CIRCOLARE N. 2/DF

Ministero
dell'Economia e delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA E FEDERALISMO FISCALE

19 novembre 2026

OGGETTO: Imposta provinciale di trascrizione (IPT) - Art. 56 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – Novità introdotte dall'art. 10-*bis* del D.L. 27 marzo 2026, n. 38, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2026, n. 88 – Chiarimenti in ordine all'individuazione della provincia o città metropolitana destinataria del gettito per i soggetti operanti professionalmente nel settore del noleggio dei veicoli – Applicazione del criterio della sede in cui avviene la gestione ordinaria in via principale dell'attività.

1. Premessa e disciplina dell'IPT

L'art. 10-*bis* del D. L. 27 marzo 2026, n. 38, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2026, n. 88, ha introdotto importanti novità nell'ambito della disciplina dell'imposta provinciale sulle formalità di trascrizione, iscrizione e annotazione dei veicoli richieste al pubblico registro automobilistico (IPT), di cui all'art. 56 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

La presente circolare fornisce indirizzi interpretativi uniformi per l'applicazione delle nuove disposizioni in relazione, in particolare, di quelle contenute nel comma 1-*bis* dell'art. 10-*bis* che è intervenuto sugli adempimenti tributari dei soggetti che operano professionalmente nel settore del noleggio dei veicoli.

Si deve, innanzitutto, evidenziare che le norme in questione si applicano a decorrere dalla data di entrata in vigore delle disposizioni introdotte dall'art. 10-*bis*, del D. L. n. 38 del 2026, vale a dire dal 23 maggio 2026, come stabilito dall'art. 1, comma 3, della legge di conversione n. 88 del 2026.

Prima di passare all'esame puntuale delle principali disposizioni contenute nel citato art. 10-*bis* – vale a dire l'estensione dell'applicazione dell'IPT alle formalità di registrazione nel Registro dei veicoli esteri (REVE) e l'attribuzione del gettito dell'imposta relativo alle formalità eseguite dalle società di noleggio – occorre richiamare brevemente la disciplina del tributo, precisando che i riferimenti fatti dalle norme alle province, valgono, in virtù dell'evoluzione normativa, anche per le città metropolitane.

La disciplina dell'IPT, contenuta nell'art. 56 del D. Lgs. n. 446 del 1997, e riletta in chiave dinamica e sistematica sulla base dei principi desumibili dall'ordinamento normativo, prevede che le

province e le città metropolitane possono **istituire** l'imposta sulle formalità di trascrizione, iscrizione ed annotazione dei veicoli richieste al pubblico registro automobilistico-PRA, avente competenza nel proprio territorio, ai sensi del R.D.L. 15 marzo 1927, n. 436, e relativo regolamento di cui al R.D. 29 luglio 1927, n. 1814, e del D. Lgs. 30 aprile 1992, n. 285.

L'imposta si applica – in base al comma 1 dell'art. 56 del D. Lgs. n. 446 del 1997, cosi come modificato dalla **lett. a**) del comma 1 dell'art. 10-*bis* del D.L. n. 38 del 2026 - anche alle formalità di registrazione di cui all'art. 93-*bis*, comma 2, del citato D. Lgs. n. 285 del 1992, ossia alle formalità effettuate presso il Registro Veicoli esteri (REVE) gestito dall'ACI, il cui esame sarà affrontato nel prosieguo della trattazione.

Le formalità in questione, a norma del comma 1-*bis* dell'art. 56 del D. Lgs. n. 446 del 1997, possono essere eseguite su tutto il territorio nazionale con ogni strumento consentito dall'ordinamento.

Il gettito del tributo è destinato – ai sensi del medesimo comma 1-*bis* dell'art. 56 del D. Lgs. n. 446 del 1997, cosi come modificato dalla **lett. b), numero 1), del comma 1** dell'art. 10-*bis* del D.L. n. 38 del 2026 – alla provincia o alla città metropolitana ove il **soggetto passivo**, **inteso come avente causa o intestatario del veicolo**, ha la sede legale o la residenza.

