

Quaderno di Documentazione Fiscale Unindustria n.9 1/2025

Legge di Bilancio 2025 art.1, commi 48-49: nuova disciplina dei veicoli aziendali assegnati ai dipendenti e assimilati in uso promiscuo. Termine iniziale di applicabilità della nuova disciplina. Periodo transitorio e previsioni di salvaguardia. Faq e considerazioni.

1. Premessa. Il regime dei veicoli aziendali.

1.1. La disciplina dei veicoli aziendali

1.2. Regime dei modelli non previsti nelle tabelle, regime degli optional e degli ulteriori beni e servizi

1.3. Valore del benefit e limite di esenzione ex comma 3

1.4. L'Iva

1.5. Carburante ed energia

2. La modifica della normativa fiscale (art. 51, co. 4, lett. a) in LdB 2025

3. Norme a confronto

4. Conseguenze operative

5. Decorrenza delle nuove disposizioni

6. Periodo transitorio: ordine, consegna, immatricolazione tra 2024 e 2025

7. Mancanza di una norma di salvaguardia e vuoto normativo sulle auto assegnate negli esercizi precedenti al 2025

8. Nuove tabelle ACI 2025

9. Gli emendamenti correttivi

10. Conclusioni

1.1. La disciplina dei veicoli aziendali

I veicoli aziendali possono essere ad uso esclusivamente aziendale o esclusivamente personale o promiscuo. La disciplina dei veicoli aziendali ad uso promiscuo è contenuta, come noto, nella lettera a), comma 4, art.51, del TUIR.

La disciplina ordinaria relativa alla tassazione dei compensi in natura è basata sul criterio del valore normale ed è contenuta nel comma 3. Essa incontra una serie di deroghe con riferimento a taluni fringe benefit indicati tassativamente nel comma 4 dell'art. 51: prestiti accordati a tasso agevolato; fabbricati concessi in locazione, uso o comodato e servizi di trasporto ferroviario di persone forniti gratuitamente e, per l'appunto, veicoli aziendali assegnati in uso promiscuo.

La possibilità di addebitare al lavoratore che utilizza un veicolo aziendale un importo a titolo di concorso spese per uso privato è previsto dallo stesso art. 51, co. 4, lett. a) del TUIR che prevede che per i veicoli "... concessi in uso promiscuo, si assume (...)l'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia elabora (..) con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente" (precisazione presente sia nel testo precedentemente in vigore, sia nel nuovo testo modificato dalla LdB 2025 per la nuova regolamentazione dell'imposizione).

La valorizzazione del benefit, nella formulazione normale del comma 4, dunque, prevede che si assuma una determinata percentuale dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri per il costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle ACI. Nell'attuale formulazione delle disposizioni alla lett a), la definizione dei veicoli è la seguente:

"...autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori..."

Deve trattarsi di veicoli aziendali di proprietà del datore di lavoro o acquisiti da terzi, anche mediante contratti di noleggio o leasing, concessi in uso promiscuo, ossia assegnati a uno specifico dipendente o assimilato sia per l'espletamento della propria attività lavorativa, sia per un uso personale.

Dal 1.1.2025, sono state introdotte le seguenti modifiche alle specificazioni:

- il 50 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri
- percentuale ... ridotta al 10 per cento per i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica e al 20 per cento per i veicoli elettrici ibridi plug-in

- “di nuova immatricolazione, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025” (vedi sotto, par.6)

Come espressamente previsto (anche) dalla nuova versione del comma 4, lett. a), dell’art. 51 del TUIR, l’importo del fringe benefit tassabile in capo al dipendente “si assume al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente. Tali somme sono da computarsi al lordo dell’IVA e, come abbiamo già visto, riducono il valore convenzionale determinato come sopra illustrato¹. Quindi il benefit effettivamente tassabile in capo al dipendente viene ridotto dagli eventuali riaddebiti al lavoratore da parte del datore di lavoro, il quale tratterrà l’importo in busta paga (o incasserà direttamente l’importo), dietro presentazione della fattura, emessa entro il termine del periodo d’imposta.

Ai fini della determinazione del valore imponibile del veicolo aziendale, sulla base del totale del costo di percorrenza esposto nelle tabelle ACI, il costo chilometrico è determinato sulla base 1) dei costi annui non proporzionali alla percorrenza comprensivi di tutti i costi che in ogni caso l’automobilista deve sostenere indipendentemente dal grado di utilizzazione del veicolo e 2) dei costi annui che direttamente o indirettamente sono connessi al grado di utilizzazione del veicolo stesso:

1) costi annui non proporzionali alla percorrenza comprensivi di tutti i costi fissi:

- quota interessi sul capitale di acquisto;
- tassa automobilistica;
- assicurazione R.C.A

2) costi annui proporzionali alla percorrenza:

- quota ammortamento capitale;
- pneumatici;
- manutenzione ordinaria e straordinaria;
- riparazioni e manutenzioni ordinarie e straordinarie;
- carburante (benzina, gasolio, GPL, metano ed elettricità) e lubrificanti.

La circostanza che il dipendente sostenga, a proprio carico, alcune delle richiamate voci non modifica l’importo da assoggettare a tassazione, che resta quello determinato forfettariamente, appunto convenzionale. La previsione di un criterio forfettario per la determinazione del valore imponibile del FB per il dipendente, in luogo del previgente criterio del costo specifico presunto, in vigore sino al 31.12.1996, ha consentito di eliminare i problemi di discrezionalità legati al vecchio regime, superando così le difficoltà legate all’individuazione dell’esatto chilometraggio imputabile all’uso privato del veicolo².

¹ Circolare Ministero delle Finanze n. 326/E 1997

² Crovato, Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi, Padova, 2001, pag.352

1.2. Regime dei modelli non previsti nelle tabelle. Regime degli optional. Regime degli altri costi accessori.

Nel caso di modello di veicolo assegnato/utilizzato dal dipendente che non rientra nelle tabelle ACI, l'amministrazione finanziaria ha specificato che è necessario prendere a riferimento il veicolo che, per tutte le sue caratteristiche, risulta più simile³.

Quanto agli optional, occorre distinguere due casi da un punto di vista lavoristico:

- 1) gli optional/l'allestimento rientrano nel limite massimo previsto nel contratto di assegnazione tra datore e dipendente
- 2) gli optional/l'allestimento superano il limite massimo previsto nel contratto di assegnazione tra datore e dipendente

Nel secondo caso, usualmente, il datore addebita al dipendente i costi di optional/allestimenti che superano quanto previsto (così come addebita servizi aggiuntivi, quali autorimessa, ecc.).

Dal punto di vista del trattamento fiscale, occorre distinguere tre casi:

- 1) il primo caso è quello in cui le tabelle ACI contemplano una sola tariffa convenzionale tarata unicamente sull'alimentazione del veicolo, la cilindrata e i cavalli fiscali ma a fronte di quell'unica tariffa convenzionale ACI le case automobilistiche prevedono una sotto classificazione in più modelli, da quello meno accessoriatato a quello più accessoriatato. In questo caso l'optional richiesto dal dipendente, pur elevando il grado di pregevolezza del modello, tale da comportare in ambito commerciale il passaggio a modello superiore più costoso, sarebbe ininfluenza ai fini della tariffa convenzionale ACI che, per l'appunto, rimarrebbe invariata in quanto essa include tutti i diversi modelli previsti dalla casa automobilistica a parità di cilindrata, cavalli fiscali e tipologia di alimentazione;
- 2) installazione di determinati optional tali da comportare il salto di modello e l'applicazione di una tariffa superiore anche secondo le tabelle ACI;
- 3) installazione di uno o più accessori aggiuntivi non contemplati in alcuna versione classificata dalle tabelle ACI.

Questa distinzione implicherebbe l'ulteriore elemento di complicazione di effettuare una valutazione aziendale caso per caso, separando la fattispecie (prima ipotesi) in cui gli optional non determinano un passaggio ad una categoria ACI superiore del veicolo - perché i diversi modelli della casa sono compresi in un'unica tariffa ACI - dalla

³ Circolare Ministero delle Finanze 326/E 1997, cit.

fattispecie (seconda ipotesi) in cui le caratteristiche degli optional determinassero il passaggio ad un valore di tariffa ACI superiore, mentre, infine, in un numero limitato di casi (terza ipotesi) non sarebbe possibile con certezza una collocazione nella prima o nella seconda.

Il trattamento degli optional richiesti in aggiunta all'allestimento standard dei veicoli prevede, ad oggi, come noto, l'addebito in busta paga in capo agli assegnatari medesimi del costo extra sostenuto, valorizzato secondo i criteri generali del comma 3, dunque fuoriuscendo dalla normativa di maggior favore fiscale del comma 4. Infatti, il metodo tabellare ACI considera, ai fini della valutazione del costo complessivo di esercizio in euro al km, costi fissi e costi variabili derivanti dall'uso del mezzo, ma non include in alcun modo i cd. optional *aggiuntivi ai modelli di serie valorizzati*.

Peraltro, secondo autorevoli posizioni⁴, il principio indicato dall'A. finanziaria per il trattamento di modelli di auto non presenti nelle tabelle, potrebbe, a maggior ragione, essere utilizzato anche nel caso in cui, su un veicolo presente nelle tabelle ACI, venga appunto installata una serie di accessori aggiuntivi, non ricompresi in alcuna versione richiamata nelle tabelle - vale a dire la terza ipotesi sopra riportata - dei casi sopra riportati, la cui autonoma valutazione andrebbe effettuata sulla base dei criteri generali stabiliti dal comma 3, che si assimilerebbe all'ipotesi 1: applicazione di modello analogo invece che passaggio al modello superiore. Anche in questo caso, infatti, si arriverebbe alla conclusione di poter individuare il modello dell'autovettura nella realtà più simile a quello effettivamente assegnato al lavoratore, potendo dunque rientrare nella più favorevole modalità di quantificazione del comma 4.

Sostanzialmente, gli importi corrisposti dal dipendente per costi di impiego non ricompresi nell'elaborazione delle tariffe ACI (optional non contemplati o beni e servizi aggiuntivi) non sono direttamente connessi alle trasferte di lavoro - finalità di tali tabelle, infatti, è chiaramente prevedere un parametro riconosciuto per il rimborso convenzionale di tali spese - sicché, non facendo parte del valore convenzionale dell'auto:

- a) vanno valorizzati a parte rispetto al benefit fiscalmente riconosciuto con l'importo convenzionale e, se non riaddebitati, costituiscono reddito per il dipendente dalla consegna del veicolo;
- b) se riaddebitati non possono andare a diminuire l'importo della valorizzazione del benefit "base", vale a dire una sottrazione, dal valore convenzionale ex tabella ACI del modello standard cui il dipendente ha diritto da assegnazione, dell'importo della eventuale trattenuta extra in busta paga effettuata a copertura degli optional (o di altri costi accessori) aggiuntivi rispetto al modello standard previsto dall'azienda per quel dipendente.

