

Risposta n. 233/2025

OGGETTO: Auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti – Optional a carico dei dipendenti – Articolo 51, comma 4, lettera a), del Tuir

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante (di seguito "*Società*" o "*Istante*") rappresenta di concedere ai propri dipendenti il godimento di veicoli in uso promiscuo e che è sua intenzione offrire agli stessi la possibilità di richiedere alcuni *optional* per detti veicoli, previo pagamento del relativo prezzo, mediante trattenuta in busta paga. Il costo degli *optional* sarebbe, quindi, a pieno carico dei dipendenti interessati.

In riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, l'*Istante* ha chiarito di concedere gratuitamente i veicoli ad uso promiscuo ai dipendenti e che il pagamento dell'*optional* costituirebbe l'unico importo effettivamente dovuto alla *Società* dal dipendente.

L'*Istante* ha chiarito, altresì, che «*il valore del fringe benefit sul quale il dipendente paga imposte e contributi è determinato sulla base delle tabelle ACI di tempo in tempo vigenti. Il valore dell'optional, invece, deriverebbe direttamente dalla relativa fattura di acquisto emessa dal noleggiante nei confronti della società*».

Riguardo al trattamento fiscale ai suddetti *optional*, l'*Istante* fa presente che in base alle disposizioni contenute nell'articolo 51, comma 4, lettera *a*), del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), il valore del *fringe benefit* da assoggettare a tassazione in capo al dipendente è determinato in modo forfetario, sulla base dei costi chilometrici di esercizio desumibili dalle tabelle nazionali dell'ACI, e che tale valore deve essere assunto «*al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente*».

Rappresentato quanto sopra, la *Società*, in qualità di sostituto d'imposta, chiede di sapere se, ai fini della corretta applicazione delle ritenute fiscali e previdenziali, le somme eventualmente trattenute ai dipendenti, per gli *optional* dagli stessi richiesti sui veicoli loro assegnati in uso promiscuo, debbano essere sottratte o meno dalla base imponibile del reddito di lavoro dipendente.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* fa presente che l'articolo 51, comma 4, lettera *a*), del Tuir prevede, genericamente, che il valore del *fringe benefit* da assoggettare a tassazione è determinato «*al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente*».

Ad avviso dell'*Istante*, la disposizione «*non precisa che le trattenute idonee a ridurre la base imponibile in capo al dipendente debbano essere effettuate a "titolo di*

godimento" del veicolo» e con la stessa il legislatore ha inteso «escludere dal reddito imponibile del dipendente qualsiasi trattenuta effettuata in relazione al menzionato fringe benefit-veicolo» concesso in uso promiscuo, senza richiedere necessariamente un collegamento con il godimento del veicolo stesso.

L'Istante fa presente, inoltre, che nella circolare del Ministero delle Finanze 23 dicembre 1997, n. 326, paragrafo 2.3.2.1, è stato precisato che per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, l'importo da assoggettare a tassazione *«deve essere assunto al netto di quanto trattenuto al dipendente o da questo corrisposto nello stesso periodo in cambio della possibilità di utilizzare anche a fini personali il mezzo»* e che la determinazione dell'importo imponibile è del tutto forfetaria e *«prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo e anche dalla percorrenza che il dipendente effettua realmente»* (cfr. anche circolare 19 gennaio 2007, n. 1/E).

Nella citata circolare n. 326 del 1997 è stato chiarito, altresì, che *«il datore di lavoro, oltre a concedere la possibilità di utilizzare il veicolo in modo promiscuo, può fornire, gratuitamente o meno, altri beni o servizi, ad esempio, l'immobile per custodire il veicolo, etc., beni e servizi che andranno separatamente valutati al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente»*.

L'Istante afferma, inoltre, che nel documento *"Considerazioni metodologiche"*, predisposto dall'ACI a supporto dell'elaborazione delle citate tabelle, è precisato che *«per "costo di esercizio del veicolo", è inteso l'insieme delle spese che l'automobilista sostiene per l'uso del veicolo, più le quote di ammortamento (quota capitale e quota interessi) del capitale necessario per l'acquisto del veicolo, ammortizzato in un determinato periodo d'uso espresso in km (vita tecnica)»* e che ai fini del calcolo del costo chilometrico

d'esercizio dei veicoli si tiene conto del prezzo di listino degli stessi, senza considerare, quindi gli *optional*.

Alla luce di quanto sopra rappresentato, l'*Istante* ritiene che le somme trattenute ai dipendenti per i costi degli *optional* dagli stessi richiesti sui veicoli assegnati in uso promiscuo debbano essere sottratte dall'importo del *fringe benefit* da assoggettare alle ritenute fiscali e previdenziali, nel limite ovviamente di quanto imponibile a tale titolo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 51, comma 1, del Tuir, prevede che costituiscono reddito di lavoro dipendente *«tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro»*.

La predetta disposizione sancisce il c.d. "*principio di onnicomprensività*" del reddito di lavoro dipendente, in base al quale sia gli emolumenti in denaro, sia i valori corrispondenti ai beni, ai servizi ed alle opere offerti dal datore di lavoro ai propri dipendenti costituiscono redditi imponibili e, in quanto tali, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Il successivo comma 3 dispone che *«Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9»* del medesimo Tuir.

Come chiarito nella circolare n. 326 del 1997, al paragrafo 2.3, il citato comma 3 dell'articolo 51 individua nel valore normale di cui all'articolo 9 del Tuir, il criterio generale di valutazione dei beni ceduti e dei servizi prestati al dipendente.

Il medesimo articolo 51 individua, tuttavia, specifiche deroghe al principio di onnicomprensività, elencando le componenti reddituali che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte.

