

L'estratto che stai consultando  
fa parte del volume in vendita  
su **ShopWKI**,  
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

**UTET**<sup>®</sup>  
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

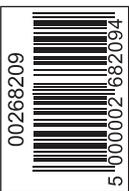
# L'IVA

ATTUALITÀ, PRATICA E APPROFONDIMENTO

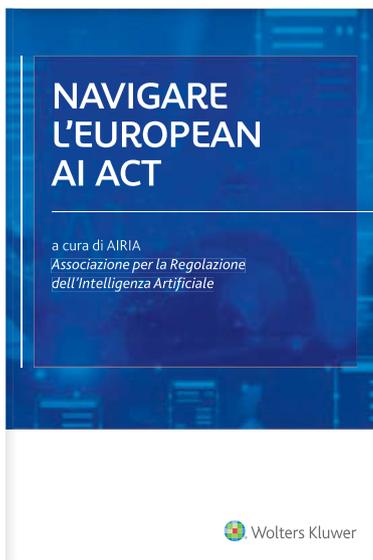
2025

1

- 7 IVA all'importazione inclusa tra i diritti di confine
- 15 VAT in the Digital Age: ratio e finalità
- 24 Pacchetto VIDA: origine ed evoluzione dell'IVA nell'era digitale
- 33 Detrazione IVA: inerenza e ripartizione dell'onere probatorio
- 39 Detraibilità IVA dei transaction costs
- 45 Evoluzione della normativa - Importazioni



# INTELLIGENZA ARTIFICIALE, EVOLUZIONE DIGITALE E DIRITTO



## NAVIGARE L'EUROPEAN AI ACT

A cura di: **AIRIA Associazione per la Regolazione dell'Intelligenza Artificiale**

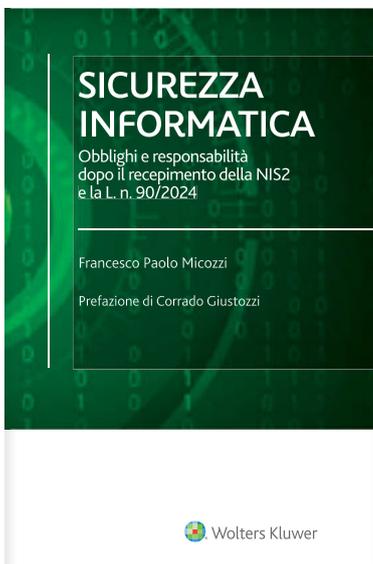
Fornisce un'analisi **approfondita** dell'AI Act, guidando i lettori attraverso le sue **complessità** e le sue **implicazioni**.



## INTELLIGENZA ARTIFICIALE, BLOCKCHAIN E CRIPTOVALUTE

**Fulvio Sarzana di S. Ippolito, Massimiliano Nicotra**

Una guida alla scoperta della **AI**, della **Blockchain**, delle **cripto-attività** e del loro impatto nel **mondo finanziario**.



## SICUREZZA INFORMATICA

**Francesco Paolo Micozzi**

Offre una panoramica completa e approfondita sugli aspetti della **sicurezza informatica** e sulle più recenti normative in materia, con un focus specifico sulla **Direttiva NIS 2** e la **Legge n. 90 del luglio 2024**.



## DIRITTO DEL FINTECH

A cura di: **Marco Cian, Claudia Sandei**

Esamina i diversi fenomeni derivanti dall'**applicazione delle nuove tecnologie** alle **attività**, ai **servizi** e ai **prodotti finanziari**.

## Diritti di confine

L'approfondimento - **IVA all'importazione inclusa tra i diritti di confine**

Il 4 ottobre 2024 è entrato in vigore il D.Lgs. n. 141/2024, che, in attuazione della delega fiscale, introduce le disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione, in sostituzione, tra le altre, delle disposizioni contenute nel Testo Unico delle leggi doganali, di cui al D.P.R. n. 43/1973.

Tra le novità, di particolare interesse l'inclusione dell'IVA all'importazione tra i diritti di confine, salvo che nei casi di immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'IVA per successiva immissione in consumo in altro Stato membro (c.d. regime 42) e di immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'IVA e vincolo ad un regime di deposito diverso dal deposito doganale (c.d. regime 45).

*di Marco Peirolò* .....

7

## Digital economy

## L'approfondimento - ... e finalmente arriva il ViDA!

Dopo un biennio di serrati negoziati ed intense interlocuzioni politiche, è stato raggiunto (finalmente) il consenso unanime sul pacchetto denominato VAT in the Digital Age.

Il ViDA ristabilirà la libera e leale concorrenza permettendo all'IVA di affrontare adeguatamente le sfide poste dall'aumento del commercio on line e più in generale dall'economia digitale.

Verranno riequilibrare le regole di gioco tra le piattaforme digitali ed i fornitori tradizionali nei settori dell'affitto di alloggi a breve termine e del trasporto passeggeri e verrà semplificato l'adempimento degli obblighi fiscali nelle operazioni cross border con l'estensione dell'uso dello sportello unico.

Contestualmente, al fine di limitare le ataviche frodi IVA transnazionali, verrà superato l'oramai obsoleto sistema di monitoraggio delle operazioni B2B intracomunitarie, il c.d. VIES, introducendo la fatturazione elettronica standard europea.

Certo, la versione adottata è frutto di compromessi (e come non poteva esserlo considerate le tante novità che riporta ed i tanti interlocutori sovrani) ma le maggiori difficoltà di convergenza sono arrivate inaspettatamente da un pilastro che si riteneva abbastanza scontato, almeno sulla carta.

Infatti, le perplessità maggiori di alcuni Stati membri, che potevano scaturire dalla rendicontazione digitale real time delle operazioni IVA, in quanto molto impattante da un punto vista sia tecnico che di risorse umane, si sono palesate riguardo al ruolo delle piattaforme digitali nella riscossione dell'imposta.

*di Gabriele Liberatore* .....

15

## Digital economy

L'approfondimento - **Pacchetto ViDA: origine ed evoluzione dell'IVA nell'era digitale**

Il 5 novembre 2024 l'ECOFIN ha raggiunto un accordo su un pacchetto legislativo sull'IVA nell'era digitale (ViDA). Il pacchetto - composto da tre proposte che mirano a contrastare le frodi sull'IVA, a sostenere le imprese e a promuovere la digitalizzazione - ha origini che partono da lontano e rappresenta una pietra miliare per la transizione digitale e un passo significativo per migliorare la competitività dell'UE. Si propone un'analisi retrospettiva degli step che hanno preceduto il pacchetto per meglio comprenderne genesi, finalità, novità e limiti.

*di Francesco Grandolfo, Giuseppe Cammareri e Marco Bonfiglio* .....

24

## Detrazione

L'approfondimento - **Detrazione IVA: inerenza e ripartizione dell'onere probatorio**

Il concetto di inerenza è assai nodale anche in ambito IVA, soprattutto in tema di detrazione. Infatti, tale diritto presuppone che sussistano le condizioni sostanziali, tra le quali compare anche l'inerenza dell'operazione rispetto all'attività d'impresa. Di conseguenza, se l'Ufficio contesta determinati costi, sarà onere del contribuente provarne e documentarne l'esistenza, la natura e la sua inerenza con l'attività d'impresa, al fine di poter beneficiare del diritto alla detrazione. All'Amministrazione invece spetterà la prova della maggior pretesa tributaria e, se ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti o inadeguati, oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati, potrà contestare l'inerenza secondo due modalità: o la carenza degli elementi fattuali portati dal contribuente, quindi la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza, oppure potrà addurre l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non sia correlato all'impresa. A queste conclusioni è giunta la Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 26985 del 17 ottobre 2024.

*di Matteo Dellapina* .....

33

# Sommario

---

## Detrazione

### L'approfondimento - **La detraibilità IVA dei transaction costs**

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 22608/2024, ha sancito per la prima volta un importante principio in merito alla detraibilità dell'IVA sui costi di transazione (transaction costs) relativi alle operazioni di Merger Leveraged Buyout (MLBO). Tale pronuncia risolve una annosa quæstio di grande rilevanza pratica per le aziende, rappresentando una svolta interpretativa che dovrebbe ridurre l'incertezza che, alcune precedenti posizioni di prassi, avevano generato nel panorama fiscale italiano del private equity. Infatti, la posizione tipicamente espressa dall'Agenzia delle entrate è stata sempre contraria a tale detraibilità e, sebbene alcune recenti pronunce di merito avessero aperto la strada ad un'interpretazione più allineata alla giurisprudenza comunitaria, l'intervento della Suprema Corte rappresenta una tappa cruciale.

*di Anselmo Martellotta, Emma Greco e Francesco Licenziato* ..... **39**

## L'evoluzione normativa

### L'evoluzione normativa - **L'IVA all'importazione cambia veste: luci ed ombre**

Nonostante un profondo solco tracciano dalla giurisprudenza della CGUE (Gaston Schul, causa C-15/81), il legislatore domestico ha inserito l'IVA all'importazione tra i diritti di confine, andando così a cambiare veste ad un tributo che ha poco in comune con quei diritti propri del diritto doganale. Tra le varie novità, abbiamo un cambiamento dell'art. 67 che vede anche l'aggiunta di un nuovo comma (2-quater) che impone la corrispondenza di una cauzione pari all'importo dell'imposta sospesa.

*di Matteo Dellapina* ..... **45**

## Osservatorio

### Dall'Unione Europea

#### Corte di Giustizia

*di Marco Peirolo* ..... **51**

## Rassegna

### Panorama normativo

Legislazione ..... **60**

Prassi ..... **61**

## Agenda

### Gennaio 2025

*a cura di Valerio Artina e Roberta Aiolfi* ..... **69**

## L'IVA

ATTUALITÀ, PRATICA E APPROFONDIMENTO

### Editrice

Wolters Kluwer Italia Srl  
Via Bisceglie n. 66,  
20152 Milano  
<http://www.ipsoa.it>

### Indirizzo internet

La rivista è consultabile  
on-line all'indirizzo  
[www.edicolaprofessionale.com](http://www.edicolaprofessionale.com)

### Direttore responsabile

Giulietta Lemmi

### Comitato di redazione

**Roberto Fanelli** -  
Revisore contabile  
e pubblicista in Roma

**Nicola Galleani d'Agliano** -  
Senior partner Studio PC&A -  
P. Centore & associati

### Franco Ricca

**Redazione**  
Paola Boniardi,  
Lia Longo

### Realizzazione grafica

Wolters Kluwer Italia Srl

### Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

Licenziato per la  
pubblicazione il 19 dicembre 2024

Autorizzazione del Tribunale di  
Milano n. 719 del 10 novembre 2000.  
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa -  
Iscritta nel registro Nazionale della  
Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio  
417 in data 31 luglio 1991.  
Iscrizione al R.O.C. n.1702

### Contributi redazionali

Per informazioni in merito a  
contributi, articoli, ed argomenti  
trattati scrivere o telefonare a:

Redazione L'IVA  
Tel. 02.82.476.016

### Amministrazione

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri, arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:

Wolters Kluwer Italia Servizio Clienti  
Tel. 02.82.476.01  
e-mail:  
[servizio.clienti@wolterskluwer.com](mailto:servizio.clienti@wolterskluwer.com)

### Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata  
annuale rolling: 12 mesi dalla data  
di sottoscrizione, e si intendono  
rinnovati, in assenza di disdetta  
da comunicarsi entro 90 gg. dalla  
data di scadenza a mezzo racco-  
mandata A.R. da inviare a Wolters  
Kluwer Italia s.r.l. Via Bisceglie n.  
66, 20152 Milano

Servizio Clienti: tel. 02 824761 -  
[servizio.clienti@wolterskluwer.com](mailto:servizio.clienti@wolterskluwer.com)  
[www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it)

### Italia - Estero

Annuale €255,00 + IVA (solo per l'Italia)

### Distribuzione

Vendita esclusiva per  
abbonamento.

### Pubblicità:



Wolters Kluwer

### E-mail:

[advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)

Via Bisceglie n. 66, 20152 Milano,  
Italia

Egregio Abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita. Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.  
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Bisceglie n. 66, 20152 Milano (MI)

# A DOMANDA, ONE RISPONDE



## ***One Risponde Professional*** ***Le risposte a firma degli Autori Wolters Kluwer***

Il servizio di risposte certificate per ogni problema dei professionisti Fiscali, Lavoro, Legali e Aziende. Per interpretare correttamente la normativa, per risolvere un dubbio su un argomento specifico, per sviluppare competenze in nuovi ambiti, puoi consultare migliaia di quesiti già risolti in oltre 20 aree tematiche o chiedere ad un team di Autori Wolters Kluwer compilando un semplice form online. Per ogni risposta potrai inoltre trovare le correlazioni alla documentazione ufficiale e alle altre risorse di One.

**Tutte le risposte per prendere sempre la decisione giusta.**

Scopri di più



## IVA all'importazione inclusa tra i diritti di confine

di Marco Peirolo

### L'approfondimento

Il 4 ottobre 2024 è entrato in vigore il D.Lgs. n. 141/2024, che, in attuazione della delega fiscale, introduce le disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione, in sostituzione, tra le altre, delle disposizioni contenute nel Testo Unico delle leggi doganali, di cui al D.P.R. n. 43/1973.

Tra le novità, di particolare interesse l'inclusione dell'IVA all'importazione tra i diritti di confine, salvo che nei casi di immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'IVA per successiva immissione in consumo in altro Stato membro (c.d. regime 42) e di immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'IVA e vincolo ad un regime di deposito diverso dal deposito doganale (c.d. regime 45).

#### Riferimenti

D.Lgs. 26 settembre 2024, n. 141  
Agenzia delle entrate, circolare 4 ottobre 2024, n. 20

### IVA all'importazione inclusa tra i diritti di confine

L'art. 27 del D.Lgs. n. 141/2024, rubricato "Disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi", dopo avere previsto, al comma 1, che sono "diritti doganali" tutti quei diritti che l'Agenzia delle dogane e dei Monopoli è tenuta a riscuotere in forza di vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea o da disposizioni di legge, ha stabilito, al successivo comma 2, che, fra i diritti doganali di cui al comma 1, costituiscono "diritti di confine", oltre ai dazi

all'importazione e all'esportazione previsti dalla normativa comunitaria, 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.

A differenza dell'art. 34 del D.P.R. n. 43/1973 (Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale), abrogato dall'art. 8, comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 141/2024, tra i diritti di confine è stata esplicitamente menzionata l'IVA, al fine di chiarire, come specificato dal successivo art. 28, comma 2, del D.Lgs. n. 141/2024, che anche a questo tributo, per le operazioni di importazione, si applica la normativa comunitaria in materia di individuazione del debitore e di estinzione dell'obbligazione doganale.

Come evidenziato dall'Agenzia delle dogane e dei Monopoli (1), la novità normativa in esame, in vigore dal 4 ottobre 2024, da un lato, non risulta in conflitto con il quadro giuridico delineatosi dagli interventi ermeneutici della Corte di Giustizia UE, la quale, con la sentenza 25 febbraio 1988, causa C-299/86, nel riconoscere le differenze intercorrenti tra le due tipologie di imposte (IVA all'importazione e IVA interna), ha ritenuto che le due categorie di infrazioni correlate si distinguono per diverse circostanze che attengono tanto agli elementi costitutivi della violazione quanto alla difficoltà maggiore o minore di scoprirla (2); dall'altro, è finalizzata a fornire una risposta al principio enunciato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 12 maggio 2022, causa C-714/20, con la

**Marco Peirolo** - Dottore commercialista in Torino e componente della Commissione IVA e altre imposte indirette presso il CNDCEC

#### Note:

(1) Cfr. circolare n. 20 del 4 ottobre 2024.

(2) Infatti, l'IVA all'importazione è riscossa all'atto del semplice ingresso fisico del bene nel territorio dello Stato membro interessato, piuttosto che in occasione di uno scambio.

# Diritti di confine

quale è stato affermato che l'art. 201 della Direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che 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 o lo riconoscano, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore di tale imposta.

Andrebbe, tuttavia, verificato se la modifica normativa operata dall'art. 27, comma 2, del D.Lgs. n. 141/2024 sia legittima sul piano comunitario, considerando che la pronuncia resa dalla Corte UE nella causa C-714/20 ha escluso che l'IVA all'importazione sia riconducibile ai dazi all'importazione. La stessa giurisprudenza della Corte di cassazione ha confermato, pronunciandosi anche a Sezioni Unite, che l'IVA all'importazione non ha natura di diritto di confine (3).

L'art. 77, par. 3, del Codice doganale dell'Unione dispone che il debitore è il dichiarante e che, in caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana.

Il dubbio interpretativo sollevato dal giudice italiano è se il rappresentante doganale indiretto sia solidalmente responsabile con il dichiarante non solo dei dazi doganali dovuti per le merci oggetto di dichiarazione in dogana, ma anche dell'IVA all'importazione (4).

Fermo restando che tanto il rappresentante doganale indiretto, quale dichiarante, quanto l'importatore per conto del quale esso presenta tale dichiarazione, hanno la qualità di debitori, il richiamato art. 77, par. 3, del Codice doganale riguarda esclusivamente l'obbligazione doganale e non anche l'IVA all'importazione.

La nozione di "obbligazione doganale" è definita dall'art. 5, punto 18), del Codice doganale come "l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore".

L'IVA all'importazione non rientra nell'ambito dei "dazi all'importazione", ai sensi dell'art. 5, punto 20), del Codice doganale, espressamente riferiti ai dazi doganali dovuti per l'importazione delle merci. Dalla giurisprudenza della Corte risulta, infatti, che l'IVA da riscuotere per l'importazione di beni non fa parte dei dazi all'importazione (5).

A fondamento di questa conclusione, i giudici comunitari hanno osservato che l'art. 2, n. 2), della VI Direttiva CEE (ora art. 2, par. 1, lett. d, della Direttiva 2006/112/CE) stabilisce che le importazioni di beni sono soggette a IVA, ma l'art. 11, parte B, n. 3, lett. a), della stessa Direttiva (ora art. 86, par. 1, lett. a, della Direttiva 2006/112/CE) precisa che le imposte, i dazi, i prelievi e le altre tasse dovuti per l'importazione, ad eccezione dell'IVA, devono essere incluse nella base imponibile, ove non già comprese.

Infine, secondo la Corte europea, la responsabilità solidale del rappresentante indiretto deve intendersi esclusa anche in considerazione della circostanza che l'art. 201 della Direttiva 2006/112/CE non opera un rinvio alle disposizioni del Codice doganale per quanto riguarda l'obbligo di pagare l'IVA all'importazione, limitandosi a prevedere che tale obbligo spetta alla persona o alle persone designate o riconosciute dallo Stato UE di importazione, come la stessa Corte ha già avuto modo di statuire (6).

In definitiva, in forza dell'art. 77, par. 3, del Codice doganale, non è possibile sostenere che il rappresentante indiretto sia responsabile in via solidale con l'importatore per il pagamento dell'IVA all'importazione.

Con la sentenza di cui alla causa C-714/20, la Corte ha esaminato anche l'ambito applicativo dell'art. 201 della Direttiva 2006/112/CE, al fine di stabilire se sia possibile riconoscere la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'IVA all'importazione, in solido con quella dell'importatore, in assenza di disposizioni

## Note:

(3) Cfr. sent. 4 luglio 2024, n. 18284 e n. 18286.

(4) È il caso di ricordare che, ai sensi dell'art. 18, par. 1, del Codice doganale, il rappresentante doganale indiretto agisce in nome proprio ma per conto di un'altra persona. Pertanto, quando quest'ultimo presenta la dichiarazione in dogana, come definita dall'art. 5, punto 12), del Codice doganale, lo fa a nome proprio ma per conto della persona che gli ha conferito un mandato e che esso rappresenta, cosicché agisce in qualità di "dichiarante", ai sensi dell'art. 5, punto 15), del citato Codice doganale.

(5) In tal senso, relativamente all'art. 4, punto 10), del Reg. 2913/92/CEE (Codice Doganale Comunitario), che corrisponde all'art. 5, punto 20), del Codice doganale, si vedano: CGE, 29 luglio 2010, causa C-248/09, Pakora Pluss e CGE, 2 giugno 2016, cause riunite C-226/14 e C-228/14, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig.

(6) Con riferimento all'art. 21, par. 2, della VI Direttiva, che corrisponde all'art. 201 della Direttiva 2006/112/CE, si veda la sent. 29 luglio 2010, causa C-248/09, cit.

## LA NOVITÀ

Con le previsioni dell'art. 27, comma 2, del D.Lgs. n. 141/2024 (in base alla quale l'IVA all'importazione costituisce un diritto di confine) e dell'art. 28, comma 2, dello stesso D.Lgs. n. 141/2024 (secondo cui i diritti di confine sono accertati, liquidati e riscossi secondo le disposizioni della normativa doganale comunitaria), il legislatore italiano ha attuato l'art. 201 della Direttiva 2006/112/CE, dovendosi adesso riconoscere la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'IVA all'importazione, in solido con l'importatore.

nazionali che lo designino o lo riconoscano espressamente come debitore dell'imposta. Tale disposizione, nel prevedere che l'IVA all'importazione "è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debtrici dallo Stato membro d'importazione", conferisce agli Stati membri un potere discrezionale per designare i soggetti debitori dell'imposta, come confermato dal considerando n. 43 della medesima Direttiva 2006/112/CE allorché enuncia che questi

ultimi devono avere piena facoltà di designare il debitore dell'IVA all'importazione.

Ad avviso della Corte, tenuto conto del potere discrezionale attribuito agli Stati UE dall'art. 201 della Direttiva 2006/112/CE, essi possono senz'altro prevedere che i debitori dei dazi doganali siano debitori anche dell'IVA all'importazione e, in particolare, che il rappresentante doganale indiretto sia responsabile in solido del pagamento dell'imposta con la persona che gli ha conferito un mandato e che esso rappresenta ai sensi dell'art. 18, par. 1, del Codice doganale.

In base all'elaborazione della giurisprudenza comunitaria (7), le disposizioni delle Direttive devono essere attuate con un'efficacia cogente incontestabile, con la specificità, la precisione e la chiarezza necessarie per garantire pienamente la certezza del diritto; a tal fine, è indispensabile che la situazione giuridica derivante dalle misure nazionali di trasposizione delle Direttive sia sufficientemente precisa e chiara da permettere ai singoli interessati di conoscere l'ampiezza dei loro diritti e obblighi (8).

Inoltre, il principio della certezza del diritto esige, segnatamente, che le norme giuridiche siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, in particolare qualora esse possano avere conseguenze sfavorevoli per gli individui e le imprese (9).

Nelle circostanze descritte, incombe agli Stati UE designare o riconoscere la persona o le persone debtrici dell'IVA all'importazione mediante disposizioni nazionali sufficientemente chiare e precise, nel rispetto del principio della certezza

del diritto. Di conseguenza, la responsabilità solidale del rappresentante indiretto per il pagamento dell'IVA all'importazione prevista da uno Stato UE deve essere stabilita, in modo esplicito e inequivocabile, dalle disposizioni nazionali che attuano il citato art. 201 della Direttiva 2006/112/CE.

Come sopra anticipato, con le previsioni dell'art. 27, comma 2, del D.Lgs. n. 141/2024, in base alla quale l'IVA all'importazione costituisce un diritto di confine, e dell'art.

28, comma 2, dello stesso D.Lgs. n. 141/2024, secondo cui i diritti di confine sono accertati, liquidati e riscossi secondo le disposizioni della normativa doganale comunitaria, il legislatore italiano ha attuato l'art. 201 della Direttiva 2006/112/CE, dovendosi adesso riconoscere la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'IVA all'importazione, in solido con l'importatore.

## Ipotesi in cui l'IVA all'importazione non costituisce diritto di confine

L'art. 27, comma 3, del D.Lgs. n. 141/2024 stabilisce che l'IVA non costituisce diritto di confine nei casi di immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'IVA per successiva immissione in consumo in altro Stato UE (c.d. regime 42) e di immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'IVA e vincolo ad un regime di deposito diverso dal deposito doganale; si tratta del caso di merci immesse in libera pratica introdotte in un deposito IVA (c.d. regime 45).

L'Agenzia delle dogane e dei Monopoli, con la circolare n. 20/2024, ha precisato che l'IVA è considerata diritto di confine solo nel caso di irregolare

### Note:

(7) Cfr. CGE, 24 ottobre 2013, causa C-151/12, Commissione/Spagna.

(8) Cfr. CGE, 14 febbraio 2012, causa C-204/09, Flachglas Torgau.

(9) Cfr. CGE, 26 marzo 2020, cause riunite C-496/18 e C-497/18, Hungeod e a. e Id., 30 aprile 2019, causa C-611/17, Italia/Consiglio (Contingente di pesca del pesce spada del Mediterraneo).

# Diritti di confine

introduzione in consumo in Italia, vale a dire, per il “regime 42”, ove non sia dimostrata l’immissione in consumo in altro Stato UE e non vi siano prove dell’uscita dal territorio italiano e, per il “regime 45”, ove la merce non sia presa in carico nella contabilità del deposito IVA.

## ***Sospensione dell’IVA all’importazione per i beni destinati a proseguire verso altro Stato UE***

Prima dell’entrata in vigore della Direttiva 2009/69/UE, l’esenzione prevista dall’art. 143, par. 1, lett. d), della Direttiva 2006/112/CE per l’importazione di beni alla quale faccia seguito una cessione o un trasferimento di tali beni ad un soggetto passivo in un altro Stato UE era subordinata al rispetto delle condizioni stabilite dagli Stati UE.

L’esperienza, tuttavia, aveva dimostrato che le divergenze nell’applicazione di questa disposizione erano sfruttate dagli operatori per evitare il pagamento dell’IVA sui beni importati. Di conseguenza, si è reso necessario specificare, a livello comunitario, le condizioni minime per l’applicazione della predetta esenzione.

L’art. 143, par. 2, della Direttiva 2006/112/CE, introdotto dalla citata Direttiva 2009/69/UE, stabilisce che l’esenzione prevista per le importazioni di beni trasportati/spediti a partire da un territorio o Paese terzo in uno Stato UE diverso da quello di arrivo del trasporto/spedizione si applica nei casi in cui le importazioni di beni siano seguite da una cessione intracomunitaria “ordinaria” o “per assimilazione”, ai sensi dell’art. 138, par. 1 e par. 2, lett. c), a condizione che, al momento dell’importazione, l’importatore abbia fornito alle Autorità competenti dello Stato UE di importazione almeno le seguenti informazioni:

- il numero di identificazione IVA che gli è stato attribuito nello Stato UE di importazione o il numero di identificazione IVA attribuito al suo rappresentante fiscale debitore dell’imposta nello Stato UE di importazione;
- il numero di identificazione IVA del cessionario al quale i beni sono ceduti a norma dell’art. 138, par. 1 o il numero di identificazione IVA che gli è stato attribuito nello Stato UE di arrivo del trasporto/spedizione quando i beni sono soggetti a un trasferimento per esigenze della propria impresa a norma dell’art. 138, par. 2, lett. c);

- su richiesta delle Autorità competenti, la prova che i beni importati sono destinati ad essere trasportati/spediti a partire dallo Stato UE di importazione verso un altro Stato UE.

In recepimento delle disposizioni di cui sopra, l’art. 8, comma 2, lett. i), della Legge n. 217/2011 (Comunitaria 2010) ha introdotto nell’art. 67 del D.P.R. n. 633/1972 i commi *2-bis* e *2-ter*, volti a disciplinare gli obblighi informativi dell’importatore ai fini dell’esenzione dell’IVA all’importazione per i beni destinati a proseguire a destinazione di altro Stato UE.

In particolare, per le operazioni di immissione in libera pratica, il pagamento dell’imposta è sospeso qualora i beni siano trasferiti in altro Stato UE, eventualmente dopo l’esecuzione delle manipolazioni usuali previamente autorizzate dall’Autorità doganale. A tal fine, l’importatore è tenuto a fornire il proprio numero di partita IVA, il numero di identificazione IVA attribuito al cessionario stabilito in altro Stato UE, nonché, a richiesta dell’Autorità doganale, idonea documentazione che provi l’effettivo trasferimento dei medesimi beni in altro Stato UE.

Il primo obbligo informativo permette alle Autorità competenti di verificare, in capo all’importatore, l’avvenuto inserimento della cessione intracomunitaria nel Modello INTRA *1-bis*. Il secondo obbligo informativo, invece, consente all’Amministrazione doganale di effettuare un controllo più stringente sulla realtà dell’operazione di immissione in libera pratica, verificando se i beni importati siano effettivamente giunti al cessionario dell’altro Stato UE. L’art. 6, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 141/2024 ha introdotto nell’art. 67 del D.P.R. n. 633/1972 il nuovo comma *2-quater* con l’obiettivo di rendere maggiormente effettivi e, allo stesso tempo, dissuasivi i controlli della documentazione sull’effettiva consegna dei beni nello Stato UE di destinazione. Nello specifico, nell’ambito dell’analisi dei rischi effettuata secondo i principi stabiliti dal Codice doganale dell’Unione, qualora venga richiesta la documentazione comprovante l’effettivo trasferimento dei beni in altro Stato UE, l’Autorità doganale può esigere la costituzione di una cauzione pari all’importo dell’imposta sospesa.

La cauzione viene incamerata dall’Autorità doganale se entro 45 giorni dallo svincolo dei beni, non pervenga la predetta documentazione, oppure

## IN SINTESI

L'IVA all'importazione rientra espressamente tra i diritti di confine (art. 27, comma 2, D.Lgs. n. 141/2024). L'Agenzia delle dogane e dei Monopoli, con la circolare n. 20/2024, ha precisato che l'IVA è considerata diritto di confine solo nel caso di irregolare introduzione in consumo in Italia, vale a dire, per il "regime 42", ove non sia dimostrata l'immissione in consumo in altro Stato UE e non vi siano prove dell'uscita dal territorio italiano e, per il "regime 45", ove la merce non sia presa in carico nella contabilità del deposito IVA.

quando la documentazione non sia ritenuta idonea a dimostrare l'effettivo trasferimento dei beni oggetto di importazione in altro Stato UE.

Come evidenziato dalla Relazione illustrativa allo schema del D.Lgs. n. 141/2024, tale novità tiene conto delle indicazioni fornite dalla Commissione europea nel documento COM (2014) 69 del 12 febbraio 2014, secondo cui l'obbligo generalizzato di garanzia per tutti gli operatori o rappresentanti fiscali che intendano avvalersi del regime

sospensivo costituirebbe un onere sproporzionato per le imprese oneste, oltre a mettere a repentaglio il corretto funzionamento del mercato interno, perché annullerebbe la flessibilità e l'attrattiva della semplificazione offerta dal regime in esame.

