilisce che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore a 258,23 euro nel periodo d'imposta.

La soglia di esenzione di 258,23 euro riguarda le sole erogazioni in natura, essendo escluse quelle in denaro¹⁹.

2.3.1 Individuazione del valore dei *fringe benefit*

Ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR, il valore in denaro dei beni ceduti e dei servizi prestati dal datore di lavoro a favore del lavoratore dipendente o al coniuge o ai suoi familiari è determinato in base al criterio del valore normale di cui all'art. 9 del TUIR.

L'art. 51 co. 3 individua quindi nel valore normale di cui all'art. 9 del TUIR il criterio generale di valutazione dei beni ceduti e dei servizi prestati al dipendente o ai suoi familiari (C.M. 326/97, § 2.3.1).

¹⁶ L'importo dei buoni pasto che eccede il limite di esenzione (4,00 o 8,00 euro per i buoni elettronici) non può essere considerato assorbibile dalla soglia di esenzione prevista dal co. 3 dell'art. 51 del TUIR (258,23 euro) e concorre, pertanto, a formare il reddito di lavoro dipendente (ris. Agenzia delle Entrate 29.3.2010 n. 26, § 1 e circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28, § 2.5.2).

¹⁷ Alberti P. "Voucher per la mobilità sostenibile ai dipendenti nella soglia dei fringe benefit", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 1.9.2020.

¹⁸ In tal caso, secondo l'Agenzia delle Entrate, il contributo non trova la propria origine e giustificazione nel rapporto di lavoro dipendente in essere tra il beneficiario e il datore di lavoro (incluso l'ente istante), bensì nella promozione da parte dell'amministrazione comunale di "comportamenti virtuosi dei cittadini negli spostamenti sistematici casa-lavoro, coerenti con obiettivi di sostenibilità ambientale". Si veda Alberti P. "Buoni mobilità «generali» del Comune fuori dal reddito di lavoro dipendente", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 5.4.2023.

¹⁹ Per le erogazioni in denaro resta, infatti, 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 specificatamente previste (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28, § 2.5.1).

L'erogazione al dipendente di un bene o servizio rappresenta quindi un compenso in natura imponibile nell'ambito del reddito di lavoro dipendente in base al suo valore normale²⁰.

La regola generale prevista dall'art. 51 co. 3 è però derogata²¹ nei casi di determinazione forfetaria del reddito previsti dall'art. 51 co. 4 del TUIR, riportati in sintesi nella seguente tabella²².

<i>Fringe benefit</i>	Tassazione in capo al dipendente	Osservazioni
Auto in uso promiscuo ai dipendenti	Con riferimento ai contratti stipulati fino al 30.6.2020, per gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo al dipendente costituisce <i>fringe benefit</i> il 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'ACI, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti o corrisposti dal dipendente. Con riferimento ai contratti stipulati dall'1.7.2020, il <i>fringe benefit</i> è determinato in base all'inquinamento del veicolo (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 46/2020): • 25% con emissioni di CO₂ fino a 60 g/km; • 30% con emissioni tra 60 e 160 g/km; • 40% per il 2020 e 50% dal 2021 con emissioni tra 160 e 190 g/km; • 50% per il 2020 e 60% dal 2021 con emissioni superiori a 190 g/km²³.	L'importo forfetario prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo e dalla reale percorrenza (C.M. 326/97, § 2.3.2.1). Qualora il veicolo sia concesso esclusivamente per l'uso personale o familiare del dipendente, ai fini della determinazione del valore normale del bene si applicano i criteri dell'art. 9 del TUIR (C.M. 326/97, § 2.3.2.1)

²⁰ Ai sensi dell'art. 9 co. 3 del TUIR, per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato:

- per i beni e i servizi della stessa specie o similari,
- in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione,
- nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

In base all'art. 9 co. 3 del TUIR, la quantificazione del valore normale varia a seconda che il cedente sia il produttore, il grossista ovvero il dettagliante. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi; in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle Camere di Commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

Per approfondimenti, Alberti P., Cotto A. "*Fringe benefit* (auto, telefoni, prestiti, fabbricati)", in AA.VV. "Redditi di lavoro dipendente e *welfare* aziendale", *Quaderni Eutekne*, 141, Eutekne, 2018, p. 61 ss.

²¹ Cfr. Leo M. "Le imposte sui redditi nel Testo unico", Giuffrè, 2022, p. 946.

²² Per approfondimenti, si veda Alberti P., Cotto A. "*Fringe benefit* (auto, telefoni, prestiti, fabbricati)", in AA.VV. "Redditi di lavoro dipendente e *welfare* aziendale", *Quaderni Eutekne*, 141, Eutekne, 2018, p. 66 ss.

<i>Fringe benefit</i>	Tassazione in capo al dipendente	Osservazioni
Prestiti ai dipendenti	In caso di concessione diretta di prestiti ai dipendenti (o del diritto di ottenerli da terzi), il <i>fringe benefit</i> è costituito dal 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato in base al tasso ufficiale di sconto (TUS, ora TUR stabilito dalla BCE) vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi, salvo specifiche esclusioni²⁴. La lett. b) del co. 4 esclude dalla disciplina in esame i prestiti: • concessi prima dell'1.1.97, per i quali si applica il criterio del costo specifico; • inferiori a 12 mesi concessi, a seguito di accordi aziendali, a dipendenti in cassa integrazione guadagni o in contratto di solidarietà, a dipendenti vittime dell'usura o di richieste estorsive.	Sono ammessi anche i finanziamenti concessi da terzi con i quali il datore di lavoro stesso ha stipulato convenzioni o accordi specifici (C.M. 326/97, § 2.3.2.2). Nel caso di finanziamenti intestati o cointestati a familiari il calcolo del <i>fringe benefit</i> deve essere effettuato sulla base dell'intera quota interessi. Nel caso in cui, invece, il finanziamento sia cointestato con un soggetto diverso dai familiari indicati dall'art. 12 del TUIR, il calcolo deve essere effettuato sulla base della sola quota interessi imputabile al dipendente che ha sottoscritto il finanziamento (ris. Agenzia delle Entrate 25.7.2023 n. 44)²⁵.
Fabbricati in uso ai dipendenti	Per i fabbricati concessi in locazione, uso o comodato, costituisce <i>fringe benefit</i> la differenza tra la rendita catastale del fabbricato, aumentata di tutte le spese inerenti, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso. Se il dipendente è obbligato a dimorare nel fabbricato, la suddetta differenza è ridotta al 30% (art. 51 co. 4 lett. c) del TUIR).	La C.M. 23.12.97 n. 326/E (§ 2.3.2.3) chiarisce che sono "inerenti" ai fini della determinazione del <i>fringe benefit</i> tutte le spese diverse da quelle considerate in sede di determinazione della rendita catastale. Le spese inerenti sono quindi costituite, ad esempio: • dalle utenze non a carico dell'utilizzatore (es. luce, gas, telefono); • dal riscaldamento; • dalle spese condominiali; • dalla tassa raccolta rifiuti solidi urbani.
Trasporto ferroviario	La norma prevede un criterio di determinazione forfetario per i "servizi di trasporto ferroviario prestati gratuitamente" ai dipendenti delle società o enti che gestiscono i servizi di	L'Agenzia delle Entrate ha affermato che in ragione dei "processi di ristrutturazione che interessano il settore ferroviario, si ritiene che la

²³ Per approfondimenti, Alberti P., Cotto A. "Auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti", *Schede di Aggiornamento on line*, 10, 2020.

