

Mantova, 26 settembre 2025

IVA ESTERO: LA PROSPETTIVE E LE PRINCIPALI PROBLEMATICHE OPERATIVE

A cura del Prof. Avv. Benedetto Santacroce



MANTOVA

ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Agenda

VIDA. Regime definitivo intraUE e comunicazioni delle operazioni transfrontaliere:

- Fatturazione elettronica e DDR nazionale e internazionale
- Esterometro e analisi di specifiche operazioni: dalla gestione delle operazioni irregolari al trattamento delle prestazioni di servizio

IVA e importazioni

- Nuovo rapporto tra IVA diritti di confine
- Il regime 42 e regime del deposito IVA

Plafond e operazioni straordinarie

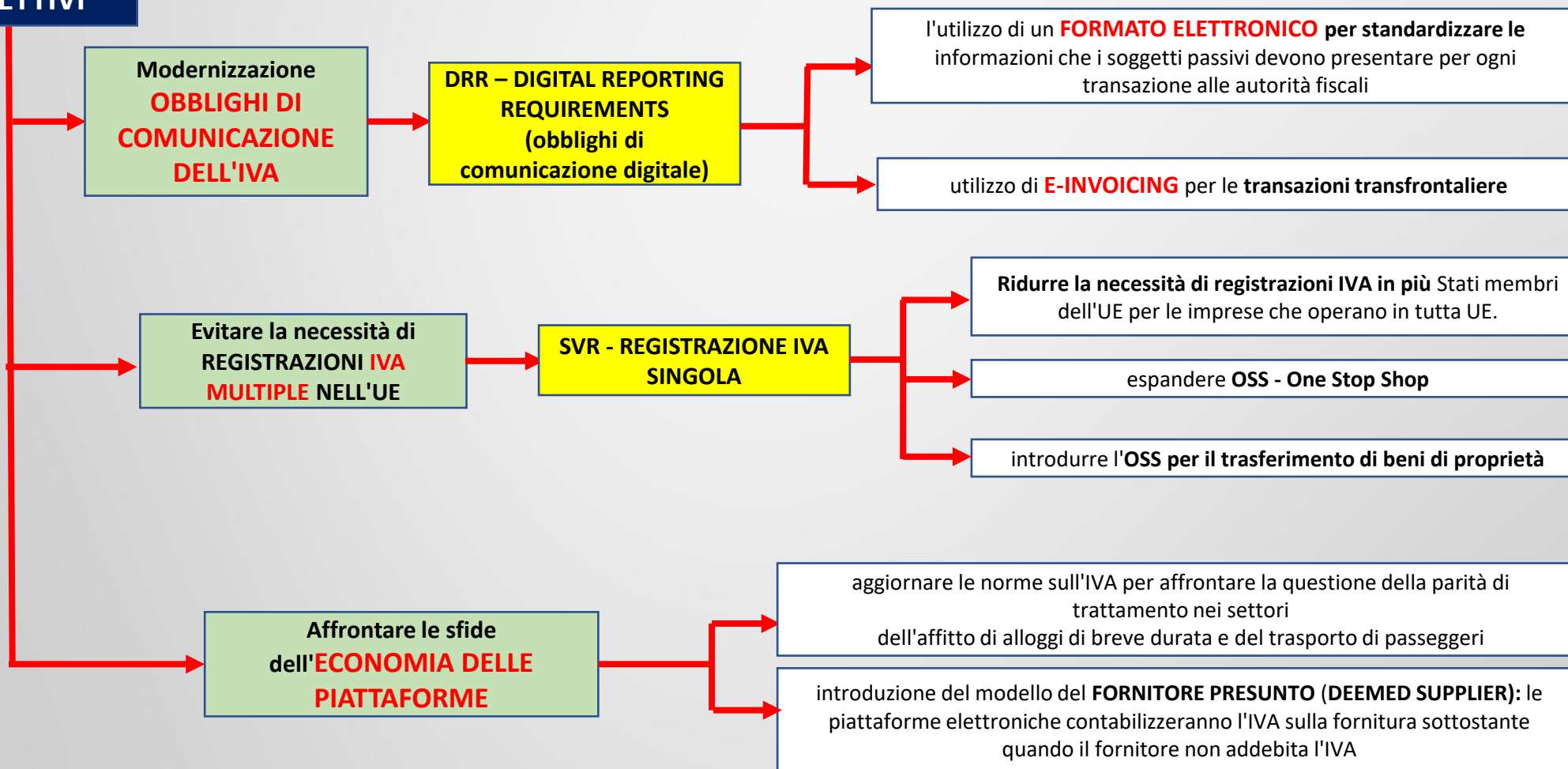
(Risposta 200/2025)

Aggiustamenti nella politica del Transfer Pricing e IVA – CGUE, sentenza Arcomet

VIDA. REGIME DEFINITIVO INTRAUE E COMUNICAZIONI DELLE OPERAZIONI TRANSFRONTALIERE

ViDA - L'Iva nell'era digitale

OBIETTIVI



ViDA - L'Iva nell'era digitale



DIRETTIVE/REGOLAMENTI DEL CONSIGLIO

DIRETTIVA (UE) 2025/516 DEL CONSIGLIO dell'11 marzo 2025
che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda
le norme in materia di IVA per l'era digitale

REGOLAMENTO DI ESECUZIONE (UE) 2025/518 DEL CONSIGLIO dell'11 marzo 2025
che modifica il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda gli obblighi di
informazione per taluni regimi IVA

REGOLAMENTO (UE) 2025/517 DEL CONSIGLIO dell'11 marzo 2025
che modifica il regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda le modalità di
cooperazione amministrativa in materia di IVA necessarie per l'era digitale

Stato di avanzamento

- Adozione da parte della Commissione **8 dicembre 2022**
- Parere positivo del Garante europeo della protezione dei dati 3 marzo 2023
- Parere del Comitato economico e sociale europeo 27 aprile 2023
- Parere del Parlamento europeo 22 novembre 2023
- Parere dei Parlamenti nazionali su sussidiarietà e proporzionalità
- Negoziato in Consiglio
 - ECOFIN 8 dicembre 2023 (relazione sullo stato di avanzamento)
 - ECOFIN 14 maggio 2024 (dibattito politico)
 - ECOFIN 21 giugno 2024 (dibattito politico)
 - **ECOFIN 5 novembre 2024 (APPROVAZIONE)**
- **APPROVAZIONE PARLAMENTO EUROPEO – 12 FEBBRAIO 2025**
- **ADOZIONE FINALE CONSIGLIO UE – ECOFIN 11 MARZO 2025**
- **GAZZETTA UFFICIALE UNIONE EUROPEA – serie L – 25 marzo 2025**

