

INPS

Istituto Nazionale Previdenza Sociale



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

Roma, 22-12-2022

Messaggio n. 4616

OGGETTO: Misure in materia di welfare aziendale adottate con i decreti Aiuti *bis* e *quater*. Profili di natura previdenziale

1. Quadro normativo

Il 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 (c.d. Testo unico delle imposte sui redditi, TUIR), salvo specifiche deroghe giustificate dalla diversa natura del prelievo previdenziale. Si ricorda, pertanto, 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, a 258,23 euro, come previsto dal comma 3 del citato articolo 51. Il superamento del suddetto importo 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.

In materia di *fringe benefit*, con l'articolo 12 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142, recante "Misure urgenti in materia di energia, emergenza idrica, politiche sociali e industriali" (decreto Aiuti bis), il legislatore ha introdotto una disciplina in deroga al predetto articolo 51, comma 3, del TUIR,

che, limitatamente al periodo d'imposta 2022, interviene per fissare un nuovo limite massimo di esenzione - ulteriormente elevato, da ultimo, con il decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176 (decreto Aiuti quater) - e per ampliare le tipologie di *fringe benefit* concessi al lavoratore.

In particolare, con l'articolo 3, comma 10, lettera b), del decreto-legge n. 176/2022, è stata disposta l'elevazione della soglia di esenzione fino a 3.000 euro^[1], per l'anno 2022, del valore dei beni ceduti e dei servizi che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR, includendo, per il solo anno 2022, tra i c.d. *fringe benefit*, anche le somme erogate o rimborsate ai lavoratori dipendenti "per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale".

In primo luogo, si evidenzia che l'innalzamento della soglia di esenzione rileva anche ai fini della determinazione dell'imponibile previdenziale.

Inoltre, si rileva che, come recentemente precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 35/E del 4 novembre 2022, la predetta disposizione, per il solo anno d'imposta 2022, estende l'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 51, comma 3, del TUIR, in deroga alla disciplina generale, anche alle somme di denaro, anticipate o rimborsate dal datore di lavoro, per il pagamento di utenze domestiche del lavoratore dipendente, intendendosi come tali le utenze riguardanti immobili ad uso abitativo posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo, 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. Sono altresì comprese le utenze che vengono ripartite fra i condomini (ad esempio, quelle idriche o di riscaldamento), con riferimento alla quota rimasta a carico, e quelle 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 forfettario a carico del lavoratore (locatario) o dei propri coniuge e familiari, sempre a condizione che tali soggetti sostengano effettivamente la relativa spesa.

Al riguardo, si sottolinea che, trattandosi di somme di denaro riferite ad una determinata tipologia di spesa, il datore di lavoro dovrà acquisire e conservare idonea documentazione che attesti che le somme anticipate o rimborsate siano state impiegate per lo scopo prefissato e l'inclusione delle stesse nel limite previsto^[2].

Si rammenta che 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*^[3] 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 fermo che, nel caso in cui, in sede di conguaglio, il valore dei beni o dei servizi prestati, 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, risultino complessivamente superiori al predetto limite di 3.000 euro, il datore di lavoro deve assoggettare a contribuzione l'intero importo corrisposto, vale a dire anche la quota di valore inferiore al medesimo limite.

D'altra parte, si evidenzia che la specifica fattispecie del c.d. bonus carburante introdotta con l'articolo 2 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 (la quale prevede, limitatamente al periodo d'imposta 2022, la possibilità per i datori di lavoro privati di erogare ai propri lavoratori dipendenti buoni benzina, o titoli analoghi, esclusi da imposizione fiscale ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del TUIR, per un ammontare massimo di 200 euro per lavoratore), costituisce un'ulteriore agevolazione rispetto a quella generale già prevista dal medesimo articolo 51, comma 3 (cfr. la circolare 27/E del 14 luglio 2022 e, da ultimo, quella citata 35/E del 2022 dell'Agenzia delle Entrate). Si

osserva, pertanto, che se il valore in questione è superiore a 200 euro lo stesso concorre interamente a formare il reddito ed è assoggettato a tassazione ordinaria.

Ne consegue che, al fine di fruire dell'esenzione da imposizione ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del TUIR, i beni e i servizi erogati, nel periodo d'imposta 2022, dal datore di lavoro a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere un valore di 200 euro per uno o più buoni benzina e un valore di 3.000 euro per l'insieme degli altri beni e servizi come sopra descritti.

Le disposizioni in esame rilevano, limitatamente al periodo d'imposta 2022, anche qualora il lavoratore dipendente abbia scelto la sostituzione dei premi di risultato, ai sensi dell'articolo 1, comma 184 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, con il bonus carburante e/o con i *fringe benefit*. Al riguardo, si precisa che, 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 limiti previsti dalle rispettive disposizioni (200 euro per il bonus carburante e/o 3.000 euro per i *fringe benefit*, previsti nel regime temporaneo per il 2022 dell'articolo 51, comma 3, del TUIR), ciascun valore concorrerà interamente a formare il reddito di lavoro dipendente.