²⁴ Sulla tematica, si vedano Alberti P., Cotto A. "Nel calcolo dei fringe benefit i prestiti ai dipendenti con il nuovo TUR", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 29.12.2022 e, degli stessi Autori "Prestiti ai dipendenti, fringe benefit a rischio tassazione", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 22.7.2022.

²⁵ Cfr. Cotto A. "Per i prestiti ai familiari dei dipendenti scatta comunque il fringe benefit", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.7.2023.

<i>Fringe benefit</i>	Tassazione in capo al dipendente	Osservazioni
<i>segue</i>	trasporto ferroviario, basato sull'importo corrispondente all'introito medio per passeggero/chilometro desunto dal Conto nazionale dei trasporti e stabilito con decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei trasporti.	<i>disposizione in commento trovi applicazione anche nel caso in cui la carta di circolazione sia rilasciata da una società appartenente allo stesso gruppo societario cui appartiene l'impresa con la quale il dipendente intrattiene il rapporto di lavoro" (circ. 15/2003, § 8).</i>

2.3.2 Superamento del limite

Se il valore in questione è superiore al limite di 258,23 euro, lo stesso concorre interamente a formare il reddito. In altri termini, il meccanismo di funzionamento non è quello di una franchigia, ma di mero limite, superato il quale, scatta l'imponibilità.

Ad esempio, nel caso in cui il valore normale dei beni e servizi complessivamente ceduti al dipendente, senza figli a carico, nel periodo d'imposta 2023 sia pari a 300,00 euro, l'importo che concorre a formare il reddito di lavoro dipendente è pari a 300,00 euro (non quindi solo per l'eccedenza rispetto al limite di 258,23 euro).



Fig. 2 - Fringe benefit: soglia di esclusione "ordinaria" dal reddito di lavoro dipendente

2.3.3 Ambito applicativo

La C.M. 23.12.97 n. 326/E (§ 2.3.1) aveva chiarito che:

- l'esclusione si applica a tutti i *fringe benefit*, sia a quelli determinati in base al valore normale, sia a quelli determinati con metodi convenzionali²⁶;
- il limite va considerato in relazione agli importi tassabili in capo al dipendente e, quindi al netto di quanto è stato eventualmente corrisposto da quest'ultimo (comprensivo dell'eventuale IVA a carico del dipendente);
- il limite va considerato per tutti i *fringe benefit* percepiti, anche se derivanti da altri rapporti di lavoro eventualmente intrattenuti nel corso dello stesso periodo d'imposta;
- il sostituto d'imposta deve applicare la ritenuta sul valore dei *fringe benefit* nel periodo di paga in cui viene superato il suddetto limite, ovvero fin dal primo periodo di paga se risulta chiaro che nell'intero periodo d'imposta il valore dei *fringe benefit* sarà complessivamente superiore a tale limite.

²⁶ Come sottolineato dalla C.M. 16.7.98 n. 188/E (§ 2), il limite in questione trova applicazione non soltanto per i prodotti dell'azienda ceduti al dipendente, ma più in generale per tutti i compensi in natura forniti al dipendente e ai suoi familiari.

3 DISCIPLINA PER I LAVORATORI DIPENDENTI CON FIGLI A CARICO

Come anticipato, l'art. 40 del DL 48/2023 prevede, limitatamente al periodo d'imposta 2023, un innalzamento a 3.000,00 euro della soglia di non imponibilità dei *fringe benefit* per i soli lavoratori dipendenti con figli a carico.

Oltre all'aumento di tale limite a 3.000,00 euro, la norma prevede un'estensione delle tipologie dei *fringe benefit* che non concorrono a formare il reddito, includendo anche le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro²⁷ ai lavoratori per il pagamento delle utenze domestiche di acqua, luce e gas.

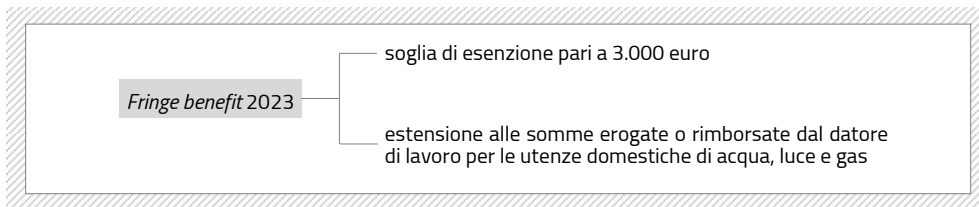


Fig. 3 - Fringe benefit per lavoratori dipendenti con figli a carico

Rilevanza anche ai fini della contribuzione previdenziale

L'esenzione in esame rileva anche ai fini della base imponibile dei contributi previdenziali, per effetto dell'incremento delle risorse effettuato in sede di conversione in legge del DL 48/2023 (da 142,2 milioni di euro a 322,2 milioni di euro per il 2023)²⁸.

3.1 AMBITO SOGGETTIVO

L'art. 40 del DL 48/2023 prevede l'innalzamento della soglia dei *fringe benefit* per il 2023 in relazione a "il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti con figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi o affidati, che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 12, comma 2, del citato testo unico delle imposte sui redditi".

3.1.1 Figli fiscalmente a carico

Ai fini della norma in esame rilevano quindi i dipendenti con figli (anche in presenza di un unico figlio)²⁹ – compresi i figli nati fuori dal matrimonio riconosciuti, i figli adottivi o affidati – fiscalmente a carico ai sensi dell'art. 12 co. 2 del TUIR³⁰.

²⁷ La norma, a differenza di quella relativa al *bonus* carburante, non prevede limitazioni in relazione ai datori di lavoro privati (si veda il successivo § 4); pertanto, la disposizione può riguardare anche i datori di lavoro pubblici (cfr. anche Delle Cave M., Cannavina F. "Decreto lavoro: fringe benefit fino a 3.000 euro ma solo per dipendenti con figli", *Guida al Lavoro, Il Sole - 24 Ore*, 19.5.2023, p. 17 ss.).

²⁸ Così dossier Servizio Studi della Camera 22.6.2023 n. 93/2 (A.C. 1238).

²⁹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 2). Sul punto era stato rilevato che "Anche se la parola è utilizzata al plurale nel testo della norma, si deve ritenere che l'agevolazione spetti anche ai lavoratori con un solo figlio a carico. Ma è auspicabile una conferma dell'agenzia delle Entrate" (così Valsiglio C. "Esenzione innalzata a 3.000 euro per chi ha almeno un figlio a carico", in AA.VV. "Le misure di aiuto per famiglia e figli", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi, Focus*, 8.6.2023, p. 5. ss.).

In base a tale disposizione, i figli sono considerati fiscalmente a carico³¹:

- se non superano i 24 anni di età e se hanno percepito nell'anno un reddito complessivo annuo pari o inferiore a 4.000,00 euro, al lordo degli oneri deducibili;
- se superano i 24 anni sono considerati a carico se hanno percepito un reddito complessivo annuo non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili.

Posto che la condizione di figlio fiscalmente a carico deve essere verificata con riferimento al 31 dicembre di ogni anno, nella specie, trattandosi di un'agevolazione spettante per il solo anno d'imposta 2023, occorre verificare il superamento o meno del limite reddituale alla data del 31.12.2023³².