ViDA – VAT in the Digital Age

NOVITA' E DECORRENZE

DECORRENZA	MISURA
DAL 14 APRILE 2025 (20 giorni successivi a pubblicazione su GUCE)	Libertà per Stati membri di imporre fatturazione elettronica SENZA APPROVAZIONE PREVENTIVA E ABROGAZIONE DELLA NECESSARIA ACCETTAZIONE DEL CLIENTE
Dal 1° gennaio 2027	- Individuazione di chiarimenti sulla soglia dei 10.000 euro che consentono applicazione IVA nello Stato di origine per vendite transfrontaliere di beni e servizi B2C: solo i beni spediti dallo Stato membro di stabilimento del fornitore concorrono a tale soglia - Forniture transfrontaliere di gas naturale, energia e calore mediante reti di riscaldamento o di raffreddamento: segnalabili tramite OSS
Dal 1° luglio 2028	Stati membri possono decidere l'applicazione della regola sui FORNITORI PRESUNTI alle piattaforme di marketplace per locazione alloggi brevi e trasporto passeggeri Riduzione delle identificazioni Iva multiple: Single Vat Registration (SVR). Previsione di un nuovo regime per il trasferimento di beni propri e graduale soppressione delle regole vigenti in materia di call-off stock
Dal 1° luglio 2030	Obbligatorietà della regola del fornitore presunto Nuova definizione di fatture elettroniche Fattura elettronica obbligatoria per operazioni INTRA-UE Avvio dell'obbligo del DRR Eliminazione modelli Intrastat
Dal 1° gennaio 2035	ARMONIZZAZIONE alle regole ViDA dei regimi nazionali di fatturazione elettronica (ad es. Italia)

COM(2022) 701 finale 2022/0407 (CNS)

Proposta di DIRETTIVA DEL CONSIGLIO che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le norme in materia di IVA per l'era digitale

Articolo	Modifiche alla direttiva 2006/112/CE	DATA APPLICABILE
1	Fatturazione elettronica nazionale obbligatoria - <u>NON</u> è richiesta alcuna deroga da parte dell'UE (art. 218 § 2): - gli Stati membri possono, alle condizioni da essi stabilite, imporre ai soggetti passivi stabiliti nel loro territorio l'obbligo di emettere fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nel loro territorio Fatturazione elettronica nazionale obbligatoria - <u>NON</u> è più necessaria l'accettazione dell'acquirente (art. 232 § 2): - gli Stati membri che si avvalgono della facoltà di cui all'articolo 218, paragrafo 2, possono prevedere che l'uso delle fatture elettroniche emesse dai soggetti passivi stabiliti nel loro territorio non è soggetto all'accettazione del destinatario stabilito nel proprio territorio	Dal 14 aprile 2025 (e quindi dal 20° giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale UE)
5	NUOVA DEFINIZIONE DI FATTURA ELETTRONICA FATTURA ELETTRONICA: PREVALENZA SULLA FATTURA CARTACEA ANCORA POSSIBILI FATTURE RIEPILOGATIVE MA EMISSIONE CON CADENZA MENSILE FATTURAZIONE ELETTRONICA OBBLIGATORIA PER LE TRANSAZIONI INTRAUE - FORMATI UBL E CII DRR OBBLIGATORIO PER LE TRANSAZIONI INTRAUE NUOVE INFORMAZIONI OBBLIGATORIE COME DATI FATTURA	1° Luglio 2030
6	Gli Stati membri possono applicare le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative relative all'articolo 1, paragrafi 1 e 2, della presente direttiva a partire da data di entrata in vigore della presente direttiva. Essi ne informano immediatamente la Commissione. ... 4. Gli Stati membri adottano e pubblicano, entro il 30 giugno 2030, le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi all'articolo 4 della presente direttiva. Essi applicheranno tali disposizioni a partire dal 1° luglio 2030.	Recepimento

FATTURA ELETTRONICA

Gli Stati membri sono liberi di imporre un sistema nazionale di fatturazione elettronica (articolo 218, paragrafo 2):

- in base alle condizioni da essi stabilite
- ai **soggetti passivi stabiliti** nel loro territorio
- per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate sul loro territorio
- per operazioni diverse dalle cessioni intracomunitarie

Gli Stati membri possono decidere che tali fatture elettroniche non siano soggette ad accettazione da parte del destinatario.

MISURE IN VIGORE DAL 1.7.2030

e-Fattura: definizione (art. 217)

- contiene le informazioni richieste dalla direttiva IVA
- emessa e ricevuta in un formato elettronico strutturato
- consenta il trattamento automatizzato ed elettronico
- sono ammessi formati ibridi

e-Fattura: data di emissione

La data di emissione della fattura per le cessioni/prestazioni transfrontaliere è fissata a **10 giorni dal fatto generatore dell'imposta o dal ricevimento dell'acconto** (articolo 222).

La data di emissione della fattura per le cessioni/prestazioni **nazionali non cambia**

Fatture riepilogative mensili

Possibilità di emettere fatture riepilogative mensili (articolo 223)

Fattura da emettere 10 giorni dopo la fine del mese solare.

Gli Stati membri possono escludere questa possibilità per alcuni settori sensibili alle frodi=> obbligo di informare il Comitato IVA

Contenuto obbligatorio: nuovi elementi (art. 226)

Necessità di aggiungere il **riferimento alle operazioni triangolari** quando il destinatario dei beni è tenuto al pagamento dell'imposta ai sensi dell'articolo 197.

Per le fatture correttive aggiungere il **numero sequenziale che identifichi la fattura corretta**.

Il **numero di conto bancario o di conto virtuale** del fornitore o qualsiasi altro identificativo su cui il destinatario può versare l'IVA. È possibile inserire più numeri

Accettazione del destinatario (art. 232)

Una fattura elettronica conforme allo standard europeo e all'elenco delle sintassi **non è soggetta ad accettazione**.

Possibilità di imporre l'accettazione per le fatture elettroniche quando lo Stato membro accetta **altre fatture o documenti come fatture e la transazione non è coperta da un DRR nazionale o transfrontaliero**.

Le altre fatture (che utilizzano altri standard) restano soggette ad accettazione.

Gli Stati membri che accettano altri standard **a livello nazionale** possono prevedere che per queste fatture non sia necessaria l'accettazione.

