

Circolare mensile SLT

Febbraio 2025: Novità

Sommario

1. UNITÀ IMMOBILIARI CON INTERVENTI SUPERBONUS - OMESSO AGGIORNAMENTO CATASTALE - INVITI A REGOLARIZZARE - DISPOSIZIONI ATTUATIVE

- 1.1 Verifica dell'obbligo di aggiornamento catastale
- 1.2 Criteri di verifica
- 1.3 Comunicazione per l'adempimento spontaneo
- 1.4 Facoltà del destinatario della comunicazione

2. DETRAZIONE PER INTERVENTI "EDILIZI" - OPZIONE PER SCONTO/CESSIONE - SPESE SOSTENUTE DAL 30.3.2024 - ULTERIORI CONDIZIONI INTRODOTTE DAL DL 39/2024 – CHIARIMENTI

- 2.1 Limitazione della possibilità di opzione
- 2.2 Sostentimento delle spese al 30.3.2024

3. IMPOSTA DI BOLLO E TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA SUI LIBRI SOCIALI - CRITERI DI DETERMINAZIONE

- 3.1 Ambito applicativo dell'imposta di bollo
- 3.2 Registro su supporto cartaceo
- 3.3 Registro tenuto in modalità informatica
- 3.4 Nozione di registrazione
- 3.5 Ambito applicativo della tassa di concessione governativa

4. CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI TRANSIZIONE 5.0 - AGGIORNAMENTO DELLE FAQ

5. CONTRIBUTI INPS ARTIGIANI E COMMERCianti - ALIQUOTE CONTRIBUTIVE PER IL 2025

- 5.1 Aliquote contributive artigiani
- 5.2 Aliquote contributive commercianti
- 5.3 Riduzione per i soggetti già pensionati
- 5.4 Nuova riduzione per i soggetti che iniziano l'attività
- 5.5 Contributo di maternità
- 5.6 Minimale di reddito per il 2025
- 5.7 Massimale di reddito per il 2025
- 5.8 Adesione al concordato preventivo biennale
- 5.9 Modalità e termini di versamento dei contributi

6. DISTACCO DEL PERSONALE - RILEVANZA AI FINI IVA PER I CONTRATTI STIPULATI DALL'1.1.2025 – CONDIZIONI

- 6.1 Quadro normativo
- 6.2 Caso di specie

7. CESSIONE DI BENI TRASFERITI ALL'ESTERO - ASSENZA DEL PRESUPPOSTO TERRITORIALE - IRRILEVANZA AI FINI IVA

- 7.1 Cessione all'esportazione solo se c'è il trasferimento della proprietà
- 7.2 Caso di specie

8. STABILE ORGANIZZAZIONE IN ITALIA - INTERVENTO SU VENDITE EFFETTUATE IN ITALIA - TRATTAMENTO AI FINI IVA

- 8.1 Quadro normativo e di prassi
- 8.2 Caso di specie

1. UNITÀ IMMOBILIARI CON INTERVENTI SUPERBONUS- OMESSO AGGIORNAMENTO CATASTALE- INVITI A REGOLARIZZARE- DISPOSIZIONI ATTUATIVE

In attuazione dell'art. 1 co. 86 e 87 della L. 30.12.2023 n. 213 (legge di bilancio 2024), il provv. Agenzia delle Entrate 7.2.2025 n. 38133 ha definito la disciplina degli inviti all'adempimento spontaneo trasmessi ai contribuenti che non hanno provveduto all'aggiornamento degli archivi catastali con riguardo agli immobili oggetto di interventi agevolati con il superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020.

1.1 Verifica dell'obbligo di aggiornamento catastale

Con riferimento alle unità immobiliari interessate dagli interventi superbonus, sulla base di specifiche liste selettive, l'Agenzia delle Entrate verifica se, laddove prevista, è stata presentata dall'intestatario del fabbricato la dichiarazione di aggiornamento degli archivi catastali ai sensi dell'art. 1 co. 1 e 2 del DM 701/94 (c.d. DOCFA), anche ai fini degli eventuali effetti sulla rendita catastale del fabbricato (art. 1 co. 86 della L. 213/2023).

Se, all'esito di tale verifica, l'Agenzia delle Entrate riscontra il mancato aggiornamento degli archivi catastali, può inviare al contribuente, ai sensi dell'art. 1 co. 634 - 636 della L. 190/2014, un'apposita comunicazione (art. 1 co. 87 della L. 213/2023).

Si tratta delle c.d. lettere di compliance, volte ad agevolare l'adempimento spontaneo del contribuente, relativo, nel caso di specie, agli obblighi di aggiornamento catastale.

1.2 Criteri di verifica

Nel corso della risposta all'interrogazione parlamentare 12.2.2025 n. 5-03532, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, in una prima fase, l'invio delle predette comunicazioni riguarderà gli intestatari di immobili, oggetto degli interventi agevolati con superbonus ex art. 119 del DL 34/2020, che allo stato attuale risultano iscritti in Catasto:

- privi di rendita catastale;
- con valori catastali di modesta entità rispetto ai costi sostenuti per effettuare gli interventi edilizi in argomento.

L'Agenzia rileva infatti che, in entrambi i casi, è ragionevole ipotizzare che l'esecuzione degli interventi possa aver comportato una modifica nella consistenza o nell'attribuzione della categoria e della classe dell'immobile, tale da richiedere l'aggiornamento catastale.

1.3 Comunicazione per l'adempimento spontaneo

Il provv. 7.2.2025 n. 38133 stabilisce che la comunicazione di compliance viene inviata dall'Agenzia delle Entrate mediante PEC (al domicilio digitale presente nell'elenco INI-PEC di cui all'art. 6-bis co. 2 del DLgs. 82/2005) oppure tramite raccomandata con avviso di ricevimento.

La medesima comunicazione viene inoltre resa disponibile nel cassetto fiscale del contribuente.

Quanto al contenuto, nella comunicazione vengono riportate le informazioni necessarie affinché il contribuente possa valutare la correttezza dei dati in possesso dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, la comunicazione contiene:

- il codice fiscale, la denominazione, il cognome e nome del contribuente;
- l'identificativo catastale dell'immobile indicato dal contribuente nella comunicazione di opzione per la cessione del credito o lo sconto sul corrispettivo ex art. 121 del DL 34/2020, presentata in relazione agli interventi agevolati con il superbonus;

- l'invito a fornire (qualora necessario) chiarimenti e idonea documentazione tramite il servizio "Consegna documenti e istanze" disponibile nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.

1.4 Facoltà del destinatario della comunicazione

Preso atto dei dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate, indicati nella comunicazione di compliance, il contribuente (anche mediante un proprio delegato) può fornire chiarimenti e idonea documentazione (tramite il predetto servizio "Consegna documenti e istanze") nel caso in cui:

- ritenga che i dati comunicati sono inesatti;
- comunque intenda fornire elementi, fatti e circostanze non conosciuti dall'Agenzia delle Entrate, sulla base dei quali non si è resa obbligatoria, nel caso di specie, la presentazione della dichiarazione di aggiornamento catastale.

In alternativa, l'intestatario catastale, che ha avuto conoscenza delle informazioni comunicate dall'Agenzia delle Entrate con la lettera di compliance, può regolarizzare la propria posizione, presentando apposita dichiarazione ex art. 1 co. 1 e 2 del DM 701/94 per l'aggiornamento del Catasto dei fabbricati.

Riduzione delle sanzioni con la regolarizzazione

Se l'intestatario catastale regolarizza, la sanzione per il mancato aggiornamento catastale nei termini, prevista dall'art. 31 del RDL 652/39 (cui rinvia l'art. 60 del DPR 1142/49), è ridotta secondo la disciplina del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97.

2. DETRAZIONE PER INTERVENTI "EDILIZI" - OPZIONE PER SCONTO/CESSIONE - SPESE SOSTENUTE DAL 30.3.2024 - ULTERIORI CONDIZIONI INTRODOTTE DAL DL 39/2024 – CHIARIMENTI

Entro il 17.3.2025 deve essere trasmessa all'Agenzia delle Entrate la comunicazione di opzione per il c.d. "sconto sul corrispettivo" o la cessione della detrazione spettante, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, relativa alle spese sostenute nel 2024 per gli interventi "edilizi" elencati al comma 2 del citato articolo (provv. Agenzia delle Entrate 3.2.2022 n. 35873).

2.1 Limitazione della possibilità di opzione

Dato che la possibilità di optare per la cessione/sconto è stata ridimensionata notevolmente a partire dal 17.2.2023 dall'art. 2 co. 1 del DL 11/2023 e successivamente dagli artt. 2 e 3 del DL 212/2023 e dall'art. 1 del DL 39/2024, in relazione alle spese 2024 potranno optare coloro che rientrano nelle diverse clausole di salvaguardia ivi previste.

2.2 Sostenimento delle spese al 30.3.2024

Per poter optare per la cessione/sconto è necessario che sia soddisfatto l'ulteriore requisito richiesto dall'art. 1 co. 5 del DL 39/2024 secondo cui, alla data del 30.3.2024, deve essere sostenuta la "spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati".

Al riguardo, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 12.2.2025 n. 26 ha ulteriormente chiarito che:

- devono ricorrere congiuntamente tutte le condizioni richieste dalla norma, ossia che alla data del 30.3.2024 sia sostenuta parte della spesa, "documentata da fattura, per lavori già effettuati";

- dalla locuzione “lavori già effettuati” sono escluse le spese professionali, le spese sostenute per il pagamento degli oneri di urbanizzazione, per il pagamento della tassa di occupazione del suolo pubblico, per l’ottenimento delle autorizzazioni amministrative e le spese relative ai servizi tecnici propedeutici all’inizio dei lavori e le mere attività preparatorie del cantiere (ad esempio, per l’acquisto dei materiali o l’installazione di ponteggi).

3. IMPOSTA DI BOLLO E TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA SUI LIBRI SOCIALI- CRITERI DI DETERMINAZIONE

Con la risposta a interpello 20.2.2025 n. 42, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che il versamento dell’imposta di bollo e della tassa di concessione governativa sui libri sociali, ove dovute in presenza dei requisiti di legge, deve essere effettuato a prescindere dalla modalità di tenuta dei libri o registri medesimi.

3.1 Ambito applicativo dell’imposta di bollo

L’imposta di bollo è dovuta, fin dall’origine, per la tenuta di repertori, del libro giornale e del libro degli inventari ex art. 2214 co. 1 c.c. e di ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli artt. 2215 e 2216 c.c. (art. 16 lett. a) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 642/72). Sono, invece, esentati dal predetto tributo i libri e i registri prescritti dalle norme tributarie (art. 5 della Tabella B allegata al DPR 642/72).

Al riguardo, vengono ribaditi i chiarimenti già resi con la risposta a interpello 17.5.2021 n. 346, la quale ha messo in evidenza i diversi modi di determinazione e di versamento dell’imposta di bollo a seconda delle modalità di tenuta del libro o del registro.

3.2 Registro su supporto cartaceo

Se il registro è tenuto su supporto cartaceo o con sistemi meccanografici e trascritto su supporto cartaceo, il tributo è dovuto ogni 100 pagine o frazione di esse, nella misura di 16,00 euro, per le società di capitali che versano in misura forfettaria la tassa di concessione governativa, oppure di 32,00 euro negli altri casi; il versamento è eseguito tramite contrassegno o modello F23.

3.3 Registro tenuto in modalità informatica

Se il registro è tenuto in modalità informatica, il tributo è dovuto ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse nelle misure precedentemente indicate, ai sensi dell’art. 6 del DM 17.6.2014; il versamento è eseguito con il modello F24.

Al riguardo, riproponendo il chiarimento della circ. 6.12.2006 n. 36 (§ 2) relativo al previgente DM 23.1.2004, la risposta precisa che tra i libri, i registri e gli altri documenti rilevanti ai fini tributari cui è applicabile il DM 17.6.2014 possono ricomprendersi anche i libri sociali elencati nell’art. 2421 c.c.

3.4 Nozione di registrazione

Con riferimento ai libri sociali, la risposta precisa che il termine “registrazione” deve essere riferito alla “riga” (del verbale o dell’annotazione relativa all’ingresso o all’uscita del socio dalla compagine societaria). Tale interpretazione è coerente con quanto stabilito dal combinato disposto degli artt. 5 e 16 del DPR 642/72, in base ai quali il foglio si intende composto da quattro facciate, la pagina da una facciata, per i tabulati meccanografici l’imposta è dovuta per ogni 100 linee o frazione e, per i libri e registri, l’imposta si applica ogni 100 pagine o frazione di esse.

Tenuto conto che, convenzionalmente, la misura del foglio è pari a 100 righe, quella della pagina è pari a 25 righe.

Pertanto, nel caso dei libri sociali tenuti in modalità digitale, l'imposta di bollo è dovuta ogni 100 pagine (o frazioni) corrispondenti a 2.500 righe (o frazioni). Ai fini del calcolo del tributo, si può fare riferimento alla visualizzazione dei libri, avendo evidenza della pagina su supporto informatico, in modo tale da consentire il conteggio delle righe/pagine per il calcolo del tributo, al pari della pagina "fisica" dei libri tenuti con modalità tradizionale (il formato PDF - PDF/A permette tale visualizzazione).

3.5 Ambito applicativo della tassa di concessione governativa

La tassa di concessione governativa per la bollatura e la numerazione di libri e registri è dovuta per i libri di cui all'art. 2215 c.c. e per tutti gli altri libri e registri che, per obbligo di legge o volontariamente (art. 2218 c.c.), sono fatti bollare nei modi ivi indicati, tranne quelli la cui tenuta è prescritta soltanto da leggi tributarie (art. 23 della Tariffa allegata al DPR 641/72). Per i soggetti diversi dalle società di capitali, la tassa è pari a 67,00 euro ogni 500 pagine o frazione di esse.

segue Ribadendo quanto già indicato con riguardo all'imposta di bollo, la risposta a interpello precisa che la tassa è dovuta anche in caso di tenuta di libri e registri con strumenti informatici, in quanto tale modalità non fa venir meno gli obblighi di numerazione progressiva e di vidimazione che sono assolti mediante apposizione, almeno una volta all'anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato.

Per la determinazione del dovuto, si assume lo stesso criterio definito per l'imposta di bollo; pertanto, la tassa è dovuta ogni 500 pagine (o frazioni) corrispondenti a 12.500 righe (o frazioni).

4. CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI TRANSIZIONE 5.0- AGGIORNAMENTO DELLE FAQ

Sono state pubblicate sul sito del Ministero delle Imprese e del Made in Italy le FAQ, da ultimo aggiornate al 24.2.2025, relative al credito d'imposta per investimenti 5.0 di cui all'art. 38 del DL 19/2024, alla luce delle novità introdotte dall'art. 1 co. 427 - 429 della L. 207/2024 (legge di bilancio 2025).

In particolare, l'aggiornamento riguarda:

- l'introduzione del nuovo capitolo "Procedura semplificata (comma 9-bis dell'art. 38)" con 4 nuove FAQ che chiariscono le modalità di applicazione di tale disposizione;
- la FAQ 2.17, relativa ai contratti di vendita con patto di riservato dominio;
- la FAQ 2.18, concernente la validità degli attestati di conformità/perizia asseverata rilasciati per il credito d'imposta Transizione 4.0;
- la FAQ 4.18, relativa alla verifica dei requisiti obbligatori di risparmio energetico nel settore della distribuzione automatica;
- la revisione completa della sezione sulla cumulabilità delle agevolazioni;
- la modifica della FAQ 10.1, concernente l'aggiornamento dell'interpretazione riguardante l'eccezione riportata all'art. 5 co. 1 lett. d) del DM 24.7.2024, relativa alle attività nel cui processo produttivo viene generata un'elevata dose di sostanze inquinanti classificabili come rifiuti speciali pericolosi, e il cui smaltimento a lungo termine potrebbe causare un danno all'ambiente.

Alcune FAQ sono state inoltre eliminate/modificate per effetto delle nuove disposizioni.

5. CONTRIBUTI INPS ARTIGIANI E COMMERCianti- ALIQUOTE CONTRIBUTIVE PER IL 2025

L'INPS, con la circ. 7.2.2025 n. 38, ha illustrato la contribuzione dovuta per il 2025 dagli iscritti alle Gestioni artigiani e commercianti, che subisce un ulteriore incremento di 0,30 punti percentuali rispetto al 2024 nei confronti dei collaboratori di età non superiore a 21 anni, raggiungendo anche per essi la misura ordinaria a regime del 24% prevista dall'art. 24 co. 22 del DL 201/2011.

5.1 Aliquote contributive artigiani

Per gli artigiani, l'aliquota contributiva per il 2025 rimane quindi pari al 24%. Dal 2025, tale aliquota del 24% si applica anche ai coadiuvanti/coadiutori con età non superiore a 21 anni, che nel 2024 beneficiavano dell'aliquota ridotta del 23,70%.

Per il reddito eccedente l'importo di 55.448,00 euro (rispetto al precedente limite di 55.008,00 euro), la suddetta aliquota è aumentata di un punto, diventando quindi pari al 25%.

5.2 Aliquote contributive commercianti

Per i commercianti, è dovuta l'aliquota aggiuntiva per il finanziamento dell'indennizzo per la cessazione definitiva dell'attività, che dall'1.1.2022 è stabilita nella misura dello 0,48% (art. 1 co. 380 della L. 178/2020).

L'aliquota contributiva per il 2025 rimane quindi pari al 24,48%.

Dal 2025, tale aliquota del 24,48% si applica anche ai coadiuvanti/coadiutori con età non superiore a 21 anni, che nel 2024 beneficiavano dell'aliquota ridotta del 24,18%.

Per il reddito eccedente l'importo di 55.448,00 euro (rispetto al precedente limite di 55.008,00 euro), la suddetta aliquote è aumentata di un punto, diventando quindi pari al 25,48%.

5.3 Riduzione per i soggetti già pensionati

Per gli artigiani e commercianti con più di 65 anni di età, già pensionati, resta fermo che i contributi dovuti sono ridotti alla metà.

5.4 Nuova riduzione per i soggetti che iniziano l'attività

L'art. 1 co. 186 della L. 30.12.2024 n. 207 (legge di bilancio 2025) ha previsto una riduzione contributiva del 50% anche a favore dei lavoratori che si iscrivono nel corso del 2025 per la prima volta a una delle Gestioni artigiani e commercianti.

Soggetti interessati

L'agevolazione è fruibile dai seguenti soggetti:

- imprenditori individuali o soci di società;
- collaboratori familiari dei soggetti sopra indicati.

Anche gli imprenditori in regime forfettario di cui alla L. 190/2014 possono beneficiare dell'agevolazione.

Durata

L'agevolazione è fruibile per 36 mesi, in modo continuativo, a partire dalla data di avvio dell'attività d'impresa o di primo ingresso nella società nel 2025.

Ulteriori istruzioni

Nella circ. 7.2.2025 n. 38, l'INPS ha reso noto che con una successiva circolare verrà illustrata in dettaglio la normativa relativa alla suddetta agevolazione e saranno altresì fornite le indicazioni per la presentazione della domanda.

5.5 Contributo di maternità

Sia per gli artigiani che per i commercianti, il contributo per le prestazioni di maternità rimane pari a 0,62 euro mensili (7,44 euro su base annua).

5.6 Minimale di reddito per il 2025

Il minimale di reddito per il 2025, da prendere in considerazione ai fini del calcolo dei contributi dovuti da artigiani e commercianti, è pari a 18.555,00 euro (prima 18.415,00 euro).

5.7 Massimale di reddito per il 2025

Il massimale di reddito per il 2025, oltre il quale non è più dovuta la contribuzione INPS, è invece pari: a 92.413,00 euro (prima 91.680,00 euro), per coloro che hanno anzianità contributiva al 31.12.95; ovvero a 120.607,00 euro (prima 119.650,00 euro), per coloro che non hanno anzianità contributiva al 31.12.95, iscritti a partire dall'1.1.96 o successivamente a tale data.

5.8 Adesione al concordato preventivo biennale

L'adesione al concordato preventivo biennale, di cui al DLgs. 12.2.2024 n. 13, non fa venire meno gli obblighi contributivi e la base imponibile concordata assume rilevanza anche ai fini della determinazione dei contributi previdenziali obbligatori.