2. Operazioni di conguaglio in capo ai datori di lavoro

Sulla scorta del quadro normativo fino a qui delineato, nel caso in cui, in sede di conguaglio, il valore e le somme relative ai *fringe benefit* e/o al bonus carburante risultino superiori ai citati limiti rispettivamente previsti per il periodo d'imposta 2022, 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 tenere 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* e/o del bonus carburante dal medesimo 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 i datori di lavoro si atterranno alle seguenti modalità:

- porteranno in aumento della retribuzione imponibile del mese cui si riferisce la denuncia l'importo dei *fringe benefits* e/o del bonus carburante dagli stessi corrisposto nel periodo d'imposta 2022 qualora, anche a seguito di cumulo con quanto erogato dal precedente datore di lavoro, risulti complessivamente superiore a 3.000 euro (in relazione ai *fringe benefit*) e superiore a 200 euro (in relazione al bonus carburante) e non sia stato assoggettato a contribuzione nel corso dell'anno;
- provvederanno 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 ai predetti limiti (3.000 euro per i *fringe benefit* e/o 200 euro per il bonus carburante), il datore di lavoro dovrà provvedere al recupero della contribuzione versata sul differenziale.

3. Istruzioni operative per il recupero della contribuzione versata. Modalità di esposizione dei dati relativi all'operazione di congruaggio 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 3.1, soluzione da applicare esclusivamente nelle denunce di competenza dicembre 2022;
2. secondo le modalità descritte nel paragrafo 3.2 della presente circolare, soluzione *una tantum* da applicare esclusivamente nelle denunce di competenza gennaio 2023 e febbraio 2023;
3. secondo le modalità standard, con i flussi di regolarizzazione, per ciascuna competenza interessata, specificando il nuovo imponibile, al netto del *fringe benefit*. Tale modalità va utilizzata in tutti i casi in cui le due modalità precedenti non sono applicabili.

3.1 Gestione fringe benefit. Utilizzo Variabili retributive

Nella denuncia di competenza dicembre 2022 sarà possibile utilizzare la sezione <VarRetributive>, con le variabili retributive riportate di seguito, per ciascuna competenza del 2022, che dovrà essere valorizzata singolarmente in <AnnoMeseVarRetr>, interessata da *fringe benefit*:

- FRIBEN: da utilizzare per la competenza specifica, indicata in <AnnoMeseVarRetr>, in cui c'è un imponibile da abbattere, con riferimento all'importo del *fringe benefit* per la medesima 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 *ex-post*, 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 c'è eccedenza massimale. Se l'eccedenza massimale presente 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. Ossia, se viene ridotto l'imponibile di un importo pari a X nelle specifiche competenze interessate, nelle competenze successive, ove 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 *ex-post*.

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

3.2 Gestione *fringe benefit*. Flussi di variazione massiva d'ufficio

I datori di lavoro che intendono avvalersi dell'opzione 2, sopra riportata, prima di procedere alla trasmissione della denuncia relativa al periodo di competenza gennaio 2023 o febbraio 2023, dovranno dichiarare di avvalersi della procedura di recupero tramite cassetto bidirezionale, utilizzando lo specifico oggetto "FRINGE BENEFIT FINO A € 3000", allegando apposita dichiarazione di responsabilità del datore di lavoro che attesti che quanto esposto nella relativa denuncia retributiva/contributiva (flusso Uniemens), secondo le indicazioni sotto riportate, corrisponde a ciò che è stato erogato a titolo di *fringe benefit*.

Tale dichiarazione comporterà l'automatica generazione di un *ticket* corrispondente al protocollo INPS attestante l'avvenuto invio della comunicazione bidirezionale, il quale dovrà essere esposto nel flusso Uniemens, come specificato di seguito.

Il protocollo viene rilasciato in modo asincrono rispetto all'invio della comunicazione, per cui sarà onere del datore di lavoro attendere il relativo rilascio prima di inviare la denuncia contributiva di competenza gennaio 2023 o febbraio 2023.

Una volta in possesso del *ticket*, i datori di lavoro dovranno valorizzare all'interno di <DenunciaIndividuale>, <DatiRetributivi>, per ciascun mese interessato, i seguenti elementi della sezione <InfoAggcausaliContrib>:

- nell'elemento <CodiceCausale> dovrà essere inserito il valore "FRBI", avente il significato di "Recupero Fringe Benefit Art. 12 decreto-legge 9 agosto 2022, n. 155";
 - nell'elemento <IdentMotivoUtilizzoCausale> dovrà essere inserito il numero di *ticket*\protocollo INPS rilasciato dal cassetto previdenziale del contribuente;
 - nell'elemento <AnnoMeseRif> dovrà essere indicato l'anno/mese in cui è avvenuta l'erogazione oggetto del recupero;
 - nell'elemento <BaseRif> dovrà essere inserito l'imponibile da detrarre nel mese riferito al *fringe benefit*;
 - nell'elemento <ImportoAnnoMeseRif> dovrà essere indicato 0 (zero), in quanto la contribuzione sarà determinata automaticamente dai processi di gestione contributiva dell'Istituto.

I dati esposti con il codice "FRBI" non avranno valenza né contributiva né retributiva (ai fini della posizione assicurativa) nella denuncia di esposizione (gennaio 2023 - febbraio 2023); tali dati avranno valenza dichiarativa, utili alla creazione delle Regolarizzazioni DM\VIG, necessari per l'individuazione dell'imponibile corretto relativo ai mesi oggetto del recupero.

L'istituto, una volta ricostruita la denuncia mensile contenente i dati sopra esposti, procederà alla generazione automatizzata di flussi regolarizzativi, i quali andranno a modificare, per ogni singolo mese indicato nell'elemento <AnnoMeseRif>, l'imponibile dei lavoratori interessati, solamente se il datore di lavoro per il medesimo lavoratore e per la medesima competenza non abbia già utilizzato le variabili FRIBEN e FRBDIM di cui al paragrafo 3.1.

Il nuovo valore sarà uguale all'imponibile presente nella denuncia originaria meno il valore esposto in <BaseRif> del mese di riferimento, sempre se tale differenza risulti positiva (non saranno generati flussi di regolarizzazione nei casi in cui il nuovo imponibile sia negativo).

Il nuovo imponibile, così determinato, sarà il valore utile da prendere in considerazione per eventuali future variazioni da parte dei datori di lavoro, sul mese di riferimento.

A valle della procedura sopra descritta verrà fornito riscontro tramite il cassetto previdenziale del contribuente con medesimo oggetto della richiesta.

Il credito derivante dai flussi regolarizzativi generati dalla procedura potrà essere fruito con le modalità fornite dall'Istituto con il messaggio n. 5159 del 22 dicembre 2017.

Si evidenzia che l'elaborazione, sottesa al precedente punto 2, sarà eseguita una sola volta per le denunce di competenza gennaio 2023 e una sola volta per le denunce di competenza febbraio 2023, per ciascun lavoratore e per le competenze indicate, al fine di evitare la continua generazione automatica dei flussi di regolarizzazione, qualora nel futuro fossero inviate denunce di variazione per la competenza di gennaio 2023 e/o di febbraio 2023.

In definitiva, per uno stesso lavoratore e per una medesima competenza verrà generato automaticamente un solo flusso di regolarizzazione, che prenderà in considerazione i dati presenti negli archivi dell'Istituto al momento dell'elaborazione stessa.

Se un datore di lavoro espone i dati, per uno stesso lavoratore a parità di periodi interessati, sia nella denuncia di competenza gennaio 2023 che nella denuncia di febbraio 2023, i dati presenti nella denuncia di febbraio 2023 sono da considerarsi sostitutivi rispetto a quelli presenti nella denuncia di gennaio 2023.

Se un datore di lavoro per un lavoratore abbia utilizzato la modalità di recupero indicata nel paragrafo 3.1, l'Istituto prima di procedere con l'elaborazione di cui al paragrafo 3.2 verificherà la coerenza e congruenza del recupero effettuato tramite la modalità del paragrafo 3.1 e qualora rilevasse situazioni non congruenti non procederà con la creazione automatica dei flussi di regolarizzazione.

Si evidenzia altresì che il codice "FRBI" potrà essere esposto fino al 31 marzo 2023 e che, dopo tale data, si dovrà procedere con i flussi di regolarizzazione.

Il Direttore Generale
Vincenzo Caridi

[1] L'articolo 3 del decreto-legge n. 176/2022, modificando l'articolo 12 del decreto-legge n. 115/2022 (che già aveva innalzato la soglia da 258,23 a 600 euro), eleva la soglia di esenzione da 600 a 3.000 euro, confermando fra i *benefit* le somme erogate o rimborsate al lavoratore dal datore di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche, del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

[2] Si rinvia alle indicazioni fornite con la citata circolare n. 35/E dell'Agenzia delle Entrate e si ricorda in proposito che, fatta salva l'applicazione del regime in deroga previsto per il 2022, la disciplina ordinaria dei *fringe benefit* di cui all'articolo 51 comma 3, riguarda generalmente le sole erogazioni in natura (cfr., da ultimo, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 15 giugno 2016), con esclusione di quelle in denaro per le quali, resta 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, tra cui, a titolo esemplificativo, quelle di cui all'art. 51, comma 2, lett. f-bis), del TUIR)

[3] L'articolo 1, comma 190, lett. b), della legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha novellato l'articolo 51 del TUIR, 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 dell'articolo 51 del TUIR, 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 del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle finanze, del 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 n. 28/E del 2016 dell'Agenzia delle Entrate.