Fig. 4 - Condizioni per l'individuazione dei figli fiscalmente a carico

In relazione all'applicazione del limite reddituale di 4.000,00 euro previsto per i figli a carico di età non superiore a 24 anni, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che *"il requisito anagrafico deve ritenersi sussistere per l'intero anno in cui il figlio raggiunge il limite di età, a prescindere dal giorno e dal mese in cui ciò accade"*³³.

Pertanto, se nel 2023 i figli compiono i 24 anni, la soglia di reddito a cui fare riferimento per verificare lo *status* di figlio fiscalmente a carico è di 4.000,00 euro, a prescindere dal giorno e dal mese del compleanno.

Il suddetto limite di 2.840,51 o 4.000,00 euro è riferito all'intero periodo d'imposta (anno solare), indipendentemente dal periodo in cui viene prodotto. Pertanto, se al termine del periodo d'imposta (2023, ai fini in esame) si è superato il limite, non si è fiscalmente a carico, neppure per la parte dell'anno in cui il familiare era privo di redditi.

In linea generale, non rileva comunque la circostanza che i figli convivano con i genitori (il figlio a carico può anche risiedere all'estero), né che siano dediti o meno agli studi o a tirocinio gratuito³⁴.

Irrilevanza della fruizione della detrazione

L'art. 40 del DL 48/2023 dispone che per beneficiare dell'esenzione i figli debbano

³⁰ Nel dossier Servizio Studi della Camera 22.6.2023 n. 93/2 (A.C. 1238) è stato affermato che il co. 1 dell'art. 40 *"non richiede (o almeno non richiede esplicitamente) che il figlio sia a carico intero – anziché a carico ripartito con l'altro genitore – sotto il profilo fiscale"*.

³¹ Alberti P., Negro M. "Soglia di 3.000 euro dei fringe benefit con figli fiscalmente a carico", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 6.5.2023. Cfr. anche la voce "Familiari a carico", *Guide Eutekne*.

³² Così circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 2).

³³ Risposta a Telefisco 2018.

³⁴ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 3.1.2005 n. 2 (§ 3.2) e 16.3.2007 n. 15 (§ 1.4.2).

trovarsi nelle condizioni previste dall'art. 12 co. 2 del TUIR e non che il genitore fruisca della relativa detrazione (circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23, § 2).

Assegno unico universale

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 1.8.2023 n. 23 (§ 2), ha inoltre chiarito che l'agevolazione di cui all'art. 40 del DL 48/2023 spetta anche nel caso in cui il contribuente non possa beneficiare della detrazione per figli fiscalmente a carico di cui all'art. 12 del TUIR poiché per gli stessi percepisce l'assegno unico e universale (AUU)³⁵.

3.1.2 Titolari di reddito di lavoro dipendente e assimilati

La circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 1) ha affermato che 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'art. 51 del TUIR³⁶.

Riconoscimento ad personam

La citata circolare ha inoltre precisato che, atteso che la norma richiama la disciplina dettata dal co. 3 dell'art. 51 del TUIR e non anche quella dettata dal co. 2 del medesimo articolo, i *fringe benefit* in esame possono essere corrisposti dal datore di lavoro anche *ad personam*³⁷.

3.2 INNALZAMENTO DELLA SOGLIA A 3.000,00 EURO

L'art. 51 co. 3 del TUIR stabilisce, in via "ordinaria", 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 258,23 euro; il superamento di quest'ultimo importo implica l'inclusione nel reddito di lavoro dipendente anche della quota di valore inferiore al medesimo limite³⁸.

In deroga al predetto art. 51 co. 3 (prima parte del terzo periodo) del TUIR e limitatamente al periodo di imposta 2023³⁹, l'art. 40 del DL 48/2023 interviene per fissare un nuovo limite massimo di esenzione per i soli dipendenti con figli a carico.

In particolare, 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 domestiche⁴⁰, viene innalzato da 258,23 a 3.000,00 euro⁴¹.

³⁵ Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 23/2023 ha ricordato che il DL 27.1.2022 n. 4 ha inserito nell'art. 12 del TUIR il "nuovo" co. 4-ter, il quale stabilisce che, ai "fini delle disposizioni fiscali che fanno riferimento alle persone indicate nel presente articolo, anche richiamando le condizioni ivi previste, i figli per i quali non spetta la detrazione ai sensi della lettera c) del comma 1 sono considerati al pari dei figli per i quali spetta tale detrazione"; come chiarito con la circ. 18.2.2022, n. 4, i figli di età inferiore ai 21 anni che rispettano i criteri reddituali stabiliti al co. 2 del citato art. 12 restano fiscalmente a carico, benché per essi non spettino più le relative detrazioni.

³⁶ Analogamente a quanto affermato con la circ. Agenzia delle Entrate 35/2022 (§ 1), ancorché con riguardo alla norma prevista per il 2022 per tutti i "lavoratori dipendenti", secondo la quale i lavoratori beneficiari sono quelli già individuati in base alle regole generali stabilite dal predetto art. 51 co. 3 del TUIR.

³⁷ Cfr. anche circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 1).

³⁸ Si veda il precedente § 2.

³⁹ L'ammontare complessivo dei *fringe benefit* in esame deve quindi tener conto anche di quelli erogati dal datore di lavoro già dall'inizio del periodo d'imposta 2023 (circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23, § 3).

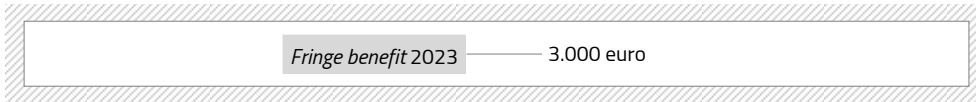


Fig. 5 - Innalzamento del limite di esenzione per i dipendenti con figli a carico

Modalità di applicazione del limite nel caso di entrambi i genitori dipendenti

La circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 2), resolvendo una questione inizialmente controversa⁴², ha affermato che, con specifico riferimento alla possibilità di godere del beneficio da parte di entrambi i genitori lavoratori dipendenti, il testo normativo non pone limiti specifici, sempreché i figli possano essere considerati fiscalmente a carico di entrambi.

Il citato art. 40 dispone, infatti, che per beneficiare dell'esenzione i figli debbano trovarsi nelle condizioni previste dall'art. 12 co. 2 del TUIR e non che il genitore fruisca della relativa detrazione.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate, l'agevolazione in commento è riconosciuta in misura intera a ogni genitore, titolare di reddito di lavoro dipendente e/o assimilato, anche in presenza di un unico figlio, purché lo stesso sia fiscalmente a carico di entrambi. In altri termini, in tal caso ciascun genitore può fruire della soglia di 3.000,00 euro, per un totale quindi di 6.000,00 euro a famiglia⁴³.

La circ. 23/2023 ha inoltre precisato che qualora i genitori si accordino per attribuire l'intera detrazione per figli fiscalmente a carico a quello dei due che possiede il reddito complessivo di ammontare più elevato (ai sensi dell'art. 12 co. 1 lett. c) del TUIR), l'agevolazione in esame spetta a entrambi, in quanto il figlio è considerato fiscalmente a carico sia dell'uno sia dell'altro genitore⁴⁴.

3.2.1 Criteri di valorizzazione

Restano ferme le ordinarie regole di valorizzazione delle componenti in natura del reddito di lavoro dipendente sulla base del criterio del valore normale e degli specifici criteri previsti per determinate fattispecie⁴⁵.

