

CIRCOLARE N. 3/E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 16 febbraio 2024

OGGETTO: *Principali novità in materia di imposte indirette contenute nella legge 30 dicembre 2023, n. 213 (c.d. “legge di bilancio 2024”), nel decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145 (c.d. “decreto Anticipi”), e nel decreto-legge 13 giugno 2023, n. 69 (c.d. “decreto Salva-infrazioni”).*

INDICE

| | |
|--|-----------|
| PREMESSA | 3 |
| 1. MISURE CONCERNENTI L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO | 4 |
| <i>1.1 Innalzamento delle aliquote IVA su alcuni prodotti per l'infanzia e per l'igiene femminile.....</i> | <i>4</i> |
| <i>1.2 Proroga dell'aliquota IVA agevolata in relazione alle cessioni di pellet.....</i> | <i>6</i> |
| <i>1.3 Sgravio dell'IVA per i soggetti domiciliati e residenti fuori dell'unione europea – riduzione del valore minimo dei beni ceduti.....</i> | <i>7</i> |
| <i>1.4 Adempimenti IVA relativi all'immatricolazione o successiva voltura di autoveicoli provenienti dallo Stato della Città del Vaticano o dalla Repubblica di San Marino</i> | <i>9</i> |
| 2. INNALZAMENTO DELL'ALIQUTA DELL'IVAFE SUI PRODOTTI FINANZIARI DETENUTI IN STATI O TERRITORI A REGIME FISCALE PRIVILEGIATO..... | 13 |
| 3. MISURE CONCERNENTI L'IMPOSTA DI REGISTRO..... | 15 |
| <i>3.1 Esenzione dall'imposta di registro per l'adeguamento statutario degli enti sportivi dilettantistici</i> | <i>15</i> |
| <i>3.2 Agevolazione “prima casa” in favore di persone trasferite all'estero per ragioni di lavoro</i> | <i>17</i> |

PREMESSA

Con la presente circolare si forniscono le istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l'uniformità di azione, in merito ad alcune previsioni in materia di imposte indirette contenute:

- nella legge 30 dicembre 2023, n. 213 (di seguito “legge di bilancio 2024”), recante «*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 e bilancio pluriennale per il triennio 2024-2026*»;

- nel decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2023, n. 191 (di seguito “decreto Anticipi”), recante «*Misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili*»;

- nel decreto-legge 13 giugno 2023, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 agosto 2023, n. 103 (di seguito “decreto Salva-infrazioni”), recante «*Disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi derivanti da atti dell'Unione europea e da procedure di infrazione e pre-infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano*».

La legge di bilancio 2024 introduce, in particolare, all'articolo 1, commi 45, 46, 77 e 93, varie disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto.

Si forniscono, inoltre, chiarimenti in merito all'innalzamento, previsto all'articolo 1, comma 91, lettera b), della legge di bilancio 2024, dell'aliquota dell'imposta di cui all'articolo 19, comma 18, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Il decreto Anticipi prevede, tra l'altro, l'esenzione relativa all'imposta di registro dovuta per l'adeguamento degli statuti degli enti sportivi dilettantistici.

Si illustra, altresì, la portata delle novità introdotte con l'articolo 2 del decreto Salva-infrazioni, in relazione ai criteri necessari per avvalersi dell'imposta di registro

in misura agevolata – c.d. agevolazione “prima casa” – previsti per gli acquirenti che si sono trasferiti all’estero per ragioni di lavoro.

Per una sistematica trattazione degli argomenti, le previsioni normative in commento sono state suddivise, pertanto, nelle relative aree tematiche, sulla base del contenuto che le caratterizza.

L’illustrazione di tali disposizioni tiene conto, fra l’altro, della documentazione parlamentare, con particolare riguardo alle relazioni e ai *dossier* della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

1. MISURE CONCERNENTI L’IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1.1. Innalzamento delle aliquote IVA su alcuni prodotti per l’infanzia e per l’igiene femminile

Con l’articolo 1, comma 45, della legge di bilancio 2024, viene prevista una modifica delle aliquote IVA relative alle cessioni di alcuni prodotti per l’infanzia e per l’igiene femminile, precedentemente ricompresi nell’ambito applicativo dell’aliquota ridotta al 5 per cento.

