

Revisione legale dell'area lavoro

Edizione 2025 - Modulo 3

Verifica della regolare tenuta della contabilità (SA Italia 250B): uso promiscuo dell'auto aziendale, aspetti fiscali e previdenziali del fringe benefit

22 ottobre 2025

Massimo De Vita

Componente della Commissione Diritto del lavoro dell'Odcec di Roma
Commercialista e Revisore legale

ADEMPIMENTI DEL REVISORE

Art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, comma 1

Il revisore o la società di revisione:

- esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto, ed illustrano i risultati della revisione legale;
- verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

PRINCIPIO DI REVISIONE (SA ITALIA) 250B

LE VERIFICHE DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITÀ SOCIALE

Verifiche periodiche

Le verifiche periodiche rappresentano il *fulcro* dell'attività del revisore, il quale, in base al Principio di revisione (SA ITALIA) 250B, in ciascuna di esse deve:

- a) acquisire informazioni ovvero aggiornare le informazioni già acquisite in merito alle procedure adottate dall'impresa al fine di (i) **individuare i libri obbligatori da tenere ed introdurre nuovi libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale** e da eventuali leggi speciali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità, (ii) **assicurare la tempestiva e regolare vidimazione e bollatura dei libri obbligatori**, ove applicabile, (iii) **assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali**, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
- b) verificare, su base campionaria, l'esistenza dei libri obbligatori di cui alla lettera a) precedente, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
- c) verificare, su base campionaria, la regolare tenuta ed il tempestivo aggiornamento dei libri di cui alla lettera a) precedente, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
- d) verificare, su base campionaria, l'esecuzione degli **adempimenti fiscali e previdenziali** richiesti dalla normativa di riferimento, attraverso l'esame della documentazione pertinente e delle relative registrazioni;
- e) verificare la sistemazione da parte della direzione di carenze nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale e non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, se riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente;
- f) verificare la sistemazione da parte della direzione di errori nelle scritture contabili laddove riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente.

FRINGE BENEFITS

Art. 51 T.U.I.R.

1. Il reddito di lavoro dipendente è costituito da 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. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono.

Vi rientrano anche le erogazioni in natura, e quindi la concessione di **auto aziendali**



Veicoli concessi in uso ai dipendenti

TIPOLOGIE DI VEICOLI

- autovetture: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente;
- autoveicoli per trasporto promiscuo: veicoli aventi una massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 t o 4,5 t se a trazione elettrica o a batteria, destinati al trasporto di persone e di cose e capaci di contenere al massimo nove posti compreso quello del conducente;
- autocaravan: veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo, compreso il conducente;
- motocicli e ciclomotori.

TIPOLOGIA DI ASSEGNAZIONE IN USO

- Uso esclusivamente privato: il dipendente utilizza il mezzo solo a fini propri senza alcun uso aziendale;
- Uso esclusivamente aziendale: il dipendente utilizza il veicolo per soli fini lavorativi (si pensi ai mezzi di lavoro che a fine giornata rientrano nelle rimesse del datore di lavoro);
- Autoveicolo concesso in uso promiscuo (sia aziendale/lavorativo sia privato).

Uso privato ➡ Interamente imponibile (imposte e contributi)

Uso esclusivamente aziendale ➡ non imponibile

VEICOLI CONCESSI IN USO PROMISCOUO AI DIPENDENTI

L'uso promiscuo al dipendente e la sua concessione in uso, genera imponibile fiscale e, per il principio della c.d. «armonizzazione» degli imponibili, anche contributivo.

Nel tempo la normativa si è evoluta ed assistiamo ad una stratificazione dei criteri.

Criteri valevoli fino al 30/06/2020

Il valore del «benefit» si calcolava applicando la percentuale del 30% al valore da tabella ACI corrispondente ad una percorrenza di 15.000 km anno per il veicolo interessato.

