

Redditi di lavoro dipendente

Fringe benefit: limiti applicativi del “valore normale” e del “valore limite”

Fabio Ghiselli - Tax & Welfare Advisor

Le recenti **misure di sostegno al reddito** introdotte nel corso del 2022 e dei primi giorni del 2023, come il “*bonus carburante*” o il “*bonus bollette*”, ci offrono lo spunto per svolgere alcune riflessioni sulle **modalità applicative** dell’art. **51, comma 3**, del Tuir del limite di euro 258,23 del valore dei beni e servizi in natura che non concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente e assimilato, disposto dal terzo periodo del medesimo comma 3.

La prima di queste misure, che lo Stato ha chiesto alle imprese di sostenere al di fuori della contrattazione collettiva, è quella introdotta dall’art. 2, del D.L. 21 marzo 2022, n. 21, convertito in legge 20 maggio 2022, n. 51, che prevede(va) per il solo anno 2022, che «l’importo del valore di buoni benzina o analoghi titoli ceduti dai datori di lavoro privati ai lavoratori dipendenti per l’acquisto di carburanti, nel limite di euro 200 per lavoratore, non concorre alla formazione del reddito ai sensi dell’art. 51, comma 3 (...)» del Tuir, nella sua evidente interezza.

La seconda misura è contenuta nell’art. 12, del D.L. 9 agosto 2022, n. 115 (c.d. “*Decreto aiuti-bis*”), convertito in legge 21 settembre 2022, n. 141, che, sempre limitatamente al solo anno 2022, può essere scomposta in due parti: da un lato l’innalzamento del limite di valore che non concorre alla formazione del reddito imponibile di cui al terzo periodo del comma 3, da euro 258,23 a euro 600, dall’altro, nell’inclusione in detto limite, non solo del valore dei beni e servizi in natura, ma anche delle somme in denaro «erogate o rimborsate ai medesimi [lavoratori di-

pendenti, n.d.a.], dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell’energia elettrica e del gas naturale (...)». Il tutto «in deroga a quanto previsto dall’art. 51, comma 3 (...)» del Tuir, nella sua interezza. (1)

La terza misura è contenuta nell’art. 3, comma 10, del D.L. 18 novembre 2022, n. 176 (c.d. “*Decreto Aiuti-quater*”), convertito in legge 13 gennaio 2023, n. 6, che è intervenuto sull’art. 12 del D.L. n. 115/22 citato, modificando, da un lato, il sopra citato limite innalzandolo da euro 600 a euro 3.000 e, dall’altro, disponendo che la deroga alla norma generale non si riferisce all’intero comma 3, dell’art. 51, ma solo alla «prima parte del terzo periodo».

Infine, con l’art. 1 del D.L. 14 gennaio 2023, n. 5, il Legislatore ha disposto l’estensione a tutto il 2023 della **non concorrenza al reddito imponibile** del «valore dei buoni benzina o di analoghi titoli per l’acquisto di carburanti ceduti dai datori di lavoro privati ai lavoratori dipendenti (...) se di importo non superiore a euro 200 per lavoratore». Questa volta, memore delle diverse interpretazioni che sono sorte sulla portata del dettato normativo, si è premurato di precisare che l’agevolazione opera «fermo restando quanto previsto dall’art. 51, comma 3, terzo periodo» del Tuir.

A differenza di quanto l’inciso possa far presumere, l’obiettivo di queste riflessioni, tuttavia, non è quello di definire i più corretti ambiti applicativi delle suddette disposizioni normative; per i quali rimandiamo alle esaustive e condivisi-

(1) Va precisato, a titolo di completezza, che il limite di euro 258,23 era stato innalzato a euro 516,46 per le annualità 2020 e 2021 dall’art. 112, del D.L. n. 104/2020 (c.d. “*Decreto Ago-*

sto”), convertito in legge n. 126/2020 e successivamente modificato dall’art. 6-*quinquies*, comma 1, del D.L. n. 41/2021 (c.d. “*Decreto Sostegni*”), convertito in legge n. 69/2021.