Nel dettaglio, la norma¹ dispone, in primo luogo, l’abrogazione dei numeri 1-*quinquies* e 1-*sexies* della Tabella A, Parte II-*bis*, allegata al decreto del Presidente

¹ L’articolo 1, comma 45, della legge di bilancio 2024 prevede quanto segue:

«Alla tabella A allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) alla parte II-*bis*, concernente i beni e i servizi soggetti all’imposta sul valore aggiunto con l’aliquota del 5 per cento, i numeri 1-*quinquies*) e 1-*sexies*) sono abrogati;

b) alla parte III, concernente i beni e i servizi soggetti all’imposta sul valore aggiunto con l’aliquota del 10 per cento:

1) il numero 65) è sostituito dal seguente:

«65) latte in polvere o liquido per l’alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto; estratti di malto; preparazioni per l’alimentazione dei fanciulli, per usi dietetici o di cucina, a base di farine, semolini, amidi, fecole o estratti di malto, anche addizionate di cacao in misura inferiore al 50 per cento in peso (v.d. ex 19.02)»;

2) dopo il numero 114) sono inseriti i seguenti:

della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito “decreto IVA”), i quali assoggettavano all’aliquota IVA del 5 per cento, rispettivamente:

- determinati prodotti destinati alla protezione dell’igiene intima femminile, quali assorbenti, tamponi e coppette mestruali²;
- il latte in polvere o liquido per l’alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto; le preparazioni alimentari di farine, semole, semolini, amidi, fecole o estratti di malto per l’alimentazione dei lattanti o dei bambini, condizionate per la vendita al minuto; i pannolini per bambini e i seggiolini per bambini da installare negli autoveicoli.

La norma in argomento interviene, altresì, nella Parte III della suindicata Tabella, attraverso la modifica del n. 65), ricomprendendo tra i beni e servizi soggetti ad aliquota IVA del 10 per cento (in luogo di quella del 5 per cento):

- il latte in polvere o liquido per l’alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto;
- gli estratti di malto e le preparazioni per l’alimentazione dei fanciulli, per usi dietetici o di cucina, a base di farine, semolini, amidi, fecole o estratti di malto, anche addizionate di cacao in misura inferiore al 50 per cento in peso.

L’articolo 1, comma 45, inoltre, con l’introduzione dei numeri 114.1) e 114.2) nella medesima Parte III della Tabella A, dispone l’applicazione della suindicata aliquota al 10 per cento (in luogo di quella del 5 per cento) anche per i prodotti

«114.1) prodotti assorbenti e tamponi destinati alla protezione dell’igiene femminile; coppette mestruali;

114.2) pannolini per bambini».

² Si rappresenta che l’articolo 32-ter, comma 1, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, aveva introdotto l’applicazione dell’aliquota al 5 per cento per i prodotti per la protezione dell’igiene femminile compostabili, secondo la norma UNI.EN 13432:2002, nonché per quelli lavabili e per le coppette mestruali. Tale regime è stato successivamente ridefinito dall’articolo 1, comma 72, lettera a), n. 1), della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023), a decorrere dal 1° gennaio 2023, il quale ha previsto l’applicazione dell’anzidetta aliquota ridotta in relazione a tutti gli assorbenti e tamponi, anche non compostabili, oltre che alle coppette.

assorbenti, per i tamponi destinati all'igiene femminile, per le coppette mestruali, nonché per i pannolini per bambini.

Vengono, infine, esclusi dal novero dei beni assoggettati ad aliquota ridotta i seggiolini per bambini, per i quali l'imposta torna ad applicarsi nella misura ordinaria, pari al 22 per cento.

1.2. Proroga dell'aliquota IVA agevolata in relazione alle cessioni di pellet

Con l'articolo 1, comma 46, della legge di bilancio 2024 viene disposta una proroga dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 10 per cento in relazione al *pellet* di legno, che interessa, nel dettaglio, i mesi di gennaio e febbraio 2024.

La disciplina agevolata in oggetto, inizialmente prevista per il solo anno 2023, è stata introdotta dall'articolo 1, comma 73³, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023), in deroga a quanto disposto dal n. 98) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, che esclude esplicitamente il *pellet* dall'ambito di applicazione dell'aliquota IVA al 10 per cento, prevista per la legna da ardere⁴.

Dal 1° marzo 2024, pertanto, la cessione di *pellet* di legno, di cui al suindicato n. 98), tornerà ad essere assoggettata all'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento.

³ Con l'articolo 1, comma 73, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, è stato disposto che, in «*deroga al numero 98) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per l'anno 2023 i pellet di cui al medesimo numero 98) sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento*».

⁴ Ai sensi del n. 98) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, nello specifico, l'aliquota IVA del 10 per cento trova applicazione per le cessioni di «*legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie o fascine; cascami di legno, compresa la segatura, esclusi i pellet*». Tale disposizione recepisce il n. 22) dell'Allegato III alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, che include la «*legna da ardere*» tra i beni alla cui cessione può essere applicata un'aliquota d'imposta ridotta (fino al 1° gennaio 2030).