⁴⁰ Si veda il successivo § 3.3.

⁴¹ Si ricorda che, ai sensi dell'art. 51 co. 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'art. 12 del TUIR, nonché i beni e i servizi per i quali venga attribuito il diritto di ottenerli da terzi (circ. Agenzia delle Entrate 35/2022, § 2).

⁴² Cfr. Alberti P., Negro M. "Soglia di 3.000 euro dei fringe benefit con figli fiscalmente a carico", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 6.5.2023 e Sirocchi S. "Fringe benefit fino a 3mila euro per ciascun genitore", *Il Sole - 24 Ore*, 19.5.2023, p. 33.

⁴³ Cfr. anche Valsiglio C. "Il benefit fino a 3.000 euro spetta a ogni genitore", *Il Sole - 24 Ore*, 2.8.2023, p. 25.

⁴⁴ Per le utenze domestiche non è tuttavia possibile fruire più volte del beneficio in relazione alle medesime spese (circ. Agenzia delle Entrate 35/2022, § 2.1). Cfr. Cotto A., Sgattoni C. "Soglia dei fringe benefit a 3.000 euro per ogni genitore con reddito di lavoro dipendente", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 2.8.2023.

⁴⁵ In tal senso circ. Assonime. 28.11.2022 n. 29 (ancorché in relazione alla disciplina prevista per il 2022). Sul tema si rinvia al precedente § 2.3.

3.2.2 Superamento del limite di 3.000,00 euro

L'art. 40 del DL 48/2023 dispone che l'incremento a 3.000,00 euro per i dipendenti con figli a carico, comprensivo delle utenze domestiche, opera *"in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo,"* del TUIR.

Al riguardo, il dossier Servizio Studi della Camera 22.6.2023 ha affermato che *"Il comma 1 in esame si pone in deroga esclusivamente alla prima parte dell'articolo 51, comma 3, terzo periodo (...); resta quindi fermo il principio che, qualora il valore dei beni o dei servizi forniti risulti complessivamente superiore al limite in oggetto, l'intero valore rientra nell'imponibile fiscale e contributivo"*⁴⁶.

In senso conforme si era espressa anche la circ. Agenzia delle Entrate 35/2022 (§ 2.2), in relazione all'analoga disposizione prevista per il 2022 dall'art. 12 del DL 115/2022⁴⁷, la quale aveva precisato che *"la deroga a tale comma (...) 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"*.

Ne consegue che, nel caso in cui 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, inclusa la quota inferiore al medesimo limite di 3.000,00 euro⁴⁸.

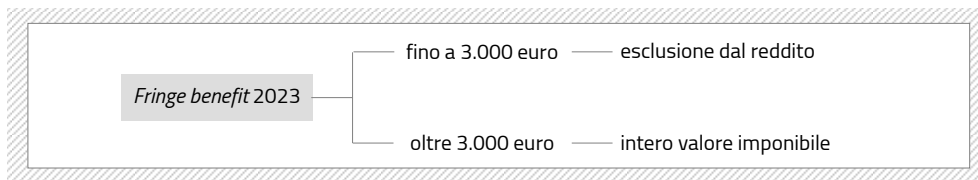


Fig. 6 – Soglia di esclusione dal reddito di lavoro dipendente per i dipendenti con figli a carico

Bonus carburante 2023

In aggiunta alla suddetta soglia di 3.000,00 euro, occorre considerare anche il c.d. *"bonus carburante"* per il 2023, previsto in misura pari a 200,00 euro⁴⁹.

3.2.3 Principio di cassa allargato

La circ. 35/2022 (§ 2.3) ha fornito alcune indicazioni anche in merito alle modalità di applicazione della precedente disposizione agevolativa, rilevanti anche ai fini in esame.

È stato osservato che *"l'agevolazione rischia però di essere ridimensionata dalla congiuntura economica: il nuovo trend rialzista della Bce (...) rischia di produrre effetti negativi rilevanti sulla tassazione del reddito dei dipendenti che abbiano come benefit l'accesso a mutui o prestiti a tassi agevolati, in particolare a tasso fisso"* (così Sirocchi S. *"Fringe benefit, i tassi rischiano di vanificare il bonus a 3mila euro"*, *Il Sole - 24 Ore*, 5.6.2023, p. 23).

⁴⁶ Cfr. anche circ. INPS 31.5.2023 n. 49 (§ 1).

⁴⁷ Con le modifiche apportate dall'art. 3 co. 10 DL. 176/2022 (cfr. Alberti P. *"La soglia dei fringe benefit 2022 sale da 600 a 3.000 euro"*, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.11.2022).

⁴⁸ Cfr. anche circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 2).

⁴⁹ Per i rapporti con il c.d. *"bonus carburante"*, si rinvia al successivo § 4.

Considerando che la disposizione è riferita esclusivamente all'anno di imposta 2023, è opportuno ricordare che, ai sensi dell'art. 51 co. 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"), vale a dire, nel caso di specie, entro il 12.1.2024.

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.

Tale principio si applica sia con riferimento alle erogazioni in denaro, sia con riferimento alle erogazioni in natura, mediante l'assegnazione di beni o servizi⁵⁰.

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 successivo⁵¹.

3.2.4 Sostituzione dei premi di risultato

La circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 1), richiamando la Relazione illustrativa della norma agevolativa in commento, ha affermato che l'art. 40 *"produce un effetto di detassazione non solo ai fini dell'imposizione ordinaria IRPEF, ma anche in relazione all'imposta sostitutiva di cui all'art. 1, commi da 182 a 189, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, nell'ipotesi di erogazione dei premi di risultato in beni e servizi"*.

Pertanto, al ricorrere dei requisiti previsti dall'art. 40 del DL 48/2023, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati al lavoratore, nonché le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche, non concorrono, nel rispetto del limite di 3.000,00 euro, a formare il reddito di lavoro dipendente, né sono soggetti all'imposta sostitutiva di cui all'art. 1 co. 182 - 189 della L. 28.12.2015 n. 208, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, dei premi di risultato e delle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

La suddetta sostituzione dei premi di risultato e degli utili, potenzialmente assoggettabili a imposta sostitutiva, con beni e servizi o somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche può avvenire solo qualora i contratti aziendali o territoriali prevedano la sostituibilità con *benefit*⁵².

3.3 ESTENSIONE ALLE SOMME RELATIVE ALLE UTENZE DOMESTICHE

La norma in commento amplia, solo con riguardo ai dipendenti con figli a carico, l'ambito oggettivo di applicazione della soglia di esenzione dei *fringe benefit*, prevedendo che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, oltre al valore dei beni ceduti e dei servizi prestati, anche *"le somme erogate o rimborsate"* dal datore di lavoro ai propri lavo-

⁵⁰ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 14.8.2020 n. 46 e C.M. 23.12.97 n. 326.

⁵¹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 29.3.2018 n. 5.

⁵² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28 (§ 3).

ratori dipendenti *"per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale"* (art. 40 co. 1 del DL 48/2023).

Considerata l'analoga formulazione letterale della norma rispetto a quella prevista per il 2022 (art. 12 del DL 115/2022), valgono, per quanto compatibili, gli specifici chiarimenti formulati al riguardo nell'ambito della circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35⁵³.

3.3.1 Utenze domestiche

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 35/2022 (§ 2.1), ha rilevato che sono qualificate 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 precisazioni⁵⁴.