bili analisi svolte dall'Assonime in due recenti documenti di prassi, la circolare n. 26 del 3 agosto 2022 e la circolare n. 29 del 28 novembre 2022. Quello che ci proponiamo, invece, è di svolgere una ricognizione sui **confini** e sulle **modalità applicative** della suddetta disposizione ai **fringe benefit** attribuiti ai lavoratori dipendenti (e collaboratori), singolarmente e nell'ambito di Piani di *welfare* aziendale. Come è noto, le finalità degli strumenti sono molteplici - remunerative, da un lato, e di sostegno "sociale" ai lavoratori e alle loro famiglie, dall'altro - alle quali si aggiungono, con intensità diverse, quelle della fidelizzazione, del miglioramento del clima aziendale e dell'incentivazione della produttività. Ovviamente, non sono disconoscibili le finalità complementari, come la riduzione del costo del lavoro, lo "sfruttamento" di regimi fiscali e contributivi più favorevoli, e l'ottenimento di una maggiore flessibilità a livello salariale, tutte insite strutturalmente nella tipologia di questi strumenti.

Iniziando dalla struttura dell'**art. 51, del Tuir**.

Principio di "onnicomprendività" e deroghe (art. 51 Tuir)

In primo luogo, l'articolazione del dettato normativo, profondamente riformato ad opera dell'art. 3, del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, prevede al comma 1, un **principio generale** sul quale si fondano le regole di determinazione della **base imponibile del lavoratore dipendente**, secondo il quale «Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro». (2)

Il presupposto in forza del quale si possa applicare questo **principio** - c.d. "**di onnicomprensività**" stante l'ampia formulazione adottata - si rinviene nella sussistenza di un **rapporto di lavoro dipendente** che il Legislatore si preoccupa di definire con l'**art. 49 del Tuir**, a mente del quale

«Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro». (3)

È evidente che, a dispetto della scelta di non rinviare espressamente alle disposizioni del **Codice civile**, è ad esse che occorre fare riferimento per individuare la specifica tipologia del rapporto lavorativo. Nella specie: l'art. 2094 c.c. ai sensi del quale è «prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore»; l'art. 2095 c.c., per il richiamo alle qualifiche, secondo cui «i prestatori di lavoro subordinato si distinguono in dirigenti, quadri, impiegati e operai»; (4) l'art. 2086 c.c. che stabilisce espressamente che l'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suoi collaboratori; l'art. 2104 c.c. che oltre a richiedere al lavoratore di usare la necessaria diligenza richiesta dalla natura della prestazione, dall'interesse dell'impresa e da quello superiore della produzione nazionale, dispone che lo stesso lavoratore «Deve inoltre osservare le disposizioni per l'esecuzione e per la disciplina del lavoro impartite dall'imprenditore e dai collaboratori di questo dai quali gerarchicamente dipende»; l'art. 2106 c.c., che prevede l'irrogazione di sanzioni disciplinari nel caso in cui il prestatore di lavoro non osservi gli obblighi di cui all'anzidetto art. 2104 e quelli di fedeltà di cui all'art. 2105 c.c. A queste regole andrebbero poi aggiunte anche quelle della **legislazione speciale**, con particolare riguardo allo Statuto dei lavoratori e al più recente *Jobs Act*, e ai numerosi arresti giurisprudenziali, soprattutto della Corte di Cassazione.

Quanto alla remunerazione, giova osservare che la prima fonte normativa è rappresentata dall'**art. 36 Cost.**, secondo cui «Il lavoratore ha diritto ad

(2) Sull'estensione di questo principio si rinvia all'elencazione (esemplificativa) contenuta nella circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997 del Ministero delle Finanze. Il secondo periodo del comma 1 prevede il c.d. "*principio di cassa allargato*" secondo il quale si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono. Principio da ultimo

ripreso dall'Inps con il messaggio n. 263 del 16 gennaio 2023.

(3) A questi la norma aggiunge il lavoro a domicilio, quando è considerato lavoro dipendente secondo le disposizioni legislative sul lavoro.

