Venturin Elaborazione Dati SRL

Ai Gentili Clienti
Loro Sedi

LE PRINCIPALI **NOVITA' FISCALI** DEL PERIODO

(marzo 25)

1 Unità immobiliari con interventi superbonus - Omesso aggiornamento catastale - Inviti a regolarizzare - Disposizioni attuative 2

2 Lavoro dipendente prestato all'estero - Approvazione delle retribuzioni convenzionali per il 2025 3

3 Detrazione per interventi "edilizi" - Opzione per sconto/cessione - Spese sostenute dal 30.3.2024 - Ulteriori condizioni introdotte dal DL 39/2024 - Chiarimenti 4

4 Imposta di bollo e tassa di concessione governativa sui libri sociali - Criteri di determinazione 5

5 Credito d'imposta per investimenti del 2024 nelle Zone logistiche semplificate (ZLS) - Fruizione integrale in compensazione - Istituzione del codice tributo 6

6 Credito d'imposta per investimenti transizione 5.0 - Aggiornamento delle FAQ 6

7 Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno *ex* L. 208/2015 - Restituzione di parte della fornitura con accordo transattivo - Rideterminazione dell'agevolazione 7

8 *Kit* promozionale assegnato ai migliori clienti - Disciplina ai fini IRES, IRAP e IVA 7

9 Associazione della medicina di gruppo - Disciplina ai fini IRES, IRAP e IVA 8

10 Contributi INPS artigiani e commercianti - Aliquote contributive per il 2025 8

11 Nuovo regime per i lavoratori impatriati - Requisito della residenza estera 10

12 Periodo minimo di residenza estera pregressa per i lavoratori autonomi impatriati 11

13 Dirigenti medici e personale sanitario non dirigenziale - Imposta sostitutiva sulle prestazioni aggiuntive - Ambito applicativo 12

14 Dichiarazione di successione - Aggiornamento del modello 12

15 Distacco del personale - Rilevanza ai fini IVA per i contratti stipulati dall'1.1.2025 - Condizioni 13

16 Appalti pubblici - Ritenute a garanzia - Modalità di fatturazione 14

17 Noleggio di centro polisportivo - Prestazioni rese da società sportiva dilettantistica - Regime di esclusione IVA - Condizioni 14

18 Cessione di beni trasferiti all'estero - Assenza del presupposto territoriale - Irrilevanza ai fini IVA 15

20 Agenzie di viaggi - Regime speciale IVA - Riporto del "credito di costo" in un Gruppo IVA 16

21 Sfruttamento economico di un brevetto da parte di una fondazione 17

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; • o 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 *segue*	**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; • o 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	**LAVORO DIPENDENTE PRESTATO ALL'ESTERO - APPROVAZIONE DELLE RETRIBUZIONI CONVENZIONALI PER IL 2025**
	Con il DM 16.1.2025, pubblicato sulla *G.U.* 11.2.2025 n. 34, sono state approvate le retribuzioni convenzionali applicabili nel 2025 ai lavoratori dipendenti operanti all'estero.

2.1	**RILEVANZA AI FINI FISCALI** Ai fini fiscali, ai sensi dell'art. 51 co. 8-*bis* del TUIR, le retribuzioni convenzionali rilevano, in luogo di quelle effettivamente percepite, nei confronti dei lavoratori dipendenti che rispettino le seguenti condizioni: • siano fiscalmente residenti in Italia; • prestino la propria attività all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, anche se assunti presso un datore di lavoro estero o se la prestazione viene svolta in più Stati esteri; • soggiornino all'estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi, ancorchè "a cavallo" di 2 anni solari, anche se ritornano in Italia al proprio domicilio fiscale una volta alla settimana (art. 1 co. 98 della L. 207/2024). La disciplina in esame non si applica, invece: • ai dipendenti in trasferta; • qualora il dipendente presti la propria attività lavorativa in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni che preveda la tassazione del reddito di lavoro esclusivamente nel Paese estero; • ai dipendenti pubblici; • ai dipendenti che svolgono l'attività in un settore economico non previsto nel decreto in esame. ***Retribuzioni corrisposte prima della pubblicazione del DM 16.1.2025*** In considerazione del ritardo con cui è stato pubblicato il DM 16.1.2025, si ricorda che l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che, se vengono corrisposte retribuzioni prima della pubblicazione del decreto relativo all'anno di competenza, occorre fare riferimento al decreto approvato per l'anno precedente, salvo conguaglio (circ. 26.1.2001 n. 7, § 7.4).