Sulla base della norma e della citata circolare dell'Agenzia delle Entrate, le sole utenze agevolate devono ritenersi quelle di acqua, luce e gas.

Sarebbero quindi escluse, come evidenziato da Assonime, le spese per il collegamento telematico (servizio telefonico e Internet).

L'Associazione rileva inoltre che, in merito specificamente alla fornitura di energia, appare dubbio che possano includersi anche i consumi relativi ai punti di ricarica privata per i veicoli elettrici⁵⁵.

Tanto premesso, dal momento che la deroga introdotta dalla nuova disposizione all'art. 51 co. 3 del TUIR viene considerata solo parziale, secondo l'Agenzia si applica anche quella parte della norma in base alla quale 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"*, a prescindere dal fatto che nel caso di specie al dipendente venga solo erogata una somma, senza cessione di beni o prestazione di servizi.

Pertanto, con un'interpretazione estensiva, l'Agenzia ritiene che le utenze riguardino gli immobili ad uso abitativo posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo⁵⁶, 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.

In questa prospettiva, come evidenziato da Assonime, le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche potrebbero dunque riguardare anche immobili diversi dall'abitazione adibita a "prima casa"⁵⁷.

3.3.2 Utenze intestate al condominio e ripartite tra i condomini

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre affermato, nella citata circ. 35/2022 (§ 2.1), che rilevano anche le utenze per uso domestico (ad esempio quelle idriche o di riscaldamento)

⁵³ Così circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 1, nota 3).

⁵⁴ Stando alla circolare dell'Agenzia delle Entrate, le sole utenze agevolate devono ritenersi quelle di gas, luce e acqua espressamente previste dalla norma; non sarebbero comprese, come rilevato da Assonime, le. Quanto specificamente alla fornitura di energia, è dubbio che possano includersi anche i consumi relativi ai punti di ricarica privata per i veicoli elettrici

⁵⁵ Circ. Assonime 28.11.2022 n. 29.

⁵⁶ Proprietà o altro diritto reale, ovvero detenzione a titolo di locazione o comodato d'uso (cfr. circ. Assonime 28.11.2022 n. 29).

⁵⁷ Così circ. Assonime 28.11.2022 n. 29.

intestate al condominio che vengono ripartite fra i condomini (per la quota rimasta a carico del singolo condomino).

3.3.3 Locazione dell'immobile

Rientrano nell'ambito applicativo dell'agevolazione le utenze per uso domestico 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 effettivamente sostenute⁵⁸.

3.3.4 Documentazione per il rimborso delle utenze domestiche

L'art. 40 del DL 48/2023, analogamente alla norma prevista per il 2022, non dispone nulla in ordine agli oneri documentali gravanti sul datore di lavoro e/o sul dipendente in relazione alle utenze domestiche.

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 35/2022 (§ 2.1), ha però fornito specifiche indicazioni.

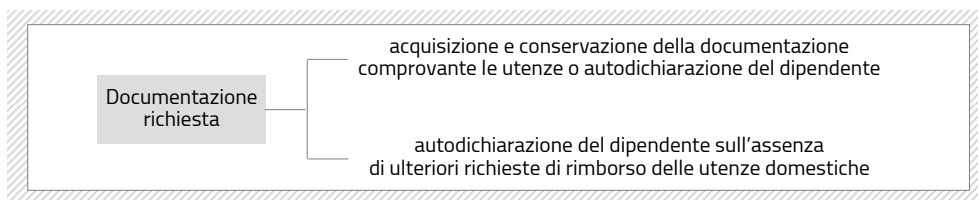


Fig. 7 - Documentazione per il rimborso delle utenze domestiche

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il datore di lavoro, nel rispetto delle disposizioni relative alla protezione dei dati personali, deve acquisire e conservare, per eventuali controlli, la relativa documentazione per giustificare la somma spesa e la sua inclusione nel limite di cui all'art. 51 co. 3 del TUIR.

In alternativa, il datore di lavoro può acquisire una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ai sensi del DPR 445/2000, 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 pagamento⁵⁹.

In caso di fatture che riguardino immobili locati al lavoratore, al coniuge o ai familiari, le cui

⁵⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 35/2022 (§ 2.1).

⁵⁹ Si veda Silvestro D. "Autocertificazione documentazione comprovante il pagamento delle utenze domestiche", *Formulari Eutekne*.

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.

Secondo Assonime (circ. 29/2022), all'interno della dichiarazione deve essere attestato altresì il titolo che documenta il possesso o la detenzione dell'immobile.

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 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 altri⁶⁰.

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'art. 12 del TUIR o, a certe condizioni (ossia in caso di riaddebito analitico), al locatore.

In linea con i chiarimenti forniti nella citata circ. 35/2022, le somme erogate dal datore di lavoro nell'anno 2023 o entro il 12.1.2024 possono riferirsi anche a fatture che saranno emesse nell'anno 2024 purché riguardino consumi effettuati nell'anno 2023.

Resta fermo che le somme pagate per le utenze dal lavoratore dipendente nel 2023 che si riferiscono a consumi di competenza del 2022 - già rimborsate o per le quali siano già state erogate le somme dal datore di lavoro in applicazione del precedente art. 12 del DL 115/2022 - non possono essere considerate ai fini della nuova agevolazione⁶¹.

3.4 ADEMPIMENTI PER BENEFICIARE DEL LIMITE MAGGIORATO

Rispetto alla precedente versione dell'incremento della soglia dei *fringe benefit*, sono stati introdotti alcuni nuovi adempimenti⁶².

Nello specifico, l'art. 40 del DL 48/2023 prevede che:

- *"i datori di lavoro provvedono all'attuazione del presente comma previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie laddove presenti"* (co. 1);
- *"il limite di cui al comma 1 si applica se il lavoratore dipendente dichiara al datore di lavoro di avervi diritto indicando il codice fiscale dei figli"* (co. 3).

3.4.1 Informativa del datore di lavoro alle rappresentanze sindacali

I datori di lavoro devono preventivamente informare dell'applicazione del limite di esenzione maggiorato le rappresentanze sindacali unitarie, ove presenti⁶³.

⁶⁰ Si veda Silvestro D. "Autocertificazione assenza di ulteriori richieste di rimborso utenze domestiche", *Formulari Eutekne*.

⁶¹ Circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 1).

⁶² Come osservato da Marianetti G., Masnata M. "Limite di esenzione per i benefit nuovamente portato a 3.000 euro, ma non per tutti", *Il fisco*, 23, 2023, p. 2233 ss., *"si tratta di nuovi vincoli che rischiano di ostacolare la materiale applicazione della norma di favore"*.

In presenza delle rappresentanze sindacali unitarie, il beneficio può, pertanto, essere riconosciuto dal sostituto d'imposta dopo l'effettuazione di tale informativa.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il beneficio, poiché riguarda l'intero periodo d'imposta 2023, può essere riconosciuto anche prima che si provveda alla suddetta informativa, a condizione che la stessa avvenga entro la chiusura del medesimo periodo d'imposta⁶⁴.

In assenza di rappresentanze sindacali unitarie non dev'essere quindi fornita alcuna informativa preventiva⁶⁵.

3.4.2 Autodichiarazione del dipendente

L'applicazione della soglia di 3.000,00 euro per i dipendenti con figli fiscalmente a carico, a norma del citato co. 3 dell'art. 40 del DL 48/2023, non è automatica.