(4) Nella consapevolezza che tale elencazione non assume valore tassativo in quanto integrata e contemperata (e a volte sovvertita) dai contratti nazionali di lavoro.

una retribuzione proporzionale alla quantità e qualità del suo lavoro e in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia una esistenza libera e dignitosa». La ragione per cui la remunerazione assume rilievo costituzionale dipende dal fatto che ad essa è stata attribuita una pluralità di funzioni: quella di costituire il mezzo di sostentamento normalmente esclusivo per il lavoratore e la sua famiglia, il che lo pone in una condizione di netta inferiorità nei confronti del datore di lavoro, e quella di concorrere a realizzare quell'«uguaglianza dei cittadini» insita anche nella «pari dignità sociale» e quella «partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese», di cui all'art. 3, Cost..

Inoltre, benché nel nostro Ordinamento manchi una definizione unitaria di retribuzione (5), le indicazioni generali sono desumibili dalle norme codicistiche dell'art. 2094 e dell'art. 2099 c.c.: il primo statuisce che: «È prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore»; il secondo, oltre a prevedere diverse modalità di determinazione, dispone che può essere corrisposta in danaro, ovvero «in tutto o in parte con partecipazione agli utili o ai prodotti, con provvigione o con prestazioni in natura». (6)

In secondo luogo, dopo l'anzidetto principio generale, la struttura dell'art. 51, del Tuir contiene al comma 2, una **prima eccezione**: il Legislatore ha disposto che «Non concorrono a formare il reddito (...)» una serie di erogazioni di denaro, di beni e prestazioni di servizi in natura specificamente individuate per categorie e tipologia ed

elencate nelle lettere da *a)* a *i-bis)*, sempre percepiti in relazione al rapporto di lavoro. (7)

La disposta **non concorrenza alla formazione del reddito imponibile** di lavoro dipendente è *i)* talvolta soggetta a limiti economici (come ad es. i contributi per assistenza sanitaria, le prestazioni sostitutive delle somministrazioni di vitto, ecc.); *ii)* talvolta non soggetta ad alcun limite di valore; *iii)* talaltra condizionata all'estensione dell'attribuzione (generalità o categorie di lavoratori dipendenti); *iv)* o subordinata a condizioni imposte da leggi speciali (come ad es. i contributi versati a copertura del rischio di non autosufficienza o di gravi patologie). Alle condizioni innanzi riportate, possiamo aggiungere quelle riferibili alla **volontarietà dell'erogazione** da parte del datore di lavoro, ovvero all'obbligo derivante dalle **previsioni della contrattazione** collettiva, nazionale, territoriale o aziendale, o di un regolamento aziendale. (8)

Nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste per ciascun tipo di *benefit*, possiamo affermare che la non concorrenza al reddito è disposta dal Legislatore *tout court*, senza cioè alcun altro vincolo ulteriore rispetto al perimetro definito, in deroga al principio di onnicomprensività disposto dal comma 1.

In terzo luogo, il successivo **comma 2-bis)** prevede una **condizione specifica** per l'applicazione del regime agevolato di **esclusione dal reddito** in relazione ai titoli partecipativi offerti ai dipendenti nell'ambito di un **piano di azionariato diffuso** di cui alla *lett. g)*, del comma 2 (alla quale la stessa norma aggiunge, in verità, la categoria delle **stock option** ex *lett. g-bis)*, la cui disciplina fiscale è stata abrogata dall'art. 82, comma 23,

(5) Nel nostro Ordinamento giuridico non esiste una nozione unitaria di "retribuzione", ma numerose definizioni dettate per specifiche finalità: ad esempio, esiste una definizione utile ai fini del calcolo dell'indennità sostitutiva del preavviso ex art. 2121 c.c., una definizione utile al calcolo dell'indennità di fine rapporto desumibile dalla legge 29 maggio 1982, n. 297; una nozione per la determinazione della retribuzione a fini contributivi desumibile dall'art. 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153, così come modificata dall'art. 6 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314.

(6) Per un'analisi sistematica delle nozioni di retribuzione, modalità di determinazione e della giurisprudenza di merito e legittimità, si rinvia a F. Ghiselli e I. Campaner Pasianotto, *Fringe e flexible benefit, Piani di welfare aziendale, cit.*

(7) Naturalmente, l'elencazione tassativa delle fattispecie reddituali escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente non si esaurisce nella medesima tassatività, in quanto si

devono includere tutte quelle somme e valori che sulla base dei principi posti a base dell'art. 51, non costituiscono un arricchimento per il lavoratore (ad es. gli indennizzi reintegrativi del patrimonio del lavoratore), o che sono sostenuti dal datore di lavoro per il soddisfacimento di un proprio interesse esclusivo o preminente, anche se generatori di un beneficio indiretto per il lavoratore.