VEICOLI CONCESSI IN USO PROMISCUO AI DIPENDENTI (segue)

- Criteri validi per Contratti di concessione stipulati e veicoli immatricolati ed assegnati al dipendente nel periodo dal 1/7/2020 al 31/12/2024:
 - CO2 fino a 60 g/km - 25% dell'importo corrispondente a percorrenza convenzionale di 15.000 km (tabelle ACI);
 - CO2 da 61 a 160 g/km - 30% dell'importo corrispondente a percorrenza convenzionale di 15.000 km (tabelle ACI);
 - CO2 da 161 a 190 g/km - 50% (40 per il 2020) dell'importo corrispondente a percorrenza convenzionale di 15.000 km (tabelle ACI);
 - CO2 oltre 190 g/km - 60% (50 per il 2020) dell'importo corrispondente a percorrenza convenzionale di 15.000 km (tabelle ACI);

 l'attenzione si sposta sulla classe di emissioni di CO2

- Per contratti di assegnazione stipulati dall'1.7.2020, ma per veicoli immatricolati prima di tale data, l'imponibile è pari al valore normale del «benefit» scorporato il valore dell'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro (secondo quanto riportato nella risoluzione dell'Agenzia delle entrate 14.8.2020 n. 46).

VEICOLI CONCESSI IN USO PROMISCUO AI DIPENDENTI (segue)

- Criteri validi per contratti stipulati e veicoli immatricolati e assegnati al dipendente dal 01/01/2025 (Legge di Bilancio 2025, Ade Circ. n. 10/2025):
 - **Veicoli a trazione elettrica 10%** dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km (tabelle ACI);
 - **Veicoli ibridi plug-in 20%** dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km (tabelle ACI);
 - **Altri veicoli 50%** dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km (tabelle ACI);



l'attenzione si sposta sulla tipologia di alimentazione

La Circolare 10/E/2025 dell'Agenzia delle entrate specifica che il momento in cui il bene è «percepito» dal dipendente è da considerarsi quello in cui esce dalla sfera patrimoniale dell'erogante per entrare in quella del dipendente stesso.

REGIME TRANSITORIO

(Art. 6 comma 2-bis D.L. 19/2025 che introduce il comma 48-bis all'art.1 della Legge di Bilancio 2025)

Resta ferma l'applicazione della disciplina previgente nel caso di:

- veicoli concessi in uso promiscuo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024, fino alla naturale scadenza del contratto, in presenza degli altri requisiti previsti.
- veicoli ordinati dai datori di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e concessi in uso promiscuo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025 (se tale disciplina è più favorevole).

La Circolare 10/E/2025 dell'Agenzia delle entrate specifica che ai fini dell'applicazione del regime transitorio si debba considerare la data di consegna al dipendente, non rilevando quella di stipulazione del contratto di concessione.

REGIME TRANSITORIO

(Art. 6 comma 2-bis D.L. 19/2025 che introduce il comma 48-bis all'art.1 della Legge di Bilancio 2025)

Alcuni esempi (Circolare dell'Agenzia delle entrate 10/E/2025):

- veicolo ordinato il 10 luglio 2024, concesso in uso con un contratto stipulato il 20 dicembre 2024, immatricolato e consegnato al dipendente a febbraio 2025: il regime di tassazione (ed imposizione contributiva) è quello vigente al 31 dicembre 2024 (se più favorevole);
- il regime previgente è applicabile (se più favorevole) anche al caso in cui un veicolo sia ordinato il 10 luglio 2024, concesso in uso con un contratto stipulato il 5 febbraio 2025, immatricolato e consegnato al dipendente a maggio 2025.

Al di fuori dei casi di applicabilità dei criteri «forfetari» previsti, è necessario utilizzare il criterio del valore normale depurato dal costo corrispondente all'utilizzo nell'interesse esclusivo del datore di lavoro, da determinarsi «sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, al fine di evitare che l'intero “valore normale” di esso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente” (ris. 46/E/2020 Ade)

PROROGA E RIASSEGNAZIONE VEICOLO

La Circolare dell'Agenzia delle entrate 10/E/2025 individua i seguenti criteri:

Proroga: si tratta di una mera estensione, e si ritiene applicabile la disciplina fiscale relativa al momento della sottoscrizione dell'originario contratto, fino alla naturale scadenza della proroga medesima, purché alla data della stipula risultino soddisfatti i requisiti normativamente previsti.

Riassegnazione del veicolo a un altro dipendente, attraverso la stipula di un nuovo contratto, che coinvolge un soggetto diverso: la disciplina fiscale applicabile dovrà essere individuata sulla base delle disposizioni vigenti al momento della riassegnazione.

PUNTI DI ATTENZIONE

- Contratto di concessione in uso promiscuo (correttezza formale e data);
- assegnazione del bene al dipendente (correttezza formale e data);
- incidenza del fringe benefit su altri istituti contrattuali (ad esempio TFR, mensilità aggiuntive che può essere influenzata da CCNL applicato, continuità di riconoscimento ecc.);
- corretta individuazione del veicolo e conseguente determinazione del valore imponibile annuo del «fringe benefit»; ipotizzando si possano applicare i criteri percentuali, basati sulle tabelle ACI il calcolo è dato da:

Costo Km (percorrenza annua 15.000 Km) * 15.000 km * Percentuale

Ad esempio:

A6 E-TRON 83 KWH 286CV MOD 2024 (Elettrica)

Il valore imponibile annuo sarà: $0,6148 * 15.000 * 10\% = 922,20$



ESEMPIO DI TABELLA ACI (Fonte ACI)

MARCA	MODELLO	COSTO KM 15.000 KM	FRINGE BENEFIT ANNUALE (10% CK)	FRINGE BENEFIT ANNUALE (25% CK)	FRINGE BENEFIT ANNUALE (30% CK)
ABARTH	500E ELETTRICA	0,4421	663,15	1.657,88	1.989,45
ABARTH	500E CABRIO ELETTRICA	0,4453	667,95	1.669,88	2.003,85
AIWAYS	U5 204CV ELETTRICA	0,5058	758,70	1.896,75	2.276,10
AIWAYS	U6 218CV ELETTRICA	0,5246	786,90	1.967,25	2.360,70
ALFA ROMEO	JUNIOR BEV 156CV MOD 2024	0,4346	651,90	1.629,75	1.955,70
ALPINE	A290 GT 102CV ELETTRICA	0,4431	664,65	1.661,63	1.993,95
ALPINE	A290 GT 122CV ELETTRICA	0,4668	700,20	1.750,50	2.100,60
AUDI	A6 E-TRON 83 KWH 286CV MOD 2024	0,6148	922,20	2.305,50	2.766,60
AUDI	E-TRON GT RS QUATTRO 857CV MOD 2024	1,2952	1.942,80	4.857,00	5.828,40
AUDI	E-TRON GT S QUATTRO 680CV MOD 2024	1,0741	1.611,15	4.027,88	4.833,45
AUDI	Q4 E-TRON 35 170CV ELETTRICA	0,5374	806,15	2.015,38	2.418,46
AUDI	Q4 E-TRON 45 265CV	0,5919	887,85	2.219,63	2.663,55
AUDI	Q4 E-TRON 45 QUATTRO 286CV ELETTRICA	0,5962	894,28	2.235,70	2.682,84
AUDI	Q4 E-TRON 55 QUATTRO 340CV	0,6474	971,10	2.427,75	2.913,30
AUDI	Q6 E-TRON 292CV ELETTRICA	0,6485	972,75	2.431,88	2.918,25
AUDI	Q6 E-TRON PERFORMANCE 326CV MOD 2024	0,6884	1.032,60	2.581,50	3.097,80
AUDI	Q6 E-TRON QUATTRO 387CV	0,7330	1.099,50	2.748,75	3.298,50
AUDI	Q8 E-TRON 50 QUATTRO	0,7622	1.143,30	2.858,25	3.429,90
AUDI	Q8 E-TRON 55 QUATTRO	0,8342	1.251,30	3.128,25	3.753,90
AUDI	SQ6 E-TRON QUATTRO ELETTRICA	0,8563	1.284,45	3.211,13	3.853,35
BMW	I4 2021 EDRIVE 35 ELETTRICA	0,5943	891,45	2.228,63	2.674,35
BMW	I4 2021 EDRIVE 40 ELETTRICA	0,5959	893,85	2.234,63	2.681,55
BMW	I4 XDRIVE 40 400CV MOD 2024	0,6215	932,25	2.330,63	2.796,75
BMW	I5 EDRIVE40 ELETTRICA	0,6871	1.030,65	2.576,63	3.091,95