Quando gli Stati membri si sono avvalsi della possibilità di imporre altri obblighi di fatturazione elettronica, possono imporre l'accettazione di tali fatture da parte del cliente.

Diritto alla detrazione (art. 168 – nuovo paragrafo)

Solo **per le operazioni soggette a DRR per le forniture nazionali**, gli Stati membri possono prevedere, in base alle condizioni da essi stabilite

-che l'acquirente **potrà detrarre l'IVA a monte solo quando è in possesso di una fattura elettronica**

DRR – Digital reporting requirement

L'esenzione dall'IVA per le **cessioni transfrontaliere** è **subordinata** al fatto che il soggetto passivo abbia rispettato gli obblighi di comunicazione digitale transfrontaliera DRR (invece di presentare l'elenco riepilogativo Intrastat):

- Per le operazioni triangolari (articolo 42, lettera b))
- Per le cessioni intracomunitarie di beni (articolo 138, paragrafo 1 bis).

DRR – Digital reporting requirement

Operazioni coperte (articolo 262)

- Cessioni e trasferimenti intracomunitari di beni
- Acquisti intracomunitari di beni e servizi
- Cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle esenti, per le quali si applica il reverse charge
- Gli acquisti di beni e servizi che il cliente acquista/riceve in regime di reverse charge

-**Non** per le cessioni e le operazioni trattate come ICA segnalate nell'ambito del trasferimento OSS.

-Gli Stati membri possono esonerare il cliente dal comunicare le proprie operazioni: informare il Comitato IVA dell'entrata in vigore di questa opzione e della sua cessazione.

Tempistica per la trasmissione dei dati per transazione (articolo 263)

-Per il fornitore al momento in cui la fattura è o avrebbe dovuto essere emessa

-Per l'autofatturazione, quando la fattura è emessa dall'acquirente o dal destinatario entro 5 giorni dall'emissione della fattura o dalla data in cui avrebbe dovuto essere emessa

-Per l'acquirente o il destinatario entro 5 giorni dal ricevimento della fattura.=> Gli Stati membri possono imporre tale termine anche nel caso in cui il cliente non abbia ricevuto la fattura in tempo utile.

DRR – TRANSAZIONI DOMESTICHE

Possibilità per gli Stati membri di introdurre un DRR domestico (articolo 271a)

-Per i soggetti passivi stabiliti o identificati sul loro territorio, comunicare i dati relativi alle loro cessioni, comprese le autoforniture e i dati relativi ai beni o servizi loro forniti

-Tempistica di presentazione dei dati (271b)

-Nel momento in cui la fattura è o avrebbe dovuto essere emessa

-Per le autofatture entro 5 giorni dal momento in cui la fattura è o avrebbe dovuto essere emessa

-per il cliente entro 5 giorni dal ricevimento della fattura da parte del cliente o di un terzo per suo conto=> Gli Stati membri possono imporre tale termine anche nel caso in cui il cliente non abbia ricevuto la fattura in tempo utile.

REAL TIME REPORTING

Gli Stati membri che dispongono di un **sistema di rendicontazione digitale** in tempo reale (**real-time transaction-based reporting system**) delle transazioni nazionali all'1/1/2024 o che hanno ottenuto una deroga prima di tale data o che hanno adottato una legislazione per l'attuazione di tale sistema prima di tale data, qualora non fosse necessaria alcuna deroga, **possono mantenerli fino al gennaio 2035 (per le transazioni nazionali).**

FATTURAZIONE ELETTRONICA EUROPEA

FRANCIA



Fatturazione obbligatoria

Norme di riferimento:

- ordinanza n° 2021-1190 del 15 settembre 2021 – obbligo fatturazione elettronica
- dall'articolo 91 della legge finanziaria per il 2024 – calendario implementazione

Data	Evento
1° settembre 2026	Obbligo di ricezione per tutte le imprese
1° settembre 2026	Obbligo di emissione per grandi imprese e imprese di medie dimensioni (ETI)
1° settembre 2027	Obbligo di emissione per tutte le imprese (comprese PMI e microimprese)

E-reporting obbligatorio

Norme di riferimento:

- articolo 290 del codice generale delle imposte – e-reporting transazioni
- articolo 290 A del codice generale delle imposte – e-reporting pagamenti

Obbligo e-reporting	Dettagli
Operazioni incluse	B2C, esportazioni, intracomunitarie
Trasmissione	Tramite PDP o PPF, dati aggregati o fatture dettagliate
Finalità	Precompilazione dichiarazioni IVA

La trasmissione e ricezione delle e-fatture avviene attraverso due principali canali:

- PDP (Piattaforme Partner)
- PPF (Portale Pubblico Fatturazione)

GERMANIA



Normativa di riferimento:

Legge sulle Opportunità di Crescita (BGBI. I 2024 No. 108 – 27 Marzo 2024)

Decorrenza	A partire dal 1° Gennaio 2025: emissione volontaria di fatture elettroniche ma <u>tutte le aziende dovranno essere in grado di riceverle</u> Fase 1: dal 1° Gennaio 2027: obbligo di emissione per contribuenti con un fatturato superiore a 800.000 euro Fase 2: dal 1° Gennaio 2028: obbligo di emissione per tutti i contribuenti a prescindere dal fatturato
Formato	01/01/2025 - Fattura elettronica secondo la norma EN 16931 - UBL e CII: formati nazionali supportati in Germania: XRechnung e ZugFeRDCarta - Altre fatture: cartacee e elettroniche in altri formati (XML, EDIFACT, Pdf ..) 01/01/2027: parte obbligo di emissione e-fatture (e non possibili altri formati) per contribuenti oltre soglia; non solo obbligo di ricezione - Fattura elettronica secondo la norma EN 16931; formati nazionali supportati in Germania: XRechnung e ZugFeRD. - Altre fatture: cartacee e elettroniche in altri formati (XML, EDIFACT, Pdf ..) 01/01/2028: parte obbligo di emissione e-fatture (e non possibili altri formati) per tutti contribuenti a prescindere dal fatturato - Fattura elettronica secondo la norma EN; formati nazionali supportati in Germania: XRechnung e ZugFeRD. - Altri formati (XML, EDIFACT,...) purché compatibili con il formato EN16931. - NO cartaceo
Piattaforma	NON prevista una piattaforma nazionale: anche uno scambio di e-mail dovrebbe costituire valida modalità di scambio di fatturazione

*Operazioni escluse:

- fatture per piccoli importi: con totale non superiore a 250 euro
- biglietti emessi per il trasporto di persone