1.3. Sgravio dell'IVA per i soggetti domiciliati e residenti fuori dell'Unione europea – riduzione del valore minimo dei beni ceduti

Il comma 77 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2024, al fine di sostenere la ripresa della filiera del turismo nazionale e potenziare il rilancio a livello internazionale dell'attrattività turistica italiana, interviene sull'articolo 38-*quater* del DPR n. 633 del 1972, prevedendo la riduzione da 154,94 euro a 70 euro (IVA inclusa) del valore minimo delle cessioni di beni destinati all'uso personale o familiare – da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio doganale dell'Unione europea – effettuate, a decorrere dal 1° febbraio 2024, a favore di soggetti domiciliati o residenti fuori della medesima Unione europea, al di sopra del quale la cessione può avvenire senza pagamento d'imposta⁵. Come noto, l'agevolazione di cui trattasi può essere riconosciuta con due modalità alternative, ossia: immediata, in sede di cessione, emettendo fattura senza applicazione dell'IVA;

- differita, con la restituzione dell'imposta originariamente applicata all'acquirente beneficiario, tramite rimborso della stessa.

⁵ In ragione dell'intervento normativo di cui sopra, l'articolo 38-*quater* del DPR n. 633 del 1972, nella sua formulazione in vigore dal 1° febbraio 2024, stabilisce che le «*cessioni a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità europea di beni per un complessivo importo, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto, superiore a 70 euro destinati all'uso personale o familiare, da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio doganale della Comunità medesima, possono essere effettuate senza pagamento dell'imposta. Tale disposizione si applica a condizione che sia emessa fattura, e che i beni siano trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. L'esemplare della fattura consegnato al cessionario deve essere restituito al cedente, recante anche l'indicazione degli estremi del passaporto o di altro documento equipollente da apporre prima di ottenere il visto doganale, vistato dall'ufficio doganale di uscita dalla Comunità, entro il quarto mese successivo all'effettuazione della operazione; in caso di mancata restituzione, il cedente deve procedere alla regolarizzazione della operazione a norma dell'articolo 26, primo comma, entro un mese dalla scadenza del suddetto termine.*

2. Per le cessioni di cui al comma 1, per le quali il cedente non si sia avvalso della facoltà ivi prevista, il cessionario ha diritto al rimborso dell'imposta pagata per rivalsa a condizione che i beni siano trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello della cessione e che restituisca al cedente l'esemplare della fattura vistato dall'ufficio doganale entro il quarto mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Il rimborso è effettuato dal cedente il quale ha diritto di recuperare l'imposta mediante annotazione della corrispondente variazione nel registro di cui all'articolo 25».

In linea generale, pertanto, in forza dell'intervento normativo in esame e fermi restando – per tutto ciò che non concerne il limite di 70 euro – i chiarimenti già forniti in materia (si veda, da ultimo, la risoluzione n. 60/E del 12 ottobre 2022), si evidenzia che:

1) beneficiari dell'esenzione sono persone fisiche che, indipendentemente dalla cittadinanza, abbiano il domicilio o la residenza abituale⁶ in un Paese situato fuori del territorio doganale dell'Unione europea;

2) non sussistono specifiche limitazioni in ordine alla qualificazione dei soggetti passivi cedenti (ad esempio, commercianti al minuto in locali aperti al pubblico), che tuttavia restano figure distinte da quella dell'intermediario che può eseguire il rimborso in luogo del cedente⁷;

3) i beni devono essere destinati all'uso personale o familiare del viaggiatore, restando escluse dal beneficio fiscale in esame le prestazioni di servizi;

4) per verificare il superamento della soglia di 70 euro occorre fare riferimento al valore indicato in fattura. Al riguardo, l'articolo 48 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 stabilisce che il «*valore aggregato di diversi beni può essere usato soltanto se tutti i beni figurano nella stessa fattura, rilasciata dallo stesso soggetto passivo che fornisce i beni allo stesso cliente*». Il valore aggregato, per quanto anche derivante da molteplici beni compravenduti tra gli stessi soggetti, non può riferirsi a più cessioni (*i.e.* compravendite avvenute in momenti diversi), seppure documentate con un'unica fattura;

⁶ L'articolo 147, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE chiarisce che per «*indirizzo permanente o residenza abituale*» si intende, ai fini della presente agevolazione, il «*luogo indicato come tale sul passaporto, sulla carta d'identità o su altro documento riconosciuto come valido documento di identità dallo Stato membro nel cui territorio è effettuata la cessione*».