Per i soggetti passivi che operano professionalmente nel settore del noleggio dei veicoli, nel caso in cui la sede legale sia distinta dalla sede in cui avviene la gestione ordinaria in via principale dell'attività della persona giuridica, quest'ultima – ai sensi del comma 1-*bis* del citato art. 56 del D. Lgs. n. 446 del 1997, cosi come modificato dalla **lett. b), numero 2), del comma 1** dell'art. 10-*bis* del D.L. n. 38 del 2026 – costituisce la sede da considerare ai fini della destinazione del gettito dell'imposta. In caso di persone giuridiche con sede legale all'estero operanti nel settore del noleggio dei veicoli, aventi più sedi secondarie in Italia, la provincia o città metropolitana destinataria dell'imposta è quella ove è situata la sede secondaria in cui avviene la gestione ordinaria in via principale dell'attività.

L'imposta, a norma del comma 2 dell'art. 56 del D. Lgs. n. 446 del 1997, è applicata sulla base di apposita **tariffa,** determinata con D.M. 27 novembre 1998, n. 435. Le misure della tariffa possono essere aumentate dagli enti impositori, fino ad un massimo del trenta per cento, e l'imposta è dovuta per ciascun veicolo al momento della richiesta di formalità.

In merito, si deve richiamare l'art. 1, comma 12, del D. L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, secondo cui per gli atti soggetti a IVA "*le misure dell'imposta provinciale di trascrizione sono […] determinate secondo quanto previsto per gli atti non soggetti ad IVA"* e l'art. 28, comma 11-*bis*, del D. L. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 secondo cui tali misure "*si applicano nell'intero territorio nazionale*".

Un'importante modifica apportata dal citato art. 10-*bis* del D. L. n. 38 del 2026 che merita di essere esaminata è quella che riguarda il comma 3 dell'art. 56 del D. Lgs. n. 446 del 1997, relativamente alla decorrenza degli eventuali aumenti tariffari deliberati dalle province e dalle città metropolitane. La

disposizione, così come modificata dalla **lettera d) del comma 1** del citato art. 10-*bis* del D. L. n. 38 del 2026, prevede che *"L'aumento tariffario interessa le formalità effettuate e gli atti formati dalla sua decorrenza"*.

Si sottolinea che l'intervento del legislatore, focalizzato unicamente sulla sostituzione della parola *"immatricolazioni"* con *"formalità",* ha determinato alcune incertezze applicative che possono essere risolte contestualizzando la disposizione in parola nella disciplina complessiva dell'IPT e, quindi, attribuendo rilevanza alla data della formalità piuttosto che a quella degli atti, dal momento che è la prima che determina il sorgere del presupposto dell'IPT, ai sensi del comma 1 dell'art. 56 del D. Lgs. n. 446 del 1997.

In sostanza, quindi, gli eventuali aumenti tariffari si applicano a decorrere dalla data della richiesta della formalità al P.R.A.

In merito alla **gestione dell'imposta, all'accertamento e alle sanzioni applicabili,** occorre richiamare il disposto del comma 4 dell'art. 56 del D. Lgs. n. 446 del 1997 in base al quale sono le province e le città metropolitane che *"disciplinano la liquidazione, la riscossione e la contabilizzazione dell'imposta provinciale di trascrizione e i relativi controlli, nonché l'applicazione delle sanzioni per l'omesso o il ritardato pagamento dell'imposta stessa ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471"*. La medesima disposizione stabilisce, altresì, che *"L'imposta suppletiva ed i rimborsi devono essere richiesti nel termine di tre anni dalla data in cui la formalità è stata eseguita"*.

Al riguardo, occorre evidenziare che il comma 4-*bis* dell'art. 56 del D. lgs. n. n. 446 del 1997, introdotto dalla **lettera e) del comma 1** dell'art. 10-*bis* in commento, prevede innanzitutto disposizioni in caso di parziale od omesso versamento dell'imposta. In queste ipotesi, è stabilito che l'imposta debba essere richiesta, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui il versamento è stato parzialmente eseguito o avrebbe dovuto essere effettuato, conformemente a quanto già previsto ai sensi dell'art. 1, comma 161, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Il citato comma 161 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 dispone, infatti, che gli *"enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati."*

Il medesimo comma 161 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 stabilisce che, entro gli stessi termini nei quali devono essere notificati gli avvisi di accertamento, "*devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni."* Si precisa che le sanzioni, a decorrere dal 1° gennaio 2027, saranno

disciplinate dal testo unico sanzioni tributarie amministrative e penali di cui al D. Lgs. 5 novembre 2024, n. 173.

