

Una circolare dell'Agenzia delle entrate fa chiarezza sulle nuove regole di tassazione

Auto aziendali, benefit a due vie

Fisco di favore per i veicoli assegnati fino a giugno 2025

DI ANTONIO COLELLA E

GIUSEPPE SCALIA*

Disciplina di maggiore favore anche per i veicoli ordinati entro il 31.12.24 concessi in uso promiscuo nel primo semestre 2025; importanti precisazioni nei casi di riassegnazione dei veicoli; criterio del valore normale per le assegnazioni dei veicoli ordinati nel 2024 che non soddisfano le condizioni di legge introdotte dal decreto correttivo. Queste, le principali precisazioni che l'Agenzia delle Entrate ha rilasciato con la pubblicazione della circolare 3 luglio 2025, n. 10/E. Con tale atto di prassi, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato la disciplina recentemente introdotta a proposito della determinazione del valore imponible dei fringe benefit derivanti dalla concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori. È bene precisare che non si tratta di veicoli univocamente destinati alla sfera imprenditoriale e/o privata del beneficiario; fattispecie che esulano dalla disciplina in commento. Tale intervento va ad inserirsi nell'ambito di un più ampio processo di revisione normativa, ispirato alle politiche di transizione ecologica ed energetica, promosse a livello europeo e internazionale, che mira a rimodulare il carico fiscale sui veicoli aziendali in funzione della loro sostenibilità ambientale.

L'atto rappresenta uno strumento di ausilio per le imprese e datori di lavoro che, secondo le dichiarazioni di Vincenzo Carratelli, presidente Enbic, irrobustiscono una più chiara attuazione della modifica, nell'ottica di prevenire rischi di contestazione e contribuire ad una più efficace tax compliance. In particolare, con l'articolo 1, comma 48, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 (Legge di bilancio 2025), il legislatore ha deciso di riformulare integralmente il testo dell'articolo 51, comma 4, lettera a), del Tuir, individuando un nuovo criterio per la quantificazione del reddito imponible della tipologia di benefit in argomento. Segnatamente, è stato sostituito il collegamento con i livelli di emissione di anidride carbonica (g/km di CO₂), previsto dal regime precedente, in favore di un criterio che si fonda sulla tipologia di alimentazio-



ne del veicolo concesso in uso promiscuo al lavoratore dipendente (elettrico, elettrificato, endotermico).

Perciò, a decorrere dal 1° gennaio 2025, l'imponibilità dei fringe benefit derivanti dalla concessione in uso promiscuo di veicoli aziendali ai dipendenti è determinata applicando le seguenti percentuali all'importo convenzionale di percorrenza (pari a 15.000 chilometri annui, calcolato secondo il costo chilometrico di esercizio elaborato dall'Automobile Club d'Italia (c.d. «Tabelle ACI»):

- 10% per i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica (c.d. «Battery Electric Vehicles» - BEV);
- 20% per i veicoli elettrici ibridi plug-in (c.d. «Plug-in Hybrid Electric Vehicles» - PHEV);
- 50% per tutte le altre categorie di veicoli, comprese quelle endotermiche e a combustione interna, indipendentemente dal livello di emissione di CO₂.

Pare chiaro, dunque, che tale criterio manifesta l'intenzione del legislatore di incentivare, mediante leve fiscali, la diffusione di veicoli a minor impatto ambientale (quali quelli elettrici o plug-in).

Ad ogni modo, l'applicazione della nuova disciplina presuppone che vengano rispettate, cumulativamente, tre condizioni:

- (i) l'immatricolazione del veicolo a decorrere dal 1° gennaio 2025;
- (ii) la stipula del contratto di concessione in uso promiscuo a partire dalla medesima data;
- (iii) l'effettiva assegnazione e consegna del veicolo al dipendente dal 1° gennaio 2025.

Al riguardo, richiamando i principi già espressi nella Risoluzione 14 agosto 2020, n. 46/E, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che la concessione in uso promiscuo del veicolo aziendale non può configurarsi come un atto unilaterale del datore di lavoro, richiedendo invece il consenso espresso del lavoratore, manifestato mediante la sottoscrizione del documento di assegnazione e completato dalla materiale consegna del bene, rilevante ai fini fiscali secondo il principio di cassa.

Parallelamente, sulle novità in commento il legislatore è intervenuto, ancor più di recente, con l'articolo 6, comma 2-bis, del decreto-legge 28 febbraio 2025, n. 19 (convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2025, n. 60, c.d. DL «Bollette») grazie al quale è stato introdotto il nuovo comma 48-bis nell'articolo 1 della Legge di bilancio 2025, con l'intento di definire una disciplina transitoria finalizzata a garantire la certezza giuridica e l'affidamento dei contribuenti nelle fattispecie ancora pendenti alla data di entrata in vigore della riforma.