Infatti, stando alla citata disposizione, il lavoratore dipendente dovrà fornire al datore di lavoro un'autodichiarazione in cui attesti di avere diritto a fruire della soglia di 3.000,00 euro per il 2023, indicando il codice fiscale dei figli fiscalmente a carico (o dell'unico figlio)⁶⁶.

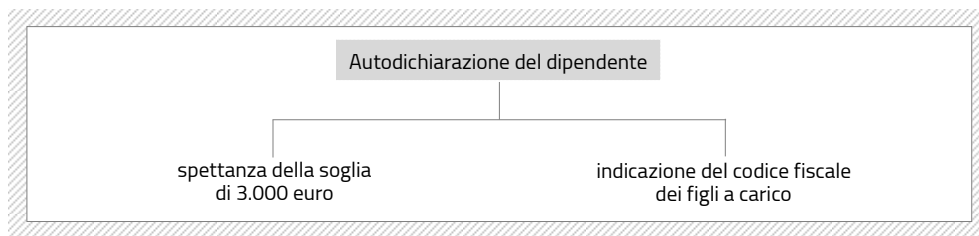


Fig. 8 - Autodichiarazione per la fruizione del limite maggiorato dei fringe benefit 2023

Mancata presentazione dell'autodichiarazione

Per quanto esposto, in assenza di tale dichiarazione il datore di lavoro non può applicare il limite di 3.000,00 euro⁶⁷, con conseguente applicazione del limite "ordinario" di 258,23 euro.

Forma della dichiarazione

La circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 3) ha chiarito che, non essendo prevista

⁶³ Nell'ambito del dossier Servizio Studi della Camera e del Senato 22.6.2023 n. 93/2 (A.C. 1238) viene rilevato quanto di seguito: "Si valuti l'opportunità di chiarire gli effetti dell'omissione dell'informativa, considerato che la relazione illustrativa allegata al disegno di legge di conversione del presente decreto osserva che l'applicazione del regime transitorio in oggetto è subordinata all'atto dell'informativa".

⁶⁴ Così circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 3).

⁶⁵ Al riguardo è stato osservato che "il predetto adempimento ha finalità meramente informativa, non costituendo una richiesta autorizzatoria alle RSU. Vista la possibilità di concedere il beneficio ad personam, si dovrebbe ritenere che l'informativa non richieda l'elencazione degli importi e dei lavoratori interessati" (cfr. Valsiglio C. "Fringe benefit, esenzione più ampia ma non per tutti", *La Settimana Fiscale, Il Sole - 24 Ore*, 24.5.2023, p. 29 ss.).

⁶⁶ Così circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 3). Come già illustrato, la condizione di figlio fiscalmente a carico deve essere verificata con riferimento al periodo d'imposta 2023, appurando, in particolare, il superamento o meno del limite reddituale alla data del 31.12.2023.

⁶⁷ La circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 3) ha infatti chiarito che "nel caso in cui manchi la dichiarazione del lavoratore dipendente, pertanto, l'agevolazione in commento non è applicabile".

dalla norma una forma specifica, la mera dichiarazione, con indicazione dei figli fiscalmente a carico, può essere effettuata secondo modalità concordate fra datore di lavoro e lavoratore.

In ogni caso, è necessario conservare la documentazione (anche firmata digitalmente) comprovante l'avvenuta dichiarazione, ai fini di un eventuale controllo da parte degli organi competenti.

Modifiche intervenute successivamente alla dichiarazione

Fermo restando che i sostituti d'imposta riconoscono l'agevolazione in base alle informazioni acquisite con la predetta dichiarazione del dipendente, i lavoratori per i quali sono venuti meno i presupposti per il riconoscimento del beneficio (ad esempio perché i figli hanno, successivamente alla predetta dichiarazione, conseguito redditi di ammontare superiore ai limiti normativamente previsti per essere considerati fiscalmente a carico nell'anno 2023) sono tenuti a darne prontamente comunicazione al sostituto d'imposta.

Quest'ultimo recupererà il beneficio non spettante dagli emolumenti corrisposti nei periodi di paga successivi a quello nel quale è resa la comunicazione e, comunque, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto, nel caso di cessazione dello stesso nel corso del 2023⁶⁸.

4 RAPPORTI CON IL *BONUS* CARBURANTE 2023

Per il 2023 è inoltre prevista la possibilità per i datori di lavoro di erogare ai propri lavoratori dipendenti buoni benzina esclusi da imposizione fiscale, ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR, per un ammontare massimo di 200,00 euro per lavoratore (c.d. "*bonus* carburante").

In particolare, l'art. 1 co. 1 del DL 14.1.2023 n. 5 convertito (c.d. DL "Trasparenza") dispone che, "*fermo restando quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, terzo periodo*" del TUIR, "*il valore dei buoni benzina o di analoghi titoli per l'acquisto di carburanti ceduti dai datori di lavoro privati ai lavoratori dipendenti, nel periodo dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023, non concorre alla formazione del reddito del lavoratore, se di importo non superiore a euro 200 per lavoratore*"⁶⁹.

Viene quindi, in sostanza, estesa al 2023 la disciplina di favore in precedenza prevista dall'art. 2 del DL 21/2022, secondo il 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 TUIR.

⁶⁸ In generale, al venir meno di una (o più) delle condizioni stabilite per l'agevolazione in esame il sostituto d'imposta ha tempo fino al termine stabilito dall'art. 23 co. 3 del DPR 600/73 per operare i conguagli relativi al periodo d'imposta 2023 (circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23, § 3).

⁶⁹ L'agevolazione non è quindi riconosciuta solo per il primo trimestre, come era stato previsto nella versione originaria del DL approvata dal Consiglio dei Ministri (si veda Alberti P. "Buoni benzina detassati anche per il primo trimestre 2023", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 11.1.2023).

Irrilevanza ai fini contributivi

L'art. 1 co. 1 del DL 5/2023 prevede tuttavia che *"L'esclusione dal concorso alla formazione del reddito del lavoratore, disposta dal primo periodo, non rileva ai fini contributivi"*.

Pertanto, posto che l'esenzione prevista dal *bonus* carburante 2023, a differenza della precedente versione 2022, non assume rilevanza contributiva, i buoni benzina ricevuti concorrono a formare la base imponibile contributiva del dipendente⁷⁰.

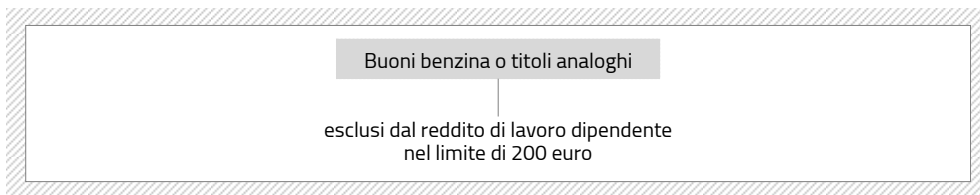


Fig. 9 - Bonus carburante 2023

Chiarimenti

Con riguardo al *bonus* carburante 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti principalmente con la circ. 14.7.2022 n. 27⁷¹.

Alcune indicazioni sono state rese anche nell'ambito della circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35 (§ 2.3) in relazione al rapporto tra il *bonus* carburante 2022 e l'incremento della soglia dei *fringe benefit* per il 2022.