Il medesimo comma 4-*bis* dell'art. 56 del D. lgs. n. n. 446 del 1997, introdotto dalla **lettera e) del comma 1** dell'art. 10-*bis* in commento, dispone anche in materia di rimborso delle somme versate in eccesso o non dovute. In particolare, il citato comma 4-*bis* stabilisce che il soggetto passivo può richiedere tale rimborso ***entro un periodo di cinque anni*** dal giorno del versamento o dalla data in cui è stato accertato il diritto alla restituzione e precisa che l'ente locale è tenuto a effettuare il rimborso ***entro centottanta giorni*** dalla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente.

Tale disposizione supera, in virtù del principio dello *ius superveniens*, quella prevista nell'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 56 del D. Lgs. n. 446 del 1997 laddove stabilisce che *"i rimborsi devono essere richiesti nel termine di tre anni dalla data in cui la formalità è stata eseguita"*.

Le stesse considerazioni valgono anche per l'imposta suppletiva di cui al comma 4 del citato art. 56 la quale assume per l'IPT una rilevanza circoscritta a ipotesi ben definite e non può essere estesa a tutte le fattispecie in cui è previsto il recupero del tributo in questione. A tal proposito, si richiama l'ordinanza della Corte di Cassazione, sez. V, 31 agosto 2022, n. 25620, la quale precisa in ordine alla qualificazione dell'imposta di registro – ma le stesse considerazioni sono estensibili anche all'IPT, in quanto tributo che deriva dalla stessa imposta di registro – che "*è principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta correggere errori omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori ed omissioni dell'ufficio*".

Vale la pena, inoltre, di ricordare che all'IPT si applica, in linea di principio, l'istituto del contraddittorio preventivo di cui all'art. 6-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante le disposizioni sullo Statuto dei diritti del contribuente; ciò in virtù dell'art. 1, commi 1, 3-*bis* e 3-*ter,* della stessa legge che qualificano le disposizioni dello Statuto come "*princìpi generali dell'ordinamento tributario*" applicabili *"a tutti i soggetti del rapporto tributario"* e "*valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie"* e stabiliscono che le "*regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela"*.

Va, quindi, richiamato il comma 1 dell'art. 6-*bis* della legge n. 212 del 2000 secondo cui tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo; il successivo comma 2 prevede, invece, la non applicazione dell'istituto per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Si fa, altresì, presente che l'art. 56, comma 5, del D. Lgs. n. 446 del 1997 stabilisce che le province autonome di Trento e Bolzano provvedono all'attuazione delle disposizioni di cui ai commi 4 e 4-*bis*, in conformità ai rispettivi statuti e relative norme di attuazione.

Va, infine, ricordato che Il successivo comma 5-*bis* dell'art. 56, introdotto dalla **lettera g) del comma 1** dell'art. 10-*bis* in commento, prevede che *"[a]i fini della realizzazione delle proprie politiche tributarie, le province e le città metropolitane accedono, senza oneri aggiuntivi, alle banche dati del pubblico registro automobilistico e della motorizzazione civile, secondo modalità disciplinate con decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro il 31 dicembre* 2026". Detta norma, reintrodotta nell'art. 56 del D. Lgs. n. 446 del 1997, nell'ambito di una visione unitaria della disciplina dell'IPT, ripropone sostanzialmente quanto già disposto dall'art. 19 del D. Lgs. n. 68 del 2011 in materia di autonomia di entrata delle province e delle città metropolitane.