⁴ Leo, Le imposte sui redditi nel Testo Unico, Napoli, 2024, pag.992.

Si ricorda che è anche possibile far addebitare direttamente dal fornitore del veicolo il costo degli optional al dipendente, scelta che alcuni sostituti d'imposta praticano, per ragioni di semplificazione.

Naturalmente, occorre ribadire che la corretta applicazione da parte del sostituto delle condotte sub a) e b), deve dipendere da una preventiva valutazione del verificarsi delle tre ipotesi viste sopra.

Quando il riaddebito – da parte del datore o dello stesso fornitore – può essere defalcato dal valore del fringe benefit valorizzato ex comma 4 – abbattendolo a favore del dipendente - e quando no?

Il criterio è, teoricamente, semplice: quando quegli optional o quell'allestimento sono esplicitamente compresi o si può dedurre necessariamente lo siano (gli optional installati sono propri solo di un allestimento di un modello presente in tabella) il valore di quanto è stato riaddebitato al dipendente può essere scorporato dal valore del FB quantificato ex comma 4, per il motivo fondamentale che il dipendente sta già pagando quel valore incorporato nel valore ex tabella ACI. Viceversa, no: quando quegli optional o quell'allestimento sono sicuramente non compresi o non è sicuro lo siano, scorporare il valore degli optional riaddebitati al dipendente dal valore ex tabella ACI può costituire una condotta non consona.

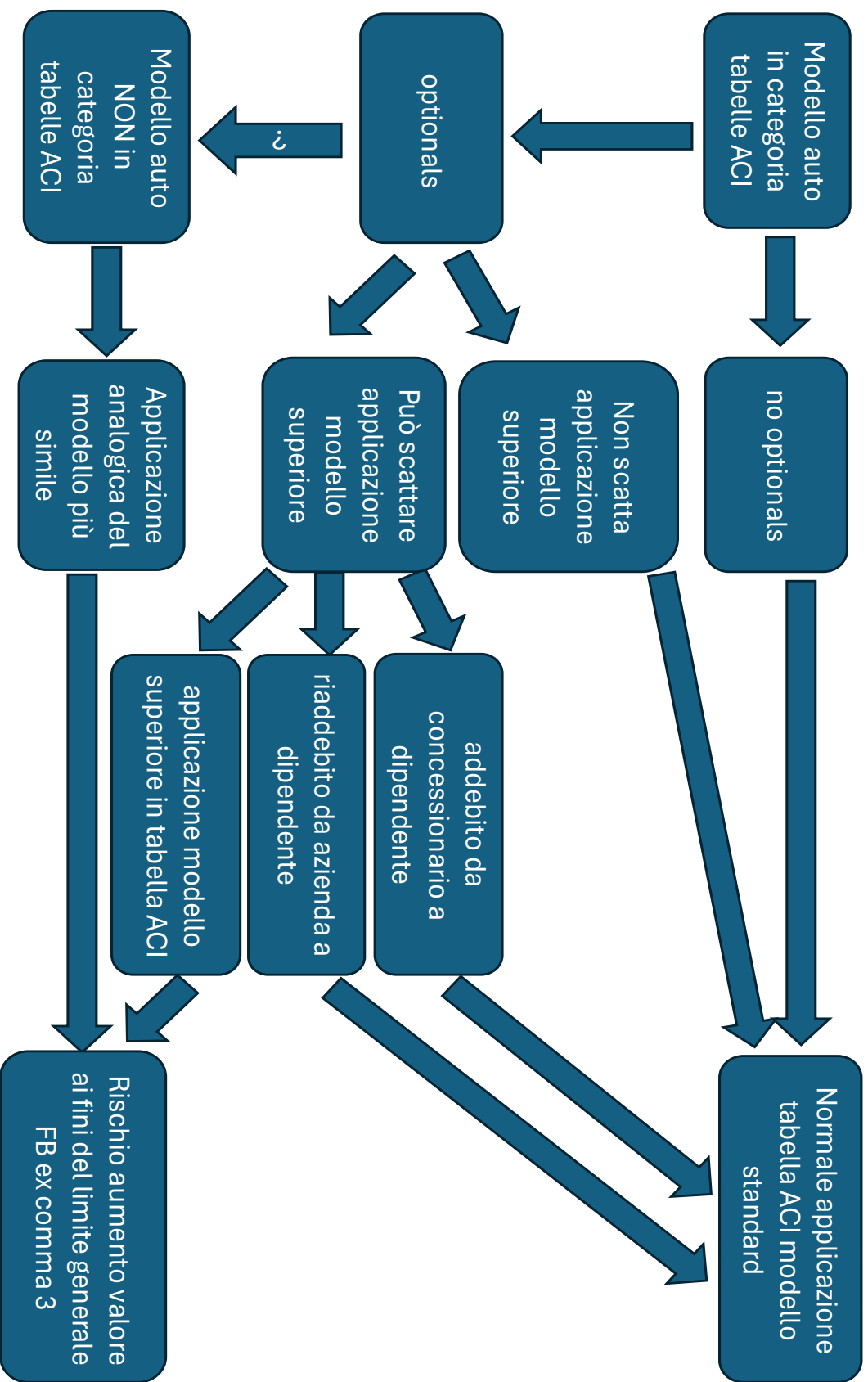
E' stato osservato che nel caso in cui, come permette la normativa, l'azienda non addebiti alcun costo al dipendente per la versione standard, ma addebiti importi, come sopra valorizzati, per gli allestimenti optional prescelti, si verrebbero a configurare due rapporti, come desumibile da documentazione quale car policy e lettera di assegnazione: il rapporto di concessione in uso dell'autovettura a titolo gratuito, senza riaddebiti, che genererà un benefit in parte assoggettabile a Irpef e contribuzione in capo al dipendente e quello di una prestazione additiva di servizi in natura al dipendente che sarà comunque soggetta a valutazione secondo il criterio del valore normale ex comma 3. Naturalmente si tratta di una sistemazione giuridica teorica, in quanto tale segregazione dei costi, in termini di conseguenze fiscali, sarebbe un'inutile complicazione: il veicolo aziendale forma con gli optional un tutt'uno inscindibile e come tale dovrebbe formare oggetto di un unico rapporto concessorio, fiscalmente rilevante, al quale l'azienda decide se attribuire carattere dell'onerosità o della gratuità e, in tale ultimo caso, stabilire il quantum economico della prestazione, tenendo conto di vincoli e agevolazioni di natura tributaria.

Sotto, una tabella riepilogativa delle varie fattispecie.

Optional e assegnazione aziendale	Optional e tabelle ACI		
Optional aggiuntivi rispetto al modello previsto in contratto di assegnazione aziendale	non cambia modello base in tabelle ACI	previsti in modello superiore → salto di modello in tabelle ACI	Non previsti in tabelle ACI
Condotta del datore	1. <ul style="list-style-type: none"> - valorizzazione optional ex comma 3 - Riaddebito - Abbattimento del valore del benefit 	2. <ul style="list-style-type: none"> - applicazione tariffa ACI superiore ex comma 4 - valorizzazione optional ex comma 3 - riaddebito - abbattimento 	3. <ul style="list-style-type: none"> - valorizzazione optional ex comma 3 - riaddebito - no abbattimento
Optional non aggiuntivi rispetto al modello previsto in contratto di assegnazione aziendale	non cambia modello base in tabelle ACI	previsti in modello superiore → salto di modello ACI	Non previsti
Condotta del datore	4. -	5. applicazione tariffa ACI superiore ex comma 4	= 3

Infine, quanto ai beni e servizi aggiuntivi: ai fini della determinazione del reddito imponibile in capo al dipendente devono completamente essere oggetto di separata valutazione gli ulteriori beni o servizi connessi al veicolo, forniti gratuitamente o meno allo stesso, come, ad es., l'immobile per custodire il veicolo, ecc. e, ugualmente, con applicazione del criterio generale di valorizzazione del FB di cui al comma 3.

Di seguito uno schema riassuntivo delle casistiche di questo paragrafo:



1.3. Valore del benefit e limite di esenzione ex comma 3

Il valore di tale benefit, quantificato in modo suo proprio secondo la specifica previsione del comma 4, lett. a), o, per i casi che abbiamo visto, con l'aggiunta di quantificazioni standard ex comma 3, andrà poi conteggiato ai sensi dell'ultimo periodo del precedente comma 3, ai fini del limite di esenzione – meno corretto chiamarlo franchigia – del complesso dei beni ceduti e servizi prestati al dipendente: tale limite si riferisce al valore in denaro dell'insieme dei beni e servizi in natura, pertanto il confronto si effettua sulla sommatoria degli stessi (salvo quelli espressamente esclusi: ad es. buoni pasto), e non per singolo FB.

La legge di bilancio 2025 ha prorogato per 3 anni la previsione della LdB 2024, art.1, comma 16 - in deroga all'articolo 51, comma 3, del TUIR – della non concorrenza alla formazione del reddito, entro il limite complessivo di euro 1.000, del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti, nonché delle somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica, del gas naturale, delle spese per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa, limite innalzato a euro 2.000 per i lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico, previa dichiarazione al datore di lavoro di avervi diritto, con indicazione del codice fiscale dei figli.

La differenziazione introdotta dal legislatore, in termini agevolativi, sulla valorizzazione del particolare benefit costituito dal veicolo aziendale, induce il datore di lavoro a svolgere una più attenta e circostanziata valutazione delle caratteristiche delle vetture concesse ai dipendenti e degli importi che prevede di addebitare ai medesimi. L'azzeramento del valore del benefit in busta paga, allo scopo di evitare un aumento dell'imposizione in capo al lavoratore e un incremento dei costi contributivi, rappresenta un obiettivo rilevante che può essere agevolmente conseguito, anche considerando che il contributo versato all'azienda dal lavoratore risulterebbe pressoché sempre inferiore al costo che il lavoratore sopporterebbe per acquistare e mantenere direttamente il veicolo⁵.

A tale proposito, va considerato che, con riferimento in particolare alle casistiche sopra esaminate, occorre ricordare in tutti i casi in cui si lascia 'scattare' l'applicazione di una categoria superiore di modello nelle tabelle ACI ci si avvicina di più al rischio di saturazione del limite di 1.000/2.000 €: la pratica del riaddebito al dipendente del valore degli optional, a fronte degli svantaggi della complicazione amministrativa e della fuoriuscita dal quadro più favorevole del comma 4, ha, tra le altre, questa funzione.