Tali chiarimenti si ritengono applicabili, per quanto compatibili, anche con riferimento al *bonus* carburante 2023 (in tal senso anche la circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23, § 3).

4.1 AMBITO SOGGETTIVO

Sotto il profilo soggettivo, la circ. Agenzia delle Entrate 27/2022 ha fornito specifiche indicazioni con riguardo ai soggetti che effettuano la cessione dei buoni benzina e ai dipendenti destinatari degli stessi.

4.1.1 Datori di lavoro privati

Considerato il riferimento dell'art. 1 co. 1 del DL 5/2023 ai *"datori di lavoro privati"*, analogamente alla precedente agevolazione, anche la nuova disposizione riguarda i datori di lavoro che operano nel *"settore privato"*, come individuato, per esclusione, nella circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28 (relativa alla detassazione dei premi di risultato)⁷².

Sono, pertanto, escluse dal settore privato e, di conseguenza, dall'agevolazione in esame, le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 co. 2 del DLgs. 30.3.2001 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 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"*.

⁷⁰ Cfr. Silvestro D. "Bonus carburante 2023 da assoggettare a contributi INPS", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 23.2.2023.

⁷¹ Assonime, nella circ. 3.8.2022 n. 26, ha analizzato anche i profili IVA legati alla disciplina del *bonus* carburante, qualificandolo come *"buono-multiuso"*.

⁷² Così circ. Agenzia delle Entrate 27/2022, § 1.

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 suddette Amministrazioni Pubbliche, 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 dipendenti⁷³.

4.1.2 Dipendenti destinatari

In merito all'individuazione dei lavoratori destinatari dei buoni benzina, considerato il generico riferimento della norma ai *"lavoratori dipendenti"*, sulla base di quanto affermato con la circ. Agenzia delle Entrate 27/2022, rileva la tipologia di reddito prodotto, ossia quello di lavoro dipendente.

Come rilevato da Assonime, sarebbero invece esclusi dal *bonus* carburante i titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente⁷⁴.

Inoltre, la nuova disposizione agevolativa (come la precedente):

- non effettua espressamente delle distinzioni (neanche con riguardo ai dipendenti con figli a carico o meno);
- non pone alcun limite reddituale per l'ammissione al beneficio.

Riconoscimento ad personam

Il *bonus* carburante può essere corrisposto *"anche ad personam e senza necessità di preventivi accordi contrattuali"*⁷⁵, sempreché non sia erogato in sostituzione dei premi di risultato.

4.2 AMBITO OGGETTIVO

La disposizione agevolativa in esame riguarda buoni benzina o analoghi titoli per l'acquisto di carburanti.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che i buoni benzina sono erogazioni corrisposte dai datori di lavoro privati ai propri lavoratori dipendenti per i rifornimenti di carburante per l'autotrazione (es. benzina, gasolio, GPL e metano).

⁷³ Così circ. Agenzia delle Entrate 27/2022 (§ 1) e risposta a interpello Agenzia delle Entrate 12.1.2023 n. 15.

⁷⁴ Cfr. circ. Assonime 28.11.2022 n. 29.

⁷⁵ *"Tale interpretazione deriva dal richiamo del solo comma 3 dell'articolo 51 del TUIR e non anche del comma 2, che, nell'elenicare i «benefit» che non concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente, fa riferimento «alla generalità o a categorie di dipendenti»" (così circ. Agenzia delle Entrate 27/2022, § 1).*

Veicoli elettrici

L'Agenzia delle Entrate considera agevolati l'erogazione di buoni o titoli analoghi per la ricarica di veicoli elettrici⁷⁶.

4.2.1 Modalità di erogazione dei buoni

Secondo quanto precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 27/2022 con riferimento alla precedente agevolazione, la modalità di erogazione dei buoni benzina segue quella ordinaria prevista dall'art. 51 co. 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'art. 6 co. 2 del DM 25.3.2016 statuisce che i beni e servizi rientranti nel campo di applicazione dell'art. 51 co. 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.

4.2.2 Principio di cassa allargato

L'esenzione in commento trova applicazione per i buoni o i titoli analoghi assegnati ai dipendenti nel corso dell'anno 2023 e nei primi 12 giorni dell'anno 2024, indipendentemente dal loro utilizzo in periodi successivi⁷⁷.

4.3 MODALITÀ DI TASSAZIONE

Con riferimento al profilo della tassazione lato dipendente, la norma del DL 5/2023 dispone che resta fermo quanto previsto dall'art. 51 co. 3 terzo 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 258,23 euro; se il valore in questione è superiore a detto limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

La Relazione illustrativa al citato DL afferma che *"la disposizione, al comma 1, riconosce ai datori di lavoro privati, analogamente a quanto previsto per l'anno 2022 dall'articolo del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51, la possibilità di erogare, nel 2023, ai propri lavoratori dipendenti, in regime di detassazione, buoni benzina o titoli analoghi per l'acquisto di carburanti, sempre che di importo complessivo non superiore al limite di euro 200 per lavoratore."*

Ne consegue che l'erogazione di buoni benzina per un ammontare superiore a detto limite comporta la tassazione dell'intero valore dei buoni ceduti ai lavoratori".

La citata Relazione continua affermando che *"Nella norma si precisa, inoltre, che tale contingente è ulteriore rispetto a quello previsto, in termini generali, dall'articolo 51, comma 3, terzo periodo" del TUIR, in base al quale non concorrono alla formazione del reddito i beni ceduti e i servizi prestati dal datore di lavoro se di importo complessivo non superiore a euro 258,23"*.

In altri termini, al fine di fruire dell'esenzione fiscale da imposizione, i beni e i servizi ero-

⁷⁶ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 27/2022 (§ 2).

⁷⁷ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 27/2022 (§ 2).

gati nel periodo d'imposta 2023 dal datore di lavoro a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere:

- un valore di 200,00 euro per uno o più buoni benzina;
- in aggiunta, un valore di 258,23 euro per l'insieme degli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni benzina) o di 3.000,00 euro per i dipendenti con figli a carico (incluse, solo per tali soggetti, le somme relative alle utenze domestiche)⁷⁸.

La seguente tabella riepilogò i suddetti limiti per il periodo 2023.

Lavoratore dipendente	Buoni benzina detassati 2023	Limite di esenzione <i>fringe benefit</i> 2023	Cumulo
Senza figli a carico	200 euro	258,23 euro	458,23 euro
Con figli a carico	200 euro	3.000 euro	3.200 euro

4.3.1 Superamento dei limiti

Sulla base di quanto affermato dalla citata Relazione illustrativa e dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito della precedente circ. 35/2022 (§ 2.3), qualora il valore dei beni ceduti (ivi inclusi quelli relativi al *bonus* carburante) e dei servizi prestati sia di importo superiore ai rispettivi (e distinti) limiti fissati dalle norme in commento (258,23 euro per il regime "ordinario" dell'art. 51 co. 3 del TUIR, elevato a 3.000,00 euro per i dipendenti con figli a carico, e/o 200,00 euro per il *bonus* carburante), ciascun valore, per l'intero, sarà soggetto a tassazione ordinaria.

In tal senso l'Agenzia delle Entrate si era espressa anche nella circ. 27/2022, nell'ambito della quale aveva chiarito che, sotto il profilo contabile, considerato che l'eventuale superamento delle soglie fissate da ciascuna delle due discipline – quella dei *fringe benefit* ex art. 51 co. 3 del TUIR e quella relativa al *bonus* carburante ex art. 2 del DL 21/2022 – 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.

