

# Liberalità, fringe benefit e cessione di beni e servizi alla generalità dei dipendenti

**Gabriele Bonati** *Consulente aziendale in Lodi*

*Dal 25 giugno 2008 le liberalità non godono più della franchigia di esenzione fiscale e contributiva mentre continuano a valere le agevolazioni per i fringe benefit per la cessione di beni e servizi alla generalità dei dipendenti*

L'art. 51 Dpr n. 917/1986 stabilisce che il reddito di lavoro dipendente, ai fini fiscali, è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta (principio di cassa), anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro, con esclusione totale o parziale di una serie di emolumenti individuati dal medesimo art. 51.

Per effetto della parziale armonizzazione delle basi imponibili, l'art. 12 legge n. 153/1969 stabilisce che, ai fini contributivi, il reddito di lavoro dipendente (salvo siano previsti salari convenzionali) è costituito da tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo maturati nel periodo di riferimento (principio di competenza e del maturato, fatta eccezione per le retribuzioni differite), anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro, al lordo di qualsiasi contributo e ritenuta, con esclusione totale o parziale di una serie di emolumenti (specificatamente individuati dalla citata legge n. 153).

Sempre per effetto della citata armonizzazione, la modalità di determinazione del valore imponibile dei fringe benefit fissata dalla legislazione fiscale vale anche per la legislazione contributiva, fatta eccezione, dal 25 giugno 2008, per le assegnazioni di azioni derivanti da piani di stock option.

Con riferimento ai predetti concetti, con il presente intervento, in relazione alle ultime modifiche apportate al citato articolo 51 del testo unico, ci occuperemo del trattamento da riservare alle liberalità, ai fringe benefit esenti e alle opere e servizi utilizzati dalla generalità dei dipendenti e dei familiari a carico.

## Erogazioni liberali

A decorrere dal 29 maggio 2008, secondo quanto disposto dall'art. 2, comma 6, Dl n. 93/2008 (legge n. 126/2008), le erogazioni liberali conces-

se in occasione di festività e ricorrenze alla generalità dei dipendenti concorrono integralmente a formare reddito imponibile sia ai fini fiscali (onere per il dipendente) sia ai fini contributivi (onere per il dipendente e per il datore di lavoro).

Precedentemente, dette erogazioni erano esenti fino a euro 258,23 (nel periodo d'imposta), valore che andava inteso come franchigia, vale a dire che una liberalità di valore superiore concorreva a formare reddito solo per la parte eccedente.

Conseguentemente, per l'anno 2008 si sono create le seguenti situazioni (v. anche circ. Agenzia Entrate n. 49/2008 e msg. Inps n. 17577 del 4 agosto 2008):

❑ le erogazioni liberali corrisposte fino al 28 maggio 2008 (secondo il principio di cassa) vanno escluse dall'imponibile fiscale e contributivo entro il valore massimo di euro 258,23;

❑ le erogazioni liberali corrisposte a partire dal 29 maggio 2008 (secondo il principio di cassa) concorrono integralmente nell'imponibile fiscale e contributivo.

Dette somme, in ogni caso, non hanno alcuna rilevanza contributiva e/o fiscale qualora vengano applicati imponibili convenzionali.

Con la predetta abrogazione i datori di lavoro hanno perso uno strumento che permetteva, normalmente in occasione delle festività, in genere quelle natalizie, di corrispondere una somma netta per il dipendente senza aggravio, per il datore di lavoro, di oneri aggiuntivi.

## Fringe benefit

Il comma 3 del medesimo art. 51, non modificato dal Dl n. 93/2008, nel regolamentare i criteri di valorizzazione dei fringe benefit ai fini impositivi, stabilisce che «Non concorre a formare reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a euro 258,23; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito».

Su tale punto, il Ministero delle finanze (circolare n. 326/1997) aveva precisato che al fine del calcolo del limite in questione non dovevano essere considerate le erogazioni liberali di importo com-

plessivamente non superiore, nel periodo d'imposta, a euro 258,23. Non essendoci più, dal 29 maggio 2008, il beneficio previsto per le erogazioni liberali, al datore di lavoro rimane solo lo strumento del fringe benefit. Conseguentemente, se il datore di lavoro riconosce, anche in occasione delle festività beni e/o servizi (non denaro), anche erogati da terzi, il cui valore non superi, nel periodo d'imposta, unitamente ad altri fringe benefit, euro 258,23, può applicare l'esenzione impositiva (fiscale e contributiva).

### **Beni e servizi alla generalità dei dipendenti**

A norma dell'art. 51, comma 2, lett. f) Tuir, i beni in oggetto non concorrono a formare reddito gli oneri sostenuti per l'utilizzazione delle opere e dei servizi con finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto (art. 100, comma 1, Tuir), da parte dei dipendenti e dei familiari (di cui all'art. 12 uir). Detta disposizione, secondo il Ministero delle finanze (circ. 238/E, 22.12.2000), va intesa nel senso che le opere e i servizi messi a disposizione dei dipendenti e dei relativi familiari devono riguardare strutture di proprietà dell'azienda, ovvero strutture esterne, anche non di proprietà (Agenzia delle Entrate, ris. n. 34/2004), purché i dipendenti risultino estranei al rapporto che intercorre tra

l'azienda e il prestatore del servizio (conseguentemente i dipendenti devono utilizzare o godere del servizio e non pagarlo richiedendone il rimborso). Con la medesima risoluzione (n. 34/2004) l'Agenzia ha ulteriormente precisato che per poter escludere i servizi in questione dal reddito di lavoro dipendente occorre che ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- ❑ deve trattarsi di opere e servizi messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti;
- ❑ le opere e i servizi devono perseguire specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale, sanitaria o culto;
- ❑ la spesa deve essere sostenuta volontariamente e non in adempimento di un vincolo contrattuale.

### **Conclusione**

Nonostante sia venuto meno lo strumento dell'erogazione liberale esente nel limite di euro 258,23, il datore di lavoro può, per raggiungere l'obiettivo di riconoscere un beneficio al lavoratore senza aggravio di imposte e contributi, in occasione di festività e ricorrenze, utilizzare la strada della concessione di beni e/o servizi (con la prevista limitazione) ovvero di opere e servizi con finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto (senza limitazione).