La Commissione ha, pertanto, ritenuto che l'obbligo di garanzia dovrebbe essere applicato unicamente agli operatori a rischio.

In linea con questo suggerimento, il novellato comma 2-*quater* dell'art. 67 del D.P.R. n. 633/1972, in analogia a quanto già previsto in materia di depositi IVA dall'art. 50-*bis*, comma 4, lett. b), del D.L. n. 331/1993, prevede, altresì, che la cauzione non è richiesta ai soggetti in possesso dell'autorizzazione prevista dall'art. 38 del Codice doganale dell'Unione (soggetti certificati AEO) e a quelli esonerati ai sensi dell'art. 51 delle disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione.

### **Sospensione dell'IVA all'importazione per i beni introdotti in un deposito IVA**

Gli effetti della mancata introduzione materiale dei beni nel deposito IVA, disciplinato - nell'ambito della normativa italiana - dall'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993 sono stati esaminati dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza *Equoland*, di cui alla causa C-272/13 del 17 luglio 2014.

Nel caso considerato, analogo a quello oggetto dell'ordinanza in commento, la società ha immesso in libera pratica in Italia una partita di beni provenienti da un Paese *extra*-UE, dichiarando che la

stessa era destinata ad essere introdotta in un deposito IVA e, quindi, senza pagamento in dogana della relativa IVA ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lett. b), del D.L. n. 331/1993.

La merce è stata annotata nel registro di magazzino da parte del gestore del deposito senza, tuttavia, essere mai stata introdotta fisicamente; la società, infatti, ha immediatamente "estratto" contabilmente i beni dal regime del deposito, assolvendo l'IVA nei modi previsti dal comma 6 del pre-

detto art. 50-*bis*, ossia con il meccanismo del c.d. *reverse charge*.

Dato che la merce non era stata introdotta fisicamente nel deposito - condizione necessaria per beneficiare del differimento del pagamento dell'IVA - e non ritenendo, pertanto, assolta l'imposta dovuta in sede di importazione con l'inversione contabile, l'Ufficio delle Dogane ha richiesto alla società il pagamento dell'imposta, applicando la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, pari al 30% (10).

Le questioni pregiudiziali sulle quali si è pronunciata la Corte europea riguardano la legittimità, alla luce della normativa comunitaria di riferimento, di escludere l'applicazione dell'IVA all'importazione per i beni introdotti solo "cartolarmente" nel deposito e di esigere il pagamento dell'IVA dovuta in dogana quando il soggetto passivo ha assolto l'imposta con la procedura di inversione contabile e, quindi, con la doppia annotazione dell'autofattura nei registri delle fatture emesse e degli acquisti, di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972.

Riguardo alla prima questione, spetta agli Stati UE determinare le formalità che il soggetto passivo

#### **Nota:**

(10) Sulla legittimità del recupero dell'IVA all'importazione e sulla connessa applicazione delle sanzioni amministrative nel caso di mancata introduzione nel deposito IVA di merce vincolata con dichiarazione doganale a tale destinazione si era consolidata, fin dall'anno 2010, a livello nazionale, la giurisprudenza di legittimità. Si vedano: Cass., 19 maggio, 2010, n. 12262 e n. 12263; Cass., 15 maggio 2013, n. 11642; Cass., 3 febbraio 2014, n. 2254.

# Diritti di confine

deve adempiere al fine di poter beneficiare dell'esenzione dal pagamento dell'IVA in base all'art. 16, par. 1, della VI Direttiva (ora art. 155 della Direttiva 2006/112/CE).

È noto che, quando esercitano le competenze in tal modo riconosciute, gli Stati UE sono tenuti a rispettare il diritto dell'Unione nonché i suoi principi generali e, di conseguenza, il principio di proporzionalità.

Sotto questo profilo, il legislatore italiano ha previsto che, al fine di poter beneficiare dell'esenzione dal pagamento dell'IVA all'importazione, il soggetto passivo ha l'obbligo di introdurre fisicamente la merce importata nel deposito, poiché si presume che tale presenza fisica garantisca la successiva riscossione dell'imposta.

Secondo la Corte, il predetto obbligo è idoneo a conseguire efficacemente gli obiettivi perseguiti, vale a dire garantire la riscossione dell'IVA, nonché evitare l'evasione dell'imposta e quindi, soddisfa il principio di proporzionalità.

Passando all'esame della seconda questione, dopo avere evidenziato che è legittima la previsione di una sanzione per il mancato rispetto dell'obbligo di introduzione fisica dei beni nel deposito, i giudici comunitari hanno ribadito che, in mancanza di una disciplina armonizzata, spetta agli Stati UE sanzionare le violazioni nel modo ritenuto più appropriato. La Corte ha, tuttavia, osservato come la predetta sanzione debba rispettare il principio di proporzionalità, il quale impone di tenere conto della natura e della gravità dell'infrazione.

Nel caso di specie, dalla violazione dell'obbligo formale di introduzione materiale della merce nel deposito non è conseguita un'evasione dell'IVA, posto che l'imposta non pagata in sede di importazione è stata assolta dall'importatore *ex post*, tramite il meccanismo dell'inversione contabile, con una regolarizzazione che ha comportato soltanto un ritardato pagamento, non equiparabile ad un tentativo di evasione o di frode.

Di conseguenza, se uno Stato UE richiede al soggetto passivo, oltre ad una maggiorazione del 30%, di versare nuovamente l'IVA all'importazione senza riconoscere, nel contempo, il diritto alla detrazione della stessa, viola il principio di neutralità dell'IVA riconosciuto dal diritto dell'Unione Europea.

In merito alla sanzione pari al 30% dell'imposta, i giudici comunitari hanno rilevato come la sua determinazione in misura fissa, senza possibilità di graduazione in relazione alle circostanze specifiche, potrebbe rivelarsi sproporzionata, così come potrebbero esserlo gli interessi moratori se il loro ammontare globale fosse eccessivo. Sul punto la Corte medesima ha, tuttavia, rimesso ogni valutazione al giudice nazionale.

La Corte ha, infine, dichiarato che la normativa IVA comunitaria deve essere interpretata nel senso che, conformemente al principio di neutralità, essa impedisce ad uno Stato UE di richiedere il pagamento dell'IVA all'importazione sebbene la medesima sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo di *reverse charge*, con annotazione dell'autofattura nel registro degli acquisti e delle vendite.

La circolare dell'Agenzia delle dogane e dei Monopoli n. 16 del 20 ottobre 2014, accogliendo i principi espressi dalla Corte di Giustizia nella causa C-272/13, ha illustrato le conseguenze applicative, sia sul contenzioso, sia sull'attività procedimentale. In particolare, è stato osservato che il rischio di una doppia imposizione (e, quindi, della violazione del principio di neutralità) non sussiste con specifico riguardo all'IVA dovuta all'importazione.

A seguito, infatti, della riformulazione dell'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 ad opera dell'art. 93 del D.L. n. 1/2012, il principio della neutralità è garantito anche nel caso in cui la maggiore IVA sia liquidata in sede di revisione dell'accertamento doganale; tant'è che "il termine per esercitare la detrazione decorre dal pagamento della maggiore imposta accertata dall'Agenzia delle dogane in capo all'importatore", in quanto, "nelle importazioni (...), l'imposta relativa agli acquisti non è addebitata all'importatore in via di rivalsa ma è versata direttamente da quest'ultimo, pertanto, il diritto alla detrazione deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'importatore, debitore d'imposta, ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi" (11).

---

#### Nota:

(11) Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate 17 dicembre 2013, n. 35 (§ 3.2).

Nella circolare n. 16/2014 (§ 2.2), l'Agenzia delle dogane e dei Monopoli ha confermato questa indicazione, concludendo che, "essendo stato ripristinato sotto ogni profilo il principio di neutralità dell'IVA, le vigenti disposizioni nazionali in materia di diritto alla detrazione dell'IVA non sono in contrasto con quelle comunitarie".

Pertanto, pur non potendosi richiedere l'IVA all'importazione in caso di utilizzo di un deposito IVA "virtuale", in relazione al quale non vi sia stata introduzione fisica della merce importata, il contribuente può esercitare la detrazione dell'IVA, ma è tenuto a versare la sanzione derivante dal tardivo pagamento dell'imposta, avvenuto all'esito dell'emissione dell'autofattura. La sanzione, dovuta in relazione allo scarto temporale tra la dichiarazione di importazione e l'autofatturazione, non è

fissa e può consistere anche nel computo degli interessi di mora, purché sia rispettato il principio di proporzionalità (12).

È il caso di osservare che, nella circolare n. 16/2014 (§ 3.2), l'Agenzia delle dogane e dei Monopoli ha precisato che la sanzione amministrativa in concreto applicabile è quella prevista dal citato art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, con le riduzioni ivi contemplate in caso di tempestiva regolarizzazione, che sono quindi idonee a garantire la graduazione e, dunque, la proporzionalità richiesta dalla Corte europea.

---

**Nota:**

(12) Cfr., da ultimo, Cass., 19 settembre 2024, n. 25204. Nello stesso senso, si vedano: Cass., 8 settembre 2015, n. 17814; Cass., 11 agosto 2016, n. 16982; Cass., 11 settembre 2019, n. 22650; Cass., 13 dicembre 2019, n. 32851; Cass., 10 maggio 2022, n. 14836; Cass., 24 agosto 2023, n. 25239.



# IPSOA In Pratica

## Risposte chiare, autorevoli e sempre aggiornate



**CARTA&DIGITALE**  
*la risposta giusta,  
sempre.*

**IPSOA In Pratica** è l'innovativa collana di guide **Wolters Kluwer**, consultabili anche in digitale. Nel **testo cartaceo**, la soluzione ai tuoi dubbi quotidiani è sempre a portata di mano grazie alla struttura grafica dei contenuti che ti orienta nella lettura. La versione **online** ti tiene al passo alle ultime novità anche in mobilità e ti permette di accedere alla documentazione ufficiale.



## ... e finalmente arriva il ViDA!

di **Gabriele Liberatore**

### L'approfondimento

Dopo un biennio di serrati negoziati ed intense interlocuzioni politiche, è stato raggiunto (finalmente) il consenso unanime sul pacchetto denominato VAT in the Digital Age.

Il ViDA ristabilirà la libera e leale concorrenza permettendo all'IVA di affrontare adeguatamente le sfide poste dall'aumento del commercio on line e più in generale dall'economia digitale.

Verranno riequilibrate le regole di gioco tra le piattaforme digitali ed i fornitori tradizionali nei settori dell'affitto di alloggi a breve termine e del trasporto passeggeri e verrà semplificato l'adempimento degli obblighi fiscali nelle operazioni cross border con l'estensione dell'uso dello sportello unico.

Contestualmente, al fine di limitare le ataviche frodi IVA transnazionali, verrà superato l'ormai obsoleto sistema di monitoraggio delle operazioni B2B intracomunitarie, il c.d. VIES, introducendo la fatturazione elettronica standard europea.

Certo, la versione adottata è frutto di compromessi (e come non poteva esserlo considerate le tante novità che apporta ed i tanti interlocutori sovrani) ma le maggiori difficoltà di convergenza sono arrivate inaspettatamente da un pilastro che si riteneva abbastanza scontato, almeno sulla carta.

Infatti, le perplessità maggiori di alcuni Stati membri, che potevano scaturire dalla rendicontazione digitale real time delle operazioni IVA, in quanto molto impattante da un punto vista sia tecnico che di risorse umane, si sono palesate riguardo al ruolo delle piattaforme digitali nella riscossione dell'imposta.

#### Riferimenti

Direttiva CE 112/2006  
Ecofin 5 novembre 2024

Le regole tributarie si adattano, più o meno rapidamente, cercando di disciplinare, come altre branche del diritto, nuovi fenomeni economici indotti dal progresso tecnologico e da cambiamenti sociali.

Infatti, l'ascesa dell'economia digitale, per quel che qui interessa, ha avuto un impatto significativo sul funzionamento del sistema dell'IVA comunitaria, in quanto tale tributo non si è rivelato adeguato ai nuovi modelli operativi digitali (es. *e-commerce*, *sharing economy*, *gig economy*) non consentendo l'utilizzo delle potenzialità, ovvero non contrastando le insidie, dei dati e delle attività generati dalla digitalizzazione.

Il meccanismo di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto è fermo (quasi immobile) all'ultima importante riforma avvenuta con l'introduzione del sistema (transitorio) degli scambi intracomunitari di beni in ambito B2B, oramai risalente al 1993.

Pertanto, la Commissione europea ha avviato una imponente azione (1), denominata VAT in the Digital Age (ViDA), di modifica della Direttiva CE 112/2006 (nel proseguo "Direttiva IVA") nonché degli atti normativi strettamente collegati alla stessa, il Regolamento UE 904/2010 ed il Regolamento di esecuzione UE 282/2011.

I fini dichiarati del ViDA sono quelli di semplificare gli adempimenti delle operazioni *cross border*, ristabilire la leale concorrenza tra operatori economici e privati (o almeno considerati tali fino a prova contraria) in settori ad alto rischio, quali la locazione di alloggi a breve termine e quello del

**Gabriele Liberatore** - Dottorando di ricerca in Autonomia privata, impresa, lavoro e tutela dei diritti nella prospettiva europea ed internazionale, Dipartimento di Scienze giuridiche, Università di Roma - Sapienza - Esperto tributario

#### Nota:

(1) Considerato che un'azione di adeguamento del sistema dell'IVA all'era digitale non poteva essere conseguita in misura sufficiente dai singoli Stati membri ma soltanto a livello comunitario l'Unione Europea è intervenuta, in base al principio di sussidiarietà sancito dall'art. 5 del Trattato sull'Unione Europea, limitandosi, comunque, a quanto necessario per conseguire tale obiettivo in ottemperanza al principio di proporzionalità enunciato nello stesso articolo.

# Digital economy

trasporto di passeggeri su strada, ed infine, probabilmente il più sentito a livello sociale ed etico, combattere e limitare le frodi transnazionali (2).

Nella presente analisi verranno illustrate sinteticamente (senza pretesa di esaustività) le novità principali contenute nel ViDA, riferite alla sola Direttiva IVA, evidenziando lo *status* quo in cui si inseriscono, contestualizzando gli interventi e rilevando possibili criticità.

## Il pacchetto VAT in The Digital Age: ratio e finalità

L'8 dicembre 2022 la Commissione europea ha presentato un pacchetto normativo (3) con l'intento di modificare la disciplina dell'IVA per renderla adatta all'era digitale:

- 1) modernizzando gli obblighi di comunicazione, introducendo una forma di trasmissione digitale ed uniforme delle informazioni che i soggetti passivi devono presentare alle Autorità fiscali ed imponendo l'uso della fatturazione elettronica armonizzata per le transazioni transfrontaliere;
- 2) aggiornando le disposizioni applicabili all'economia delle piattaforme;
- 3) limitando le registrazioni multiple attraverso il potenziamento del sistema dello sportello unico.

Dopo quasi due anni di gestazione (4) le novità, contenute nelle proposte, sono state approvate, lo scorso 5 novembre, dall'*Ecofin* (5), naturalmente riviste e modificate per recepire le indicazioni, ovvero i veti, dei vari Stati membri (6).

L'entrata in vigore dei vari *pillars* è stata posticipata (7) considerate le ingenti infrastrutture tecnologiche necessarie ad implementare le novità.

In particolare, il pacchetto si era arenato, a sorpresa, sull'introduzione della regola del fornitore presunto assegnato alle piattaforme digitali nei settori considerati a più alto rischio sviamento della leale concorrenza tra operatori economici e privati.

Diversamente hanno registrato un rapido consenso gli altri due *pillars*.

Infatti, il dibattito sul ViDA, dopo aver raggiunto l'accordo sulla comunicazione digitale delle operazioni IVA e sull'estensione dello sportello unico, si è spostato, in parte arenato, sul ruolo più ampio attribuito alle piattaforme nella riscossione dell'IVA (c.d. *deemed supplier*) sui servizi di locazione di alloggi a breve termine e sui servizi di trasporto di passeggeri poiché vari Stati membri

hanno espresso preoccupazione in merito chiedendo, da subito, un certo margine di manovra al riguardo.

### Note:

(2) "Nella relazione finale della Conferenza sul futuro dell'Europa i cittadini chiedono di armonizzare e coordinare le politiche fiscali negli Stati membri dell'UE al fine di prevenire l'evasione e l'elusione fiscali e di promuovere la cooperazione tra gli Stati membri dell'UE per garantire che tutte le imprese dell'Unione paghino la loro giusta quota di imposte", Fascicolo interistituzionale avente ad oggetto il Progetto di Direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le norme IVA per l'era digitale - Orientamento generale, 2022/0407(CNS), 14961/24 FISC 206, ECOFIN 1201, Consiglio dell'Unione Europea, Bruxelles, 30 ottobre 2024, terzo considerando.

(3) COM nn. 701, 703, 704, Commissione europea, 8 dicembre 2022. Per un approfondimento cfr. G. Liberatore, "VAT in the digital age: tra semplicità e sicurezza", in questa *Rivista*, n. 4/2022; G. Liberatore, "L'IVA si conforma alla Digital Age ma aumenta l'ibridismo", in questa *Rivista*, n. 4/2023.

(4) L'*iter* è stato lungo e complesso ed è stato composto dalle seguenti fasi:

- il 3 marzo 2023 il Garante europeo della protezione dei dati ha formulato un parere sul pacchetto (Doc. 7071/23);
- il 27 aprile 2023 il Comitato economico e sociale europeo ha espresso un parere sul pacchetto (doc. ECO/606);
- il Parlamento europeo ha adottato il suo parere nella plenaria del 22 novembre 2023 (risoluzioni legislative del Parlamento europeo del 22 novembre 2023).

(5) Pacchetto composto dai seguenti documenti:

- fascicolo interistituzionale avente ad oggetto il Progetto di Direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le norme IVA per l'era digitale - Orientamento generale, 2022/0407(CNS), 14961/24 FISC 206, ECOFIN 1201, Consiglio dell'Unione Europea, Bruxelles, 30 ottobre 2024;

- fascicolo interistituzionale avente ad oggetto il Progetto di Regolamento del Consiglio che modifica il Regolamento UE 904/2010 per quanto riguarda gli accordi di cooperazione amministrativa in materia di IVA necessari per l'era digitale - Accordo politico, 2022/0409(CNS), 14962/24 FISC 207, ECOFIN 1202, Consiglio dell'Unione Europea, Bruxelles, 30 ottobre 2024;

- fascicolo interistituzionale avente ad oggetto il Progetto di Regolamento di esecuzione del Consiglio che modifica il Regolamento di esecuzione UE 282/2011 per quanto riguarda gli obblighi in materia di dichiarazione relativamente a taluni regimi IVA - Accordo politico, 2022/0410(NLE), 14963/24 FISC 208, ECOFIN 1203, Consiglio dell'Unione Europea, Bruxelles, 30 ottobre 2024.

(6) È il caso di ricordare che la procedura di approvazione degli atti legislativi comunitari in ambito fiscale richiede l'unanimità dei consensi di tutti i Paesi membri.

(7) È il caso di segnalare che dopo che il Consiglio ha raggiunto l'accordo, sarà necessaria una nuova decisione del Parlamento europeo sul testo mediante procedura scritta semplificata, considerate le differenze sostanziali tra la proposta della Commissione e l'ultimo testo di compromesso della presidenza.

## LA NOVITÀ

Dal 1° luglio 2030, la fatturazione elettronica diverrà obbligatoria per tutte le vendite transfrontaliere e facoltativa per quelle domestiche, in base alla scelta del singolo Stato membro. Ciò, però, impatterà in maniera rilevante sulle risorse delle aziende e sul loro modo di operare ai fini fiscali; per questo la Commissione europea supporterà le imprese predisponendo delle note esplicative al fine di fornire prime indicazioni, istituendo appositi gruppi di lavoro e prevedendo seminari dedicati per raccogliere osservazioni e suggerimenti da parte delle Autorità finanziarie nazionali e delle imprese.

Pertanto, le varie presidenze di turno che si sono susseguite hanno apportato correttivi evitando l'applicazione della regola del fornitore presunto alle piccole e medie imprese (PMI), prima, alleggerendo gli oneri amministrativi, poi, ritardando la data di applicazione di tale regime, infine.

## Digital Reporting Requirements (DRRs) antievasione per tutti

Nel 1993 la caduta delle barriere fisiche doganali all'interno del territorio comunitario ha indotto il legislatore europeo a prevedere un nuovo sistema di definizione ai fini IVA degli scambi di beni *intra*-UE tra operatori economici.

È stato individuato l'unico meccanismo allora realizzabile, ma anche il meno performante, ovvero la scissione della vendita intracomunitaria in due operazioni, una cessione esente da imposta nello Stato di partenza dei beni ed un acquisto regolato a mezzo dell'inversione contabile nel Paese di arrivo.

Contestualmente, però, il venir meno del citato presidio fisico imposto dalle frontiere, esistente prima del 1993, ha comportato la necessità di monitorare il flusso delle merci intracomunitarie con obblighi contabili (i modelli INTRASTAT) ed un archivio europeo dei soggetti operanti a livello transnazionale e dei dati delle vendite effettuate in tale ambito.

I risultati, però, non sono stati adeguati e ad oggi il VAT *gap*, nel 2021, è stato quantificato in circa 60 miliardi di euro (8) mentre non è ancora possibile avere una stima armonizzata, a livello europeo, delle Missing Trader INTRA-Community fraud né dell'*e-commerce* fraud (9) anche se alcune rilevazioni indirette mostrano come le MTIC siano un fenomeno di portata rilevante (10).

In tale contesto, il ViDA (11) propone la modifica della Direttiva IVA introducendo delle norme e degli *standard* uniformi europei per gli obblighi di comunicazione digitale in tempo reale dei dati delle operazioni IVA con l'obiettivo di fornire alle

Amministrazioni fiscali informazioni sulle singole vendite al fine di:

- consentire una tempestiva verifica incrociata dei dati e, pertanto, accrescere la capacità di controllo delle Amministrazioni fiscali;

• creare un effetto deterrente. Contestualmente, la misura semplificherà gli adempimenti uniformandoli, e riducendo, così, i costi di conformità per le imprese che operano in diversi Stati membri.

Ciò permetterà di ridurre gli ostacoli all'instaurazione del mercato unico comunitario.

### Note:

(8) VAT *gap* in the EU, 2023 Report, European Commission, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2023.

(9) Al riguardo segnaliamo l'attenzione delle Istituzioni comunitarie che di recente, precisamente nel 2020, hanno avviato il progetto Fiscalis denominato *Estimations of Tax Gap on PIT/SSC, CIT, MITC fraud and e-commerce VAT* con il fine di pervenire ad una stima armonizzata del *tax gap*. L'obiettivo dell'attività, nel dettaglio, prevede un'intensa collaborazione tra le diverse Amministrazioni fiscali partecipanti al fine di identificare metodologie e condividere *best practices* per la stima dei *tax gap*, ovvero il divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e quelle che i contribuenti avrebbero dovuto versare, nei diversi Paesi membri dell'Unione Europea. La complessità e l'ampiezza degli argomenti trattati ha portato a strutturare il progetto in 4 sottogruppi, corrispondenti ad altrettante aree tematiche individuate come prioritarie:

- le imposte sul reddito delle società (gruppo 1: *Corporate income tax*);
- le imposte sul reddito delle persone fisiche (gruppo 2: *Personal income tax and social security contributions*);
- le frodi IVA intra-comunitarie (gruppo 3: *MTIC fraud*);
- l'evasione IVA riconducibile al commercio elettronico (gruppo 4: *e-Commerce*).

Alla conclusione dei lavori, prevista per la prima metà del 2025, verrà pubblicata un documento finale ad uso pubblico che conterrà le indicazioni per la determinazione di un approccio metodologico comune alla stima dei *tax gap* nei diversi ambiti di interesse e le principali prospettive future. Cfr. UE, a Roma *focus* sul *tax gap*. Meeting delle Agenzie fiscali, FiscoOggi, 29 ottobre 2024.

(10) L'Europol ha quantificato, comunque nel 2015, tra 40 e 60 miliardi di euro la perdita di gettito delle frodi intracomunitarie dell'operatore inadempiente. Cfr. Lotta alle frodi nel campo dell'IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi, Corte dei Conti europea, CA, Relazione speciale, 2015, 24, pag. 10.

(11) Fascicolo interistituzionale, 2022/0407(CNS), 14961/24 FISC 206, cit.

## Nel dettaglio

Dal primo luglio 2030, la fatturazione elettronica diverrà obbligatoria per tutte le vendite transfrontaliere (12), avendo a riferimento uno *standard* uniforme (13), e facoltativa per quelle domestiche, in base alla scelta del singolo Stato membro.

Ciò, però, impatterà in maniera rilevante sulle risorse delle aziende e sul loro modo di operare ai fini fiscali e, pertanto, la Commissione europea supporterà le imprese:

- predisponendo delle note esplicative al fine di fornire prime indicazioni;
- istituendo appositi gruppi di lavoro e prevedendo seminari dedicati per raccogliere osservazioni e suggerimenti da parte delle Autorità finanziarie nazionali e delle imprese.

Per quanto concerne gli interventi antievasivi è utile segnalare come, al fine di garantire una maggiore efficacia della lotta contro le frodi, gli Stati membri:

- potranno introdurre la fatturazione elettronica in ambito domestico senza la preventiva autorizzazione della Commissione europea;
- saranno autorizzati:
  - a ritenere che il possesso di una fattura elettronica, emessa conformemente alla norma prescritta dalla Direttiva IVA, diventi una condizione sostanziale per poter detrarre o recuperare l'IVA dovuta o assolta;
  - ad imporre che i dati dovranno pervengano senza indugio, ai fini del controllo, all'Amministrazione fiscale (14).

Per quanto attiene alle informazioni da trasmettere nel quadro degli obblighi di comunicazione digitale per tutte le operazioni transfrontaliere (15) queste dovranno essere armonizzate (16), analoghe a quelle trasmesse attraverso gli elenchi riepilogativi, anche se sarà necessario chiedere ai soggetti passivi di fornire dati aggiuntivi, tra cui le coordinate bancarie. Informazioni che permetteranno alle Amministrazioni fiscali di poter seguire, oltre che la movimentazione fisica delle merci, anche il loro flusso finanziario.

Al fine di rendere effettivo l'obbligo dell'emissione delle fatture elettroniche, nei confronti di soggetti passivi (e persone giuridiche non soggetti passivi) verrà eliminata la condizione della previa accettazione da parte del destinatario.

Fino ad oggi diversi Stati membri si sono mossi in autonomia (ad esempio l'Italia) introducendo

obblighi di comunicazione non armonizzati a livello comunitario per documentare elettronicamente le operazioni effettuate nel loro territorio. Detti interventi comportano, però, notevoli oneri amministrativi per i soggetti passivi che operano a livello *cross border*.

Pertanto, anche la fatturazione elettronica relativa alle operazioni interne dovrà conformarsi, entro il 2035, agli *standard* dell'analogo adempimento intra-UE.

## Previsto un super "Central VIES"

Al fine di permettere un efficace monitoraggio e conseguente controllo delle operazioni transnazionali da parte delle Autorità finanziarie verrà creato un nuovo super database (c.d. *Central VIES*), supervisionato e gestito dalla Commissione europea, che includerà sia i dati delle comunicazioni digitali che le informazioni identificative dei contribuenti, incluso il loro codice IVA.

Archivio che sarà integrato con altri date base unioniali con l'intento di massimizzarne l'efficacia (17), come ad esempio il *Central Electronic System of Payment (CESOP)* (18).

Ciò permetterà anche ai clienti (soggetti passivi) di avere a disposizione quasi real time informazioni

### Note:

(12) Ciò comporterà la soppressione degli elenchi riepilogativi per la comunicazione delle operazioni intracomunitarie poiché superflui.

(13) Conformandosi alla norma europea di cui alla Decisione di esecuzione UE 1870/2017, che soddisfa la richiesta di cui all'art. 3, paragrafo 1, della Direttiva UE 55/2014, relativa alla fatturazione elettronica negli appalti pubblici.

(14) Pertanto, il termine per l'emissione di una fattura per operazioni transfrontaliere sarà fissato a dieci giorni dalla data in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta.

(15) Per garantire tale obiettivo, sembra prudente imporre, tranne esoneri appositamente autorizzato, all'acquirente/al destinatario di segnalare l'operazione.

(16) I dati da comunicare dovrebbero essere gli stesse in tutti gli Stati membri.

(17) Fascicolo interistituzionale avente ad oggetto il Progetto di Regolamento del Consiglio che modifica il Regolamento UE 904/2010 per quanto riguarda gli accordi di cooperazione amministrativa in materia di IVA necessari per l'era digitale - Accordo politico, 2022/0409(CNS), 14962/24 FISC 207, ECOFIN 1202, Consiglio dell'Unione Europea, Bruxelles, 30 ottobre 2024, considerando n. 14.

(18) Per una visione di sistema cfr. *ex multis*: G. Liberatore, "Tutti insieme (forzosamente) contro le frodi IVA nell'e-commerce", in questa *Rivista*, n. 2/2019; G. Liberatore, "Contrasto alle frodi: al via il database CESOP per il controllo dei pagamenti e-commerce", in questa *Rivista*, n. 6/2022.

attendibili sulle transazioni *intra-UE* effettuate o da porre in essere ad evitare che vengano potenzialmente coinvolti, a loro insaputa, in frodi IVA.

## Le piattaforme digitali garanti della leale concorrenza

L'economia delle piattaforme ha comportato varie e rilevanti difficoltà per l'applicazione delle norme IVA, in particolare per quanto riguarda:

- la determinazione della soggettività passiva del prestatore del servizio;
- la parità di condizioni tra le piccole e medie imprese (PMI) ed altri operatori economici.

Ciò ha prodotto una significativa distorsione della concorrenza tra le prestazioni effettuate tramite piattaforme *on line*, che spesso sfuggono all'imposta, e quelle effettuate nell'economia tradizionale, imponibili ai fini IVA.

Detta distorsione è avvertita maggiormente nei due principali settori dell'economia delle piattaforme alla base del commercio elettronico di servizi, ovvero il settore della locazione di alloggi a breve termine e quello del trasporto di passeggeri su strada.