⁷ Cfr., al riguardo, l'articolo 1, comma 368, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, in base al quale le «*operazioni di rimborso di cui al comma 2 dell'articolo 38-quater del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, possono essere effettuate da intermediari, purché regolarmente iscritti all'albo degli istituti di pagamento di cui all'articolo 114-septies del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385*».

5) la cessione dei beni ai viaggiatori *extracomunitari* deve essere documentata tramite il sistema OTELLO⁸ – “*Online tax refund at exit: light lane optimization*”, nell’attuale versione 2.0 che ha dato attuazione a quanto previsto nell’articolo 4-*bis* del d.l. n. 193 del 2016 (cfr. la determinazione dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli, di concerto con l’Agenzia delle entrate, n. 54088 del 22 maggio 2018) - con emissione di una fattura in formato elettronico⁹;

6) non sono ammesse “*modalità che non consentano di rispettare puntualmente i requisiti richiamati (...)*”, volte, in particolare, a ottenere comunque il rimborso dell’IVA anche qualora il valore di ciascun singolo acquisto non sia superiore a 70 euro, IVA inclusa¹⁰.

1.4. Adempimenti IVA relativi all’immatricolazione o successiva voltura di autoveicoli provenienti dallo Stato della Città del Vaticano o dalla Repubblica di San Marino

Con l’articolo 1, comma 93, della legge di bilancio 2024 è stato aggiunto all’articolo 1 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262¹¹, il comma 9-*ter*, il quale stabilisce che, «*ai fini dell’immatricolazione o della successiva voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, introdotti nel territorio dello Stato come provenienti dal territorio degli Stati di cui all’articolo 71 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*¹², si applicano le disposizioni di cui ai

⁸ Il sistema OTELLO 2.0 ha dato attuazione a quanto previsto dall’articolo 4-*bis* del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225. Si veda, al riguardo, quanto stabilito con la determinazione dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli, di concerto con l’Agenzia delle entrate, n. 54088 del 22 maggio 2018.

⁹ L’articolo 4-*bis* del d.l. n. 193 del 2016 dispone che, a partire dal 1° settembre 2018, l’emissione delle fatture «*relative alle cessioni di beni di cui all’articolo 38-quater deve essere effettuata dal cedente in modalità elettronica*».

¹⁰ Cfr., in tal senso, il principio di diritto dell’Agenzia delle entrate n. 25 del 2 dicembre 2019.

¹¹ Convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

¹² Gli Stati compresi all’articolo 71 del DPR n. 633 del 1972 sono lo Stato della Città del Vaticano e la Repubblica di San Marino.

commi 9 e 9-bis. Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate sono stabiliti le modalità e i termini di attuazione delle disposizioni del presente comma».

La norma in commento, al fine di contrastare le frodi IVA nel settore del commercio dei veicoli, ha esteso la procedura di immatricolazione prevista per i veicoli di provenienza unionale, di cui ai commi 9 e 9-bis dell’articolo 1 del d.l. n. 262 del 2006, anche a quelli provenienti dallo Stato della Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino.

In particolare, il comma 9 dell’articolo 1 del d.l. n. 262 del 2006¹³ prevede che la richiesta di immatricolazione o di voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso, sia subordinata alla contestuale presentazione di una copia del modello F24 recante, in relazione a ciascun veicolo, il numero di telaio e l’ammontare dell’IVA assolta in occasione della prima cessione all’interno del territorio dello Stato¹⁴.

Il successivo comma 9-bis del predetto articolo 1 – introdotto dall’articolo 9 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 – attribuisce all’Agenzia delle entrate la competenza a effettuare la verifica dell’esistenza delle condizioni di esclusione dall’obbligo del versamento dell’IVA tramite modello F24 prescritto dal precedente comma 9, prevedendo che, a tal fine, con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, siano stabiliti i termini e le modalità della predetta verifica¹⁵.

¹³ Il comma 9 dell’articolo 1 del d.l. n. 262 del 2006 stabilisce che, «*ai fini dell’immatricolazione o della successiva voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso, la relativa richiesta è corredata di copia del modello F24 per il versamento unitario di imposte, contributi e altre somme, a norma dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni, recante, per ciascun mezzo di trasporto, il numero di telaio e l’ammontare dell’IVA assolta in occasione della prima cessione interna. A tale fine, con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, al modello F24 sono apportate le necessarie integrazioni.*»

¹⁴ Cfr. la circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007.