Si ricorda inoltre che:

⁵ Ghiselli-Campaner Pasianotto, *Fringe e flexible benefit e piani di welfare*, Ipsoa Guide operative, 2022, pag.159

- a) in ossequio al principio di cassa che governa il reddito di lavoro dipendente, ai fini della imponibilità dei compensi, compresi quelli in natura, rileva il momento della percezione e, in questo caso, la data in cui il bene entra nella disponibilità del beneficiario.
- b) poiché la percorrenza convenzionale utilizzata dal legislatore per determinare il valore di utilizzo del veicolo aziendale è determinata su base annua, l'importo da far concorrere alla formazione del reddito, determinato come sopra specificato, deve essere ragguagliato al periodo dell'anno durante il quale al dipendente viene concesso l'uso promiscuo del veicolo, conteggiando il numero dei giorni per i quali il veicolo è assegnato, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo.
- c) per concessione o assegnazione si intende il momento dal quale ha vigore l'accordo o comunque l'atto pattizio tra datore e dipendente e in cui vengono concordati e definiti tutte o in prevalenza le regole di utilizzo del veicolo, tra le quali, ad es.: gestione delle riparazioni, del pagamento delle multe, del rifornimento, delle spese di parcheggio, condotte e rimedi in caso di sinistri, ecc. Secondo altre interpretazioni, o a seconda delle finalità, per concessione dovrebbe intendersi il momento in cui il veicolo entra nell'effettiva disponibilità del lavoratore.

In conclusione, si ricorda che, naturalmente, laddove il mezzo sia utilizzato per finalità esclusivamente aziendali, non emergerà alcuna materia imponibile in capo al dipendente. Al contrario, possono porsi dei casi, non comuni, in cui il mezzo sia assegnato per finalità esclusivamente personali e familiari del lavoratore: non sarà allora applicabile la valorizzazione del benefit in base alla determinazione forfettaria ex comma 4., lett a) dell'art.51, ma bensì il principio generale del valore normale che presidia genericamente la quantificazione in denaro di un bene o servizio in natura prestato dall'azienda, che, come noto, è al precedente comma 3. Tale valore, al netto di quanto eventualmente corrisposto dal lavoratore, concorrerà integralmente a formare il reddito di quest'ultimo. Dunque:

Uso	Fringe benefit	Valorizzazione
Uso aziendale	No	-
Uso personale	Si	Valore normale ex comma 3
Uso promiscuo	Si	Tabelle ACI ex comma 4

1.4. Il regime Iva

L'IVA relativa all'acquisizione dei veicoli stradali a motore è ammessa in detrazione nella misura limitata e forfettizzata del 40% se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio di imprese, arti o professioni (art. 19-bis1, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972). Coerentemente a tale principio, l'art. 3, comma 6, lett. a), del d.P.R. 633, dispone che la messa a disposizione di veicoli a titolo gratuito nei confronti

di dipendenti non costituisce prestazione gratuita imponibile se l'imposta a monte è stata detratta nella percentuale forfetaria del 40%. La detraibilità diviene invece integrale non soltanto quando detti veicoli sono utilizzati solo nell'ambito dell'impresa, ma anche quando siano dati in uso promiscuo al personale dipendente a fronte di un corrispettivo (infatti, anche questo tipo di operazioni nei confronti dei dipendenti rientra nell'esercizio dell'impresa realizzando prestazioni di servizi imponibili che, come tali, legittimano la detrazione dell'imposta "a monte"). In tale ultimo caso, però, al fine di evitare abusi, l'imponibile di tali prestazioni è costituito dal valore normale del servizio fornito qualora il corrispettivo dovuto sia inferiore a tale valore⁶. A tale proposito, l'art.14, comma 3 dello stesso d.P.R. dispone che *"per le operazioni indicate nell'articolo 13, comma 3, lettera d), con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti appositi criteri per l'individuazione del valore normale"*. Tale decreto, al quale la norma Iva demanda come determinare tale valore normale, tuttavia, non è stato a tutt'oggi emanato. Poiché tale decreto ad oggi non è ancora stato emanato, la lacuna viene colmata applicando la regola stabilita dall'articolo 24, comma 6, della Legge n. 88/2009⁷. Questa norma stabilisce che, fino a quando il decreto non entrerà in vigore, per calcolare il valore da considerare quando un datore di lavoro mette a disposizione un veicolo a un dipendente, si deve fare riferimento al criterio previsto dall'articolo 51, comma 4, lettera a) del TUIR, vale a dire il già visto forfetario. Questo valore include eventuali somme trattenute al dipendente, ma esclude l'IVA contenuta in tale importo. Al momento in cui la L.n.88/2009 è entrata in vigore, il TUIR prevedeva che i veicoli concessi ad uso promiscuo fossero tassati con un'unica percentuale del 30%. Successivamente, come noto, tale percentuale è stata modificata e articolata in modo differenziato. Di conseguenza, anche per la definizione del valore normale ai fini IVA, si deve tenere conto delle nuove percentuali.

La migliore dottrina ha notato che questa sistemazione provvisoria fa perdere al suddetto criterio i caratteri di oggettività necessari per stabilire la base imponibile IVA. Pertanto, sarebbe opportuno che fosse emanato il decreto ministeriale previsto dal citato art. 14 del d.P.R. n. 633 per stabilire l'apposito criterio di individuazione del valore normale ai fini dell'IVA. A tale proposito è stato infatti osservato, dalla migliore dottrina, che *"l'utilizzo della leva fiscale per discriminare i veicoli in funzione della tipologia e dell'interesse a incentivarne l'acquisto quando hanno particolari caratteristiche, se può essere legittimo quando si tratta di norme che impattano sull'imposizione dei redditi, appare discutibile quando si tratta di effetti che riguardano l'IVA, dal momento che tale tributo costituisce una risorsa propria dell'Unione Europea e deve essere disciplinato conformemente alle direttive unionali. E in proposito, l'art. 74 della Direttiva n. 112 del 2006 stabilisce una nozione di valore normale di tipo oggettivo, che non concede spazi alla possibilità degli Stati membri di discriminare in relazione a elementi estranei al valore stesso"*.⁸

⁶ <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommarior&id=%7B75A4827C-3766-4ECC-9C45-00C8D6CDC552%7D>

⁷ <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2009/07/14/009G0100/sg>

⁸ Circolare Assonime n.7/2025, *Legge di bilancio 2025: le novità in materia di veicoli aziendali concessi in uso promiscuo ai dipendenti*, pag.13.

1.5. *Carburante ed energia*

Innanzitutto, si ricorda che, ai fini della determinazione del valore imponibile del veicolo aziendale, sulla base del totale del costo di percorrenza esposto nelle tabelle ACI, il costo chilometrico include quello del carburante. Si può ritenere evidente, dall'impianto normativo e di prassi, che il carburante, così come l'energia elettrica, destinati all'alimentazione o alla ricarica dell'auto aziendale e forniti direttamente dal datore di lavoro, tramite distributori interni o colonnine di ricarica interne all'azienda o acquistati dal dipendente tramite carte aziendali, non costituiscano reddito di lavoro dipendente⁹.

Sul punto sono degne di nota le seguenti uscite dell'Amministrazione finanziaria:

- a) risposta a interpello n. 329 del 10 giugno 2022: sempre in tema di ricariche elettriche -gratuite- questa volta riferite alle auto private dei dipendenti, l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di ammetterne la riconducibilità nell'ambito delle fattispecie non imponibili ai sensi dell'art. 51, comma 2, lett. f) (cd. Welfare aziendale) ove finalizzate alla informazione e sensibilizzazione dei lavoratori all'utilizzo di autoveicoli elettrici, purché le ricariche siano limitate entro un determinato periodo di tempo e in termini di importo e/o di KW totali di ricariche effettuabili, al fine di evitare abusi e soddisfare il requisito della finalità educativa previsto dalla citata lettera f)¹⁰;
- b) risposta ad interpello n. 421 del 25 agosto 2023, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le infrastrutture - "wallbox", colonnine di ricarica e contatore a defalco- installate presso il domicilio del dipendente per ovviare alle difficoltà dell'assenza di distributori e per consentire a quest'ultimo la ricarica dell'auto elettrica o plug-in ad esso assegnata in uso promiscuo rientrano tra i fringe benefit tassabili in capo al dipendente al valore normale. Il contenuto di tale risposta è stato più di recente confermato dall'Agenzia delle entrate nell'ambito delle risposte del 5 febbraio 2025 fornite in sede di videoconferenza con la stampa specializzata¹¹;
- c) risposta a interpello dell'AdE n. 477 del 15 dicembre 2023: è stata sostenuta, sebbene ad altri fini tributari, l'equiparazione della componente di energia elettrica destinata all'alimentazione/ricarica delle autovetture elettriche al concetto di "carburante per autotrazione"; la stessa ACI, peraltro, specifica nel

⁹ In tal senso Assonime, in circ. 7/2025, cit.

¹⁰ https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/4495892/Risposta+n.+329_2022.pdf/ff4e9a70-72e0-4d07-b2ae-c88cdd814bc3

¹¹ https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/5476626/Risposta+n.+421_2023.pdf/bda96fa6-1db0-14e4-0379-897c2a396012

proprio sito, espressamente, che nella metodologia di calcolo del costo chilometrico i prezzi dei carburanti includono quello per la ricarica elettrica¹².

2. La modifica della normativa fiscale dell'art. 51, co. 4, lett. a) in LdB 2025

La legge di Bilancio 2025 (art.1, commi 48-49), dunque, ha previsto la sostituzione della lettera a) dell'art. 51 comma 4 del TUIR, che, in materia di tassazione degli autoveicoli a uso promiscuo, prevedeva fino al 31.12.2024, un criterio per la determinazione del valore del fringe benefit ai fini Irpef variabile in base alle emissioni di CO2, con un generale livellamento della tassazione in base alla tipologia di alimentazione del veicolo.

Con la modifica in LdB 2025, per calcolare (percentuale da applicare al valore risultante da Tabella ACI) il valore del reddito in natura (fringe benefit) in capo al dipendente cui viene assegnata l'autovettura aziendale (in uso promiscuo), non sarà più utilizzata la quantità di emissioni inquinanti del veicolo, ma il tipo di alimentazione.