(8) Anche su questo aspetto sia consentito il rinvio alla trattazione sistematica contenuta in F. Ghiselli, I. Campaner Pasianotto, *Fringe e flexible benefit, Piani di welfare aziendale, cit.* È bene precisare, però, che le condizioni innanzidette impattano in modo particolare sulla deducibilità dei relativi costi in capo all'impresa datore di lavoro, che può essere integrale ex art. 95, comma 1, ovvero nei limiti del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi, ai sensi dell'art. 100, comma 1, del Tuir.

D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133).

A corollario delle disposizioni innanzi citate interviene il comma 3-*bis*, introdotto dall'art. 1, comma 190, legge 28 dicembre 2005, n. 208 (Legge di stabilità 2016) che, molto semplicemente, dispone che «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», sul quale torneremo più oltre. Alle disposizioni innanzi citate fa seguito il comma 3, di cui ci occuperemo nel prossimo paragrafo.

Quantificazione al "valore normale": funzione, eccezioni e limitazioni (art. 51, comma 3, Tuir)

La funzione di questa norma è direttamente esplicitata dalla medesima, dal momento che recita «Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, (...)». Appare evidente, quindi, che il Legislatore abbia inteso riferirsi a quei **beni e servizi in natura** «i **valori**» «**ordinariamente tassabili**» (9) **come reddito di lavoro dipendente** in forza del principio di onnicomprensività di cui al comma 1, dello stesso art. 51, già visto *ut supra*. Per espressa previsione normativa, tra i beni e servizi in natura valutabili *ex* comma 3, rientrano anche quelli ceduti o prestati dal datore di lavoro o da terzi per conto del datore di lavoro (del dipendente) al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'art. 12 del Tuir, ossia i familiari "a carico".

In sostanza, l'**esigenza di attribuire un valore economico e monetario** ai beni e servizi in natura si presenta laddove tali beni e servizi concorrono alla formazione del reddito imponibile in forza del citato principio di onnicomprensività e, per effetto del principio di armonizzazione introdotto dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, alla formazione del reddito soggetto a contribuzione obbligatoria. Non vi sarebbe alcuna utilità nel valutare qualcosa che non determina nessun arricchimento da tassare.

Cosa dispone il comma 3?

Nell'ambito della sua unitarietà funzionale, esso è formato da tre periodi espressivi. Con il primo

periodo il Legislatore ha disposto che per la **determinazione in denaro dei valori** di cui al comma 1, «si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e servizi contenute nell'art. 9» dello stesso Tuir. Si tratta di un coerente rinvio a una norma generale nell'ambito del Tuir che detta le modalità di valorizzazione monetaria dei beni e servizi in natura imperniate sul concetto del «valore normale» che il comma 3, dell'art. 9 si preoccupa di definire con l'ausilio del comma 4, che contiene una valorizzazione specifica per i titoli partecipativi in società e di credito.

L'applicazione di questo principio generale del «**valore normale**» *ex* art. 9, trova, però, alcune **deroghe, eccezioni e limitazioni**:

- la prima è rinvenibile nel secondo periodo dello stesso comma 3, che contiene una regola *ad hoc* per determinare il «valore normale» dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti al dipendente;

- la seconda è espressa nel successivo comma 4, dell'art. 51, che «ai fini dell'applicazione del comma 3» introduce regole specifiche per la determinazione del «valore normale» di specifiche categorie di beni e servizi in natura: *i)* gli autoveicoli di cui all'art. 54, comma 1, *lett. a), c)* e *m)* del D.Lgs. n. 285/1992 (Codice della Strada) concessi in uso promiscuo ai lavoratori dipendenti; *ii)* il beneficio derivante dalla concessione di prestiti (a tasso agevolato diverso da quello di mercato): i fabbricati concessi in locazione, sublocazione, uso e comodato; *iii)* i servizi di trasporto ferroviario di persone prestati gratuitamente;

