



Camera dei Deputati
X Commissione Attività Produttive, Commercio e Turismo

Audizione dell’Agenzia delle entrate

Decreto-legge 14 gennaio 2023, n. 5

“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”

A.S. 771

Roma, 30 gennaio 2023

Sommario

Premessa	3
1. Misure urgenti in materia di energia elettrica, gas naturale e carburanti	4
2. Misure di sostegno per la fruizione dei servizi di trasporto pubblico	8

Premessa

Signor Presidente, Onorevoli Commissari,

si ringrazia innanzitutto per l'opportunità concessa all'Agenzia delle entrate di fornire il proprio contributo in merito ai contenuti del decreto-legge 14 gennaio 2023, n. 5¹ (c.d. "decreto trasparenza"), intervenuto recentemente in materia di trasparenza dei prezzi dei carburanti nonché di sostegno per la fruizione del trasporto pubblico.

Si tratta, nel complesso, di misure finalizzate a fornire un supporto concreto ai cittadini gravati dal perdurare dell'emergenza pandemica e dall'inasprimento della crisi economica in corso, influenzata, in particolare, dall'aumento dei prezzi dei prodotti energetici e, più in generale, dei prezzi al consumo.

In tal senso, appare significativo il rafforzamento dei poteri di controllo e di sanzione del Garante per la sorveglianza dei prezzi, che è stato disposto dall'articolo 3 del decreto-legge n. 5 del 2023 con l'obiettivo di monitorare e reprimere le eventuali condotte speculative che potrebbero ulteriormente aggravare il fenomeno inflazionistico in atto.

Ad ogni modo, l'attenzione del presente documento sarà centrata sugli aspetti del testo normativo di natura strettamente tributaria o che comunque, in maniera diretta o indiretta, intersecano l'attività dell'Agenzia delle entrate.

In tale ottica, si passerà in rassegna innanzitutto l'articolo 1 del decreto che, fino al termine dell'anno in corso, dispone la detassazione dei buoni acquisto di carburante ceduti dai datori di lavoro privati ai propri dipendenti.

A seguire, verrà commentata brevemente la previsione dell'articolo 4, che estende anche al 2023 il buono per l'acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale ovvero ai servizi di trasporto ferroviario nazionale: si tratta di un'ulteriore misura di sostegno economico alle famiglie e di mitigazione dei rincari dei prodotti energetici in relazione al settore del trasporto pubblico.

¹ Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 11 del 14 gennaio 2023.

1. Misure urgenti in materia di energia elettrica, gas naturale e carburanti (articolo 1)

Dall'inizio della crisi energetica si è registrato un costante intervento di sostegno pubblico alle famiglie e agli operatori economici, attraverso la previsione di agevolazioni finalizzate ad attenuare i pregiudizi economici derivanti dallo straordinario incremento dei prezzi dei prodotti energetici.

Proseguendo in tale solco, il decreto-legge n. 5 del 2023 ha inteso disporre, anche per il **periodo d'imposta 2023**, quanto è già stato previsto per l'anno 2022 dall'articolo 2 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21² (c.d. "decreto Ucraina"). Più in dettaglio, è stata prevista la possibilità per i **datori di lavoro privati** di erogare ai propri lavoratori dipendenti **buoni benzina**, o titoli analoghi, **in regime di detassazione**, per un ammontare massimo di **euro 200** per ciascun lavoratore.

La riedizione della misura agevolativa trova la sua *ratio* nella volontà legislativa di prestare un sostegno economico ai lavoratori dipendenti di datori privati, in ragione del perdurante aumento del costo dei carburanti.

Sul punto, vale la pena menzionare che l'Agenzia delle entrate, con la pubblicazione della circolare n. 27/E del 14 luglio 2022 è già intervenuta con propri chiarimenti su taluni aspetti interpretativi e operativi sottesi alla disciplina del *bonus* carburante recata dall'articolo 2 del decreto-legge n. 21 del 2022.