Pertanto, il legislatore europeo ha esteso l'operatività del fornitore presunto (19) ai citati servizi se veicolati dai marketplace, nell'ipotesi in cui i prestatori effettivi ed indiretti non debbano applicare l'IVA (20), ad esempio nel caso di persone private (non soggetti passivi) o soggetti passivi che si avvalgono del regime speciale per le piccole imprese.

In aggiunta, al fine di garantire un livello minimo di coerenza tra i diversi sistemi IVA nazionali per quanto riguarda il trattamento della prestazione di servizi di locazione di alloggi a breve termine, questo viene considerato come servizio avente una funzione analoga a quella del settore alberghiero nei casi in cui sia di durata ininterrotta per un massimo di 30 notti e destinato alla stessa persona.

Tuttavia, per adattarsi alle diverse specificità nazionali del settore, i singoli Paesi possono subordinare i servizi di locazione di alloggi a breve termine al soddisfacimento di determinati criteri, condizioni e

### LA NOVITÀ

Il ViDA conferisce alla Commissione europea il potere di garantire l'uso corretto dei numeri di identificazione, anche attraverso nuove procedure di verifica. Dovrà essere adottato un atto di esecuzione con l'obiettivo di introdurre misure speciali volte a prevenire talune forme di evasione o elusione fiscale, verrà consentito il collegamento tra il numero unico di spedizione e quello di identificazione IOSS.

limitazioni, conformemente alle rispettive legislazioni nazionali.

### Armonizzata la definizione di servizio di facilitazione reso dalle piattaforme a privati

Gli Stati membri hanno fornito, e continuano a farlo, una differente interpretazione del luogo di prestazione del servizio di facilitazione reso dalle piattaforme a persone

che non sono soggetti passivi.

Pertanto, viene modificato l'art. 46-*bis* della Direttiva IVA prevedendo che il luogo della prestazione di servizi di facilitazione resi a privati, mediante l'uso di un'interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale (*marketplace*), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, sia individuato in quello in cui viene effettuata l'operazione principale in conformità della disciplina IVA.

### Potenziata la Single VAT Registration (SVR)

L'identificazione ai fini dell'IVA è, in generale, obbligatoria in ogni Stato membro in cui hanno luogo operazioni imponibili, soprattutto se effettuate verso privati consumatori.

Tuttavia, per ridurre i casi in cui sono necessarie registrazioni IVA multiple, il pacchetto *e-commerce VAT package* (21) ha introdotto nella

#### Note:

(19) Al fine di evitare che le piattaforme siano incluse, nel caso di operazioni per le quali sono considerate il "prestatore presunto", nel regime speciale delle agenzie di viaggio, viene chiarito che tali operazioni non rientrano nell'ambito di applicazione di detto regime speciale così come le agenzie di viaggio non sono incluse nella regola del "prestatore presunto". In aggiunta, qualora gli Stati membri ritengano che non vi sia una distorsione apprezzabile della concorrenza nel loro territorio il singolo Paese può escludere dall'ambito di applicazione della regola del fornitore presunto i soggetti passivi che si avvalgono all'interno del loro territorio del regime speciale per le piccole imprese, stabilendo le condizioni alle quali tale opzione è esercitata.

(20) Sono esclusi i casi in cui il prestatore effettivo fornisca un numero di identificazione IVA e dichiari di addebitare l'imposta.

(21) Composto principalmente dalla Direttiva UE 2017/2455 e n. 2019/1995, di modifica della Direttiva IVA.

Direttiva IVA una serie di misure volte a ridurre al minimo tale necessità.

Tali novità normative hanno riformato, dal primo luglio 2021, la tassazione ai fini IVA delle attività di commercio elettronico transfrontaliero tra imprese e consumatori privati riducendo la distorsione della concorrenza, migliorando l'efficacia dell'utilizzo degli strumenti previsti dalla cooperazione amministrativa e semplificando gli adempimenti, *in primis* attraverso l'utilizzo onnicomprensivo dello sportello unico.

Nonostante le citate modifiche abbiano conseguito risultati ampiamente positivi si è avvertita l'esigenza di apportare ulteriori miglioramenti e ridurre le registrazioni IVA multiple attraverso un utilizzo più esteso del regime dello sportello unico.

In particolare:

- il regime OSS UE potrà essere applicato ad altre tipologie di cessioni di beni, tra cui le vendite nazionali effettuate da soggetti passivi che non sono stabiliti nello Stato membro di consumo (22);
- le cessioni transfrontaliere di gas naturale, elettricità, riscaldamento e raffreddamento, saranno considerate vendite a distanza e, pertanto, potranno essere dichiarate nel regime dello sportello unico;
- verrà novellato un nuovo regime speciale con l'intento di semplificare gli obblighi di conformità in materia di IVA associati a taluni trasferimenti di beni propri (23). In aggiunta, verrà previsto che quando un trasferimento di beni propri è effettuato da un soggetto passivo per conto di un altro operatore economico, nella misura in cui lo spostamento non avviene su esplicita richiesta di quest'ultimo, il primo sarà tenuto a comunicare al proprietario dei beni talune informazioni relative al trasferimento.

### **Limitate le frodi nel regime IOSS**

L'introduzione del regime d'importazione ha mostrato un'alta incidenza di comportamenti evasivi, in particolare per un abuso nell'utilizzo dei relativi codici identificativi.

Pertanto, il ViDA conferisce alla Commissione europea il potere di garantire l'uso corretto dei numeri di identificazione, anche attraverso nuove procedure di verifica. Dovrà essere adottato un atto di esecuzione con l'obiettivo di introdurre misure

speciali volte a prevenire talune forme di evasione o elusione fiscale, verrà consentito il collegamento tra il numero unico di spedizione e quello di identificazione IOSS (24).

### **Reverse charge esterno obbligatorio**

Sempre in tema di rafforzamento del SVR, il ViDA introdurrà l'obbligo dell'inversione contabile nei casi in cui il soggetto passivo (fornitore o prestatore) non sia stabilito né identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro in cui l'imposta è dovuta mentre a fini del controllo tali operazioni dovranno essere riportate negli elenchi riepilogativi.

In aggiunta, gli Stati membri potranno applicare, facoltativamente, il meccanismo del *reverse charge* anche alle vendite effettuate da operatori non stabiliti, indipendentemente dallo *status* del cliente.

### **Aggiustamenti minori**

Il ViDA apporta, altresì, aggiustamenti alla disciplina nel settore delle vendite a distanza.

Viene modificato l'ambito oggettivo della c.d. soglia di protezione, fissata a diecimila euro (25), garantendo così che solo le vendite a distanza intracomunitarie di beni ceduti a partire dallo Stato membro in cui è stabilito il soggetto passivo siano incluse nel calcolo della soglia. In tal modo saranno escluse le vendite a distanza effettuate a partire da magazzini di beni situati in un altro Paese comunitario.

Viene chiarito che tutte le prestazioni di servizi da imprese a privati consumatori, fornite all'interno dell'Unione Europea da soggetti passivi stabiliti al di fuori della stessa, rientrano nell'ambito del regime speciale OSS non UE, e non solo le prestazioni a destinatari stabiliti nel territorio comunitario.

#### **Note:**

(22) Ciò eviterà che le imprese debbano registrarsi ai fini dell'IVA in ciascuno Stato membro in cui hanno luogo tali cessioni di beni ai consumatori.

(23) Viene soppresso gradualmente il regime di *call-off stock* poiché il nuovo regime speciale per i trasferimenti di beni propri comprende anche le operazioni di *call-off stock*.

(24) Nuovo paragrafo 1-bis, inserito all'art. 143 della Direttiva IVA con decorrenza dall'entrata in vigore del progetto di Direttiva in commento, ovvero il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea.

(25) Di cui all'art. 59-*quater* della Direttiva IVA.

Vengono estesi i regimi OSS (26) al fine di includere le cessioni e le prestazioni ad aliquota zero ed in esenzione che consentono il diritto a detrazione.

## Il lungo crono programma

Come anticipato, le novità contenute nel ViDA comportano, soprattutto con riferimento agli obblighi DDRs, dei necessari, lunghi e complessi tempi di implementazione, sia da parte delle Amministrazioni fiscali che delle imprese.

Pertanto, la Commissione europea, anche a seguito delle trattative intervenute dopo la pubblicazione delle proposte legislative, ha rivisto ed ha concesso più flessibilità agli Stati membri nel recepire le nuove disposizioni.

Di seguito riportiamo un elenco cronologico dell'entrata in vigore dei principali interventi.

Dal 2025, ovvero 20 giorni dall'adozione del ViDA, non sarà più necessaria l'autorizzazione della Commissione Europea per introdurre l'obbligo di fatturazione elettronica a livello nazionale; l'emissione delle fatture elettroniche non sarà più subordinata al consenso del cliente; la Commissione europea potrà adottare delle misure speciali per prevenire le frodi IVA sui numeri di identificazione IOSS;

Dal primo gennaio 2027 dovranno essere aggiornate le disposizioni relative al commercio elettronico (es. modifica della soglia di protezione per le vendite a distanza B2C); le cessioni transfrontaliere di gas naturale, elettricità, riscaldamento e raffreddamento saranno considerate vendite a distanza e, pertanto, potranno essere dichiarate nel regime dello sportello unico.

Dal primo luglio 2028 entreranno in vigore le novità sulla SVT così come potrà essere introdotta, su base facoltativa, l'estensione del fornitore presunto alle *ride & accommodation sharing platforms* mentre dal primo gennaio 2030 tale regola diverrà obbligatoria, tranne che in ipotesi residuali.

Dal primo luglio 2030 saranno obbligatori i DRRs basati sulla fatturazione elettronica per le operazioni transnazionali comunitarie B2B ed armonizzati, con gli *standard* unioniali, i modelli di fatturazione elettronica nazionali, ad eccezione di quelli esistenti prima del 2024.

Infine, dal primo gennaio 2035, anche questi ultimi dovranno essere armonizzati con gli *standard* unioniali (tra cui l'Italia).

## Le dichiarazioni che accompagnano il ViDA

Insieme all'approvazione, da parte dell'Ecofin, del pacchetto ViDA, sono state effettuate delle interessanti dichiarazioni che riportiamo di seguito (27).

In riferimento al regime IOSS il Consiglio ritiene di incentivarne, in futuro, l'utilizzo anche se è stata abbandonata l'idea, per il momento, di renderlo obbligatorio.

Il Consiglio e la Commissione hanno convenuto, in riferimento all'art. 14, paragrafo 4, della Direttiva IVA, di valutare, nei prossimi negoziati, l'estensione della definizione di "vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi" anche alle cessioni di beni dai depositi doganali, tenendo conto, comunque, dei possibili effetti in termini di evasione e frode.

La Spagna, con riferimento all'introduzione del modello del prestatore presunto, di cui all'art. 28-bis della Direttiva IVA, ha manifestato l'intenzione di applicare tale regola in anticipo, avvalendosi della procura prevista dall'art. 395 della Direttiva IVA.

## Osservazioni conclusive

Giustamente la Commissione europea (28) plaude all'approvazione del pacchetto relativo all'IVA nell'era digitale, ma qualche remora su alcuni ambiti resta, soprattutto in chiave politica ed europeista. Spesse volte appare arduo combinare esigenze ed azioni di semplificazione con strumenti di controllo poiché le prime riducono i livelli di efficacia ed efficienza dei secondi.

Proprio detta circostanza si è verificata con l'approvazione del pacchetto oggetto di commento.

Il ViDA viene definita *"the biggest VAT reform since the Single Market. It is indeed a wide reform package proposed by the European Commission in 2022 to modernise and simplify the EU's VAT (Value Added Tax) systems. In short, ViDA aims to create a more efficient and digital system for VAT"*

### Note:

(26) Di cui al titolo XII, capo 6, della Direttiva IVA.

(27) Cfr. Fascicoli interistituzionali: 2022/0407(CNS) 2022/0410 (NLE) 2022/0409(CNS), 14964/24 ADD 1, FISC 209 ECOFIN 1204, Consiglio dell'Unione Europea, Bruxelles, 30 ottobre 2024.

(28) Cfr. *Viva la ViDA! What does VAT in the Digital Age mean for business and Member States?*, Insights from Maria Elena Scoppio, Director for indirect taxation and tax administration at DG TAXUD, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 28 November 2024.

*obligations, while reducing administrative burdens, and tackling tax fraud*".

Nel mentre, però, in attesa del necessario recepimento normativo ma soprattutto tecnologico del ViDA, in particolare dei DRRs, il sistema dell'IVA è preda di ingenti frodi (29).

In particolare, considerato lo stringente collegamento tra tale fenomeno illecito e le organizzazioni criminali strutturate, rilevanti risorse economiche e finanziarie vengono sviate (agevolmente) in attività riprovevoli limitando il perseguimento dell'interesse fiscale degli Stati membri, ma anche dell'Unione Europea, minando la corretta concorrenza tra le aziende (poiché gli introiti illeciti vengono reinvestiti in attività alla luce del sole) e permettendo altri reati con un effetto circolare (es. riciclaggio e traffico di droga) (30).

Ciò esige che vengano individuate delle soluzioni alternative e di breve periodo.

Con riferimento alla regola del fornitore presunto alle *ride & accommodation sharing platforms* sorgono delle questioni di sistema sui requisiti genetici dell'IVA. Infatti, ritenere imponibili delle prestazioni fornite da privati solo perché veicolate dai *marketplace* potrebbe scardinare le regole del tributo che impongono la tassazione delle sole operazioni compiute da operatori economici (31).

Infine, è innegabile il rilevante apporto fornito dallo sportello unico in termini di semplificazione degli adempimenti *cross border*, ancor più con la sua estensione prevista dal ViDA, ovvero dall'ulteriore utilizzo nelle operazioni B2B intracomunitarie (comunque ancora in fase di approvazione) (32).

Diversamente è altrettanto dimostrato che il regime speciale non permette un soddisfacente livello di controllo delle operazioni transnazionali poiché gli *audit* sono ancora limitati, quasi esclusivamente, all'ambito domestico e l'Unione Europea soffre ancora un basso livello di "solidarietà fiscale" tra gli Stati membri (33).

---

#### Note:

(29) Cfr *ex multis*: "Investigation 'Moby Dick': Mafia clans invest in €520 million VAT fraud", *EPPO news*, 14 November 2024; "Investigation Admiral 2.0: Europe's biggest VAT fraud with links to organised crime", *Eppo News*, 28 November 2024.

(30) Così come evidenziato dal recente *Report* dell'*European Public Prosecutor's Office* (c.d. EPPO). Per un approfondimento cfr. G. Liberatore, "La Procura europea alza l'attenzione sulle frodi IVA", in questa *Rivista*, n. 5/2024.

(31) Per un approfondimento cfr. G. Liberatore, "Le piattaforme digitali garanti della riscossione e della leale concorrenza nell'IVA ma a quale prezzo?", in questa *Rivista*, n. 6/2023.

(32) Per un approfondimento cfr. *ex multis*: G. Liberatore, "Al via il regime IVA definitivo intracomunitario. Ma sarà semplice, efficiente e senza frodi?", in questa *Rivista*, n. 1/2018; G. Liberatore, "L'IVA intra-UE si fa bella, sicura e facile", in questa *Rivista*, n. 10/2018.

(33) Le uniche evidenze ufficiali in tema di *audit* relativo allo sportello unico, attualmente disponibili, sono contenute nella Relazione n. 12/2019 della Corte dei Conti europea denominata "Il commercio elettronico: molti problemi relativi alla riscossione dell'IVA e dei dazi doganali non sono stati ancora risolti" ma da come si evince dal titolo non sembrano proprio incoraggianti. Per un approfondimento cfr. G. Liberatore, "La cooperazione fiscale comunitaria: debole *longa manus* della sovranità fiscale", in *Dir. prat. trib. int.*, n. 2/2022; G. Liberatore, "One Stop Shop: un sistema 'semplice' ma esposto al rischio evasione", in questa *Rivista*, n. 5/2022.

È il caso di ricordare che già al momento delle intenzioni della Commissione europea di estendere il *Mini One Stop Shop* nel *One Stop Shop* esistevano delle non trascurabili preoccupazioni sulla sua resistenza ai comportamenti evasivi e frodatori. Cfr G. Liberatore, "Dal MOSS all'OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quel che luccica", in *il fisco*, n. 28/2015.

# SPECIALE CONTROLLO DI GESTIONE



## Business plan in excel

**Antonio Ferrandina,  
Fabrizio Carriero**

**LIBRO + SOFTWARE**  
**"Business Planner"**

- analisi e struttura del piano di business
- esempi operativi
- software applicativo
- business tools



## Valutazione d'azienda

*A cura di Stefano Pozzoli*

**LIBRO + APPLICAZIONE EXCEL**

- metodi di valutazione
- principi italiani di valutazione dell'OIV
- aziende in perdita
- casi particolari



## Excel per il controllo di gestione e la finanza aziendale

**Giovanni Fiore**

**LIBRO + APPLICAZIONE EXCEL**

- Costruzione di modelli per:
- l'analisi di bilancio
  - il budget
  - le strategie finanziarie

## Pacchetto VIDA: origine ed evoluzione dell'IVA nell'era digitale

di Francesco Grandolfo, Giuseppe Cammareri e Marco Bonfiglio

### L'approfondimento

Il 5 novembre 2024 l'ECOFIN ha raggiunto un accordo su un pacchetto legislativo sull'IVA nell'era digitale (ViDA). Il pacchetto - composto da tre proposte che mirano a contrastare le frodi sull'IVA, a sostenere le imprese e a promuovere la digitalizzazione - ha origini che partono da lontano e rappresenta una pietra miliare per la transizione digitale e un passo significativo per migliorare la competitività dell'UE. Si propone un'analisi retrospettiva degli step che hanno preceduto il pacchetto per meglio comprenderne genesi, finalità, novità e limiti.

#### Riferimenti

Direttiva CE 112/2006  
Ecofin 5 novembre 2024

### Origine del pacchetto VIDA

Il VIDA (*VAT in the Digital Age*), ossia Imposta sul Valore Aggiunto nell'Era Digitale, è un pacchetto di provvedimenti che mirano a modernizzare l'impianto normativo del sistema IVA dell'Unione Europea, rendendolo più resistente rispetto al fenomeno fraudolento, più adeguato alle sfide derivanti dallo sviluppo della *platform economy*, più semplice per gli operatori economici coinvolti (1).

Non si fa mistero del motivo per il quale tale modernizzazione venga avvertita come fortemente necessaria, sia da parte dell'Unione Europea che dalle Amministrazioni finanziarie dei Paesi membri: la perdita di gettito fiscale dovuta all'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, infatti, ammonta a quasi cento miliardi di euro su base annua (2).

L'imposta sul valore aggiunto, inoltre, non costituisce un'ingente voce di bilancio soltanto per i singoli

Stati membri, ma anche per l'Unione Europea: come si ricorda nel COM (2022) n. 701, infatti, "lo 0,3% dell'IVA riscossa a livello nazionale è trasferito all'UE a titolo di risorse proprie e rappresenta il 12% del bilancio totale dell'UE" (3)-(4). Ma la perdita di gettito fiscale, a ben vedere, è un leitmotiv del VIDA da ben prima del 2022.

### 2019

Il 6 dicembre 2019 si svolge, a Bruxelles, un seminario chiamato "*VAT in the Digital Age*" il cui primo intervento, a cura di un docente e ricercatore presso il *German Research Center for Artificial Intelligence*, ha ad oggetto l'impiego dell'intelligenza artificiale, della robotica, del *Machine Learning* e del *Deep Learning* per automatizzare il sistema fiscale. L'impiego delle nuove tecnologie potrebbe prestarsi, in particolare, al rapido confronto tra copiose quantità di dati, alla ricerca delle anomalie in essi contenute: in altre parole, ben si presterebbe al controllo erariale mirato alla prevenzione e al contrasto dell'evasione dell'imposta.

L'evento, che ha il fine dichiarato di favorire il confronto su temi quali "il potenziale dell'utilizzo di tecnologie avanzate come la *blockchain* nel

**Francesco Grandolfo** - Partner - BDO Tax S.r.l. Stp

**Giuseppe Cammareri** - VAT manager - BDO Tax S.r.l. Stp

**Marco Bonfiglio** - Senior VAT consultant - BDO Tax S.r.l. Stp

#### Note:

(1) Mutuando dalla descrizione fornita dalla Commissione Europea nella pagina web dedicata al pacchetto VIDA - [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida_en).

(2) In tal senso la Commissione Europea nella pagina web dedicata al pacchetto VIDA - [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida_en) in cui riprende, a sua volta, il 2023 VAT GAP Report.

(3) In tal senso il nel COM(2022) n. 701 il quale riprende, a pag. 1, i dati forniti dall'Eurostat.

(4) Giova ricordare, in questa sede, che i "COM" sono documenti della Commissione Europea contenenti proposte legislative, chiarimenti e comunicazioni.

settore dell'IVA" (5) si rivela, difatti, il banco di prova per saggiare le posizioni di alcuni governi in merito al *digital VAT reporting*.

## 2020

“La crisi senza precedenti della COVID-19 ha gravemente perturbato le economie dell'UE e del resto del mondo”: questo l'*incipit* del COM (2020) n. 312, mirato ad affrontare il tema di un'economia sempre più digitale e sempre più tecno-centrica in un contesto, quello pandemico, denotato da una profonda incertezza.

Proprio allo scopo di affrontare un tema così delicato, la Commissione Europea prende le mosse dalla “conferenza organizzata dalla Commissione nel dicembre 2019 sull'IVA nell'era digitale”, che ha certamente “posto in risalto la necessità di approfondire la riflessione in questo settore” (6). Il COM (2020) n. 312, dunque, partendo dagli spunti emersi durante il seminario del 6 dicembre 2019, fornisce ulteriori idee riguardo al futuro dell'IVA nell'era digitale.

In particolare, si chiarisce che il VIDA costituirà un insieme di provvedimenti distinti da quelli contenuti nel pacchetto “IVA nel commercio elettronico”, avente ad oggetto la disciplina dell'OSS e dell'IOSS, con ciò conferendo al pacchetto la dignità di una misura autonoma.

Ad ogni modo, il *Mini One Stop Shop* (c.d. MOSS) (7) ha certamente contribuito a ridurre il numero di identificazioni ai fini IVA o di ricorsi all'istituto del rappresentante fiscale nei Paesi dell'Unione Europea nei quali i soggetti passivi non siano stabiliti o residenti, ma non ha azzerato il fenomeno: nell'anno 2020 molte transazioni imponibili richiedono, infatti, registrazioni ai fini IVA in Paesi ulteriori rispetto a quello di stabilimento o residenza.

Alla luce di tali premesse, la Commissione Europea esplicita il primo punto programmatico del pacchetto VIDA: “un'unica registrazione ai fini dell'IVA nell'UE, con la quale i contribuenti potranno fornire servizi e/o vendere beni ovunque nell'Unione” (8).

## IN SINTESI

Il COM (2020) n. 312 pone l'accento su un tema che diventerà un pilastro dell'odierno pacchetto VIDA: la certificazione delle operazioni. Il ruolo della fatturazione elettronica in questa fase è cruciale: è principalmente a partire da questa, infatti, che possono prendere le mosse tutti gli adempimenti ulteriori che dipendono dalla certificazione delle operazioni.

A riguardo risulta particolarmente eloquente il dato fornito dall'Osservatorio delle Partite IVA del Ministero dell'Economia e delle Finanze che, con riferimento al panorama italiano relativo all'anno 2020, rileva un “forte aumento di partite IVA avviate da soggetti non residenti (+42,9%), connesso alla crescita del settore delle vendite *on line* che presentava

*trend* in aumento anche nel 2019” (9).

Dopo la registrazione IVA, il COM (2020) n. 312 pone l'accento su un tema che diventerà un pilastro dell'odierno pacchetto VIDA: la certificazione delle operazioni. Il ruolo della fatturazione elettronica in questa fase è cruciale: è principalmente a partire da questa, infatti, che possono prendere le mosse tutti gli adempimenti ulteriori che dipendono dalla certificazione delle operazioni.

Nel 2020, anno di pubblicazione del COM in commento, la fatturazione elettronica è uno strumento sconosciuto ad alcuni Paesi membri dell'Unione Europea e ben sperimentato in altri, tra i quali l'Italia, in cui è obbligatorio con riferimento alla maggior parte delle transazioni nazionali già dal 1° gennaio 2019.

Grazie all'ampliamento della diffusione e dell'efficacia della fatturazione elettronica è possibile, a parere della Commissione Europea, implementare il ricorso alle dichiarazioni precompilate.

È questo, a sua volta, un ulteriore ed ambizioso obiettivo del documento in commento: quello che

## Note:

(5) In tal senso la Commissione Europea nella pagina web dedicata all'evento *VAT in the Digital Age* - [https://taxation-customs.ec.europa.eu/events/vat-digital-age-2019-12-06\\_en?prefLang=it](https://taxation-customs.ec.europa.eu/events/vat-digital-age-2019-12-06_en?prefLang=it).

(6) COM(2020) n. 312, punto n. 2.2.

(7) Portale web, poi confluito nel pacchetto OSS, che consentiva ai soggetti passivi di assolvere l'imposta sul valore aggiunto dovuta sui servizi di telecomunicazione, di tele-radiodiffusione ed elettronici (c.d. ambito “TTE”) prestati nei riguardi di consumatori finali situati in altri Paesi membri dell'Unione Europea, per mezzo di un'unica registrazione IVA.

(8) COM(2020) n. 312, punto n. 3.1.

(9) Osservatorio sulle partite IVA - Sintesi dei dati dell'anno 2020, Ministero dell'Economia e delle Finanze.

# Digital economy

le dichiarazioni IVA siano “precompilate il più possibile” (10).

Per quanto concerne la dichiarazione IVA la Commissione Europea propone, per i soggetti passivi che effettuano cessioni beni o prestazioni di servizi nei confronti di consumatori situati in Paesi diversi da quello di residenza o stabilimento, che questi possano usufruire di un dichiarativo unico all'interno del quale esporre tutte le vendite ad acquirenti finali effettuate nel territorio dell'Unione Europea.

La proposta non è una novità assoluta: si legge, infatti, nel sito internet della Commissione Europea, che “oggi è stata proposta dalla Commissione una nuova dichiarazione IVA *standard* che potrà ridurre i costi per le imprese dell'UE fino a quindici miliardi di euro all'anno. L'obiettivo di questa iniziativa è ridurre gli oneri burocratici per le imprese, agevolare il rispetto degli obblighi fiscali e rendere più efficienti le amministrazioni fiscali in tutta l'Unione” (11). Correva l'anno 2013. Curiosamente, tra la proposta di rivedere il regime IVA delle agenzie di viaggio (punto n. 22) e quella di tassare più ecologicamente il settore del trasporto di passeggeri (punto n. 24) ritroviamo, quasi *en passant*, la proposta riguardante la modifica della disciplina dell'economia delle piattaforme: sarà, infatti, “esaminato il possibile ruolo delle piattaforme per garantire la riscossione dell'imposta” (12).

## 2021

Con riferimento all'anno 2021 l'Osservatorio delle Partite IVA del Ministero dell'Economia rileva, relativamente al panorama italiano, un “notevolissimo aumento di partite IVA avviate da soggetti non residenti (+185,6%), connesso alla crescita del settore delle vendite *on line*” (13).

Tuttavia, il 1° luglio 2021 viene ulteriormente ampliata, in Italia, la portata del VAT *e-commerce package*: diventano, infatti, operativi gli sportelli OSS (acronimo di *One Stop Shop*) e IOSS (abbreviazione di *Import One Stop Shop*), all'interno dei quali confluisce lo sportello MOSS. Questo provvedimento può considerarsi, *a posteriori*, tra le cause di un'inversione di tendenza relativamente al fenomeno delle partite IVA avviate da soggetti non residenti, certamente non ravvisabile e non anticipabile nel 2021.

Più nel dettaglio, l'entrata in vigore degli sportelli OSS e IOSS ha lo scopo di agevolare alcune transazioni che, in precedenza, avrebbero fatto sorgere per il soggetto passivo venditore l'obbligo di registrazione, in un Paese terzo rispetto a quello di stabilimento o di residenza, allo scopo di assolvere l'imposta su valore aggiunto su talune transazioni. A titolo esemplificativo, si pensi al caso del *One Stop Shop*, grazie al quale un soggetto passivo non ha più bisogno di partite IVA multiple nel territorio dell'Unione Europea per prestare servizi rilevanti nel Paese di stabilimento dei consumatori finali, nel caso in cui quest'ultimi siano situati in Paesi membri differenti da quello di stabilimento del prestatore.

Se, dunque, come si è accennato in precedenza, il VIDA costituisce un nucleo di proposte normative distinto ed autonomo rispetto al Pacchetto IVA per il commercio elettronico, non si può neppure ignorare come, con riferimento all'obiettivo *Single VAT Registration* (Unica Registrazione ai fini IVA nell'Unione Europea), i due provvedimenti cercano di scalfire da differenti angolazioni la medesima superficie. Si dirà in seguito come, con riferimento al progetto di Registrazione Unica, il pacchetto VIDA si consoliderà proprio sulle fondamenta poste dal Pacchetto IVA per il commercio elettronico, integrandone la portata normativa ed aumentandone l'efficacia.

Con riferimento, poi, all'ulteriore pilastro del VIDA, ossia quello relativo alla certificazione delle operazioni, il 18 e il 19 novembre 2021 il comitato Eurofisc si riunisce per discutere del delicato tema dei *Digital Reporting Requirements*, o “DRR”, la cui funzione antifrode, anche alla luce delle proposte contenute nel pacchetto VAT *in the Digital Age*, potrebbe rivelarsi decisiva per contrastare il VAT *gap*. Il concetto stesso di certificazione delle operazioni sembra, in questa sede, assumere connotati lievemente meno sfumati: si discute, infatti, di uno *standard* unico di fatturazione

### Note:

(10) COM(2020) n. 312, punto n. 3.2.

(11) Si v. [ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/ip\\_13\\_988](http://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/ip_13_988), articolo pubblicato in data 13 ottobre 2013.

(12) COM(2020) n. 312, punto n. 23.

(13) Osservatorio sulle partite IVA - Sintesi dei dati dell'anno 2021, Ministero dell'Economia e delle Finanze.

elettronica che, in tempo reale, consentirebbe di trasmettere i dati relativi alle transazioni *cross-border*. Sembrerebbe plausibile, sulla base della definizione nota nel 2022, una sovrapposizione - quantomeno parziale - rispetto alla funzione svolta dai modelli INTRASTAT (o, con riferimento agli Stati membri che li hanno implementati, al contenuto dei modelli *European Sales Listing*, “ESL”, ed *European Purchase Listing*, “EPL”, non utilizzati dagli operatori italiani).

Per quanto concerne l'ultimo pilastro, relativo alla c.d. Economia delle piattaforme, si segnala che a far data dal 1° luglio 2021, le piattaforme che facilitano cessioni di beni o prestazioni di servizi tramite l'ausilio di un'interfaccia elettronica sono tenute ad ulteriori obblighi documentali rispetto ad un soggetto passivo “ordinario”: difatti, l'art. 242-*bis* della Direttiva 112/2006 UE stabilisce da tale momento che questi debbano conservare la documentazione (14) relativa alle transazioni agevolate dalle piattaforme. È, questa, un'ulteriore conseguenza dell'entrata in vigore del VAT *e-commerce package*, i cui effetti sul Pacchetto VIDA si apprezzeranno in seguito.

Nel 2021 entra, inoltre, in vigore l'art. 14-*bis* della Direttiva 112/2006 che, con riferimento ai soggetti passivi che facilitano le transazioni tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, istituisce la figura del c.d. fornitore presunto: potenzialmente inquadrabile come sostituto di imposta nel mondo IVA, l'istituto presuppone che la piattaforma stessa si consideri, con riferimento a talune transazioni, come il soggetto passivo che abbia effettivamente posto in essere la cessione di beni realizzata tramite l'interfaccia elettronica (nessuna menzione, invece, viene fatta con riferimento alle prestazioni di servizi).

La reciproca integrazione dei provvedimenti contenuti nel pacchetto VIDA e di quelli attribuibili al VAT *e-commerce package* sembra, dunque, sottintendere che il primo, pur mantenendo una propria autonomia giuridica e concettuale, si ponga come naturale prosecuzione e sviluppo dei progetti normativi inaugurati e (parzialmente) realizzati dal secondo.

## 2022

Nel 2022 si riscontra un “considerevole calo di partite IVA avviate da soggetti non residenti (-51,3%)” (15): il dato si può interpretare non

soltanto come conseguenza dell'allontanarsi dal periodo pandemico, come si legge nella Sintesi dei dati dell'anno 2022 prodotta dall'Osservatorio sulle partite IVA del Dipartimento delle Finanze, ma anche come effetto dell'entrata in vigore degli sportelli OSS e IOSS a far data dal secondo semestre dell'anno prima.

Per quanto riguarda il pacchetto VIDA, con specifico riferimento alla Registrazione Unica IVA nell'Unione Europea, l'8 dicembre 2022 viene pubblicato il COM (2022) n. 701 della Commissione Europea, documento in cui si insiste fortemente sulla necessità di evitare che i soggetti passivi siano obbligati a richiedere e gestire posizioni IVA multiple nei Paesi membri dell'Unione. Per far ciò, la Commissione Europea propone di “migliorare e ampliare i sistemi esistenti dello sportello unico (OSS)/dello sportello unico per le importazioni (IOSS)”, aumentando anche il ricorso allo strumento “dell'inversione contabile, al fine di ridurre al minimo i casi in cui un soggetto passivo è tenuto a registrarsi in un altro Stato membro” (16). Per quanto concerne l'inversione contabile, la Commissione Europea propone di riformare l'art. 194 della Direttiva 112/2006 UE: la norma prevede che i singoli Stati membri possano decidere liberamente - con riferimento alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo non residente e non stabilito nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'imposta nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito o residente - che sia l'acquirente a farsi carico dell'assolvimento dell'IVA. La proposta della Commissione Europea è finalizzata alla rimozione della facoltà di scelta dei singoli Stati, al fine di rendere il meccanismo dell'inversione contabile un obbligo generalizzato nel caso descritto.

L'Italia, peraltro, è tra i Paesi che hanno beneficiato della facoltà prevista all'art. 194 della Direttiva IVA, consentendo ai soggetti passivi esteri di effettuare talune transazioni rilevanti nel territorio dello

### Note:

(14) Si v. artt. 54-*bis*, 54-*ter* e 54-*quater* del Regolamento di esecuzione del Consiglio n. 282/2011, nonché l'art. 243 della Direttiva 112/2006 UE.

(15) Osservatorio sulle partite IVA - Sintesi dei dati dell'anno 2022, Ministero dell'Economia e delle Finanze.

(16) COM(2022) n. 701, pag. 3.

# Digital economy

Stato italiano senza partite IVA locali (si pensi alla previsione di cui all'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972).

Tale semplificazione, tuttavia, si accompagna ad un adempimento ulteriore, consistente nell'inclusione delle transazioni effettuate ai sensi dell'art. 194 della Direttiva IVA negli elenchi di cui all'art. 262 della medesima Direttiva: nel sistema fiscale italiano, dunque, sorgerebbe un obbligo di inclusione di tali transazioni all'interno dei Modelli INTRASTAT.

In ottica di riduzione del numero delle registrazioni IVA europee, inoltre, la Commissione Europea propone di aggiungere al novero delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi gestibili tramite gli sportelli OSS e IOSS ulteriori transazioni: ad esempio, le vendite a distanza intracomunitarie di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione e d'antiquariato (disciplinate dall'art. 35 della Direttiva 112/2006 UE che prevede, in ottica antifrode, una deroga rispetto alle ordinarie regole sulla territorialità); le cessioni nazionali di beni effettuate in regime del margine nei confronti di un altro soggetto passivo; etc.

Talune proposte, inoltre, puntano ad ampliare notevolmente l'efficacia e la funzionalità di alcune norme: è questo il caso della proposta di riforma dell'art. 359 della Direttiva 112/2006. La disposizione prevede, nella formulazione del 2022, che i soggetti passivi *extra*-unionali possano aderire allo sportello IOSS, prestando servizi per via elettronica nei confronti di consumatori finali, purché quest'ultimi siano stabiliti, residenti o abbiano l'indirizzo permanente nel territorio dell'Unione Europea. La Commissione Europea propone, pertanto, di rimuovere ogni riferimento al requisito del luogo di stabilimento, all'indirizzo o alla residenza dell'acquirente, ferma la sola necessità che questi sia effettivamente un consumatore finale.

Particolarmente rilevante, poi, la proposta di includere nell'elenco di transazioni comunicabili tramite lo sportello OSS anche i trasferimenti transfrontalieri di beni propri, cui si affiancherebbero precisi obblighi documentali *ad hoc*, relativi alla certificazione della movimentazione della merce trasferita da un Paese all'altro.

Potrebbe trattarsi, a ben vedere, di un'estensione della previsione dell'art. 17-*bis* della Direttiva 112/2006 UE in tema di *call-off stocks* che, nel

richiamare l'art. 262 della menzionata Direttiva stabilisce (per lo meno volgendo lo sguardo alla disciplina fiscale italiana) l'obbligo di includere tali transazioni nei modelli INTRASTAT.

Venendo alla *platform economy*, altro pilastro del VIDA, la Commissione Europea riconosce che "il settore dei trasporti e quello della ricettività sono stati esplicitamente individuati dallo studio come settori in cui la disparità in materia di IVA è più evidente (...)" (17). La disparità deriva non soltanto dalla competizione con altri settori, quali quello alberghiero o quello gestito dalle società di taxi private, ma anche dalla carenza di regole chiare con riferimento all'imposta sul valore aggiunto.

In questo panorama, la Commissione Europea propone che le piattaforme che facilitano le prestazioni di servizi nei settori del trasporto passeggeri e dell'alloggio a breve termine divengano responsabili della riscossione e del pagamento dell'IVA alle Autorità fiscali quando i loro utenti non lo facciano, ad esempio perché sono piccole imprese o fornitori individuali (18). Una regola uniforme di portata europea potrebbe, effettivamente, semplificare l'esercizio della propria attività economica per quelle piattaforme digitali che, sfruttando la portata tendenzialmente illimitata delle nuove tecnologie, sono chiamate a rapportarsi con tante norme e prassi differenti quanti sono i Paesi membri dell'Unione Europea.

Il processo di unificazione e di esercizio omogeneo della propria attività economica nell'Unione, a propria volta, non sarebbe possibile senza implementare un sistema unitario di fatturazione elettronica europea.

La fatturazione elettronica è, proprio nell'esperienza italiana, uno strumento di contrasto al fenomeno fraudolento non soltanto valido, ma rapido, perché consente la trasmissione pressoché immediata di dati che riguardano venditore e acquirente: tali dati, a propria volta, rimangono nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, consentendo ai verificatori una reattività altrimenti impensabile in un sistema fondato sulla fattura cartacea.

---

#### Note:

(17) COM(2022) n. 701, pag. 7.

(18) Riprendendo la descrizione disponibile sul sito della Commissione Europea nella sezione dedicata al pacchetto VIDA - [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida_en).

Non è, forse, casuale che nel COM (2022) n. 701 i modelli disciplinati dall'art. n. 262 della Direttiva 112/2006 UE siano definiti "obsoleti". Tuttavia, la Commissione Europea non avanza in questa sede una proposta esplicita di sostituzione dei modelli INTRASTAT con lo strumento della fatturazione elettronica: curiosamente, si propone di ricorrere ad un nuovo sistema di *digital reporting*, caratterizzato dallo scambio dei dati in tempo reale e dalla qualità superiore di questi. Viene definito un termine di due giorni lavorativi dall'emissione della fattura (o dalla data in cui la fattura avrebbe dovuto essere emessa) per trasmettere i dati, sancendo altresì che gli Stati membri mettano a disposizione degli operatori idonei mezzi per tale trasmissione.

## 2023

Nel 2023 l'Osservatorio delle partite IVA rileva, nel nostro Paese, una diminuzione di avviamenti pari al 9,8% per i soggetti non residenti rispetto all'anno precedente (19). Si consolida dunque, anno dopo anno, l'efficacia degli sportelli OSS e IOSS (istituiti con il VAT *e-commerce package*) con riferimento all'obiettivo del Pacchetto VIDA di una Registrazione IVA Unica nell'Unione Europea. Sembra sempre più plausibile, in quest'ottica, realizzare l'obiettivo espresso nel VIDA ampliando l'elenco di transazioni effettuabili tramite i citati sportelli. Non si annoverano, tuttavia, rilevanti novità con riferimento a questo, pur fondamentale, pilastro del sistema VIDA.

Il 2023 è anche l'anno in cui viene promulgato il D.Lgs. n. 153 del 18 ottobre il quale, in recepimento della Direttiva unionale n. 284/2020, inserisce nel D.P.R. n. 633/1972 il Titolo II-*bis*, rubricato "Obblighi generali dei prestatori di servizi di pagamento" e contenente gli artt. 40-*bis*, 40-*ter*, 40-*quater*, 40-*quinquies* e 40-*sexies*.

Viene, in particolare, istituito un meccanismo avente ad oggetto obblighi comunicativi vertenti sui prestatori di servizi di pagamento per i quali l'Italia è lo Stato membro di origine, i quali sono tenuti a mettere a disposizione dell'Agenzia delle entrate alcuni dati in loro possesso. Successivamente, l'Agenzia delle entrate trasmette tali informazioni al sistema elettronico centrale di informazioni sui pagamenti (c.d. "CESOP"). È questa una manovra che viene percepita, da parte degli operatori, come anticipatoria rispetto agli obiettivi

del VIDA in tema di *Digital Reporting Requirements*.

Per quanto concerne l'Economia delle Piattaforme, invece, l'ECON (acronimo di *Economic and Monetary Affairs*), commissione dell'Unione Europea che si occupa di problemi economici e monetari, pubblica nel primo semestre del 2023 dei *report* contenenti proposte di emendamenti che potrebbero modificare fortemente la portata giuridica del pilastro della *Platform Economy*. Originariamente, infatti, si prevedeva l'estensione del meccanismo del fornitore presunto - già noto, con riferimento al commercio elettronico, nel sistema IVA europeo - anche ai servizi prestati dalle piattaforme che facilitano il ricorso all'alloggio a breve termine o il trasporto passeggeri. Tuttavia, alcuni emendamenti sembrerebbero mettere in discussione alla radice tale meccanismo, per alcuni ritenuto perfino non applicabile anche ai servizi.

Il 24 ottobre 2023, ad ogni modo, l'ECON approva la proposta di rinviare l'entrata in vigore del Pacchetto VIDA.

In particolare, non pare esserci il consenso richiesto ai fini del *quorum* della votazione con riferimento a svariati temi: dalla formulazione del meccanismo impositivo relativo all'economia delle piattaforme, fino al termine di due giorni lavorativi per comunicare le transazioni ai fini dei *Digital Reporting Requirements* (termine ritenuto, da alcuni Stati membri, eccessivamente breve e, di conseguenza, eccessivamente oneroso per gli operatori economici). La votazione viene, dunque, rinviata all'anno successivo.

Non si stupirà il lettore di leggere che, con riferimento al Pacchetto VIDA, il Parlamento Europeo è un organo inizialmente consultivo e che l'ECON è, a sua volta, un organo tecnico: è necessario che un terzo organo, chiamato ECOFIN, acronimo di Consiglio "Economia e finanza", approvi all'unanimità dei votanti un accordo politico, il cui nome è "Orientamento Generale" (c.d. *General Approach*).

### Nota:

(19) Osservatorio sulle partite IVA - Sintesi dei dati dell'anno 2023, Ministero dell'Economia e delle Finanze.

# Digital economy

## 2024

Il 2024, secondo anno di negoziati per l'approvazione del Pacchetto VIDA, sembra inizialmente destinato a non vedere realizzato questo progetto. In particolare, in più occasioni i rappresentanti degli Stati presso l'ECOFIN non sembrano in grado di trovare un accordo soddisfacente per tutti i Paesi coinvolti.

Un punto, in particolare, non sembra convincere l'Estonia: il meccanismo di imposizione, ai fini IVA, delle locazioni di breve durata e dei servizi di trasporto facilitati dall'ausilio di piattaforme elettroniche.

In particolare, non sembrerebbe compatibile, rispetto all'interpretazione estone della normativa IVA europea, il meccanismo del "fornitore presunto" - o, meglio, del "prestatore presunto", nel caso di specie - che, mutuando dal VAT *e-commerce package*, vorrebbe che ogniqualvolta il prestatore-utente della piattaforma non applichi IVA (ad esempio perché operante in regime forfettario), l'imposta venga applicata direttamente dalla piattaforma.

L'obiettivo dell'Unione Europea sarebbe rendere uguale per tutti il terreno di gioco, siano essi operatori della *digital economy* o operatori tradizionali (20).

La necessità di raggiungere l'unanimità nelle votazioni implica che un singolo Paese possa, di conseguenza, apporre un vero e proprio veto votando contrariamente rispetto alle posizioni di tutti gli altri Stati membri.

È questa la linea dell'Estonia, che sembra decisa a far saltare l'approvazione il Pacchetto. O almeno, così sembra fino al mese di ottobre, periodo in cui trapelano indiscrezioni circa la possibilità di raggiungere, finalmente, l'unanimità in sede di approvazione delle misure contenute nel VAT *in the Digital Age Package*.

In un tale contesto, non stupisce che i Paesi membri si siano mossi in maniera autonoma per implementare alcune misure ritenute necessarie per il contrasto al fenomeno fraudolento.

Si segnala, a riguardo, che l'Italia ottiene nel 2024 la terza autorizzazione consecutiva da parte

## OSSERVAZIONI

L'Unione Europea è un organo complesso, che deve mitigare interessi e posizioni di 27 Paesi membri. La mitigazione porta con sé, inevitabilmente, che alcuni "spigoli" vengano arrotondati, sicché talune parti della proposta di riforma in commento sono divenute sempre meno taglienti, sempre meno incisive.

dell'Unione Europea a prorogare l'obbligo di fatturazione elettronica nel territorio dello Stato. La proroga dell'obbligo ha, inoltre, una scadenza incerta: sarà valido, alternativamente, fino al 31 dicembre 2025 o fino all'approvazione del Pacchetto VIDA, qualora questa abbia luogo prima del citato termine.

## 5 novembre 2024

Il 5 novembre 2024 l'ECOFIN "raggiunge un accordo su un pacchetto legislativo sull'imposta sul valore aggiunto (IVA) nell'era digitale. Il pacchetto è composto da tre proposte che mirano a contrastare le frodi sull'IVA, a sostenere le imprese e a promuovere la digitalizzazione" (21).

Si arriva, dunque, al tanto atteso Orientamento Generale dell'ECOFIN.

Si legge nel comunicato stampa della Commissione Europea datato 5 novembre 2024, che il testo approvato "introduce 3 misure:

- 1) il nuovo sistema introduce una rendicontazione digitale uniforme in tempo reale ai fini dell'IVA basata sulla fatturazione elettronica per le transazioni transfrontaliere, che fornirà tempestivamente agli Stati membri le preziose informazioni di cui hanno bisogno per intensificare la lotta contro le frodi IVA (...);
- 2) inoltre, gli operatori della *platform economy* nei settori del trasporto passeggeri e del noleggino di alloggi a breve termine diventeranno responsabili della riscossione e della trasmissione dell'IVA alle autorità fiscali, qualora il fornitore sottostante non applichi l'IVA (...);

## Note:

(20) Riprendendo la descrizione disponibile sul sito della Commissione Europea nella sezione dedicata al pacchetto VIDA - [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida_en), ove si legge che "(...) this will ensure a uniform approach across all EU countries and contribute to a more level playing field between on line and traditional short-term accommodation and transport services".

(21) Descrizione tradotta dall'inglese e presente nel sito del Consiglio d'Europa, <https://www.consilium.europa.eu/it/meetings/ecofin/2024/11/05/>, letteralmente "The Council reached an agreement on a package of legislation on value added tax (VAT) in the digital age. The package consists of three proposals that set out to tackle VAT fraud, support businesses and promote digitalization".

3) infine, questa iniziativa ridurrà ulteriormente la necessità di registrazioni IVA multiple in diversi Stati membri, ampliando il modello di “sportello unico IVA” già esistente per le società nel commercio elettronico” (22).

L’Orientamento Generale dell’ECONFIN contiene importanti specificazioni su quello che sarà il futuro del VIDA.

In particolare, partendo dal primo pilastro del Pacchetto VIDA, l’ECONFIN mira a “rendere completamente digitali gli obblighi di comunicazione in ambito IVA per le transazioni transfrontaliere entro il 2030” (23).

L’idea sembra strutturata in tre passaggi:

- *in primis*, i soggetti passivi che effettuino operazioni transfrontaliere con altri soggetti passivi nell’Unione Europea comunicheranno autonomamente i dati alla propria Amministrazione finanziaria di riferimento. Le fatture dovrebbero essere trasmesse secondo l’attuale modello *standard* di fattura elettronica europea;
- saranno le amministrazioni fiscali dei singoli Stati a condividere le informazioni, inserendo i dati in un sistema informatico *ad hoc*;
- il sistema dovrebbe celermente segnalare alle amministrazioni le transazioni individuate come potenzialmente fraudolente.

Rispetto alla proposta originaria, che prevedeva un termine di due giorni per l’effettuazione delle comunicazioni, la nuova proposta approvata dall’Econfin amplia il termine:

- 10 giorni, a partire dall’evento imponibile, per effettuare la comunicazione da parte del cedente o prestatore;
- 5 giorni, a partire dalla data di ricezione della fattura passiva, per effettuare la comunicazione da parte del cessionario o committente.

Gli Stati membri, secondo la possibile nuova formulazione dell’Art. 263 della Direttiva 121/2006 UE, metteranno a punto un sistema che consenta di effettuare tale comunicazione nel rispetto dello *standard* previsto dalla c.d. Fattura Elettronica Europea (24).

Il sistema dovrebbe, a parere dell’ECOFIN, essere funzionante entro il 2030; ancor più ambiziosamente, tuttavia, si prevede che i singoli sistemi di interscambio che recapitano i documenti elettronici e che sono, attualmente, gestiti dalle Amministrazioni

finanziarie nazionali - come, ad esempio, il nostro SDI - divengano interconnessi entro il 2035.

Per quanto riguarda il secondo pilastro, invece, viene confermato un sistema flessibile per gli operatori della *platform economy*. In linea di principio, infatti, questi sono individuati come responsabili della riscossione e dell’assolvimento dell’IVA nei casi in cui i propri prestatori di servizi non la addebitino direttamente, ricorrendo alla *fictio iuris* del “fornitore presunto”.

Tuttavia, sono state previste importanti deroghe: scopriamo, ad esempio, che il singolo Stato membro potrà scegliere di esentare dall’applicazione della disciplina in commento le piccole e medie imprese (definite, nell’informativa del consiglio, “SMEs”, acronimo di *small and medium-sized entities*).

Per quanto concerne il terzo pilastro, infine, si stabilisce l’estensione del meccanismo dell’OSS anche ai soggetti passivi i quali:

- vendano a consumatori finali situati in Paesi diversi da quello di stabilimento prodotti quali energia elettrica, gas, o altro (la generalizzazione utilizzata nell’informativa del Consiglio lascia, ad ogni modo, intendere che l’elenco verrà ampliato in futuro);
- spostino della merce dal proprio Paese di stabilimento ad un altro Stato dell’Unione, al fine di rivenderla successivamente a consumatori finali.

Il meccanismo del fornitore presunto, tuttavia, non è stato ampliato come originariamente proposto. Leggiamo, infatti, che contrariamente al parere della Commissione, si è deciso di non applicarlo “a tutti i beni forniti dalle piattaforme on line e ai trasferimenti di beni propri” posto che si è, inoltre, deciso - a differenza di quanto anticipato in precedenza - “di non modificare le norme relative agli

#### Note:

(22) Per il testo senza cesure si rinvia a *European Commission - Press release - Commission welcomes general approach on VAT in the Digital Age* - [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip\\_24\\_5666/IP\\_24\\_5666\\_IT.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip_24_5666/IP_24_5666_IT.pdf).

(23) *European Council, Taxation: Council agrees on VAT in the digital age package* - [https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2024/11/05/taxation-council-agrees-on-vat-in-the-digital-age-package/?utm\\_source=brevio&utm\\_campaign=AUTOMATED%20-%20Alert%20-%20Newsletter%20from%20TST&utm\\_medium=email&utm\\_id=3318](https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2024/11/05/taxation-council-agrees-on-vat-in-the-digital-age-package/?utm_source=brevio&utm_campaign=AUTOMATED%20-%20Alert%20-%20Newsletter%20from%20TST&utm_medium=email&utm_id=3318).

(24) *Standard* contenuto nella Direttiva 55/2014/ UE.

# Digital economy

oggetti d'arte e d'antiquariato" (25). Il meccanismo del fornitore presunto può, inoltre, essere implementato discrezionalmente con riferimento a talune transazioni da parte dei singoli Stati, che godono di ampia discrezionalità in tal senso.

Si stabilisce, infine, che il meccanismo di cui all'art. 194 della Direttiva 112/2006 UE, in precedenza facoltativo, divenga obbligatorio. Pertanto, un soggetto passivo che ceda un bene o presti un servizio B2B rilevante in uno Stato membro in cui il venditore non sia stabilito o residente, sarà obbligatoriamente assoggettato al meccanismo dell'inversione contabile, e sarà l'acquirente soggetto passivo ad assolvere l'imposta sul valore aggiunto.

Seguirà, dunque, una fase consultiva (l'ultima, probabilmente) con il Parlamento dell'Unione Europea, che provvederà a fornire il proprio parere ai Ministri delle Finanze dei Paesi membri.

Infine, i Ministri adotteranno il testo definitivo, per mezzo del quale verranno apportate le modifiche alla Direttiva 112/2006 UE. L'*iter*, complesso, inizierà a concretizzarsi durante l'anno 2025.

In conclusione, da questa analisi delle vicende normative e politiche relative al pacchetto VIDA si ricavano certamente preziosi spunti di riflessione. L'Unione Europea è un organo complesso, che deve mitigare interessi e posizioni di 27 Paesi membri. La mitigazione porta con sé, inevitabilmente, che

alcuni "spigoli" vengano arrotondati, sicché talune parti della proposta di riforma in commento sono divenute sempre meno taglienti, sempre meno incisive.

Il primo pilastro del VIDA, tuttavia, non sembra essere stato scalfito da questo processo: dal 2019 a oggi, da quel seminario chiamato "VAT in the Digital Age", il tema è stato trattato con sempre maggior ambizione da parte degli operatori. In questo, forse, si può scorgere una lezione di fondo: nell'auspicio che lo scambio di informazioni produca un sistema comune, ove si parli la stessa "lingua" digitale, capace di mettere in comunicazione le amministrazioni di tutti i Paesi, unite dalla medesima piattaforma.

A tanti anni dall'eliminazione delle dogane e delle frontiere tra i Paesi membri, ci siamo forse resi conto di averne create altrettante, ma di tipo digitale, da riabbattere una (fattura elettronica) alla volta.

---

#### Nota:

(25) Traduzione di *European Council, Taxation: Council agrees on VAT in the digital age package* - <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2024/11/05/taxation-council-agrees-on-vat-in-the-digital-age-package/>

utm\_source=breve&utm\_campaign=AUTOMATED%20-%20Alert%20-%20Newsletter%20from%20TST&utm\_medium=email&utm\_id=3318.

# Detrazione IVA: inerenza e ripartizione dell'onere probatorio

di Matteo Dellapina

## L'approfondimento

Il concetto di inerenza è assai nodale anche in ambito IVA, soprattutto in tema di detrazione. Infatti, tale diritto presuppone che sussistano le condizioni sostanziali, tra le quali compare anche l'inerenza dell'operazione rispetto all'attività d'impresa. Di conseguenza, se l'Ufficio contesta determinati costi, sarà onere del contribuente provarne e documentarne l'esistenza, la natura e la sua inerenza con l'attività d'impresa, al fine di poter beneficiare del diritto alla detrazione. All'Amministrazione invece spetterà la prova della maggior pretesa tributaria e, se ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti o inadeguati, oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati, potrà contestare l'inerenza secondo due modalità: o la carenza degli elementi fattuali portati dal contribuente, quindi la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza, oppure potrà addurre l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non sia correlato all'impresa. A queste conclusioni è giunta la Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 26985 del 17 ottobre 2024.

### Riferimenti

Corte di cassazione, Sez. V, ordinanza, 17 ottobre 2024, n. 26985  
Direttiva 2006/112/CE, art. 9  
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, comma 1

Il concetto di inerenza dei costi, proprio dei redditi d'impresa in quanto requisito fondante ai fini della determinazione, rientra anche in ambito IVA per quanto concerne il diritto alla detrazione.

Infatti, la detrazione dell'IVA presuppone il rispetto delle condizioni sostanziali, tra cui dev'essere annoverata anche l'inerenza dell'operazione rispetto all'attività d'impresa.

Va da sé che se il Fisco contesta i costi portati in deduzione, in via generale, il contribuente è tenuto a provarne e documentarne l'esistenza e la natura, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività d'impresa e non ai ricavi in sé. Quindi anche in tema di inerenza, la prova incombe sul contribuente, mentre spetta ricade sul Fisco la prova della maggior pretesa tributaria.

Da qui il Fisco, qualora ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati, oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati, può contestare l'inerenza con due modalità: da un lato, può contestare la carenza degli elementi di fatto portati dal contribuente, e quindi la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza; dall'altro può addurre l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non è correlato all'impresa.

Ma l'intervento della CGUE ha un tenore salvifico (oppure no) per il contribuente?

### Inerenza dei costi: quale valenza ai fini dei redditi d'impresa?

Il concetto di inerenza ha una valenza assai nodale nel panorama dei redditi d'impresa.

Infatti, essa costituisce un requisito fondamentale per la determinazione proprio del reddito d'impresa e riguarda, in termini più generali, l'esistenza di una relazione tra i costi e l'attività d'impresa: i costi sono inerenti ove

**Matteo Dellapina** - Avvocato in Parma, Genova e Milano, Cultore della Materia in Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Pavia

# Detrazione

siano collegati all'attività d'impresa produttiva del reddito soggetto a tassazione (1).

Tale nozione, per le imposte dirette, discende direttamente dall'art. 109 del T.U.I.R., sebbene la norma si riferisca, in senso stretto, alla deducibilità dei componenti negativi in quanto riferiti a beni o attività produttive di reddito e, dunque, ad un profilo ulteriore e successivo, che tuttavia, presuppone il concetto di inerenza.

Infatti, in tema di reddito d'impresa, per dedurre i costi sostenuti, il contribuente è tenuto a dimostrare l'inerenza, intesa in termini qualitativi e dunque di compatibilità, coerenza e correlazione, non già ai ricavi in sé, ma all'attività imprenditoriale svolta, cosicché dovrà provare e documentare l'imponibile maturato, ossia l'esistenza e la natura dei costi (Cass. n. 2224/2021 (2); n. 25485/2022).

Per meglio comprendere la portata del concetto di inerenza occorre addentrarci e sviscerare i vari interventi giurisprudenziali.

Nel 2018, la Cassazione (n. 450/2018) ha ritenuto che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dal D.P.R. n. 917/1986, art. 75, comma 5 ora art. 109, comma 5, del medesimo D.P.R., riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime "la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale", escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo.

In particolare, la Corte ha precisato che, comunque, "l'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indici rivelatori della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa".

La giurisprudenza successiva si è sostanzialmente adeguata a tale principio di diritto, evidenziando che "l'impostazione da ultimo riferita è ben meno lontana dalla tradizionale interpretazione", proprio tenendo conto della argomentazione per cui l'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indici rivelatori della mancanza di inerenza (Cass. n. 14579/2018; n. 22938/2018).

La nozione di inerenza, dunque, implica quella di congruità, sicché deve escludersi la deducibilità di costi sproporzionati o eccessivi, in quanto non inerenti (Cass. n. 13596/2018), attenendo alla compatibilità, coerenza e correlazione dei costi non ai ricavi in sé, ma all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi (Cass. n. 12738/2018; n. 29179/2019; n. 902/2020).

L'intervento della cassazione ha poi perimetrato il riparto dell'onere della prova in materia di inerenza ed il contenuto della stessa, condividendo il nuovo orientamento aperto dalla sentenza n. 450/2018, ma con alcune precisazioni (Cass. n. 18904/2018). Pertanto, si è sottolineato che l'inerenza integra un giudizio sulla riferibilità del costo all'attività d'impresa, quindi con natura qualitativa.

Spetta, però, al contribuente l'onere della prova "originario", che quindi si articola ancora prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività di impresa.

Solo quando l'Amministrazione ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati, può contestare l'inerenza con due modalità. Da un lato, può contestare la carenza degli elementi di fatto portati dal contribuente e quindi la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza, mentre dall'altro può addurre l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non è correlato all'impresa.

## Note:

(1) Sul tema, per approfondire, M. Dellapina, "Il contratto di sponsorizzazione non è una spesa pubblicitaria: niente detrazione forfettaria IVA del 50%", in *il fisco*, n. 47-48/2022, p. 4565.

(2) Si veda, F. Tundo, "Esclusa la deducibilità di costi sproporzionati o eccessivi, in quanto non inerenti - Antieconomicità polimorfica e (in) certezze nomofilattiche", in *GT - Riv. Giur. Trib.*, n. 7/2021, p. 593; A. Borgoglio, I costi non inerenti perché eccessivi legittimano la presunzione di distribuzione ai soci della piccola S.r.l., in *il fisco*, n. 9/2021, p. 883.

## Rilevanza dell'inerenza ai fini IVA

L'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 (3), al comma 1, dispone che il soggetto passivo ha diritto di detrarre (4) l'imposta assolta o dovuta o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (5).

Tale principio evoca le previsioni contenute nella Direttiva IVA 2006/112/CE laddove la nozione di inerenza non è definita, ma postulata in relazione ai costi effettuati nell'esercizio dell'attività d'impresa (6).

Da qui è stata affermata l'unicità del principio di inerenza, tanto per le imposte dirette quanto per l'IVA, precisando al contempo che il

concetto di inerenza risulta coerente con quest'ultima disciplina, ed anzi appare assai rispondente ai parametri ricavabili dall'art. 9 Direttiva 2006/112/CE, secondo cui si considera soggetto passivo chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività e si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità (Cass. n. 18094/2018; n. 978/2024).

Ribadito poi che anche in ottica IVA il diritto alla detrazione presuppone che vi siano le condizioni sostanziali, tra cui dev'essere annoverata anche l'inerenza dell'operazione rispetto all'attività d'impresa, è stato chiarito, quanto alla ripartizione dell'onere probatorio che, rispetto ai singoli requisiti, operano i criteri di riparto rispettivamente pertinenti (Cass. n. 140/2022).

Facendo un balzo in ambito UE, dal tenore letterale dell'art. 168 della Direttiva 2006/112/CE, emerge che il diritto di detrarre un'imposta pagata a monte richiede l'utilizzo dei beni e dei servizi acquistati dal soggetto passivo ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta.

## OSSERVAZIONI

Affinché il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo, è, in linea di principio, necessaria la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione (CGUE, Finanzamt R, causa C-98721).

Al fine di accertare un nesso diretto ed immediato tra operazioni che diano diritto alla detrazione occorre determinarne il contenuto oggettivo, il che implica che siano prese in considerazione tutte le circostanze in cui si siano svolte le operazioni, ossia, in particolare, l'uso effettivo dei beni e dei servizi acquistati a monte dal soggetto passivo e la causa esclusiva di tale acquisto (C () e liquidateurs judiciaires, causa C-696/22).

Nel caso Sonaecom (causa C-42/19, sentenza del 12 novembre 2020) la Corte di Giustizia ha sottolineato come, affinché il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo è necessario la sussistenza del c.d. nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono tale diritto. Infatti, la detrazione dell'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle.

Ma la detrazione IVA sarà ammessa a beneficio del soggetto passivo anche se manchi

il c.d. nesso diretto ed immediato tra le operazioni a monte ed a valle, qualora i costi dei servizi rientrino tra gli elementi di costo generale del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o servizi da lui forniti. Tali costi presentano un nesso immediato e diretto con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo: in entrambi in casi è necessario che il costo (dei beni e delle prestazioni) sia incorporato nel prezzo delle operazioni specifiche a valle o in quello dei beni o servizi forniti dal soggetto passivo nel contesto delle sue attività economiche.

### Note:

(3) Si veda anche, M. Dellapina, "Come operare la rettifica della detrazione IVA? L'indirizzo unionale a supporto dell'art. 19-bis2 D.P.R. n. 633/1972", in questa *Rivista*, n. 7/2023, pag. 53.

(4) Detrazione e inerenza, M. Dellapina, "Ammessa la detrazione IVA per lavori eseguiti su immobili di proprietà di terzi purché inerenti", in questa *Rivista*, n. 2/2021, pag. 18.

(5) M. Dellapina, "Il contratto di sponsorizzazione non è una spesa pubblicitaria: niente detrazione forfettaria IVA del 50%", in *il fisco*, n. 47-48/2022, pag. 4565.

(6) Si prenda anche P. Centore, "La revisione in chiave europea dell'inerenza IVA", in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2019, pag. 126.

# Detrazione

## IN SINTESI

In caso di contestazioni dell'Ufficio, al contribuente è concesso di fornire elementi e prove integrativi e succedanei rispetto alle fatture. Ma la semplice produzione di documenti di spesa non è sufficiente in quanto non provano la sussistenza del requisito della inerenza all'attività di impresa.

Diversamente, se i beni o i servizi acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati a fini di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito applicativo dell'IVA, non sarà possibile né la riscossione dell'IVA a valle e neppure la detrazione a monte (CGUE, Ryanair, causa C-249/17, sentenza del 17 ottobre 2018).

Sempre dalla giurisprudenza unionale emerge un dato interessante: la sussistenza di nessi tra operazioni deve essere valutata alla luce del contenuto oggettivo delle medesime, ossia considerando tutte le circostanze in presenza delle quali si siano svolte le operazioni in esame, tenendo conto unicamente di quelle oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo (Ryanair, causa C-249/17), facendo riferimento all'uso effettivo dei beni e dei servizi acquistati dal soggetto stesso (Sonaecom, causa C-42/19) e della causa esclusiva dell'operazione in esame, ritenendo che essa costituisca un criterio di determinazione del contenuto oggettivo (C&D Foods Acquisition, causa C-502/17, sentenza dell'8 novembre 2018).

Inoltre, al fine di accertare un nesso diretto ed immediato tra operazioni che diano diritto alla detrazione occorre determinarne il contenuto oggettivo, il che implica che siano prese in considerazione tutte le circostanze in cui si siano svolte le operazioni, ossia, in particolare, l'uso effettivo dei beni e dei servizi acquistati a monte dal soggetto passivo e la causa esclusiva di tale acquisto (C () e liquidateurs judiciaires, causa C-696/22).

### **Se il Fisco contesta i costi, cosa deve provare il contribuente?**

Ecco che, in caso di contestazione dell'Ufficio in ordine ai costi portati in deduzione, in via generale, il contribuente è tenuto a provarne e documentarne l'esistenza e la natura, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività d'impresa e non ai ricavi in sé (Cass. n. 24880/2022).

La prova deve investire i fatti costitutivi del costo, sicché per quanto riguarda il contribuente, il suo onere è, per così dire, originario, poiché, ancor

prima dell'esigenza di contrastare la maggior pretesa, è tenuto a provare (e documentare) quanto previsto (Cass. n. 18094/2018).

Quindi anche in tema di inerenza, la prova incombe sul contribuente, mentre spetta all'Amministrazione la prova della maggior pretesa tributaria (Cass. n. 18904/2018; n.

30366/2019; n. 2224/2021; n. 24880/2022). Quest'ultima, poi, ove ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati, oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati, può contestare l'inerenza con due modalità: da un lato, può contestare la carenza degli elementi di fatto portati dal contribuente, e quindi la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza; dall'altro può addurre l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non è correlato all'impresa.

### **Esecuzione di lavori di manutenzione su immobili di proprietà di terzi**

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 22005/2020, ha ribadito che il diritto alla detrazione dell'IVA deve essere riconosciuto anche in caso di esecuzione di lavori di manutenzione e ristrutturazione su immobili di proprietà di terzi, a condizione che sussista un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale.

Tale principio era stato affermato precedentemente dalle Sezioni Unite (n. 11533/2018) che, partendo dal "pilastro" euro-nazionale della neutralità dell'IVA, avevano chiarito la reale portata del rapporto tra diritto alla detrazione ed esecuzione di lavori manutenzione e ristrutturazione da parte di colui che non risultava proprietario. In buona sostanza la detrazione dell'IVA non può essere compressa e circoscritta in quanto si deve porre attenzione al rapporto di inerenza tra i costi sostenuti (che si vogliono detrarre) e l'attività svolta, secondo un giudizio prettamente qualitativo.

### **La vicenda**

L'Agenzia delle entrate notificava ad una società contribuente un atto impositivo con il quale andava a disconoscere i costi di cui alle fatture emessa da

una terza società, in quanto contenenti indicazioni generiche tali da non consentire l'esatta individuazione del costo e la correlazione con i ricavi.

La società impugnava l'avviso innanzi alla CTP di Cremona che lo accoglieva.

La CTR Lombardia, riformando la decisione di prime cure, accoglieva le doglianze dell'Ufficio, rigettando così il ricorso originario. Nello specifico aveva ritenuto che non fosse provata l'inerenza dei costi, di cui alle fatture emesse dalla terza società, stante la genericità della descrizione delle prestazioni rese. Ad avviso della CTR, nonostante la produzione di documentazione provante l'inerenza del costo, la contribuente non aveva assolto al proprio onere probatorio, in quanto le produzioni non erano sufficienti. Inoltre, sempre a parere dei giudici di appello, era stata prodotta documentazione copiosa, dettagliata e mai contestata.

Da qui la contribuente decise di ricorrere per cassazione.

### *Il giudizio di cassazione*

I due motivi di ricorso per cassazione, proposti dalla società, ruotano attorno al fatto che il giudice di appello non avesse ritenuto provata l'inerenza dei costi, di cui alle fatture, a causa della genericità della descrizione.

Ad avviso della società, l'errore in cui era caduta la CTR era quello di aver confuso il principio dell'onere della prova con quello del libero convincimento e, nonostante fosse stata prodotta documentazione copiosa, dettagliata e mai contestata, spettava all'Ufficio provare che questa non fosse veritiera.

Di conseguenza, la CTR, nel confondere i due principi, aveva di fatto omesso di motivare in ordine

alla valutazione di quanto prodotto, limitandosi ad allegare che la descrizione delle prestazioni fosse generica, senza dar conto di tutti gli altri elementi sottoposti a giudizio che avrebbero dovuto portare ad una decisione opposta, anche considerando il fatto che l'esecuzione dei lavori di cui alla fattura non era mai stata contestata.

Inoltre, la ricorrente lamenta che, a fronte del mancato disconoscimento della veridicità della documentazione di supporto esibita, la CTR non aveva neppure valutato se ed in quale misura le fatture fossero deducibili, sebbene non fosse mai stata contestata l'esecuzione di opere edili, ad opera della società che aveva emesso le fatture, presso il proprio stabilimento e il regolare pagamento delle stesse: la CTR avrebbe dovuto valutare non solo l'*an* ma anche il *quantum*.

La Corte di cassazione ha rigettato la tesi della contribuente, confermando la decisione della CTR ritenendo che il contribuente non avesse assolto al proprio onere probatorio volto a dimostrare la non genericità delle fatture portate in deduzione, come contestate dal Fisco. Infatti, le prestazioni indicate nelle fatture erano estremamente generiche e che le stesse non avevano i requisiti previsti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, funzionali alla trasparenza e conoscibilità delle prestazioni, all'attività di controllo e all'esatta identificazione delle stesse.

Inoltre, la genericità della descrizione, unita all'assenza di un contratto di appalto, si rifletteva sulla prova dell'inerenza del costo, a carico della contribuente, che, pertanto, non poteva ritenersi assolta in quanto quest'ultima non aveva fornito specifica e puntuale documentazione.

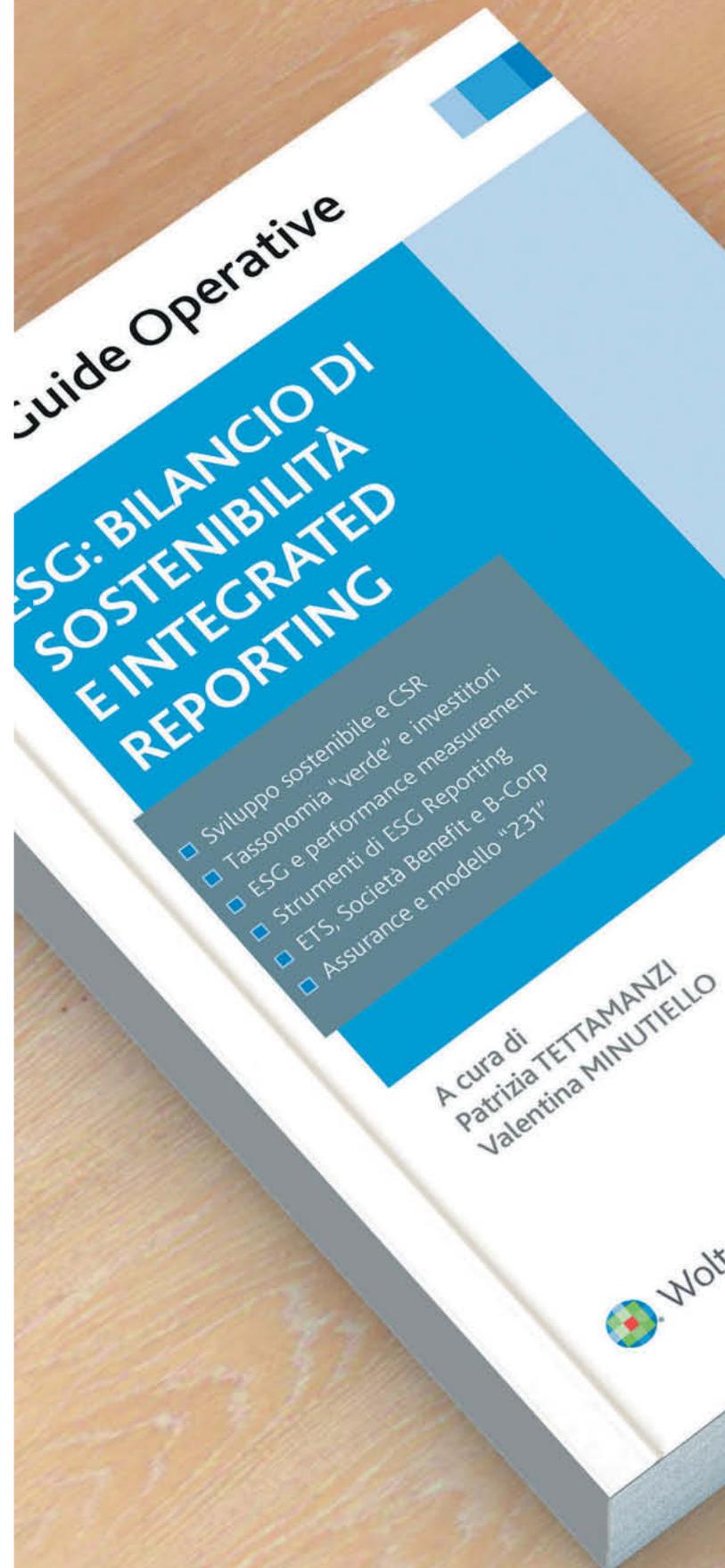
Da qui il rigetto del ricorso, con conferma della decisione di prime cure.

IPSOA Guide Operative

# ESG: Bilancio di sostenibilità e integrated reporting

A cura di Patrizia Tettamanzi e Valentina Minutiello

La guida **analizza** tutte le **attività economico-aziendali impattate dalla questione sostenibile**: definizioni di sviluppo sostenibile e CSR; Tassonomia "Verde" e impatti ESG sugli investitori; misurazione e reporting delle performance ambientali e sociali; ETS, Società Benefit e B-Corp; Assurance e "231".



# La detraibilità IVA dei transaction costs

di Anselmo Martellotta, Emma Greco e Francesco Licenziato

## L'approfondimento

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 22608/2024, ha sancito per la prima volta un importante principio in merito alla detraibilità dell'IVA sui costi di transazione (transaction costs) relativi alle operazioni di Merger Leveraged Buyout (MLBO). Tale pronuncia risolve una annosa quæstio di grande rilevanza pratica per le aziende, rappresentando una svolta interpretativa che dovrebbe ridurre l'incertezza che, alcune precedenti posizioni di prassi, avevano generato nel panorama fiscale italiano del private equity. Infatti, la posizione tipicamente espressa dall'Agenzia delle entrate è stata sempre contraria a tale detraibilità e, sebbene alcune recenti pronunce di merito avessero aperto la strada ad un'interpretazione più allineata alla giurisprudenza comunitaria, l'intervento della Suprema Corte rappresenta una tappa cruciale.

### Riferimenti

Corte di cassazione, Sez. V, sentenza 9 agosto 2024, n. 22608  
Direttiva 2006/112/CE, artt. 43, 44 e 168  
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19

Le operazioni di *Merger Leveraged Buyout* (MLBO) - o "Fusione a seguito di acquisizione con indebitamento" - sono disciplinate dall'art. 2501-bis c.c. (1), nella formulazione introdotta con le modifiche al Capo X del Titolo V del Libro V ad opera del D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003. Tali operazioni si caratterizzano per l'impiego di rilevanti risorse finanziarie ottenute tramite indebitamento.

In particolare, una società veicolo (c.d. *Special Purpose Vehicle* - SPV, talvolta denominata anche "BidCo") viene costituita *ad hoc* per acquisire una società bersaglio (c.d. società *target*), utilizzando prevalentemente fonti esterne di

finanziamento. Il modello operativo prevede che, una volta acquisita la società *target*, la SPV proceda ad una fusione - diretta o inversa - con la stessa società *target* acquisita, trasferendo di fatto il debito contratto sul patrimonio della società *target*, ormai fuso in quello della SPV.

Il fine principale di tali operazioni è di utilizzare il patrimonio della società *target* come garanzia per il rimborso dei debiti contratti dalla SPV per l'acquisizione. L'operazione di MLBO rappresenta, quindi, un'articolata manovra finanziaria, caratterizzata da una certa complessità giuridica e fiscale. Secondo l'art. 2501-bis del Codice civile, affinché un'operazione di fusione possa qualificarsi come *Leveraged Buyout*, è necessario che essa rispetti determinate condizioni normative.

Innanzitutto, la società risultante dalla fusione deve poter garantire il rimborso dei debiti contratti per l'acquisizione; in secondo luogo, la fusione non deve pregiudicare i diritti dei creditori e deve essere approvata dalle rispettive assemblee dei soci delle società coinvolte. È altresì previsto che vengano fornite adeguate informazioni ai soci e ai terzi interessati, attraverso la redazione di una relazione illustrativa che esponga gli obiettivi e le modalità dell'operazione.

## Posizione pregressa dell'Agenzia delle entrate

Le operazioni di MLBO, attesa la loro già evidente complessità, comportano usualmente il sostenimento di ingenti costi per la loro realizzazione, i c.d. *transaction costs*. Tra questi, a titolo di mero

Anselmo Martellotta - EY Studio Legale Tributario

Emma Greco - EY Studio Legale Tributario

Francesco Licenziato - EY Studio Legale Tributario

### Nota:

(1) L'art. 2501-bis, comma 1, c.c. recita quanto segue: "Nel caso di fusione tra società, una delle quali abbia contratto debiti per acquisire il controllo dell'altra, quando per effetto della fusione il patrimonio di quest'ultima viene a costituire garanzia generica o fonte di rimborso di detti debiti, si applica la disciplina del presente articolo."

# Detrazione

esempio, si pensi ai costi per le consulenze legali, finanziarie, fiscali, i costi per le due diligenze sull'azienda *target*, quelli di costituzione e gestione della SPV e così via.

L'Agenzia delle entrate, sin dalla circolare n. 6/2016, ha chiarito che l'IVA sostenuta dalla SPV su tali costi transazionali non fosse in alcun modo detraibile, equiparando di fatto le SPV alle *holding* statiche.

La menzionata circolare richiama, infatti, l'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, il quale esclude lo svolgimento di attività commerciale, e, per l'effetto, la soggettività passiva ai fini dell'imposta, in capo ai soggetti la cui attività consista nel mero possesso di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, che non siano strumentali né accessorie ad altre attività esercitate dall'operatore economico.

Alla luce di tale interpretazione, dunque, per l'Agenzia delle entrate, nel caso di SPV che eserciti quale attività la sola detenzione di partecipazioni, senza interferire in alcun modo nella gestione delle società controllate, il diritto alla detrazione non può essere riconosciuto né in capo alla società veicolo né - successivamente - alla società che viene a costituirsi a seguito della fusione, sia che la società *target* sia stata incorporata sia che abbia, invece, incorporato la citata SPV.

Tale interpretazione è stata ribadita anche successivamente in diverse occasioni, come ad esempio nella risposta a istanza di consulenza giuridica n. 17/2017 (2) (chiarimenti analoghi sono esposti nella risposta ad interpello n. 529/2022, sebbene relativa al caso specifico di una c.d. *holding dinamica* alla quale, quindi, si riconosce in linea generale il diritto alla detrazione, salvo poi limitarlo in virtù di specifiche attività di finanziamento svolte dall'istante).

Come evidente, tale posizione restrittiva ha generato negli anni un eccessivo aggravio anche dei costi di tali operazioni, sul presupposto che l'IVA indetraibile ovviamente aumenta gli stessi costi transazionali in argomento, generando un forte malcontento tra gli operatori del settore. Esaminando l'andamento della giurisprudenza sul tema, di cui si dirà nel prosieguo, emerge come, parallelamente all'incremento delle operazioni di MLBO (complici anche le favorevoli condizioni del mercato del debito fino al 2022), molte

società, sebbene hanno ritenuto prudenzialmente di non optare per la detrazione diretta dell'IVA sui costi transazionali - per minimizzare il rischio di accertamenti e contenziosi postumi - hanno, poi, optato per una successiva istanza di rimborso, il cui rifiuto (tacito o espresso) è stato oggetto di impugnazione, da cui sono scaturite le posizioni commentate nel seguito.

## La norma di comportamento AIDC

In considerazione della rilevanza di tale argomento, un importante contributo al dibattito sulla detraibilità dell'IVA nelle operazioni di MLBO è stato fornito anche dall'Associazione Italiana Dottori Commercialisti (AIDC) con la norma di comportamento n. 220 di giugno 2023.

In tale documento viene, innanzitutto, evidenziato come risulti inconferente l'assimilazione, contenuta nei documenti di prassi appena commentati, dello *status* delle società veicolo nell'ambito delle operazioni di MLBO a quello delle società *holding* destinate alla mera detenzione ed eventuale gestione di partecipazioni societarie (analogia fatta propria dall'Agenzia delle entrate con il fine di negare la detraibilità dell'IVA, anche richiamando in modo del tutto acritico la giurisprudenza comunitaria).

La norma di comportamento chiarisce, infatti, che l'acquisizione della partecipazione nel capitale della *target*, da parte della SPV, rappresenta una fase meramente transitoria e strumentale alla fusione della società veicolo con la propria controllata. La fusione - che sia diretta o inversa - tra SPV e *target* rappresenta infatti, sin dall'origine, il presupposto necessario dell'intera operazione di MLBO, in quanto funzionale al congiungimento del debito finanziario della (*ex*) SPV con il patrimonio della (*ex*) *target*.

Non può, dunque, affermarsi che una SPV sia costituita o abbia come oggetto la mera detenzione di

### Nota:

(2) Un estratto della quale riporta: "In linea con i chiarimenti forniti dalla circolare n. 6/E del 2016, anche alla luce della menzionata recente giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, deve ritenersi non detraibile l'IVA relativa ai servizi, acquistati dalla SPV, nell'ambito della prospettata operazione di MLBO, non potendosi riconoscere alla società veicolo la soggettività passiva ai fini IVA, in mancanza di prestazioni di servizi a valle tali da configurare un'interferenza diretta o indiretta da parte della medesima nella gestione della *Target*, così come rappresentata dalla giurisprudenza comunitaria".

## OSSERVAZIONI

La sentenza della Cassazione n. 22608/2024 ha segnato una svolta nella giurisprudenza italiana in materia di detraibilità dell'IVA nelle operazioni di MLBO. Per quanto ci fossero state già delle posizioni favorevoli di merito, la Suprema Corte ha definitivamente chiarito che le attività preparatorie effettuate dalla SPV, quali l'acquisizione della società target, devono essere considerate parte integrante dell'attività economica della SPV stessa. Pertanto, la SPV deve essere riconosciuta come soggetto passivo IVA fin dall'avvio dell'operazione, potendo considerare detraibile l'IVA relativa ai costi transazionali.

partecipazioni. L'acquisizione della società *target* rappresenta un'attività "preparatoria" che, sulla scorta dei principi sanciti dalla giurisprudenza comunitaria, deve "già ritenersi parte integrante delle attività economiche svolte dalla SPV". L'AIDC richiama in tal senso una corretta interpretazione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in forza della quale "dato che le attività economiche a norma della sesta Direttiva possono consistere in vari atti consecutivi, gli atti preparatori devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche [...]. Pertanto, chiunque abbia l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come un soggetto passivo" (3).

La norma AIDC, concludendo, pone l'accento sulla necessità di valutare l'operazione nel suo complesso, riconoscendo la detraibilità dell'IVA tutte le volte in cui l'operazione stessa è comunque finalizzata allo svolgimento di un'attività economica soggetta ad IVA. Infatti, sul presupposto della continuità dell'esercizio dell'impresa, i trasferimenti di azienda, ancorché realizzati mediante fusione societaria, non possono pregiudicare in alcun modo la detrazione dell'IVA assolta a monte (4). Ed infatti, in tale documento si legge che "sebbene le operazioni di MLBO siano normalmente realizzate tramite il preventivo acquisto delle quote o azioni rappresentative del capitale sociale della *target*, tali fattispecie rappresentano una stretta analogia con la situazione in cui una società neocostituita intenda acquistare tutti gli *asset* di una determinata società obiettivo al fine di proseguirne l'attività, ed è pacifico che, in una situazione siffatta, il diritto alla detrazione dell'IVA andrebbe riconosciuto alla società acquirente nella misura in cui gli elementi dell'attivo acquisiti siano utilizzati ai fini di operazioni soggette ad imposta".

## Giurisprudenza di merito

Prima della pronuncia della Cassazione del 2024, da cui prende le mosse la presente analisi, il tema della detraibilità dell'IVA nelle operazioni di MLBO era stato oggetto di due interventi della giurisprudenza di merito: la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado della Lombardia - Milano, n. 3361/2022 e la successiva pronuncia d'appello, della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, n. 3755 del 20 dicembre 2023.

Tale seconda pronuncia ha chiarito che il tema della natura delle operazioni poste

in essere nell'ambito del MLBO non è scindibile da quello della titolarità passiva ai fini IVA. Se la SPV ha condotto operazioni, anche solo propeedeutiche alla realizzazione della gestione caratteristica della società che risulterà dalla fusione, esse valgono al fine di inquadrare l'ente come soggetto passivo e "confermano sul piano operativo la natura 'dinamica' della *holding*", che non è evidentemente limitata alla detenzione delle partecipazioni.

In particolare, la sentenza di appello richiama espressamente e per interi passaggi la Norma di comportamento n. 220 dell'AIDC, condividendone integralmente il contenuto. In maniera assertiva, la detrazione dell'IVA viene giustificata, nel rispetto del principio di neutralità, i quanto i costi transazionali altro non sarebbero che "costi certamente sostenuti in funzione della realizzazione dell'attività sociale".

## Note:

(3) Cfr. Corte di Giustizia dell'Unione Europea, causa C-249/17, Ryanair Ltd, paragrafo 18. Tali principi sono stati ribaditi anche successivamente, in Corte di Giustizia UE, sent. 12 novembre 2020, causa C-42/19, Sonaecom SGPS SA, punto 33.

(4) Cfr. art. 19, commi 2 e 3, D.P.R. n. 633/1972, che stabiliscono come sia possibile detrarre l'IVA afferente "i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti", pur non costituendo cessioni di beni per carenza del presupposto oggettivo.

# Detrazione

Infatti, proprio richiamando la norma di comportamento più volte citata i giudici precisano che “in tale contesto, “ai fini IVA l’acquisizione della *target* rappresenta un’attività “preparatoria”, che deve “già ritenersi parte integrante delle attività economiche” svolte dalle società veicolo, con la conseguenza che “chiunque abbia l’intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un’attività economica ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato un soggetto passivo, anche se tali beni e servizi non sono immediatamente utilizzati per lo svolgimento di tale attività economica e persino nei casi in cui questa attività non si sia potuta realizzare per cause estranee alla sua volontà. È il principio di neutralità a esigere che le prime spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione siano considerate attività economiche, mentre ritenere che tali attività rilevino solo dal momento in cui si realizzano operazioni attive contrasta con il suddetto principio e determina una arbitraria distinzione tra le spese di investimento effettuate prima e durante l’effettivo svolgimento dell’attività economica”.

Inoltre, la Corte di Giustizia di secondo grado sottolinea come nel caso di specie la SPV che aveva detratto l’IVA sui *transaction costs* fosse lo stesso identico soggetto giuridico - individuato da codice fiscale e partita IVA - che successivamente alla fusione per incorporazione diretta della *target* ne aveva proseguito l’attività economica (5).

In realtà tale aspetto, per quanto “suggestivo”, non può essere ritenuto dirimente, in quanto l’identità del codice fiscale/partita IVA è un aspetto meramente formale propria delle MLBO in cui vi sia una fusione per incorporazione diretta. I medesimi principi sono, come si esporrà nel prosieguo, applicabili certamente anche nei casi in cui vi sia una fusione per incorporazione inversa (la *target* incorpora la SPV) e, quindi, il codice fiscale di chi ha sostenuto i *transaction costs* (SPV) sia diverso da quello della società che poi svolgerà l’attività economica (*ex target*, divenuta incorporante).

E ciò in ossequio al principio di successione universale dei rapporti, per cui, al di là della identità dei codici identificativi, deve comunque riconoscersi una “continuità” giuridica dei soggetti coinvolti.

Queste pronunce di merito hanno certamente contribuito a delineare un quadro interpretativo più

favorevole alla detraibilità dell’IVA nelle operazioni di MLBO, sebbene la mancanza di un pronunciamento definitivo della Cassazione avesse lasciato aperte numerose questioni interpretative, sfociate in altre e diverse pronunce.

In questo panorama, la recente sentenza della Corte di cassazione ha, quindi, assunto un ruolo decisivo nel fornire un chiarimento autorevole e definitivo su questa tematica di grande rilevanza pratica.

## Giurisprudenza di legittimità

La sentenza della Cassazione n. 22608 del 9 agosto 2024 ha segnato una svolta nella giurisprudenza italiana in materia di detraibilità dell’IVA nelle operazioni di MLBO. Per quanto ci fossero state già delle posizioni favorevoli di merito, la Suprema Corte ha definitivamente chiarito che le attività preparatorie effettuate dalla SPV, quali l’acquisizione della società *target*, devono essere considerate parte integrante dell’attività economica della SPV stessa. Pertanto, la SPV deve essere riconosciuta come soggetto passivo IVA fin dall’avvio dell’operazione, potendo considerare detraibile l’IVA relativa ai costi transazionali.

Nel giudizio deciso dalla Suprema Corte una società, a seguito di un’operazione di MLBO, aveva presentato istanza di rimborso in relazione all’IVA non detratta sui *transaction costs*. A seguito dell’impugnazione del rifiuto a tale rimborso, la società aveva ricevuto sentenze favorevoli nei primi due gradi di giudizio, così da indurre l’Ufficio a presentare ricorso per cassazione (6).

La Corte di cassazione rigetta, in quanto infondato, il motivo di ricorso dell’Ufficio, attraverso una

### Note:

(5) Cfr. Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia - Milano, sent. n. 3755/2023: “Non vi è dunque soluzione di continuità, sul piano operativo, tra la società che ha posto in essere le funzioni strumentali al perseguimento dello scopo sociale e quella che ha di poi realizzato l’attività operativa”.

(6) Adducendo la violazione e falsa applicazione degli artt. 4, commi 2 e 5, lett. b), 7-ter, commi 1 e 2, 17, comma 2, 19, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, 43 e 44 Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune IVA, 19 Reg. CE 15 marzo 2011, n. 282/2011, recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune di IVA, in relazione all’art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per avere la Comm. trib. reg. erroneamente trascurato di considerare che l’identificazione ai fini IVA della società veicolo valesse di per sé a renderla soggetto passivo ai fini della debenza di detta imposta.

motivazione che parte dall'analisi delle varie fasi di un'operazione di MLBO:

- 1) costituzione della società veicolo (SPV);
- 2) ricorso al capitale di debito;
- 3) acquisizione della società *target* da parte della società veicolo;
- 4) successiva fusione per incorporazione di quest'ultima nella società *target* (o viceversa).

Per i giudici della Suprema Corte, dette fasi rendono evidente che l'acquisizione della partecipazione nel capitale della *target* da parte della SPV rappresenta "una fase meramente transeunte e strumentale alla fusione della società veicolo medesima con quella che - transitoriamente - è la propria controllata".

Tale fusione assurge, dunque, a presupposto necessario dell'intera operazione. Ne consegue che la SPV, nel contesto di questa operazione, svolge un ruolo del tutto diverso rispetto a quello di una classica *holding* destinata alla detenzione ed alla eventuale gestione di partecipazioni societarie. La SPV nasce come strumento finalizzato ad acquisire le risorse indispensabili all'acquisizione della *target* "allo scopo precipuo di gestirne in via diretta l'azienda e di implementarne la struttura economico-finanziaria, in seguito al perfezionarsi di una già preordinata fusione".

È dunque evidente che ai fini IVA, l'acquisizione della *target* sia una attività preparatoria all'attività economica che verrà esercitata a seguito dell'acquisizione, potendosi, quindi, già ravvisare un nesso diretto e funzionale tra i costi sostenuti (ancorché in modo "anticipato") e l'esercizio dell'attività economica, che resta il fine ultimo dell'intera e complessa operazione posta in essere.

Il riconoscimento della detrazione dell'IVA assolta sui costi propedeutici è immanente allo stesso principio di neutralità IVA, in forza del quale le spese di investimento effettuate ai fini di un'operazione orientata all'esercizio finale dell'attività produttiva si iscrivono nel perimetro delle attività economiche. I giudici di Cassazione richiamano in tal senso le già menzionate sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea nelle cause C-249/17 (Ryanair Ltd) e C-42/19 (Sonaecom SGPS SA), in forza delle quali chiunque abbia l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di

iniziare in modo autonomo un'attività economica ed effettuare a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato un soggetto passivo (7), come tale legittimato a detrarre l'IVA sostenuta sui costi inerenti all'attività svolta (o, comunque, prospetticamente, da svolgere). A tal proposito, dunque, "nel contesto delle operazioni di *merger leveraged buy out*, le SPV sono società costituite allo scopo assorbente della realizzazione dell'acquisizione (con indebitamento) di una società *target* e della successiva fusione della stessa, e svolgono quindi un'attività di natura preparatoria rispetto alla rilevazione del controllo della società-obiettivo e alla susseguente gestione della relativa azienda".

## Possibili futuri sviluppi

L'importante principio sancito dalla Suprema Corte apre le porte ad una re-interpretazione del futuro, ma

### Nota:

(7) Si ritiene utile soffermarsi su un altro importante principio espresso dalla CGE (cfr. C-42/19, Sonaecom, part. 40): "Inoltre, il diritto a detrazione, una volta nato, rimane acquisito anche se, successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata e, pertanto, non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta o il soggetto passivo non ha potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà. Una diversa interpretazione sarebbe contraria al principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa. Essa potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, disparità ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni soggette ad imposta. Parimenti, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese, in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dalla questione di stabilire se tali investimenti diano luogo o meno ad operazioni soggette ad imposta". Ciò astrattamente implicherebbe, per analogia, che la detrazione dell'IVA andrebbe garantita, in capo alla SPV, anche nel caso in cui per qualsiasi ragione l'operazione di MLBO non si concluda positivamente? Si pensi all'ipotesi di scuola in cui venga costituita una SPV e si sostengano dei costi specifici per consulenza legale, finanziaria e fiscale in capo alla *target*, oltre che per una *due diligence*. Qualora sorgessero criticità tali da non consentire di proseguire con l'operazione di MLBO, alla luce dei principi della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, dovrebbe comunque essere riconosciuta la detraibilità dell'IVA su tali costi. Il dubbio sorge in quanto la CGE fa riferimento all'impossibilità di proseguire con le attività economiche programmate "a causa di circostanze estranee alla sua volontà". Non è questo l'oggetto del presente contributo, ma occorrerebbe forse indagare, in tali ipotesi, sulla ragione concreta che ha condotto all'interruzione delle operazioni di MLBO, per avere una risposta anche sulla detraibilità dell'IVA sui costi nel mentre sostenuti.

# Detrazione

anche del passato, di queste importanti operazioni di *private equity*.

Se, fino ad oggi, la posizione ostativa espressa con sicurezza dall'Agenzia delle entrate ha rappresentato un ostacolo manifesto, al di là di posizioni dottrinali già da anni allineate alla recente sentenza, ora potrebbero aprirsi le strade per una più "serena" detrazione dell'IVA afferente ai costi transazionali, ma anche, eventualmente, per recuperare ciò che, nel frattempo, non si è detratto. In considerazione dell'apertura segnata dalla sentenza della Corte di cassazione sopra richiamata, le imprese coinvolte in operazioni di MLBO che non hanno detratto l'IVA sui *transaction costs* nel passato potrebbero d'ora in poi valutare se recuperare l'IVA a credito mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa relativa all'anno nel corso del quale sono state ricevute le fatture relative a tali costi ovvero presentando un'istanza di rimborso separata (*i.e.* fuori dalla dichiarazione annuale IVA) ai sensi dell'art. 30-ter D.P.R. n. 633/1972. Le due strade andrebbero valutate attentamente, a seconda delle circostanze di fatto che ricorrono di volta in volta, tenendo in considerazione i diversi termini per esercitare il diritto al recupero del credito (scadenza dei termini di accertamento per l'integrativa *vs* due anni nel caso dell'istanza di

## OSSERVAZIONI

Relativamente alle operazioni future, e fino a quando l'Agenzia delle entrate non prenderà posizione ufficiale sul riconoscimento della detrazione IVA dei *transaction costs* per allinearsi ai principi della recente sentenza della Corte di cassazione sopra richiamata, resta sempre il dilemma se esercitare immediatamente la detrazione oppure rendere l'IVA indetraibile e successivamente presentare istanza di rimborso all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 30-ter D.P.R. n. 633/1972 (al cui rifiuto potrebbe sempre incardinarsi un contenzioso tributario).

rimborso) ed anche i diversi profili di rischio (maggiori nel caso di dichiarazione integrativa, considerato che una contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria che si attenga ancora ai precedenti restrittivi orientamenti di prassi comporterebbe l'applicazione di sanzioni amministrative - ad esempio per infedele dichiarazione - e potenzialmente aprirebbe anche profili di violazioni penalmente rilevanti al ricorrere di determinate condizioni).

Quanto alle operazioni future, e fino a quando l'Agenzia delle entrate non prenderà posizione ufficiale sul riconoscimento della detrazione IVA dei *transaction costs* per allinearsi ai principi della recente sentenza della Corte di cassazione sopra richiamata, resta sempre il dilemma se esercitare immediatamente la detrazione (con gli stessi rischi di cui si è detto sopra per il passato) oppure rendere l'IVA indetraibile e successivamente presentare istanza di rimborso all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 30-ter D.P.R. n. 633/1972 (al cui rifiuto potrebbe sempre incardinarsi un contenzioso tributario). Dilemma che, almeno rispetto a solo qualche mese fa, oggi presenta un diverso livello di bilanciamento tra le due scelte (a favore della detrazione IVA immediata).

# L'IVA all'importazione cambia veste: luci ed ombre

di Matteo Dellapina

## L'evoluzione normativa

Nonostante un profondo solco tracciano dalla giurisprudenza della CGUE (Gaston Schul, causa C-15/81), il legislatore domestico ha inserito l'IVA all'importazione tra i diritti di confine, andando così a cambiare veste ad un tributo che ha poco in comune con quei diritti propri del diritto doganale. Tra le varie novità, abbiamo un cambiamento dell'art. 67 che vede anche l'aggiunta di un nuovo comma (2-quater) che impone la corresponsione di una cauzione pari all'importo dell'imposta sospesa.

### Riferimenti

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 67

## Il dato normativo

### Art. 67 - Importazioni

1. Costituiscono importazioni le seguenti operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità medesima ovvero che siano provenienti dai territori da considerarsi esclusi dalla Comunità a norma dell'art. 7:

- a) le operazioni di immissione in libera pratica;
- b) le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'art. 2, lett. b), del Regolamento CEE n. 1999/85 del Consiglio del 16 luglio 1985;
- c) le operazioni di ammissione temporanea aventi per oggetto beni, destinati ad essere riesportati tal quali, che, in ottemperanza alle disposizioni della Comunità economica europea, non fruiscono della esenzione totale dai dazi di importazione;
- d) le operazioni di immissione in consumo relative a beni provenienti dal Monte Athos, dalle isole Canarie, dai Dipartimenti francesi d'oltremare, dal Comune di Campione d'Italia e dalle acque italiane del Lago di Lugano;

e) le operazioni di estrazione dai depositi non doganali autorizzati per immissione in consumo dei beni di cui alla lett. a)\*.

2. Sono altresì soggette all'imposta le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità economica europea e quelle di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità medesima.

2-bis. Per le importazioni di cui al comma 1, lett. a), il pagamento dell'imposta è sospeso qualora si tratti di beni destinati a essere trasferiti in un altro Stato membro dell'Unione Europea, eventualmente dopo l'esecuzione di manipolazioni di cui all'allegato 71-03 del Regolamento delegato UE 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, previamente autorizzate dall'autorità doganale.

2-ter. Per fruire della sospensione di cui al comma 2-bis l'importatore fornisce il proprio numero di partita IVA, il numero di identificazione IVA attribuito al cessionario stabilito in un altro Stato membro nonché, a richiesta dell'Autorità doganale, idonea documentazione che provi l'effettivo trasferimento dei medesimi beni in un altro Stato membro dell'Unione.

2-quater. Nell'ambito dell'analisi dei rischi effettuata secondo i principi stabili dal Codice doganale dell'Unione, di cui al Regolamento UE n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, qualora venga richiesta la documentazione indicata al comma 2-ter, l'autorità doganale può esigere la costituzione di una cauzione pari all'importo dell'imposta sospesa. L'autorità doganale procede all'incameramento della cauzione se, entro quarantacinque giorni dallo svincolo delle merci, non pervenga la predetta documentazione.

Matteo Dellapina - Avvocato in Parma, Genova e Milano, Cultore della Materia in Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Pavia

# L'evoluzione normativa

L'autorità doganale provvede, altresì, all'incameramento della cauzione, qualora tale documentazione non sia ritenuta comprovante l'effettivo trasferimento dei beni oggetto dell'importazione in un altro Stato membro dell'Unione Europea. La cauzione non è richiesta ai soggetti in possesso dell'autorizzazione prevista dall'art. 38 del Regolamento UE n. 952/2013 e a quelli esonerati ai sensi dell'art. 51 delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, di cui al Decreto legislativo emanato ai sensi degli artt. 11 e 20, commi 2 e 3, della Legge 9 agosto 2023, n. 111.

\* Lettera abrogata dall'art. 1, comma 1, lett. b), Legge 18 febbraio 1997, n. 28.

Ormai è al centro del dibattito della riforma doganale la questione dell'IVA all'importazione, intesa dal legislatore come diritto di confine al pari dei diritti doganali. Ma tale riforma cozza in più parti con la giurisprudenza unionale che si è sempre battuta nel ritenere che l'IVA all'importazione abbia natura di tributo interno e non di dazio doganale, estraniandosi così dall'obbligazione doganale. La riforma, in netto contrasto con la giurisprudenza unionale (Gaston Schul, causa C-15/81), ha tirato dritto ed ha varato una norma che cambia radicalmente lo scenario. Attenzione poi alla novità riguardante il deposito cauzionale dovuto in caso sospensione del pagamento dell'IVA.

## Importazioni: la novità del deposito cauzionale per la sospensione del pagamento dell'IVA

Con la riforma del Codice doganale, varata con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (n. 232 del 3 ottobre 2024) del D.Lgs. 26 settembre 2024, n. 141, l'IVA all'importazione è di fatto confluita tra i diritti di confine.

Infatti, il D.Lgs. n. 141/2024, nel dare attuazione all'art. 11 della Legge delega n. 111/2023 per la riforma fiscale, ha apportato numerose modifiche volte al riassetto del quadro normativo in materia doganale; al completamento della telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali; un miglior coordinamento tra le Autorità doganali e la semplificazione delle verifiche, potenziando lo Sportello unico doganale e dei controlli; il riordino delle procedure di liquidazione, accertamento, revisione

e riscossione; nonché la revisione dell'istituto della controversia doganale.

Giustappunto, l'art. 6 del summenzionato decreto prevede alcune norme inerenti alla sospensione del pagamento dell'IVA. In particolare, la previsione aggiorna il riferimento alla normativa prevista per le manipolazioni usuali sui beni destinati ad essere trasferiti in altro Stato UE che possano eventualmente intervenire durante la sospensione nonché la disciplina della costituzione e dell'incameramento della cauzione durante l'esame della documentazione necessaria per fruire della sospensione medesima.

## Come cambia l'art. 67?

L'art. 6, alla lett. a), ha modificato l'art. 67 del D.P.R. n. 633/1972, aggiornando il riferimento normativo alla tipologia di manipolazioni usuali che eventualmente possono intervenire durante il regime di sospensione del pagamento dell'IVA per le importazioni derivanti dalle operazioni di immissione in libera pratica.

La norma prevede pertanto che per le importazioni derivanti dalle operazioni di immissione in libera pratica, il pagamento dell'imposta è sospeso qualora si tratti di beni destinati a essere trasferiti in un altro Stato membro dell'Unione Europea, eventualmente dopo l'esecuzione di manipolazioni usuali di cui all'allegato 71-03 del Regolamento delegato UE 2015/2446 della Commissione (non più l'allegato 72 del Regolamento CEE 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993), e successive modificazioni, previamente autorizzate dall'Autorità doganale.

L'art. 67, comma 2-bis del D.P.R. 26 ottobre 1973, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) prevede per le importazioni provenienti da Paesi o territori non compresi nel territorio dell'Unione Europea e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro dell'Unione che il pagamento dell'imposta è sospeso qualora si tratti di beni destinati a essere trasferiti in un altro Stato membro, eventualmente dopo l'esecuzione di manipolazioni usuali (il riferimento normativo relativo all'indicazione delle manipolazioni usuali è aggiornato dal comma in commento). Si tratta di una deroga al principio secondo il quale all'atto dell'importazione di

merci l'importatore è tenuto a corrispondere i tributi unionali e quelli nazionali (principalmente l'IVA).

### ***Cauzione per la sospensione del pagamento dell'IVA: il neo comma 2-quater***

La lett. b), introduce un nuovo comma 2-quater al medesimo art. 67 che disciplina la costituzione e della cauzione ai fini della sospensione del pagamento IVA.

Nell'ambito dell'analisi dei rischi effettuata secondo i principi stabili dal Codice doganale dell'Unione, qualora venga richiesta la documentazione necessaria per fruire della sospensione del pagamento dell'IVA indicata al comma 2-ter, l'autorità doganale può esigere la costituzione di una cauzione pari all'importo dell'imposta sospesa. L'art. 67, comma 2-ter del D.P.R. 26 ottobre 1973, n. 633, in stretta connessione con quanto previsto dal comma 2-bis sancisce che, per fruire della sospensione del pagamento dell'IVA sopra descritta, l'importatore fornisce il proprio numero di partita IVA, il numero di identificazione IVA attribuito al cessionario stabilito in un altro Stato membro nonché, a richiesta dell'autorità doganale, idonea documentazione che provi l'effettivo trasferimento dei medesimi beni in un altro Stato membro dell'Unione.

L'autorità doganale procede all'incameramento della cauzione se entro quarantacinque giorni dallo svincolo delle merci non pervenga la predetta documentazione.

L'autorità doganale provvede, altresì, all'incameramento della cauzione qualora tale documentazione non sia ritenuta comprovante l'effettivo trasferimento dei beni oggetto dell'importazione in un altro Stato membro dell'Unione.

La cauzione non è richiesta ai soggetti in possesso dell'autorizzazione per ottenere lo *status* di operatore economico autorizzato prevista dall'art. 38 del Reg. UE 952/2013 e a quelli esonerati ai sensi dell'art. 51 delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, di cui al Decreto legislativo emanato ai sensi degli artt. 11 e 20 della Legge 9 agosto 2023, n. 111.

L'art. 51 delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, prevede che il competente ufficio dell'Agenzia può autorizzare, su richiesta, la riduzione dell'importo della garanzia o l'esonero dalla garanzia per i diritti doganali

rimettendo ad un provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli le condizioni e i criteri da soddisfare per la concessione dei benefici di sopra descritti.

La concessione dei benefici medesimi può essere revocata, in qualsiasi momento, quando sorgano fondati dubbi sulla solvibilità del beneficiario, il quale, entro cinque giorni dalla notifica della revoca, deve prestare la prescritta cauzione relativamente alle operazioni in corso.

### **L'IVA all'importazione tra i diritti di confine: luci ed ombre di una riforma discussa**

Ma l'aspetto che ha destato più scalpore riguarda l'inglobamento dell'IVA all'importazione tra i diritti di confine.

Infatti, quasi in sordina, l'intervento del legislatore all'art. 27 D.Lgs. n. 141/2024, rubricato "Obbligazione doganale e diritti doganali", nel definire i diritti doganali, ossia quelli riscossi dall'Agenzia in forza di vincoli che derivano dall'ordinamento unionale, ha specificato che rientra tra i diritti di confine anche l'IVA all'importazione: "tra i diritti di confine viene esplicitamente inserita l'imposta sul valore aggiunto, al fine di chiarire che anche a questo tributo, per le operazioni di importazione, si applica la normativa unionale in materia di individuazione del debitore e di estinzione dell'obbligazione doganale".

Il legislatore ha posto a base del proprio intervento riformatore l'indirizzo espresso dalla Corte di cassazione (Cass. pen., Sez. III, sent., 11 febbraio 2022, n. 4978) che ha ritenuto di dare "continuità all'orientamento giurisprudenziale che qualifica l'IVA all'importazione quale diritto di confine ai sensi dell'art. 34 T.U.L.D., la cui evasione integra il reato di contrabbando ex art. 292 T.U.L.D., e ciò in quanto detta soluzione interpretativa si presenta più aderente alla lettera dell'art. 34 T.U.L.D. che, relativamente alle merci in importazione, ricomprende tra i diritti di confine non solo i dazi ma anche "ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato".

La testuale indicazione dell'IVA tra i diritti di confine è inoltre finalizzata, a parere del legislatore, a fornire una risposta normativa al principio enunciato dalla Corte di Giustizia Europea, 12 maggio 2022, causa C-714/20, con cui è stato affermato:

# L'evoluzione normativa

“L'art. 201 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che non può essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione, in solido con l'importatore, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino o lo riconoscano, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore di tale imposta”.

La norma al contempo esclude che l'IVA rientri tra i diritti di confine nei seguenti casi:

- a) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto, perché le medesime sono destinate alla successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'Unione Europea;
- b) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto e vincolo delle medesime a un regime di deposito diverso dal deposito doganale. In questo caso, si tratta di merci immesse in libera pratica e poi introdotte in un deposito IVA.

## *Una riforma contraria alla giurisprudenza unionale*

Ma è davvero corretto ritenere che l'IVA all'importazione si debba farla confluire tra i diritti di confine?

La risposta è negativa ed è basata su una solida giurisprudenza unionale, a cui ha fatto eco anche la recente cassazione.

Negli anni gli interventi della giurisprudenza hanno tracciato il solco nell'inquadrare l'IVA all'importazione non tra i diritti di confine (riconducibile all'art. 34 T.U.L.D.) al pari dei dazi doganali ma, quanto alle sue caratteristiche, tra i tributi interni (Cass. n. 16109/2015; n. 8473/2018; n. 5962/2019; SS.UU. n. 18284/2024). Infatti, il sistema dell'IVA all'importazione è per sua natura incardinato in quello generale dell'IVA siccome non colpisce il prodotto importato in quanto tale, ma s'inserisce nel sistema fiscale uniforme dell'IVA, che colpisce sistematicamente e secondo criteri obiettivi sia le operazioni degli Stati membri, sia quelle all'importazione (Equoland, causa C-272/13; Fischer Brandenstein causa C-322/99 e causa C-323/99;

Pakora Pluss, causa C-248/09; Rainer Drexl, causa C-299/86; Gaston Schul, causa C-15/81).

Principio poi ripreso anche in pronunce successive, comprese quelle dei giudici nazionali, tra cui spiccano le recentissime decisioni delle Sezioni Unite (SS. UU. n. 18284/2024 e n. 18286/2024) che, nell'affermare e confermare la natura di tributo interno dell'IVA all'importazione, hanno poi rinviato alla Corte costituzionale la questione relativa all'applicabilità della confisca doganale alle fattispecie di contrabbando depenalizzato per omesso versamento proprio dell'IVA all'importazione.

Ritornando in ambito UE, l'IVA all'importazione condivide con i dazi la caratteristica di trarre origine dal fatto dell'importazione nell'UE e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri (Harry Winston SA, causa C-272/12), sicché il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione sono collegati a quelli dei dazi, pur rimanendo da questi distinti. Recentemente i giudici UE hanno ribadito che l'IVA all'importazione e i dazi doganali presentano caratteristiche essenziali comparabili, in quanto essi traggono origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione delle merci nel circuito economico degli Stati membri.

Questo parallelismo trova conferma nel fatto che l'art. 71, paragrafo 1, comma 2, della Direttiva IVA autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore dell'esigibilità dell'IVA all'importazione a quelli dei dazi doganali. Pertanto, un'obbligazione a titolo di IVA può aggiungersi all'obbligazione doganale qualora il comportamento illecito che ha generato quest'ultima permetta di presumere che le merci in questione sono entrate nel circuito economico dell'Unione e hanno potuto essere oggetto di consumo, determinando così il realizzarsi del fatto generatore dell'IVA (Hauptzollamt Münster (Luogo di nascita dell'IVA), causa C-7/20; UB, causa C-489/20).

Ma l'IVA all'importazione è tuttavia segnata da specificità correlate al meccanismo dell'importazione, sicché, pur essendo estranea all'obbligazione doganale, rientra tra i tributi che vanno corrisposti in occasione delle operazioni doganali e, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 70 del D.P.R. n. 633/1972, è soggetta alle disposizioni procedurali e sanzionatorie dettate per i diritti di confine.

---

# L'evoluzione normativa

Sul piano prettamente procedurale, l'IVA alle importazioni dev'essere versata per effetto ed in occasione di ciascuna importazione al momento della dichiarazione in dogana, con la conseguenza che sarà competente al recupero dell'imposta l'Agenzia delle dogane nel caso di coincidenza dell'immissione in libera pratica con quella in consumo o quando, pur mancando detta coincidenza, venga riscontrata un'irregolarità nella gestione dei

depositi IVA sino al momento dell'estrazione delle merci, mentre, nella fase successiva, ossia in caso di indebita detrazione operata con il meccanismo dell'autofatturazione, la relativa competenza spetta all'Agenzia delle entrate (Cass. n. 24276/2018). Pertanto, sarà applicabile l'art. 84 T.U.L.D. quanto ai termini di riscossione se l'omesso pagamento dell'imposta abbia causa in un reato (Cass. n. 21659/2021).



# **Experta Compliance&ESG**

Esperto  
in conformità,  
leader  
in sostenibilità

**Mario, Commercialista**

**“Con EXPERTA Compliance&ESG  
ho gli strumenti per aiutare i miei clienti  
a perseguire gli obiettivi di sostenibilità  
ESG e conformità normativa”.**

Sostenibilità ESG e Compliance sono attività sempre più strategiche per Aziende, Enti pubblici e privati, Studi Professionali. Grazie a One FISCALE EXPERTA Compliance&ESG hai gli strumenti che ti aiutano a garantire la sostenibilità, con la nuova area operativa ESG a cura di BDO Italia, e la conformità normativa in materia di Anticorruzione, Antiriciclaggio, Responsabilità 231.

Guide pratiche, Action plan, Check list, Procedure operative, Codici commentati e molto altro, realizzati da professionisti esperti per fornirti un supporto d'autore.

**Tutto questo è One FISCALE:  
molto più di una banca dati fiscale.**

# Dall'Unione Europea

di Marco Peirolo

## Corte di Giustizia

### Ricarica veicoli elettrici: qualificazione dell'operazione ai fini dell'IVA

(Corte di Giustizia, 17 ottobre 2024, causa C-60/23 - Digital Charging Solutions)

L'art. 14, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla Direttiva 2009/162/UE, in combinato disposto con l'art. 15, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112, come modificata, dev'essere interpretato nel senso che: la fornitura di energia elettrica, ai fini della ricarica di un veicolo elettrico ad una stazione di ricarica appartenente ad una rete pubblica di stazioni di tal genere, costituisce cessione di beni ai sensi della prima di tali disposizioni.

L'art. 14 della Direttiva 2006/112, come modificata dalla Direttiva 2009/162, in combinato disposto con l'art. 15, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112, come modificata, dev'essere interpretato nel senso che la ricarica di un veicolo elettrico presso una rete di stazioni di ricarica pubbliche, cui l'utente ha accesso mediante un abbonamento concluso con una società diversa dall'operatore di detta rete, implica che l'energia elettrica consumata è reputata ceduta, in un primo momento, dall'operatore di detta rete alla società che offre accesso a quest'ultima e, in un secondo momento, da tale società a detto utente, anche se quest'ultimo sceglie la quantità, il momento e il luogo della ricarica nonché le modalità di utilizzo dell'energia elettrica, quando tale società agisce in nome proprio ma per conto dell'utente nell'ambito di un contratto di commissione, ai sensi dell'art. 14, paragrafo 2, lett. c), della Direttiva 2006/112, come modificata.

**Nota** - Nel caso oggetto della sentenza in esame, una società tedesca dotata di stabile organizzazione in Svezia fornisce agli utenti di veicoli elettrici di quest'ultimo Paese l'accesso a stazioni di ricarica, avendo a tal fine concluso i relativi contratti con gli operatori di rete.

Agli utenti vengono forniti una carta e un'applicazione informatica per ottenere informazioni sul prezzo e sulla disponibilità delle stazioni di ricarica incluse nella rete.

Le sessioni di ricarica sono registrate dall'operatore di rete, il quale fattura mensilmente alla società l'energia elettrica fornita. A sua volta, la società addebita mensilmente agli utenti, in modo separato, la quantità di energia elettrica fornita e i servizi di accesso alla rete.

Le questioni sottoposte alla Corte sono dirette a sapere se la ricarica dei veicoli elettrici costituisca una cessione di beni e, in caso positivo, se l'operazione si qualifichi come tale nelle diverse fasi della catena di transazioni poste in essere attraverso la società intermedia.

Rispetto al primo aspetto, relativo alla natura dell'operazione di ricarica, i giudici comunitari hanno confermato che la fornitura di energia elettrica destinata alla batteria di un veicolo elettrico dà luogo ad una cessione di beni, ai sensi degli artt. 14, par. 1, e 15, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE.

Nello stesso senso si era già espressa la Corte nella sentenza relativa alla causa C-282/22 del 20 aprile 2023, sottolineando che, siccome la cessione in esame presuppone l'utilizzo di adeguati dispositivi di ricarica, la concessione dell'accesso alle apposite apparecchiature costituisce una prestazione minima di servizi che necessariamente accompagna la fornitura di energia elettrica e che, pertanto, non è idonea a mutare la natura dell'operazione, che resta una cessione. Nell'occasione, la Corte ha, altresì, rilevato che l'assistenza tecnica eventualmente necessaria agli utenti interessati non costituisce un fine a sé stante, ma il mezzo per beneficiare nelle migliori condizioni della fornitura dell'energia necessaria alla propulsione del veicolo elettrico, assumendo quindi carattere accessorio rispetto alla fornitura di energia elettrica.

Passando ad esaminare l'ulteriore aspetto, relativo agli effetti dell'intervento della società intermedia sulla qualificazione dell'operazione, la questione sollevata dal giudice del rinvio intende chiarire se l'effettuazione della ricarica mediante un abbonamento concluso con una società diversa dall'operatore di rete implichi che l'energia elettrica sia oggetto di una doppia cessione, segnatamente dall'operatore alla società intermedia e da quest'ultima all'utente.

La Corte è dell'avviso che i rapporti che si instaurano tra le parti potrebbero essere riconducibili allo schema della commissione, disciplinato dall'art. 14, par. 2, lett. c), della Direttiva 2006/112/CE.

La "finzione giuridica" prevista dalla norma, in base alla quale il contratto di commissione dà luogo ad una doppia cessione di beni identiche effettuate consecutivamente e che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, presuppone una duplice condizione, essendo richiesta, da un lato, l'esistenza di un mandato in esecuzione del quale il commissionario interviene, per conto del committente, nella cessione di beni, e, dall'altra, l'identità tra le cessioni dei beni acquisiti dal commissionario e le cessioni dei beni venduti.

In conclusione, per la Corte, la ricarica di un veicolo elettrico presso una rete di stazioni di ricarica, cui l'utente ha accesso mediante un abbonamento concluso con una società diversa dall'operatore, implica che, se la società intermedia agisce in nome proprio ma per conto dell'utente nell'ambito di un contratto di commissione, l'energia elettrica consumata si considera ceduta dall'operatore alla società intermedia e da quest'ultima all'utente, anche se quest'ultimo sceglie la quantità, il momento e il luogo della ricarica, nonché le modalità di utilizzo dell'energia.

## Rappresentante doganale: limitazione dell'attività

(Corte di Giustizia, 7 novembre 2024, causa C-503/23 - Centro di Assistenza Doganale Mellano)

L'art. 18, paragrafo 3, del Regolamento UE 952/2013 deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale la quale limiti l'esercizio dell'attività dei rappresentanti doganali organizzati nella forma di una società di capitali avente come oggetto sociale esclusivo la prestazione di servizi di assistenza doganale all'ambito territoriale del compartimento doganale in cui tale società ha sede, a condizione che detta normativa sia conforme al diritto dell'Unione.

L'art. 15, paragrafi 2 e 3, della Direttiva 2006/123/CE deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale la quale, per garantire l'efficacia dei controlli doganali, al fine di prevenire le frodi doganali e di tutelare i destinatari dei servizi di assistenza doganale, limiti l'esercizio dell'attività dei rappresentanti doganali organizzati nella forma di una società di capitali avente come oggetto sociale esclusivo la prestazione di servizi di assistenza doganale all'ambito territoriale del compartimento doganale in cui tale società ha sede, nella misura in cui una siffatta limitazione territoriale non sia applicata in modo coerente e l'obiettivo di garantire l'efficacia di detti controlli possa essere conseguito mediante misure meno restrittive.

**Nota** - Alla Corte è stato chiesto se l'art. 18, par. 3, del Codice doganale dell'Unione debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale che limiti l'esercizio dell'attività di rappresentanza doganale organizzata nella forma di società di capitali avente come oggetto sociale esclusivo la prestazione di servizi di assistenza doganale all'ambito territoriale del compartimento doganale in cui la società ha sede.

Ai sensi dell'art. 18, par. 3, del Codice doganale, gli Stati membri possono fissare, conformemente al diritto dell'Unione, le condizioni alle quali un rappresentante doganale può prestare servizi nello Stato membro in cui è stabilito. Per quanto riguarda la prestazione di servizi da parte di un rappresentante doganale stabilito in un altro Stato membro, l'art. 18, par. 3 prevede che, fatta salva l'applicazione di criteri meno severi da parte dello Stato membro interessato, tale rappresentante è abilitato a prestare i servizi in questione in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito, qualora soddisfatti i criteri di cui all'art. 39, lett. da a) a d), del medesimo Codice.

Nel caso di specie, l'art. 3, comma 3, del D.M. n. 549/1992 enuncia una condizione applicabile ai CAD, la quale limita la loro attività all'ambito territoriale del compartimento doganale in cui essi hanno sede. In tal modo, l'Italia ha esercitato la facoltà riconosciuta dall'art. 18, par. 3, del Codice doganale di fissare le condizioni alle quali i rappresentanti doganali organizzati in forma di società di capitali stabilite nel territorio di tale Stato membro possono prestare servizi in tale territorio.

Di conseguenza, è legittima la normativa nazionale che limita l'esercizio dell'attività dei rappresentanti doganali organizzati nella forma di una società di capitali avente come oggetto sociale esclusivo la prestazione di servizi di assistenza doganale all'ambito territoriale del compartimento doganale in cui tale società ha sede.

Inoltre, la Corte ha affermato che l'art. 15, par. 2 e 3, della Direttiva 2006/123/CE, relativa ai servizi nel mercato interno, osta ad una normativa nazionale che, per garantire l'efficacia dei controlli doganali, al fine di prevenire le frodi doganali e di tutelare i destinatari dei servizi di assistenza doganale, limiti l'esercizio dell'attività dei rappresentanti doganali organizzati nella forma di una società di capitali avente come oggetto sociale esclusivo la prestazione di servizi di assistenza doganale all'ambito territoriale del compartimento doganale in cui tale società ha sede, nella misura in cui una siffatta limitazione territoriale non sia applicata in modo coerente e l'obiettivo di garantire l'efficacia di detti controlli possa essere conseguito mediante misure meno restrittive.

## Cessione di terreni

(Corte di Giustizia, 7 novembre 2024, causa C-594/23 - Lomoco Development e a.)

L'art. 12 della Direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che un'operazione di cessione di un terreno provvisto, alla data di tale cessione, esclusivamente di fondazioni di costruzioni ad uso abitativo costituisce una cessione di un "terreno edificabile", ai sensi di tale articolo.

**Nota** - La questione affrontata dalla Corte è se, ai sensi dell'art. 12 della Direttiva 2006/112/CE, la cessione di un terreno provvisto, alla data dell'operazione, esclusivamente di fondazioni di costruzioni ad uso abitativo costituisca una cessione di un terreno edificabile.

Conformemente all'art. 12, par. 3, della Direttiva 2006/112/CE, si considerano "terreni edificabili", ai fini del par. 1, lett. b), dello stesso art. 12, i terreni, attrezzati o meno, definiti tali dagli Stati membri.

Tuttavia, la Direttiva 2006/112/CE limita il potere discrezionale di questi ultimi quanto alla portata della nozione di "terreni edificabili". In tale contesto, gli Stati membri devono, infatti, rispettare l'obiettivo perseguito dall'art. 135, par. 1, lett. k), della Direttiva 2006/112/CE, che mira ad esentare dall'IVA solo le cessioni di terreni non edificati che non sono destinati a supportare un fabbricato.

Inoltre, la definizione della nozione di “terreni edificabili” è limitata anche dalla portata della nozione di “fabbricato”, definita in modo molto ampio dal legislatore dell’Unione all’art. 12, par. 2, della Direttiva 2006/112/CE come comprendente “qualsiasi costruzione incorporata al suolo”.

Ne consegue che un terreno munito di una costruzione che deve essere qualificata come “fabbricato”, ai sensi di tale disposizione, non può essere qualificato come “terreno edificabile”.

Nel caso di specie, i terreni di cui trattasi sono muniti, alla data della loro cessione, soltanto delle fondazioni di costruzioni ad uso abitativo. Pertanto, occorre stabilire se tali fondazioni costituiscano, in quanto tali, un “fabbricato” o una “frazione di fabbricato”, ai sensi dell’art. 12 della Direttiva 2006/112/CE, nel qual caso tali terreni non potrebbero più essere considerati come “terreni edificabili”.

È necessario fare luce su questo aspetto poiché la cessione di un terreno edificabile è soggetta a IVA. Per contro, sebbene, in linea di principio, la cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato sia anch’essa soggetta a IVA, risulta che, da un lato, fino al 31 dicembre 2010, il la Danimarca applicava un’esenzione dall’IVA per tutte le cessioni di beni immobili e, dall’altro, conformemente alla normativa nazionale, le cessioni di fabbricati la cui costruzione era iniziata a tale data continuano a beneficiare di detta esenzione. Le fondazioni di costruzioni ad uso abitativo sono uno degli elementi che compongono il fabbricato e possono, pertanto, costituire, nel linguaggio corrente, una “frazione di fabbricato”. Inoltre, l’art. 12, par. 2, della Direttiva 2006/112/CE definisce il “fabbricato” in senso molto ampio come qualsiasi costruzione incorporata al suolo.

Tuttavia, tale disposizione rinvia all’art. 12, par. 1, lett. a), della stessa Direttiva, che fa riferimento al criterio della “prima occupazione”, laddove quest’ultimo deve essere inteso come corrispondente a quello del primo uso del bene da parte del proprietario o del locatario, fermo restando che esso è stato considerato dal legislatore dell’Unione come determinante il momento in cui un prodotto può uscire dalla catena di produzione per entrare nel settore del consumo.

Le mere fondazioni di costruzioni ad uso abitativo non possono essere oggetto di un’occupazione così definita e, in ogni caso, la realizzazione delle fondazioni non segna la fine del processo di costruzione del fabbricato e il suo ingresso nel settore del consumo.

Infatti, alla luce dell’art. 12, par. 1, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE, anche una “frazione di fabbricato” deve poter essere oggetto di occupazione e, pertanto, deve essere uscita dalla catena di produzione, il che può verificarsi, per esempio, quando un fabbricato composto di più parti o unità, come appartamenti, è costruito per fasi, cosicché alcune di tali parti o unità possono essere oggetto di occupazione mentre altre parti sono ancora in costruzione.

Pertanto, la Corte ha concluso affermando che la cessione di un terreno provvisto, alla data della cessione, esclusivamente di fondazioni di costruzioni ad uso abitativo costituisce una cessione di un “terreno edificabile”, ai sensi dell’art. 12 della Direttiva 2006/112/CE.

## **IVA dovuta da un ente imponibile e responsabilità dell’amministratore**

(Corte di Giustizia, 14 novembre 2024, causa C-613/23 - Herdijk)

L’art. 273 della Direttiva 2006/112/CE, letto alla luce del principio di proporzionalità, dev’essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale secondo la quale l’amministratore di un ente che non ha rispettato l’obbligo di notificare la sua incapacità di pagare un debito relativo all’imposta sul valore aggiunto deve dimostrare, al fine di liberarsi della sua responsabilità solidale per il pagamento di tale debito, che l’inadempimento di tale obbligo di notifica non gli è imputabile, purché la normativa in questione non limiti la possibilità di dimostrare tale circostanza ai soli casi di forza maggiore, ma consenta all’amministratore di invocare ogni circostanza idonea a dimostrare di non essere responsabile dell’inosservanza di detto obbligo di notifica.

L'art. 273 della Direttiva 2006/112, letto alla luce del principio di proporzionalità, dev'essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che comporta che l'amministratore di un ente che abbia omesso di notificare l'incapacità di pagamento di quest'ultimo resti responsabile in solido del pagamento di un debito relativo all'imposta sul valore aggiunto per un periodo specifico, laddove è stato liberato da un debito allo stesso titolo per un periodo immediatamente successivo dopo aver potuto dimostrare di aver agito in buona fede ed aver esercitato, nei tre anni precedenti, tutta la diligenza richiesta ad un operatore accorto al fine di prevenire l'incapacità dell'ente di adempiere i propri obblighi e la sua partecipazione ad un abuso o a una frode è esclusa.

**Nota** - Alla Corte è stato chiesto se l'art. 273 della Direttiva 2006/112/CE, letto alla luce del principio di proporzionalità, debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale secondo la quale l'amministratore di un ente che non ha rispettato l'obbligo di notificare lo stato di insolvenza della società deve dimostrare, al fine di liberarsi dalla sua responsabilità solidale per il pagamento dei debiti IVA, che l'inadempimento di tale obbligo di notifica non gli è imputabile.

Un meccanismo di responsabilità solidale come quello in esame mira a facilitare la riscossione degli importi dovuti a titolo di IVA che non sono stati versati da una persona giuridica entro i termini stabiliti dalla Direttiva 2006/112/CE, di modo che esso contribuisce ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA. Pertanto, un siffatto meccanismo rientra, in linea di principio, nel margine discrezionale di cui godono gli Stati membri nell'ambito dell'attuazione dell'art. 273 della Direttiva 2006/112/CE.

Inoltre, l'obbligo, per gli Stati membri, di adottare tutte le misure idonee a garantire la riscossione integrale dell'IVA può, in determinate circostanze, imporre ad uno Stato membro di ritenere responsabili le persone che non sono soggetti passivi e che partecipano al processo decisionale all'interno di una persona giuridica, a pena di compromettere l'efficacia di tali misure.

L'art. 273 della Direttiva 2006/112/CE non precisa gli obblighi che gli Stati membri possono prevedere, lasciando loro un certo margine di discrezionalità su come garantire la riscossione dell'IVA dovuta.

Tuttavia, gli Stati membri sono tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità.

In proposito, i provvedimenti nazionali che danno luogo ad un sistema di responsabilità solidale oggettiva eccedono quanto è necessario per preservare i diritti dell'Erario. Far ricadere la responsabilità del pagamento dell'IVA su un soggetto diverso dal debitore, senza che possa sottrarsi fornendo la prova di essere completamente estraneo alla condotta di tale debitore deve, pertanto, essere ritenuto incompatibile con il principio di proporzionalità.

Nel caso di specie, poiché non sembra eccessivamente difficile, per un ente o, eventualmente, per il suo amministratore, rispettare l'obbligo di notifica previsto dal diritto interno ed evitare così, in linea di principio, il sorgere della responsabilità di quest'ultimo per i debiti dell'ente a titolo dell'IVA, l'inosservanza di tale obbligo può essere considerata costitutiva di un comportamento illecito.

Inoltre, l'amministratore che non ha adempiuto all'obbligo di notificare alle Autorità fiscali l'insolvenza della società può stabilire le circostanze che gli consentono di dimostrare la sua estraneità, rientrando in tali circostanze non solo i casi di forza maggiore, ma anche il fatto che l'amministratore si sia avvalso del parere di un terzo, ritenuto sufficientemente esperto in materia.

Di conseguenza, ha concluso la Corte, una normativa come quella di cui trattasi, che implica l'autonomia di ciascun periodo d'imposta per il quale esiste un obbligo di notifica, non può essere considerata come eccedente quanto necessario per l'esatta riscossione dell'IVA per il solo fatto che la sua applicazione può avere conseguenze negative per l'amministratore che ha omesso di notificare l'insolvenza per un certo periodo, pur avendo esercitato le sue funzioni di buona fede e senza commettere abusi o frodi.

## Operazioni di delocalizzazione delle attività di produzione

(Corte di Giustizia, 21 novembre 2024, causa C-297/23 P - Harley-Davidson Europe e Neovia Logistics Services International)

L'impugnazione è respinta.

La Harley-Davidson Europe Ltd e la Neovia Logistics Services International NV sono condannate a farsi carico, oltre che delle proprie spese, di quelle sostenute dalla Commissione europea.

**Nota** - Nel giugno 2018, gli Stati Uniti hanno istituito dazi doganali supplementari del 25% e del 10%, rispettivamente, sulle importazioni di acciaio e sulle importazioni di alluminio provenienti dall'Unione, allo scopo di favorire e aumentare la produzione nazionale di tali prodotti. In risposta all'istituzione di tali dazi doganali supplementari, la Commissione ha adottato il Regolamento di esecuzione 2018/886/UE, che prevede l'applicazione di dazi doganali supplementari all'importazione di prodotti originari degli Stati Uniti, compresi i motocicli a motore a pistone alternativo di cilindrata superiore a 800 cm<sup>3</sup>.

Il 25 giugno 2018, la Harley-Davidson ha presentato alla *Securities and Exchange Commission* una relazione su un modulo intitolato *Form 8-K Current Report*, destinata ad informare i suoi azionisti dell'applicazione dei dazi doganali supplementari adottati dall'Unione mediante il Regolamento di esecuzione 2018/886/UE, e delle loro conseguenze sulla sua attività.

A seguito della pubblicazione del modulo 8-K, la Harley-Davidson ha scelto la sua fabbrica in Thailandia come sito di produzione di alcuni dei motocicli destinati al mercato dell'Unione.

Harley-Davidson ha voluto ottenere rassicurazioni in merito alla determinazione del Paese di origine di tali motocicli. Pertanto, la Harley-Davidson e un intermediario che fornisce servizi di assistenza logistica alla Harley-Davidson nell'ambito delle sue operazioni di importazione di motocicli nell'Unione tramite il Belgio, hanno depositato congiuntamente, presso le Autorità doganali belghe, due prime domande formali di decisioni IVO, riguardanti due famiglie di motocicli. Altre tre domande di decisioni IVO, riguardanti altre tre famiglie di motocicli, sono state depositate successivamente.

Il 24 giugno 2019, in applicazione dell'art. 33, par. 1, del Codice doganale dell'Unione, le Autorità doganali belghe hanno adottato due decisioni IVO, con le quali esse hanno riconosciuto e certificato che le due famiglie di motocicli di cui alle prime due domande di decisioni IVO erano originarie della Thailandia. Le altre tre domande di decisioni IVO sono state successivamente oggetto del medesimo trattamento da parte di tali Autorità.

Il 31 marzo 2021, la Commissione europea ha adottato la decisione con la quale ha chiesto alle Autorità belghe di revocare le prime due decisioni IVO e, a loro volta, le Autorità belghe hanno informato le ricorrenti che revocavano le cinque decisioni IVO adottate riguardanti l'importazione nell'Unione dei motocicli fabbricati in Thailandia dalla Harley-Davidson.

La Harley-Davidson Europe e l'intermediario hanno chiesto l'annullamento della decisione controversa, ma l'impugnazione è stata respinta dalla Corte di Giustizia UE.

## Detrazione dell'IVA

(Corte di Giustizia, 21 novembre 2024, causa C-624/23 - SEM Remont)

La Direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla Direttiva 2010/45/UE, dev'essere interpretata nel senso che essa non osta alla normativa di uno Stato membro conformemente alla quale il destinatario di una cessione assoggettata all'imposta sul valore aggiunto (IVA) è privato del diritto a detrarre tale imposta, previsto dalla Direttiva suddetta, nel caso in cui il fornitore, da una parte, non abbia adempiuto l'obbligo, previsto da detta normativa, di depositare una domanda di registrazione ai fini dell'IVA e abbia emesso, all'attenzione del destinatario, fatture che non indicano l'IVA, e, dall'altra, abbia redatto, nel corso di una verifica fiscale, un verbale che

menzional'IVA suddetta e in cui tale fornitore era presentato anche quale destinatario della cessione in parola.

La Direttiva 2006/112, come modificata dalla Direttiva 2010/45, e il principio della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), devono essere interpretati nel senso che essi non ostano alla normativa di uno Stato membro che esclude la possibilità di rettificare una fattura nel caso in cui, da una parte, la fattura che il fornitore ha consegnato al destinatario di una cessione assoggettata all'IVA non indicasse tale imposta e, dall'altra, in occasione di una verifica fiscale riguardante tale fornitore, quest'ultimo abbia redatto un verbale che menziona l'IVA e presenta tale fornitore anche come destinatario della cessione suddetta.

**Nota** - Nella controversia risolta dalla Corte, ad una società bulgara è stata negata la detrazione dell'IVA assolta in relazione a fatture non riportanti l'addebito dell'imposta. Quest'ultima, infatti, è stata indicata nel verbale redatto dal fornitore nel corso di una verifica fiscale, in cui le Autorità fiscali hanno contestato l'omessa applicazione dell'imposta sulle operazioni poste in essere. A ben vedere, le stesse Autorità fiscali hanno anche constatato che il destinatario effettivo delle prestazioni era un soggetto diverso da quello al quale le fatture originarie erano state intestate.

Secondo la Corte, al committente è precluso il diritto alla detrazione dell'IVA se il prestatore, da una parte, non ha adempiuto all'obbligo di registrarsi ai fini IVA e ha emesso fatture che non indicano l'imposta e, dall'altra, nel corso di una verifica fiscale ha redatto un verbale che riporta l'IVA dovuta, ma con indicazione del prestatore stesso anche quale committente.

In particolare, da un lato, il verbale di cui trattasi, in cui il fornitore viene indicato anche come committente, è stato rilasciato non già al committente, ma all'Amministrazione finanziaria nel corso della verifica fiscale, per cui il predetto verbale, quindi, non può essere assimilato ad una fattura. Dall'altro lato, la Direttiva 2006/112/CE esige che la detraibilità dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi; tuttavia, l'IVA non è stata assolta dalla società committente e non era da essa neppure dovuta, in quanto - come detto - il destinatario delle fatture era diverso da quello che aveva beneficiato delle prestazioni.

La Corte ha, inoltre, stabilito che al prestatore è preclusa la rettifica di una fattura qualora, da un lato, il documento che il fornitore ha consegnato al committente non indica l'imposta e, dall'altro, il fornitore, nel corso di una verifica fiscale, ha redatto un verbale che riporta l'IVA dovuta, ma con indicazione del prestatore stesso anche quale committente.

Se, infatti, il committente non può esercitare il diritto di detrazione, il meccanismo di rettifica della detrazione non può essere applicato, perché presuppone che la detrazione sia stata effettuata in base ai presupposti che ne regolano l'esercizio.

### Classificazione doganale dei veicoli a quattro ruote

(Corte di Giustizia, 28 novembre 2024, cause riunite C-129/23 e C-567/23 - BG Technik)

La voce 8713 della nomenclatura combinata figurante nell'allegato I del Regolamento CEE 2658/87, nella versione risultante dal Regolamento di esecuzione UE 927/2012, dal Regolamento di esecuzione UE 1001/2013, dal Regolamento di esecuzione UE 1101/2014, e dal Regolamento di esecuzione UE 2020/1577, dev'essere interpretata nel senso che essa non si applica ad un prodotto quale un veicolo a quattro ruote, che è munito di un motore elettrico, è dotato di un solo posto, dispone di un sedile reclinabile e girevole con braccioli, di una colonna dello sterzo separata, nonché di un freno automatico elettromagnetico che agisce sulle ruote posteriori, progettate per impedirne il ribaltamento, che viene azionato mediante un manubrio di

forma ovale chiusa, situato sul piantone dello sterzo, la cui velocità massima è superiore a 10 km/h, ma non eccede i 16 km/h.

**Nota** - Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione delle voci tariffarie 8703 e 8713 della Nomenclatura combinata (NC) figurante nell'allegato I del Reg. CEE 2658/87, con riguardo alla classificazione doganale dei veicoli SELVO 4800, importati da una società ceca tra l'anno 2013 e l'anno 2015, nonché nel corso dell'anno 2021.

Si tratta di un veicolo a quattro ruote dotato di un motore elettrico della potenza di 800 W. Esso misura approssimativamente 120 cm d'altezza, 60 cm di larghezza e 125 cm di lunghezza, dispone di un'autonomia massima di 45 km e può raggiungere una velocità massima superiore a 10 km/h, ma che non eccede i 16 km/h.

Il veicolo è monoposto, ha un sedile reclinabile e girevole con braccioli, è munito, segnatamente, di una colonna dello sterzo separata, di un freno automatico elettromagnetico che agisce sulle ruote posteriori e di due treni di pneumatici, dei quali quelli posteriori sono progettati per impedire il ribaltamento. Si aziona attraverso un manubrio di forma ovale chiusa montato sul piantone dello sterzo. La sua velocità e la sua direzione possono essere controllate con una sola mano. Le parti anteriore e posteriore del veicolo sono collegate da una piattaforma orizzontale su cui l'utente può appoggiare i piedi.

Le questioni pregiudiziali sono volte a stabilire se la voce 8713 della NC debba essere interpretata nel senso che si applica ad un prodotto quale un veicolo a quattro ruote che è munito di un motore elettrico, è dotato di un solo posto, dispone di un sedile reclinabile e girevole con braccioli, di una colonna dello sterzo separata e di un freno automatico elettromagnetico che agisce sulle ruote posteriori, progettate per impedirne il ribaltamento, che viene azionato mediante un manubrio di forma ovale chiusa, situato sul piantone dello sterzo, e la cui velocità massima è superiore a 10 km/h, ma non supera i 16 km/h.

Secondo la Corte, la voce 8713 della NC non si applica ad un prodotto quale un veicolo a quattro ruote come quello della specie.

In via preliminare, la Corte ha rilevato che, quando essa è adita con rinvio pregiudiziale in materia di classificazione doganale, la sua funzione consiste nel chiarire al giudice nazionale i criteri la cui attuazione gli permetterà di classificare correttamente nella NC i prodotti in discussione nel procedimento principale, piuttosto che nel procedere essa stessa alla classificazione. Infatti, la qualificazione delle merci di cui trattasi risulta da una constatazione meramente fattuale, che non spetta alla Corte effettuare nell'ambito di un rinvio pregiudiziale.

Inoltre, per garantire la certezza del diritto e facilitare i controlli, il criterio decisivo per la classificazione doganale delle merci va ricercato, in linea di principio, nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive, quali definite nel testo delle voci della NC e delle note di sezioni o di capitoli. La destinazione del prodotto può costituire un criterio oggettivo di classificazione sempreché sia inerente a detto prodotto, ove l'inerenza deve potersi valutare in funzione delle caratteristiche e delle proprietà obiettive dello stesso.

## Risoluzione contratto di prestazione d'opera per progetto immobiliare

(Corte di Giustizia, 28 novembre 2024, causa C-622/23 - rhtb)

L'art. 2, paragrafo 1, lett. c), della Direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che l'importo contrattualmente dovuto in seguito alla risoluzione, da parte del beneficiario di una prestazione di servizi, di un contratto validamente concluso avente ad oggetto la fornitura di tale prestazione di servizi, soggetta all'imposta sul valore aggiunto, che il prestatore aveva iniziato a fornire e che era disposto a completare, deve essere considerato come costituente il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi della Direttiva 2006/112.

**Nota** - Alla Corte di Giustizia UE è stato chiesto se sia soggetto a IVA, ai sensi dell'art. 2, par. 1, lett. c), della Direttiva 2006/112/CE, l'importo che il committente deve versare al prestatore nel caso in cui l'esecuzione dell'opera sia stata impedita da circostanze dipendenti dal committente, come nell'ipotesi della disdetta dei lavori.

Nel caso di specie, era stato convenuto che, in caso di risoluzione del contratto imputabile al committente, il prestatore avrebbe avuto diritto al versamento dell'importo concordato per l'esecuzione completa della prestazione, previa deduzione degli importi risparmiati a causa della mancata realizzazione dell'opera.

La controversia è sorta in relazione alla qualificazione dell'importo dovuto dal committente come corrispettivo, soggetto a IVA, o come indennità risarcitoria esclusa da IVA per carenza del presupposto oggettivo d'imposta.

La Corte ha ritenuto che l'importo dovuto al prestatore è soggetto a IVA non avendo natura risarcitoria, in quanto:

- esiste effettivamente una prestazione di servizi individuabile che il prestatore medesimo aveva iniziato a rendere;

- corrisponde a quello concordato per l'esecuzione completa della prestazione, previa deduzione degli importi risparmiati a causa della mancata realizzazione dell'opera.

Ai sensi dell'art. 2, par. 1, lett. c), della Direttiva 2006/112/CE, che definisce l'ambito di applicazione dell'IVA, sono soggette ad imposta le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

Secondo la giurisprudenza della Corte, una prestazione di servizi è effettuata "a titolo oneroso" solo quando tra il prestatore e il destinatario intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni, tale per cui il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio individuabile fornito al destinatario.

Il controvalore dell'importo che il committente deve pagare è costituito dal diritto, per quest'ultimo, di beneficiare dell'esecuzione, da parte del prestatore, degli obblighi derivanti dal contratto, anche se il committente non intende più avvalersi di tale diritto.

Nel caso di specie, il prestatore non solo ha posto il committente in condizione di beneficiare della prestazione, ma, dal momento che aveva già avviato i lavori concordati, ha effettivamente fornito una parte della prestazione, considerato che egli era disposto ad eseguirla fino al suo termine. Inoltre, l'importo dovuto dal committente a seguito della risoluzione del contratto riflette non solo il corrispettivo contrattualmente convenuto per i servizi in questione, previa deduzione degli importi risparmiati - cosicché esiste un nesso diretto tra l'importo di cui trattasi nel procedimento principale e il servizio reso - ma garantisce anche al prestatore una remunerazione contrattuale minima.

Pertanto, ha concluso la Corte, la somma dovuta per la risoluzione unilaterale, da parte del committente, di un contratto d'opera è da considerare come il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso e, quindi, soggetta a IVA.

# Panorama normativo

## Legislazione

### Per i corsi di sport invernali non è obbligatoria la fattura

(Ministero dell'Economia e delle Finanze, D.M. 22 novembre 2024)

Nella Gazzetta Ufficiale del 4 dicembre 2024 è stato pubblicato il D.M. del Ministero dell'Economia e delle Finanze 22 novembre 2024, relativo all'esonero dall'obbligo di emissione della fattura per le prestazioni individuate dal n. 1-*septies*) della Tabella A, parte II-*bis*, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare, il n. 1-*septies*) della Tabella A, Parte II-*bis*, del Decreto IVA, introdotto con l'art. 5, comma 1, del D.L. 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 ottobre, 2024, n. 143 (Decreto *Omnibus*), prevede che l'erogazione di corsi di attività sportiva invernale, come individuata dalle Federazioni di sport invernali riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano, impartiti, anche in forma organizzata, da iscritti in appositi albi regionali o nazionali, è soggetta all'aliquota IVA del 5%, nella misura in cui tali corsi non siano esenti dall'imposta sul valore aggiunto.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha quindi ritenuto opportuno avvalersi della facoltà conferita dall'art. 22, D.P.R. n. 633/1972, per cui l'emissione della fattura non è obbligatoria se non è richiesta dal cliente non oltre il momento dell'effettuazione dell'operazione, per quanto concerne l'erogazione di corsi di attività sportiva invernale, come individuata dalle Federazioni di sport invernali riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano, impartiti, anche in forma organizzata, da iscritti in appositi albi regionali o nazionali rese ai soggetti che praticano l'attività sportiva.

Pertanto, per l'erogazione di corsi di attività sportiva invernale, come individuata dalle Federazioni di sport invernali riconosciute dal CONI, impartiti, anche in forma organizzata, da iscritti in appositi albi regionali o nazionali, l'emissione della fattura non è obbligatoria se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione.

### Regime speciale IVA per piccole imprese e streaming: le novità del decreto attuativo

(D.Lgs. 13 novembre 2024, n. 180)

Nella Gazzetta Ufficiale del 30 novembre 2024, n. 281 è stato pubblicato il D.Lgs. 13 novembre 2024, n. 180 riguardante l'attuazione della Direttiva UE 2020/285 del Consiglio del 18 febbraio 2020 che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il regime speciale per le piccole imprese e della Direttiva UE 2022/542 del Consiglio del 5 aprile 2022 recante modifica delle Direttive 2006/112/CE e UE 2020/285 per quanto riguarda le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto.

Il decreto introduce nel D.P.R. n. 633/1972 un nuovo Titolo V-*ter* rubricato "Regime transfrontaliero di franchigia" che disciplina un regime IVA applicabile alle piccole imprese che operano in Italia ma con sede in un altro Paese dell'Unione Europea e alle piccole imprese con sede in Italia e che operano in altri Paesi UE.

Il regime non è applicabile alle cessioni di mezzi di trasporto. Il regime di franchigia è applicabile ai soggetti il cui volume d'affari annuo non superi 100.000 euro in ambito

UE e il limite di volume d'affari annuo previsto dal Paese in cui si chiede l'applicazione del regime (fissato, per l'Italia in 85.000 euro).

Il soggetto passivo ammesso al regime di franchigia è esonerato nel territorio dello Stato da tutti gli adempimenti IVA ad eccezione dell'obbligo di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti. La fattura, ove prevista, può essere emessa in forma semplificata.

Inoltre, si modifica il regime IVA in materia di territorialità dell'imposta negli eventi in streaming o altrimenti resi disponibili virtualmente.

In particolare, in materia di principio di territorialità, si prevede che le attività culturali, artistiche, sportive etc. trasmesse in streaming o altrimenti rese virtualmente disponibili, si considerano effettuate in Italia - e quindi assoggettate a IVA - se il committente non soggetto passivo è domiciliato o residente (senza domicilio all'estero) in Italia, in deroga al principio secondo cui si considera effettuata nel luogo in cui si svolge la manifestazione.

Allo stesso modo, ove la presenza agli eventi culturali, artistici, sportivi, scientifici e simili (fiere, esposizioni, etc.) sia in modalità virtuale, la prestazione di servizi si considera effettuata nel territorio italiano quando il committente soggetto passivo è ivi stabilito.

## Prassi

### **TARI, fuori campo IVA le componenti perequative**

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 5 dicembre 2024, n. 245)

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato la risposta n. 245 del 5 dicembre 2024 in tema di IVA delle componenti perequative introdotte dalla Delibera ARERA.

Con deliberazione del 3 agosto 2023, n. 386, l'ARERA (n. 386/2023/R/Rif) disciplina l'applicazione, a decorrere dal 1° gennaio 2024, delle disposizioni inerenti ai sistemi di perequazione nel settore dei rifiuti urbani, con l'introduzione di componenti perequative espresse in euro/utenza, da addebitare a tutte le utenze del servizio di gestione dei rifiuti come "maggiorazione al corrispettivo dovuto per la TARI o la tariffa corrispettiva".

Si tratta in particolare di:

- la componente UR1a, inizialmente pari a 0,10 euro/utenza, finalizzata alla copertura dei costi di gestione dei rifiuti accidentalmente pescati e dei rifiuti volontariamente raccolti;
- la componente UR2a, inizialmente pari a 1,50 euro/utenza, destinata alla copertura delle agevolazioni tariffarie riconosciute per eventi eccezionali e calamitosi, come ad esempio la sospensione dei termini di pagamento della TARI e gli interventi straordinari di rimozione e smaltimento dei rifiuti, accumulati in seguito a alluvioni o terremoti.

In particolare, la componente perequativa UR1a alimenta il conto specifico istituito presso la Cassa per i servizi energetici e ambientali, "Conto per la gestione dei rifiuti accidentalmente pescati", anche denominato Conto UR1 e la componente perequativa UR2a alimenta un Conto destinato alla copertura delle agevolazioni riconosciute per eventi eccezionali e calamitosi, entrambi gestiti da CSEA.

I relativi importi sono suscettibili di essere aggiornati annualmente da ARERA in base all'andamento dei quantitativi di rifiuti accidentalmente pescati, dei rifiuti volontariamente raccolti e delle effettive necessità di congruaggio o copertura di eventuali costi per eventi eccezionali e calamitosi.

La deliberazione n. 386/2023/R/Rif nulla dispone riguardo la natura giuridica di dette componenti perequative, limitandosi a specificare che:

- tali costi non rientrano nel computo delle entrate tariffarie di riferimento per il servizio integrato di gestione dei rifiuti urbani. Richiedendo all'ente territorialmente competente di verificare l'assenza di duplicazione nel relativo riconoscimento;
- devono essere aggiunti, con separata indicazione, nelle richieste di pagamento della TARI dall'ente impositore, territorialmente competente (*in primis*, i Comuni);
- sono calcolate in misura fissa per ogni utenza.

Dalla richiamata e specifica regolamentazione di settore si evince che le citate componenti, addebitate in aggiunta all'importo dovuto per la TARI e al corrispettivo dovuto per la TARIP, sono finalizzate a garantire la copertura finanziaria adeguata ad affrontare sfide specifiche nel settore dei rifiuti, che potrebbero non essere pienamente coperte dal tradizionale Piano Economico Finanziario (PEF), e a contribuire a migliorare l'efficienza e l'efficacia della gestione dei rifiuti a livello nazionale, nonché la copertura finanziaria di eventuali costi per eventi eccezionali e calamitosi sul territorio nazionale che possono compromettere l'efficace gestione dei rifiuti.

Si tratta, dunque, di componenti inscindibilmente connesse alla tariffa (TARI e TARIP) di cui costituiscono una maggiorazione, in quanto, sia pure indirettamente, i relativi importi sono destinati a soddisfare gli specifici, ancorché diversificati, interessi dei soggetti che partecipano in quanto utenti al settore della gestione dei rifiuti e che contribuiscono ai relativi costi mediante il pagamento della citata tariffa (TARI e TARIP).

In altri termini, avendo riguardo alle finalità in vista delle quali dette componenti sono dovute, si ritiene che i relativi importi debbano considerarsi unitariamente alla tariffa di riferimento.

Da ciò consegue, che, ai fini del trattamento fiscale applicabile ai fini IVA, dette componenti devono considerarsi "attratte" alla tariffa di cui costituiscono una maggiorazione.

Pertanto, le componenti perequative UR1a e UR2a addebitate a tutte le utenze del servizio di gestione dei rifiuti come maggiorazione dell'importo dovuto per la TARI sono fuori campo IVA. Diversamente, le componenti perequative UR1a e UR2a addebitate a tutte le utenze del servizio di gestione dei rifiuti come maggiorazione dell'importo dovuto per la TARIP, assumono rilevanza ai fini IVA in quanto, ai sensi dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972, concorrono alla determinazione dell'unitaria base imponibile IVA della tariffa puntuale (o corrispettiva) sui rifiuti.

## **Regime OSS: IVA nel solo Stato membro di registrazione**

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 5 dicembre 2024, n. 246)

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato la risposta n. 246 del 5 dicembre 2024 in tema di Regime OSS.

L'*One Stop Shop* (OSS o Sportello Unico) è un regime opzionale IVA che consente a un soggetto passivo di dichiarare e pagare l'IVA in un unico Stato membro, quello

dove è identificato ai fini IVA, a fronte di operazioni dallo stesso effettuate a favore di privati consumatori UE, siano esse cessioni di beni o prestazioni di servizi (B2C). Lo Stato UE di identificazione provvederà poi alla ripartizione dell'imposta così raccolta tra i vari Stati UE di consumo di beni e servizi, in base agli importi delle transazioni ivi effettuate, rilevanti ai fini IVA.

Si tratta dunque di una misura di semplificazione in quanto i soggetti passivi IVA che optano per tale regime, anziché identificarsi in tutti gli Stati UE per l'assolvimento degli obblighi di dichiarazione e di versamento dell'imposta dovuta a fronte delle cessioni di beni e/o prestazioni di servizi ivi effettuate, dichiarano e versano l'IVA nel solo Stato membro di registrazione/identificazione per l'imposta dovuta sulle forniture transfrontaliere di beni e/o servizi.

Laddove il cliente italiano in realtà non sta acquistando una casa bensì pezzi di una casa (precisamente le pareti), non è possibile affermare che oggetto della transazione sia una casa/immobile. All'operazione prospettata, per come così ricostruita, si rende dunque applicabile l'aliquota IVA ordinaria del 22%.

A diverse conclusioni potrebbe giungersi nell'ipotesi in cui la fornitura in oggetto avvenga nell'ambito di un contratto di appalto che abbia per oggetto la costruzione e la consegna di una casa "chiavi in mano" a cui, al ricorrere dei relativi presupposti, può essere riconosciuta l'aliquota IVA del 4 o del 10%

### **Cessioni di vernici per rivestimento marittimo verso armatori: il regime IVA**

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 5 dicembre 2024, n. 244)

Con la risposta a interpello n. 244 del 5 dicembre 2024, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che se il cessionario, soggetto UE o *extra*-UE, in possesso di un'imbarcazione presso un porto UE, non ha comunicato un numero di identificazione valido iscritto alla banca dati VIES al momento della cessione dei prodotti, l'operazione non può beneficiare del regime di non imponibilità ai fini IVA di cui al citato art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, con la conseguenza che questa dovrà essere assoggettata ad IVA in Italia.

### **Patient Support Program: quando la prestazione è fuori campo IVA**

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 5 dicembre 2024, n. 243)

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato la risposta n. 243 del 5 dicembre 2024 in tema di inerenza dei costi per l'erogazione di servizi nell'ambito di *Patient Support Program*. Nell'ambito delle norme generali sui componenti del reddito di impresa, la deducibilità delle componenti negative di reddito è subordinata all'esistenza di un rapporto di causa/effetto tra i costi sostenuti dall'impresa e le attività o beni della stessa da cui siano generabili ricavi o altri proventi concorrenti alla formazione del reddito: in generale, quindi, sono inerenti le spese sostenute se e nella misura in cui siano idonee a produrre, anche in via potenziale, maggiori ricavi ed altri proventi non esenti.

All'opposto, l'inerenza non è configurabile allorché le spese sostenute siano riconducibili a finalità diverse da quelle proprie dell'impresa (ad esempio, spese personali o promiscue, per la parte non inerente), ovvero non idonee *ab origine* a produrre nuovi ricavi (ad esempio, liberalità, diverse da quelle ammesse in deduzione, o operazioni connotate da antieconomicità). Inoltre, occorre tenere conto del meccanismo del pro-rata al fine di escludere dalla deduzione le spese relative, anche in parte, ad attività o beni esenti da imposizione, senza tener conto delle plusvalenze di cui all'art. 87 del T.U.I.R.

La valutazione di inerenza deve, pertanto, essere effettuata verificando in concreto il collegamento delle spese con l'attività esercitata dall'impresa, le sue dimensioni e le sue esigenze promozionali.

A tal fine, spetta al contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, nonché la valutazione dei requisiti dell'inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi ed altri proventi.

Giova ricordare che il requisito di inerenza rappresenta una condizione necessaria ma non sufficiente in ordine alla possibilità di dedurre in tutto o in parte componenti negative di reddito, considerato il dispositivo delle ulteriori norme contenute nel T.U. I.R. che subordinano, limitano o rinviando la deducibilità delle componenti negative, determinando il trattamento fiscale applicabile al caso concreto.

Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alla disciplina delle spese di rappresentanza ai sensi dell'art. 108, comma 2, del T.U.I.R., la cui deducibilità, subordinata alla rispondenza ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, è commisurata in percentuale all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa.

Se la prestazione è effettuata ad uso dell'impresa, vale a dire per finalità imprenditoriali, la prestazione gratuita manca del requisito oggettivo ed è da considerarsi fuori campo IVA.

## **IVA al 10% per l'attività rimozione dei rifiuti solo con progetto di bonifica**

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 29 novembre 2024, n. 234)

Con la risposta a interpello n. 234 del 29 novembre 2024, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che laddove non risulti alcun progetto di bonifica approvato dalla Regione che regolamenti l'attività di bonifica, peraltro soltanto eventuale in quanto condizionata dalla previa verifica dello stato della qualità del suolo in esito alla realizzazione della attività di rimozione dei rifiuti, non può trovare applicazione, in relazione all'attività di rimozione dei rifiuti, l'aliquota IVA nella misura del 10%, prevista ai sensi dal combinato disposto di cui ai numeri 127-*quinquies* e 127-*septies* della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

## **Riforma fiscale, il trattamento sanzionatorio delle cessioni intracomunitarie**

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 29 novembre 2024, n. 236)

Con la risposta a interpello n. 236 del 29 novembre 2024, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che con riferimento alle cessioni intracomunitarie che si considerano effettuate prima del 1° settembre 2024, non è consentita l'applicazione della previsione sanzionatoria di cui all'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, secondo cui la violazione si configura quando il bene non risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna ed il contribuente non abbia provveduto, entro i successivi trenta giorni, a regolarizzare la fattura e a versare l'imposta cui consegue l'applicazione di una sanzione pari al 50% dell'imposta non assolta poiché detta previsione ha effetto, per espressa previsione normativa, alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato la risposta interpello n. 236 del 29 novembre 2024 in tema cessioni intracomunitarie *ex art.* 41 del D.L. n. 331/1993 e trattamento sanzionatorio.

L'art. 2 del D.Lgs. n. 87/2024, nel modificare l'art. 7 del D.Lgs. n. 471/1997, ha introdotto una sanzione *ad hoc* pari al cinquanta per cento dell'IVA dovuta da

applicare nei confronti di chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427, qualora il bene sia trasportato in altro Stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto e il bene non risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna. La sanzione di cui ai periodi precedenti non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.

Secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 87/2024, la misura sanzionatoria e la correlata procedura di regolarizzazione disposta per cessioni intracomunitarie sono state introdotte per "coerenza" con quanto già previsto, con riguardo alle esportazioni, dal comma 1 del citato art. 7 del D.Lgs. n. 471/1997.

Per espressa previsione legislativa contenuta nell'art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024, "Le disposizioni di cui agli artt. 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024".

Al fine, dunque, di individuare il *dies a quo* a partire dal quale è consentito applicare le nuove misure sanzionatorie, occorre aver riguardo alla data in cui la violazione è commessa.

Al riguardo, con riferimento alle cessioni intracomunitarie, l'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993 stabilisce che costituiscono cessioni non imponibili:

- le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'art. 4, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta.

Affinché un'operazione possa essere qualificata come cessione intracomunitaria non imponibile, occorre, dunque che:

- il cedente e l'acquirente siano entrambi operatori economici;
- l'operazione sia onerosa;
- sia acquisito o trasferito il diritto di proprietà o altro diritto reale;
- i beni siano effettivamente trasferiti in altro Stato membro.

Al riguardo, con la risoluzione del 28 novembre 2007, n. 345/E, è stato precisato che "L'invio dei beni in altro Stato dell'Unione Europea è elemento costitutivo della cessione intracomunitaria (art. 41, comma 1, lett. a, del D.L. n. 331/1993), in assenza del quale non può considerarsi legittima l'emissione di una fattura senza applicazione dell'imposta".

Quindi, con riferimento alle cessioni che, ai sensi delle disposizioni innanzi citate, si considerano effettuate prima del 1° settembre 2024, non è consentita l'applicazione della previsione sanzionatoria di cui all'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, secondo cui la violazione si configura quando il bene non risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna ed il contribuente non abbia provveduto, entro i successivi trenta giorni, a regolarizzare la fattura e a versare l'imposta cui consegue l'applicazione di una sanzione pari al 50% dell'imposta non assolta poiché detta previsione ha effetto, per espressa previsione normativa, alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

Con riferimento alle cessioni effettuate in data antecedente il 1° settembre 2024, stante la mancanza di un termine oltre il quale si configura la violazione e ricorrono le condizioni per applicare la sanzione, il mancato trasporto dei beni in altro Stato membro rende la cessione irregolare sin dalla sua effettuazione, sicché resta

applicabile la sanzione di cui all'art. 6, comma 1 del D.Lgs. n. 471/1997, vigente *ratione temporis*.

## **Nota di variazione, non è possibile nei confronti dell'accollante**

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 29 novembre 2024, n. 235)

Con la risposta a interpello n. 235 del 29 novembre 2024, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che non è possibile emettere alcuna nota di variazione, ai sensi dell'art. 26 del Decreto IVA, nei confronti dell'accollante, stante la posizione di soggetto terzo rispetto ai rapporti originari, a nulla rilevando l'apertura della liquidazione giudiziale. In tal senso, anche la sentenza della Cassazione civile del 29 marzo 2001, n. 8455, ha affermato che l'applicazione dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 presuppone una variazione del rapporto giuridico tra i due soggetti originari dell'operazione imponibile: cedente e cessionario di un bene, committente e prestatore di un servizio.

## **Gruppo IVA: come dimostrare il vincolo organizzativo**

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 26 novembre 2024, n. 228)

In tema di Gruppo IVA e dimostrazione insussistenza del vincolo organizzativo, con la risposta a interpello n. 228 del 26 novembre 2024 l'Agenzia delle entrate ha ricordato che l'art. 70-ter, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 considera sussistente un vincolo organizzativo tra soggetti stabiliti nel territorio dello Stato quando tra detti soggetti esiste un coordinamento, in via di diritto, ai sensi delle disposizioni di cui al Libro V, Titolo V, Capo IX, del Codice civile, o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto.

La disposizione sviluppa l'indice di sussistenza del vincolo organizzativo tra soggetti che la Commissione europea, nelle sue linee guida, individua nella presenza di una struttura di gestione almeno parzialmente condivisa, ricorrendo al concetto di coordinamento, e rinviando alle norme di diritto interno contenute nel capo IX del titolo V del Codice civile rubricato "Direzione e coordinamento di società".

Come precisato nella circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, in termini generali, il coordinamento consiste nella definizione della politica economica, delle strategie e delle linee essenziali delle attività svolte da autonomi soggetti passivi d'imposta, imprimendo una identità o conformità di indirizzi operativi ad una pluralità di entità, formalmente distinte, tale da determinare la gestione del Gruppo alla stregua di una sola impresa.

L'art. 70-ter del Decreto IVA va analizzato in correlazione alla presunzione di cui all'art. 2497-sexies c.c. ai sensi del quale "si presume, salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell'art. 2359".

In particolare, l'art. 2497-sexies consente di inferire dal controllo, nell'accezione di cui all'art. 2359 c.c., e dall'obbligo di redigere il bilancio consolidato delle società, la sussistenza dell'attività di direzione e coordinamento e, conseguentemente, l'applicazione della disciplina del capo IX del libro V.

In ragione dell'insussistenza del vincolo organizzativo, *ex art. 70-ter*, comma 3, del Decreto IVA è stato fornito riscontro positivo alla richiesta di non inclusione della società nel perimetro del Gruppo IVA.

## **Nel passaggio dal regime ordinario al regime forfetario non si applica l'aliquota agevolata del 5%**

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 22 novembre 2024, n. 226)

Con la risposta a interpello n. 226 del 22 novembre 2024, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che coloro che iniziano una nuova attività anche per effetto della presenza di una causa di esclusione in regime ordinario e solo successivamente (sempre nell'ambito del quinquennio preso in considerazione del comma 65 dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190) "entrano" nel regime forfetario continuando a svolgere la medesima attività non possono beneficiare dell'aliquota agevolata.

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 226 del 22 novembre 2024 in tema di passaggio dal regime ordinario al regime forfetario.

In base alla formulazione del comma 65 dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 in merito all'applicazione dell'aliquota del 5% al reddito, è stato evidenziato che la previsione dell'aliquota agevolata è tesa a favorire esclusivamente coloro che iniziano una nuova attività applicando *ab origine* il regime forfetario (e la relativa imposta sostitutiva).

Di conseguenza, coloro che iniziano una nuova attività anche per effetto della presenza di una causa di esclusione in regime ordinario e solo successivamente (sempre nell'ambito del quinquennio preso in considerazione del comma 65) "entrano" nel regime forfetario continuando a svolgere la medesima attività non possono beneficiare dell'aliquota agevolata.

## **Fuori campo IVA le misure di compensazione versate al Comune per un parco fotovoltaico**

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 30 ottobre 2024, n. 212)

In tema di trattamento IVA applicabile alle somme (misure di compensazione) versate da una società, tenuta a realizzare un progetto relativo a un parco fotovoltaico, nei confronti di un Comune sul cui territorio ricadrà il progetto, con la risposta a interpello 30 ottobre 2024, n. 212 l'Agenzia delle entrate ricorda che dal D.M. 10 settembre 2010 emerge che la realizzazione e/o la modifica di impianti di energia elettrica alimentati da fonti rinnovabili sono soggette ad autorizzazione unica rilasciata dalla competente Regione o dalla Provincia delegata e che per l'attività di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili non è dovuto alcun corrispettivo monetario in favore dei Comuni e come, infine, l'autorizzazione unica possa prevedere le predette misure compensative, a carattere non meramente patrimoniale, a favore dei Comuni interessati e da orientare su interventi di miglioramento ambientale connessi alla mitigazione degli impianti riconducibili al progetto.

Peraltro, le medesime somme vengono definite nel rispetto di determinati criteri e previsti dall'Allegato 2 del D.M. del 2010 e, in ogni caso, dette misure compensative e di riequilibrio ambientale e territoriale risultano eventuali e correlate alla circostanza che esigenze connesse agli indirizzi strategici nazionale richiedano concentrazioni territoriali di attività, impianti e infrastrutture a elevato impatto ambientale (Legge 23 agosto 2004, n. 239, recante il "Riordino del settore energetico, nonché delega al Governo per il riassetto delle disposizioni vigenti in materia di energia", c.d. Legge Marzano art. 1, comma 4, lett. f).

Secondo il Quadro evidenziato dall'Agenzia delle entrate non si ravvisa, tra il Comune e la società, la sussistenza di un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni.

Le somme che il Comune riceve dalla rappresentano, piuttosto, delle erogazioni, previste dal D.M. del 2010, aventi le caratteristiche di misure compensative e di

riequilibrio ambientale che, ai sensi del medesimo Decreto ministeriale, dovranno essere adottate per prevenire e compensare potenziali ricadute ed esternalità dell'impianto sul territorio e sulla collettività dello stesso Comune.

In conclusione, tali somme non costituiscono il corrispettivo per una controprestazione a cui è tenuto il Comune beneficiario nei confronti della società non individuandosi, al riguardo, alcuna prestazione di servizi di cui all'art. 3, D.P.R. n. 633/1972, ma, piuttosto, le stesse rappresentano misure compensative e di sostanziale riequilibrio ambientale, che dovranno adottarsi al fine di prevenire e compensare potenziali esternalità dell'impianto realizzato dalla società che, come tali, devono configurarsi come mere erogazioni di denaro da escludersi dall'ambito applicativo del tributo, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), D.P.R. n. 633/1972, il quale prevede che non sono considerate cessioni di beni "le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro".

Pertanto, non configurandosi alcuna operazione di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 633 del 1972, le somme in argomento non risultano riconducibili nell'ambito applicativo dell'IVA.

## **Split payment: nota di variazione in diminuzione in caso di mancato pagamento del corrispettivo**

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 25 ottobre 2024, n. 210)

Con la risposta a interpello n. 210 del 25 ottobre 2024, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che poiché nell'ipotesi di scissione dei pagamenti, l'esigibilità dell'IVA è collegata al pagamento del corrispettivo salva spontanea anticipazione da parte del cessionario/committente nel caso in cui il medesimo non si perfezioni, in tutto o in parte (ad esempio, per risoluzione del contratto, per sopravvenuto accordo, per annullamento della fattura emessa per errore, ovvero per riduzione del corrispettivo), l'imposta non diviene esigibile, in tutto o in parte, nonostante l'operazione sia stata fatturata.

## **Trasferimento degli impianti di distribuzione di gas naturale: quando non è rilevante ai fini IVA**

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello 18 ottobre 2024, n. 207)

Con la risposta a interpello n. 207 del 18 ottobre 2024, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che il trasferimento di un complesso aziendale non è rilevante ai fini IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b), del Decreto IVA avendo detta operazione per oggetto non singoli beni, bensì un complesso di beni e di rapporti giuridici suscettibile di consentire l'esercizio dell'attività di impresa in capo al Gestore Entrante, nel senso prima chiarito, e che detta caratteristica fosse anche preesistente al trasferimento stesso.

# Gennaio 2025

a cura di **Valerio Artina e Roberta Aiolfi**

*Dottori commercialisti in Bergamo*

**13****gennaio  
Lunedì****Ravvedimento entro 15 giorni**

I contribuenti possono effettuare l'adempimento omesso o insufficiente entro 15 giorni dal termine ordinario del 27 dicembre 2024 versando il tributo unitamente alla sanzione ridotta pari a 0,08333% (12,50%/10/15) per ogni giorno di ritardo dell'imposta non versata e gli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

**14****gennaio  
Martedì****Ravvedimento entro 90 giorni dell'IVA mensile**

Ultimo giorno utile per la regolarizzazione, con sanzione ridotta all'1,3889% (1/9 del 12,50%), del versamento IVA che doveva essere effettuato entro il 16 ottobre 2024, non effettuato o effettuato in misura ridotta.

**15****gennaio  
Mercoledì****Annotazione separata dei corrispettivi**

Termine per la registrazione nel registro corrispettivi delle operazioni effettuate nel mese solare precedente per le quali è stato rilasciato lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale.

**Fatturazione differita**

Ultimo giorno utile per emettere le fatture differite relative a beni consegnati o spediti nel mese di dicembre.

**Ravvedimento relativo al versamento dell'IVA mensile**

Ultimo giorno utile per la regolarizzazione entro 30 giorni, con sanzione ridotta all'1,25% (1/10 del 12,5%), del versamento IVA relativo al mese precedente, non effettuato o effettuato in misura ridotta.

**Trasmissione dati operazioni transfrontaliere passive**

Trasmissione fattura elettronica operazioni transfrontaliere passive ricevute nel mese precedente. Gli operatori IVA residenti devono trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati relativi ad operazioni passive ricevute da soggetti non stabiliti territorio dello Stato entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione.

**16****gennaio  
Giovedì****Liquidazione periodica IVA per soggetti con obbligo mensile**

- versamento dell'IVA per i contribuenti mensili relativa al mese di dicembre;
- versamento dell'imposta relativa al mese di novembre per i contribuenti mensili che hanno optato per il regime di cui all'art. 1, comma 3, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 (contabilità affidata a terzi).

**Versamento imposta di produzione e consumo**

Ultimo giorno utile per il versamento dell'imposta indiretta sulla produzione e sui consumi per i prodotti in regime fiscale delle accise immessi al consumo nel mese precedente.

**20****gennaio  
Lunedì****Trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni di verifica periodica degli apparecchi misuratori fiscali**

Trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni di verifica periodica degli apparecchi misuratori fiscali con riferimento ai dati relativi al quarto trimestre 2024.

**27**
**gennaio  
Lunedì**

## **Operazioni intracomunitarie**

Presentazione all'Ufficio doganale competente per territorio degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese/trimestre precedente. Invio dei dati statistici per elenchi acquisti e cessioni per soggetti obbligati.

## **Ravvedimento acconto IVA**

I contribuenti tenuti al versamento dell'acconto IVA in scadenza il 27 dicembre 2024 possono effettuare l'adempimento omesso o insufficiente versando il tributo unitamente alla sanzione ridotta pari all'1,25% (1/10 del 12,5%) dell'imposta non versata e gli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno esclusivamente mediante modalità telematiche, anche servendosi di intermediari.

**31**
**gennaio  
Venerdì**

## **Emissione delle fatture IVA per imballaggi non restituiti**

Emissione delle fatture IVA relative a cessioni di imballaggi e recipienti effettuate nel corso del 2024 e non restituiti secondo le pattuizioni contrattuali.

## **Presentazione dei Mod. INTRA 12**

Invio telematico del Mod. INTRA 12 relativo all'ammontare degli acquisti intracomunitari di beni registrati con riferimento al secondo mese precedente, l'ammontare dell'imposta dovuta e gli estremi del relativo versamento. Sono tenuti alla presentazione del Mod. INTRA 12 gli enti non commerciali, non soggetti passivi d'imposta, e i produttori agricoli di cui all'art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.

## **Presentazione dichiarazione IVA e versamento mensile IVA per i soggetti che hanno aderito al regime IOSS**

Gli operatori registrati al regime IOSS presentano la relativa dichiarazione e versano l'IVA dovuta per il periodo 1° dicembre 2024 - 31 dicembre 2024.

## **Presentazione dichiarazione IVA e versamento trimestrale IVA per i soggetti che hanno aderito al regime OSS**

Gli operatori registrati al regime OSS non UE o UE presentano la relativa dichiarazione e versano l'IVA dovuta per il periodo 1° ottobre 2024 - 31 dicembre 2024.

## **Ravvedimento entro 15 giorni**

I contribuenti possono effettuare l'adempimento omesso o insufficiente entro 15 giorni dal termine ordinario del 16 gennaio 2025 versando il tributo unitamente alla sanzione ridotta pari a 0,08333% (12,50%/10/15) per ogni giorno di ritardo dell'imposta non versata e gli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

IPSOA **Guide Operative**

# LA TRANSAZIONE FISCALE

**Giulio Andreani, Angelo Tubelli**

La guida per elaborare o esaminare una proposta di transazione fiscale.

**Aggiornato con terzo Decreto correttivo al Codice della crisi (D.Lgs. n. 136/2024).**



# AFFRONTA IL TEMA IN PROFONDITÀ

## One FISCALE

presenta *IVA, TUIR, Indirette e Accertamento*

Da oggi c'è *Experta FISCALE* per offrire una consulenza ancora più completa e di valore ai propri clienti, in un'unica soluzione quattro sezioni integrate su IVA, TUIR, Imposte Indirette e Tributi Locali, Accertamento e riscossione. Uno strumento indispensabile con Codici Commentati dai migliori esperti, Formule, Quesiti, Articoli di Approfondimento e molto altro per aggiungere profondità al tuo lavoro in materia fiscale.

Scopri di più su [info.onefiscale.it](http://info.onefiscale.it)

One|FISCALE FA GRANDE LA DIFFERENZA

L'estratto che stai consultando  
fa parte del volume in vendita  
su **ShopWKI**,  
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

**UTET**<sup>®</sup>  
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX