

AUTO AD USO PROMISCUO AL DIPENDENTE E CHIARIFICAZIONE DI TELEFISCO DI SETTEMBRE 2025 (CASO IN CUI SI APPLICA IL CONVENZIONALE CON C02)

Caso

L'auto è stata immatricolata dal 01/07/2020 al 31/12/2024, tenuta a disposizione dell'azienda che l'ha acquistata (quindi di proprietà dell'azienda e ammortizzata), viene consegnata al dipendente dal 01/01/2025 al 30/06/2025 (esempio maggio '25), l'accettazione del contratto avviene a cura del dipendente dal 01/01/2025 al 30/06/2025 (esempio maggio '25)

L'auto è ad uso promiscuo: come viene valorizzata sul reddito di lavoro dipendente (art 49 tuir)?

Con il valore convenzionale del 51c4 a) oppure con il valore normale dell'articolo 9 tuir (vedi ris. 46 e 2020)?

Risposta in Telefisco:

Assegnazione ad uso promiscuo al dipendente con valorizzazione sul reddito dipendente con articolo 51c4 lettera a - con criterio c02

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 10/E/2025, diffusa dopo le modifiche apportate al regime delle autovetture concesse in benefit ai dipendenti dal DI 19/2025, tratta della fattispecie delle riassegnazioni, effettuate nel 2025, di autovetture immatricolate in precedenza e che avevano già formato oggetto di assegnazione a un diverso dipendente o amministratore.

La circolare distingue due casi:

1) se la riassegnazione (consegna dell'auto al nuovo dipendente e firma della lettera di assegnazione) è avvenuta entro il 30 giugno 2025, si potrà applicare il regime vigente al 31 dicembre 2024 (vedi regime del co2/convenzionale).

2) Se invece avviene dal 1° luglio 2025, non si potrà applicare il regime precedente (vedi regime del co2/convenzionale), ma neppure quello nuovo (regime convenzionale con alimentazione), in quanto l'autovettura non è immatricolata dal 1° gennaio 2025.

Per l'applicazione del nuovo regime (regime convenzionale/con l'alimentazione) 3 requisiti contemporanei:

- 1) immatricolazione post 01/01/25,
- 2) consegna auto post 01/01/25,
- 3) accettazione del contratto post 01/01/25.

Requisiti necessari che devono avere data di decorrenza dall'1.1.2025:

- Contratto sottoscritto con il lavoratore di concessione dell'auto in uso promiscuo (l'A.E. precisa che la sottoscrizione dell'atto costituisce il momento rilevante per individuare il requisito "stipulato a decorrere dal 1°.1.2025" (Vedere particolarità, che detta affermazione può creare, nella colonna regime transitorio);
- immatricolazione dell'auto;
- consegna dell'auto al lavoratore.

N.B. – I suddetti requisiti devono essere soddisfatti congiuntamente.

LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Art. 51, comma 4, lett. a), DPR 917/1986

Ai fini dell'applicazione del comma 3 (valorizzazione dei benefit):

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, 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.

In questa seconda situazione si dovrà determinare il benefit secondo il criterio del valore normale dell'uso privato (articolo 51, comma 3, Tuir), illustrato dalle Entrate nella risoluzione 46/E/2020.

x) valore normale/46 2020/telefisco 21

(canone locazione auto) – (costo km/da tariffa A.C.I. per chilometri percorsi nell'interesse del datore di lavoro/fuori comune/nel comune)

Telefisco 21

Si chiede se, a questi fini, possa essere accettato il criterio che scorpora dal valore del leasing o del noleggio pagato dal datore di lavoro quello delle tariffe ACI utilizzate per quantificare l'indennità chilometrica esente riconosciuta al dipendente in caso di trasferta con auto propria fuori dal comune della sede di lavoro.

Risposta - L'articolo 9, comma 3, del TUIR stabilisce che per la determinazione del valore normale del bene occorre fare riferimento, in quanto possibile, al listino o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni. Tenuto conto che l'auto assegnata al dipendente è utilizzata anche nell'interesse del datore di lavoro si ritiene che, nel caso in cui il veicolo sia stato immatricolato entro il 30 giugno 2020 e assegnato dal 1° luglio 2020, dal valore del canone di leasing o del noleggio pagato dal datore di lavoro debba essere scorporata l'indennità chilometrica determinata in base alle tariffe ACI moltiplicata per il numero dei chilometri percorsi nell'interesse del datore di lavoro sia che lo spostamento sia all'interno del comune di lavoro che all'esterno.

La circolare 10/E/25 non affronta la fattispecie, oggetto del quesito, di autovetture già immatricolate (dal 01/07/2020 al 31/12/2024) e possedute dal datore al 31 dicembre 2024, ma tenute a disposizione o comunque non assegnate in uso promiscuo a quella data. L'interrogativo è stato risolto durante lo Speciale Telefisco 2025: le Entrate hanno chiarito che il regime transitorio (convenzionale con CO₂) si applica alle autovetture immatricolate dal 1° luglio 2020 e possedute al 31 dicembre 2024 che sono state concesse in benefit dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025 senza necessità di una preventiva assegnazione nel 2024.

immatricolazione	Da 01/07/20 al 31/12/24	Assegnate ad altri dipendenti/amministratori; anche auto a disposizione dell'azienda	Requisito 1
Dal 01/01/25 al 30/06/25	Auto ad uso promiscuo consegnata al dipendente		Requisito 2
Dal 01/01/25 al 30/06/25	Proposta contrattuale e accettazione del dipendente	Nota bene: rileva l'accettazione dal 01/01/25 al 30/06/25	Requisito 3
Reddito lavoro dipendente/valorizzazione con Convenzionale del c02/articolo 51c4 lettera a	co2/km x 190 x 160/190 x 60/160 x 60	15.000 km x costo km tipo auto	Se requisiti 1+2+3/in contemporanea

Auto con emissioni di CO2 fino a 60 g/km 15.000 Km x 25% = 3.750 Km x costo chilometrico da tabella ACI = valore del benefit (da ripartire in 365esimi);

Auto con emissioni CO2 superiori a 60 e fino a 160 g/km 15.000 Km x 30% = 4.500 Km x costo chilometrico da tabella ACI = valore del benefit (da ripartire in 365esimi);

Auto con emissioni di CO2 superiori a 160 e fino a 190 g/km 15.000 Km x 50% = 7.500 Km x costo chilometrico da tabella ACI = valore del benefit (da ripartire in 365esimi);

Auto con emissioni di CO2 superiori a 190 g/km 15.000 Km x 60% = 9.000 Km x costo chilometrico da tabella ACI = valore del benefit (da ripartire in 365esimi).

Telefisco settembre 25-risposta sintetica-

Alla manifestazione Telefisco di settembre 2025 è stata confermata l'applicazione del regime transitorio (convenzionale con c02) nella situazione di seguito riportata, purché le auto vengano concesse in uso promiscuo con contratto di assegnazione entro il 30.06.2025 e consegnate dal 01.01.2025 al 30.06.2025 al dipendente:

1)"autovetture immatricolate dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024 e già possedute dal datore di lavoro a quest'ultima data;

2) che vengono concesse in uso promiscuo al dipendente per la prima volta dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025, in quanto al 31 dicembre 2024 erano tenute a disposizione dell'impresa per usi solo aziendali".

Occorre accettazione del dipendente dal 01/01/25 al 30/06/25 (vedi contratto) + consegna auto dal 01/01/25 al 30/06/25.

Convenzionale c02/regime convenzionale

Il valore del finge benefit è calcolato con le regole vigenti al 31.12.2024, in particolare:

- *Auto con emissioni di CO2 fino a 60 g/km 15.000 Km x 25% = 3.750 Km x costo chilometrico da tabella ACI = valore del benefit (da ripartire in 365esimi);*
- *Auto con emissioni CO2 superiori a 60 e fino a 160 g/km 15.000 Km x 30% = 4.500 Km x costo chilometrico da tabella ACI = valore del benefit (da ripartire in 365esimi);*
- *Auto con emissioni di CO2 superiori a 160 e fino a 190 g/km 15.000 Km x 50% = 7.500 Km x costo chilometrico da tabella ACI = valore del benefit (da ripartire in 365esimi);*
- *Auto con emissioni di CO2 superiori a 190 g/km 15.000 Km x 60% = 9.000 Km x costo chilometrico da tabella ACI = valore del benefit (da ripartire in 365esimi).*

Art. 1, c. 48-bis, L. 207/2024 (Regime transitorio)

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.

Il valore del finge benefit è calcolato con le regole vigenti al 31.12.2024, in particolare:

- *Auto con emissioni di CO2 fino a 60 g/km 15.000 Km x 25% = 3.750 Km x costo chilometrico da tabella ACI = valore del benefit (da ripartire in 365esimi);*
- *Auto con emissioni CO2 superiori a 60 e fino a 160 g/km 15.000 Km x 30% = 4.500 Km x costo chilometrico da tabella ACI = valore del benefit (da ripartire in 365esimi);*
- *Auto con emissioni di CO2 superiori a 160 e fino a 190 g/km 15.000 Km x 50% = 7.500 Km x costo chilometrico da tabella ACI = valore del benefit (da ripartire in 365esimi);*
- *Auto con emissioni di CO2 superiori a 190 g/km 15.000 Km x 60% = 9.000 Km x costo chilometrico da tabella ACI = valore del benefit (da ripartire in 365esimi).*

Art 1 C48 - c48bis legge 207/24 - circolare 10/E 2025

Telefisco 2025

alla Ris. A.E. 46/2020, che si avvale della Ris. 74/2017 (richiamate nella circ. 10/2025)

Legge 207/24:

c 48. Per il raggiungimento degli obiettivi di transizione ecologica ed energetica, mitigazione e adattamento ai cambiamenti climatici previsti nell'ambito dei documenti programmatici, la lettera a) del comma 4 dell'articolo 51 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è sostituita dalla seguente:

« 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, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025, si assume il 50% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km 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 i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica e al 20% per i veicoli elettrici ibridi plug-in».

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. (1)

(1) Il presente comma è stato inserito dall'art. 6, comma 2 bis, D.L. 28.02.2025, n. 19, così come modificato dall'allegato alla legge di conversione, L. 24.04.2025, n. 60 con decorrenza dal 30.04.2025.

Art 51 c4/lettera a) del tuir

4. Ai fini dell'applicazione del comma 3:

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, 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; (17)

(17) La presente lettera prima modificata dall'art. 7 D.L. 03.10.2006, n. 262, con decorrenza dal 03.10.2006 ed effetto a partire dal periodo d'imposta in corso al 03.10.2006, è stata poi così sostituita prima dall'art. 1, comma 632, L. 27.12.2019, n. 160 con decorrenza dal 01.01.2020 (ai sensi dell'art. 1, comma 633, della medesima legge modificante resta ferma l'applicazione della disciplina dettata dalla presente lettera nel testo vigente al 31 dicembre 2019, per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020), e poi dall'art. 1, comma 48, L. 30.12.2024, n. 207 con decorrenza dal 01.01.2025.

Agenzia delle Entrate | Circolare | 3 luglio 2025 | n. 10/E

Modifiche alla disciplina della tassazione dei redditi di lavoro dipendente nei casi di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori - Legge 30 dicembre 2024, n.207 - Disciplina transitoria - Decreto-legge 28 febbraio 2025, n.19, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2025, n.60

Intero provvedimento

Paragrafo

Premessa

Con la presente circolare si forniscono le istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l'uniformità di azione, sulle novità fiscali concernenti la tassazione dei redditi di lavoro dipendente nei casi di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori, contenute nella legge 30 dicembre 2024, n. 207 (di seguito legge di bilancio 2025).

Si illustrano, altresì, le disposizioni introdotte in materia dall'articolo 6, comma 2-bis, del decreto-legge 28 febbraio 2025, n. 19, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2025, n. 60.

Per semplicità espositiva, i riferimenti normativi relativi alla legge di bilancio 2025 sono effettuati direttamente ai commi dell'articolo 1.

Paragrafo 1.0

Tassazione dei redditi di lavoro dipendente in caso di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori

L'articolo 51, comma 4, lettera a), del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), come modificato dal comma 48 della legge di bilancio 2025, nel definire il regime fiscale degli autoveicoli - indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 [1] (di seguito, codice della strada) - motocicli e ciclomotori concessi in uso promiscuo ai dipendenti, prevede un criterio di determinazione forfetaria del quantum da assoggettare a tassazione, in deroga al generale criterio di tassazione dei fringe benefit basato sul "valore normale", ai sensi del comma 3 [2] del citato articolo 51 del TUIR.

Secondo la versione della citata lettera a) del comma 4 dell'articolo 51 in vigore fino al 31 dicembre 2024 [3], i valori che costituiscono fringe benefit per l'uso promiscuo dei veicoli indicati dalla medesima lettera a), di nuova immatricolazione, concessi con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, si quantificavano nella misura del 25% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 km calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio - desumibile dalle tabelle nazionali elaborate dall'Automobile club d'Italia (ACI), pubblicate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze - al netto dell'ammontare eventualmente trattenuto al dipendente.

La predetta disposizione prevedeva valori percentuali maggiori di determinazione forfetaria del reddito di lavoro dipendente per i veicoli caratterizzati da una più elevata emissione di anidride carbonica.

Il comma 633 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), inoltre, ha stabilito che resta ferma l'applicazione della disciplina dettata dall'articolo 51, comma 4, lettera a), del citato TUIR, nel testo vigente al 31 dicembre 2019, per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020.

Per ulteriori chiarimenti sull'applicazione del regime di tassazione del benefit, in vigore fino al 31 dicembre 2024, si rinvia alla risoluzione del 14 agosto 2020, n. 46/E.

[1] Ai sensi dell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del codice della strada «Gli autoveicoli sono veicoli a motore con almeno quattro ruote, esclusi i motoveicoli, e si distinguono, in:

a) autovetture: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente;

(...)

c) 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;

(...)

m) 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».

[2] Ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del TUIR 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. In deroga al primo periodo, il valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti è determinato in base al prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro. Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo

non superiore nel periodo d'imposta a € 258,23; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito».

[3] L'articolo 51, comma 4, lettera a), del TUIR, vigente al 31 dicembre 2024, dispone 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, 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% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km 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 dell'ammontare eventualmente trattenuto al dipendente. La predetta percentuale è elevata al 30% 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 l'anno 2020 e al 50% 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 l'anno 2020 e al 60% a decorrere dall'anno 2021».

Tassazione dei redditi di lavoro dipendente in caso di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori

Paragrafo 1.1

Modifiche apportate dalla legge di bilancio 2025

Il comma 48 della legge di bilancio 2025 [4], ai fini del raggiungimento degli obiettivi di transizione ecologica ed energetica, mitigazione e adattamento ai cambiamenti climatici previsti nell'ambito dei documenti programmatici, ha modificato la disciplina della tassazione dei redditi di lavoro dipendente nei casi di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di particolari veicoli, sostituendo la menzionata lettera a) del comma 4 dell'articolo 51 del TUIR.

Per effetto della disposizione introdotta con il comma 48, ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente, per i veicoli indicati nel citato articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del codice della strada, 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% dell'importo corrispondente a

una percorrenza convenzionale di 15.000 km calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio [5], al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente.

La predetta percentuale è ridotta al 10% per i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica ovvero al 20% per i veicoli elettrici ibridi plug-in.

La nuova disciplina, pertanto, si applica ai veicoli, come sopra individuati, che rispettino congiuntamente i seguenti requisiti:

- siano stati immatricolati a decorrere dal 1° gennaio 2025;
- siano stati concessi in uso promiscuo ai lavoratori dipendenti con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025;
- siano stati assegnati (i.e. consegnati) ai lavoratori dipendenti a decorrere dal 1° gennaio 2025.

Al riguardo, al fine di individuare i veicoli concessi in uso promiscuo che ricadono nella disciplina modificata dalla norma in commento, si ritiene, conformemente a quanto chiarito con la citata risoluzione n. 46/E del 2020, che la concessione del veicolo in uso promiscuo non debba considerarsi un atto unilaterale da parte del datore di lavoro, ma necessita dell'accettazione del lavoratore, che si concretizza sia attraverso la sottoscrizione [6] dell'atto di assegnazione del fringe benefit, da parte del datore di lavoro e del dipendente, sia mediante l'assegnazione [7] del bene a quest'ultimo.

Pertanto, il momento della sottoscrizione dell'atto di assegnazione da parte del datore di lavoro e del dipendente per l'assegnazione del benefit costituisce il momento rilevante al fine di individuare i «contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025».

Inoltre, nel rispetto del principio di cassa, che presiede la determinazione del reddito di lavoro dipendente, atteso che il momento di percezione del bene in natura coincide con quello in cui il fringe benefit esce dalla sfera patrimoniale dell'erogante per entrare in quella del dipendente, affinché la nuova formulazione della norma trovi applicazione è necessario, tra l'altro, che l'autoveicolo, il motociclo o il ciclomotore sia assegnato al dipendente a decorrere dal 1° gennaio 2025.

Parimenti, alla luce dell'interpretazione resa con la citata risoluzione, per veicoli «di nuova immatricolazione» devono intendersi i veicoli immatricolati a decorrere dal 1° gennaio 2025.

Ciò considerato, consegue che, in ossequio ai principi generali dell'ordinamento, la disciplina di cui all'articolo 51, comma 4, lettera a), del TUIR, come modificata dal citato comma 48, è applicabile ai veicoli che, a decorrere dal 1° gennaio 2025, siano immatricolati, oggetto di contratti di concessione in uso promiscuo e consegnati al dipendente.

[4] Il comma 48 della legge di bilancio 2025 dispone che, per «il raggiungimento degli obiettivi di transizione ecologica ed energetica, mitigazione e adattamento ai cambiamenti climatici previsti nell'ambito dei documenti programmatici, la lettera a) del comma 4 dell'articolo 51 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è sostituita dalla seguente:

«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, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025, si assume il 50% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km 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 i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica e al 20% per i veicoli elettrici ibridi plug-in».».

[5] Il costo chilometrico di esercizio è desumibile dalle tabelle nazionali che l'ACI 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.

[6] Al riguardo, con la citata risoluzione n. 46/E del 2020 si è ritenuto che “il momento della sottoscrizione dell'atto di assegnazione da parte del datore di lavoro e del dipendente per l'assegnazione del benefit costituisca il momento rilevante al fine di individuare i «contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020».”.

[7] Sul punto, sempre con la risoluzione n. 46/E del 2020, è stato chiarito che “alla luce del principio di cassa, che presiede la determinazione del reddito di lavoro dipendente, in applicazione del quale la retribuzione deve essere imputata in base al momento di effettiva percezione della stessa da parte del lavoratore (...) il momento di percezione del bene in natura coincide con quello in cui il

fringe benefit esce dalla sfera patrimoniale dell'erogante per entrare in quella del dipendente" e pertanto "affinché la nuova formulazione della norma in esame trovi applicazione è necessario, tra l'altro, che l'autoveicolo, il motociclo o il ciclomotore sia assegnato al dipendente a decorrere dal 1° luglio 2020" .

Tassazione dei redditi di lavoro dipendente in caso di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori

Paragrafo 1.2

Disciplina transitoria introdotta dall'articolo 6, comma 2-bis, del d.l. n. 19 del 2025

Come detto, il regime di tassazione introdotto con la legge di bilancio 2025 si applica ai veicoli che soddisfano, a decorrere dal 1° gennaio 2025, tutti i citati requisiti previsti dalla nuova lettera a) del comma 4 dell'articolo 51 del TUIR (sottoscrizione del contratto di concessione in uso promiscuo, immatricolazione e consegna), come sopra declinati.

Ciò premesso, 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, è stata introdotta una specifica disciplina transitoria per i veicoli che non rientrano nel predetto regime di cui al comma 48 della legge di bilancio 2025. L'articolo 6, comma 2-bis [8], del d.l. n. 19 del 2025 inserisce, infatti, dopo il citato comma 48, il comma 48-bis, il quale dispone che «resta ferma» l'applicazione della disciplina di cui all'articolo 51, comma 4, lettera a), del TUIR, nel testo vigente al 31 dicembre 2024, con riferimento sia ai «veicoli concessi in uso promiscuo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024», sia 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».

Tenuto conto che il comma 48-bis fa esclusivo riferimento alla «concessione in uso promiscuo» del veicolo e non anche alla stipulazione del relativo contratto, si ritiene che, ai fini in esame, rilevi la data di consegna del veicolo al dipendente. Considerato, altresì, che il medesimo comma 48-bis prevede che «resta ferma» la disciplina vigente sino al 31 dicembre 2024, con riferimento sia ai «veicoli concessi in uso promiscuo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024», sia 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», si ritiene che il comma 48-bis debba essere applicato, per quanto compatibile, in combinato disposto con quanto stabilito dall'articolo 51, comma 4, lettera a), del TUIR, nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2024.

In particolare, secondo quanto previsto dalla prima parte del comma 48-bis, si ritiene che ai veicoli concessi in uso promiscuo (i.e. consegnati) ai dipendenti dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024, che rispettano gli ulteriori requisiti, di immatricolazione e stipulazione del contratto previsti dal citato articolo 51, comma 4, lettera a), del TUIR [9], nella versione previgente, continui ad applicarsi la medesima disciplina [10]. In altri termini, ai veicoli immatricolati, oggetto di contratti di concessione in uso promiscuo e consegnati al dipendente, dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024, si applica - fino alla naturale scadenza dei predetti contratti [11] - il regime di tassazione vigente al 31 dicembre 2024.

La seconda parte del citato comma 48-bis estende, inoltre, il regime di cui all'articolo 51, comma 4, lettera a), del TUIR, in vigore fino al 31 dicembre 2024, anche ai veicoli «ordinati dal datore di lavoro» [12] entro la medesima data e «concessi in uso promiscuo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025». Più nel dettaglio, la norma consente di applicare il regime di tassazione previgente anche nell'ipotesi in cui il veicolo sia stato ordinato dal datore di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e sia stato consegnato al dipendente dal 1° gennaio al 30 giugno 2025. Resta fermo che, affinché la norma in commento trovi applicazione, è necessario che, nel periodo compreso tra il 1° luglio 2020 e il 30 giugno 2025, sussistano anche gli ulteriori requisiti, di immatricolazione e stipulazione del contratto.

Ad esempio, nel caso in cui un veicolo sia 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 da applicare al fringe benefit è quello dell'articolo 51, comma 4, lettera a), del TUIR, vigente al 31 dicembre 2024.

Analogamente, il regime previgente è applicabile 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.

Tuttavia, atteso che la ratio della norma transitoria, contenuta nell'articolo 48-bis è quella 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, senza penalizzare le imprese e i dipendenti, si evidenzia quanto segue. Laddove il veicolo, ordinato entro il 31 dicembre 2024, in relazione al quale i requisiti di immatricolazione, stipulazione del contratto e consegna si siano verificati dal 1° gennaio al 30 giugno 2025, rientri nella tipologia dei veicoli che, ai sensi del comma 48 della legge di bilancio 2025, godono delle percentuali di agevolazione più elevate, si ritiene applicabile, in ogni caso, la più favorevole disciplina introdotta dal citato comma 48, in considerazione del fatto che i requisiti previsti per accedere alla nuova

disciplina si sono comunque tutti verificati nel 2025 [13]. Peraltro, la disposizione transitoria ha l'evidente finalità di salvaguardare l'affidamento dei contribuenti e, pertanto, non possono conseguirne effetti penalizzanti per il contribuente rispetto all'applicazione della normativa a regime.

[8] Il comma 2-bis, inserito dalla l. n. 60 del 2025, di conversione del d.l. n. 19 del 2025, dispone che 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».

[9] Nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2024.

[10] In proposito, la Relazione tecnica al d.l. n. 19 del 2025 chiarisce che la disciplina previgente si applica "... alle assegnazioni di veicoli aziendali effettuate con contratti stipulati dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024". Ne consegue che per i veicoli immatricolati in data antecedente il 1° luglio 2020, trova applicazione la regola generale di cui al citato articolo 51, comma 3, del TUIR (cfr. al riguardo il paragrafo successivo).

[11] Fatto salvo quanto si dirà nel paragrafo 1.4.

[12] In merito ai veicoli «ordinati dal datore di lavoro», occorre fare riferimento alla data dell'ordine di acquisto o noleggio del veicolo medesimo.

[13] Trattasi, ad esempio, dei veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica, elettrici ibridi plug in o dei veicoli con emissione di anidride carbonica superiore a 190 g/km.

Tassazione dei redditi di lavoro dipendente in caso di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori

Paragrafo 1.3

Criterio di tassazione del fringe benefit basato sul "valore normale" al netto dell'utilizzo aziendale

Al di fuori delle ipotesi indicate nei paragrafi precedenti, resta fermo che la quantificazione del benefit derivante dall'uso promiscuo di veicoli aziendali - non rientranti nelle fattispecie sopra illustrate - segue il criterio generale dettato dall'articolo 51, comma 3, primo periodo, del TUIR [14], in base al quale la determinazione in denaro dei valori percepiti dal dipendente, nell'ambito del rapporto di lavoro, avviene applicando le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9 del medesimo TUIR per la sola parte riferibile all'uso privato del veicolo.

Al riguardo, si conferma quanto già chiarito con la citata risoluzione n. 46/E del 2020, secondo cui, in base al rinvio ai principi espressi nella risoluzione 20 giugno 2017, n. 74/E, in relazione al trattamento fiscale delle spese rimborsate dal datore di lavoro per l'utilizzo di telefoni cellulari per finalità anche aziendali, "il benefit dovrà essere fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorporando quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro" [15].

Ad esempio, il criterio di tassazione del fringe benefit, basato sul "valore normale" al netto dell'utilizzo aziendale, trova applicazione nel caso in cui si tratti di veicoli, ordinati entro il 31 dicembre 2024, concessi in uso promiscuo ai lavoratori dipendenti, con contratti stipulati nel 2024, immatricolati nel 2025 e consegnati al lavoratore a luglio 2025. In tal caso, infatti, non può trovare applicazione la prima parte della disciplina transitoria contenuta nel comma 48-bis della legge di bilancio 2025, in quanto l'immatricolazione e la consegna non avvengono entro il 31 dicembre 2024. Né trova applicazione la seconda parte della citata disciplina transitoria, in quanto la consegna avviene dopo il 30 giugno 2025 e, del pari, non può trovare applicazione la nuova disciplina, introdotta dalla legge di bilancio 2025, in quanto i requisiti previsti dalla lettera a) del comma 4 dell'articolo 51 del TUIR della sottoscrizione del contratto, dell'immatricolazione e della consegna non si verificano tutti nel 2025.

[14] Secondo quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, primo periodo, del TUIR, 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».

[15] La risoluzione n. 46/E del 2020 precisa che tale conclusione discende dalla circostanza che “laddove il legislatore non abbia indicato un criterio forfetario per la valorizzazione di un benefit, i costi sostenuti dal dipendente nell’esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere individuati 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”.

Tassazione dei redditi di lavoro dipendente in caso di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori

Paragrafo 1.4

Proroga del contratto e riassegnazione del veicolo

In caso di proroga di un contratto di concessione in uso promiscuo di un veicolo, atteso che si tratta della mera estensione della sua durata, che di per sé non dà luogo ad una novazione soggettiva o oggettiva, si ritiene, in relazione a questo specifico contesto, che sia 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.

Invece, in caso di riassegnazione del veicolo a un altro dipendente, attraverso la stipula di un nuovo contratto, che coinvolge un soggetto diverso, si ritiene, tenuto conto della ratio del comma 48 della legge di bilancio 2025, finalizzata al «raggiungimento degli obiettivi di transizione ecologica ed energetica, mitigazione e adattamento ai cambiamenti climatici previsti nell’ambito dei documenti programmatici», che la disciplina fiscale applicabile debba essere individuata sulla base delle disposizioni vigenti al momento della riassegnazione.

Pertanto, in caso di riassegnazione di un veicolo, già oggetto di contratto in essere al 31 dicembre 2024 e immatricolato a decorrere dal 1° luglio 2020:

- trova applicazione la disciplina introdotta dal comma 48-bis della legge di bilancio (vale a dire la disciplina di cui all’articolo 51, comma 4, lettera a, del TUIR, nella formulazione vigente al 31 dicembre 2024), se, in base al nuovo contratto di riassegnazione stipulato nel 2025, la “concessione in uso promiscuo” (i.e. la consegna) del veicolo è avvenuta entro il 30 giugno 2025 (con l’ordine effettuato entro il 31 dicembre 2024);

- la quantificazione del benefit segue il criterio generale dettato dall’articolo 51, comma 3, primo periodo, del TUIR, secondo le indicazioni di cui al paragrafo precedente, se, in base al nuovo contratto di riassegnazione stipulato nel 2025, la “concessione in uso promiscuo” (i.e. la consegna)

del veicolo avviene dopo il 30 giugno 2025, non ricorrendo le condizioni ai fini dell'applicabilità della disciplina transitoria, di cui al comma 48-bis della legge di bilancio 2025.

Resta inteso che, in caso di riassegnazione di un veicolo che è immatricolato dal 1° gennaio 2025 e che, a decorrere dalla medesima data, è oggetto di un contratto di concessione in uso promiscuo ed è consegnato al dipendente, si applica il comma 48 della legge di bilancio 2025, nel presupposto che, al momento della riassegnazione, i requisiti previsti per accedere alla nuova disciplina si sono tutti verificati a partire dal 1° gennaio 2025 (immatricolazione, stipula del contratto di concessione in uso promiscuo – con il diverso dipendente – e consegna).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

A cura del Dott. Roberto Vinciarelli – Consulente del Lavoro e Analista normativo