FATTURAZIONE ELETTRONICA – SPECIFICHE TECNICHE

FATTURAZIONE ELETTRONICA IT

SPECIFICHE TECNICHE v. 1.9. (pubblicate il 31.1.2025) – APPLICABILI DA 1.4.2025

- *Variazioni schema XSD:*
 - 1) *di fattura ordinaria con nuovo **tipodocumento TD29** per comunicare omessa o irregolare fatturazione art. 6, co. 8 Dlgs. 471/97*
 - 2) *di fattura ordinaria e semplificata per nuovo regime transfrontaliero di Franchigia IVA RF20 (Direttiva UE 2020/285)*
- *Aggiornata la descrizione del **tipodocumento TD20**: Autofattura per regolarizzazione e integrazione delle fatture (ex art. 6 c.9-bis d.lgs. 471/97 o art.46 c.5 D.L. 331/93)*
- *Aggiornati i codici valori per le fatture di vendita gasolio o carburante, in accordo alla nuova codifica prevista dall'ADM nella tabella TA13 (Tabella prodotti energetici)*
- *Aggiornate descrizioni codici errore 00471, 00473 e 00475 comprendendovi TD29*
- *Modificato il criterio di verifica per i codici errore 00404 e 00409 con controllo di unicità esteso al TD29*
- *Modificato il controllo codice 00460 per l'eliminazione del limite a 400 euro dell'importo totale della fattura semplificata nel caso in cui il Cedente/Prestatore emetta in regime forfettario (art. 1, c. 54-89, L. 190/2014) o in regime transfrontaliero di franchigia IVA (Direttiva UE 2020/285)*

SPECIFICHE TECNICHE v. 1.9.

tipodocumento TD29 per comunicare omessa o irregolare fatturazione art. 6, co. 8 Dlgs. 471/97

Comma sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. d), n. 7), DLgs. 14.6.2024 n. 87 (decreto riforma sanzioni tributarie). La disposizione si applica alle **violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**

*Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è **punito**, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al settanta per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, **sempreche' non provveda a comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate, TRAMITE GLI STRUMENTI MESSI A DISPOSIZIONE DALLA MEDESIMA**, entro novanta giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando e' stata emessa la fattura irregolare. E' escluso l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dall'emittente della fattura o di altro documento, riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dall'imposta sul valore aggiunto derivati da un requisito soggettivo del predetto emittente non direttamente verificabile.*

**VIOLAZIONI
COMMESSE
DA 1.9.2024 AL
31.3.2025?**

UTILIZZO TD20 INDICANDO NORMA DI RIFERIMENTO. MERA COMUNICAZIONE (NON AUTOFATTURA-DENUNCIA, QUINDI NON C'E' VERSAMENTO IMPOSTA DA PARTE CESSIONARIO/COMMITTENTE)

E-FATTURA PER PRESTAZIONI SANITARIE

articolo 3, co. 6, D.L. MILLEPROROGHE n. 202/2024

Il **DIVIETO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA** di cui all'articolo 10-bis, comma 1, primo periodo, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, è

PROROGATO FINO AL 31 MARZO DICEMBRE 2025.

*Per i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021 2022, **2023 e 2024**, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, ... **non possono emettere fatture elettroniche** con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare al Sistema tessera sanitaria.*

FATTURE PER PRESTAZIONI SANITARIE VERSO CONSUMATORI FINALI

**A REGIME
DIVIETO DI E-FATTURA PER
PRESTAZIONI SANITARIE IN
PRESENZA DI TS**

D.Lgs. 12 giugno 2025 , n. 81 (in GU n. 134 del 12.6.2025) - Disposizioni integrative e correttive in materia di adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, giustizia tributaria e sanzioni tributarie.

ART. 2

(Fatturazione elettronica delle prestazioni sanitarie verso i consumatori finali)

1. All'articolo 10-bis, comma 1, primo periodo, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, le parole: «Per i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024 e 2025, i soggetti» sono sostituite dalle seguenti: «**I soggetti**».

E-FATTURA: ACCESSO AI DATI anche per ADM

*articolo 1, co. 80,
L. n. 207/2024*
BILANCIO 2025

esteso anche **ALL'AGENZIA DELLE DOGANE E MONOPOLI**, oltre che alle Entrate e alla Guardia di Finanza, **L'ACCESSO AI FILE DELLE FATTURE ELETTRONICHE ACQUISITI E MEMORIZZATI FINO AL 31 DICEMBRE DELL'OTTAVO ANNO SUCCESSIVO** a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento ovvero fino alla definizione di eventuali giudizi, così da utilizzarli per le indagini e i controlli necessari ai fini dell'accertamento per cessioni di energia elettrica e gas naturale documentate con e-fattura.

Esterometro e analisi di specifiche operazioni:
Dalla gestione delle operazioni irregolari al trattamento delle
prestazioni di servizio

INTEGRAZIONE FATTURA DA REVERSE CHARGE

CASO N. 1

Operazione territorialmente rilevante in Italia, soggetta a *reverse charge* interno
(art. 17, commi 5 e 6 e art. 74, commi 7 e 8, DPR 633/1972)



GESTIONE E MODALITA' DI FATTURAZIONE

Il cedente/prestatore emette fattura elettronica (TD01, TD02 o TD24) con uno dei codici Natura da N6.1 a N6.9.

Il cessionario/committente integra la fattura attraverso lo SDI, usando il tipo documento **TD16**



ERRORI E REGOLARIZZAZIONE

Cosa accade se il cessionario/committente non riceve la fatture nei termini di legge o riceve una fattura irregolare da parte del suo fornitore?

Il cessionario/committente, al fine di non incorrere nella sanzione di cui all'art. 6, comma 9-bis, D.Lgs. 471/1997, entro 90 giorni dal termini in cui doveva essere emessa la fattura (o da quando è stata emessa la fattura irregolare) deve emettere una fattura ai sensi dell'art. 21 DPR 633/1972 (o provvedere alla sua regolarizzazione), e all'assolvimento dell'IVA in reverse charge, trasmettendo allo SDI:

- (i) un tipo documento **TD20**, indicando l'imponibile e il sottocodice della Natura N6 relativo al tipo di operazione cui si riferisce l'autofattura
- (ii) un tipo documento **TD16** con l'indicazione della relativa imposta.

INTEGRAZIONE DELLE FATTURA/AUTOFATTURA PER ACQUISTO DI SERVIZI DALL'ESTERO

CASO N. 2

Un soggetto passivo IVA non residente (e privo di stabile organizzazione) in Italia effettua una prestazione di servizi "generici" nei confronti del committente, soggetto passivo nazionale.
L'operazione è imponibile in Italia e l'imposta è assolta dal committente ai sensi dell'art. 17, comma 2, DPR 633/1972.



GESTIONE E MODALITA' DI FATTURAZIONE

Il committente, deve integrare il documento ricevuto (nel caso di servizi intraUE) ovvero emette un'autofattura (nel caso di servizi extraUE) per indicare l'imposta dovuta, utilizzando il tipo documento **TD17**



ERRORI E REGOLARIZZAZIONE

Cosa accade se il cessionario/committente non riceve la fatture nei termini di legge o riceve una fattura irregolare da parte del suo fornitore?

Nel caso di prestazione di servizi rilevante nel territorio dello Stato resa da un prestatore UE, il committente che non abbia ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (oppure abbia ricevuto una fattura irregolare), deve emettere un'autofattura e può farlo trasmettendo allo SDI:

- (i) un tipo documento **TD20**, indicando l'imponibile e il sottocodice della **Natura N2.1**. Nell'autofattura dovrà indicare come cedente/prestatore l'effettivo cedente /prestatore e come cessionario/committente se stesso
- (ii) a seguire, un tipo documento **TD17**, con l'indicazione della relativa imposta

La mancata regolarizzazione nei termini e secondo modalità anzidette implica l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 9-bis, D.Lgs. 471/1997

INTEGRAZIONE DELLA FATTURA PER ACQUISTO DI BENI INTRAUE

CASO N. 3

Il cedente residente in altro paese UE effettua una cessione intraUE nei confronti di un acquirente soggetto passivo nazionale, che ai sensi dell'art. 38 D.L. 331/1993 effettua, in senso speculare, un acquisto intraUE, assolvendo l'IVA in reverse charge



GESTIONE E MODALITA' DI FATTURAZIONE



ERRORI E REGOLARIZZAZIONE

Il cedente UE emette una fattura per la vendita di beni intraUE indicando l'imponibile ma non la relativa imposta.

Il cessionario, ai sensi dell'art. 46, comma 1, del D.L. 331/1993, deve integrare il documento ricevuto per indicare l'imposta dovuta che dovrà poi confluire nella propria liquidazione. La trasmissione di un tipo documento **TD18** consente di adempiere tale obbligo di integrazione.

Cosa accade se il cessionario/committente non riceve la fatture nei termini di legge o riceve una fattura irregolare da parte del suo fornitore?

Il cessionario che non abbia ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (così come anche nel caso in cui abbia ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale), entro il 15° giorno successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere un'autofattura e può farlo trasmettendo allo SDI:

- (i) un tipo documento **TD20**, indicando l'imponibile e il sottocodice della **Natura N3.2**
- (ii) a seguire, un tipo documento **TD18** con l'indicazione della relativa imposta.

La mancata regolarizzazione nei termini e secondo modalità anzidette implica l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 9-bis, D.Lgs. 471/1997

INTEGRAZIONE DELLA FATTURA/AUTOFATTURA PER AQUISTO DI BENI TERRITORIALMENTE RILEVANTE IN ITALIA

CASO N. 4

Il cedente non residente (e privo di stabile organizzazione) nel territorio dello Stato effettua una cessione di beni già presenti in Italia nei confronti del cessionario residente territorio nazionale



GESTIONE E MODALITA' DI FATTURAZIONE

Il cedente indica l'imponibile ma non la relativa imposta in quanto l'operazione è imponibile in Italia e l'IVA è assolta dal cessionario

Il cessionario integra il documento ricevuto (nel caso di cedente intraUE) o emettere un'autofattura (nel caso di cedente extraUE), utilizzando il tipo documento **TD19**, al fine di indicare il credito e il debito IVA che dovrà poi confluire nella propria liquidazione (art. 17, comma 2, DPR 633/1972)



ERRORI E REGOLARIZZAZIONE

Cosa accade se il cessionario/committente non riceve la fatture nei termini di legge o riceve una fattura irregolare da parte del suo fornitore?

Il cessionario/committente che non abbia ricevuto la relativa fattura entro il 2° mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (oppure abbia ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale), deve emettere un'autofattura e può farlo trasmettendo allo SDI:

- (i) un tipo documento **TD20**, indicando l'imponibile e il sottocodice della **Natura N2.1**
- (ii) a seguire, un tipo documento **TD19** con l'indicazione della relativa imposta

La mancata regolarizzazione nei termini e secondo modalità anzidette implica l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 9-bis, D.Lgs. 471/1997

N.B.

UTILIZZO DEL TD 29

Il tipo documento TD29 non va utilizzato per regolarizzare operazioni con IVA in *reverse charge*

Il TD29 riguarda quelle ipotesi in cui il cessionario/committente abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge (o con emissione di fattura irregolare) da parte del fornitore nazionale (in relazione ad operazioni soggette all'ordinario meccanismo IVA di rivalsa e detrazione).

Al fine di non incorrere nella **violazione** di cui all'6, comma 8, D.Lgs. 471/1997, il cessionario/committente deve comunicare l'omissione (o l'irregolarità) all'ADE con tipo documento TD29 e inviarlo tramite SDI, **entro 90 giorni dal termine entro cui doveva essere emessa la fattura** (o da quando è stata emessa fattura irregolare)

Tale documento rappresenta una **mera comunicazione**, senza rilevanza IVA e, pertanto, **non consente di esercitare la detrazione**

N.B.

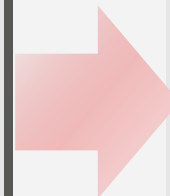
UTILIZZO DEL TD 28



ACQUISTI DA SAN MARINO CON IVA – Fattura cartacea

CASO N. 1

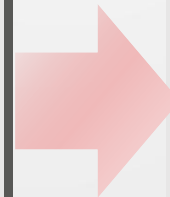
Il soggetto passivo IVA residente in Italia riceve una fattura cartacea con IVA da soggetto sammarinese



Il soggetto italiano deve predisporre un documento con **TD28** e inviarlo tramite SDI per rispettare l'obbligo da **ESTEROMETRO**

CASO N. 2

Il soggetto passivo IVA residente in Italia riceve una fattura (elettronica o cartacea) dall'operatore sammarinese senza addebito dell'imposta



Il soggetto italiano deve assolvere l'imposta, ai sensi dell'art. 71, comma 2, DPR 633/1972, con il **TD19**

ESTENSIONE UTILIZZO TD28

Il cessionario/committente, anziché assolvere l'imposta in reverse charge riceve una fattura cartacea con addebito dell'imposta in rivalsa dal cedente non stabilito, ancorché identificato in Italia - **art. 6, co. 9-bis1 D.Lgs. 471/97**



Tale soggetto, per adempiere all'obbligo di comunicazione da **ESTEROMETRO** può utilizzare il tipo documento **TD28**

RETTIFICA ESTEROMETRO TD28

Per **rettificare** una comunicazione da esterometro trasmessa via SDI con **TD28** per operazioni effettuate dal 1° luglio 2022, il cessionario trasmette un documento della medesima tipologia del documento già trasmesso allo SDI (**TD28**)



FOCUS ESTEROMETRO

- La trasmissione di un tipo documento **TD17, TD18 o TD19** consente anche di adempiere agli obblighi comunicativi di cui all'art. 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015, 127 del 2015 per le operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2022
- La **mancata ricezione della fattura**, ai fini dell'esterometro, può produrre degli effetti

LA NORMA

OBBLIGO DI TRASMETTERE L'ESTEROMETRO

entro il 15° giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione

IPOTESI DI MANCATA RICEZIONE FATTURA

Qualora si parli di **acquisti in assenza di un documento comprovante l'operazione o laddove questo non pervenga tempestivamente**, la trasmissione dell'ESTEROMETRO dovrà comunque avvenire entro il giorno 15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione, da individuarsi ai sensi dell'art. 6, comma 6, dpr 633/72 - **Circolare26/E/2022**

SANZIONE

Per l'omissione o l'errata trasmissione dell'ESTEROMETRO si applica la sanzione di euro 2 per ciascuna fattura (entro il limite massimo di euro 1.000) per ciascun trimestre.

La sanzione è ridotta alla metà (entro il limite massimo di euro 500), se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati

IVA E IMPORTAZIONI

NUOVO RAPPORTO TRA IVA E DIRITTI DI CONFINE

D.LGS. N.
141/2024

ART. 27 DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE

«1. Sono **diritti doganali** tutti quei diritti che l'Agenzia è tenuta a riscuotere in forza di vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea o da disposizioni di legge.

2. **Fra i diritti doganali** di cui al comma 1 **costituiscono diritti di confine**, oltre ai dazi all'importazione e all'esportazione previsti dalla normativa unionale, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione, i diritti di monopolio, le accise, **l'imposta sul valore aggiunto** e ogni altra imposta di consumo, dovuta all'atto dell'importazione, a favore dello Stato.

DEROGA

3. **L'IVA non costituisce diritto di confine** nei casi di:

- a) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto per successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'Unione europea; **REGIME 42**
- b) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto e vincolo a un regime di deposito diverso dal deposito doganale». **DEPOSITO IVA**

NUOVO RAPPORTO TRA IVA E DIRITTI DI CONFINE

ART. 34 TULD

«2. Fra i diritti doganali costituiscono “diritti di confine”: i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all’importazione o all’esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed *ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato*»

ART. 27 DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL’UNIONE

«2. Fra i diritti doganali... costituiscono diritti di confine...*l'imposta sul valore aggiunto...* dovuta, all’atto dell’importazione, a favore dello Stato»

**INCLUSIONE ESPRESSA DELL’IVA TRA I
DIRITTI DI CONFINE**



**CON QUALI EFFETTI E
CONSEGUENZE?**

NUOVO RAPPORTO TRA IVA E DIRITTI DI CONFINE

EFFETTI

Individuazione del debitore d'imposta

Accertamento, liquidazione e riscossione

dell'IVA in Dogana

secondo le regole previste per l'adempimento dell'obbligazione doganale

COMBINATO DISPOSTO ARTT. 27 E 30 DNC E ARTT. 77, 78 E 79 CDU

ART. 28, COMMA 2, DNC

Il rappresentante doganale indiretto è debitore dell'IVA insieme all'importatore

«I diritti di confine sono accertati, liquidati e riscossi secondo le disposizioni della normativa doganale unionale...»

RATIO

RELAZIONE
ILLUSTRATIVA +
CIRCOLARE
20/D/2024

La nuova norma ha l'obiettivo di:

- dare continuità all'orientamento giurisprudenziale che qualifica l'IVA all'importazione quale diritto di confine, la cui evasione integra il **reato di contrabbando** ex art. 292 TULD (Cass., sentenza n. 4978/2022)
- rimanere conforme la **CGUE, sent. C-299/86, Drexler** che riconosce le differenze intercorrenti tra le due tipologie di imposte
- fornire una risposta a principio di diritto enunciato dalla CGUE, sent. C-714/20, secondo cui non può essere riconosciuta la **responsabilità del rappresentante doganale indiretto** per il pagamento dell'IVA all'importazione, in solido con l'importatore, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore di tale imposta

NUOVO RAPPORTO TRA IVA E DIRITTI DI CONFINE

CONSEGUENZE



ACCENTUAZIONE DELLA DIVERGENZA TRA IVA INTERNA E IVA ALL'IMPORTAZIONE

- Esiste un orientamento contrario secondo cui l'evasione dell'IVA all'importazione costituisce un reato distinto ed autonomo rispetto a quello di contrabbando, essendo l'IVA all'importazione, un tributo interno, al pari della normale IVA sugli scambi nazionali e non un diritto di confine, per cui l'evasione della stessa non integra il reato di cui all'art. 282 TULD (Corte di Cassazione, sentenza n. 34256/2012)
- L'IVA all'importazione è estranea all'obbligazione doganale, ma si incardina nel sistema generale, sicché l'imposta può essere assolta in *reverse charge* (Corte di Cassazione, sentenza n. 8473/2018) e, sul piano sanzionatorio, l'IVA, in quanto estranea all'obbligazione doganale, non può essere cumulata all'ammontare dei diritti di confine evasi, ai fini della determinazione delle sanzioni ex art. 303 TULD (Corte di Cassazione, sentenza n. 24788/2024)
- l'IVA all'importazione non è un diritto di confine (riconducibile all'art. 34 TULD) al pari dei dazi doganali ma, quanto alle sue caratteristiche, è la medesima imposta dell'IVA intraunionale. L'IVA all'importazione, dunque, condivide con i dazi la caratteristica di trarre origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli stati membri, sicché il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione sono collegati a quelli dei dazi, ma restano da questi distinti (Cassazione SS.UU., ordinanza interlocutoria n. 18284/2024)

Stesse sanzioni?