¹⁵ Il comma 9-bis dell’articolo 1 del d.l. n. 262 del 2006 stabilisce che la «*sussistenza delle condizioni di esclusione dal versamento mediante modello F24 di cui al comma 9 viene verificata dall’Agenzia delle entrate. Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate sono stabiliti i termini e le modalità della predetta verifica. Gli esiti del controllo sono trasmessi al Dipartimento per i trasporti ai sensi dell’articolo 4, comma 1,*

In attuazione del citato comma 9-bis è stato emanato il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate pubblicato in data 17 luglio 2020 (prot. n. 265336/2020), con il quale – oltre a integrare il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 19 aprile 2018 (prot. n. 2018/84332)¹⁶, concernente la definizione della competenza territoriale e della documentazione da esibire per la presentazione delle istanze connesse all’immatricolazione di autoveicoli e motoveicoli di provenienza unionale – sono stati individuati, tra l’altro, “*i termini e le modalità della verifica da parte dell’Agenzia delle entrate sulla sussistenza delle condizioni di esclusione dal versamento di cui all’art. 1 comma 9 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262 (versamento dell’Iva con “F24 Versamenti con elementi identificativi”), ai fini dell’immatricolazione o della successiva voltura degli autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso*”¹⁷.

lettere b) e c), del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti del 26 marzo 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 79 del 5 aprile 2018».

¹⁶ Il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 19 aprile 2018, prot. n. 2018/84332, rubricato “*Definizione della competenza territoriale e della documentazione da esibire per la presentazione delle istanze connesse all’immatricolazione di autoveicoli e motoveicoli di provenienza comunitaria*”, tra l’altro:

- individua le tipologie di istanze che devono essere esibite all’ufficio;
- definisce la competenza territoriale degli uffici dell’Agenzia delle entrate in materia;
- stabilisce l’obbligo di esibizione della documentazione in originale per le istanze relative all’immatricolazione di autoveicoli e motoveicoli di provenienza comunitaria acquistati in regime speciale IVA dei beni usati o per essere utilizzati come beni strumentali all’esercizio dell’attività d’impresa.

¹⁷ Il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 17 luglio 2020, prot. n. 265336/2020, disciplina, tra l’altro:

- le ipotesi di esclusione dal versamento dell’IVA con “F24 Versamenti con elementi identificativi”;
- le modalità della verifica sulla sussistenza delle condizioni di esclusione dal versamento per gli acquisti di autoveicoli e motoveicoli usati di provenienza comunitaria rientranti nel regime IVA dei beni usati di cui all’articolo 36 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85.
- le modalità della verifica sulla sussistenza delle condizioni di esclusione dal versamento per gli acquisti di autoveicoli e motoveicoli di provenienza comunitaria destinati a essere utilizzati come beni strumentali all’esercizio dell’attività artistica, professionale o d’impresa;
- le modalità della verifica sulla sussistenza delle condizioni di esclusione dal versamento per gli acquisti di autoveicoli e motoveicoli usati effettuati in altri Stati membri dell’Unione europea, fuori dall’esercizio di imprese, arti e professioni;
- i termini della verifica sulla sussistenza delle condizioni di esclusione dal versamento “F24 Versamenti con elementi identificativi”.

Anteriormente alle modifiche in esame, la procedura di cui ai commi 9 e 9-bis dell'articolo 1 del d.l. n. 262 del 2006 riguardava solo gli acquisti qualificabili come acquisti di veicoli di provenienza comunitaria.

Le immatricolazioni di veicoli importati, a loro volta, sono disciplinate da specifiche procedure tese a verificare l'assolvimento dell'IVA all'atto dell'importazione.

Con riferimento al comma 93 in commento, dalla relazione illustrativa emerge, tuttavia, che sono state riscontrate frodi IVA connesse ad alcune specifiche tipologie di importazione e, in particolare, alla compravendita di veicoli provenienti dalla Repubblica di San Marino.

Come noto, infatti, in assenza di una barriera doganale fisica tra l'Italia e la Repubblica di San Marino, le modalità di assolvimento dell'IVA previste, in via generale, in caso di introduzione nel territorio dello Stato italiano di beni provenienti da detta Repubblica – in ottemperanza al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 21 giugno 2021¹⁸, emanato in attuazione dell'articolo 71 del decreto IVA – sono quelle disciplinate rispettivamente dagli articoli 7 e 8 del decreto da ultimo citato, i quali stabiliscono, in alternativa, che:

- l'IVA dovuta dal cessionario sia applicata direttamente in fattura e sia pagata all'operatore sammarinese, il quale la versa all'ufficio tributario, che entro quindici giorni trasferisce le somme ricevute al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e trasmette al medesimo ufficio, in formato elettronico, gli elenchi riepilogativi delle fatture corrispondenti a tali versamenti¹⁹;

¹⁸ Il decreto ministeriale 21 giugno 2021 è rubricato “*Disciplina agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino*”.

¹⁹ Cfr. articolo 7 del decreto ministeriale 21 giugno 2021.