In linea di massima, le indicazioni contenute nel richiamato documento di prassi possono valere anche con riguardo al nuovo beneficio introdotto per il 2023, fermo restando che l'Agenzia si riserva comunque di fornire in futuro ulteriori chiarimenti con nuovi documenti di prassi, laddove dovessero rendersi opportuni.

In primo luogo, sotto il **profilo soggettivo**, come nella precedente disciplina, l'articolo 1 del decreto-legge n. 5 del 2023 trova applicazione nei confronti dei **datori di lavoro privati**. Tra questi ultimi vanno, dunque, ricompresi tutti i datori che operano nel settore privato, inclusi

² Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 67 del 21 marzo 2023.

i soggetti che **non svolgono un'attività commerciale** e i **lavoratori autonomi**, sempre che abbiano dipendenti. Allo stesso modo, come precisato nella citata circolare, sono riconducibili a tale ambito anche gli **enti pubblici economici**.

Restano, di converso, escluse le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, in virtù del quale *«Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI»*.

Per quanto riguarda, invece, l'individuazione della platea di lavoratori dipendenti potenziali beneficiari della misura agevolativa, la norma **non opera alcuna distinzione** circa una specifica categoria cui gli stessi debbano appartenere; pertanto, come per l'anno 2022, dovrebbe rilevare unicamente la tipologia di reddito prodotto dal beneficiario del buono, vale a dire il reddito da **lavoro dipendente**.

Inoltre, analogamente a quanto osservato in relazione alla precedente edizione del *bonus* carburante, considerata la medesima *ratio* della nuova norma di indennizzare i dipendenti di datori di lavoro privati dei maggiori costi sostenuti a seguito dell'aumento del prezzo dei carburanti, si può ritenere che anche i buoni in argomento possano essere corrisposti dal datore di lavoro **sin da subito**, nel rispetto dei presupposti e dei limiti normativamente previsti, anche *ad personam* e **senza necessità di preventivi accordi contrattuali**,

sempreché gli stessi non siano erogati in sostituzione dei premi di risultato³.

Sotto il profilo oggettivo, come già puntualizzato dall'Agenzia delle entrate con riferimento all'articolo 2 del decreto-legge n. 21 del 2022, il *bonus* deve ritenersi applicabile con riguardo alle varie tipologie di carburante per l'autotrazione, quali benzina, gasolio, GPL e metano.

Sempre restando all'ambito oggettivo, nella menzionata circolare n. 27/E del 2022, l'Agenzia ha avuto modo di chiarire che debba ritenersi rientrante nel beneficio in argomento anche l'erogazione di buoni - o titoli analoghi - per la ricarica di veicoli elettrici *“anche al fine di non creare ingiustificate disparità di trattamento fra differenti tipologie di veicoli”*⁴.

In termini ancora più generali, vale la pena rimarcare che il *bonus* in questione rappresenta un'ulteriore agevolazione rispetto a quella prevista ordinariamente dall'articolo 51, comma 3, terzo periodo, del TUIR⁵, ai sensi del quale, il valore dei compensi in natura corrisposti ai lavoratori dipendenti (cd. *fringe benefit*) non concorre a formare il reddito *“se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a lire 500.000; se il predetto valore superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito”*.

Se ne può ricavare che 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 **200 euro per uno o più buoni benzina** e un valore di **258,23⁶ euro per l'insieme degli altri beni e servizi**, compresi eventuali ulteriori buoni benzina.

³ In tale ipotesi, l'erogazione dei buoni carburante deve avvenire in *“esecuzione dei contratti aziendali o territoriali di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81”*, come previsto dall'articolo 1, comma 187, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

⁴ Cfr. circolare n. 27/E del 2022, paragrafo 2.

⁵ In tal senso, l'articolo 1 in commento, nell'*incipit* così dispone *“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 [...]”*.

