



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 1° agosto 2023

OGGETTO: Articolo 40 del decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 2023, n. 85 – Welfare aziendale – Chiarimenti interpretativi

INDICE

PREMESSA	3
1. Ambito oggettivo.....	3
2. Ambito soggettivo	5
3. Modalità di applicazione	8

PREMESSA

Il decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48 (cd. Decreto Lavoro), rubricato «*Misure urgenti per l'inclusione sociale e l'accesso al mondo del lavoro*», convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 2023, n. 85, ha introdotto importanti novità in materia di agevolazioni per il lavoratore dipendente con figli a carico.

In particolare, l'articolo 40¹ del Decreto Lavoro stabilisce, per il solo periodo d'imposta 2023 ed esclusivamente a favore dei lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico, un innalzamento a euro 3.000 del limite di esenzione dei *fringe benefit* previsti dall'articolo 51, comma 3, terzo periodo, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

1. Ambito oggettivo

L'articolo 51, comma 3, terzo periodo, del TUIR prevede 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 nel periodo d'imposta l'importo di euro 258,23.

Il superamento di quest'ultimo importo comporta la tassazione ordinaria dell'intero ammontare e non soltanto della quota parte eccedente il citato limite di

¹ L'articolo 40 del Decreto Lavoro prevede: «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. Agli oneri derivanti dal presente articolo, valutati in 332,2 milioni di euro per l'anno 2023 e 12,4 milioni di euro per l'anno 2024, si provvede ai sensi dell'articolo 44».

euro 258,23.

In deroga al predetto articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, del TUIR e limitatamente al solo periodo d'imposta 2023, il richiamato articolo 40 stabilisce un nuovo limite massimo di esclusione dal reddito di lavoro dipendente e, analogamente all'articolo 12 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 (cd. Decreto Aiuti-bis)², include tra i *fringe benefit* concessi ai lavoratori anche «*le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale*».

Al riguardo, si fa presente che, ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del TUIR, rientrano nella nozione di reddito di lavoro dipendente anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o ai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR, nonché i beni e i servizi per i quali venga attribuito il diritto di ottenerli da terzi³.

Come chiarito nella relazione illustrativa della norma agevolativa in commento, il menzionato articolo 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*”.

Al ricorrere dei requisiti previsti dall'articolo 40 del Decreto Lavoro, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati al lavoratore, nonché le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche, pertanto, non concorrono, nel rispetto del limite di euro 3.000, a formare il reddito di lavoro dipendente, né sono soggetti all'imposta sostitutiva di cui ai citati commi da 182 a 189, della legge

² Convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142. L'articolo 12 del d.l. n. 115 del 2022 è stato successivamente modificato dall'articolo 3, comma 10, lettere a) e b), del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 gennaio 2023, n. 6.

³ In merito all'estensione delle somme erogate o rimborsate ai lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, si rinvia, laddove compatibili, ai chiarimenti contenuti nel paragrafo 2.1 della circolare 4 novembre 2022, n. 35/E.

28 dicembre 2015, n. 208⁴, 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*. Al riguardo, si rinvia ai chiarimenti resi con la circolare del 15 giugno 2016, n. 28/E, paragrafo 3.

Con la circolare del 4 novembre 2022, n. 35/E, è stato precisato che le somme erogate dal datore di lavoro che beneficiano dell'esenzione ai sensi del citato articolo 12 del Decreto Aiuti-*bis* (nell'anno 2022 o entro il 12 gennaio 2023) potevano riferirsi anche a fatture emesse nell'anno 2023 purché relative a consumi effettuati nell'anno 2022.

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 del citato articolo 12 – non possono essere considerate ai fini della nuova agevolazione di cui all'articolo 40 del Decreto Lavoro.