Resta ferma la possibilità per il contribuente di versare i contributi sul reddito effettivo, se di importo superiore a quello concordato come integrato ai sensi degli artt. 15 e 16 del citato DLgs. 13/2024.

5.9 Modalità e termini di versamento dei contributi

I versamenti dei contributi devono essere effettuati, mediante il modello F24, entro:

- il 16.5.2025, il 20.8.2025, il 17.11.2025 e il 16.2.2026, per quanto concerne il versamento delle quattro rate dei contributi dovuti sul minimale di reddito;
- i termini previsti per il pagamento dell'IRPEF, per quanto riguarda i contributi dovuti sulla quota di reddito eccedente il minimale, a titolo di primo e secondo acconto 2025 e saldo 2025

6. DISTACCO DEL PERSONALE- RILEVANZA AI FINI IVA PER I CONTRATTI STIPULATI DALL'1.1.2025 – CONDIZIONI

Con la risposta a interpello 18.2.2025 n. 38, l'Agenzia delle Entrate ha delineato le condizioni per

l'assoggettamento ad IVA delle prestazioni di distacco del personale, poste in essere in forza di contratti stipulati o rinnovati a decorrere dall'1.1.2025.

6.1 Quadro normativo

Per effetto dell'art. 16-ter del DL 131/2024 conv. L. 166/2024, è stato abrogato l'art. 8 co. 35 della L. 67/88, il quale prevedeva uno speciale regime di esclusione da IVA per i distacchi e/o prestiti di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

Con il venire meno della menzionata disciplina, il distacco e/o il prestito di personale integra una prestazione di servizi rilevante ai fini dell'imposta, al ricorrere di un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto. Valgono i principi affermati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella sentenza 11.3.2020 relativa alla causa C-94/19, secondo cui le prestazioni relative al distacco e/o al prestito di personale sono rilevanti ai fini IVA, "a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente".

Per espressa previsione dell'art. 16-ter co. 2 del DL 131/2024, sono comunque fatti salvi i comportamenti pregressi adottati dai contribuenti, anteriormente all'1.1.2025:

- sia nel caso in cui abbiano applicato l'IVA in conformità alla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea nella causa C-94/19;

- sia nel caso in cui non abbiano applicato l'IVA in base alla normativa interna al tempo vigente.

6.2 Caso di specie

Il caso esaminato nella risposta a interpello riguarda due società non appartenenti allo stesso gruppo. L'accordo prevede che alla società distaccataria sia richiesto solamente il rimborso dei costi effettivamente sostenuti dalla distaccante per ciascun lavoratore (inclusi tutti gli oneri contributivi e assicurativi ripresi analiticamente a piè di lista nei cedolini stipendiali), senza alcuna marginalità.

L'Agenzia delle Entrate rileva che, a prescindere dall'assenza di un "mark up", l'operazione può considerarsi rilevante ai fini IVA, in quanto caratterizzata dal requisito dell'onerosità ed essendo riscontrabile nel caso in esame un nesso diretto tra la prestazione della società distaccante e la controprestazione resa dalla distaccataria, poiché si evidenzia che gli importi versati in favore della distaccante e il distacco di personale di quest'ultima "si condizionano reciprocamente".

Sulla base di questi presupposti, è integrata una prestazione di servizi rilevante ai fini IVA, in quanto resa in adempimento di un accordo stipulato a decorrere dall'1.1.2025, e, di conseguenza, gli importi erogati dalla società distaccataria a favore della distaccante a titolo di rimborso del costo sostenuto per ciascun lavoratore distaccato dovranno essere assoggettati ad imposta

7. CESSIONE DI BENI TRASFERITI ALL'ESTERO- ASSENZA DEL PRESUPPOSTO TERRITORIALE- IRRILEVANZA AI FINI IVA

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 14.2.2025 n. 34, ha confermato che si è in presenza di una cessione all'esportazione, rilevante ai fini IVA e non imponibile ai sensi dell'art. 8 del DPR 633/72, qualora, unitamente al trasporto o alla spedizione del bene fuori dal territorio dell'Unione europea, si perfezioni anche il trasferimento della proprietà o del diritto reale sugli stessi. In assenza di tali requisiti, la cessione della merce che si trova in un Paese terzo in seguito all'esportazione franco valuta non è territorialmente rilevante secondo quanto disposto dall'art. 7-bis del DPR 633/72.

