

SPECIALE DELLA SETTIMANA

Buoni carburante e fringe benefit alla luce delle novità introdotte dal Decreto Lavoro 2023

di Michele Carli

Con il presente elaborato verranno esaminati gli interventi che il Governo ha varato sia per contrastare gli effetti dell'inflazione in favore delle famiglie con figli a carico sia per consentire ai datori di lavoro di erogare ai propri dipendenti buoni benzina al fine di contenere le ripercussioni economiche dovute all'aumento del prezzo del carburante.

Premessa

I provvedimenti normativi oggetto di analisi sono approdati nell'ordinamento per mano dell'articolo 1, comma 1[1], D.L. 5/2023[2] e dell'articolo 40, comma 1[3], D.L. 48/2023[4].

Con l'articolo 1, comma 1, D.L. 5/2023 - fermo restando quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, terzo periodo, Tuir - è stata prevista la possibilità per i datori di lavoro di erogare buoni carburante che non concorrono alla formazione del reddito del soggetto percipiente.

L'articolo 40, comma 1, D.L. 48/2023 ha invece innalzato il limite di esenzione dei *fringe benefit* - ex articolo 51, comma 3, terzo periodo, Tuir[5] - in favore dei lavoratori dipendenti con figli a carico.

Fringe benefit: ambito oggettivo

L'articolo 51, comma 3, terzo periodo, Tuir, prevede che non concorrono a formare il reddito del lavoratore dipendente l'erogazione di beni e servizi se il valore complessivo degli stessi non eccede il limite di 258,23 euro. In caso di superamento di tale soglia, l'ammontare complessivo dei beni e servizi erogati verrà assoggettato a tassazione ordinaria e a contribuzione[6]. L'articolo 40, D.L. 48/2023, per il solo periodo d'imposta 2023, oltre a prevedere l'innalzamento del limite massimo di esenzione a 3.000 euro, ha ricompreso tra i beni e servizi anche "le somme erogate o rimborsate ... per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale".

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 23/E/2023, ha ricordato:

1. che 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[7], Tuir, nonché i beni e servizi per i quali venga attribuito il diritto di ottenerli da terzi;
2. che l'articolo 40, D.L. 48/2023, produce i suoi effetti di detassazione anche in relazione all'imposta sostitutiva[8] nell'ipotesi in cui il lavoratore opti per la conversione, in tutto o in parte, dei premi di risultato in *fringe benefit*[9];
3. di aver già precisato, con propria circolare n. 35/E/2022, che le somme erogate o rimborsate per le utenze domestiche possono riguardare fatture emesse in anno diverso, purché i consumi siano fruiti nell'anno d'imposta[10].

***Fringe benefit*: ambito soggettivo**

I benefici fiscali previsti dall'articolo 40, Decreto Lavoro 2023, valevoli, come detto, per il solo periodo d'imposta 2023, si applicano ai *fringe benefit* percepiti dai lavoratori dipendenti con figli a carico ovvero: “*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*”.

In linea generale i figli sono considerati a carico - ex articolo 12, comma 2, Tuir - se percepiscono redditi[11] fino a 2.840,51 euro, mentre per i figli di età non superiore a 24 anni il limite di reddito è elevato a 4.000 euro. Le condizioni di figlio fiscalmente a carico devono essere verificate alla data del 31 dicembre di ogni anno. Pertanto, essendo le agevolazioni in argomento valevoli per il solo anno d'imposta 2023, il rispetto dei limiti reddituali dovrà essere accertato alla data del 31 dicembre 2023.

Tali agevolazioni si applicano ai titolari di reddito di lavoro dipendente o assimilato ex articolo 51, Tuir e, come già precisato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 35/E/2022, possono beneficiare dell'esenzione fiscale anche se erogati *ad personam*.

Sempre l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 23/E/2023, ha chiarito che:

1. l'erogazione dei *fringe benefit* non è alternativa tra i coniugi; pertanto, entrambi potranno beneficiarne anche in presenza di un unico figlio fiscalmente a carico;
2. nel caso in cui uno dei genitori percepisca l'Assegno Unico Universale - senza beneficiare effettivamente delle detrazioni per figli a carico previste dall'ordinamento[12] - si possono applicare le disposizioni dell'articolo 40, D.L. 48/2023. Quanto appena affermato trova fondamento nella previsione dell'articolo 12, comma 4-ter, Tuir[13] e nei relativi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 4/E/2022[14];
3. se i genitori optano per far beneficiare le detrazioni per figli a carico interamente al genitore con il reddito maggiore, la nuova agevolazione spetta comunque a entrambi in quanto il figlio è considerato fiscalmente a carico di ambedue.

Ai lavoratori dipendenti senza figli fiscalmente a carico continuano ad applicarsi, senza deroghe, le disposizioni dell'articolo 51, comma 3, Tuir ovvero:

1. la soglia di esenzione è di 258,23 euro;
2. non è possibile l'erogazione o il rimborso delle bollette di luce, acqua e gas, per i quali resta applicabile il principio generale secondo cui qualunque somma percepita dal lavoratore in relazione al rapporto di lavoro costituisce reddito imponibile di lavoro dipendente.

Infine, resta valido il principio secondo cui, in caso di superamento delle soglie di esenzione - 258,23 euro oppure 3.000 euro - l'intero valore dei beni e servizi ceduti e/o rimborsati, sarà soggetto a tassazione ordinaria e a contribuzione^[15].

Fringe benefit: modalità attuative

Per quanto attiene all'eventuale superamento del limite massimo di esenzione e delle relative conseguenze in termini di tassazione e contribuzione, è bene ricordare che - seppur l'articolo 40, D.L. 48/2023 in argomento è entrato in vigore in data 5 maggio 2023 - il tetto massimo si riferisce al periodo d'imposta 2023 con la conseguenza che dovranno considerarsi anche le erogazioni effettuate dall'inizio del corrente anno.

Preme sottolineare che l'articolo 40, comma 3, D.L. 48/2023, subordina l'applicazione dei benefici in argomento alla dichiarazione del lavoratore interessato di avervi diritto congiuntamente all'indicazione del codice fiscale del figlio a carico. A tal fine, non essendo prevista una particolare forma per il rilascio di tale dichiarazione, si ritiene che la stessa possa essere fornita secondo le modalità concordate tra datore e lavoratore, purché emerga sia la volontà di beneficiarne sia il codice fiscale del figlio. Sarà onere dei datori di lavoro - ai fini di un'eventuale verifica da parte degli organi di competenti - conservarne una copia sottoscritta. Sarà, invece, dovere del lavoratore comunicare tempestivamente il venir meno dei presupposti che ne hanno dato diritto. Questo per consentire al datore di lavoro di effettuare l'eventuale assoggettamento a tassazione e a contribuzione di quanto erogato in regime di esenzione. Il datore, nella sua qualità di sostituto d'imposta, potrà effettuare le operazioni di conguaglio nei periodi di paga successivi al mutamento delle condizioni e comunque entro il termine ultimo^[16] per l'effettuazione dei conguagli fiscali annuali.

L'ultimo periodo dell'articolo 40, comma 1, D.L. 48/2023 impone ai datori di lavoro - per poter applicare l'agevolazione in commento - di informare preventivamente le rappresentanze sindacali unitarie laddove presenti. L'Agenzia delle entrate ha chiarito - sempre con la circolare n. 23/E/2023 - che in presenza delle RSU il beneficio può essere concesso anche prima che il datore di lavoro ne dia informativa, purché questo avvenga antecedentemente alla chiusura del periodo d'imposta 2023.

Buoni benzina

Per quanto attiene ai buoni benzina è bene ricordare che, in linea generale, rientrano tra i *fringe benefit* soggetti ai limiti massimi annuali fissati dall'articolo 51, comma 3, Tuir, fermo restando le novità introdotte dall'articolo 40, D.L. 48/2023 ovvero possono essere concessi - in totale esenzione fiscale e contributiva - nei limiti di 258,23 euro in favore della generalità dei lavoratori e di 3.000 euro, per il solo anno corrente, a beneficio di quelli con figli a carico.

Con l'articolo 1, D.L. 5/2023, per il solo anno di imposta 2023, viene consentita la possibilità di erogare dei buoni benzina aggiuntivi^[17] rispetto ai *fringe benefit* sopra richiamati. Il Governo Meloni ha sostanzialmente riproposto l'agevolazione dei c.d. buoni carburante o buoni benzina che era già stata prevista - quale sostegno al reddito dei lavoratori in difficoltà a causa del recente aumento dell'inflazione - dal Governo Draghi per l'anno 2022. Inizialmente i buoni carburante 2023 erano stati previsti in totale esenzione fiscale e contributiva, ma in fase di conversione in legge del D.L. 5/2023 - per mano della L. 23/2023 - il comma 1, articolo 1 è stato modificato con l'inserimento, alla fine del primo periodo, della seguente previsione "*L'esclusione dal concorso alla formazione del reddito del lavoratore, disposta dal primo periodo, non rileva ai fini contributivi*".

Considerato quanto appena detto, nell'anno 2023, si potranno erogare, anche congiuntamente, buoni carburante:

- interamente esenti, nei limiti di cui all'articolo 51, comma 3, Tuir;
- esenti Irpef e soggetti a contribuzione nel limite massimo di 200 euro.

Si ricorda infine che l'Agenzia delle entrate, con proprio provvedimento di prassi n. 27/E/2022^[18], ha precisato che: "*sotto il profilo contabile, considerato che l'eventuale superamento delle soglie fissate da ciascuna delle due discipline - articolo 51, comma 3, del TUIR e articolo 2 del d.l. n. 21 del 2022 - comporta, in linea di principio, l'integrale tassazione delle erogazioni effettuate a favore del dipendente, si ritiene che le stesse debbano essere conteggiate e monitorate in maniera distinta*".

In considerazione di questo, in caso di erogazione di buoni carburante, si ritiene opportuno che i datori di lavoro prestino particolare attenzione alla denominazione delle voci figurative che verranno utilizzate in fase di elaborazione dei prospetti paga per evitare che un eventuale sforamento dei limiti fissati dell'articolo 51, comma 3, Tuir possa attrarre ad imposizione fiscale anche i buoni carburante ex articolo 1, D.L. 5/2023 erogati correttamente entro il limite massimo di 200 euro.

***Fringe benefit* e buoni benzina**

A conferma di quanto affermato, l'Agenzia delle entrate - con la richiamata circolare 23/E/2023 - ha sottolineato che il regime dell'articolo 40, Decreto Lavoro 2023 rappresenta una diversa e autonoma agevolazione rispetto al *bonus* carburante di cui al D.L. 5/2023. Ne consegue pertanto che i beni e servizi erogabili dal datore di lavoro nel periodo d'imposta 2023, in favore di ciascun lavoratore dipendente con figli a carico, possono raggiungere un valore di 200 euro per i soli buoni carburante, esenti esclusivamente ai fini fiscali, e di 3.000 euro per l'insieme degli altri beni e servizi ivi incluse le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

Esemplificazioni

Composizione Nucleo Familiare	Soggetti percettori	Importo Buoni Benzina articolo 1, D.L. 5/2022	Imponibilità	Importo <i>Fringe Benefit</i> articolo 51, comma 3, Tuir	Imponibilità
Lavoratore senza figli a carico	Lavoratore	200	Solo Inps	258,23	Esenti Irpef e Inps
Lavoratore senza figli a carico	Lavoratore	200	Solo Inps	3.000	Interamente soggetti Irpef e Inps
Lavoratore senza figli a carico	Lavoratore	250	Solo Inps per 200 e 50 attratti da articolo 51 (circolare n. 27/E/2022)	200	Esenti Irpef e Inps (importo di 250 euro)
Lavoratore senza figlia a carico	Lavoratore	150	Solo Inps	300	Interamente soggetti Irpef e Inps
Lavoratore senza figli a carico	Lavoratore	250	Solo Inps per 200 e 50 attratti da articolo 51 (circolare n. 27/E/2022)	3.000	Interamente soggetti Irpef e Inps (imponibile 3.050 euro)
Coniugi percettori di AUU	Entrambi i coniugi	200	Solo Inps	3.000	Esenti Irpef e Inps
Coniugi percettori di AUU	Entrambi i coniugi	200	Solo Inps	3.001	Interamente soggetti Irpef e Inps
Coniugi con	Entrambi i	200	Solo Inps	3.000	Esenti Irpef e

figlio età non superiore a 24 anni con reddito annuo di 3.600 euro con detrazioni per figli al 50%	coniugi					Inps
Coniugi con figlio età non superiore a 24 anni con reddito annuo di 3.600 euro con detrazioni per figli al 100% per coniuge con redditi più alti	Entrambi i coniugi	200	Solo Inps	3.000		Esenti Irpef e Inps
Coniugi con figlio età non superiore a 24 anni con reddito annuo di 4.600 euro	Entrambi i coniugi	200	Solo Inps	258,23		Esenti Irpef e Inps
Coniugi con figlio età non superiore a 24 anni con reddito annuo di 4.600 euro	Entrambi i coniugi	200	Solo Inps	3.00		Interamente soggetti Irpef e Inps

[1] “Fermo restando quanto previsto dall’articolo 51, comma 3, terzo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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. L’esclusione dal concorso alla formazione del reddito del lavoratore, disposta dal primo periodo, non rileva ai fini contributivi. ...”

[2] Rubricato “Disposizioni urgenti in materia di trasparenza dei prezzi dei carburanti e di rafforzamento dei poteri di controllo del Garante per la sorveglianza dei prezzi, nonché di sostegno per la fruizione del trasporto pubblico”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 11/2023, entrato in vigore il 16 marzo 2023 e convertito, con modificazioni, dalla L. 23/2023.

[3] *“1. Limitatamente al periodo d' imposta 2023, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, 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, entro il limite complessivo di euro 3.000, 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, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale. I datori di lavoro provvedono all'attuazione del presente comma previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie laddove presenti. 2. 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. 3. 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...”*

[4] Rubricato *“Misure urgenti per l'inclusione sociale e l'accesso al mondo del lavoro”*, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 103/2023, entrato in vigore il 5 maggio 2023 e convertito, con modificazioni, dalla L. 85/2023.

[5] Tuir.

[6] Per quanto attiene all'aspetto contributivo si rimanda ai chiarimenti forniti dall'Inps con la circolare n. 49/2023.

[7] Coniuge non legalmente ed effettivamente separato; i figli, compresi quelli nati fuori dal matrimonio riconosciuti, e quelli adottivi o affidati; ogni altra persona indicata nell'articolo 433, cod. civ. che conviva con il contribuente o percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

[8] Ex articolo 1, commi da 182 a 189, L. 208/2015.

[9] Preme ricordare che la possibilità di *switch* dei premi di risultato in bene e servizi può avvenire esclusivamente se previsto espressamente dell'accordo di secondo livello, territoriale o aziendale, di regolamentazione del premio di risultato stesso (si veda circolare n. 28/E/2016).

[10] Al fine di evitare che si fruisca più volte di un beneficio in relazione alle medesime spese, 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 dell'articolo 12, D.L. 115/2022 non possono essere considerate ai fini della nuova agevolazione di cui all'articolo 40, Decreto Lavoro 2023.

[11] Per il computo dei limiti reddituali si considerano i redditi al lordo degli oneri deducibili.

[12] Articolo 12, Tuir.

[13] Introdotta nell'ordinamento per mano del D.L. 4/2023 – c.d. Decreto Sostegni-ter. – che recita *“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”*.

[14] La quale precisa che *“i figli di età inferiore ai 21 anni che rispettano i criteri reddituali stabiliti al comma del citato articolo 12 (TUIR) restano fiscalmente a carico, benché per essi non spettino più le relative detrazioni”*.

[15] *Idem* nota 6.

[16] *Ex* articolo 23, comma 3, D.P.R. 600/1973.

[17] Come già chiarito dall'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 27/E/2022, per i buoni benzina introdotti dal Governo Draghi.

[18] Se pur riferita ai buoni carburante *ex* articolo 2, D.L. 21/2022 è da ritenersi mutuabile anche ai buoni benzina *ex* articolo 1, D.L. 5/2023.

Master di specializzazione

Welfare aziendale e politiche retributive

Scopri di più