

Prot. n. p. 1855

Roma, 8 luglio 2025

A TUTTE LE ASSOCIATE

Oggetto: Normativa fringe benefit – Circolare n.10/E dell'Agenzia delle Entrate

Con la circolare n.10 del 3 c.m. l'Agenzia delle Entrate ha diramato gli attesi chiarimenti sulla normativa del fringe benefit relativo ai veicoli assegnato in uso promiscuo al dipendente, in relazione alle note modifiche legislative intervenute in materia (art. 1, comma 48, della legge di bilancio 2025 e l'art. 6, comma 2-bis, del DL n. 19/2025).

Nuova disciplina dal 1° gennaio 2025

Con decorrenza dal 1° gennaio 2025 ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente, per i veicoli indicati nell'art. 54, comma 1, lettere a), c) e m) del C.d.S. 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 mila km calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente. La percentuale è ridotta al 10% per i veicoli a batteria a trazione elettrica ed al 20% per i veicoli elettrici ibridi plug-in.

La nuova disciplina si applica ai veicoli, che rispettino congiuntamente i seguenti tre requisiti:

1. siano stati immatricolati a decorrere dal 1° gennaio 2025;
2. siano stati concessi in uso promiscuo ai lavoratori dipendenti con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025;
3. siano stati assegnati ai lavoratori dipendenti a decorrere dal 1° gennaio 2025.

Al fine di individuare i veicoli concessi in uso promiscuo che ricadono nella nuova disciplina, l'Agenzia precisa – in linea con quanto già affermato nella risoluzione n. 46/E del 2020 – che la concessione del veicolo in uso promiscuo non rappresenta un atto unilaterale da parte del datore di lavoro, ma necessita dell'accettazione espressa del dipendente.

Accettazione che si concretizza sia attraverso la sottoscrizione dell'atto di assegnazione del fringe benefit (da parte dell'azienda e del dipendente), sia mediante l'assegnazione del bene a quest'ultimo.

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

L'Agenzia specifica che, essendo coincidente il momento di percezione del bene in natura con quello in cui il fringe benefit esce dalla sfera patrimoniale dell'erogante per entrare in quella del dipendente, la nuova disposizione si applica ai veicoli assegnati ai dipendenti a decorrere dal 1° gennaio 2025. Quanto ai veicoli "di nuova immatricolazione", l'Agenzia considera tali quelli immatricolati a decorrere dal 1° gennaio 2025.

La disciplina transitoria

Come noto ANIASA ha continuamente evidenziato al Governo la necessità di normativa di salvaguardia per i veicoli che non rientrano nel regime di cui al comma 48 della legge di bilancio 2025. Con l'articolo 6, comma 2-bis, del DL Bollette n. 19/2025, è stata quindi prevista una disciplina transitoria.

Nello specifico, il citato articolo 6, inserisce, dopo il comma 48, il comma 48-bis, disponendo 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».

Sul punto, la circolare dell'Agenzia precisa, anche attraverso alcuni esempi illustrativi, che:

- considerato che il comma 48-bis si riferisce esclusivamente alla «concessione in uso promiscuo» del veicolo e non anche alla stipulazione del contratto di assegnazione, rileva la data di consegna del veicolo al dipendente;
- ai veicoli immatricolati, oggetto di contratti di assegnazione e consegnati al dipendente dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2024 si applica – fino alla naturale scadenza degli stessi – il regime di tassazione vigente al 31 dicembre 2024;
- il regime di tassazione previgente trova applicazione anche nelle ipotesi in cui i veicoli siano ordinati dal datore di lavoro entro il 31 dicembre 2024 e la consegna del veicolo al dipendente avvenga dal 1° gennaio al 30 giugno 2025. Resta ferma la necessità 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.

L'Agenzia interviene anche nel caso in cui il veicolo sia stato ordinato entro il 31 dicembre 2024 e rientri nella fascia di tassazione con coefficienti ridotti (10% e 20%). In questo caso, la circolare chiarisce che trova applicazione la disciplina più favorevole 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.

Proroga del contratto e riassegnazione del veicolo

La circolare dell'Agenzia esamina anche la questione della proroga del contratto e di riassegnazione del veicolo.

Nel primo caso, l'Agenzia ritiene applicabile la disciplina fiscale relativa al momento della sottoscrizione del contratto originario di assegnazione, fino alla scadenza della proroga medesima, purché alla data della sua stipula risultino soddisfatti i requisiti normativamente previsti.

In caso di assegnazione del veicolo a un diverso dipendente, attraverso la stipula di un nuovo contratto, la disciplina fiscale applicabile è invece quella vigente al momento della riassegnazione del mezzo.

Da ultimo, la circolare precisa che, al di fuori delle ipotesi illustrate, trova applicazione il criterio generale del valore normale, di cui all'articolo 51, comma. 3, primo periodo, del Tuir.

In altri termini, nel caso in cui si tratti di veicoli ordinati e concessi in uso promiscuo con contratti sottoscritti entro il 31 dicembre 2024, ma immatricolati nel 2025 e consegnati al lavoratore dopo il primo semestre 2025 (unico periodo coperto dalla clausola di salvaguardia) ad esempio a luglio 2025, non trova applicazione alcuna delle discipline previste dal legislatore.

In mancanza, dunque, si dovrà ricorrere al criterio generale indicato all'articolo 51, comma 3, primo periodo, del Tuir, con l'accortezza di considerare la sola parte riferibile all'uso privato del veicolo. In pratica, dal valore normale complessivo dell'utilizzo dell'auto dovrà essere scorporato quello relativo all'interesse del datore di lavoro (per le percorrenze aziendali).

Il criterio analitico dovrà essere adottato anche nel caso di autovettura restituita concessa ad un dipendente con contratto firmato a dicembre 2024 (e relativo a veicolo immatricolato dopo luglio 2020) e poi riassegnato in uso promiscuo ad altro dipendente con contratto siglato nel 2025 e con consegna del mezzo dal 1° luglio 2025.

La normativa illustrata è sintetizzata nella seguente tabella.

Immatricolazione	Ordine	Consegna/Assegnazione	Regime fiscale
Dal 01.01.2025	Dal 01.01.2025	Dal 01.01.2025	Tassazione 2025
Dal 01.01.2025 al 30.06.2025	Entro il 31.12.2024	Dal 01.01.2025 al 30.06.2025	Tassazione 2024
Dal 01.01.2025 al 30.06.2025	Entro il 31.12.2024	Dal 01.01.2025 al 30.06.2025	Tassazione 2025 (se più favorevole)
Dal 01.01.2025	Entro il 31.12.2024	Assegnate dal 01.07.2025	Fringe basato sul "Valore Normale"
Dal 01.07.2020 al 31.12.2024	N/A	Riassegnate dal 01.01.2025 - 30.06.2025	Tassazione 2024
Dal 01.07.2020 al 31.12.2024	N/A	Riassegnate dal 01.07.2025	Fringe basato sul "Valore Normale"

Sulla complessa normativa in questione, che vede sovrapporsi ben tre differenti regimi tributari, causando in tutta la filiera complessità di calcoli e di adempimenti, ANIASA continua ad esprimere forti critiche ed osservazioni.

Da ultimo il Presidente Alberto Viano, in sede di audizione presso la X Commissione della Camera riguardo le misure EU di decarbonizzazione delle flotte, ha auspicato una vera e non fittizia semplificazione della normativa. Normativa, tra l'altro, definita dal Ministro Salvini in occasione del recente Dealers Day "un incidente di percorso, a cui bisogna rimediare".

Con riserva di aggiornamenti, inviamo cordiali saluti.

Pietro Teofilatto
Direttore Area Fisco ed Economia

