

AI SIGG.RI CLIENTI

LORO SEDI/INDIRIZZI

OGGETTO: FOCUS NOVITA' SU SPESE DI TRASFERTA, BENEFIT & C

Gentili Clienti,

la [legge di Bilancio](#) riformula la disciplina relativa alla determinazione del fringe benefit per le auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti, con contratti stipulati **a decorrere dal 1° gennaio 2025**. La disposizione riduce in modo significativo la tassazione per i veicoli "green" ma risulta in generale più conveniente rispetto all'attuale disciplina. Le novità potrebbero avere effetto altresì sulla base imponibile IVA relativa alla messa a disposizione del veicolo al dipendente, costituita dal valore normale dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore al predetto valore.

- 1 Generalità
- 2 Modalità di pagamento
- 3 Deducibilità della spesa in capo all'impresa
- 4 Decorrenza
- 5 L'impatto su dipendenti e datori di lavoro
- 6 I possibili effetti ai fini IVA
- 7 Obbligo di tracciabilità delle spese di rappresentanza per i professionisti
- 8 Decorrenza
- 9 Obbligo di tracciabilità delle spese di rappresentanza per le imprese
- 10 Spese di pubblicità e sponsorizzazione
- 11 Decorrenza

1) Generalità

Modificando l'[art. 51, comma 5](#), del TUIR, viene introdotto l'obbligo di pagamento mediante mezzi tracciabili per la non concorrenza al reddito delle spese relative alle **trasferte dei dipendenti**.

Nello specifico, aggiungendo un ultimo periodo al citato [comma 5](#), viene previsto che, se i relativi pagamenti sono eseguiti con metodi tracciabili, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente i rimborsi delle spese per le trasferte o le missioni di cui al [comma 5](#) per:

- vitto;
- alloggio;

- viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1 della legge n. 21/1992 (vale a dire taxi o noleggio con conducente).

2) Modalità di pagamento

Le spese devono quindi essere pagate mediante:

- versamento bancario o postale;
- altri sistemi di pagamento previsti dall'[art. 23](#) del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (quali carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari).

3) Deducibilità della spesa in capo all'impresa

Analogo obbligo di pagamento mediante mezzi tracciabili è previsto anche ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa e dall'IRAP delle spese di vitto e alloggio, nonché dei rimborsi analitici delle spese per viaggio e trasporto, effettuati mediante i suddetti autoservizi pubblici (taxi o noleggio con conducente), sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi.

4) Decorrenza

Le nuove disposizioni si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (2025 per i soggetti "solari").

L'[art. 1, commi 81-86](#), della legge di Bilancio 2025 reca importanti novità in materia **auto aziendali date in utilizzo promiscuo ai lavoratori dipendenti**. Con una modifica all'[art. 51, comma 4](#), lett. a), del TUIR, infatti, si prevede che:

- per i veicoli di **nuova immatricolazione**,
- concessi in uso promiscuo ai dipendenti **a decorrere dal 1° gennaio 2025**,
- il fringe benefit imponibile sia calcolato come segue:
 - **generalità dei veicoli**: si assume il **50% dell'importo** corrispondente a una percorrenza **convenzionale di 15.000 km** calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle Tabelle nazionali dell'ACI, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente;
 - **veicoli elettrici ibridi plug-in**: la percentuale è pari al 20%;
 - **veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica**: la percentuale scende fino al 10%.

Viene quindi superata l'attuale disciplina basata sulle emissioni di anidride carbonica introdotta dall'[art. 1, comma 632, della legge n. 160/2019](#) e di seguito riepilogata:

Limite di emissione di anidride carbonica dell'auto	Tassazione fringe benefit	
	2020	2021 -2024
60 g/Km	25%	
Da 61 a 160 g/Km	30%	
Da 161 a 190 g/Km	40%	50%
Superiore a 190 g/Km	50%	60%

Utilizzando il **nuovo criterio** la tassazione del fringe benefit risulterebbe più conveniente per quasi tutti, riguardando:

- sia quei dipendenti che si vedranno assegnare **auto elettriche o plug-in**, grazie all'abbattimento delle aliquote rispetto al passato;
- sia, seppur in modo più calmierato, **i veicoli con emissioni superiori a 190 g/km** che paradossalmente passerebbero da una tassazione del 60% a quella del 50% (motivo per cui non si escludono variazioni in corso d'opera).

5) L'impatto su dipendenti e datori di lavoro

Quando a favore del lavoratore è previsto l'utilizzo dell'auto aziendale **anche ai fini personali**, si viene a configurare un c.d. "**fringe benefit**", ossia di un beneficio accessorio e complementare rispetto alla remunerazione principale. Per il dipendente, i fringe benefits sono dei compensi in natura e non in denaro, che **concorrono a formare** il reddito ai sensi dell'[art. 51](#) del TUIR.

L'impatto della **nuova rideterminazione delle soglie di imponibilità**, pur mirando ad agevolare la transizione a veicoli green comporta alcuni **effetti a dir poco paradossali** come si illustra di seguito (supponendo, per semplicità l'assenza di importi addebitati al dipendente):

	Modello autovettura assegnata	
	Porsche Taycan Turbo	Fiat 500
Costo km (*)	0,9142	0,3677
Percorrenza convenzionale	15.000	15.000
Valore fringe benefit	13.713	5.515
Percentuale imponibilità	10%	50%
Fringe benefit imponibile	1.371,30	2.757,50

*tabella ACI 2024, supposto uguale per il 2025 ai fini dell'esemplificazione.

Assegnando una Porsche elettrica da oltre 400 cv il valore del fringe benefit risulta molto più basso rispetto ad una 500.