2. La registrazione presso il REVE

Nel passare all'esame più approfondito delle novità di rilievo recate dall'art. 10-*bis* del D. L. n. 38 del 2026 si deve illustrare innanzitutto quella relativa all'ampliamento del presupposto impositivo dell'IPT, laddove inserisce al comma 1 dell'art. 56 del D. Lgs. n. 446 del 1997, la disposizione che estende l'applicazione dell'imposta, anche alle formalità di registrazione di cui all'art. 93-*bis*, comma 2, del D. Lgs. n. 285 del 1992.

Per delimitare l'ambito della disposizione, occorre distinguere i veicoli esteri di proprietà di persone che acquisiscono la residenza in Italia da quelli utilizzati da residenti diversi dall'intestatario.

Nel primo caso, l'art. 93-bis, comma 1, prevede, salvo le ipotesi disciplinate dal comma 3, che gli autoveicoli, i motoveicoli e i rimorchi siano immatricolati in Italia entro tre mesi dall'acquisizione della residenza anagrafica.

Nel secondo caso, il comma 2 impone di custodire a bordo un documento sottoscritto con data certa dall'intestatario, dal quale risultino il titolo e la durata della disponibilità del veicolo. Se la disponibilità da parte di una persona fisica o giuridica residente o avente sede in Italia supera trenta giorni nell'anno solare, anche non continuativi, l'utilizzatore deve registrare tali informazioni nel REVE, gestito dall'ACI nell'ambito del sistema informativo del PRA.

Le successive variazioni della disponibilità devono essere annotate entro tre giorni da chi cede la disponibilità del veicolo. In caso di trasferimento della residenza o della sede dell'utilizzatore, l'annotazione compete a quest'ultimo. In mancanza del documento a bordo o della registrazione prescritta, la disponibilità si considera in capo al conducente, che deve provvedere immediatamente alla registrazione.

Il REVE consente di identificare l'utilizzatore dei veicoli con targa estera circolanti in Italia, anche ai fini della sicurezza stradale e della notifica delle violazioni. Per tutto il periodo di registrazione, ai veicoli esteri si applicano le medesime disposizioni del codice della strada previste per quelli immatricolati in Italia.

Pertanto, in virtù delle modifiche recate dall'art. 10-*bis* del D. L. n. 38 del 2026, a decorrere dall'entrata in vigore dello stesso, vale a dire dal 23 maggio 2026, il presupposto impositivo dell'IPT si verifica anche per le nuove registrazioni effettuate nel REVE per le quali trovano, quindi, applicazione tutte le disposizioni che disciplinano il tributo, ivi incluse le sanzioni.

3. I soggetti passivi che operano professionalmente nel settore del noleggio dei veicoli

L'art. 56, comma 1-*bis*, del D. Lgs. n. 446 del 1997 stabilisce, come innanzi illustrato, che le formalità di cui al comma 1 dello stesso art. 56 possono essere eseguite su tutto il territorio nazionale con ogni strumento consentito dall'ordinamento e con destinazione del gettito dell'imposta alla provincia o città metropolitana ove il soggetto passivo, inteso come avente causa o intestatario del veicolo, ha la sede legale o la residenza.

Le modifiche introdotte dal citato art. 10-*bis* del D. L. n. 38 del 2026, che decorrono, come già precisato, dal 23 maggio 2026, hanno inserito nel contesto del comma 1-*bis* dell'art. 56 una nuova disposizione che non incide sul rapporto tributario ma soltanto sulla destinazione del gettito. La disposizione, ai fini della corretta allocazione del gettito, consente, infatti, di superare il criterio meramente formale della sede legale, quando quest'ultima non corrisponde al luogo nel quale è ***stabilmente esercitato il governo dell'attività caratteristica***. L'individuazione della sede in cui si svolge la gestione ordinaria deve, pertanto, essere effettuata secondo un ***criterio sostanziale***, ***fondato sulle funzioni concretamente esercitate*** e non sulla localizzazione della sede legale.

Tale scelta rafforza la coerenza del tributo con i principi di uguaglianza, buon andamento e autonomia finanziaria degli enti territoriali, sanciti dagli artt. 3, 97 e 119 della Costituzione.