2.2	**RILEVANZA AI FINI CONTRIBUTIVI** Ai fini contributivi, le retribuzioni convenzionali rilevano per il calcolo dei contributi dovuti per le assicurazioni obbligatorie nei confronti dei lavoratori italiani, dei lavoratori cittadini degli altri Stati membri dell'Unione europea e dei lavoratori extracomunitari, titolari di un regolare titolo di soggiorno e di un contratto di lavoro in Italia, inviati dal proprio datore di lavoro a prestare l'attività all'estero: • in Paesi con i quali non sono in vigore accordi di sicurezza sociale; • oppure in Stati con accordi di sicurezza sociale, in relazione alle assicurazioni non contemplate negli accordi esistenti. ***Lavoratori operanti in Stati con accordi di sicurezza sociale*** Si ricorda che, con la sentenza 6.9.2016 n. 17646, la Corte di Cassazione ha affermato che qualora vi siano accordi che consentano il mantenimento della copertura assicurativa in Italia dei lavoratori, in deroga al criterio della territorialità, i datori di lavoro devono assumere come parametro per la determinazione della base imponibile ai fini contributivi le retribuzioni effettivamente corrisposte ai lavoratori all'estero, in quanto non è applicabile l'equiparazione della definizione di reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali e previdenziali. In tal caso, infatti, non è compatibile l'utilizzo ai fini contributivi delle retribuzioni convenzionali applicabili ai fini fiscali, ai sensi del co. 8-*bis* dell'art. 51 del TUIR, in quanto: • tale comma introduce il discrimine temporale dei 183 giorni, legato al concetto di "residenza fiscale" delle persone fisiche ai sensi dell'art. 2 co. 2 del TUIR, ma privo di significato se trasposto nel campo previdenziale, nel quale il concetto di "residenza" non rileva; • ritenere detta disposizione operante ai fini previdenziali determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra i lavoratori assoggettati al regime previdenziale italiano che soggiornino all'estero per periodi superiori o inferiori a quello indicato, nonché una compressione delle entrate pubbliche, a danno anche della posizione previdenziale dei dipendenti. ***Regolarizzazioni contributive*** In considerazione del ritardo con cui è stato emanato il DM 16.1.2025, la circ. INPS 18.2.2025 n. 43 ha chiarito che i datori di lavoro possono regolarizzare i versamenti contributivi relativi ai mesi di gennaio e febbraio 2025: • entro il 16.5.2025; • senza aggravio di oneri aggiuntivi.
3	**DETRAZIONE PER INTERVENTI "EDILIZI" - OPZIONE PER SCONTO/CESSIONE - SPESE SOSTENUTE DAL 30.3.2024 - ULTERIORI CONDIZIONI INTRODOTTE DAL DL 39/2024 - CHIARIMENTI**
	Entro il 16.3.2025 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).
3.1	**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.

3.2	**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).
4	**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.
4.1	**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.
4.2	**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.
4.3	**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.

4.4	**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).
4.5	**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. 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).
5	**CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI DEL 2024 NELLE ZONE LOGISTICHE SEMPLIFICATE (ZLS) - FRUIZIONE INTEGRALE IN COMPENSAZIONE - ISTITUZIONE DEL CODICE TRIBUTO**
	In relazione al credito d'imposta riconosciuto alle imprese che hanno effettuato investimenti nelle Zone logistiche semplificate (ZLS) nel periodo dall'8.5.2024 al 15.11.2024, ai sensi dell'art. 13 del DL 7.5.2024 n. 60 conv. L. 4.7.2024 n. 95, del DM 30.8.2024 e del provv. Agenzia delle Entrate 12.12.2024 n. 445771, con: • il provv. Agenzia delle Entrate 10.2.2025 n. 39039 è stata stabilita la percentuale del credito d'imposta effettivamente fruibile; • la ris. Agenzia delle Entrate 6.2.2025 n. 10 è stato istituito il codice tributo per l'utilizzo in compensazione nel modello F24.

5.1	**FRUIZIONE INTEGRALE DEL CREDITO RICHIESTO** In considerazione del fatto che l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti risultante dalle comunicazioni validamente presentate, in assenza di rinuncia, è risultato inferiore alle risorse finanziarie disponibili (pari a 80 milioni di euro), il credito d'imposta effettivamente fruibile da ciascun beneficiario è pari al 100% dell'importo richiesto nell'istanza, troncando il risultato all'unità di euro. Ciascun beneficiario può visualizzare l'ammontare dell'agevolazione fruibile in compensazione tramite il proprio "Cassetto fiscale", accessibile dall'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.
5.2	**CODICE TRIBUTO** Per l'utilizzo in compensazione tramite il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, del credito d'imposta in esame, è stato istituito il codice tributo "7038", denominato "*Credito d'imposta investimenti ZLS - articolo 13, del decreto-legge 7 maggio 2024, n. 60*". Il modello F24 deve essere presentato unicamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.
5.3	**COMPILAZIONE DEL MODELLO F24** In sede di compilazione del modello F24: • il suddetto codice tributo deve essere esposto nella sezione "Erario", nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati"; • nel campo "anno di riferimento" deve essere indicato l'anno di sostenimento dei costi, nel formato "AAAA".
6	**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.

7	**CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI NEL MEZZOGIORNO *EX* L. 208/2015 - RESTITUZIONE DI PARTE DELLA FORNITURA CON ACCORDO TRANSATTIVO - RIDETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE**
	Con la risposta a interpello 18.2.2025 n. 37, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la restituzione di parte della fornitura, con accordo transattivo, dopo aver ricevuto l'autorizzazione all'utilizzo del credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno (di cui all'art. 1 co. 98 - 108 della L. 208/2015), comporta la rideterminazione dell'agevolazione.
7.1	**QUALIFICAZIONE COME CESSIONE DI BENI** Tale "rivendita", anche se effettuata in favore dello stesso fornitore, rientra nell'ipotesi di cessione a terzi ai sensi dell'art. 1 co. 105 della L. 208/2015, che comporta la rideterminazione del credito originario.
7.2	**INDICAZIONE NEL MODELLO REDDITI** Nella fattispecie oggetto di interpello, alla data di scadenza del termine di presentazione del modello REDDITI SC 2024 (31.10.2024), l'importo del credito spettante "maturato" nell'anno 2022, ma autorizzato in data 7.2.2024 e, quindi, da riportare nella colonna F2 del rigo RU5, risultava già "rideterminato" per effetto della cessione avvenuta il 25.6.2024; in tale colonna andava quindi indicato l'importo già ridotto e non anche quello originario. A tal fine, è possibile presentare una dichiarazione integrativa.
8	***KIT* PROMOZIONALE ASSEGNATO AI MIGLIORI CLIENTI - DISCIPLINA AI FINI IRES, IRAP E IVA**
	Nella risposta a interpello Agenzia delle Entrate 11.2.2025 n. 25 è stata precisata la disciplina applicabile, ai fini IRES, IRAP e IVA, alla cessione di beni a titolo di sconto al raggiungimento di predeterminati livelli di fatturato.
8.1	**FATTISPECIE OGGETTO DI INTERPELLO** La srl istante (commerciante all'ingrosso di pneumatici e autoaccessori) ha proposto un accordo commerciale a due categorie di clienti. ***Accordo per i clienti "strategici"*** Ai clienti definiti "strategici" la società ha proposto l'attribuzione di un *kit* promozionale (prodotti di abbigliamento, sui quali viene apposto il marchio scelto dallo stesso cliente) al raggiungimento di determinati livelli di acquisto di pneumatici. ***Accordo per i clienti "profile"*** Ad altri clienti (definiti "*profile*") è stato proposto un accordo che attribuisce, nel contempo: • un *kit* promozionale, alle stesse condizioni previste per i clienti "strategici"; • punti (al raggiungimento di determinati obiettivi), da utilizzare su una piattaforma *on line* gestita da una società terza.
8.2	**DISCIPLINA AI FINI IRES** I costi relativi ai beni o servizi offerti ai clienti sono inerenti e, quindi, deducibili ai fini IRES. Infatti, sia le circostanze che inducono la società a riconoscere il beneficio a determinate categorie di clienti in relazione ad una certa soglia di acquisti, sia le modalità di riconoscimento dell'incentivo appaiono idonee ad aumentare i ricavi derivanti dagli acquisti effettuati dai beneficiari della promozione.

8.3	**DISCIPLINA AI FINI IRAP** Ai fini IRAP, gli oneri imputati a Conto economico in applicazione dei principi contabili adottati dall'impresa sono normalmente connotati dal generale requisito di inerenza alla base imponibile. Pertanto, i suddetti costi relativi ai beni o servizi offerti ai clienti sono deducibili per l'importo stanziato in bilancio.
8.4	**DISCIPLINA AI FINI IVA** L'operazione commerciale consistente nella concessione di sconti in natura ai clienti, previo raggiungimento di un determinato fatturato, può essere ricondotta nell'ambito delle cessioni escluse dalla base imponibile ai sensi dell'art. 15 co. 1 n. 2 del DPR 633/72. Ciò vale anche per i beni che i clienti "*profile*" possono scegliere, riscattando i punti accumulati, sul catalogo della piattaforma *on line* gestita da una società terza.
9	**ASSOCIAZIONE DELLA MEDICINA DI GRUPPO - DISCIPLINA AI FINI IRES, IRAP E IVA**
	Con la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 7.2.2025 n. 23 è stato illustrato il trattamento ai fini IRES, IRAP e IVA di un'associazione (non riconosciuta) per lo svolgimento dell'attività di medicina generale nella forma della medicina di gruppo ai sensi dell'art. 40 del DPR 270/2000 e dell'Accordo collettivo nazionale per la medicina generale 22.3.2005.
9.1	**DISCIPLINA AI FINI IRES** Ai fini IRES, l'associazione viene classificata tra gli enti privati diversi dalle società aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, ai sensi dell'art. 73 co. 1 lett. b) del TUIR, con obbligo di presentazione del modello REDDITI SC. Nel caso di specie, viene, infatti, esercitata un'attività di prestazione di servizi nei confronti dei medici associati, consistente nel: • sostenimento in nome proprio di costi per il personale e dei costi di gestione; • successivo riaddebito degli stessi agli associati senza oneri aggiuntivi.
9.2	**DISCIPLINA AI FINI IRAP** Ai fini IRAP, la qualificazione dell'associazione come ente privato esercente attività commerciale in via esclusiva o prevalente comporta l'applicazione delle disposizioni previste per gli enti commerciali. La relativa base imponibile va quindi calcolata in base al principio della "presa diretta" dal bilancio d'esercizio proprio delle società di capitali (ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 446/97).
9.3	**DISCIPLINA AI FINI IVA** L'Agenzia conferma l'applicabilità del regime di esenzione IVA di cui all'art. 10 co. 2 del DPR 633/72 al ribaltamento dei costi, da parte dell'associazione in esame, ai singoli associati (in senso conforme, già la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 26.7.2024 n. 161).
10	**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.

10.1	**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%.
10.2	**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%.
10.3	**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.
10.4	**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.
10.5	**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).
10.6	**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).

10.7	**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.
10.8	**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.
10.9	**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.
11	**NUOVO REGIME PER I LAVORATORI IMPATRIATI - REQUISITO DELLA RESIDENZA ESTERA**
	L'Agenzia delle Entrate, con le risposte a interpello 20.2.2025 n. 41 e 28.2.2025 n. 53, ha fornito chiarimenti in merito alle condizioni alle quali opera il requisito della residenza estera di sei o sette periodi d'imposta, previsto dall'art. 5 del DLgs. 209/2023, riguardante il nuovo regime degli impatriati.
11.1	**PERIODO MINIMO DI RESIDENZA ESTERA PREGRESSA** L'art. 5 co. 1 lett. b) del DLgs. 209/2023 stabilisce che, ai fini agevolativi, è necessario che, in via ordinaria, i lavoratori non siano stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento. Tuttavia, in base alla stessa norma, il periodo minimo di pregressa permanenza all'estero è innalzato a sei periodi d'imposta se vi è "continuità" tra il datore di lavoro estero e quello di rientro in Italia. È il caso del lavoratore impiegato all'estero presso la società X, che, trasferitosi in Italia, continui a lavorare presso la stessa società X o presso una società dello stesso gruppo. Il requisito della residenza estera aumenta a sette periodi d'imposta se, verificata la condizione della continuità tra datore estero e datore di lavoro "*post* rientro" in Italia, è altresì verificata quella per cui il lavoratore, "*prima del suo trasferimento all'estero*", è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto per il quale ha lavorato all'estero oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo. Quindi, se lo stesso lavoratore già lavorava per la società X (o per una società del medesimo gruppo) prima del trasferimento all'estero, il periodo di osservazione sale a sette anni.

11.2	**VERIFICA DELLA CONTINUITÀ TRA I DATORI DI LAVORO** L'Agenzia delle Entrate specifica come la sussistenza del requisito della residenza estera vada valutata "*nel periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia*", verificando se, al rientro in Italia, la persona continui a lavorare presso lo stesso datore di lavoro per il quale ha lavorato all'estero "*durante il periodo di imposta precedente il trasferimento della residenza in Italia o, comunque, fino alla data in cui avviene tale trasferimento*". Pertanto, specifica ancora l'Agenzia, nel caso del medesimo lavoratore che rientri in Italia nel 2024, per svolgere attività per la medesima società X presso cui ha lavorato all'estero ma solo fino al 2020, avendo poi interrotto il rapporto di lavoro, il periodo minimo di residenza estera è pari a tre anni. Ciò in quanto la coincidenza del datore di lavoro assume rilevanza solo se verificata nel periodo d'imposta precedente il rientro in Italia.
11.3	**RESIDENZA ESTERA PARI A SEI PERIODI D'IMPOSTA** La situazione da cui prende spunto il chiarimento reso nella risposta a interpello 41/2025 era quella di un lavoratore che negli anni 2015-2018 aveva prestato attività in Italia presso due diversi datori di lavoro: • società A (appartenente al gruppo H), nel 2015 e nel 2016; • società B (esterna al gruppo), nel 2017 e nel 2018. Successivamente, la persona si era trasferita all'estero, lavorando presso la società C, anch'essa appartenente al gruppo H. Nel 2025 la persona rientrava in Italia, tornando a lavorare presso la società A del gruppo H. In tal caso, l'Agenzia ha richiesto un periodo minimo di residenza estera pari a sei periodi d'imposta, in quanto nel periodo immediatamente precedente il trasferimento all'estero la persona lavorava per la società B, esterna al gruppo, spezzando quindi la continuità richiesta per l'innalzamento a sette periodi d'imposta.
11.4	**RESIDENZA ESTERA PARI A SETTE PERIODI D'IMPOSTA** La situazione esaminata nella risposta a interpello 53/2025 è invece quella relativa ad una persona che aveva lavorato fino all'inizio del 2019 per una società italiana D, per poi trasferirsi all'estero presso la sede estera della stessa società D fino al 30.6.2024. Da tale data il rapporto di lavoro con la società D veniva interrotto per iniziare un'attività lavorativa autonoma. Dall'1.1.2025 la persona faceva rientro in Italia tornando alle dipendenza della società D. Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate i sei mesi di attività di lavoro autonomo non interrompono il legame di continuità (tra datore di lavoro estero e *post* impatrio) che rende necessario l'innalzamento del requisito; in aggiunta, il fatto che prima dell'espatrio la persona avesse già lavorato alle dipendenze della società presso la quale lavora al rientro comporta che il periodo minimo di residenza estera è pari a sette anni.
11.5	**FRUIZIONE CONTESTUALE DEL BENEFICIO PER ENTRAMBI I GENITORI** La risposta a interpello 53/2025 esamina anche la previsione di cui all'art. 5 co. 4 del DLgs. 209/2023, in base alla quale la detassazione è pari al 60% in presenza di un figlio minore. Al riguardo, viene chiarito che: • non rileva la circostanza per cui, successivamente al rientro, i figli diventino maggiorenni; • in assenza di ulteriori limiti specifici riguardo alla spettanza del beneficio rafforzato ad uno solo dei genitori, lo stesso opera, nel rispetto di ogni altra condizione, per entrambi i genitori.

12	**PERIODO MINIMO DI RESIDENZA ESTERA PREGRESSA PER I LAVORATORI AUTONOMI IMPATRIATI**
	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 7.2.2025 n. 22, ha precisato che l'art. 5 co. 1 lett. b) del DLgs. 209/2023 deve essere interpretato nel senso che in tutti i casi in cui l'impatriato svolga in Italia un'attività di lavoro autonomo che veda come committente l'ex datore di lavoro estero è richiesto un periodo minimo di residenza estera di sei o sette anni; e ciò, pare di comprendere, anche se l'ex datore di lavoro è uno solo dei committenti dell'impatriato.
12.1	**REQUISITO DELLA RESIDENZA ESTERA PREGRESSA** In base alla norma richiamata, se il lavoratore presta la sua attività in Italia in favore dello stesso soggetto presso il quale è stato impiegato all'estero prima del trasferimento o in favore di un soggetto dello stesso gruppo, il periodo minimo di residenza estera pregressa (ordinariamente, pari a tre periodi d'imposta), è incrementato: • a sei periodi d'imposta, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto o di un soggetto dello stesso gruppo; • a sette periodi d'imposta, se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto o di un soggetto dello stesso gruppo.
12.2	**CONDIZIONI PER IL LAVORATORE AUTONOMO** Il caso esaminato dall'Agenzia delle Entrate riguarda una persona di nazionalità francese che aveva già lavorato in Italia sino al marzo del 2018 e che si era poi trasferita in Svizzera, lavorando a Zurigo con contratto di lavoro subordinato sino all'agosto del 2024; da questa data la persona, trasferitasi in Italia, ha stipulato un contratto di consulenza con la stessa società di Zurigo (unico committente dell'interessata). Secondo l'Agenzia delle Entrate è ammessa la fruizione dell'agevolazione relativa agli impatriati poiché la persona vantava almeno sei anni di residenza pregressa (dal 2018 al 2023). È quindi richiesto un periodo di residenza estera superiore all'ordinario, in quanto, secondo l'Agenzia, l'art. 5 co. 1 lett. b) del DLgs. 209/2023 non specifica la tipologia contrattuale che deve intercorrere tra i soggetti (al fine dell'allungamento del periodo di residenza pregressa), con la conseguenza che in tutti i casi in cui vi siano prestazioni (anche di lavoro autonomo) a favore dello stesso ex datore questo periodo va assunto in sei o sette anni.
12.3	**ASPETTI CRITICI** L'interpello, nel prevedere tale conseguenza se l'impatriato rende le proprie prestazioni professionali "*anche nei confronti del precedente datore di lavoro estero*", parrebbe portare il principio alle estreme conseguenze, imponendo il periodo di sei o sette anni non solo nel caso di monocommittenza, ma anche nelle situazioni in cui l'ex datore è uno solo tra i clienti dell'impatriato.

13	**DIRIGENTI MEDICI E PERSONALE SANITARIO NON DIRIGENZIALE - IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE PRESTAZIONI AGGIUNTIVE - AMBITO APPLICATIVO**
	Con la risposta a consulenza giuridica 3.2.2025 n. 2, l'Agenzia delle Entrate ha precisato l'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali regionale e comunale, pari al 15%, introdotta dall'art. 7 del DL 73/2024, sui compensi erogati per lo svolgimento delle prestazioni aggiuntive svolte dai dirigenti medici e dal personale sanitario non dirigenziale. Tenuto conto che la norma richiama esplicitamente sia il CCNL dell'Area Sanità triennio 2019-2021, del 23.1.2024, sia il CCNL relativo al personale del Comparto Sanità triennio 2019-2021, l'imposta sostitutiva: • non può trovare applicazione per i compensi erogati al personale della sanità privata accreditata ai quali non si rendono applicabili i contratti collettivi citati nella norma; • si applica a tutto il personale con rapporto di lavoro a tempo indeterminato e a tempo determinato dipendente dalle Aziende ed Enti del comparto indicate all'art. 6 del CCNLQ del 3.8.2021, ovverosia aziende sanitarie e ospedaliere del Servizio sanitario nazionale e alle prestazioni aggiuntive svolte dai dirigenti e dal personale sanitario cui si applica la contrattazione collettiva nazionale.
14	**DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE - AGGIORNAMENTO DEL MODELLO**
	Con il provv. 13.2.2025 n. 47335, l'Agenzia delle Entrate ha aggiornato: • il modello di dichiarazione di successione e le relative istruzioni di compilazione; • le specifiche tecniche per la trasmissione telematica della dichiarazione. L'aggiornamento si è reso necessario per recepire le novità introdotte con la riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni operata dal DLgs. 18.9.2024 n. 139, applicabile alle successioni apertesi dall'1.1.2025.
14.1	**AUTOLIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE** Per le successioni apertesi dall'1.1.2025, ai sensi dei riscritti art. 27 e 33 del DLgs. 346/90, anche l'imposta sulle successioni (e non più solo le imposte ipotecaria e catastale) è autoliquidata dai contribuenti. L'art. 27 co. 2 del DLgs. 346/90 dispone, infatti, che l'imposta di successione "*è liquidata dai soggetti obbligati al pagamento in base alla dichiarazione di successione a norma dell'art. 33*". Inoltre, l'art. 33 del DLgs. 346/90, a seguito della riforma, stabilisce che "*i soggetti obbligati al pagamento autoliquidano l'imposta in base alla dichiarazione della successione*" e precisa che "*nel caso in cui risulti dovuta una maggiore imposta, l'ufficio notifica apposito avviso di liquidazione nel termine di decadenza di due anni dalla data di presentazione della dichiarazione della successione, con l'invito a effettuare il pagamento entro sessanta giorni*". Il nuovo art. 37 del DLgs. 346/90 precisa, invece, che "*il contribuente esegue il pagamento dell'imposta autoliquidata [...] entro novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione*". Infine, l'art. 38 del DLgs. 346/90 prevede la possibilità di dilazionare il pagamento. Per recepire tali novità, è stata inserita una specifica sezione nel quadro EF del modello di dichiarazione di successione, ove è possibile indicare l'imposta autoliquidata e gestirne il pagamento come previsto dalle nuove disposizioni. Si ricorda che i codici tributo per il versamento dell'imposta di successione in autoliquidazione sono stati approvati con la ris. Agenzia delle Entrate 10.1.2025 n. 2.

14.2	**ALTRE NOVITÀ DEL MODELLO AGGIORNATO** Altre novità dell'aggiornamento del modello di dichiarazione di successione e delle relative istruzioni concernono: • i *trust* testamentari, per i quali viene previsto il pagamento delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, nonché la possibilità di scegliere la c.d. "tassazione in entrata", optando per il pagamento dell'imposta di successione, autoliquidata, "*in occasione della presentazione della dichiarazione, in luogo del momento in cui avviene il trasferimento dei beni e diritti ai beneficiari finali*"; • le sanzioni introdotte dal DLgs. 14.6.2024 n. 87, concernenti il tardivo pagamento dell'imposta di successione, delle imposte ipotecarie e catastali e degli altri tributi autoliquidati; • l'applicazione dei tributi speciali relativamente ai servizi ipotecari e catastali; • la richiesta di "Attestazione di avvenuta presentazione della dichiarazione".
14.3	**UTILIZZO DEL NUOVO MODELLO** Il modello aggiornato può essere utilizzato, per la trasmissione telematica della dichiarazione di successione, dal 14.2.2025. Si segnala che, anche per le successioni apertesi fino al 31.12.2024, si utilizza ora il nuovo modello telematico di dichiarazione di successione, che però, a seguito dell'aggiornamento, adotta un diverso sistema a seconda della data di apertura della successione: • l'autoliquidazione solo per le successioni apertesi dall'1.1.2025; • la liquidazione d'ufficio per le precedenti.
15	**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.
15.1	**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.

15.2	**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 pié 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.
16	**APPALTI PUBBLICI - RITENUTE A GARANZIA - MODALITÀ DI FATTURAZIONE**
	Nella risposta a interpello Agenzia delle Entrate 28.2.2025 n. 52 sono stati forniti i seguenti chiarimenti circa le modalità di fatturazione, con il meccanismo dello *split payment*, delle prestazioni soggette alla "ritenuta a garanzia" prevista dal DLgs. 36/2023 (Codice dei contratti pubblici).
16.1	**BASE IMPONIBILE IVA** Le ritenute a garanzia concorrono a formare la base imponibile IVA dell'operazione, poiché il loro ammontare è parte integrante del corrispettivo che spetta all'appaltatore/prestatore. Quest'ultimo può emettere la fattura per l'intero corrispettivo, comprensivo della quota relativa alla ritenuta subita.
16.2	**ESIGIBILITÀ IVA** L'esigibilità dell'IVA sulle somme a titolo di ritenuta resta ancorata, però, al momento del pagamento delle stesse, salvo che l'ente pubblico committente decida di anticipare l'esigibilità al momento della ricezione della fattura oppure a quello della registrazione della medesima, come previsto dall'art. 3 del DM 23.1.2015 per le operazioni a cui si applica lo *split payment*.
17	**NOLEGGIO DI CENTRO POLISPORTIVO - PRESTAZIONI RESE DA SOCIETÀ SPORTIVA DILETTANTISTICA - REGIME DI ESCLUSIONE IVA - CONDIZIONI**
	Con la risposta a interpello 17.2.2025 n. 36, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le prestazioni di noleggio di un impianto sportivo rese: • da una società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro (SSD), • a favore di associazioni sportive dilettantistiche iscritte alla medesima Federazione sportiva, • beneficiano del regime di esclusione IVA di cui all'art. 4 co. 4 del DPR 633/72, purché l'attività sia svolta in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.
17.1	**REGIME DI "DECOMMERCIALIZZAZIONE" IVA** Si ricorda che l'art. 4 co. 4 del DPR 633/72 (nel testo attualmente applicabile, ossia anteriormente alle modifiche disposte dall'art. 5 co. 15-*quater* del DL 146/2021 che saranno applicabili dall'1.1.2026) esclude dal campo di applicazione dell'IVA le cessioni di

segue	beni e prestazioni di servizi rese a titolo oneroso da enti associativi, laddove siano rispettate alcune condizioni. Nello specifico, occorre che le operazioni siano rese: • da specifiche categorie di associazioni, tra cui le associazioni sportive dilettantistiche (ASD); • in conformità alle finalità istituzionali; • nei confronti di determinati soggetti, tra cui altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.
17.2	**CONDIZIONI PER L'ESCLUSIONE DA IVA** Sotto il profilo soggettivo, è stato normativamente sancito che il regime di esclusione IVA si applica anche alle SSD costituite in forma di società di capitali senza fini di lucro (art. 3 del DL 113/2024). Pertanto, nel caso specifico tale condizione risulta rispettata. In merito agli altri requisiti, l'Agenzia delle Entrate ritiene che possano estendersi anche agli effetti dell'IVA i chiarimenti resi in materia di decommercializzazione ai fini IRES per gli enti associativi, stante il contenuto speculare dell'art. 4 co. 4 del DPR 633/72 rispetto all'art. 148 co. 3 del TUIR. Pertanto, la condizione di appartenenza degli enti beneficiari a un'unica organizzazione locale o nazionale può considerarsi realizzata, anche ai fini IVA, quando sia la ASD/SSD prestatrice, sia la ASD/SSD destinataria della prestazione sono affiliate alla medesima Federazione sportiva (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2018 n. 18, punto 7.8).
17.3	**CONFORMITÀ ALLE FINALITÀ ISTITUZIONALI** Inoltre, così come chiarito ai fini della decommercializzazione ai fini IRES, anche agli effetti dell'IVA l'attività si considera svolta in conformità alle finalità istituzionali laddove costituisca il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente. Peraltro, il fatto che l'art. 9 del DLgs. 36/2021 qualifichi come "strumentali" le attività di gestione di impianti sportivi, tra cui è riconducibile quella di noleggio, non è sufficiente di per sé a ritenere che tali attività siano svolte in ogni caso in conformità alle finalità istituzionali. Occorre quindi guardare al concreto utilizzo dell'impianto noleggiato. Nel caso specifico, dunque, le prestazioni di noleggio possono considerarsi escluse da IVA a condizione che "*l'impianto noleggiato continui ad essere utilizzato e destinato allo svolgimento esclusivo dell'attività sportiva*", che rappresenta l'oggetto sociale della SSD.
18	**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.