Per il **datore di lavoro**, invece, ai sensi dell'[art. 164](#) del TUIR il costo delle auto concesse ai dipendenti resta **deducibile al 70%, senza limitazioni di importo**, purché:

- **l'utilizzo del veicolo sia promiscuo**, ossia attribuito da parte del datore di lavoro al dipendente per uso ai fini sia aziendali che personali;
- **risulti l'utilizzo del veicolo** da parte del dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta, ovvero **per la metà più uno** dei giorni che compongono il periodo d'imposta.

Apparentemente, le modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2025 **non impattano in modo diretto** sul regime di deducibilità delle imprese. È evidente però che, per le assegnazioni future, ossia successive al **1° gennaio 2025**, il datore di lavoro si troverà molto probabilmente a sostenere maggiori costi per rinnovare il parco auto in utilizzo promiscuo, sfruttando la tassazione più favorevole sui veicoli "green".

6) I possibili effetti ai fini IVA

Ai fini IVA, i veicoli utilizzati dal datore di lavoro nell'esercizio dell'impresa e messi a disposizione dei dipendenti, dietro un **corrispettivo convenuto** specificamente per la possibilità accordata a questi ultimi di utilizzarli anche per scopi privati, sono comunque da considerarsi "utilizzati **totalmente** per l'effettuazione di operazioni poste in essere **nell'ambito dell'attività d'impresa**: le operazioni tipiche dell'attività d'impresa, da un lato, e la messa a disposizione dietro corrispettivo a favore del dipendente, dall'altro" (risoluzione 20 febbraio 2008, n. 6/DPF).

In tal caso, quindi, è **integralmente detraibile l'imposta** assolta per l'acquisto del veicolo a meno che non sussistano limitazioni derivanti da operazioni esenti o non soggette a IVA. Resta fermo che il corrispettivo addebitato al dipendente per l'uso personale del veicolo **debba essere fatturato con IVA** (cfr. Ministero delle Finanze, **C.M. 23 dicembre 1997, n. 326/E**, par. 2.3.2.1 e **R.M. 7 marzo 2000, n. 25/E**).

Per la messa a disposizione del personale dipendente dei veicoli, inoltre, la base imponibile IVA è costituita dal **valore normale dei servizi**, se è dovuto un corrispettivo inferiore al predetto valore (art. 13, comma 3, lett. d, [D.P.R. n. 633/1972](#)). La disposizione è finalizzata a garantire che il corrispettivo addebitato sia effettivo e non meramente simbolico (cfr. Assonime, circolare 14 febbraio 2008, n. 11).

Il **valore normale** rilevante ai fini IVA è **quello del fringe benefit** determinato ai sensi dell'[art. 51, comma 4](#), lett. a), TUIR, comprensivo delle somme eventualmente trattenute al lavoratore dipendente e al netto dell'IVA compresa in detto importo ([art. 24, comma 6](#), legge n. 88/2009).

Per effetto delle modifiche apportate con la legge di Bilancio 2025, per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti **con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025**, la determinazione del fringe benefit deve avvenire, ai fini IVA, con le **nuove percentuali** (50%, ridotta se del caso al 20-10%).

Pertanto, le concessioni ad uso promiscuo:

- delle autovetture **elettriche ibride plug-in**,
- degli autoveicoli **a batteria a trazione esclusivamente elettrica**,
- delle vetture particolarmente inquinanti (**emissioni superiori a 190 g/Km**)

sconteranno una **minor base imponibile IVA**, se il corrispettivo dovuto risultasse inferiore all'ammontare del fringe benefit.

7) Obbligo di tracciabilità delle spese di rappresentanza per i professionisti

Anche per gli esercenti arti e professioni, viene previsto che le spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, nonché quelle di viaggio e trasporto, effettuati mediante i suddetti autoservizi pubblici non di linea (taxi o noleggio con conducente), addebitate analiticamente al committente, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi, saranno deducibili (ai fini del reddito d'impresa e dell'IRAP48) se eseguite mediante i citati **strumenti tracciabili** (es. carte di debito, di credito e prepagate, ecc.).

Anche in questo caso, resterebbero fermi i **requisiti di deducibilità** attualmente dettati dall'art. 54, commi 5 e 6, del TUIR.

8) Decorrenza

La disposizione si applicherà **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (si tratta del 2025)**, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

9) Obbligo di tracciabilità delle spese di rappresentanza per le imprese

Si prevede l'integrazione dell'[art. 108, comma 2](#), del TUIR, al fine di stabilire che anche le spese di rappresentanza e quelle per omaggi saranno deducibili (ai fini del reddito d'impresa e



dell'IRAP) solo se sostenute con versamento bancario o postale ovvero mediante i suddetti sistemi di pagamento previsti dall'[art. 23](#) del D.Lgs. n. 241/1997 (vale a dire, carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari).

Pertanto, tutte le spese che si qualificano come tali in base al D.M. 19 novembre 2008, saranno deducibili:

- da un lato, se il pagamento sarà eseguito con i suddetti strumenti;
- dall'altro, se rientrano nei limiti quantitativi già attualmente fissati dall'[art. 108, comma 2](#), del TUIR.

10) Spese di pubblicità e sponsorizzazione

Tenuto conto che la legge di Bilancio 2025 richiama soltanto tale ultima disposizione, la modifica non dovrebbe interessare, attesa la loro diversa natura, né le spese di pubblicità, né quelle di sponsorizzazione, che quindi dovrebbero continuare a essere deducibili anche se pagate in contante.

11) Decorrenza

La disposizione si applicherà dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (si tratta del 2025, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Con i più cordiali saluti.

Dueville, 08 gennaio 2025

SCC COMMERCIALISTI