

l'officina dei numeri

circolare informativa n. 17/2022 del 8 dicembre 2022

Studio Associato Picchio e Gorretta, via Fausto Coppi 3 – 15121 – Alessandria
tel. e fax 0131 443273 – 0131 267858 e-mail: info@picgor.it - sito web: www.picgor.it

EROGAZIONE DI BENI E SERVIZI O RIMBORSO DI BOLLETTE CON LIMITE A 3.000 EURO PER IL 2022

ELEVAZIONE DEL LIMITE DI ESENZIONE

L'art. 3, comma 10, del DL 176/2022 modifica l'art. 12 del DL 115/2022, convertito, con modificazioni, dalla legge 142/2022 (cd. decreto "aiuti-bis"), **elevando da 600 a 3.000 euro** l'importo di **esenzione da tassazione e contribuzione** dei beni e dei servizi erogati ai lavoratori, ovvero il **rimborso delle utenze domestiche** di gas, luce e acqua, già previsto dal DL 115/2022 e modificando la disciplina derogatoria al TUIR.

Il testo novellato prevede che, **limitatamente al periodo d'imposta 2022**, non concorrono a formare il reddito il **valore dei beni ceduti e dei servizi prestati** ai lavoratori dipendenti nonché 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 entro il limite complessivo di 3.000 euro.**

La verifica del limite complessivo deve riguardare tutte le erogazioni di beni e servizi effettuate a favore di ciascun dipendente nel corso del 2022; si considerano riferite al 2022 anche le erogazioni o i rimborsi effettuati entro il **12 gennaio 2023** (per effetto del cd. principio di cassa "allargato").

In base al principio di cassa, che presiede alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, la retribuzione deve essere imputata in base al momento di effettiva percezione della stessa da parte del lavoratore; il momento di percezione è quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore.

Tale principio si applica sia con riferimento alle erogazioni in denaro, sia con riferimento alle erogazioni in natura, mediante l'assegnazione di beni o servizi.

In tema di **benefit erogati mediante voucher** è stato precisato che **il benefit si considera percepito** dal dipendente, ed assume quindi rilevanza reddituale, **nel momento in cui tale utilità entra nella disponibilità del lavoratore**, a prescindere dal fatto che il servizio venga fruito in un momento successivo.

L'elevazione del limite di esenzione può **comportare un beneficio** per coloro che hanno assegnata una **auto aziendale ad uso promiscuo**; infatti, questo benefit, di importo normalmente ben superiore alla franchigia ordinaria di 258,23 euro annui, potrebbe rientrare nella esenzione dei 3.000 euro annui, valida per il solo anno 2022. In tal caso, in sede di conguaglio le somme già assoggettate nel corso dell'anno a contribuzione e tassazione, saranno considerate esenti e ciò comporterà la restituzione del prelievo contributivo e fiscale.

Una importante avvertenza: nel caso in cui il lavoratore che ha in uso un'auto aziendale con un valore convenzionale inferiore a 3.000 euro, percepisca anche il rimborso delle bollette o riceva un bene o un servizio, di importo tale che cumulandosi al valore dell'autovettura in uso promiscuo, superi la soglia di esenzione, tutto sarà assoggettato a contribuzione e tassazione, ovvero sia il valore convenzionale dell'auto che il rimborso o il fringe benefit.

DESTINATARI

La norma si applica ai **titolari di redditi di lavoro dipendente e di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** (ad esempio, i co.co.co. o gli amministratori di società per quanto riguarda i compensi percepiti) per i quali il reddito è determinato secondo le disposizioni contenute nell'art. 51 del TUIR.

Atteso che la norma richiama la disciplina dettata dal predetto comma 3 dell'art. 51 del TUIR, e non anche quella dettata dal comma 2 del medesimo articolo, si ritiene che **i fringe benefit possano essere corrisposti dal datore di lavoro anche ad personam.**

Rientrano, inoltre, nella nozione di reddito di lavoro dipendente anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o ai familiari indicati nell'art. 12 del TUIR, nonché i beni e i servizi per i quali venga attribuito il diritto di ottenerli da terzi.