⁶ Per completezza, si ricorda che, limitatamente al periodo d'imposta 2022, l'articolo 12 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, come successivamente modificato dall'articolo 3 del decreto-legge 17 novembre 2022, n. 176, ha innalzato tale limite prima a 600 euro e successivamente a 3 mila euro.

Sotto diverso profilo, specularmente a quello appena affrontato, il costo connesso all'acquisto dei buoni carburante deve ritenersi **integralmente deducibile** dal reddito d'impresa, sempreché possa qualificarsi come **inerente**.

Inoltre, coerentemente con i chiarimenti di prassi forniti dall'Agenzia delle entrate nella circolare 27/E del 2022, anche per il nuovo *bonus* si può ritenere che:

- l'agevolazione debba essere contabilizzata in maniera **autonoma e separata** rispetto agli altri *benefit*;
- trovi applicazione il principio di cassa allargato ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del TUIR, in base al quale si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo (e, quindi, con riguardo al caso di specie, nei primi 12 giorni del 2024);
- il **benefit**, inteso come *voucher*, si considera percepito dal dipendente, e assume quindi rilevanza reddituale, nel momento in cui lo stesso entra nella **disponibilità** del lavoratore, a prescindere dal fatto che il servizio venga fruito in un momento successivo;
- la modalità di erogazione dei buoni benzina segue quella ordinaria prevista dall'articolo 51, comma 3-bis, del TUIR, 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*». A tal proposito, in base all'articolo 6, comma 2, del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 25 marzo 2016, i beni e servizi rientranti nel campo di applicazione dell'articolo 51, comma 3, del TUIR possono essere cumulativamente indicati in un **unico documento di legittimazione**, purché il valore complessivo degli stessi non ecceda il limite massimo fissato dalla norma di riferimento.

Come è stato chiarito dalla più volte citata circolare⁷, non si esclude la possibilità che l'erogazione dei buoni sia effettuata per **finalità retributive**, qualora compatibile con le

⁷ Vedasi a tal proposito il paragrafo 3 della circolare n. 27/E del 2022, intitolato "Erogazione dei buoni benzina in sostituzione dei premi di risultato".

disposizioni in materia. È, quindi, possibile la sostituzione del **premio di risultato** di cui all'articolo 1, commi da 182 a 190, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, con i buoni benzina in esame, nel rispetto della normativa ivi prevista.

In particolare, attesa la temporaneità della disciplina in commento, al fine di fruire delle disposizioni più favorevoli, tali buoni, "sostitutivi" dei premi di risultato, devono essere erogati nell'anno in corso.

In merito agli adempimenti dichiarativi che i datori di lavoro dovranno assolvere in relazione al *bonus* carburante relativo al 2023, l'Agenzia delle entrate metterà a disposizione l'apposita modulistica con i necessari aggiornamenti con la pubblicazione del modello di Certificazione Unica "CU 2024", relativo all'anno d'imposta 2023. Si consideri a tal proposito che, con riferimento all'anno d'imposta 2022, è stato di recente approvato il nuovo modello di Certificazione Unica "CU 2023", aggiornato e integrato con l'inserimento di nuovi campi, tra cui quelli finalizzati all'indicazione delle somme erogate a titolo di *bonus* carburanti dai datori di lavoro privati. Nello specifico, come risulta anche dalle istruzioni per la compilazione del modello "CU 2023":

- nella sezione "altri dati" - punto 475 - è possibile inserire il valore dei *bonus* carburante concessi nel corso del rapporto di lavoro, indipendentemente dal loro ammontare, in base a quanto previsto dall'articolo 2 del decreto-legge n. 21 del 2022;
- nella sezione "somme erogate per premi di risultato corrisposti in forza di contratti collettivi aziendali o territoriali" - punti 582 e 602 - è possibile inserire il *bonus* carburante qualora sia stato erogato a titolo di premio di risultato.

