

## Risposta n. 192/2025

***OGGETTO: Concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori – modifiche alla disciplina di cui all'articolo 51, comma 4, lettera a) del Tuir e disciplina transitoria (articolo 1, comma 48-bis della legge 30 dicembre 2024, n. 207)***

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

### QUESITO

La società istante (di seguito "*Istante*" o "*Società istante*") riferisce di assegnare ai propri dipendenti auto aziendali in uso promiscuo, attraverso contratti di assegnazione che, in alcuni casi, vengono formalizzati prima della consegna effettiva del veicolo, in base alle informazioni disponibili al momento dell'ordine.

L'articolo 1, comma 48, della legge 31 dicembre 2024, n. 207 (legge di bilancio 2025) ha modificato la disciplina del calcolo del *fringe benefit* per i veicoli aziendali concessi in uso promiscuo ai dipendenti, prevedendo nuove percentuali da applicare ai contratti stipulati dal 1° gennaio 2025.

Alla luce dell'intervenuta modifica, la *Società istante* chiede se ai fini della determinazione del *fringe benefit* delle auto aziendali debba applicarsi la normativa vigente alla data di stipula del contratto di assegnazione tra il datore di lavoro e il dipendente, anche nel caso in cui la consegna effettiva del veicolo avvenga successivamente al 1° gennaio 2025.

In particolare, l'*Istante* chiede di confermare se:

- la stipula del contratto di assegnazione entro il 31 dicembre 2024 consenta di applicare la normativa precedente in materia di *fringe benefit*, indipendentemente dalla data di consegna del veicolo;
- la data di consegna del veicolo sia rilevante esclusivamente per determinare il momento di decorrenza dell'applicazione del *fringe benefit* al dipendente, senza influenzare la normativa di riferimento applicabile.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'*Istante* ritiene che per il calcolo del *fringe benefit* vada applicata la normativa vigente alla data di stipula del contratto di assegnazione del veicolo, indipendentemente dalla data effettiva di consegna dello stesso.

A parere della *Società istante*, tale interpretazione «sarebbe coerente con il principio generale di certezza del diritto e con il principio di cassa che disciplina l'attribuzione dei compensi in natura ai dipendenti, secondo cui l'assunzione dell'onere fiscale avviene al momento della fruizione effettiva del benefit».

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 51, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), in merito alla determinazione del reddito di lavoro dipendente dispone che *«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».*

Dunque, oltre agli emolumenti in denaro, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente anche i valori corrispondenti ai beni, ai servizi e alle opere percepiti dal dipendente in relazione al rapporto di lavoro.

La lettera *a)* del comma 4 della citata disposizione definisce il regime fiscale degli autoveicoli, motocicli e ciclomotori concessi in uso promiscuo ai dipendenti, prevedendo per gli stessi, in deroga al generale criterio di tassazione dei *fringe benefit* basato sul "valore normale", un criterio di determinazione forfetaria del *quantum* da assoggettare a tassazione (*cf.* circolare 23 dicembre 1997, n. 326).

L'articolo 1, comma 48, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 (legge di bilancio 2025), al fine di incentivare il raggiungimento degli obiettivi di transizione ecologica ed energetica, mitigazione e adattamento ai cambiamenti climatici previsti nell'ambito dei documenti programmatici, ha sostituito la lettera *a)* del comma 4 dell'articolo 51 del Tuir, con la 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».*

Al riguardo, nella circolare 3 luglio 2025, n. 10/E si è ritenuto che «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 dell'atto di assegnazione del fringe benefit, da parte del datore di lavoro e del dipendente, sia mediante l'assegnazione del bene a quest'ultimo».

Pertanto, «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».

L'articolo 6, comma 2-bis, del decreto legge 28 febbraio 2025, n. 19, recante "misure urgenti in favore delle famiglie e delle imprese di agevolazione tariffaria per la fornitura di energia elettrica e gas naturale nonché per la trasparenza delle offerte al dettaglio e il rafforzamento delle sanzioni delle Autorità di vigilanza", convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2025, n. 60, , ha introdotto una specifica disciplina

transitoria per i veicoli che non rientrano nel predetto regime di cui al comma 48 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2025.

In particolare, la citata norma ha inserito il comma 48-bis al fine di prevedere che *«Resta ferma l'applicazione della disciplina dettata dall'articolo 51, comma 4, lettera a), del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo vigente al 31 dicembre 2024, per i veicoli concessi in uso promiscuo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024 nonché per i veicoli ordinati dai datori di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e concessi in uso promiscuo dal 1° gennaio 2025 al 30 giugno 2025»*.

A tal proposito, la citata circolare n. 10/E del 2025 ha chiarito che *«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»*.

Dunque, a norma della prima parte del comma 48-bis, il regime di tassazione vigente al 31 dicembre 2024 si applica *«ai veicoli immatricolati, oggetto di contratti*

*di concessione in uso promiscuo e consegnati al dipendente, dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024, [...] fino alla naturale scadenza dei predetti contratti».*

Inoltre, la seconda parte del citato comma *«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».*

Ciò premesso, nel caso di specie, la Società istante specifica che *«il contratto viene formalizzato prima della consegna effettiva del veicolo, in base alle informazioni disponibili al momento dell'ordine».*

In particolare, l'allegato contratto di assegnazione risulta stipulato in data 27 dicembre 2024 e la consegna del veicolo - come espressamente indicato nell'allegato ordine del veicolo effettuato il 27 dicembre 2024 - è prevista non prima del 1° luglio 2025, per espressa richiesta del cliente.

Dunque, la fattispecie in esame non rientra casi contemplati dal comma 48-bis. Al riguardo, la circolare n. 10/E del 2025 ha chiarito che al di fuori dalle ipotesi sopra descritte *«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, 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».*

*A titolo esemplificativo, il citato atto di prassi evidenzia che «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».*

Pertanto, nel caso prospettato dall'*Istante*, ai veicoli aziendali ordinati e concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 31 dicembre 2024, ma assegnati in data successiva al 30 giugno 2025, si applica il criterio di tassazione del *fringe benefit* basato sul "valore normale" al netto dell'utilizzo aziendale.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM  
(firmato digitalmente)**