La norma in questione aggiunge i commi 1-*bis* e 1-*ter* all'art. 56 prevedendo che:

"1-bis. Per i soggetti passivi che operano professionalmente nel settore del noleggio dei veicoli, nel caso in cui la sede legale sia distinta dalla sede in cui avviene la gestione ordinaria in via principale dell'attività della persona giuridica, quest'ultima costituisce la sede da considerare ai fini della destinazione del gettito dell'imposta. In caso di persone giuridiche con sede legale all'estero operanti nel settore del noleggio dei veicoli, aventi più sedi secondarie in Italia, la provincia o la città metropolitana destinataria dell'imposta è quella ove è situata la sede secondaria in cui avviene la gestione ordinaria in via principale dell'attività.

1-ter. Per i medesimi fini di cui al comma 1-bis, le comunicazioni effettuate dai soggetti passivi indicati nel medesimo comma 1-bis alla camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura

territorialmente competente, riguardanti la sede della persona giuridica, costituiscono dichiarazione sostitutiva di atto notorio, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. I soggetti passivi di cui al comma 1-bis, già iscritti alla camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura, procedono all'aggiornamento delle comunicazioni fornite al repertorio delle notizie economiche e amministrative (REA), indicando l'indirizzo della sede individuata ai sensi del comma 1-bis entro il termine perentorio di centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. In caso di mancato adempimento dell'obbligo di cui al periodo precedente, si applica il comma 1-bis."

Si deve, altresì, precisare che i soggetti coinvolti dalla disposizione sono solo le persone giuridiche che operano professionalmente nel settore del noleggio dei veicoli non solo in via esclusiva ma anche unitamente ad altre attività, come ad esempio quella di *leasing* e del commercio dei veicoli e che i chiarimenti forniti con la presente circolare valgono esclusivamente ai fini dell'IPT.

Il primo chiarimento fondamentale riguarda ciò che **non può farsi rientrare nell'ambito della gestione ordinaria in via principale**.

A questo proposito, si deve far presente che la sede di gestione ordinaria in via principale non coincide con la nozione né di sede legale né di sede dell'amministrazione nel significato tradizionale elaborato dalla giurisprudenza. Non coincide neanche con il luogo delle riunioni del Consiglio d'amministrazione, né con la sede dell'Amministratore delegato; in sostanza **non coincide** con il **luogo** ove si assumono le **decisioni strategiche della società o del gruppo**.

In concreto, ai fini dell'art. 56, comma 1-*bis* in commento, la sede di gestione ordinaria in via principale può essere individuata nel luogo in cui si trova la **struttura organizzativa che, con continuità e riferimento all'attività di noleggio nel suo complesso, esercita il coordinamento e il governo delle principali funzioni economiche del *business***.

4. Le funzioni rilevanti ai fini dell'individuazione della gestione ordinaria

Ai fini dell'applicazione dell'art. 56, assumono rilievo esclusivamente le strutture organizzative che esercitano stabilmente poteri di governo sulle principali funzioni economiche dell'attività di noleggio e che assicurano in modo continuativo il coordinamento centrale e la gestione corrente del ciclo caratteristico dell'impresa. Sono, pertanto, rilevanti le strutture che:

- definiscono e attuano le politiche di acquisizione e rinnovo della flotta, programmano i relativi fabbisogni, individuano le categorie e i modelli di veicoli da acquisire, impartiscono o autorizzano gli ordini di acquisto e determinano le condizioni economiche e operative dei rapporti con costruttori, fornitori e trasportatori, gestendo altresì le garanzie, i reclami e le contestazioni inerenti alla fornitura e alla consegna dei veicoli;

- determinano la composizione e l'impiego della flotta, curandone la pianificazione quantitativa, il dimensionamento rispetto alla domanda, l'allocazione territoriale, la distribuzione, la rotazione, il riequilibrio tra le diverse sedi operative e il controllo dei livelli di utilizzazione, nonché stabilendo il momento di ingresso in esercizio, la durata della permanenza del singolo veicolo nella flotta e il momento della relativa dismissione nonché il coordinamento operativo dell'attività di noleggio e l'impiego della flotta, inclusi il coordinamento della rete delle stazioni e degli aeroporti in caso di noleggio a breve termine;
- definiscono le politiche di *pricing*, di commercializzazione e delle relative condizioni economiche e contrattuali, esercitando le funzioni di *revenue* e *capacity management*, elaborando le previsioni della domanda, predisponendo *budget*, previsioni economiche e obiettivi di redditività dell'attività caratteristica e determinando tariffe, sconti, condizioni commerciali, canali di noleggio e criteri di gestione della capacità disponibile nei confronti degli utilizzatori, nonché la programmazione della capacità operativa;
- determinano e attuano le politiche di *remarketing* stabilendo e disponendo tempi, modalità e canali di dismissione della flotta e i criteri di determinazione del valore residuo sia per i veicoli cosiddetti risk che i programmi di riacquisto in caso di *buy-back*;
- definiscono e coordinano le politiche di manutenzione, riparazione, gestione dei danni, copertura assicurativa e trattamento dei sinistri, determinando le condizioni contrattuali ed economiche delle coperture assicurative e governando la gestione delle ipotesi di furto, appropriazione indebita, distruzione, indisponibilità o definitiva inutilizzabilità dei veicoli;
- assicurano la gestione dei flussi di prenotazione e la direzione dei mercati territoriali;
- coordinano le funzioni commerciali nazionali, i rapporti con la clientela *corporate* e la definizione dell'offerta di noleggio, esercitando effettivi poteri nella determinazione dei prodotti e dei servizi accessori.

Non assumono autonomo rilievo le strutture che, invece, svolgono prevalentemente attività amministrative, contabili, fiscali, documentali, di controllo interno, di *compliance*, di supporto informatico, di assistenza alla clientela o di mera esecuzione delle decisioni assunte da altre strutture. Sono in particolare prive di autonoma rilevanza le funzioni relative alla gestione delle contravvenzioni, alle pratiche successive alla conclusione del noleggio, all'immatricolazione e alla tenuta documentale dei veicoli, al supporto amministrativo della flotta, al *payroll*, alle risorse umane, ai servizi generali, alla *reception*, alla salute e sicurezza, nonché le attività materiali o esecutive svolte presso le singole stazioni di noleggio. Parimenti, la presenza di addetti alle vendite territoriali o di personale incaricato di singole categorie di veicoli non è, di per sé, indicativa della sede della gestione ordinaria, quando tali soggetti si limitino ad applicare politiche definite altrove.

L'individuazione della gestione ordinaria deve, pertanto, avere riguardo alle **funzioni che esercitano poteri di coordinamento e di governo operativo** dell'attività di noleggio e non alle strutture che ne assicurano il mero supporto amministrativo o operativo. La verifica deve essere compiuta in termini complessivi e di prevalenza, considerando il contenuto effettivo delle mansioni, l'estensione territoriale delle competenze, l'autonomia decisionale, le linee di riporto, la consistenza e la stabilità delle strutture e il luogo nel quale convergono i flussi informativi e vengono impartite le direttive ordinarie. Non è, pertanto, decisiva la mera denominazione della funzione, né la formale assegnazione a una sede di uno o più dirigenti, quando le strutture sottordinate, i processi decisionali e l'attività gestionale continuativa risultino concentrati altrove.

5. Individuazione della struttura che esercita la funzione

Le moderne organizzazioni aziendali sono frequentemente articolate tra più sedi, con ricorso a modelli organizzativi per processi, strutture matriciali, piattaforme digitali e modalità di lavoro agile.

In tale contesto, la gestione ordinaria non può essere individuata facendo riferimento al luogo nel quale opera il singolo dirigente o viene assunta la singola decisione. Occorre invece individuare ***la struttura organizzativa stabilmente responsabile della funzione***.

6. Esercizio delle funzioni presso sedi diverse

Qualora le funzioni significative risultino concentrate presso una medesima sede, la gestione ordinaria coincide, di regola, con tale sede. Qualora, invece, esse risultino distribuite tra più sedi, occorre procedere secondo un criterio progressivo, di seguito descritto.