2. Misure di sostegno per la fruizione dei servizi di trasporto pubblico (articolo 4)

La norma ripropone, anche per l'**anno 2023**, il c.d. *bonus* trasporti già introdotto dall'articolo 35 del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. "decreto Aiuti"), e successivamente **rifinanziato dall'articolo** articolo 27 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 (c.d. "decreto Aiuti-bis").

Analizzando con maggiore dettaglio la recente previsione normativa, viene istituito nello stato di previsione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali un fondo con dotazione pari a **100 milioni** di euro per l'anno 2023, finalizzato a riconoscere un **buono** per l'acquisto di **abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale** ovvero per i servizi di **trasporto ferroviario nazionale**.

Si tratta, a ben vedere, di una misura non avente natura prettamente fiscale, che è finalizzata, in ogni caso, ad attenuare l'**impatto del caro energia** sui costi dei trasporti pubblici **a beneficio delle famiglie** - con particolare attenzione a studenti e lavoratori⁸ - e, più in generale, tenuto conto dei requisiti reddituali per accedervi (di cui meglio si dirà innanzi), delle fasce di popolazione con reddito non superiore ad una certa soglia.

In merito alle caratteristiche del *bonus* trasporti per il 2023, come nella precedente disciplina recata dal decreto Aiuti, la sua misura è **pari al 100 per cento della spesa** da sostenere per l'acquisto dell'abbonamento, entro un **limite massimo di spesa di 60 euro**. Inoltre, esso spetta per l'acquisto di un unico abbonamento, è nominativo e non è cedibile.

In relazione ai profili che più da vicino interessano l'attività dell'Agenzia, dalla disciplina in argomento emerge che il *bonus* trasporti per il 2023 **non ha rilevanza reddituale** dal momento che, per espressa previsione, **non costituisce reddito imponibile** per il beneficiario e **neppure rileva ai fini** del computo del valore dell'indicatore della situazione economica equivalente (**ISEE**).

Per la quota rimasta a carico del beneficiario resta, comunque, possibile usufruire della **detrazione d'imposta** nella misura del **19%** prevista dall'articolo 15, comma 1, lettera *i-decies*), del TUIR relativamente alle spese sostenute per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale, con un limite massimo di spesa pari a **250 euro**.

Dal punto di vista dei requisiti soggettivi, la spettanza del *bonus* in argomento viene riconosciuta ai contribuenti che hanno un reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 8 del

⁸ Si consideri, a tal proposito, l'*incipit* della norma che così recita: "*Al fine di mitigare l'impatto del caro energia sulle famiglie, in particolare in relazione ai costi di trasporto per studenti e lavoratori [...]*".

TUIR, non superiore a **20 mila** euro; sotto tale aspetto, si registra un elemento di novità rispetto alle regole introdotte per il 2022⁹, ai sensi delle quali il limite reddituale per poter accedere al beneficio era fissato in **35 mila** euro.

Come per la precedente disciplina, il legislatore ha demandato a un decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, da adottarsi entro **trenta giorni** dall'entrata in vigore della norma in argomento, l'individuazione delle modalità di **presentazione delle domande per il rilascio del buono**, le **modalità di emissione dello stesso**, nonché le **modalità di rendicontazione** da parte delle aziende di trasporto dei buoni utilizzati ai fini dell'acquisto degli abbonamenti.

In tale contesto, l'Agenzia potrà essere chiamata a fornire il proprio contributo operativo mettendo a disposizione del Ministero competente per la gestione del beneficio i **dati reddituali** dei soggetti beneficiari, al fine di consentire il controllo sulla spettanza del *bonus* e l'eventuale recupero degli importi indebitamente fruiti¹⁰.

Grazie per l'attenzione.

⁹ In particolare dall'articolo 35 del "decreto Aiuti".

¹⁰ Con riguardo al *bonus* trasporti 2022, l'Agenzia delle entrate è stata già investita di tale attività per effetto dell'articolo 7 del decreto interministeriale del 29 luglio 2022, attuativo della disciplina primaria.