NUOVO RAPPORTO TRA IVA E DIRITTI DI CONFINE

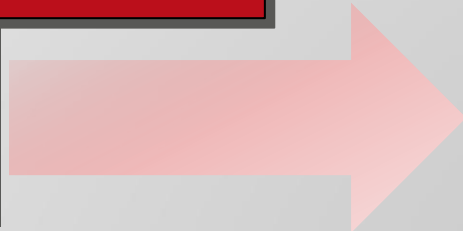


CORTE DI CASSAZIONE, SS.UU., ORDINANZA INTERLOCUTORIA DEL 4 LUGLIO 2024, N. 18284

L'art. 70, comma 1, DPR n. 633/1972, in relazione agli artt. 282 e 301 DPR n. 43/1973 e all'Accordo tra la CEE e la Confederazione elvetica del 19 dicembre 1972 (recepito nel reg. n. 2840/72/CEE), nella parte in cui, nel prevedere che *«Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine»*, **non esclude l'applicabilità dell'art. 301 TULD**, pone concreti **dubbi di costituzionalità** per violazione dell'art. 3 Cost., nonché dell'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'unione Europea.

Applicare all'IVA le stesse sanzioni previste in caso di evasione dei dazi, come la **confisca doganale**, porterebbe una disparità di trattamento sproporzionata rispetto alle violazioni della medesima natura riguardanti le operazioni interne

RINVIO ALLA
CORTE
COSTITUZIONALE



NUOVO RAPPORTO TRA IVA E DIRITTI DI CONFINE



CORTE COSTITUZIONALE, SENTENZA DEL 3 LUGLIO 2025

La Corte Costituzionale dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 70, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, in relazione agli artt. 282 e 301 D.P.R. n. 43/1973, nella parte in cui, nello stabilire che *«[s]i applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine»*, non prevede che, in caso di applicazione dell'art. 301 del d.P.R. 43/1973, le cose che costituiscono oggetto della violazione non sono confiscate se l'obbligato provvede al pagamento integrale dell'importo evaso, degli accessori, comprensivi degli interessi, e della sanzione pecuniaria

L'IVA ALL'IMPORTAZIONE VA DISTINTA DAI DAZI

Anche *«se ora esplicitamente qualificata dal legislatore come diritto di confine, l'IVA all'importazione ha una natura radicalmente diversa dai dazi doganali e tale struttura non può essere incisa dalla suddetta qualificazione.*

La prima, infatti, a differenza dei secondi, è strutturata sulla base del principio di neutralità fiscale rispetto a tutte le attività economiche, il che implica il diritto per il soggetto passivo di detrarre l'IVA dovuta o assolta a seguito della cessione di beni o di prestazione di servizi. [...]

I dazi e le misure a essi equivalenti, invece, sono diritti di confine che svolgono funzioni ben diverse, essendo diretti ad aumentare il prezzo di specifiche merci nella prospettiva di proteggere l'economia e il mercato interno nonché ad alimentare le risorse proprie dell'Unione europea».

NUOVO RAPPORTO TRA IVA E DIRITTI DI CONFINE



CIRCOLARE N. 18/D/2025

Individua l'orientamento applicativo per gli accertamenti riguardanti esclusivamente l'IVA all'importazione, distinguendo due casi:

- **merce sotto vigilanza doganale:** laddove il contribuente adempia integralmente agli obblighi tributari e sanzionatori (anche con ravvedimento operoso), non si procede al sequestro ed è consentito lo svincolo della merce. È poi ammessa la dilazione dei pagamenti;
- **merce non più sotto vigilanza** (es. contrabbando ex art. 78 delle DNC o revisione accertamento): si procede al sequestro e alla redazione del PVC, ma con pagamento integrale successivo si dispone il dissequestro.

In entrambe le ipotesi, solo in mancanza del pagamento integrale l'Ufficio procederà alla confisca.