- la terza è contenuta nel terzo periodo, prima parte, del comma 3, il quale dispone la **non concorrenza al reddito del valore dei beni e servizi ceduti e prestati** che, nel loro insieme e nell'intero periodo d'imposta, **non superano** l'importo ritenuto non particolarmente rilevante di **euro 258,23**. Ragioni di ordine logico-sistematico inducono a ritenere che, trovandosi nel corpo del comma 3, al quale il Legislatore ha attribuito la funzione esplicitata nel primo periodo dello stesso comma dall'evidente carattere esclusivo, ad essa non potrebbe essere attribuita la natura di norma a valenza generale, riferibile cioè, sia ai beni e servizi in natura che concorrono alla for-

(9) Assonime, circolare n. 29/2022.

mazione del reddito di lavoro dipendente in virtù del principio di onnicomprensività di cui al comma 1, sia a quelli che non vi concorrono in quanto specificatamente esclusi ai sensi dell'elencazione del comma 2.

Che dire della seconda parte di tale terzo periodo?

Benché non significativa ai fini di che trattasi, potremmo affermare che il principio per cui «se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito», rappresenti **una eccezione alla eccezione** (precedente), posto che ci saremmo aspettati che tale limite funzionasse come una “franchigia” esente da imposizione piuttosto che come un vero e proprio limite assoluto oltre il quale l'intero *benefit* viene assunto a tassazione (clausola “pigliatutto”). Ma tale aspetto come detto, non interessa particolarmente in questa sede;

• la quarta, invece, riguarda i *ticket restaurant*, ma più che da regole normative dirette, è espressa da una intersecazione di regole normative indirette e di prassi interpretative. Sicuramente questa deroga non è rinvenibile nell'art. 3, comma 6, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, che, nel modificare l'allora vigente art. 48, comma 2, lett. d) (l'attuale art. 51, comma 2, lett. c), sottolinea il principio per cui tale disposizione «esclude dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente, (...) le somministrazioni in mense aziendali o equipollenti» «fino all'importo complessivo giornaliero di lire 10.000». Perché tale principio non impedisce, a parere di chi scrive, la contemporanea applicazione del comma 3, dell'art. 51, come peraltro avviene per altre tipologie di *benefit*. Viceversa, la deroga dovrebbe essere disposta indirettamente dall'insieme delle disposizioni disciplinanti i “buoni pasto” di cui all'art. 144 e all'allegato IX del D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50 (*Codice dei contratti pubblici*), e al

D.M. 7 giugno 2017, n. 122 di attuazione dello stesso art. 144 e, in particolare, dalla definizione di “buono pasto”, quale «documento di legittimazione (...) che attribuisce al titolare, ai sensi dell'art. 2001 del Codice civile, il diritto ad ottenere il servizio sostitutivo di mensa per un importo pari al valore facciale del buono (...)». Tale definizione ha indotto l'Agenzia delle Entrate, a stabilire il **non assoggettamento dei *ticket restaurant* alle regole di cui al comma 3, dell'art. 51, del Tuir, con la risoluzione n. 26/E del 29 marzo 2010.** (10) Tale documento contiene, in realtà, un principio fondamentale e di enorme rilevanza per la corretta applicazione della disciplina in commento, racchiuso nelle seguenti espressioni: «L'**evidenziazione del valore nominale** porta, quindi, a ritenere che i **ticket restaurant non costituiscano erogazioni in natura. L'importo del loro valore nominale che eccede il limite di 5,29 euro non può, pertanto, essere considerato assorbito dalla franchigia di esenzione prevista dal comma 3 dell'art. 51 e, quindi, concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente**».