Per quanto di interesse in questa sede, si rileva che il comma 4, lettera *a*), della disposizione in esame, nel definire il regime fiscale dei veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, prevede per gli stessi, in deroga al generale criterio di tassazione dei *fringe benefit*, basato sul loro valore normale, un criterio di determinazione forfetaria del *quantum* da assoggettare a tassazione.

L'articolo 1, comma 48, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 (legge di bilancio 2025), in vigore dal 1° gennaio 2025, ha modificato la citata lettera *a*), al fine di incentivare il ricorso all'utilizzo di veicoli elettrici, disponendo che *«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».

Il successivo comma 48-bis, introdotto dall'articolo 6, comma 2-bis, del decreto legge 28 febbraio 2025, n. 19, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2025, n. 60, prevede che *«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».*

La modifica normativa introdotta dalla legge di bilancio 2025 conferma, dunque, la tassazione forfetaria dei veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, seppur graduata in ragione della tipologia di alimentazione del veicolo.

In relazione ai veicoli ad uso promiscuo, nella citata circolare n. 326 del 1997, al paragrafo 2.3.2.1, è stato chiarito che la determinazione del valore imponibile sulla base del totale del costo di percorrenza esposto nelle tabelle ACI costituisce *«una determinazione dell'importo da assoggettare a tassazione del tutto forfetaria, che prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo e anche dalla percorrenza che il dipendente effettua realmente. È del tutto irrilevante, quindi, che il dipendente sostenga a proprio carico tutti o taluni degli elementi che sono nella base di commisurazione del costo di percorrenza fissato dall'ACI, dovendosi comunque fare riferimento, ai fini della determinazione dell'importo da assumere a tassazione, al totale costo di percorrenza esposto nelle suddette tabelle».*

Nel medesimo documento di prassi è stato chiarito, altresì, che *«il datore di lavoro, oltre a concedere la possibilità di utilizzare il veicolo in modo promiscuo, può fornire, gratuitamente o meno, altri beni o servizi, ad esempio, l'immobile per custodire il veicolo, etc., beni e servizi che andranno separatamente valutati al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente»* e che *«se il dipendente corrisponde delle somme (con il metodo del versamento o della trattenuta) nello stesso periodo d'imposta, per la possibilità di utilizzare il veicolo in modo promiscuo che il datore di lavoro gli ha concesso, tali somme devono essere sottratte dal valore del veicolo stabilito presuntivamente dal legislatore»* (cfr. anche circolare 19 gennaio 2007, n.1, paragrafo 17.1).

In linea con il citato documento di prassi, nella risposta ad interpello pubblicata il 25 agosto 2023, n. 421, è stato chiarito che l'installazione di infrastruttura (wallbox, colonnine di ricarica e contatore a defalco) effettuata presso l'abitazione del dipendente rientra tra i beni che vanno separatamente valutati al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente e, pertanto, da assoggettare a tassazione come reddito di lavoro dipendente.

Al riguardo, si rappresenta che la disposizione contenuta nell'articolo 51, comma 4, lettera a), del Tuir, nella parte in cui prevede che il valore dei veicoli concessi ad uso promiscuo è assoggettato a tassazione *«al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente»*, deve intendersi riferita, come si evince dalla citata circolare n. 326 del 1997, non a tutte le somme trattenute al lavoratore o versate dallo stesso, a vario titolo, in relazione al veicolo assegnato, ma solo a quelle eventualmente richieste dal datore per l'uso a fini personali del veicolo stesso, determinate sulla base delle tabelle ACI.

La citata disposizione disciplina, infatti, esclusivamente la determinazione forfetaria del valore da assoggettare a tassazione del veicolo nell'ipotesi in cui lo stesso sia concesso in uso promiscuo al dipendente, ancorandola al costo chilometrico d'esercizio individuato in base alle tabelle ACI. Nella determinazione di tali valori l'ACI tiene conto dei costi annui non proporzionali alla percorrenza, ovvero di tutti i costi che in ogni caso l'automobilista deve sostenere, indipendentemente dal grado di utilizzazione del veicolo, e dei costi annui proporzionali alla percorrenza, ovvero dei costi che direttamente o indirettamente sono connessi al grado di utilizzazione del veicolo stesso. Pertanto, non rientrano nella determinazione di tale valore eventuali *optional*.

Ne consegue che, nell'ipotesi in cui il dipendente versi delle somme per la fruizione di altri *benefit* legati al veicolo concesso in uso promiscuo, le stesse non potranno essere portate in diminuzione del valore del veicolo forfetariamente determinato in base al costo di percorrenza riportato nelle tabelle ACI.

In relazione al caso di specie, si ritiene pertanto che, qualora l'*Istante* trattenga in capo ai dipendenti delle somme per la richiesta di *optional* aggiuntivi da installare sui veicoli concesso in uso promiscuo, che non sono ricompresi nella valorizzazione determinata nelle tabelle ACI, le stesse non riducono il valore del *fringe benefit* da assoggettare a tassazione ai sensi dell'articolo 51, comma 4, lettera *a*), del Tuir.

Ne consegue che eventuali somme corrisposte dal dipendente per l'acquisto degli *optional* dovranno essere trattenute dall'importo netto corrisposto in busta paga.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della

loro veridicità e concreta attuazione del contenuto ed ha ad oggetto esclusivamente il corretto trattamento fiscale, da parte del sostituto d'imposta, dei veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, e non anche il relativo trattamento ai fini previdenziali, in quanto non di competenza della scrivente.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se la rappresentazione delle vicende descritte in sede di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante ovvero rappresentati in maniera difforme dalla realtà possa condurre ad una diversa qualificazione fiscale della fattispecie in esame.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)