- l'assolvimento dell'imposta avvenga tramite il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del DPR n. 633 del 1972²⁰.

Dalla relazione illustrativa risulta che, nelle operazioni di cessione di veicoli provenienti dal territorio della Repubblica di San Marino e introdotti nello Stato italiano, la modalità di assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile si presta alla realizzazione di operazioni in frode all'IVA, attraverso l'interposizione fittizia di soggetti che omettono il versamento dell'imposta dovuta.

Per contrastare la pratica sopra descritta, il legislatore, con la norma in commento, ai fini dell'immatricolazione o della successiva voltura, ha ora esteso agli autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, provenienti dallo Stato della Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino l'ambito applicativo dell'obbligo di versamento dell'IVA con il modello "F24 Elementi identificativi" e di verifica delle condizioni di esclusione da detto versamento di cui, rispettivamente, ai commi 9 e 9-*bis* dell'articolo 1 del d.l. n. 262 del 2006.

La disciplina delle modalità e dei termini di attuazione della disposizione in esame è demandata a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate²¹.

2. INNALZAMENTO DELL'ALIQUOTA DELL'IVAFAE SUI PRODOTTI FINANZIARI DETENUTI IN STATI O TERRITORI A REGIME FISCALE PRIVILEGIATO

L'articolo 1, comma 91, lettera b), della legge di bilancio 2024 eleva al 4 per mille annuo l'aliquota dell'imposta sul valore delle attività finanziarie (IVAFAE) di cui

²⁰ Cfr. articolo 8 del decreto ministeriale 21 giugno 2021.

²¹ Cfr. l'articolo 1, comma 93, ultimo periodo, della legge di bilancio 2024.

all'articolo 19, comma 18²², del d.l. n. 201 del 2011 dovuta in relazione ai prodotti finanziari detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato²³.

Con la modifica in argomento, al citato articolo 19 è aggiunto il comma 20-bis, ai sensi del quale *«l'imposta di cui al comma 18 è stabilita nella misura del 4 per mille annuo, a decorrere dal 2024, del valore dei prodotti finanziari detenuti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato individuati dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999»*. Giova ricordare che sono soggetti passivi dell'IVAFE le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Italia²⁴. Si tratta dei medesimi soggetti tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, mediante la compilazione del quadro RW del modello di dichiarazione dei redditi.

A decorrere dal 2024 l'aliquota da applicare sul valore dei prodotti finanziari per calcolare l'IVAFE dovuta è, pertanto, stabilita nella misura del 4 per mille annuo, solo se tali prodotti sono detenuti in Stati o territori aventi un regime fiscale

²² Il citato comma 18 istituisce *«un'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero da soggetti residenti nel territorio dello Stato»*, prevedendo, altresì, che, a decorrere dal 2023, *«in luogo dell'imposta di bollo di cui all'articolo 13 della parte I della Tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, si applica un'imposta sul valore delle cripto-attività detenute da soggetti residenti nel territorio dello Stato senza tenere conto di quanto previsto dal comma 18-bis del presente articolo»*.

²³ Si tratta degli Stati e dei territori individuati dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 4 maggio 1999 e successive modifiche, emanato ai sensi dell'articolo 2, comma 2-bis, del TUIR. Si evidenzia, in proposito, che, per effetto delle modifiche apportate allo stesso dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 20 luglio 2023, a partire dal 1° gennaio 2024, la Svizzera è eliminata dall'elenco degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

²⁴ Si veda il comma 18-bis dell'articolo 19 del d.l. n. 201 del 2011, introdotto dall'articolo 1, comma 710, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ai sensi del quale *«soggetti passivi dell'imposta di cui al comma 18 sono i soggetti indicati all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227»*. Tale ultima disposizione prevede che le *«persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5»* del TUIR *«residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero, attività estere di natura finanziaria (...)»*.

privilegiato; in caso contrario, continua ad applicarsi la misura ordinaria del 2 per mille annuo²⁵.

3. MISURE CONCERNENTI L'IMPOSTA DI REGISTRO

3.1. Esenzione dall'imposta di registro per l'adeguamento statutario degli enti sportivi dilettantistici

L'articolo 16, comma 2-*bis*, lettera a), del decreto Anticipi proroga al 30 giugno 2024 le disposizioni di cui agli articoli 7, comma 1-*quater*, e 12, comma 2-*bis*, del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, che esplicavano la loro efficacia fino al 31 dicembre 2023.

