

Auto elettriche in uso promiscuo al dipendente: vero benefit ma solo se immatricolate e concesse dal 1° gennaio 2025

Edoardo Alessandrini

Il tema del trattamento fiscale dei veicoli aziendali concessi in uso promiscuo ai dipendenti solleva, ormai da mesi, incertezze interpretative che non sembrano, ad oggi, definitivamente risolte sul piano normativo.

Il nobile obiettivo avviato mediante la Legge 30 dicembre 2024, n. 207 (c.d. Legge di bilancio 2025) e volto a dare avvio ad un necessario percorso di transizione energetica anche attraverso la riconversione al *full electric* del parco auto aziendale si scontra con notevoli difficoltà applicative causate, tra l'altro, da improvvise modifiche normative apportate dalla suddetta Legge di Bilancio 2025 all'art. 51, comma 4, lett. a) del TUIR.

Siffatte modifiche, come si illustrerà nel proseguo, in uno con le posizioni restrittive adottate dall'Agenzia delle Entrate in tema di tassazione in capo ai dipendenti dei rimborsi delle ricariche dei veicoli elettrici (per un approfondimento sul tema si rimanda a quanto già pubblicato sul presente sito: E. Alessandrini, [**Auto elettrica in uso promiscuo al dipendente: il rimborso per la ricarica non è un fringe benefit**](#) e [**A Telefisco 2025 le Entrate ribadiscono la tassabilità dei rimborsi delle ricariche delle auto elettriche in uso promiscuo al dipendente**](#)) hanno finito col creare paradossalmente un effetto penalizzante a danno dei dipendenti – e, di riflesso, degli stessi datori di lavoro – che avrebbero dovuto beneficiare della “riconversione green” del parco auto aziendale; e ciò, sino al punto da rendere necessario un correttivo *ad hoc* mediante apposito emendamento introdotto in sede di conversione in legge del D.L. 28.2.2025 n. 19 (c.d. decreto “Bollette”).

Ma andiamo con ordine.

Come noto, l'art. 51, comma 4, lett. a) del TUIR, prevede, in deroga al principio generale secondo il quale i compensi in natura sono assoggettati ad imposizione sulla base del c.d. valore normale di cui all'art. 9 del TUIR, un sistema di tassazione dei veicoli aziendali concessi in uso promiscuo ai dipendenti di tipo “convenzionale”, che prescinde dall'effettivo utilizzo fatto dal lavoratore e determinato in misura pari ad una determinata percentuale del prodotto tra la percorrenza convenzionale annua di 15.000 chilometri e il costo chilometrico di esercizio definito dall'Automobile Club d'Italia (ACI) per ciascun modello di veicolo^[1].

Tale sistema di tassazione, nella versione previgente all'entrata in vigore della Legge di

Bilancio 2025, era modulato non in base alla tipologia di veicolo bensì in proporzione al coefficiente teorico di inquinamento, in termini di emissioni di anidride carbonica, del veicolo stesso.

L'art. 1, comma 632 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 ("legge di bilancio del 2020"), in recepimento di una sempre maggiore sensibilità verso i temi dell'ecosostenibilità e di riduzione delle emissioni inquinanti e, parallelamente, di incentivazione del rinnovamento delle flotte aziendali con veicoli a contenuto impatto ecologico, aveva, in particolare, sostituito la regola di tassazione fino ad allora applicata (e basata su una percentuale unica del 30 per cento), tramite l'individuazione di un imponibile fiscale:

- ridotto per i veicoli meno inquinanti;
- incrementato progressivamente per i veicoli con emissioni di anidride carbonica superiori ai 160 g/km[2].

L'articolo recitava infatti:

"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".

Come è dato evincersi dal tenore letterale della norma vigente sino a pochi mesi fa, nell'introdurre la nuova modalità di tassazione del *fringe benefit*, il legislatore aveva opportunamente previsto una fase transitoria, consentendo l'applicazione postergata della previgente disciplina ai contratti di assegnazione dei veicoli stipulati entro il 30 giugno 2020.

Nonostante la esplicita indicazione della norma alla data del 30 giugno 2020 quale momento spartiacque per l'individuazione della disciplina applicabile, si era reso, tuttavia, necessario un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate sulla portata della locuzione "*di nuova immatricolazione*" e sulla corretta estensione temporale dei contratti di "*concessione in uso promiscuo*" degli autoveicoli ai dipendenti.

Rispetto a tali profili, nella risoluzione n. 46/E del 2020, l'A.f. aveva chiarito innanzitutto che, per l'individuazione della data di "nuova immatricolazione", occorresse fare esclusivo riferimento al termine appositamente individuato dalla legge di bilancio 2020 e decorrente dal 1° luglio 2020 (e non già, dunque, alla data di entrata in vigore della menzionata legge di bilancio).

Analogo spartiacque temporale avrebbe dovuto essere individuato anche in relazione ai contratti di concessione in uso promiscuo dell'autoveicolo ricadenti nella nuova disciplina; e ciò con la conseguenza che, in particolare, sarebbero rimasti esclusi dal perimetro delle nuove previsioni i contratti di assegnazione perfezionati in data antecedente al 1° luglio 2020, ancorché riguardanti autoveicoli destinati ad essere immatricolati in un momento successivo a tale data.

Diversamente da quanto sopra, l'intervento di riscrittura dell'art. 51 TUIR effettuato con la Legge di Bilancio 2025 non si occupa(va) dei profili temporali legati all'entrata in vigore della nuova disciplina, prevedendo una immediata efficacia (decorrente dal 1° gennaio 2025) delle nuove (e in alcuni casi più gravose) modalità di tassazione degli autoveicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti.

Nel testo originariamente approvato, il comma 48 dell'art. 1 della Legge di bilancio 2025 si limitava infatti a stabilire:

"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 elabora entro il 30 novembre di ciascun anno e comunica al Ministero dell'economia e delle finanze, il quale provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente. La predetta percentuale è 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"[3].

La norma, a ben vedere, fornisce la quantificazione del valore normale "convenzionale" del *fringe benefit* auto dato in uso promiscuo ai dipendenti con riferimento agli autoveicoli (i) di "nuova immatricolazione" (ossia, immatricolati successivamente al 1° gennaio 2025) e (ii) concessi in uso promiscuo a decorrere dal 1° gennaio 2025 (vale a dire, assegnati al dipendente dopo tale data).

Nulla era, invece, previsto in merito al regime fiscale applicabile relativamente ai veicoli immatricolati e concessi in uso promiscuo fino al 31 dicembre 2024 ovvero per quelli concessi dopo tale data, ma immatricolati entro il 2024.

In mancanza di un regime *ad hoc* e diversamente da quanto previsto dalla Legge di bilancio 2020, la modifica all'art. 51 TUIR avrebbe, quindi, comportato l'obbligo, per tali fattispecie, di determinare il *fringe benefit* sulla base dei principi generali in tema di "valore normale" (art. 9 del T.U.I.R.), anziché sulla base di valori convenzionalmente stabiliti.

Tale aspetto ha sollevato non poche perplessità in capo agli operatori, alla luce dell'aggravio impositivo che la modifica normativa avrebbe comportato per i dipendenti che avessero beneficiato di un'auto aziendale assegnata in uso promiscuo in data successiva al 31 dicembre 2024, ma oggetto di precedente immatricolazione.

Le criticità di cui sopra erano state evidenziate anche da Assonime (cfr. Circolare n. 7/2025) e dalla Fondazione Studi Consulenti del Lavoro (cfr. approfondimento del 10/04/2025).

In entrambi i documenti, era stata messa in luce l'incoerenza di un'interpretazione "letterale" della nuova disciplina, che - ove rigorosamente intesa - avrebbe comportato, per tutte le ipotesi non espressamente menzionate, la tassazione del *benefit* secondo il criterio del valore

normale (in luogo del valore forfetario ACI); il tutto, con l'effetto di rendere meno appetibile per i lavoratori dipendenti l'assegnazione in uso promiscuo di auto (elettriche o ibride) immatricolate e/o consegnate prima del 31 dicembre 2024.

Anche alla luce di tali considerazioni, secondo l'interpretazione prospettata da Assonime, le assegnazioni che non presentassero tutte le caratteristiche per l'applicazione del regime introdotto dalla Legge di Bilancio 2025, avrebbero dovuto continuare ad essere disciplinate dalle disposizioni vigenti al 31 dicembre 2024^[4].

Nel tentativo di offrire una risposta alle problematiche sopra individuate, con emendamento apportato in sede di conversione al decreto-legge 28 febbraio 2025, n. 19 (c.d. Decreto bollette) ed approvato da entrambe le camere lo scorso 23 aprile 2025, il regime di tassazione delle auto in uso promiscuo ai dipendenti di cui all'art. 51 TUIR è stato nuovamente modificato nei seguenti termini:

“Dopo il comma 2, inserire i seguenti:

2-bis. Al fine di assicurare la progressiva attuazione delle misure finalizzate al raggiungimento degli obiettivi di transizione energetica nel rispetto dei principi di progressività e proporzionalità per le famiglie e le imprese, all'articolo 1 della legge 30 dicembre 2024, n. 207, dopo il comma 48 è inserito 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»”.

Come è dato evincere dal dossier accompagnatorio al D.L. 19/2025 - A.C. 2281-A

“Il comma 2-bis, aggiunto in sede referente, introduce il nuovo comma 48-bis nell'articolo 1 della legge n. 207 del 2024 (legge di bilancio 2025), il quale, con riferimento ai veicoli concessi in uso promiscuo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024, nonché a quelli ordinati dai datori di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e concessi

in uso promiscuo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025, fa salva l'applicazione della disciplina sui criteri di tassazione dei fringe benefits connessi a tali veicoli prevista dall'articolo 51, comma 4, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (TUIR), nel testo vigente al 31 dicembre 2024. La medesima disposizione chiarisce che lo scopo è quello di assicurare la progressiva implementazione delle misure preordinate al raggiungimento degli obiettivi di transizione energetica, in ossequio, tra l'altro, ai principi di progressività e proporzionalità per famiglie e imprese”.

Orbene, se l'emendamento sembra *prima facie* risolvere alcuni dei dubbi sollevati nel corso degli ultimi mesi, al tempo stesso non manca di destare ulteriori perplessità sotto il profilo delle discriminazioni e disparità di trattamento che verranno a delinearsi nel trattamento fiscale dei veicoli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti.

Se infatti il correttivo estende l'applicazione della disciplina vigente al 31 dicembre 2024 ai veicoli concessi in uso promiscuo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024, nonché a quelli ordinati dai datori di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e concessi in uso promiscuo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025, nulla dice circa un'eventuale consegna del veicolo oltre la suddetta data del 30 giugno 2025^[5].

A ben vedere, dunque, da un lato, l'emendamento apportato al Decreto Bollette sembra aver scongiurato il “rischio” di applicazione “indiscriminata” della disciplina dettata dall'art. 9 del TUIR (e, quindi, del criterio del valore normale ivi indicato) per tutti i veicoli assegnati ad uso promiscuo ai dipendenti prima del 2025; dall'altro, tuttavia, la previsione espone i dipendenti ad un regime fiscale più gravoso di quello vigente nel 2024, quale quello appunto introdotto dalla novella normativa, nel caso di veicoli non full electric o ibrido plug-in consegnati oltre la data del 30 giugno 2025, ancorché ordinati entro il 31 dicembre 2024.

Tale aspetto rischia di essere altamente penalizzante in quanto, come da più parti evidenziato, i tempi di consegna di una vettura dipendono da fattori esogeni, quali la produzione del veicolo, possibili difetti della macchina o banali ritardi nei trasporti, sui quali né le imprese né i dipendenti possono in alcun modo intervenire^[6].

^[1] Per chiarimenti al riguardo si veda Circolare Min. Finanze 23 dicembre 1997, n. 326, par. 2.3.2 e 2.3.2.1.

[2] Art. 51, comma 4, lett. a) in vigore sino al 31.12.2029: *“a) per gli autoveicoli indicati nell’articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30 per cento dell’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 deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero 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”.*

[3] Come evidenziato da Assonime nella recente Circolare n. 7/2025 in ordine al cambiamento di regime introdotto ad opera della legge di Bilancio 2025:

- *“per i veicoli con emissioni ≤ 60 g/km (elettrici ibridi plug-in e full electric), si passa da una percentuale di imponibilità del 25% a una del 20% per i veicoli elettrici ibridi plug-in e una del 10% per i veicoli a trazione esclusivamente elettrica a batteria;*

- *per i veicoli con emissioni > 60 g/km ≤ 160 g/km, si passa da una percentuale di imponibilità del 30% a una del 50%;*

- *per i veicoli con emissioni > 160 g/km ≤ 190 g/km, resta ferma la percentuale di imponibilità del 50%;*

- *per i veicoli con emissioni > 190 g/km, vi è invece una riduzione della percentuale di imponibilità dal 60% al 50%.”*

[4] Nella Circolare n. 7/2025, Assonime sottolinea inoltre come la tesi di ritenere ancora vigenti le precedenti disposizioni per tutte le situazioni non coperte dalla nuova formulazione dell’art. 51, comma 4, lett. a) trovi un chiaro sostegno anche nella relazione tecnica alla legge di bilancio 2025 stessa da cui si evince chiaramente che gli effetti finanziari sul gettito pubblico della modifica normativa sono stati calcolati tenendo esclusivamente conto dei veicoli di nuova immatricolazione assegnati dal 2025.

[5] Tale data, tra l’altro, è stata inserita soltanto quale spartiacque al fine di contenere i costi in relazione alle risorse disponibili pari a 8,3 milioni di euro.

[6] In tal senso, si veda N. COTTONE, M. MOBILI, *Auto aziendali: con la tagliola del 30 giugno dipendenti non tutti uguali davanti al Fisco*, in Sole 24 Ore, 17 aprile 2025.