La nuova norma, fermo restando il limite di percorrenza convenzionale di 15.000 km annui, quale parametro sul quale valorizzare il fringe benefit sulla base del costo chilometrico definito dalle apposite tabelle ACI, distingue la tipologia di veicoli in base a tre nuove fasce basate sulla alimentazione del veicolo, anziché sul livello di emissioni, con **tassazione minore per i veicoli elettrici, secondo la tabella che segue.**

- **(1) Nuovo trattamento previsto dalla legge di bilancio 2025 (alimentazione del veicolo)**

	Tipologia autovettura di “nuova immatricolazione”	Valorizzazione del benefit
	in base all'alimentazione del veicolo	in base alla percorrenza convenzionale di 15.000 Km
a1)	veicoli elettrici	10%
b1)	veicoli plug-in ibridi	20%
c1)	altri veicoli	50%

Tale criterio risulterebbe **più conveniente**, in termini di tassazione del fringe benefit, per i dipendenti ai quali verranno assegnate auto elettriche o plug-in, perfino per i veicoli con emissioni superiori a 190 g/km che passeranno ad una tassazione del 50%, anziché l'attuale 60%. Date tali considerazioni era previsto che il testo del DDL

¹² https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/5718720/Risposta+n.+477_2023.pdf/7f652a7a-190d-cdc8-74dd-38da963ccb43

Bilancio avrebbe subito delle modifiche prima della definitiva approvazione della LdB, il che non è successo, come vedremo più avanti.

(2) Trattamento fino al 31 dicembre 2024 (valori di emissione CO2)

	Tipologia autovettura	Valorizzazione del benefit
	valori di emissione di anidride carbonica	in base alla percorrenza convenzionale di 15.000 Km
a2)	< 60 g/km di CO2 fino a 160 g/km	25% del valore
b2)	> 60 fino a 160 g/km	30% del valore
c2)	> 160 fino a 190 g/km	50% del valore (nel 2020: 40%)
d2)	> 190 g/km	60% del valore (nel 2020: 50%)

(3) evoluzione da prima del 2020 a oggi

	Fino al 30.6.2020	Dal 1.7.2020 al 31.12.2024	Dal 1.1.2025
Endotermiche	30%	25-30-50-60%	50%
Ibride non plug-in	30%	“	50%
Ibride plug-in	30%	“	20%
Elettriche	30%	“	10%

3. Norme a confronto

Art. 51 comma 4 lettera a) previgente	Art. 51 comma 4 lettera a) dal 01/01/2025
<p>Ai fini dell'applicazione del comma 3: a) per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a grammi 60 per chilometro (g/km di CO₂), concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, si assume il 25 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze, che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente. La predetta percentuale è elevata al 30 per cento per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km. Qualora i valori di emissione dei suindicati veicoli siano superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, la predetta percentuale è elevata al 40 per cento per l'anno 2020 e al 50 per cento a decorrere dall'anno 2021. Per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km, la predetta percentuale è pari al 50 per cento per l'anno 2020 e al 60 per cento a decorrere dall'anno 2021.</p>	<p>a) per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m) del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025, si assume il 50 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze, che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente. La predetta percentuale è ridotta al 10 per cento per i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica ovvero al 20 per cento per i veicoli elettrici ibridi <i>plug-in</i>.</p>

4. Conseguenze operative

È di immediata evidenza che le auto benché ibride, non plug-in, vengono equiparate alle auto termiche.

Tipo di vettura	Percentuale
Veicoli elettrici	10
Veicoli ibridi plug in	20
Veicoli termici + Veicoli ibridi non plug in	50

La nuova normativa:

- da un lato, modifica le percentuali utili ai fini del calcolo del benefit per le auto aziendali concesse in uso promiscuo; fatto che porterà a un importante e generalizzato aumento dei valori imponibili
- dall'altro, paradossalmente, potrà addirittura portare ad una riduzione dei valori imponibili per quelle altamente inquinanti (sopra ai 190 grammi di CO₂ che prima erano al 60% e adesso finiscono al 50%).

Emissioni g/km	Tipologia	Da	a
≤ 60 g/km	Elettrici ibridi plug-in	25	20
	Full electric		10
➤ 60 ≤ 160	Termiche	30	50
➤ 160 ≤ 190		50	50
➤ 190		60	50

5. *Decorrenza delle nuove disposizioni*

Dopo la descrizione dei beni oggetto della lettera a), la modifica normativa del 2025 ha aggiunto la dizione: *“di nuova immatricolazione, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025”*.

Le nuove previsioni trovano applicazione:

a) per i veicoli di "nuova immatricolazione"

b) concessi in uso promiscuo con "contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025"

Per individuare i veicoli cui applicare la norma prevista dalla Legge di Bilancio occorre dunque fare riferimento ad entrambi i requisiti a) e b).

Mutuando i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 46 del 14.8.2020 (in relazione all'analogia disposizione formulata nella L. 160/2019)¹³:

la locuzione "di nuova immatricolazione" va ricondotta agli autoveicoli, motocicli e ciclomotori immatricolati dall'1.1.2025;

il momento rilevante al fine di individuare i "contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025" è quello della sottoscrizione dell'atto di assegnazione da parte del datore di lavoro e del dipendente per l'assegnazione del benefit;

è necessario, naturalmente, che il veicolo sia assegnato al dipendente a decorrere dall'1.1.2025.

Le nuove regole si applicheranno anche in caso di sostituzione di un vecchio veicolo con un nuovo veicolo immatricolato a partire dal 1° gennaio 2025.

¹³<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2624555/Risoluzione+n.+46+del+14+agosto+2020.pdf/9f7a6f4e-8dc6-49b7-f23c-2e6d4773005f>

6. Periodo transitorio: ordine, consegna, immatricolazione tra 2024 e 2025

È previsto che le nuove modalità di determinazione del valore del fringe benefit si applichino ai veicoli **“di nuova immatricolazione, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025”**.

Circa l’individuazione del corretto momento da intendersi ai fini dell’applicazione del nuovo testo, ci viene in aiuto il trattamento disposto, sempre in materia di valutazione del fringe benefit relativo alle auto ad uso promiscuo, nella Legge di Bilancio 2020 - che prevedeva il passaggio della tassazione del fringe benefit del 30% in misura fissa al computo in misura pari a percentuali forfetarie basate sulle emissioni di CO2 del veicolo, da applicare al costo chilometrico di cui alle tabelle ACI moltiplicato convenzionalmente per 15.000 km.

Ci si era chiesti, innanzitutto, a quale momento dovesse intendersi riferita la data prevista per l’applicazione della nuova norma al 1° luglio 2020 (“contratti stipulati a decorrere dal...”). In particolare, se dovesse essere considerata:

- a) la **data dell'accordo sottoscritto tra datore di lavoro e dipendente con la scelta del veicolo da assegnare**
- b) oppure **la data in cui il fornitore riceve l'ordine di acquisto o di noleggio da parte della azienda richiedente (e di immatricolazione se non già avvenuta)**

In considerazione della similitudine dei dettati normativi, sembra possibile ritenere che mantengano la loro validità i chiarimenti di prassi forniti dall’AdE con Risoluzione n.46/E del 14 agosto 2020, in relazione alle modifiche introdotte nel 2020. Si ricorda che, all’epoca, per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020, il comma 633 della legge di bilancio 2020 ha stabilito espressamente l’applicazione della disciplina dettata dall’art. 51, comma 4, lettera a) vigente al 31 dicembre 2019¹⁴. Peraltro, si nota, non risultando abrogato tale comma, almeno per i contratti di assegnazione che ricadono in quel range temporale, dovrebbe essere ancora applicabile la tassazione nella misura del 30%. Ciò in quanto la disposizione transitoria contenuta nel comma 633, a una prima considerazione tecnica normativa, appare del tutto autonoma dalla norma sostanziale recata dal precedente comma 632. Pertanto si può ritenere che il **“comma 633, nel prevedere l’applicazione della disciplina in vigore al 31 dicembre 2019 per i veicoli assegnati entro il 30 giugno 2020, possa continuare**

¹⁴ “633. Resta ferma l'applicazione della disciplina dettata dall'articolo 51, comma 4, lettera a), del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo vigente al 31 dicembre 2019, per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020.”

a determinare effetti a prescindere dal fatto che la legge di bilanci 2025 abbia di nuovo modificato il disposto dell'art.51”¹⁵.

La citata **Ris. n. 46/2020** aveva definitivamente chiarito che “il momento della sottoscrizione dell'atto di assegnazione da parte del datore di lavoro e del dipendente per l'assegnazione del benefit costituisca il momento rilevante al fine di individuare i «contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020» e che il momento dovesse essere **unico**, sicché, la nuova previsione normativa è applicabile alle **auto immatricolate dal primo gennaio 2025, soltanto per i contratti di assegnazione stipulati dal primo gennaio 2025**. Pertanto, i veicoli con contratti di assegnazione stipulati durante quest'anno, prima del 31/12/2024, anche se immatricolati dopo il 1/1/2025, allo stato della normativa e della prassi, seguono le regole vigenti nel 2024. La prassi finora emanata è tornata utile per le seguenti questioni:

- a) momento della stipula del contratto: per la problematica relativa all'individuazione di tale momento, dovrebbero assumere rilievo gli accordi contrattualizzati tra datore di lavoro e dipendente nei quali vengono concordate e fissate le condizioni previste per l'utilizzo del veicolo aziendale;
- b) “concessione”: la lettera del disposto normativo in esame riguarda i veicoli *“concessi in uso promiscuo”*. Pertanto, come abbiamo visto sopra, ritenendo che valga l'assenza di una sola delle condizioni perché essa non si applichi, *a contrario*, affinché la norma con la nuova formulazione in esame si applichi, *“è altresì necessario che il veicolo sia assegnato al dipendente a decorrere dal 1° gennaio 2025”*¹⁶;
- c) *“di nuova immatricolazione”*: per quanto riguarda il significato di tale espressione, essa non può che riferirsi ai veicoli immatricolati a partire dal 1° gennaio 2025, data che peraltro coincide con la stessa entrata in vigore della norma. E' opportuno ricordare che un problema simile sulla data di immatricolazione si era già verificato nel 2020, quando la norma entrò in vigore il 1° gennaio, ma l'applicazione delle modifiche decorreva dal 1° luglio. In quella circostanza, l'Agenzia delle Entrate chiarì che, per stabilire quali veicoli fossero considerati *“di nuova immatricolazione”*, bisognava fare riferimento comunque alla data del 1° luglio 2020.

¹⁵ Così Assonime, Circolare 7/2025, cit., pag.17.

¹⁶ Assonime, Circolare 7/2025, cit., pag.15

Con riferimento al trattamento dei veicoli immatricolati entro il 31/12/2024, il testo non si pronuncia, ma è possibile che i veicoli con contratti di assegnazione stipulati precedentemente e già immatricolati seguano la tassazione al momento vigente, così come prevedeva espressamente il legislatore nella Finanziaria per il 2020, anche negli anni successivi, come vedremo.

Si pone ad esempio il caso delle autovetture immatricolate prima del 2025, facenti già parte del parco aziendale, nel caso in cui l'autovettura fosse assegnata nel 2025 ad un nuovo driver: si può continuare a trattarla come vecchia auto con la vecchia normativa e tassazione?

Con l'entrata in vigore della LdB 2025, in caso di nuove autovetture assegnate ai dipendenti, vi potrebbe essere il caso di:

- a) un'assegnazione contrattualmente sottoscritta tra dipendente e azienda, con conseguente contestuale emissione dell'ordine di acquisto da parte dell'azienda nel corrente anno 2024 e
- b) una immatricolazione e consegna nel 2025.

Atteso che le considerazioni qui espresse e le condotte suggerite naturalmente vanno ritenute valide per tutta la fase precedente all'entrata in vigore di qualsivoglia correttivi, tutti i possibili casi vengono compendati nel quadro sotto:

anno	2024		2025	
atto rilevante				
Ordine /Immatricolazione	•	•	•	•
Contratto di assegnazione/ riassegnazione	•	- (2025)	- (2024)	•
	↓	↓	↓	↓
	caso 1	caso 2	caso 3	caso 4

Caso 1: i veicoli con contratti di assegnazione stipulati precedentemente e già immatricolati non hanno alcun riferimento al 2025 (salvo eventualmente la consegna) e dovrebbero seguire la tassazione in quel momento vigente, anche negli anni successivi, così come prevedeva espressamente il legislatore nella Finanziaria per il 2020.

Caso 2: in caso di immatricolazione nell'anno precedente all'entrata in vigore e assegnazione nell'anno dopo, Confindustria ha chiesto al MEF assicurazioni che vengano mantenute le norme transitorie, proprio nel rispetto della lettera della norma,

che nella prima parte recita: “veicoli “di nuova immatricolazione...” - e nella seconda parte: “con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025”.

Caso 3: può verificarsi anche il caso di assegnazione che avvenga nell’anno precedente, ma il fornitore consegni una macchina immatricolata successivamente, nell’anno di vigenza delle nuove disposizioni. In tal caso dobbiamo stare ugualmente alla lettera della norma, che nella seconda parte recita che le nuove modalità di determinazione del valore del fringe benefit si applichino ai veicoli “concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025”. Soccorre anche qui la medesima logica interpretativa che fu fatta valere nel 2020 dall’Agenzia. Giova ripetere che la Ris. n. 46/ del 2020 aveva definitivamente chiarito che “il momento della sottoscrizione dell'atto di assegnazione da parte del datore di lavoro e del dipendente per l'assegnazione del benefit costituisca il momento rilevante al fine di individuare i «contratti stipulati a decorrere dal (...)» e che il momento dovesse essere unico, sicché, per il caso (3) in esame, dovremo considerare la nuova previsione normativa applicabile alle auto immatricolate dal primo gennaio 2025 e soltanto per i contratti di assegnazione stipulati parimenti dal primo gennaio 2025.

Pertanto, i veicoli con contratti di assegnazione stipulati durante quest’anno, prima del 31/12/2024, anche se immatricolati dopo il 1° gennaio 2025, seguiranno le regole vigenti nel 2024.

Caso 4: nulla quaestio. Si applica de plano la nuova disciplina.

In conclusione, si ritiene che sia il caso (2) che il caso (3) sopra riportati, possano essere risolti tenendo conto che la lettera della norma pare intendere, in modo piuttosto chiaro che la condizione della “nuova immatricolazione”, cioè immatricolazione successiva all’entrata in vigore della nuova disciplina e “i contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2025”, siano due condizioni necessariamente concomitanti per rientrare nel campo di applicazione della disciplina stessa.

7. Mancanza di una norma di salvaguardia e vuoto normativo sui veicoli non rientranti nella categoria “di nuova immatricolazione” e “con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025”.

L’assenza di una norma che regoli il periodo transitorio ha creato un vero e proprio vuoto normativo. La nuova lettera a) del quarto comma dell’art. 51 TUIR sostituisce, infatti, la precedente, con ciò teoricamente privando di una disciplina forfetaria gli assegnatari di autovetture ante 31 dicembre 2024 con il rischio di cancellare i diritti acquisiti per le auto già immatricolate.

Secondo alcuni (tra questi, Aniasa) la mancanza di una specifica clausola di salvaguardia per il pregresso, genera anche un altro rischio: che la precedente regolamentazione dei fringe benefit, sostituita da quella entrata in vigore il primo gennaio di quest’anno, non sia più applicabile ai veicoli non disciplinati dal nuovo testo. In sostanza, le vetture consegnate fino al 31 dicembre 2024 non potrebbero più beneficiare nel 2025 della determinazione forfetaria del valore del fringe benefit basata sulle tabelle ACI, ma dovrebbero tornare al previgente regime in vigore fino al 1997 e ora previsto per le immatricolazioni precedenti alla riforma del 2020. Cosa che, in molti casi, porterebbe ad un significativo aumento degli imponibili fiscali e, quindi, della tassazione per questi soggetti, nonostante si tratti degli stessi veicoli già concessi in uso dall’azienda.

Sono dunque emerse le ipotesi più varie su quale debba essere, in assenza di chiarimenti, la tassazione dei veicoli de quibus:

- a) una opinione, quella appena vista sopra, paventa una tassazione al cd. “valore normale” da comma 3 dell’art. 51 TUIR. Tale conclusione viene fatta discendere dal concorso di due circostanze: i) appunto la mancanza di una norma transitoria e ii) il fatto che l’intervento normativo della LdB 2025 abbia riscritto ex novo il testo della lettera a) del comma 4 dell’art. 51 del TUIR, e citando esclusivamente la “nuova immatricolazione” e “concessi...dal 1° gennaio...”. Queste due circostanze avrebbero appunto come effetto la mancanza dal 2025 in poi di una norma più generale di riferimento per tutte le fattispecie non citate espressamente dal nuovo testo della norma sostituita dalla LdB 2025, con una previsione che considera solo le ipotesi di tassazione dei veicoli concessi con contratti stipulati dal 1° gennaio 2025. In assenza di una previsione esplicita che consenta il mantenimento del previgente regime nei confronti dei veicoli (non “di nuova immatricolazione” e) concessi con contratti stipulati antecedentemente all’entrata in vigore delle nuove previsioni, verrebbe meno la possibilità di usufruire della determinazione “forfetaria” sulla base delle tariffe ACI -comma 4- tornando in auge la previgente (previgente anche alla norma sostituita dalla LdB 2025) valorizzazione del fringe benefit al valore normale. Seguendo tale ricostruzione, che si fonda esclusivamente su un’interpretazione letterale della norma, deriverebbe dunque la conseguente applicazione dei

principi generali sanciti dal comma 3, dello stesso art. 51, del TUIR, ossia la tassazione del benefit mediante l'applicazione del criterio del valore normale per determinare il reddito imponibile relativo alla parte di uso privato del bene assegnato dal datore di lavoro. In questo caso per i veicoli aziendali (concessi in uso promiscuo ai dipendenti e) in tutte le altre condizioni diverse da quelle suddette ed esplicitate nella nuova versione della e dunque non assoggettate a questa, cioè tutti i veicoli non di nuova immatricolazione e non assegnati ai dipendenti con contratti stipulati dal 1° gennaio 2025,

- b) un'altra opinione, invece, prevede l'applicazione (non essendoci altro in vigore) del nuovo comma 4 lett. a) tout court anche ai veicoli assegnati e concessi prima del 1° gennaio 2025;
- c) una terza ricostruzione, che si può definire della 'ultrattività', ipotizza il perdurare della applicabilità per tutti i rapporti pregressi della norma previgente, atteso che è stata non abrogata ma sostituita, e appunto la nuova norma dispone solo per una parte delle fattispecie (nuova immatricolazione e assegnate dal 2025), ricostruzione, questa, che pare quella da accogliere.

La prima tesi, sub a) si ritiene non possa essere accolta sulla scorta di diverse considerazioni¹⁷:

- 1) **Effetto abnorme del criterio del valore normale:** in primis, questa applicazione generalizzata del criterio del valore normale comporterebbe una determinazione del valore fringe benefit in misura eccessiva e del tutto sproporzionata rispetto ai criteri – i quali si basano, anche se con alcune differenze, sulle tariffe ACI – applicabili fino al 2024 e rispetto a quelli previsti dalle nuove regole dal 2025 in poi. Questo effetto sarebbe difficile da giustificare, soprattutto in assenza di una norma specifica che lo preveda;
- 2) **Tutela del legittimo affidamento dei contribuenti:** peraltro, già la modifica normativa in LdB di per sé, senza clausola di salvaguardia, ha un impatto sul legittimo affidamento dei dipendenti (e datori, incisi dall'aggravio contributivo) che avevano scelto il veicolo sulla base delle regole impositive preesistenti. A maggior ragione, le conseguenze della tesi espressa sopra sub a) entrerebbero in conflitto ancora più forte con il principio di tutela del legittimo affidamento dei contribuenti, i quali hanno accettato un'auto aziendale prevedendo in particolare un certo livello di tassazione e in generale prevedendo di restare sempre nell'ambito del comma 4, tantomeno prefigurando lo spostamento dal comma 4 al comma 3;

¹⁷ Per un'ampia ed esaustiva illustrazione di queste considerazioni, cfr. Circ. Assonime n.7/2025, cit. pagg.15-18.

- 3) **Onere di determinazione analitica del valore normale.** inoltre, è stato correttamente osservato dalla migliore dottrina, *“l’applicazione del criterio del valore normale implicherebbe la necessità di provvedere a una determinazione analitica del valore riferibile all’uso privato del veicolo”*¹⁸. Cioè, si dovrebbe applicare il comma 3 dell’art. 51, con conseguente valorizzazione del benefit al c.d. valore normale per la sola parte di utilizzo privato e mediante un calcolo analitico di tutte le sue componenti. La valorizzazione dovrebbe dunque avvenire a prezzi di mercato aggiornati per l’acquisto o la locazione delle vetture appartenenti allo stesso segmento e dei relativi consumi. In tal caso *“i costi sostenuti dal dipendente nell’esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili”*¹⁹.
- 4) **il limite delle fattispecie assoggettate alla norma in vigore fino al 31.12.2019:** ancora, l’impostazione del “valore normale” troverebbe comunque un limite normativo perlomeno per una categoria di veicoli, vale a dire per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020. Per tali veicoli, come già ricordato, il comma 633 della legge di bilancio 2020 ha stabilito espressamente l’applicazione del regime contenuto dall’art. 51, comma 4, lettera a), del TUIR, vigente al 31 dicembre 2019. Tale comma, come pure abbiamo già visto sopra, non risulta abrogato e perciò, giova ripetere, almeno per i contratti di assegnazione che ricadono in questo range temporale -fino al 30 giugno 2020, se ancora in vigore - dovrebbe essere ancora applicabile la tassazione nella misura del 30%;
- 5) **la volontà del legislatore sulle auto “green”:** da ultimo, nell’interpretazione della norma è l’intenzione del legislatore che va tenuta in primaria considerazione. La volontà del legislatore non poteva essere quella di ricondurre le fattispecie escluse dalla nuova versione del comma 4, lett. a), al criterio generale del valore normale del comma 3. Ciò risulta in modo evidente, non solo per quanto già espresso ai punti sopra, ma anche per la semplice constatazione, d’accordo con la migliore dottrina, che sarebbe davvero illogico credere che il legislatore abbia voluto colpire le auto “green” immatricolate prima del 1° gennaio 2025, non soltanto lasciandole soggette al previgente regime (peraltro anche questo non è certo, come vedremo più avanti), ma addirittura penalizzandole, elevandone la determinazione del relativo fringe benefit al valore normale²⁰.