2. Ambito soggettivo

Il citato articolo 40 del Decreto Lavoro stabilisce che l'agevolazione ivi prevista, valevole unicamente per l'anno d'imposta 2023, si applica ai *fringe benefit* definiti nel paragrafo precedente e percepiti dai 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*

⁴ L'articolo 1, comma 63, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, prevede che, per i premi e le somme erogati nell'anno 2023, l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività di cui all'articolo 1, comma 182, della l. n. 208 del 2015 è ridotta al 5 per cento.

citato testo unico delle imposte sui redditi».

Tale disposizione si applica ai titolari di redditi di lavoro dipendente e di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente per i quali il reddito è determinato secondo le disposizioni contenute nell'articolo 51 del TUIR. Come già chiarito con la circolare n. 35/E del 2022, i *fringe benefit* di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR possono essere corrisposti dal datore di lavoro anche *ad personam*.

Riguardo alla nozione di figli fiscalmente a carico l'articolo 12, comma 2, del TUIR prevede che sono fiscalmente a carico i figli che abbiano un reddito non superiore a euro 2.840,51 (per il computo di tale limite si considera il reddito al lordo degli oneri deducibili). Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni, tale limite di reddito è elevato a euro 4.000.

Al riguardo, si ritiene opportuno ricordare che, in base al principio dell'unitarietà del periodo d'imposta, la condizione di figlio fiscalmente a carico deve essere verificata con riferimento al 31 dicembre di ogni anno. Pertanto, 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 dicembre 2023.

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. Spetta, altresì, nel caso in cui il contribuente non possa beneficiare della detrazione per figli fiscalmente a carico di cui all'articolo 12 del TUIR poiché per gli stessi percepisce l'assegno unico e universale (AUU). Al riguardo, infatti, il decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 (cd. Decreto Sostegni-*ter*), ha inserito nell'articolo 12 del TUIR il nuovo comma 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 circolare 18 febbraio 2022, n. 4/E, i figli di età inferiore ai 21 anni che rispettano i criteri reddituali stabiliti al comma

2 del citato articolo 12 restano fiscalmente a carico, benché per essi non spettino più le relative detrazioni.

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'articolo 12, comma 1, lettera c), del TUIR, la nuova agevolazione spetta a entrambi, in quanto il figlio è considerato fiscalmente a carico sia dell'uno sia dell'altro genitore.

Il citato articolo 40 dispone, infatti, che, per beneficiare dell'esenzione, i figli debbano trovarsi nelle condizioni previste dall'articolo 12, comma 2, del TUIR e non che il genitore fruisca della relativa detrazione⁵.

In altri termini, con specifico riferimento alla possibilità di godere di tale 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.

Come chiarito dal comma 2 del richiamato articolo 40, con riguardo alla restante platea di lavoratori dipendenti, continuerà ad applicarsi l'ordinario regime di esenzione previsto dall'articolo 51, comma 3, del TUIR, il quale prevede una soglia di esenzione fino a euro 258,23 per il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati e, non estende tale previsione ai rimborsi e alle somme erogate per il pagamento 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.

Peraltro, sempre in virtù del disposto di cui al comma 1 dell'articolo 40, la norma si pone in deroga esclusivamente alla prima parte del terzo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR, con l'effetto che resta, quindi, fermo il principio secondo cui, qualora il valore dei beni o dei servizi forniti, nonché delle somme erogate o rimborsate per il pagamento delle bollette, risulti

⁵ Come si legge nel *Dossier* del servizio studi del Senato del 19 giugno 2023, di accompagnamento al decreto in esame, "il comma 1 dell'articolo 40 non richiede espressamente, sotto il profilo fiscale, che il figlio sia a carico intero anziché a carico ripartito con l'altro genitore".

complessivamente superiore al limite in oggetto, l'intero valore rientra nell'imponibile fiscale⁶ e contributivo⁷.

3. Modalità di applicazione

Come sopra chiarito, l'articolo 40 del Decreto Lavoro limita la nuova ipotesi di esclusione dal reddito di lavoro dipendente «*al periodo d'imposta 2023*». Ne consegue che l'ammontare complessivo dei *fringe benefit* in esame deve tener conto anche di quelli erogati dal datore di lavoro già dall'inizio del periodo d'imposta 2023.