Interpretazione normativa: criteri

In primo luogo, ci sembra indiscutibile che i “*flexible benefit*” e i “*benefit sociali*” - ossia quei benefici che possiedono un carattere e una spiccata rilevanza sociale, come quelli aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria e culto - siano da considerare come una componente del pacchetto retributivo o remunerativo aventi finalità composite. (11) Così come evidenti appaiono le ragioni che hanno indotto il Legislatore in questi decenni a introdurre una disciplina agevolata di tassazione dei valori di detti *benefit*: ridurre il costo del lavoro, ridurre la pressione fiscale sul reddito di lavoro dipendente, sopperire ai limiti del *welfare* pubblico stimolando quello privato. (12) In fondo, se leggiam

(10) Si tratta di una conferma di quanto già espresso nella circolare n. 326/E/1997 nella quale il Ministero delle Finanze richiamava le disposizioni normative sui “buoni pasto” contenute nell'art. 4, della legge 25 marzo 1997, n. 77, e nel D.M. 3 marzo 1994 emanato dal Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale.

(11) Sia consentito il rinvio a F. Ghiselli e I. Campaner Pasionotto, *Fringe e flexible benefit, Piani di welfare aziendale*, Ipsos Guide operative, II^a ed., 2022.

(12) Non condivisibile e anacronistica appare la visione diversa secondo la quale ciò che «ispira e giustifica la previsione di non concorrenza alla formazione del reddito da lavoro dipendente di determinate erogazioni - i.e. quelle tassativamente

individuate dalla disposizione in commento - è la totale assenza di volontà, da parte del soggetto erogante, di remunerare il percettore/fruitori di tali corrisposizioni, rendendo in tal modo l'eventuale “arricchimento” del lavoratore, seppur presente, secondario, se non del tutto incidentale, rispetto agli originari e genuini intenti. Conseguentemente, laddove la fruizione di beni, servizi e utilità avvenisse in contropartita di un debito di carattere remunerativo vantato nei confronti del datore di lavoro, sarebbe difficile, nell'opinione di chi scrive, ritenere ancora applicabile il regime di esclusione di cui all'art. 51, comma 2», ancorata a una ipotesi di strumentale ed elusiva manipolazione e trasformazione di parte della componente retributiva monetaria in *benefit* in natura, e sostenuta da M. Leo, *Le imposte sui*

mo allo specchio quanto aveva detto il Ministero delle Finanze nella circolare n. 118 del 16 luglio 1998, n. 188, ossia che «non esiste una disposizione di legge, se non per quanto riguarda i fabbricati, che stabilisca che è deducibile nella determinazione del reddito d'impresa soltanto ciò che costituisce reddito per il dipendente», non abbiamo nulla di cui sorprenderci.

In secondo luogo, la struttura dell'art. 51, con la sequenza sopra delineata, appare rispondere perfettamente alle finalità della norma e all'approccio culturale specifico nei confronti del sistema di "benefit" e "welfare". In ogni caso, se anche anticipassimo il contenuto letterale del comma 3 dopo il comma 1, come qualcuno ha obiettato fosse ragionevole fare (13), non cambierebbe assolutamente nulla, proprio in ragione di detto contenuto distintivo.

Tuttavia, la dottrina non ha mai sollevato obiezioni al principio che più volte l'Agenzia delle Entrate ha espresso secondo il quale la disposizione di cui al comma 3, dell'art. 51 si applicherebbe a tutti i benefit quali compensi in natura, forniti al dipendente e ai suoi familiari in ragione del rapporto di lavoro, sia come erogazione di beni e servizi diretta che indiretta, mediante l'utilizzo di "buoni" o "voucher", in formato cartaceo o elettronico. Praticamente tutti quei compensi di cui all'art. 51, commi 2 e 4, Tuir qualificabili come compensi in natura. Lo ricorda, il Ministero delle Finanze, ad es., con circolare n. 326/1997, circolare n. 59/2008, risoluzione n. 26/2010, risoluzione n. 55/2020, il comma 3-bis, art. 51, Tuir, e gli ultimi provvedimenti agevolativi e di sostegno al reddito citati.

Non ci sarebbe spazio per una lettura alternativa e più coerente?

