

INPS

Istituto Nazionale Previdenza Sociale



Direzione Centrale Entrate
Direzione Centrale Tecnologia, Informatica e Innovazione
Direzione Centrale Bilanci, Contabilita' e Servizi Fiscali

Roma, 06-11-2023

Messaggio n. 3884

OGGETTO: Regime contributivo dei *fringe benefit* ai sensi dell'articolo 40 del decreto-legge n. 48/2023, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 85/2023. Precisazioni in ordine alla imponibilità ai fini contributivi del c.d. bonus carburante di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto-legge n. 5/2023, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 23/2023. Istruzioni per i conguagli

1. Quadro normativo

L'articolo 6 del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314, novellando l'articolo 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153, ha introdotto il principio della unificazione della retribuzione imponibile fiscale e previdenziale, stabilendo espressamente che l'assoggettamento al prelievo contributivo dei redditi di lavoro dipendente avvenga sulla medesima base determinata a fini fiscali a norma dell'articolo 51 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi o TUIR), salvo specifiche deroghe giustificate dalla diversa natura del prelievo previdenziale.

Al riguardo, si ricorda che nella determinazione della retribuzione imponibile ai fini previdenziali occorre tenere conto, altresì, del regime di esclusione dalla concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente del valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati (c.d. *fringe benefit*) se, complessivamente, di importo non superiore, nel periodo d'imposta, alla soglia (pari a 258,23 euro) fissata dal comma 3 dell'articolo 51 del TUIR. Il

superamento della predetta soglia comporta l'inclusione nel reddito di lavoro dipendente anche della quota di valore inferiore al medesimo limite e, conseguentemente, l'assoggettabilità per l'intero valore al prelievo previdenziale.

Il decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 2023, n. 85, al comma 1 dell'articolo 40, rubricato "Misure fiscali per il welfare aziendale", ha introdotto una disciplina in deroga all'articolo 51, comma 3, del TUIR che, limitatamente al periodo di imposta 2023, interviene per fissare un nuovo limite massimo di esenzione e per ampliare le tipologie di *fringe benefit* concessi ai lavoratori dipendenti con figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi o affidati, che si trovano nelle condizioni (anagrafiche e reddituali) previste dall'articolo 12, comma 2, del TUIR[1].

In particolare, limitatamente ai lavoratori dipendenti con figli a carico come sopra individuati, l'articolo 40 in esame dispone l'elevazione fino a 3.000 euro della soglia di esenzione del valore dei beni ceduti e dei servizi che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del TUIR, includendo nella deroga al regime generale in materia, le somme erogate o rimborsate ai lavoratori dipendenti (privati e pubblici) "*per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale*"[2]. I datori di lavoro, inoltre, sono tenuti a fornire preventivamente informativa alle rappresentanze sindacali unitarie, laddove presenti.

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^[3].

Il comma 2 del citato articolo 40 precisa che, con riguardo alla restante platea di lavoratori dipendenti, si applica l'ordinario regime di esenzione previsto dall'articolo 51, comma 3, del TUIR, il quale prevede, da un lato, una soglia di esenzione fino a 258,23 euro; dall'altro, può avere a oggetto le sole erogazioni in natura e non quelle in denaro. Sono quindi esclusi i rimborsi e le somme erogate per il pagamento delle bollette di luce e gas, per le quali resta applicabile il principio generale secondo cui qualunque somma percepita dal dipendente in relazione al rapporto di lavoro costituisce reddito (imponibile) di lavoro dipendente.

Infatti, restano in ogni caso riconducibili al regime di esclusione di cui al citato comma 3 dell'articolo 51 del TUIR le erogazioni in natura sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi di importo non superiore al limite previsto dal legislatore; ai fini della determinazione del valore da attribuire ai beni e servizi offerti, la verifica della soglia di esenzione avviene ai sensi dell'articolo 9 del TUIR. Per i *voucher*[4] la soglia deve essere verificata con riferimento all'insieme dei beni e servizi di cui il dipendente ha fruito a titolo di *fringe benefit* nello stesso periodo di imposta.

Resta ferma in entrambi i casi la disciplina generale prevista al terzo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR, secondo cui se il valore dei beni o dei servizi prestati risulti complessivamente superiore al limite previsto (3.000 euro per i lavoratori dipendenti con figli a carico di cui all'articolo 40, comma 1, del decreto-legge n. 48/2023 e 258,23 euro per i lavoratori dipendenti che non soddisfino le condizioni ivi previste), il datore di lavoro deve assoggettare a contribuzione l'intero importo corrisposto, ossia anche la quota di valore inferiore al medesimo limite.

Si rammenta, inoltre, che non rileva ai fini contributivi, ma esclusivamente ai fini fiscali, l'agevolazione prevista all'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 14 gennaio 2023, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 marzo 2023, n. 23, relativa alla misura del c.d. bonus carburante[5], secondo la quale il valore dei titoli fino a 200 euro riconducibili a buoni benzina non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente. Pertanto, il valore del "bonus carburante" erogato nel corso dell'anno d'imposta 2023 concorre alla formazione del reddito da lavoro dipendente ai fini dell'assoggettamento al prelievo contributivo.

Al riguardo, si precisa che il "bonus carburante" costituisce un'ulteriore agevolazione[6] – con

efficacia ai soli fini fiscali – rispetto a quella prevista dall'articolo 40, comma 1, del decreto-legge n. 48/2023 e, pertanto, sovrapponibile alla disciplina generale di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR.

Ne consegue che la quota relativa ai buoni benzina (ovvero l'intero importo) fino a 200 euro, esente fiscalmente in quanto imputabile al "bonus carburante" che, in considerazione del valore degli ulteriori *benefit* ceduti, risulti eccedente la soglia di 3.000 euro per i lavoratori dipendenti con figli a carico di cui all'articolo 40, comma 1, o, risulti eccedente la soglia di 258,23 euro per i lavoratori dipendenti di cui al comma 2 del medesimo articolo, è sempre assoggettata a contribuzione previdenziale ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto-legge n. 5/2023.

Di contro, la quota relativa ai buoni benzina imputabile al "bonus carburante" eventualmente confluita nell'importo ancora capiente degli altri *benefit* (comprensiva di eventuali ulteriori buoni benzina) resta esclusa dalla base imponibile ai fini contributivi.

Le disposizioni in commento rilevano anche qualora il lavoratore dipendente abbia scelto la sostituzione dei premi di risultato (in tutto o in parte) con i *fringe benefit*.

I *fringe benefit* corrisposti al di sotto delle soglie previste non dovranno essere assoggettati a contribuzione nel corso dell'anno, mentre nel caso di superamento dei limiti, in sede di conguaglio di fine anno, i datori di lavoro dovranno provvedere a versare i contributi in relazione all'intero valore corrisposto.

Si precisa, infine, che anche per la determinazione del limite soglia di 3.000 euro previsto all'articolo 40, comma 1, del decreto-legge n. 48/2023 si deve tenere conto di quei beni o servizi (nonché di eventuali rimborsi o somme erogate per utenze di acqua, luce e gas) corrisposti da eventuali precedenti datori di lavoro.

2. Operazioni di conguaglio in capo ai datori di lavoro. Modalità operative

Come sopra precisato, nel caso in cui, in sede di conguaglio, il valore e le somme relative ai *fringe benefit* risultino superiori ai limiti previsti per il periodo d'imposta 2023 il datore di lavoro dovrà provvedere ad assoggettare a contribuzione il valore complessivo e non solo la quota eccedente.

Per la determinazione dei limiti citati si dovrà tener conto anche di quei beni o servizi ceduti da eventuali precedenti datori di lavoro.

Ai soli fini previdenziali, in caso di superamento del limite previsto, il datore di lavoro che opera il conguaglio provvederà al versamento dei contributi solo sul valore dei *fringe benefits* da lui erogati (diversamente da quanto avviene ai fini fiscali, dove sarà trattenuta anche l'IRPEF sul *fringe benefit* erogato dal precedente datore di lavoro).

Per le operazioni di conguaglio contributivo il datore di lavoro si atterrà alle seguenti modalità:

- porterà in aumento della retribuzione imponibile del mese cui si riferisce la denuncia l'importo dei *fringe benefits* corrisposti nel periodo d'imposta 2023, non assoggettato a contribuzione nel corso dell'anno qualora - anche a seguito di cumulo con quanto erogato dal precedente datore di lavoro - risulti complessivamente superiore a **3.000 euro** per i lavoratori dipendenti con figli a carico di cui all'articolo 40, comma 1, ovvero, superiore a **258,23 euro** per la restante platea di lavoratori dipendenti di cui al comma 2 del medesimo articolo;
- provvederà a trattenere al lavoratore la differenza dell'importo della quota del contributo a carico dello stesso non trattenuta nel corso dell'anno.

Nel caso in cui, in sede di conguaglio, il valore dei beni o dei servizi prestati risulti inferiore al predetto limite, non potendo portare l'importo in diminuzione della retribuzione imponibile, il datore di lavoro dovrà provvedere al recupero della contribuzione versata sul differenziale.

2.1 Modalità di esposizione dei dati relativi all'operazione di conguaglio nella sezione "PosContributiva" del flusso UniEmens

Ai fini del recupero della quota di *fringe benefit* erogata e precedentemente sottoposta a contribuzione i datori di lavoro potranno procedere:

1. secondo le modalità descritte nel seguente paragrafo 2.2, applicabili esclusivamente nelle denunce di competenza dicembre 2023;
2. secondo le modalità standard, ossia con dei flussi di regolarizzazione per ciascuna mensilità di competenza interessata, specificando il nuovo imponibile, al netto del *fringe benefit*.

2.2 Gestione *fringe benefit*. Utilizzo della sezione relativa alle variabili retributive

Nella denuncia di competenza dicembre 2023 sarà possibile utilizzare la sezione <VarRetributive>, con le variabili retributive già in uso - di seguito riportate - per ciascuna competenza dell'anno interessata da *fringe benefit*, che dovrà essere valorizzata singolarmente in <AnnoMeseVarRetr>:

- **FRIBEN**: da utilizzare per la competenza specifica, indicata in <AnnoMeseVarRetr>, in cui è presente un imponibile da abbattere riferito all'importo del *fringe benefit* per la medesima mensilità di competenza.

Si ricorda che l'imponibile originario della competenza specifica deve essere maggiore uguale all'importo presente in <ImponibileVarRetr>, altrimenti in fase delle verifiche e dei controlli successivi, l'effetto della variabile per la competenza indicata sarà annullato, ripristinando la denuncia in essere;

- **FRBDIM**: da utilizzare, eventualmente congiuntamente a FRIBEN, nel caso in cui per la competenza specifica ci sia eccedenza massimale.

Se l'eccedenza massimale per la competenza <AnnoMeseVarRetr>:

- è maggiore uguale dell'importo del *fringe benefit* per la medesima competenza, va utilizzata esclusivamente tale variabile retributiva, senza utilizzare la variabile FRIBEN, per abbattere l'importo del *fringe benefit*;

- è minore dell'importo del *fringe benefit* per la medesima competenza, si utilizza tale variabile per annullare l'eccedenza massimale e la variabile FRIBEN per abbattere la parte restante dell'importo del *fringe benefit*, con la considerazione riportata nella nota del punto precedente;

- **FRBMAS**: da utilizzare per riportare parte dell'eccedenza massimale, presente nelle denunce di competenze successive a quelle interessate dai *fringe benefit*, nell'imponibile, per effetto della diminuzione degli imponibili delle competenze precedenti. A titolo esemplificativo, se viene ridotto l'imponibile di un importo pari a "X" nelle specifiche competenze interessate, nelle competenze successive, ove sia presente l'eccedenza massimale, parte di questa, fino a un importo pari a "X", dovrà essere riportata nell'imponibile, a partire dalla prima competenza utile. A tale fine, l'Istituto effettuerà verifiche e controlli successivi.

Dove richiesto deve essere valorizzato opportunamente, per la competenza specifica, il contributo in <ContributoVarRetr>.

I dati esposti nell'UniEmens, come sopra specificati, saranno poi riportati, a cura dell'Istituto,

nel DM2013 "VIRTUALE" ricostruito dalle procedure come segue:

- con il codice "L490", avente il significato di "Recupero contribuzione fringe benefit";
- con il codice "L963", avente il significato di "Recupero contribuzione fringe benefit – Eccedenza Massimale";
- con il codice "M963" avente il significato di "Restituzione differenze contribuzione fringe benefit – Eccedenza Massimale".

3. Modalità di esposizione dei dati nella sezione "PosAgri" del flusso UniEmens

Nell'ambito del sistema UniEmens, sezione "Posagri", non sono previste operazioni di conguaglio di fine anno.

Tuttavia, stante la necessità di consentire analoghi effetti sulla posizione contributiva dei datori di lavoro che assumono manodopera agricola assoggettata a contribuzione agricola unificata, si forniscono le seguenti istruzioni.

3.1 Modalità di esposizione dei dati nel caso di corresponsione *fringe benefit* con valore superiore ai limiti di legge

I soggetti interessati porteranno in aumento della retribuzione imponibile del mese cui si riferisce la denuncia l'importo dei *fringe benefit* e/o del bonus carburante dagli stessi corrisposto nel periodo d'imposta 2023 qualora, anche a seguito di cumulo con quanto erogato dal precedente datore di lavoro, risulti complessivamente superiore a 3.000,00 euro (per i lavoratori dipendenti con figli a carico di cui al menzionato art. 40, comma 1) o superiore a 258,23 euro (per la restante platea di lavoratori dipendenti di cui al comma 2 del medesimo articolo) e non sia stato assoggettato a contribuzione nel corso dell'anno. **Tale aumento dovrà essere denunciato all'interno del flusso "Posagri", con Tipo Retribuzione W;**provvederanno, inoltre, a trattenere al lavoratore la differenza dell'importo della quota del contributo a carico dello stesso non trattenuta nel corso dell'anno.

3.2 Modalità di esposizione dei dati nel caso di corresponsione *fringe benefit* con valore inferiore ai limiti di legge

Nel caso in cui, nel corso dell'anno 2023, il valore dei beni o dei servizi erogati risulti inferiore ai limiti previsti (**3.000,00 euro** per i lavoratori dipendenti con figli a carico di cui all'art. 40, comma 1, ovvero, superiore a **258,23 euro** per la restante platea di lavoratori dipendenti di cui al comma 2 del medesimo articolo), il datore di lavoro dovrà provvedere al recupero della contribuzione versata sul differenziale. In tale caso, i datori di lavoro dovranno presentare alle Strutture INPS territorialmente competenti l'istanza di "Rettifica" attraverso l'apposita funzionalità disponibile all'interno del servizio "Comunicazione Bidirezionale" presente nel "Cassetto Previdenziale Aziende Agricole". L'apposito modulo denominato "07FB-2023" dovrà essere compilato con i dati riportanti l'indicazione dell'importo della retribuzione da non considerare imponibile previdenziale per ogni codice fiscale del/dei lavoratore/i interessati. La compilazione del modulo e il relativo invio sarà disponibile dal 1° marzo 2024 fino al 31 maggio 2024.

Si rammenta che il datore di lavoro avrà cura di restituire al lavoratore la quota di beneficio di sua competenza.

Le Strutture territoriali INPS provvederanno al calcolo manuale, attraverso la procedura di simulazione della tariffazione, presente sul sito Intranet in "Servizi per l'agricoltura" e, successivamente, all'acquisizione dell'importo dello sgravio spettante relativo alla quota a carico del datore di lavoro e del lavoratore dalla procedura "Movimenti Contabili". Le medesime Strutture avranno cura di comunicare al datore di lavoro l'importo dell'eventuale credito

residuo, che potrà essere oggetto di compensazione con i debiti contributivi maturati successivamente o potrà, in caso di attività cessata, essere richiesto a rimborso.

Il Direttore Generale
Vincenzo Caridi

[1] 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 2.840,51 euro (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 4.000 euro.

[2] Con riferimento 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, ai chiarimenti forniti con il messaggio n. 4616 del 22 dicembre 2022 e, più diffusamente, a quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 35/E del 4 novembre 2022.

[3] Cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23/E del 1° agosto 2023, alla quale si rinvia per l'individuazione delle condizioni per la spettanza del beneficio.

[4] L'articolo 1, comma 190, lett. b), della legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha novellato l'articolo 51 introducendo il comma 3-bis, 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*". La norma, pertanto, chiarisce la generale possibilità di erogazione dei *benefit* di cui ai commi 2 e 3 del menzionato articolo 51, in forma di *voucher*. Tali documenti non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare, non possono essere monetizzati o ceduti a terzi e devono dare diritto a un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale senza integrazioni a carico del titolare. Con riferimento alle altre caratteristiche e alle modalità di fruizione dei *benefit* corrisposti mediante *voucher* si rinvia alle disposizioni di cui all'articolo 6 del decreto interministeriale 25 marzo 2016 di attuazione dell'articolo 1, commi da 182 a 191, della legge n. 208/2015 e ai chiarimenti forniti in merito con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 15 giugno 2016.

[5] Cfr. la circolare n. 49 del 31 maggio 2023.

[6] Cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 14 luglio 2022, nonché le già richiamate circolari n. 35/E/2022 e n. 23/E/2023.