18.1	**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*".

18.2	**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.
19	**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.
19.1	**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.

19.2	**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-*bis*2 del DPR 633/72, in ragione dell'effettuazione di operazioni imponibili nello Stato del rimborso.
20	**AGENZIE DI VIAGGI - REGIME SPECIALE IVA - RIPORTO DEL "CREDITO DI COSTO" IN UN GRUPPO IVA**
	Con la risposta a interpello 11.2.2025 n. 24, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il "credito di costo" maturato da un soggetto passivo che applica il regime speciale IVA per le agenzie di viaggio, di cui all'art. 74-*ter* del DPR 633/72, può essere utilizzato nell'anno successivo a quello di maturazione anche se nel frattempo il medesimo soggetto è entrato a far parte di un Gruppo IVA.
20.1	**FATTISPECIE** Il caso specifico riguardava una società che, operando nel mercato dei *flexible benefit* come aggregatore di servizi, svolgeva anche attività in regime speciale delle agenzie di viaggio ai sensi dell'art. 74-*ter* del DPR 633/72, ossia applicando l'IVA secondo il metodo di deduzione "base da base", anziché secondo il metodo di detrazione "imposta da imposta". Tale società, nella dichiarazione annuale relativa al 2023, evidenziava un'eccedenza di costo che, in base alla disciplina speciale (art. 6 co. 1 lett. d) del DM 340/99), poteva essere computata nell'anno successivo. Tuttavia, in tale anno (2024), la società veniva inclusa in un Gruppo IVA. Si poneva quindi il dubbio sulla possibilità di utilizzo dell'eccedenza da parte del Gruppo, anche considerato che l'art. 70-*sexies* del DPR 633/72, con riguardo al trasferimento al soggetto passivo unico delle eccedenze pregresse di IVA detraibile, prevede specifiche limitazioni, a fini antielusivi.
20.2	**TRASFERIBILITÀ DEL CREDITO DI COSTO AL GRUPPO IVA** Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'eccedenza di costo che può scaturire dall'applicazione del regime speciale IVA di cui all'art. 74-*ter* del DPR 633/72 rappresenta una componente di calcolo della base imponibile e non costituisce, quindi, trasferimento di un'eccedenza di imposta detraibile. Non sussistono, quindi, nel caso descritto, i presupposti per l'applicazione della norma antielusiva. In definitiva, la base imponibile delle operazioni effettuate dal Gruppo IVA nell'ambito dell'attività (separata) di agenzia di viaggi andrà determinata computando in diminuzione l'eccedenza di costo maturata dalla singola società nell'anno antecedente la partecipazione al Gruppo.

21	**SFRUTTAMENTO ECONOMICO DI UN BREVETTO DA PARTE DI UNA FONDAZIONE**
	Con la risposta a interpello 28.2.2025 n. 51, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, per una fondazione qualificabile come ente non commerciale e avente come finalità istituzionale la ricerca scientifica, i proventi dello sfruttamento economico dei brevetti aventi ad oggetto i risultati ottenuti dai ricercatori, dipendenti della medesima, costituiscono redditi diversi ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. g) del TUIR. Nel caso specifico, all'atto dell'instaurazione del rapporto, il ricercatore si impegnava a trasferire alla fondazione i diritti di sfruttamento economico dei risultati della propria ricerca, a fronte del diritto ad essere riconosciuto come inventore e a ottenere un congruo compenso economico. Il fatto che lo sfruttamento economico del brevetto non sia realizzato direttamente dall'autore, ma ottenuto a titolo oneroso dalla fondazione, fa sì che i proventi realizzati siano inquadrabili tra i redditi diversi. Inoltre, nell'ipotesi in cui il brevetto venga conferito dalla fondazione in una società di capitali, in base all'art. 9 co. 5 del TUIR, l'operazione deve essere sottoposta a tassazione, sempre come reddito diverso, assumendo come provento conseguito il valore normale del brevetto conferito.