Tale disciplina si fonda sulla perdurante applicazione della versione dell'articolo 51, comma 4, lettera a), del Tuir, 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 ai lavoratori dal 1° gennaio al 30 giugno 2025. A tal fine, nella Circolare n. 10/E in commento, l'Agenzia delle Entrate precisa che tale disciplina transitoria si applica quando, pur intervenendo una consegna del veicolo nel primo semestre 2025, l'ordine risulti perfezionato entro il 31 dicembre 2024 e siano altresì rispettati i requisiti ulteriori di immatricolazione e stipulazione contrattuale previsti dal regime previgente. Al-

lo stesso tempo, tuttavia, nell'interpretare la ratio legis del comma 48-bis, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che la nuova disciplina più favorevole può trovare applicazione anche ai veicoli ordinati entro il 31 dicembre 2024, ma immatricolati e consegnati tra il 1° gennaio e il 30 giugno 2025, qualora gli stessi rientrino nelle categorie agevolate (BEV e PHEV), poiché i requisiti sostanziali previsti per accedere alla nuova (e più favorevole) disciplina si sono comunque realizzati integralmente nel 2025. In ultimo, allorché ci si imbatte nelle situazioni in cui nessuna delle predette condizioni è rispettata, il criterio da applicare sarà quello del valore normale, di cui all'art. 9, Tuir. Si tratta delle fattispecie in cui l'assegnazione o la riassegnazione (v.infra) del veicolo ad uso promiscuo avvenga dal 1° luglio 2025 per veicoli ordinati entro il 31.12.2024. In tali casi, infatti, non ricorrerebbero nessuna delle condizioni per applicare le discipline in commento (l'ordine nell'anno d'imposta precedente a seguito dell'assegnazione oltre il primo semestre 2025 pregiudica l'applicazione della disciplina transitoria del DL Bollette).

Su tale aspetto l'Agenzia delle Entrate precisa che il valore fiscalmente rilevante è quello per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorrendo quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro (risoluzione 20 giugno 2017, n. 74/E). Inoltre, con riferimento alla riassegnazione del veicolo a un diverso dipendente, con la Circolare n. 10/E l'Agenzia delle Entrate ha definito tre distinte ipotesi:

- (i) se la riassegnazione avviene entro il 30 giugno 2025, in relazione a veicoli immatricolati dal 1° luglio 2020 e già oggetto di un contratto vigente al 31 dicembre 2024, continua ad applicarsi la disciplina previgente;
- (ii) se la riassegnazione avviene dopo il 30 giugno 2025, sempre in relazione a veicoli immatricolati dal 1° luglio 2020 e già oggetto di un contratto vigente al 31 dicembre 2024, trova applicazione il criterio generale del valore normale di cui all'articolo 51, comma 3, del Tuir, determi-

nato secondo i principi dell'articolo 9 del Tuir, limitatamente alla porzione di valore riferibile all'uso privato (ovvero, escludendo l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro) come già precisato nella Risoluzione 20 giugno 2017, n. 74/E;

(iii) se la riassegnazione riguarda un veicolo immatricolato dal 1° gennaio 2025 e assegnato al lavoratore in base a un nuovo contratto stipulato a decorrere da tale data, si applica la nuova disciplina introdotta dal comma 48 dell'articolo 1 della Legge di bilancio 2025.

A tal proposito, particolarmente significativa è stata la conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria del principio secondo cui la proroga di un contratto già in essere non determina una novazione soggettiva o oggettiva, ma si configura come mera prosecuzione del rapporto contrattuale originario. Pertanto, la disciplina fiscale applicabile resta quella vigente

al momento della sottoscrizione del contratto iniziale, fino alla naturale scadenza del contratto prorogato, purché i requisiti normativi risultino integralmente rispettati sin dalla stipula originaria.

Dunque, in virtù di quanto pure precisato nella Circolare n. 10/E, emerge che, con il nuovo quadro normativo dettato in materia di auto ad uso promiscuo, il legislatore ha inteso definire un regime strutturato e articolato (più semplice, per certi aspetti), ispirato ad esigenze di sostenibilità ambientale e transizione ecologica, che distingue fattispecie ordinarie e transitorie, assicurando la progressiva attuazione della riforma nel rispetto dei principi di certezza del diritto, proporzionalità e legittimo affidamento.

Da rilevare, per l'appunto, il fatto che un sistema così delineato valorizza ancor di più la funzione incentivante dello strumento fiscale in relazione alla tipologia del veicolo e alla sua efficienza ambientale, garantendo al contempo un passaggio ordinato dal regime anteriore a quello riformato, mediante precise regole di coordinamento temporale e rigorose condizioni per l'applicazione dei nuovi criteri di tassazione.

*Studio e-IUS Tax&Legal

© Riproduzione riservata