In conclusione, tenuto conto delle notevoli complessità e degli effetti sproporzionati e discriminatori che investirebbero i rapporti di assegnazione dei veicoli in corso, con un vero e proprio “effetto mosaico”, non si può che ritenere che la finalità che il legislatore

¹⁸ Assonime, Circ. 7/2025, cit., pag. 16.

¹⁹ Risoluzione Agenzia Entrate n. 46 del 14/08/2020:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2624555/Risoluzione+n.+46+del+14+agosto+2020.pdf/9f7a6f4e-8dc6-49b7-f23c-2e6d4773005f>

²⁰ In tal senso Assonime, Circ. 7/2025, cit., pag. 18.

intendesse perseguire con la modifica in esame, non fosse certamente quella abnorme di rendere applicabile il criterio generale del valore normale a tutti i casi non coperti dalla nuova formulazione della lettera a) *de qua*, bensì esclusivamente la finalità di regolamentare, secondo la nuova logica, basata sul tipo di alimentazione dei veicoli, solo le cd. “nuove” assegnazioni.

Invece, acquisendo l’indirizzo interpretativo più idoneo a rispettare intenzioni reali del legislatore, apparirebbe più fondata la terza tesi, sintetizzata sopra alla lettera c), sulla scorta delle seguenti considerazioni.

- 1) **Irrilevanza della differenza con il 2020.** Innanzitutto occorre ricordare che uno dei principali argomenti contro tale interpretazione sub c) sarebbe la considerazione che il legislatore del 2020 abbia previsto una norma transitoria / di salvaguardia mentre il legislatore del 2025 non lo abbia fatto. Va ritenuto che questa obiezione non abbia pregio. Per ritenere applicabile il precedente regime a tutti i casi che non presentino tutte le caratteristiche previste dalla nuova versione dell’art. 51, comma 4, lett. a), del TUIR – vale a dire assegnazione con contratto e nuova immatricolazione post 31 dicembre 2024 - non è di ostacolo la differenza rispetto al 2020, cioè la circostanza che da una parte l’intervento normativo del 2025 si sia limitato a regolamentare soltanto la fattispecie di assegnazione di veicoli immatricolati dal 1° gennaio 2025 con contratti stipulati a decorrere da tale data e dall’altra parte l’assenza di una specifica previsione transitoria.

Ciò in quanto, in occasione della modifica normativa del 2020 – di natura analoga a quella attuale – si ritenne opportuno introdurre espressamente un regime transitorio, al fine di garantire l’applicazione della precedente disciplina per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020, come abbiamo visto, con il comma 633 della LdB del 2020. In quel caso, la norma non si limitò a tutelare i casi non coperti dalla nuova disciplina di cui al comma precedente, ma introdusse di fatto una distinzione tra:

a) le assegnazioni avvenute prima dell’entrata in vigore del nuovo regime (cioè entro il 30 giugno 2020), per le quali appunto fu espressamente prevista una clausola di salvaguardia che consentiva la prosecuzione del regime previgente; e

b) le assegnazioni avvenute a partire dal 1° luglio 2020, anche se relative a veicoli immatricolati precedentemente, caso che, essendo implicitamente escluso dalla clausola di salvaguardia espressa – rientra nel regime generale basato sul valore normale, come chiarito dalla citata Ris. AdE n. 46/E 2020²¹.

Peraltro, abbiamo contezza che il legislatore non era ignaro anche in questo caso della necessità di una mirata salvaguardia del pregresso (anzi a seguito di una tecnica legislativa più infelice del 2020), dati gli innumerevoli tentativi di introdurla tramite emendamenti ammessi.

²¹ Questo punto lo ricorda Assonime, Circolare 7/2025, cit., pag.18.

- 2) **Relazione Tecnica alla Legge di Bilancio 2025.** Inoltre, l'interpretazione secondo cui le disposizioni precedenti resterebbero applicabili a tutte le situazioni non espressamente disciplinate dalla nuova normativa introdotta con la Legge di Bilancio 2025 risulta, peraltro, chiaramente avvalorata dalla Relazione Tecnica alla legge. Da essa emerge chiaramente che il calcolo degli effetti finanziari della riforma sul gettito pubblico è stato effettuato considerando esclusivamente i veicoli di nuova immatricolazione assegnati a partire dal 2025.
- 3) **Nuova Tabella ACI 2025.** Tale impostazione, che qui si intende avallare, sembra essere stata considerata anche dalla nuova tabella ACI²², che, difatti, a seconda della tipologia del veicolo, indica le varie percentuali potenzialmente applicabili, *ratione temporis*, in base alla ricostruzione appena indicata, per il calcolo del fringe benefit (vedi sotto, par.8).

In conclusione, nel testo entrato in vigore ormai dal primo gennaio, nulla è dunque esplicitamente (previsto circa la tassazione dei veicoli assegnati prima del 1.1.2025. Tuttavia, benché con riferimento al trattamento dei veicoli assegnati e/o immatricolati entro il 31/12/2024, la LdB non si pronunci, è opportuno, annettendo più ragionevolezza all'ultima delle interpretazioni sopra riportate, che i veicoli con contratti di assegnazione stipulati precedentemente e/o già immatricolati seguano la tassazione previgente - 2020-2024 – con la stessa logica con cui lo si prevedeva espressamente da parte del legislatore nella LdB per il 2020 - anche negli anni successivi.

Vale a dire che la disciplina dell'articolo 51, comma 4, lett. a), del TUIR, vigente al 31 dicembre 2024 – con il principio della tassazione in base all'inquinamento producibile dal veicolo - debba continuare ad operare, anche nei periodi di imposta successivi, per le assegnazioni che non abbiano tutti i requisiti dai quali scaturisce l'applicazione del nuovo regime:

- a) stipula del contratto e assegnazione dal 1° gennaio 2025 E
- b) di veicoli immatricolati in una data non antecedente;

ossia quelle relative ai seguenti 3 casi:

casi	requisiti	
	evento	tempo
Caso 1	veicoli immatricolati	1.7.2020 – 31.12.2024
	contratti stipulati	1.7.2020 – 31.12.2024
Caso 2	veicoli immatricolati	prima del 1.1.2025
	contratti stipulati	dal 1.1.2025
Caso 3	veicoli immatricolati	dopo il 31.12.2024
	contratti stipulati	entro il 31.12.2024

²² Comunicato dell'Agenzia delle Entrate del 30 dicembre 2024, pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 42 della Gazzetta Ufficiale n. 304 del 30 dicembre 2024.

8. Nuove tabelle ACI 2025

A conferma di questa ipotesi, concorre il contenuto delle nuove Tabelle ACI per il 2025 - pubblicate sul Supplemento ordinario n. 42 alla Gazzetta Ufficiale del 30 dicembre 2024- con percorrenza convenzionale annua di 15 mila km. Le tabelle individuano, per tutti i modelli standard di serie, l'importo del reddito in natura al chilometro. Vengono anche indicati i valori del fringe benefit annuale – sempre riferito al modello standard di serie – ricavabile dalle nuove percentuali sopra indicate.

Le nuove tabelle ACI – disponibili anche sul sito Internet dell'ACI (www.ACI.it), nella sezione servizi on line/fringe benefit – individuano per tutti i modelli di auto gli importi dei fringe benefit in apposite colonne distinte in base alle “vecchie” percentuali, introducendo anche le nuove percentuali del 10% per i veicoli elettrici e del 20% per quelli ibridi plug in.

A titolo esemplificativo, per i veicoli full electric, la normativa prevede diverse percentuali di valorizzazione a seconda del periodo di assegnazione:

- l'attuale aliquota del 10%;
- l'aliquota del 25% per i veicoli assegnati tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2024;
- l'aliquota del 30% per le assegnazioni effettuate fino al 30 giugno 2020.

Analogamente, per i veicoli a benzina, oltre all'attuale percentuale del 50%, sono previste:

- le aliquote del 25% e del 60% per le assegnazioni comprese tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2024;
- l'aliquota del 30% per le assegnazioni effettuate fino al 30 giugno 2020.

Pertanto, dal momento che le nuove Tabelle ACI 2025 riportano anche colonne specifiche per gli importi dei fringe benefit in base alle “vecchie” percentuali, e alla luce dei vari tentativi di correzione sia nella LdB che in testi legislativi successivi (cfr infra punto 9) si ritiene che sia stato corretto per il momento utilizzare per le auto immatricolate fino al 31/12/2024 le vecchie percentuali, adeguando i valori nel 2025 con le nuove tabelle.

Ciò in quanto – in attesa di chiarimenti – si è ritenuto ragionevole, in questi primi mesi del 2025, non modificare il trattamento della valorizzazione del reddito in natura di tali autovetture assegnate e/o immatricolate fino al 31/12/2024, fatta salva la necessità di effettuare eventuali conguagli in busta paga a seguito degli auspicati chiarimenti/adequamenti normativi.

9. Gli emendamenti correttivi

Naturalmente, si auspicava (e lo si è fatto fino al 30 aprile) un rapido intervento sul punto da parte del Legislatore al fine di preservare i diritti acquisiti sulle immatricolazioni effettuate fino al 31/12/2024, per salvaguardare corretti rapporti del contribuente con il Fisco per coloro che hanno effettuato in buona fede un investimento pluriennale in un contesto che consentiva una tassazione forfetaria predeterminata per l'intera durata della vita utile dell'automezzo e in generale a fini di certezza del diritto.

Il governo, infatti, aveva comunque deciso di escludere dalla 'stretta' del 2025 innanzitutto i veicoli ordinati nel 2024 ma consegnati ai dipendenti nel corso di quest'anno.

Il primo emendamento presentato e appoggiato da Confindustria già in sede di discussione della Legge di Bilancio, prevedeva quanto segue:

“Emendamento

All'articolo 7, apportare le seguenti modificazioni:

a) *Il comma 1, capoverso lettera a), al primo periodo è modificato come segue:*

1) *le parole «di nuova immatricolazione» sono soppresse;*

2) *il secondo periodo è sostituito dal seguente: «La predetta percentuale è ridotta al 10 per cento per i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica, ovvero al 20 per cento per i veicoli elettrici ibridi plug-in e, fino all'anno 2028, al 30% per i veicoli elettrici ibridi, diversi dai plug-in, con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a 160 g/km».*

b) *Dopo il comma 1, inserire il seguente comma:*

“1-bis. Resta ferma l'applicazione della disciplina dettata dall'articolo 51, comma 4, lettera a) del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo vigente al 31 dicembre 2024, per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 31 dicembre 2024.”

Relazione illustrativa:

L'emendamento interviene sull'articolo 7, comma 1, del DDL, che introduce una nuova modifica al regime impositivo per le autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti (cd. fringe benefit), superando l'attuale impostazione che dispone una tassazione graduale in relazione alle emissioni di CO2 e introducendo una distinzione basata solo sulla tipologia di alimentazione (elettrica o non elettrica).

In particolare, l'emendamento supera alcuni profili critici relativi all'ambito oggettivo di applicazione della misura.

Con la prima modifica, si semplifica la disposizione prevedendo che le nuove regole trovino applicazione solo con riferimento ai veicoli assegnati dopo il 1° gennaio 2025 a prescindere dalla data di immatricolazione del veicolo, al fine di superare i dubbi

interpretativi sorti con riguardo un'analoga misura prevista con la legge di bilancio 2020.

Il secondo intervento punta a tutelare quelle imprese che, nell'avviare processi di ammodernamento del parco auto aziendale, abbiano effettuato il passaggio verso veicoli comunque ibridi, ma riconducibili alle altre tecnologie denominate "mild hybrid" o "full hybrid" (non plug-in).

Si tratta di veicoli che presentano un impatto ambientale meno rilevante rispetto a quelli a esclusiva combustione interna (sebbene più elevato rispetto alle autovetture "plug-in"), per i quali le imprese, in molti casi, si sono già impegnate in contratti di noleggio pluriennali (durata media di 4 anni), la cui risoluzione o modifica potrebbe comportare l'addebito di penalità da parte delle società locatrici.

Per evitare tali effetti, si propone di mantenere l'attuale aliquota del 30% - prevista per i veicoli che si collocano nella fascia di emissione di CO2 superiore a 60 ma non a 160 g/km (in cui si collocano la maggior parte dei veicoli ibridi non plug-in) - fino al termine dell'anno 2028, in modo da consentire l'esaurimento dei recenti contratti di locazione delle flotte aziendali.

L'emendamento determina un impatto minimo in termini finanziari, considerato che, nella relazione tecnica all'articolo 7, non viene quantificato il contributo delle automobili mild e full hybrid come specifica categoria, rappresentando le stesse solo una quota all'interno della seconda fascia dei veicoli a combustione termica.

L'ultima modifica è volta ad introdurre una clausola di salvaguardia (analoga a quella introdotta nel 2020) per superare incertezze sul regime applicabile per le assegnazioni di veicoli effettuate con contratti stipulati entro il 31 dicembre 2024, e confermare l'applicazione del criterio forfettario in luogo del cosiddetto "valore normale". Tale ultimo criterio, infatti, sarebbe di complessa verifica, sia per il sostituto di imposta nella elaborazione della busta paga del lavoratore, sia per la stessa Amministrazione finanziaria in fase di controllo, in quanto si richiederebbe il dato analitico dei chilometri percorsi dal dipendente nell'interesse del datore di lavoro, sia all'interno sia all'esterno del comune della sede di lavoro.

Nella discussione alle camere, gli emendamenti tra cui il suddetto, non sono stati discussi. Precedentemente erano stati dichiarati inammissibili tutti gli emendamenti che prevedevano una clausola di salvaguardia per le auto ad uso promiscuo ordinate entro il 31 dicembre 2024.

Successivamente, era stato ammesso un emendamento, appoggiato dalle associazioni imprenditoriali, anche in sede di emanazione del Decreto proroghe. Tale emendamento modificava il nuovo regime per la gestione dei fringe benefit auto aziendali concesse ad uso promiscuo ai dipendenti, in vigore dal 1° gennaio 2025, precisando che l'aumento del costo chilometrico previsto dalla legge di bilancio 2025 per le auto con motore termico e quelle ibride non si applica ai veicoli ordinati dai datori di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e assegnati ai dipendenti all'atto della consegna nel 2025.

Al di là della mancanza di riferimento anche all'evento dell'immatricolazione, che aveva frenato che i produttori di programmi di gestioni dal ritenere del tutto chiarita la cosa, anche questo emendamento, pur ammesso, non è poi stato votato nella seduta notturna con cui al senato è stato licenziato in commissione Affari costituzionali il decreto Milleproroghe,

A seguire tali analoghi tentativi infruttuosi avvenuti con la Legge di Bilancio e il decreto Milleproroghe, nel mese di marzo è stato ammesso nella discussione della conversione del DL 28.2.2025, n.19, cd. Decreto Bollette, un nuovo emendamento (a firma del Presidente della Commissione Finanze della Camera, Marco Osnato, FdI). Tale correttivo prevede espressamente che resta ferma l'applicazione delle regole fiscali in vigore fino al 31 dicembre 2024, per i veicoli nelle seguenti condizioni:

- a) i veicoli concessi dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024
- b) veicoli ordinati dai datori di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e concessi dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025

Il 26 marzo anche tale emendamento, da veicolare nel Decreto Bollette, viene dichiarato inammissibile.

Questa ennesima incapacità di risolvere la questione e interpretativa e applicativa della nuova norma ha generato ulteriore preoccupazione e ci si è chiesti quale sia il provvedimento idoneo per poterlo recepire: tale veicolo si è ritenuto potesse essere allora il correttivo al decreto Irpef che, secondo il Direttore del MEF Spalletta, dovrebbe anche escludere, correggendo l'ultimo periodo del comma 5 dell'art.51 del TUIR, l'obbligo di tracciabilità delle spese di trasferta per le missioni all'estero. Altrimenti, in assenza di norma di salvaguardia sulle auto aziendali, si è ritenuto dovesse valere il concetto di ultrattività della norma, avvalorato anche dal recepimento nel decreto di fine dicembre dei valori delle tabelle ACI anche relativi ai vecchi criteri di determinazione forfetaria basati sulle emissioni e non sulla tipologia di alimentazione, e che l'Agenzia potesse confermare questa linea interpretativa.

In questi frangenti, da parte di Confindustria e di Assonime si è ribadito l'auspicio non soltanto che da parte del legislatore si tenga nella dovuta considerazione il legittimo affidamento e l'esigenza di non penalizzare i contribuenti che, prima della modifica normativa, abbiano optato per veicoli il cui trattamento fiscale viene peggiorato nel nuovo regime, ma anche *“che venga valutata l'opportunità di ridurre le discriminazioni che potrebbero subire i dipendenti assegnatari di veicoli “green” precedentemente all'avvio del nuovo regime”*²³.

Infine, in data 10 aprile, la Commissione Attività produttive della Camera nelle votazioni degli emendamenti della conversione del DL 28.2.2025, n.19, C.2281,

²³ Circ. Assonime n.7/2025, cit., pag.20.

approva la proposta dei relatori sui fringe benefit auto aziendali nella versione originaria 6.10, che si riporta di seguito. Ciò in esito a un percorso complesso che ha visto Confindustria direttamente impegnata negli ultimi mesi e conferma l'efficacia delle interlocuzioni istituzionali. La legge di conversione, L. 24.4.2025, n.60, è infine pubblicata in G.U. n. 98 del 29.4.2025.

La norma approvata dunque sana la mancanza di un adeguato periodo transitorio per adeguarsi alle nuove regole. L'emendamento approvato prevede l'inserimento nelle LdB 2025 di un art.48-bis dopo l'art.48, che contiene una clausola di salvaguardia. Il testo dell'art.48-bis è il seguente:

«48-bis. Resta ferma l'applicazione della disciplina dettata dall'articolo 51, comma 4, lettera a), del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo vigente al 31 dicembre 2024, per i veicoli concessi in uso promiscuo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024 nonché per i veicoli ordinati dai datori di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e concessi in uso promiscuo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025».

Dunque la tecnica della clausola di salvaguardia prevede l'applicazione del regime precedente per i casi di:

- 1) concessione al dipendente dal 1/7/2020 al 31/12/2024
- 2) 2.1. ordinazione da parte del datore di lavoro entro il 31/12/2024 e
2.2. concessione al dipendente dal 1/1/2025 a 30/6/2025

La data di consegna indicata nel 30 giugno 2025, si è osservato che potrebbe dare in ogni caso luogo a disparità di trattamento tra chi ha prenotato comunque la vettura entro fine 2024 come chiede il correttivo ma si vedrà suo malgrado consegnare la vettura dopo la scadenza di fine giugno e che sembra inserita volutamente per contrastare fenomeni di retrodatazione. Si tratta in ogni caso di un limite che di fatto sarebbe stato meglio rimuovere in quanto il presupposto giuridico per far scattare l'applicazione del regime fiscale meno oneroso sui fringe benefit è legato alla data dell'ordine della vettura che deve essere stato effettuato dai datori di lavoro prima dell'entrata in vigore delle nuove regole.

La cancellazione del termine del 30 giugno, inoltre, non andrebbe a pesare sulle coperture già garantite e bollinate dalla Ragioneria in occasione del Milleproroghe stimate sulla base degli ordini effettuati dalle società e pari a 8,3 milioni di euro per l'anno 2025, 9,5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2026 e 2027 e 1,2 milioni di euro per l'anno 2028, che dovrebbero comunque assicurare l'applicazione della salvaguardia senza ulteriori sorprese per dipendenti e imprese.

Tale modifica va naturalmente a superare la sistemazione dei vari casi transitori qui illustrata sopra, al paragrafo 6.

Confronto tra le due norme transitorie:

a) quella del 2020: concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020:

b) quella attuale: concessi in uso promiscuo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024 nonché per i veicoli ordinati dai datori di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e concessi in uso promiscuo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025

si può osservare quanto segue:

- la norma transitoria ha sicuramente il pregio di sancire l'ultrattività della precedente disciplina (e di quella ancora prima);
- la Risoluzione n.46 del 14/08/2020 sembra essere stata superata, nella norma transitoria, per il mancato richiamo ai «contratti stipulati a decorrere», facendo, invece, leva sull'assegnazione dal datore di lavoro al dipendente (i.e. consegna fisica dell'auto o atto di assegnazione?);
- viene valorizzato l'ordine d'acquisto/noleggior tra datore di lavoro e fornitore;
- il riferimento ai contratti rimane invece nella norma a regime, creando qualche difficoltà di coordinamento tra nuova norma e norma transitoria che dovrebbero essere risolte in favore della prima (es. contratto stipulato nel 2024 ma ordine nel 2025 e immatricolazione e consegna del mezzo entro giugno 2025 oppure contratto e ordine nel 2024 e immatricolazione e consegna del veicolo dopo il 30 giugno 2025);
- la norma a regime, di cui all'art.48, LdB, continua a prevedere infatti: di nuova immatricolazione...concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025.

Abbiamo dunque che il legislatore considera, nelle varie disposizioni 4 eventi che costituiscono altrettanti termini temporali:

1) Contratto(datore-dipendente): citato da LdB 2025 e da norma transitoria del 2020

2) Ordine(datore-fornitore): citato dalla norma di salvaguardia del 2025, nel nuovo art.48-bis, di cui all'emendamento

3) Immatricolazione: citato dalla norma in LdB 2025: "di nuova immatricolazione", cioè immatricolati dopo il 1/1/2025

4) Assegnazione/ Consegna: evento citato

i) sia dalla norma transitoria del 2020 "concessi con contratti stipulati entro il 30 giugno";

ii) sia dall'art.48, LdB 2025, "concessi con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025";

iii) sia nella norma di salvaguardia 2025 (art. 48.bis, emendamento): "concessi ...dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025" oltre che "ordinati dai datori di lavoro entro il 31 dicembre 2024".

Dunque, con alcuni esempi, applicando questa nuova norma di salvaguardia di cui all'emendamento, risulterebbe:

es.1: Contratto (datore-dipendente) 2024 ⇒Ordine (datore-fornitore) 2024 ⇒immatricolazione 2025⇒assegnazione/consegna ante 30/06/2025

⇒ vecchio regime

es.2: Contratto 2024⇒Ordine 2025⇒immatricolazione 2025⇒assegnazione/consegna ante 30/06/2025

⇒ nuovo regime

es.3: Contratto 2024⇒Ordine 2024⇒immatricolazione 2025⇒assegnazione/consegna post 30/06/2025

⇒ nuovo regime

es.4: immatricolazione 2024⇒Contratto 2024⇒Ordine 2024⇒assegnazione/consegna post 30/06/2025

⇒ vecchio regime

Occorre ribadire che era stato raccomandato dalle associazioni al legislatore di temperare sia l'esigenza di non penalizzare i contribuenti che, prima della modifica normativa, avessero ricevuto o contrattualizzato veicoli il cui trattamento fiscale viene penalizzato nel nuovo regime, sia l'opportunità di evitare la discriminazione viceversa di aziende e dipendenti che avevano scelto veicoli "green" precedentemente all'avvio di questo regime. Naturalmente, se si ha interesse ad applicare la nuova normativa, si potrà sempre posticipare la consegna a dopo il 30 giugno. Tuttavia, si potrebbe ritenere che sia in dubbio la tutela di coloro che non rientrano nella norma di transizione e sarebbero stati beneficiati dal nuovo regime. Questo dubbio si ritiene vada fugato: la migliore dottrina ci viene in soccorso ricordando che tale nuova disposizione nel provvedimento "Bollette" va auspicabilmente considerata e applicata come norma di salvaguardia più che come mera norma di transizione. Dobbiamo attenderci chiarimenti a conferma di tale conclusione. Avendo i requisiti per rientrare nel regime precedente come definiti dalla nuova disposizione, si deve ritenere che si potrà applicare la vecchia normativa se più favorevole e comunque la nuova se più favorevole. Se non si potesse applicare la nuova normativa, anche se più favorevole, avremmo bloccato per 3 anni circa gli incentivi al *full electric* e lo scopo del legislatore del 2024 ne sarebbe vanificato.

10. Conclusioni

Ricapitolando, i nuovi coefficienti di calcolo della base imponibile per le auto aziendali ad uso promiscuo entrati in vigore dal primo gennaio 2025, non sono più basati sulle emissioni CO2 del veicolo ma sulla tipologia di alimentazione, con l'obiettivo di favorire l'inserimento nelle flotte di veicoli elettrici ed ibridi plug-in, disincentivando l'utilizzo di quelli con motore termico. In base a questa nuova formulazione, le auto elettriche vengono valorizzate con un coefficiente del 10% e le ibride plug-in del 20%, con un beneficio tra il 5 e il 10% rispetto alla normativa precedente, che prevedeva un coefficiente del 25% per la fascia di emissioni tra 0 e 60 g/km di CO2 emessa. Tutte le altre tipologie di alimentazione, indipendentemente dalle emissioni, vedranno invece applicato un coefficiente del 50%. Questo significa che ad essere penalizzati non saranno solo i veicoli diesel o benzina, ma anche i full hybrid, mild hybrid, bifuel e GPL, cioè tutti quelli con motore termico non ricaricabili, che corrispondono all'85% delle auto aziendali.

Le nuove regole, è stato osservato, non fanno neanche distinzione tra un'utilitaria e un'auto di lusso o una supercar, cosa che non accadeva fino al 2024, quando il coefficiente fiscale era del 30% per la fascia di emissioni 61-160 g/km, del 50% per le auto tra 161 e 190 g/km, fino a raggiungere il 60% per i veicoli oltre i 190 g/km di emissioni CO2. Ad esempio, applicando la disciplina in vigore dal 2025, si potrebbe arrivare al paradosso che una Fiat Panda nella versione base, quindi con coefficiente fiscale del 50%, abbia un valore del fb imponibile complessivo superiore a quello di una Porsche Taycan, auto sportiva elettrica di lusso, che però ha un coefficiente al 10%.

In generale, la nuova norma, con l'aumento del coefficiente dal 30 al 50%, colpisce pesantemente soprattutto le auto con motore termico nella fascia di emissioni tra 61 e 160 g/km di CO2, che costituiscono almeno il 75% delle immatricolazioni dei soggetti Iva. E questo, a causa dell'aumento del reddito imponibile e quindi dell'Irpef e dei contributi previdenziali, avrà un effetto immediato sia sugli stipendi dei lavoratori, che avranno un netto più basso, sia sugli oneri contributivi delle aziende che, a causa della maggiore tassazione sul fringe benefit, subiranno un incremento²⁴. Questo potrebbe portare molte imprese a ridurre il numero di veicoli concessi ai dipendenti o, in alcuni casi, a proporre ai lavoratori di contribuire economicamente al costo del veicolo, trasformando quello che era un beneficio in un onere aggiuntivo.²⁵

Aniasa, l'associazione che rappresenta le aziende di noleggio a lungo termine e servizi di mobilità, stima che con l'applicazione della nuova norma ci sarà un incremento annuo del valore imponibile del benefit auto in media di 1.600 euro (+67%). L'aumento della tassazione interesserà circa un milione di italiani che utilizzano l'auto aziendale e i più penalizzati saranno quei dipendenti che sono i principali utilizzatori delle vetture meno costose delle full electric. Questo porterà nel 2025 a una riduzione di almeno il

²⁴ Sirocchi, Auto aziendali, la manovra detta i tempi e le car policy, Sole24Ore, 11.11.2024.

²⁵ delli Falconi – Tamburro, Auto aziendali, rischio costi per le vecchie assegnazioni, Sole24Ore, 13.11. 2024.

30% delle immatricolazioni di autovetture a uso noleggio a lungo termine (circa 60.000 unità) e del 20% di acquisti da parte delle società (15.000 unità), con minori entrate per l'Erario e gli Enti Locali stimate in 125 milioni di euro. Per parlare di questo e dei pesanti aggravii economici e di mercato che l'aumento dell'aliquota fiscale al 50% per tutti i veicoli in fringe benefit non ricaricabili rischiano di generare, le associazioni di categoria (Anfia, Aniasa e Unrae) già alla fine di febbraio si sono rivolti urgentemente al Governo in una lettera aperta.

Mentre può comprendersi in linea di massima l'incentivo del legislatore al ricorso alla mobilità elettrica, la rilevante penalizzazione prevista per tutti i veicoli non ibridi plug-in meno inquinanti (tassabili ora al 50%) meriterebbe un ripensamento, anche perché la distinzione tra questi veicoli e quelli elettrici ibridi plug-in non tiene in considerazione le percentuali di effettivo utilizzo di questi ultimi veicoli con l'alimentazione elettrica (rispetto all'alimentazione a combustione tradizionale).

Va anche osservato che, nonostante lo spirito della riforma sia chiaramente quello di incentivare il ricorso alla mobilità elettrica, il passaggio all'elettrico integrale o plug-in non è agevolmente attuabile in tutte quelle zone (che rappresentano la stragrande maggioranza del territorio italiano) dove ancora non vi è una diffusione capillare delle infrastrutture di ricarica. Proprio per questo motivo, sarebbe stato preferibile che il legislatore avesse graduato nel tempo il passaggio all'"elettrico" senza penalizzare in maniera così radicale, e da un giorno all'altro, l'utilizzo del parco veicoli con motore a combustione interna.

Per concludere, dal punto di vista squisitamente di teoria tributaria, va osservato, con la migliore dottrina (cfr. Assonime), che, dal 2020, la misura forfetaria del reddito di lavoro in questione viene modificata per fini extra fiscali, ossia in funzione di esigenze -quelle legate all'ecosostenibilità- diverse da quelle connesse all'effettivo vantaggio fiscale del fringe benefit promiscuo in capo al lavoratore. Ancora una volta l'azione del legislatore, come nel 2020, conferma quello che va considerato un vero e proprio vulnus che caratterizza la lettera e l'utilizzo attuale della norma. Si tratta di una disposizione che, nella sua funzione originaria, dovrebbe limitarsi esclusivamente a regolare le modalità di misurazione – e in modalità forfetaria – della parte di uso personale di un benefit lavorativo, da rendere imponibile in capo al beneficiario: essa viene invece sottoposta a una torsione tale, a fini di politiche di incentivi e disincentivi ambientali, tramite la leva fiscale, da far saltare principi, obiettivi ed effetti originari della norma e della ratio lavoristica e tributaria di tale misurazione.

Unindustria/Ufficio Fisco e Diritto d'Impresa
Aggiornamento/ 8 maggio 2025