I familiari indicati nell'art. 12 del TUIR sono il coniuge del dipendente, nonché i suoi figli e le altre persone indicate nell'articolo 433 cod. civ. (genitori o altri ascendenti prossimi, generi e nuore, suoceri, fratelli e sorelle germani o unilaterali), indipendentemente dalle condizioni di familiare fiscalmente a carico, di convivenza con il dipendente e di percezione di assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

RIMBORSO DELLE UTENZE DOMESTICHE

Atteso che la disposizione qualifica come "domestiche" le utenze per le quali è prevista da parte del datore di lavoro l'erogazione di somme o rimborsi per il relativo pagamento, senza effettuare ulteriori precisazioni, la circolare dell'Agenzia delle Entrate 35/2022 ritiene che le stesse debbano riguardare **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.**

È possibile, infine, comprendere nel perimetro applicativo della norma anche le utenze per uso domestico (ad esempio quelle idriche o di riscaldamento) - intestate al condominio - che vengono ripartite fra i condomini (per la quota rimasta a carico del singolo condomino) e quelle per le quali, pur essendo le utenze intestate al proprietario dell'immobile (locatore), nel con-

tratto di locazione sia prevista espressamente una forma di addebito analitico e non forfetario a carico del lavoratore (locatario) o dei propri coniuge e familiari, sempre a condizione che tali soggetti sostengano effettivamente la relativa spesa.

Resta fermo che, in tale ultima ipotesi, il locatore che viene rimborsato delle spese sostenute per le utenze non potrà, a sua volta, beneficiare dell'agevolazione in commento per le medesime spese, in quanto queste ultime, poiché oggetto di rimborso, non possono essere considerate effettivamente sostenute.

L'Agenzia delle Entrate ritiene **necessario che il datore di lavoro**, nel rispetto della normativa in materia di privacy, **acquisisca e conservi**, per eventuali controlli, **la relativa documentazione per giustificare la somma spesa** e la sua inclusione nel limite di cui all'art. 51, comma 3, del TUIR.

In alternativa, **il datore di lavoro può acquisire una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**, ai sensi del D.P.R. 445/2000, 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'intestataro 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.

Al fine di evitare che si fruisca più volte del beneficio in relazione alle medesime spese, **è necessario che il datore di lavoro acquisisca anche una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti** la circostanza **che le medesime fatture non siano già state oggetto di richiesta di rimborso, totale o parziale**, non solo presso il medesimo datore di lavoro, ma anche presso altri.

Tutta la documentazione indicata nella predetta dichiarazione sostitutiva deve essere conservata dal dipendente in caso di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La giustificazione di spesa può essere rappresentata anche da più fatture ed è valida anche se la stessa è intestata a una persona diversa dal lavoratore dipendente, purché sia intestata al coniuge o ai familiari indicati nell'art. 12 del TUIR (v. infra) o, a certe condizioni (ossia in caso di riaddebito analitico), al locatore.

SUPERAMENTO DEL LIMITE DI ESENZIONE

Il decreto, inoltre, interviene limitando la deroga rispetto a quanto in via ordinaria previsto dall'art. 51, comma 3, del TUIR.

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 3 del DL 176/2022, la deroga riguarda solo la prima parte del terzo periodo del comma 3 dell'art. 51 del TUIR, per cui **ove il valore** dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti o le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, **superassero i 3.000 euro, l'intero importo concorre a formare il reddito di lavoro dipendente** con conseguente applicazione dell'IRPEF e delle relative addizionali regionale e comunale.

Gli effetti di tale modifica riguardano l'intero periodo d'imposta 2022 per cui se ne dovrà tenere conto in sede di conguaglio annuale.

È appena il caso di precisare che questa misura **non è un bonus** e che **non è previsto alcun indennizzo o ristoro** da parte dello stato; la scelta se erogare beni e servizi o rimborsare le bollette appartiene al datore di lavoro, che sostiene per intero le spese, beneficiando peraltro del regime di esenzione contributiva, per cui tali erogazioni non comportano oneri aggiuntivi in termini di contributi previdenziali o assicurativi.

Dal 2023, salvo modifiche normative ad oggi non conosciute e non preannunciate, il limite di esenzione varrà **solo** per l'erogazione di beni e servizi (non più per il rimborso delle bollette) e tornerà a **258,23 euro** per ogni periodo di imposta.

LA PRESCRIZIONE NON DECORRE PIÙ IN COSTANZA DI RAPPORTO DI LAVORO, NEANCHE PER LE AZIENDE PIÙ GRANDI

La prescrizione dei crediti del lavoratore, dopo la legge 92/2012 (cd. legge "Fornero"), non decorre più in costanza di rapporto di lavoro. Questo, in sintesi, è il principio di diritto espresso nella sentenza 26246/2022, con la quale la Corte di Cassazione si è pronunciata su una delle questioni più controverse tra quelle generate dalla riforma delle tutele contro i licenziamenti invalidi realizzata dapprima con la legge Fornero (legge 92/2012, che ha riscritto l'art. 18 dello statuto dei lavoratori) e poi dal Jobs act (D.Lgs. 23/2015).

La questione devoluta alla Corte, di fondamentale rilevanza applicativa, può essere così sintetizzata: la prescrizione relativa ai crediti di lavoro decorre sin dal momento della maturazione del diritto (e quindi anche nel corso del rapporto di lavoro) oppure il *dies a quo* va identificato nella data di cessazione del rapporto?

La Corte Costituzionale, nella sentenza 63/1966, aveva escluso la decorrenza della prescrizione in costanza di rapporto di lavoro in ragione della particolare situazione psicologica (cosiddetto "*metus*", ossia timore, paura) in cui versa il lavoratore e che avrebbe potuto condurlo a non esercitare i suoi diritti per timore di subire un licenziamento.

Nella sentenza 143/1969 e, soprattutto, nella 174/1972 (emessa dopo l'entrata in vigore dello statuto dei lavoratori), la Corte Costituzionale prendeva atto dell'esistenza di rapporti di lavoro dotati di una stabilità "reale" garantita dalla tutela reintegratoria, applicabile quale che fosse il vizio che rendeva invalido il licenziamento. In questi casi, il differimento della decorrenza della prescrizione al termine del rapporto non era più giustificato e, quindi, il credito poteva estinguersi per prescrizione anche in costanza di rapporto.

Tale impostazione è stata confermata nei decenni a seguire dalla unanime giurisprudenza di merito e di legittimità fino all'entrata in vigore della legge 92/2012 e, successivamente, del D.Lgs. 23/2015, quando parte della giurisprudenza e della dottrina (non senza autorevoli voci contrarie) aveva ritenuto che la reintegrazione nel posto di lavoro avesse ormai assunto un ruolo

residuale e, quindi, non esplicasse più un'adeguata efficacia dissuasiva.

Il dibattito aveva ingenerato molti dubbi applicativi. Dubbi ai quali ha fornito risposta la Suprema Corte, secondo cui, per effetto delle summenzionate riforme, il termine di prescrizione decorre dalla cessazione del rapporto di lavoro per tutti quei diritti che non fossero già prescritti al momento di entrata in vigore della legge 92/2012.

Ciò perché, pur mancando una predeterminazione certa dell'ambito di applicazione dei diversi regimi sanzionatori del licenziamento illegittimo, la tutela reintegratoria avrebbe assunto carattere "recessivo". Affermazione, questa, che tuttavia appare dissonante rispetto ai recenti arresti della Cassazione, con i quali è stato notevolmente ampliato il ventaglio delle ipotesi di reintegrazione nel posto di lavoro rispetto alle più risalenti interpretazioni.

La prima e più immediata conseguenza applicativa di tale principio è che qualunque datore di lavoro è, già oggi, esposto a potenziali controversie per crediti del lavoratore sorti sin dal luglio 2007, senza poter eccepire la prescrizione e, in aggiunta, con notevoli difficoltà nel reperimento di elementi utili all'impostazione delle difese. Inoltre, la prescrizione dei crediti non decorrerà sino alla cessazione del rapporto di lavoro e maturerà, salvo particolari casi, solo decorsi cinque anni dall'estinzione. Ciò imporrà alle aziende di rimeditare i tempi di conservazione dei documenti e di sottoporre i rapporti di lavoro a periodici controlli della regolarità dei trattamenti retributivi erogati ai dipendenti.

LAVORO INTERMITTENTE (A CHIAMATA) CON PREAVVISO RIDOTTO

Dopo le modifiche introdotte dal decreto legislativo 104/2022 al D.Lgs. 81/2015, non è più obbligatorio prevedere un preavviso di chiamata non inferiore a un giorno lavorativo nel contratto intermittente. È una delle novità relative a questa tipologia contrattuale che in base alla nuova formulazione dell'art. 15, comma 1, del D.Lgs. 81/2015, prevede che le parti possano concordare un preavviso di chiamata minimo inferiore al giorno e valido anche durante le giornate festive o non lavorative.

Altra novità consiste nell'indicare nel contratto le eventuali fasce orarie e i giorni in cui il dipendente deve lavorare, ciò affinché quest'ultimo possa organizzarsi e svolgere più attività in momenti non coincidenti. Le fasce e i giorni non sono obbligatori, alla luce del fatto che il contratto intermittente ha per sua natura una programmazione variabile del lavoro. Tuttavia, se le parti concordano orari prefissati, gli stessi vanno indicati.

CO.CO.CO. E INSERIMENTO DELL'ORGANIZZAZIONE DEL COMMITTENTE

La promotrice di piani tariffari telefonici, inserita nell'organizzazione del committente, ha diritto alle differenze retributive rispetto agli stipendi che avrebbe maturato se fosse stata assunta come dipendente. Con questa decisione il Tribunale di Bergamo (sentenza del 30 giugno 2022) conferma la grande vitalità, in chiave di estensione delle tutele verso i rapporti di la-

voro parasubordinato, dell'art. 2, comma 1-bis, del D.Lgs. 81/2015.

Il Tribunale ha accolto la richiesta della collaboratrice partendo dalla considerazione che gli elementi emersi durante l'istruttoria fossero idonei a dimostrare l'inserimento della lavoratrice, che aveva un contratto di collaborazione coordinata e continuativa, nell'organizzazione del committente. Circostanza, questa, sufficiente a far applicare l'art. 2, comma 1-bis, anche alla luce dei principi elaborati dalla Corte di Cassazione (sentenza 1663/2020), che ha chiarito come basti la sussistenza di "taluni indici fattuali ritenuti significativi (personalità, continuità, etero-organizzazione)" per giustificare l'applicazione della disciplina dettata per il rapporto di lavoro subordinato. La sussistenza di tali indici esonera il giudice dalla necessità di svolgere ogni ulteriore indagine, liberandolo dal peso di dover intervenire sulla qualificazione del rapporto.

Il Tribunale ricorda anche l'inciso della sentenza della Suprema Corte in cui è stato evidenziato che, in presenza della nuova norma del D.Lgs. 81/2015, "non ha decisivo senso interrogarsi sul se tali forme di collaborazione, così connotate e di volta in volta offerte dalla realtà economica in rapida e costante evoluzione, siano collocabili nel campo della subordinazione ovvero dell'autonomia, perché ciò che conta è che per esse, in una terra di mezzo dai confini labili, l'ordinamento ha statuito espressamente l'applicazione delle norme sul lavoro subordinato".

Questo ragionamento logico-giuridico, ineccepibile rispetto al contenuto della norma e della giurisprudenza di legittimità, mette in risalto il grande impatto, in chiave di ampliamento delle tutele, che può avere il meccanismo dell'art. 2, comma 1 bis, perché consente al giudice di arrivare prima, e con meno sforzo, a un risultato che, altrimenti, sarebbe più complesso da raggiungere. Il Tribunale ha escluso la possibilità di ricondurre l'attività all'accordo collettivo del 30 luglio 2015 (con il quale sono state sottratte dall'ambito di applicazione del Jobs act alcune attività), in quanto la semplice promozione, fatta di persona, di piani tariffari finalizzata alla stipula di contratti telefonici non rientra tra le attività di vendita diretta di beni e di servizi realizzate attraverso *call center outbound*.