L'articolo 7, comma 1-*quater*, del d.lgs. n. 36 del 2021 prevede che tutte le associazioni sportive dilettantistiche e società sportive dilettantistiche adeguino i propri statuti alle nuove disposizioni del Titolo II, Capo I (che ricomprende gli articoli da 6 a 12), del medesimo decreto. L'eventuale difformità comporta l'inammissibilità della richiesta di iscrizione al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche e, per gli enti già iscritti, la cancellazione d'ufficio dallo stesso.

Ai fini dell'imposta di registro, l'articolo 12, comma 2-*bis*²⁶, del citato d.lgs. n. 36 del 2021 stabilisce che le modifiche statutarie adottate entro la data normativamente prevista «*sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni necessarie a conformare gli statuti alle disposizioni del presente decreto*».

Si ritiene, in merito, che, oltre alle modifiche riguardanti gli elementi di cui all'articolo 7²⁷ del d.lgs. n. 36 del 2021, siano da ricomprendere nel regime di

²⁵ Si veda l'articolo 19, comma 20, del d.l. n. 201 del 2011.

²⁶ Comma inserito dall'articolo 1, comma 6, del decreto legislativo 29 agosto 2023, n. 120.

²⁷ L'articolo 7 del d.lgs. n. 36 del 2021, così come modificato dall'articolo 16, comma 2-*bis*, lettera a), del decreto-legge n. 145 del 2023, prevede che «*1. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si*

esenzione dall'imposta di registro anche le ulteriori modifiche o integrazioni statutarie previste dal citato Capo I dello stesso decreto, riguardanti, in particolare:

- la possibilità di esercitare attività secondarie e strumentali rispetto a quelle istituzionali (articolo 9)²⁸;
- la ridefinizione delle clausole di incompatibilità degli amministratori (articolo 11)²⁹.

costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Nello statuto devono essere espressamente previsti:

- a) la denominazione;
- b) l'oggetto sociale con specifico riferimento all'esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica;
- c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- d) l'assenza di fini di lucro ai sensi dell'articolo 8;
- e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive che assumono la forma societaria per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- f) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- g) le modalità di scioglimento dell'associazione;
- h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

I-bis. Laddove gli enti (...) abbiano assunto la qualifica di enti del terzo settore, anche nella forma di impresa sociale, e siano iscritti al Registro unico del terzo settore, il requisito dell'esercizio in via principale dell'attività dilettantistica di cui al comma 1, lettera b), non è richiesto; (...)

I-quater. Fermo restando quanto previsto dal comma I-bis, la mancata conformità dello statuto ai criteri di cui al comma 1 rende inammissibile la richiesta di iscrizione al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche e, per quanti vi sono già iscritti, comporta la cancellazione d'ufficio dallo stesso. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche uniformano i propri statuti alle disposizioni del presente Capo I entro il 30 giugno 2024».

²⁸ L'articolo 9, comma 1, del d.lgs. n. 36 del 2021 prevede che le «associazioni e le società sportive dilettantistiche possono esercitare attività diverse da quelle principali di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e che abbiano carattere secondario e strumentale rispetto alle attività istituzionali, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o dell'Autorità politica da esso delegata in materia di sport, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400 (...)».

²⁹ L'articolo 11, comma 1, del d.lgs. n. 36 del 2021 prevede che è fatto divieto «agli amministratori delle associazioni e società sportive dilettantistiche di ricoprire qualsiasi carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima Federazione Sportiva Nazionale, disciplina sportiva associata o Ente di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI e, ove paralimpici, riconosciuti dal CIP».

3.2. Agevolazione “prima casa” in favore di persone trasferite all'estero per ragioni di lavoro

L'articolo 2 del decreto-legge n. 69 del 2023, intervenendo sulla nota II-bis, posta in calce all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (TUR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ha modificato i criteri necessari per avvalersi dell'imposta di registro agevolata – c.d. “prima casa” – (con aliquota del 2 per cento) in relazione agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, previsti per gli acquirenti che si sono trasferiti all'estero per ragioni di lavoro³⁰.

La novella normativa è volta anche a superare la procedura di infrazione n. 2014/4075 della Commissione Europea, secondo la quale la nota II-bis), comma 1, lettera a), primo periodo, della Tariffa, Parte I, allegata al TUR³¹, attuava una discriminazione, fondata sulla nazionalità, nei confronti dei cittadini di altri Stati UE. Risultavano, infatti, esclusi dalla predetta agevolazione i cittadini non italiani che non intendessero stabilirsi in Italia³².

³⁰ La nota II-bis, comma 1, posta in calce all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, prevede che, ai «*fini dell'applicazione dell'aliquota del 2 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso (...), devono ricorrere le seguenti condizioni: a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se l'acquirente si è trasferito all'estero per ragioni di lavoro e abbia risieduto o svolto la propria attività in Italia per almeno cinque anni, nel comune di nascita o in quello in cui aveva la residenza o svolgeva la propria attività prima del trasferimento (...)*».