6.1 Valutazione qualitativa

In primo luogo deve essere verificato quale struttura eserciti il ***controllo prevalente delle principali variabili economiche dell'attività di noleggio***.

A tal fine, vanno considerate le caratteristiche essenziali della gestione ordinaria, vale a dire:

a) ***continuità***: le decisioni sono ricorrenti, ripetitive, quotidiane; non si tratta di decisioni episodiche;

b) ***centralità economica***: le decisioni incidono sulla formazione dei ricavi, sulla struttura dei costi, sull'utilizzo dei fattori produttivi e sul ciclo economico caratteristico;

c) ***coordinamento***: le attività non consistono nella mera esecuzione di istruzioni ma implicano valutazione, selezione, allocazione di risorse ed esercizio di discrezionalità manageriale;

d) ***trasversalità e generalità***: le funzioni coinvolte operano sull'intera impresa.

6.2 Criterio quantitativo

Solo qualora le funzioni significative risultino effettivamente distribuite tra più sedi, senza che sia possibile individuare una prevalenza qualitativa, assume rilievo il ***criterio quantitativo***.

A tal fine, rileva esclusivamente il ***costo del personale stabilmente assegnato alle strutture organizzative che esercitano le funzioni significative di governo dell'attività caratteristica***.

Non assume rilievo, invece, il costo del personale addetto ad attività meramente amministrative, ausiliarie o esecutive.

Il costo del personale deve essere determinato con riferimento **all'organizzazione stabile della funzione** e non è influenzato dallo svolgimento dell'attività in modalità agile.

7. Modelli organizzativi complessi

L'adozione di modelli organizzativi complessi non modifica il criterio di individuazione della gestione.

In caso di esternalizzazione di attività, di costituzione di *shared service center*, di presenza di società del gruppo specializzate nello svolgimento di singole funzioni, di ricorso a piattaforme digitali, occorre verificare quale struttura eserciti stabilmente il controllo delle funzioni significative di governo operativo.

8. Società aventi sede legale all'estero

Per le società aventi sede legale all'estero, la disposizione non individua la provincia o città metropolitana destinataria del gettito facendo riferimento alla residenza fiscale della società né alla sede della stabile organizzazione.

La norma si premura di chiarire la provincia o città metropolitana destinataria del gettito IPT quando l'impresa opera nel territorio nazionale mediante più sedi secondarie.

La disposizione, in particolare, non richiede che la gestione ordinaria mondiale sia in Italia, ma soltanto l'individuazione della sede secondaria italiana che governa l'attività esercitata nel territorio nazionale.

L'applicazione della disposizione necessita, pertanto, di due verifiche successive. In primo luogo occorre delimitare l'analisi alle **sole sedi secondarie italiane**, prescindendo dall'organizzazione complessiva del gruppo estero. Successivamente, occorre verificare se, tra tali sedi, una eserciti in via prevalente le funzioni significative dell'attività di noleggio svolta in Italia.

A tale fine, si applicano gli ***stessi criteri previsti per le società italiane***:

1) individuazione delle funzioni rilevanti;
2) valutazione qualitativa della loro distribuzione;
3) ricorso, solo ove necessario, al criterio quantitativo del costo del personale.

Qualora una sede secondaria italiana eserciti stabilmente tali funzioni, essa costituisce la sede della gestione ordinaria in via principale e la relativa provincia o città metropolitana è destinataria del gettito IPT.

Nel caso in cui , invece, nessuna sede italiana eserciti le funzioni significative e queste risultino integralmente concentrate presso la sede estera, le sedi italiane svolgono soltanto attività amministrative, commerciali o di supporto. In tale ipotesi continua, pertanto, ad applicarsi il criterio ordinario di attribuzione del gettito previsto dall'art. 56, individuando come provincia o città metropolitana

destinataria del tributo quella dove ha la sede secondaria la società estera e, nel caso in cui quest'ultima società abbia più sedi secondarie in Italia, non sussistendo alcun criterio obiettivo al quale riferirsi, si deve lasciare alla scelta della società stessa l'individuazione della sede e conseguentemente della provincia o città metropolitana destinataria del gettito del tributo.