Il comma 3 del medesimo articolo 40 subordina, inoltre, l'applicazione della misura agevolativa alla previa dichiarazione da parte del lavoratore dipendente al datore di lavoro di avervi diritto, indicando il codice fiscale dell'unico figlio o dei figli fiscalmente a carico. Nel caso in cui manchi la dichiarazione del lavoratore dipendente, pertanto, l'agevolazione in commento non è applicabile.

Al riguardo, non essendo prevista per norma una forma specifica, si ritiene che la mera dichiarazione, con indicazione dei figli fiscalmente a carico, possa 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.

Come precedentemente 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 dicembre 2023.

⁶ La relazione illustrativa della norma agevolativa in commento chiarisce che “*qualora il valore dei beni ceduti, dei servizi prestati e delle somme erogate o rimborsate ecceda il limite complessivo di 3.000 euro previsto dal comma 1, resta ferma l'applicazione dell'art. 51, comma 3, seconda parte del terzo periodo, del TUIR, per cui, secondo quanto previsto da quest'ultima disposizione, detto valore complessivo concorre interamente a formare il reddito*”.

⁷ Con riferimento all'aspetto contributivo si rinvia ai chiarimenti resi dall'INPS con la circolare del 31 maggio 2023, n. 49.

Fermo restando che i sostituti d'imposta riconoscono l'agevolazione in base alle informazioni acquisite con la predetta dichiarazione del dipendente, si evidenzia che 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 2023. 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'articolo 23, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600⁸, per operare i conguagli relativi al periodo d'imposta 2023.

L'ultimo periodo del primo comma dell'articolo 40 stabilisce, infine, che i datori di lavoro provvedono all'attuazione dell'agevolazione in commento previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie, laddove presenti.

In presenza delle rappresentanze sindacali unitarie, il beneficio può, pertanto, essere riconosciuto dal sostituto d'imposta dopo l'effettuazione di tale informativa. Nondimeno, si ritiene che il beneficio, poiché riguarda l'intero periodo d'imposta 2023, possa essere riconosciuto anche prima che si provveda alla suddetta informativa, a condizione che la stessa avvenga entro la chiusura del medesimo periodo d'imposta.

⁸ L'articolo 23, comma 3, del DPR n. 600 del 1973 prevede che i «soggetti indicati nel comma 1 devono effettuare, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio tra le ritenute operate sulle somme e i valori di cui alle lettere a) e b) del comma 2, e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi, tenendo conto delle detrazioni eventualmente spettanti a norma degli articoli 12 e 13 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e delle detrazioni eventualmente spettanti a norma dell'articolo 15 dello stesso testo unico, e successive modificazioni, per oneri a fronte dei quali il datore di lavoro ha effettuato trattenute, nonché, limitatamente agli oneri di cui al comma 1, lettere c) e f), dello stesso articolo, per erogazioni in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali. [...]».

Il regime dell'articolo 40 del Decreto Lavoro, limitato all'anno d'imposta 2023, rappresenta un'agevolazione ulteriore, diversa e autonoma, rispetto al *bonus* carburante di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 14 gennaio 2023, n. 5⁹, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 marzo 2023, n. 23. Ne consegue che, al fine di fruire dell'esenzione da imposizione, i beni e i servizi erogati nel periodo d'imposta 2023 dal datore di lavoro a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere un valore di euro 200 per uno o più buoni benzina e un valore di euro 3.000 per l'insieme degli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni benzina), nonché per le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

Resta fermo che, per quanto compatibili, trovano applicazione i chiarimenti forniti con la circolare n. 35/E del 2022.

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

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

⁹ L'articolo 1, comma 1, del d.l. n. 5 del 2023 prevede 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. L'esclusione dal concorso alla formazione del reddito del lavoratore, disposta dal primo periodo, non rileva ai fini contributivi».