RECEPISCE LA
SENTENZA DELLA
CORTE
COSTITUZIONALE

REGIME 42

IMMISSIONE IN LIBERA PRATICA DI MERCI DESTINATE AL CONSUMO IN ALTRO STATO MEMBRO

VANTAGGI PER LE AZIENDE

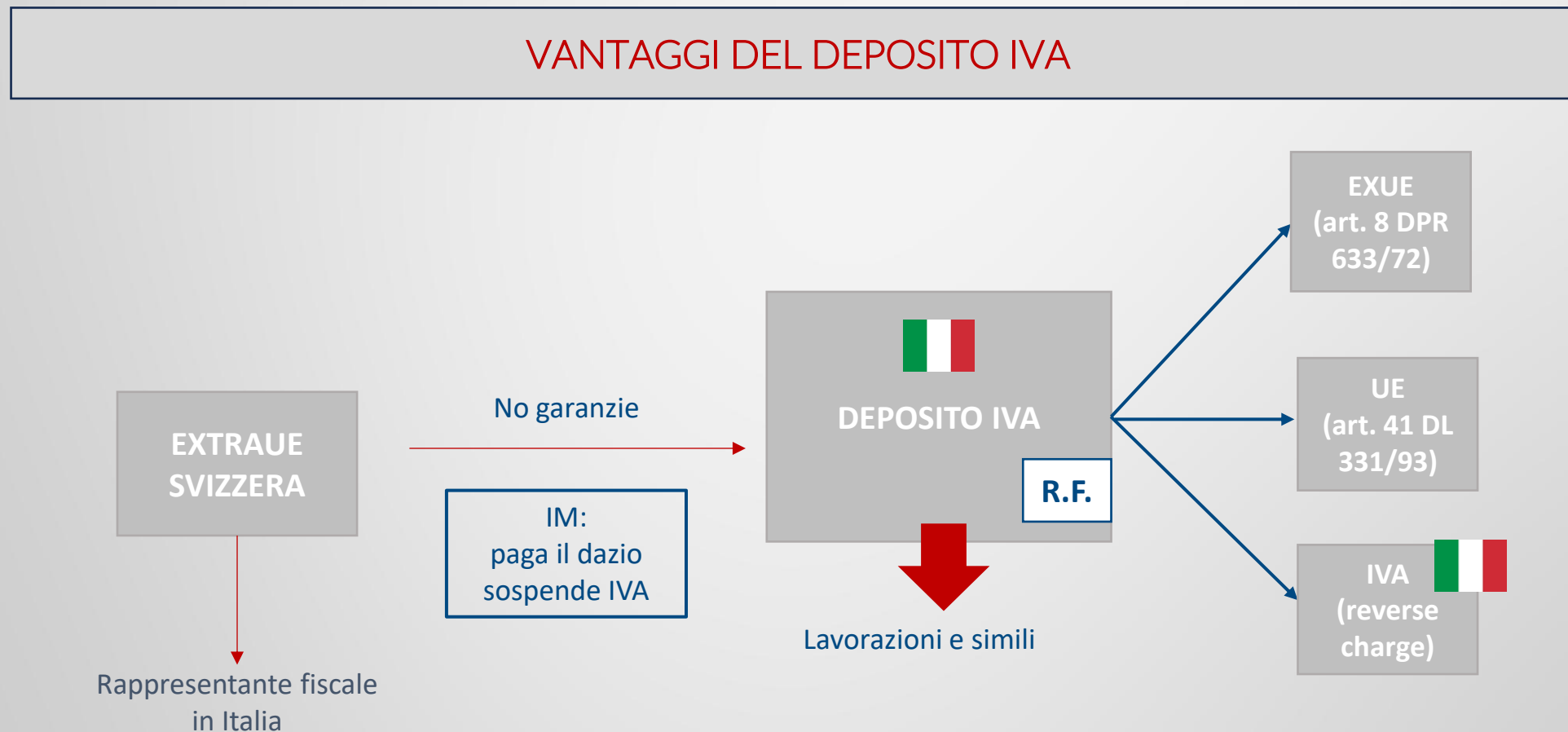


- Consente l'immissione in libera pratica senza il pagamento dell'IVA al momento dell'importazione nell'UE di **beni** oggetto di **conseguente cessione comunitaria** da parte dell'importatore
- La **sospensione IVA** è concessa in quanto l'importazione è seguita da una cessione o da un trasferimento intracomunitario in un altro Stato membro.
- Formalità semplificate e **costi minori**

Al momento dell'importazione deve essere certo che le merci siano destinate ad essere trasferite dallo Stato di importazione in un altro Paese membro

→ Tali prescrizioni si applicano anche in caso di ricorso al regime 63 – Reimportazione di merci con immissione in consumo in altro Stato membro ←

DEPOSITO IVA



PLAFOND E OPERAZIONI STRAORDINARIE

PLAFOND E OPERAZIONI STRAORDINARIE



Risposta ad interpello n. 200/2025

CASO

A seguito di un'operazione di riorganizzazione aziendale, BETA (società italiana) cede il complesso aziendale a un soggetto giuridico di diritto inglese, GAMMA Ltd, che contestualmente lo conferisce parzialmente ad ALFA, società italiana. Quest'ultima ha continuato, senza soluzione di continuità, l'attività relativa ai complessi aziendali ed è subentrata nei rapporti giuridici attivi e passivi relativi ai complessi aziendali prima ceduti a GAMMA e poi da questa conferiti ad ALFA

QUESITO

Può ALFA beneficiare del plafond IVA maturato da BETA nell'anno 2024?

RISPOSTA

NO, in quanto non sono verificate le condizioni richieste per il relativo trasferimento a favore di GAMMA.

Infatti, è possibile trasferire il plafond anche nell'ambito di una cessione o di un conferimento d'azienda dal dante causa all'avente causa, a condizione che: (i) il cessionario/conferitario continui, senza soluzione di continuità, l'attività relativa ai complessi aziendali oggetto della cessione o del conferimento, in precedenza svolta dal cedente/conferente; (ii) il cessionario/conferitario subentri nei rapporti giuridici (attivi e passivi) relativi ai complessi aziendali ceduti o conferiti

Nel caso di specie, che vede coinvolti tre soggetti (anziché due), (i) il contratto che regola la cessione del complesso aziendale da BETA a GAMMA non fa menzione del trasferimento del plafond, (ii) BETA non si estingue con la cessione del complesso aziendale, (iii) la GAMMA non ha una posizione IVA nel territorio dello Stato

AGGIUSTAMENTI NELLA POLITICA DI TRANSFER PRICING ED IVA

AGGIUSTAMENTI NELLA POLITICA DI TRANSFER PRICING ED IVA



Corte di Giustizia UE, sentenza Arcomet – causa C-726/23

CASO

La controversia riguarda la rilevanza IVA dell'aggiustamento dei prezzi di trasferimento intervenuto tra una società controllante belga (principal) ed una sua partecipata rumena.

La remunerazione della società rumena viene stabilita con il metodo Tnmm con (possibili) fatture di aggiustamento come descritto nell'articolo a lato

QUESTIONE PREGIUDIZIALE

L'importo fatturato da una società (la società principale) a una società associata (la società operativa), pari all'importo necessario per allineare l'utile della società operativa alle attività svolte e ai rischi assunti secondo il metodo del margine delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, costituisce un pagamento per un servizio che rientra quindi nell'ambito di applicazione dell'IVA?

CONCLUSIONE DELLA CORTE

Secondo la Corte, la remunerazione di servizi infragruppo, forniti da una società a un'altra (appartenente, come detto, allo stesso gruppo), calcolata in conformità a uno dei metodi raccomandati dalle linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento, costituisce il **corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso** e, a norma dell'art. 2 della direttiva 2006/112/Ce, rientra nell'ambito applicativo dell'IVA. Ciò in quanto tale remunerazione non è né gratuita, né aleatoria, né difficilmente quantificabile o incerta. **Le modalità di tale remunerazione sono fissate in anticipo nel tale contratto** e secondo precisi criteri, di modo che la suddetta remunerazione è esente da incertezze

In riferimento al **diritto alla detrazione**, l'amministrazione finanziaria può esigere da un soggetto passivo che sollecita la detrazione dell'IVA assolta a monte la produzione di altri documenti oltre alla fattura al fine di provare l'esistenza dei servizi menzionati su tale fattura e il loro utilizzo ai fini delle operazioni soggette ad imposta di tale soggetto passivo. Ciò purché la produzione di tali prove sia necessaria e proporzionata a tale scopo

AGGIUSTAMENTI NELLA POLITICA DI TRANSFER PRICING ED IVA



Corte di Giustizia UE, sentenza Arcomet – causa C-726/23

IL PRINCIPIO

Le funzioni di coordinamento rese a una società estera controllata rilevano ai fini dell'applicazione dell'IVA se rese dietro un corrispettivo

Il principio non muta se il corrispettivo è determinato per garantire alla controllata un **marginale operativo congruo** ai fini transfer pricing

Le autorità possono richiedere un onere documentale ulteriore alla fattura, per accertare i requisiti posti alla base della detrazione da parte dell' «acquirente»



SANTACROCE & PARTNERS
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

ROMA
Via Giambattista Vico, 22

segreteria@studiosantacroce.eu
www.studiosantacroce.eu

MILANO
Via di San Vittore al Teatro, 3