Esemplificazioni

Mutuando le esemplificazioni fornite nell'ambito della circ. 27/2022, nel caso in cui un lavoratore dipendente senza figli a carico benefici, nell'anno d'imposta 2023, di buoni benzina per 100,00 euro e di altri *benefit* (diversi dai buoni benzina) per un valore pari a 300,00 euro, solo quest'ultima somma sarà interamente sottoposta a tassazione ordinaria.

Di contro, se il valore dei buoni benzina è pari a 250,00 euro e quello degli altri *benefit* è pari a 200,00 euro, l'intera somma di 450,00 euro non concorre alla formazione del reddito del lavoratore dipendente, poiché l'eccedenza di 50,00 euro relativa ai buoni benzina confluisce nell'importo ancora capiente degli altri *benefit* di cui all'art. 51 co. 3 del TUIR.

4.3.2 Sostituzione dei premi di risultato

La citata circ. Agenzia delle Entrate 35/2022 ha affermato che 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*⁷⁹.

⁷⁸ Cfr. anche circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23 (§ 3).

Ne consegue che, come rilevato dalla stessa circolare, in luogo del prelievo sostitutivo troverà applicazione la tassazione ordinaria⁸⁰, fermi restando tutti gli altri chiarimenti e le esemplificazioni resi nel medesimo documento di prassi⁸¹.

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 norme in commento (258,23 euro/3.000,00 euro per i soli dipendenti con figli a carico e/o 200,00 euro per il *bonus* carburante), ciascun valore, per l'intero, sarà soggetto a tassazione ordinaria.

4.3.3 Reddito d'impresa

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 27/2022 (§ 2) ha inoltre precisato che, non rientrando nelle ipotesi di cui all'art. 100 co. 1 del TUIR, il costo connesso all'acquisto dei buoni carburante in esame è integralmente deducibile dal reddito d'impresa a norma dell'art. 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.

Dottrina

AA.VV. "Disegno di legge delega per la riforma fiscale (Ddl. AC 1038) - principali novità", *Schede di Aggiornamento on line*, 4, 2023

Alberti P. "Autodichiarazione del dipendente con figli per la soglia dei fringe benefit a 3.000 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.7.2023

Alberti P. "Per i fringe benefit 2023 resta la soglia di 3.000 euro con figli", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 23.6.2023

Alberti P. "La soglia dei fringe benefit 2022 sale da 600 a 3.000 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.12.2022

Alberti P. "Cambiamenti in vista per i fringe benefit nella riforma fiscale", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 17.8.2023

Alberti P. "Senza autodichiarazione del dipendente con figli niente fringe benefit a 3.000 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 16.8.2023

Alberti P. "Voucher per la mobilità sostenibile ai dipendenti nella soglia dei fringe benefit", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 1.9.2020

⁷⁹ In merito alle modalità di applicazione della disciplina dei premi di risultato, la stessa circ. 35/2022 rinvia ai chiarimenti di cui alle circ. Agenzia delle Entrate 29.3.2018 n. 5, 15.5.2016 n. 28, nonché alla ris. 25.9.2020 n. 55. Si veda anche la voce "Detassazione dei premi di risultato", *Guide Eutekne*.

⁸⁰ Come precisato dalla citata circ. 35/2022, l'espressione "sarà soggetto al prelievo sostitutivo previsto per i premi di risultato" riportata nella circ. 27/2022 deve ritenersi superata.

⁸¹ Come rilevato nella circ. 27/2022 (§ 1), "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.)»".

- Alberti P., Cotto A. "Nel calcolo dei fringe benefit i prestiti ai dipendenti con il nuovo TUR", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 29.12.2022
- Alberti P., Cotto A., Prestiti ai dipendenti, fringe benefit a rischio tassazione", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 22.7.2022
- Alberti P., Cotto A. "Auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti", *Schede di Aggiornamento on line*, 10, 2020
- Alberti P., Cotto A. "Fringe benefit (auto, telefoni, prestiti, fabbricati)", in AA.VV. "Redditi di lavoro dipendente e welfare aziendale", *Quaderni Eutekne*, 141, Eutekne, 2018
- Alberti P., Negro M. "Soglia di 3.000 euro dei fringe benefit con figli fiscalmente a carico", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 6.5.2023
- Cotto A. "Per i prestiti ai famigliari dei dipendenti scatta comunque il fringe benefit", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.7.2023
- Cotto A., Sgattoni C. "Soglia dei fringe benefit a 3.000 euro per ogni genitore con reddito di lavoro dipendente", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 2.8.2023
- Delle Cave M., Cannavina F. "Decreto lavoro: fringe benefit fino a 3.000 euro ma solo per dipendenti con figli", *Guida al Lavoro*, *Il Sole - 24 Ore*, 19.5.2023, p. 17 ss.
- Leo M. "Le imposte sui redditi nel Testo unico", Giuffrè, 2022, p. 946
- Marianetti G., Masnata M. "Limite di esenzione per i benefit nuovamente portato a 3.000 euro, ma non per tutti", *Il fisco*, 23, 2023, p. 2233 ss.
- Paciello D. "Fringe benefit detassati: sei verifiche per le imprese", *Il Sole - 24 Ore*, 17.7.2023, p. 17
- Sepio G., Sbaraglia G. "Fringe benefit fino a 3mila euro: due binari nel lavoro dipendente", *Il Sole - 24 Ore*, 30.5.2023, p. 32
- Silvestro D. "Bonus carburante 2023 da assoggettare a contributi INPS", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 23.2.2023
- Sirocchi S. "Fringe benefit, i tassi rischiano di vanificare il bonus a 3mila euro", *Il Sole - 24 Ore*, 5.6.2023, p. 23
- Sirocchi S. "Fringe benefit fino a 3mila euro per ciascun genitore", *Il Sole - 24 Ore*, 19.5.2023, p. 33
- Valsiglio C. "Esenzione innalzata a 3.000 euro per chi ha almeno un figlio a carico", in AA.VV. "Le misure di aiuto per famiglia e figli", *Il Sole - 24 Ore*, *Norme e Tributi*, *Focus*, 8.6.2023, p. 5. ss.
- Valsiglio C. "Fringe benefit, esenzione più ampia ma non per tutti", *La Settimana Fiscale*, *Il Sole - 24 Ore*, 24.5.2023, p. 29 ss.
- Valsiglio C. "Il benefit fino a 3.000 euro spetta a ogni genitore", *Il Sole - 24 Ore*, 2.8.2023, p. 25

Prassi

- Circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23
- Ris. Agenzia delle Entrate 25.7.2023 n. 44
- Dossier Servizio Studi della Camera e del Senato 22.6.2023 n. 93/2 (A.C. 1238)
- Circ. INPS 31.5.2023 n. 49
- Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 4.4.2023 n. 274
- Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 12.1.2023 n. 15
- Circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35
- Circ. Agenzia delle Entrate 14.7.2022 n. 27
- Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 31.8.2020 n. 293
- Ris. Agenzia delle Entrate 14.8.2020 n. 46
- Circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28
- C.M. 16.7.98 n. 188
- C.M. 23.12.97 n. 326

Chiarimenti di categoria

Circ. Assonime 28.11.2022 n. 29

Circ. Assonime 3.8.2022 n. 26