9. Esempi applicativi

Esempio 1 – Prevalenza qualitativa

Funzioni rilevanti	**Milano**	**Roma**
Gestione della flotta	✓	
Politiche commerciali e *pricing*	✓	
Remarketing	✓	
Amministrazione e contabilità		✓

Conclusione: prevale Milano, poiché concentra le funzioni di governo significative.

Esempio 2 – Prevalenza qualitativa

Funzioni rilevanti	**Bologna**	**Torino**
Gestione della flotta	✓	
Remarketing		✓
Pricing	✓	
Coordinamento operativo		✓

Conclusione: il coordinamento operativo è una funzione tipicamente trasversale e di governo, quindi, anche se le funzioni sono distribuite, la sede della gestione ordinaria è Torino.

Esempio 3 – Ripartizione delle funzioni

Funzioni rilevanti	**Bologna**	**Torino**
Gestione della flotta	✓	
Remarketing		✓
Pricing	✓	
Contract management		✓

Le funzioni risultano distribuite e nessuna struttura prevale qualitativamente.
Si applica, quindi, il criterio quantitativo.

Costo annuo del personale delle strutture rilevanti
Bologna: € 7.800.000
Torino: € 5.900.000

Conclusione: gestione ordinaria a Bologna.

Esempio 4 – Società estera

Società francese con sedi secondarie a Milano e Roma.

- Milano esercita le funzioni di gestione della flotta, *pricing* e *remarketing* per il mercato italiano.
- Roma svolge esclusivamente attività amministrative e di assistenza alla clientela.

Conclusione: la gestione ordinaria dell'attività italiana è esercitata presso la sede secondaria di Milano; il gettito IPT è attribuito alla relativa provincia o città metropolitana.

10. Il momento in cui accertare il luogo di svolgimento dell'attività ordinaria in via principale

L'IPT è un'imposta d'atto e, quindi, la provincia o città metropolitana destinataria del gettito deve essere individuata con riferimento al momento in cui avviene la formalità. La nozione di "gestione ordinaria in via principale" non può – tuttavia – essere accertata giorno per giorno, perché descrive una realtà organizzativa fisiologicamente stabile. La soluzione più coerente consiste, quindi, nel presumere la permanenza della sede della gestione ordinaria fino a quando intervengano mutamenti organizzativi significativi, stabili e documentati.

11. Le comunicazioni alla camera di commercio

Ai fini delle comunicazioni previste dall'art. 56, comma 1-*ter*, del D. Lgs. n. 446 del 1997, i soggetti passivi che operano professionalmente nel settore del noleggio dei veicoli possono avvalersi delle procedure già previste per l'iscrizione nel registro delle imprese e per la denuncia al repertorio delle notizie economiche e amministrative (REA).

Le istruzioni per la compilazione della relativa modulistica, contenute nella circolare dell'allora Ministero dello sviluppo economico (ora Ministero delle Imprese e del Made in Italy) 6 maggio 2016, n. 3689/C, e già presenti nella precedente circolare 27 febbraio 2014, n. 3668/C, prevedono infatti, con riferimento al riquadro 5 *"Indirizzo della sede legale"* dei moduli S1 (iscrizione) e S2 (modifica), che, qualora presso la sede legale non siano ubicati anche gli uffici direttivi, amministrativi e gestionali dell'impresa, debba essere compilato anche il modulo UL, per denunciare al REA l'ubicazione di tale sede; se quest'ultima si trova in una provincia diversa da quella della sede legale, il modulo UL va presentato soltanto in tale provincia.

Ne consegue che il soggetto passivo, la cui sede legale sia distinta dalla sede in cui avviene la gestione ordinaria in via principale dell'attività, deve indicare che presso la sede legale non sono ubicati gli uffici direttivi, amministrativi e gestionali dell'impresa e deve compilare il collegato modulo UL, indicando come sede della gestione ordinaria in via principale quella che presenta le caratteristiche descritte nella presente circolare.

IL DIRETTORE GENERALE DELLE FINANZE

Giovanni Spalletta

Firmato digitalmente