Una **interpretazione letterale** condotta secondo i canoni previsti dall'art. 12 delle Preleggi, che sarebbe **confermata** da una **interpretazione logico-sistematica**, dovrebbe portare alla conclusione per cui il comma 3, dell'art. 51 si applica solo ai benefit erogati dal datore di lavoro sotto forma di beni e servizi in natura che:

- concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi del comma 1, dello stesso art. 51, in quanto non compresi nell'elenco di cui al comma 2; ragione per cui si impone l'obbligo di una valutazione monetaria che consenta la liquidazione delle relative imposte sul reddito e dei contributi obbligatori;

- pur essendo compresi nell'elenco di cui al comma 2, quanto alla tipologia, concorrono alla formazione del reddito imponibile a causa del mancato rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla norma per le singole fattispecie;

- rientrano tra quelli menzionati nel comma 4.

Rimane da esaminare il caso dell'**erogazione di beni e servizi in natura in via indiretta**, ossia per il **tramite di documenti di legittimazione in forma cartacea o elettronica** che il datore di lavoro ha facoltà di attivare, ai sensi del comma 3-bis, sia laddove tali beni e servizi concorrano a formare il reddito di lavoro dipendente ex comma 1, sia laddove non vi concorrano ex comma 2.

Escludendo i "buoni pasto" già citati, per i "buoni" normalmente in uso denominati "**voucher**", occorre riferirsi alla disciplina di cui al D.M. 25 marzo 2016 del Ministro del Lavoro, e a quella in materia di Iva contenuta nel D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 141, emanato in attuazione della Direttiva Ue n. 2016/1065 del Consiglio del 27 giugno 2016, che ha introdotto nel corpo del **D.P.R. n. 633/1972**, gli artt. 6-bis), 6-ter) e 6-quater). (14) In questo caso, è proprio l'**art. 6-bis** che traduce il "voucher" in "buono-corrispettivo" definendolo come lo «strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e che indica, sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative». Trattandosi di "**buono corrispettivo**" (sia nella versione monouso che multiuso), esso deve recare l'**indicazione del corrispettivo stesso, ossia del suo valore nomi-**

redditi nel Testo Unico, Tomo I, Giuffrè, 2016.

(13) Anche in questo caso, non condivisibile appare la tesi secondo cui «Non si riuscirebbero a giustificare, infatti, i motivi per cui l'erogazione di un compenso in natura, di indubbia valenza remunerativa, venga esclusa dalla formazione del reddito imponibile ben prima che ne siano definiti i criteri di valorizzazione» contenuti nel comma 3. Ragioni logico sistematiche, difatti, vorrebbero che le ipotesi di non concorrenza seguissero

l'enunciazione del principio di carattere generale (i.e. l'onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente) e la definizione delle regole di determinazione dell'evento reddituale», M. Leo, *op. cit.*

(14) Dei quali ci siamo diffusamente occupati nell'opera, F. Ghiselli, I. Campaner Pasianotto, *Fringe e flexible benefit, Piani di welfare aziendale*, cit.

nale (tra l'altro, anche ai sensi del comma 3-*bis* dell'art. 51, del Tuir).

Ne consegue che proprio tale condizione o peculiarità, determinerebbe l'assunto tratto dall'Agenzia delle Entrate nella citata risoluzione n. 26/E/2010 per cui l'evidenziazione del valore nominale porta a ritenere che i "voucher" in parola **non costituiscano erogazioni in natura**. Del resto, in relazione all'ultimo periodo del comma 3, dell'art. 51, è stato detto «dovrebbero, al contrario, restare escluse tutte quelle fattispecie per le quali le altre disposizioni contenute nell'art. 51 fissano dei limiti di non concorrenza o le escludono completamente dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, nella misura in cui le stesse non possano essere inquadrate nell'ambito dei "valori" oggetto del presente esame» (15), os-

sia dei valori dei beni e servizi in natura attribuiti dal datore di lavoro.

È di tutta evidenza, quindi, che l'ambito di applicazione della norma in oggetto sarebbe decisamente ristretto a poche fattispecie piuttosto marginali.

Vale la pena aggiungere a titolo di completezza, che in forza del richiamo all'art. 51, contenuto nell'art. 52, comma 1, le conclusioni sopra enunciate si applicherebbero anche ai **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** di cui all'**art. 50, comma 1, lett. c-bis**, Tuir che si riferisce ai «valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali in relazione agli uffici» dallo stesso richiamati. (16)

(15) M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit.

(16) Gli uffici sono quelli di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel

quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'art. 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'art. 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente.