

ADAPT - Scuola di alta formazione sulle relazioni industriali e di lavoro

Per iscriverti al Bollettino ADAPT [clicca qui](#)

*Per entrare nella **Scuola di ADAPT** e nel progetto **Fabbrica dei talenti** scrivi a:
selezione@adapt.it*

Bollettino ADAPT 14 novembre 2022, n. 39

Lo scorso agosto il legislatore è intervenuto modificando in modo significativo l'ambito del comma 3 dell'art. 51 del TUIR - tramite l'art. 12 del c.d. decreto Aiuti-bis (d.l. 1151/2022), convertito il 22 settembre con l.n. 1422/2022 - determinandone, per il 2022, un ampliamento sia quantitativo che qualitativo.

Dal punto di vista quantitativo, è stata allargata la soglia di non concorrenza al reddito dei beni ceduti e dei servizi prestati dal datore di lavoro al lavoratore dipendente. Si è passati così, anche se al momento soltanto per il periodo d'imposta 2022, dal valore di 258,23€ previsto dal TUIR a quello di 600€, il più alto sin qui accordato per la misura in oggetto. Si ricorda infatti che nei due anni precedenti, con *iter* a dir poco tribolati, la soglia era stata raddoppiata sino a raggiungere il valore di 516,46 € per le annualità 2020 e 2021.

Tuttavia, proprio rispetto a questa soglia potrebbero esserci ulteriori e importanti novità. Nella presentazione del decreto Aiuti-quater (approvato il 10 novembre 2022 dal consiglio dei ministri) il governo ha annunciato l'ulteriore innalzamento, sempre solo per il 2022, della soglia di esenzione fiscale dei fringe benefit fino a 3.000€. Si tratterebbe di un intervento senza eguali, specie se paragonato a tutti i più recenti ritocchi sulla soglia del comma 3. (vedi E. Massagli, *I nuovi fringe benefit a 3.000 euro: perché sono un rischio più che una opportunità*).

Sotto l'aspetto qualitativo invece, ovvero guardando alla tipologia di misure rientranti in questa disposizione, il Decreto aiuti-bis aveva previsto che per il datore di lavoro fosse possibile anche rimborsare o erogare al lavoratore somme per il pagamento delle utenze domestiche, del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale senza che queste concorressero alla formazione del reddito (entro, dunque, la soglia di 600€).

Da qui erano emersi moltissimi dubbi tecnici e operativi da parte di quelle imprese che in questi mesi hanno provato ad applicare la nuova previsione per offrire prontamente un sostegno ai propri lavoratori e alle loro famiglie in questo momento di conclamata difficoltà economica. Vediamo dunque quali sono stati i principali chiarimenti su cui è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la **Circolare 35/E del 4 novembre 2022**.

Ambito di applicazione

Rispetto all'ambito di applicazione della disposizione del decreto Aiuti-bis, la Circolare ha ricordato che i **beneficiari sono i lavoratori dipendenti e coloro con redditi di lavoro assimilati a quelli di lavoro dipendente**, conformemente a quanto previsto dall'art. 51 e in particolare al c. 3., per cui tali frange benefit possono essere corrisposti dal datore di lavoro **anche ad personam** e i **beneficiari di tali misure possono essere anche i familiari**. Per quanto riguarda invece la tipologia di benefit si ricorda che sono ricompresi anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o ai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR, nonché i beni e i servizi per i quali venga attribuito il diritto di ottenerli da terzi, con l'ulteriore novità della possibilità di rimborsare le spese per le utenze domestiche.

Rimborso utenze domestiche: requisiti, condizioni e termini

La circolare specifica poi in dettaglio alcuni requisiti e condizioni per l'erogazione di somme e rimborsi per le utenze domestiche senza che queste concorrano alla formazione del reddito da lavoro dipendente. In particolare, viene chiarito che le stesse utenze debbano riguardare **immobili ad uso abitativo, posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo**, dal dipendente o, coerentemente con ciò che avviene per altre tipologie di benefit, dal coniuge o dai suoi familiari, a prescindere che negli stessi abbiano o meno stabilito la residenza o il domicilio. **In linea con la disciplina in materia, è necessario che questi effettivamente sostengano le relative spese**.

Inoltre, tra le utenze domestiche (ad esempio quelle idriche o di riscaldamento) **è possibile ricomprendere anche quelle intestate al condominio e ripartite fra i condomini per la quota rimasta a carico del singolo condomino**. Non rappresenta neppure un problema il fatto

che **le utenze possano essere intestate al proprietario dell'immobile**, purché nel contratto di locazione sia prevista espressamente una forma di addebito analitico (**attenzione: non è sufficiente un addebito forfettario**) a carico del lavoratore, del coniuge o del familiare, che effettivamente sostengono la spesa.

Anche i termini indicati dall'Agenzia per l'erogazione delle misure sono coerenti con le altre disposizioni in materia di welfare aziendale, per cui le somme devono **essere erogate nell'anno 2022 o entro il 12 gennaio 2023** (termine del periodo di imposta) e **possono riferirsi anche a fatture che saranno emesse nell'anno 2023 purché riguardino consumi effettuati nell'anno 2022**. Questa ultima disposizione richiama il c.d. **principio di cassa allargato**, che guida sia le regole per la determinazione del reddito di lavoro dipendente sia quelle per l'individuazione del momento di percezione delle misure di welfare aziendale, applicandosi tanto per le erogazioni in denaro quanto per le erogazioni in natura, mediante l'assegnazione di beni o servizi. Secondo tale principio, il "momento di percezione" coincide con il momento in cui "il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare in quella del percettore" (AdE Circ. 35/E 2022).

La documentazione necessaria per usufruire dei benefici

Ma quali sono i documenti necessari che il datore di lavoro è tenuto a raccogliere per erogare i benefici in modo conforme alla normativa? Il datore di lavoro è tenuto ad acquisire e conservare, per eventuali controlli, la documentazione per giustificare la somma spesa e la sua inclusione nel limite di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR.

Sul punto, un profilo critico da tenere in considerazione, che emerge anche dalla Circolare, riguarda la protezione dei dati personali delle persone in quanto l'azienda entra in possesso di dati personali. Per cui si suggerisce alle imprese di accertarsi di agire nel rispetto della normativa in materia di privacy nell'acquisizione, nella conservazione e nell'eventuale trattamento dei dati di cui l'azienda entra in possesso attraverso l'acquisizione dei giustificativi di spesa o della documentazione necessaria per ottenere i benefici.

Tornando alla tipologia di giustificativi necessari e ai loro requisiti, l'Agenzia ricorda che le fatture possono essere intestate anche **a una persona diversa dal lavoratore dipendente ovvero al coniuge, ai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR o, come detto, al locatore** (purché sia dimostrabile il riaddebito analitico delle spese a uno dei soggetti indicati

precedentemente).

Qualora invece non fosse possibile acquisire i documenti che attestino il pagamento delle utenze da parte del lavoratore o di un suo familiare, l’Agenzia ammette la possibilità che il datore di lavoro acquisisca una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà *“con la quale il lavoratore richiedente attesti di essere in possesso della documentazione comprovante il pagamento delle utenze domestiche, di cui riporti gli elementi necessari per identificarle, quali ad esempio il numero e l’intestatario della fattura (e se diverso dal lavoratore, il rapporto intercorrente con quest’ultimo), la tipologia di utenza, l’importo pagato, la data e le modalità di pagamento”* (AdE Circ. 35/E 2022). Anche in questo caso, se le fatture che riguardano immobili locati al lavoratore, al coniuge o ai familiari, le cui utenze siano intestate al proprietario, è necessario che risulti il riaddebito analitico al locatario delle spese relative alle utenze.

Attenzione: solo spese effettivamente sostenute e no al doppio beneficio

Come già sottolineato, per ricevere il beneficio è necessario che effettivamente le spese per le utenze siano state sostenute da un lavoratore o da un suo familiare. **Alcune delle preoccupazioni principali dell’Agenzia riguardano proprio la possibilità che venga richiesto un rimborso a fronte di spese non sostenute oppure che si usufruisca più volte del beneficio per le medesime spese (c.d. doppio beneficio).**

Rispetto alle spese non effettivamente sostenute, l’Agenzia individua tra i comportamenti elusivi anche il caso in cui proprietario di casa, nonostante venga rimborsato per tali spese dall’affittuario, provi richiedere a sua volta il beneficio al proprio datore di lavoro: fattispecie ovviamente giudicata inammissibile poiché di fatto le spese non sono rimaste a carico del proprietario.

Altro comportamento elusivo è poi quello che potrebbe portare alla fruizione di un “doppio beneficio”. Ciò potrebbe verificarsi quando, ad esempio, per la stessa utenza entrambi i coniugi chiedano il rimborso a datori di lavoro differenti.

Da qui la necessità per il datore di lavoro, come indicato dall’Agenzia, di acquisire una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti che le stesse fatture non **siano già state oggetto di richiesta di rimborso, totale o parziale, presso il medesimo datore di**

lavoro o altri (AdE Circ. 35/E 2022).

Ad ogni modo, la documentazione indicata nella dichiarazione sostitutiva deve essere conservata dal dipendente, in caso di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, similmente a quanto avviene per altre certificazioni di spesa da portare in dichiarazione dei redditi.

Armonizzazione con le altre disposizioni del comma 3

Una delle domande che emerge più spesso da parte degli operatori **è cosa accada al superamento della soglia indicata, in questo caso come detto innalzata a 600€**. L'Agenzia conferma che similmente, a quanto avveniva per le precedenti soglie, in caso di superamento, l'intero valore riconosciuto al dipendente sarà soggetto a tassazione (e non solo l'eccedenza).

Si ricorda poi come, **al nuovo valore del c. 3, si aggiunga la disposizione sul c.d. bonus carburante** (ulteriore novità per il 2022 che già dallo scorso marzo si è inserita nel disposto del c. 3, si veda [Circ. 27/E del 2022](#)) dal valore massimo di 200€. Per cui, nel caso si ricorra ai buoni carburante, sarebbe possibile erogare da parte dell'impresa fringe benefit fino a un valore complessivo massimo di 800€. Si ricorda, però, che la disposizione sul buono carburante si applica al solo settore privato (restano escluse le pubbliche amministrazioni), mentre la nuova soglia di 600€ del c. 3 (in attesa dell'annunciato ulteriore innalzamento della soglia a 3.000 €) e la possibilità di includervi le spese per le utenze domestiche si applica senza distinzione di settore a tutti coloro che percepiscono redditi da lavoro dipendente o assimilati.

Infine, preme sottolineare come, per l'ennesima volta, la scelta sia stata quella di continuare a intervenire in materia per il tramite di decreti, più o meno emergenziali. Nel 2022, le disposizioni sul buono carburante (prima) e (più recentemente) quelle sulla soglia del c. 3 confermano la **tendenza a intervenire in modo circostanziale e concessivo sulla materia rinunciando di fatto ad affrontare la sfida, ben più ambiziosa, di attuare una revisione strutturale e progettuale delle disposizioni su fringe benefit e welfare aziendale.** Senza contare le incertezze operative che, puntualmente, un tale tipo di modifiche genera, a fronte di disposizioni normative che, il più delle volte, risultano incomplete o lacunose. Rispetto a questo, nel 2022 sono stati utili gli interventi dell'Agenzia volti a chiarire i nodi maggiormente problematici emersi nella prassi aziendale. **Sullo sfondo resta però il consueto affanno di operatori e addetti ai lavori costretti a muoversi tra incertezze, vuoti normativi e modifiche**

importanti ma occasionali che frenano lo sviluppo di un welfare progettuale nei contesti aziendali a favore di un welfare che, anche qui, acquista i caratteri dell'emergenza e della contingenza.

Maria Sole Ferrieri Caputi

ADAPT Research Fellow

 [@mariasole_fc](https://twitter.com/mariasole_fc)