³¹ La citata nota II-bis, nella precedente formulazione prevedeva, alla lettera a) del comma 1, che l'immobile dovesse essere «*ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano (...)*».

³² Cfr. la relazione tecnica al disegno di legge n. 755 di «*Conversione in legge del decreto-legge 13 giugno 2023, n. 69, recante disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi derivanti da atti dell'Unione europea e da procedure di infrazione e pre-infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano*».

Il beneficio fiscale, in ragione dell'intervento normativo, viene pertanto ancorato a un criterio oggettivo, svincolandolo da quello della cittadinanza, oggetto di contestazione³³.

Tenuto conto del dato letterale della norma, possono accedere al beneficio in esame le persone fisiche che, contestualmente:

- si siano trasferite all'estero per ragioni di lavoro. Attesa la diversa formulazione della disposizione in commento rispetto alla versione previgente, il requisito agevolativo deve ritenersi riferibile a qualsiasi tipologia di rapporto di lavoro (non necessariamente subordinato) e deve sussistere già al momento dell'acquisto dell'immobile. Il trasferimento per ragioni di lavoro verificatosi in un momento successivo all'acquisto dell'immobile non consente, quindi, di avvalersi del beneficio fiscale in questione;
- abbiano risieduto in Italia per almeno cinque anni, o ivi svolto, per il medesimo periodo, la loro attività, anteriormente all'acquisto dell'immobile. A tal proposito si precisa che, con detto termine, si intende ricomprendere ogni tipo di attività, ivi incluse quelle svolte senza remunerazione³⁴. Si precisa che, per la verifica del requisito temporale della residenza, nonché di quello relativo all'effettivo svolgimento in Italia della propria attività, il quinquennio non deve essere necessariamente inteso in senso continuativo;
- abbiano acquistato l'immobile nel comune di nascita, ovvero in quello in cui avevano la residenza o in cui svolgevano la propria attività³⁵ prima del trasferimento.

³³ Cfr. la relazione illustrativa al disegno di legge n. 755.

³⁴ Cfr., in tal senso, le circolari n. 1/E del 2 marzo 1994 e n. 19/E del 1° marzo 2001.

³⁵ Si veda la nota n. 34.

Resta fermo che, per fruire dell'agevolazione, devono ricorrere anche le condizioni di cui alle lettere b) (assenza di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune) e c) (novità nel godimento dell'agevolazione) della nota II-*bis*, mentre non è richiesto, nella fattispecie in esame, che il contribuente stabilisca la propria residenza nel comune in cui è situato l'immobile acquistato³⁶.

Tale ultimo requisito non è richiesto al contribuente sia in caso di fruizione dell'agevolazione in sede di primo acquisto da parte del residente all'estero, sia in sede di riacquisto di altra abitazione sul territorio nazionale, entro un anno dalla vendita infraquinquennale dell'immobile agevolato. In tale ultima ipotesi, pertanto, fermo restando il rispetto degli altri requisiti normativamente previsti, non è necessario ottemperare all'obbligo di adibire il nuovo immobile ad abitazione principale³⁷. Come per il criterio della residenza, infatti, anche la destinazione dell'immobile ad abitazione principale non può essere imposta a coloro che vivono all'estero e che, pertanto, si troverebbero nella impossibilità di ottemperare a tale prescrizione.

Si rammenta, infine, che l'agevolazione "prima casa", con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale, è fruibile, ai sensi dell'articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, anche nell'ipotesi in cui l'immobile sia acquisito per successione o donazione³⁸.

La disciplina in esame, introdotta dal d.l. n. 69 del 2023, trova applicazione in relazione alle successioni aperte a partire dalla data di entrata in vigore della citata

³⁶ Cfr., in tal senso la circolare n. 38/E del 12 agosto 2005.

³⁷ Come previsto, di regola, ai sensi del comma 4 della Nota II-*bis* all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

³⁸ L'articolo 69, comma 3, della legge n. 342 del 2000 prevede che le «imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione».

norma³⁹; al momento dell'apertura della successione, pertanto, devono sussistere i requisiti richiesti per la fruizione del beneficio fiscale in esame⁴⁰.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(*firmato digitalmente*)

³⁹ Al fine di stabilire quale normativa sia applicabile al caso concreto, occorre far riferimento al momento dell'apertura della successione (cfr. le sentenze della Corte di Cassazione n. 2305 del 16 aprile 1981 e n. 4012 del 2 aprile 1992).

⁴⁰ Cfr., in tal senso, l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 11101 del 27 aprile 2021.