

Roma, 8 luglio 2025

Circolare n. 144/2025

Oggetto: Notizie in breve.

Autotrasporto – Tachigrafo intelligente – Si rammenta che entro il **18 agosto 2025** sarà obbligatorio installare lo *smart tachograph* di seconda generazione (cd v2) sui veicoli di peso superiore a 3,5 tonnellate che svolgono operazioni di trasporto internazionale, nonché sui veicoli immatricolati a partire dal 21 agosto 2023 anche se effettuano solo trasporti nazionali; successivamente, dall'**1 luglio 2026** l'obbligo scatterà per i veicoli di peso compreso tra 2,5 e 3,5 tonnellate impegnati in operazioni di trasporto internazionale.

Tributi – Fiscalità auto aziendali – Chiarimenti – Come è noto, la *Legge di Bilancio 2025* (art.1 c.48 L.n.207/2024) ha disposto una rimodulazione del trattamento fiscale e previdenziale dei veicoli aziendali concessi in uso promiscuo ai dipendenti e, successivamente, l'art.6 c.2-bis della L.n.60/2025 (di conversione del DL n.19/2025 – cd *DL Bollette*) ha previsto una deroga all'attuazione della nuova disciplina stabilendo l'applicazione della precedente disciplina (in vigore fino al 31 dicembre 2024) per i veicoli concessi in uso promiscuo dall'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 ai dipendenti dall'1 gennaio al 30 giugno 2025; l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni operative e i chiarimenti interpretativi relativamente ai criteri di applicazione del regime fiscale nonché per i casi di proroga del contratto di concessione in uso promiscuo di un veicolo e di relativa riassegnazione – Circolare Agenzia delle Entrate n.10/E del 3.7.2025.

Cristiana Marrone
Responsabile di Area

Per riferimenti confronta circ.ri conf.li nn. [98/2025](#) e [2/2025](#)
Allegato uno
Gr/gr



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 3 luglio 2025

OGGETTO: 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

INDICE

Premessa	3
1. Tassazione dei redditi di lavoro dipendente in caso di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori	3
<i>1.1. Modifiche apportate dalla legge di bilancio 2025</i>	5
<i>1.2. Disciplina transitoria introdotta dall'articolo 6, comma 2-bis, del d.l. n. 19 del 2025</i>	7
<i>1.3. Criterio di tassazione del fringe benefit basato sul "valore normale" al netto dell'utilizzo aziendale</i>	10
<i>1.4. Proroga del contratto e riassegnazione del veicolo</i>	11

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.

1. 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. 285¹ (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

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».

normale”, ai sensi del comma 3² 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 2024³, 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 per cento dell’importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri 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 degli ammontari eventualmente trattenuti 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

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 euro 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 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»

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.

1.1. Modifiche apportate dalla legge di bilancio 2025

Il comma 48 della legge di bilancio 2025⁴, 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 per cento dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato

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 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».

sulla base del costo chilometrico di esercizio⁵, 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 ovvero al 20 per cento 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 sottoscrizione⁶ dell'atto di assegnazione del *fringe benefit*, da parte del datore di lavoro e del dipendente, sia mediante l'assegnazione⁷ 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

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 costituisce 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*”.

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.

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 TUIR⁹, nella versione previgente, continui ad applicarsi la

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.

medesima disciplina¹⁰. 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 contratti¹¹ - 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

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.

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 2025¹³. 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.

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 TUIR¹⁴, 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

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.

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».

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.

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

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”*.

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.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Vincenzo Carbone
(firmato digitalmente)