ESEMPIO DI CEDOLINO PAGA

(importi in euro)

COD.	DESCRIZIONE	ORE/GG/%	DATO BASE	RITENUTE	COMPETENZE
110	RETRIBUZIONE DEL MESE	178,00	9,82444		1.748,75
06Q	FRINGE BENEFIT		76,85		

	TOTALE COMPETENZE LORDE		1.748,75		
	IMPONIBILE E CONTRIBUTO INPS	9,19%	1.826,00	167,81	
51D	RITENUTA FIS / FONDI SOL.			1,83	
	IMPONIBILE INAIL		1.825,60		
	TOTALE CONTRIBUTI ESENTI IRPEF		169,64		
	IMPONIBILE IRPEF		1.655,96		
	RITENUTA IRPEF LORDA		380,87		
62F	ULTERIORE DETRAZIONE L. 207/24		84,93		
	TOTALE DETRAZIONI	31,00	292,18		
	RITENUTA IRPEF NETTA			88,69	
	RATA ACCONTO ADDIZ. COMUNALE			7,03	
	RATA ADD. REGIONALE ANNO PREC.			36,86	
	RATA ADD. COMUNALE ANNO PREC.			14,04	

ESEMPIO DI PRIMA NOTA CONTABILE

C O N T I			
DARE	AVERE	DESCRIZIONE	IMPORTO
STIPENDI/SALARI (E)	DIPENDENTI C/RETR.	RETRIBUZIONI LORDE	1.748,75
DIPENDENTI C/RETR.	INPS C/CONTRIBUTI	CONTR. CARICO DIPEN.	169,64
DIPENDENTI C/RETR.	ERARIO	IRPEF TASS.ORDINARIA	88,69
DIPENDENTI C/RETR.	ERARIO C/REGIONE	ADDIZ. REGIONALE	36,86
DIPENDENTI C/RETR.	ERARIO C/COMUNI	ADDIZ. COMUNALE	21,07
ARROTON.PASSIVI (E)	DIPENDENTI C/RETR.	ARROTONDAMENTI	0,51
ONERI SOCIALI (E)	INPS C/CONTRIBUTI	CONTR. CARICO DITTA	495,40

VERIFICA DELLA CORRETTA GESTIONE DEL FRINGE BENEFIT

- Fiscale: attraverso il cedolino, o attraverso il c.d. «cedolone» riepilogativo nel caso si esaminino tutti i cedolini del mese:
 - Il valore del fringe benefit «Veicolo in uso promiscuo» dovrà essere correttamente valutato all'interno dell'imponibile fiscale.
- Contributivo: attraverso il modello UNIEMENS e relativo DM10 «Virtuale» con riferimento ai dipendenti assegnatari, allo scopo di verificare la corretta determinazione ed il tempestivo versamento della contribuzione.

Segue un esempio delle relative risultanze contabili.

VERIFICA DELLA CORRETTA GESTIONE DEL FRINGE BENEFIT

Imponibile
comprensivo del fringe
benefit

ESEMPIO DM10 «virtuale»

Quadro 'B'					Quadro 'C'	Quadro 'D'	
Dati retributivi					Somme a	Somme a	
	N.dip.	N. gg	Retrib.		debito	credito	
Operai	10	1	26	1826	665	A.N.F.	35
Impiegati	11					CIG ordin.	39
						CIG straor.	40
						Sgrav.cap.	45
DIP.MAS.	MA00	1				Sgrav.L.183	49
F.AZIEN.	FZ00	1				Ind.malatt.	52
						Ind.matern.	53
						Ind.L.88/87	54
Appr.Inail	20						
Ap.no Inail	21						
Lav.straor.	22						
Rit.pension.	23					TOTALE B	57
TOTALI	24	3	26	1826		Dif.debito A-B	665
TOTALE A	33				665	Dif.credito B-A	

Grazie dell'attenzione!