7.1 Cessione all'esportazione solo se c'è il trasferimento della proprietà

L'Agenzia delle Entrate ricorda che si realizza una cessione all'esportazione quando l'invio dei beni in uno Stato extra-UE in regime franco valuta per la successiva cessione al cliente estero "avviene in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante assunto ab origine dalle stesse parti" (si veda anche la ris. 13.12.2013 n. 94). In tale contesto, le merci appaiono "sin dall'inizio" condizionate "all'esclusivo trasferimento in proprietà del cliente estero in relazione alle sue esigenze di approvvigionamento".

7.2 Caso di specie

Nel caso in esame i beni vengono trasferiti da un soggetto passivo italiano (Alfa) in un deposito sito in USA dal quale il soggetto che si occupa dello stoccaggio preleva i beni per la successiva vendita ai clienti di Alfa, senza assumerne la proprietà.

Non si verificano, dunque, le circostanze per ritenere che l'invio dei beni sia stato condizionato a un successivo trasferimento della proprietà dei beni al cliente estero per le sue finalità di approvvigionamento. Le cessioni poste in essere da Alfa negli USA difettano del requisito di territorialità ai sensi dell'art. 7-bis del DPR 633/73, atteso che il trasferimento della proprietà avviene "durante la loro permanenza all'estero" (C.M. 15.7.99 n. 156/E) e dovranno essere pertanto documentate da una fattura "fuori campo IVA" ai sensi dell'art. 21 co. 6-bis del DPR 633/72.

8. STABILE ORGANIZZAZIONE IN ITALIA- INTERVENTO SU VENDITE EFFETTUATE IN ITALIA- TRATTAMENTO AI FINI IVA

Con la risposta a interpello 13.2.2025 n. 33, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato le condizioni al ricorrere delle quali l'intervento su operazioni realizzate in Italia, da parte di una stabile organizzazione di una società non residente, possa essere considerato "qualificante" ai fini dell'applicazione dell'IVA.

8.1 Quadro normativo e di prassi

A norma dell'art. 53 par. 1 del Regolamento UE 15.3.2011 n. 282, devono ricorrere due condizioni affinché l'intervento di una stabile organizzazione si possa configurare come "qualificante", vale a dire che la stessa sia caratterizzata da:

- un "grado sufficiente di permanenza";
- una "struttura adeguata in termini di risorse umane e tecniche per consentirle di effettuare la fornitura di beni o servizi in cui interviene".

Inoltre, secondo il par. 2 dello stesso art. 53, se un soggetto passivo dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'imposta, si ritiene che la stabile organizzazione non partecipi "a meno che i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati" per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione o prestazione, "prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione".

Secondo la prassi amministrativa dell'Agenzia delle Entrate (cfr. risposte a interpello n. 52/2021 e 57/2023), l'analisi deve essere condotta caso per caso.

8.2 Caso di specie

Sulla base degli elementi di fatto, esaminati nella risposta a interpello 33/2025, emerge che l'attività posta in essere dalla stabile organizzazione italiana comprende sia la fase pre vendita (analisi di mercato, ricerca dei clienti, consulenza logistica, ecc.), sia quella post vendita (assistenza per guasti, ecc.)

Dati questi elementi, l'Agenzia delle Entrate considera "qualificante" l'intervento della stabile organizzazione in Italia, risultando le attività da essa compiute come "inerenti alla cessione dei beni" al cliente nazionale e quale "sintomo di un sufficiente grado di autonomia" rispetto alla casa madre non residente.

Di conseguenza, in relazione alle operazioni poste in essere in Italia:

la stabile organizzazione è tenuta ad applicare l'IVA in via di rivalsa, per le cessioni di beni nei confronti di un soggetto stabilito nel territorio dello Stato (è inapplicabile, invece, il meccanismo del reverse charge); non è possibile, per la casa madre non residente, recuperare l'imposta mediante rimborso "diretto" ai sensi dell'art. 38-bis2 del DPR 633/72, in ragione dell'effettuazione di operazioni imponibili nello Stato del rimborso.