

# **IVA 2025: EVOLUZIONE CONTINUA DELLA NORMATIVA E DICHIARAZIONE ANNUALE**

- Novità dogane, regime di franchigia transfrontaliera per piccole imprese, territorialità eventi online ed enti non lucrativi**
- Provvedimenti, prassi e sentenze di fine anno e legge di Bilancio 2025**
- Dichiarazione IVA 2025**
- Testo Unico IVA e modifiche di adeguamento alla UE**
- Cessioni intra UE ex work – Sanzioni ante e post 1° settembre 2024**
- Ultime sentenze della Corte di giustizia UE in tema IVA**

# **Dogane & IVA**

**D.Lgs. 141 del 26 settembre 2024**

**sostituito DPR n. 43 del 23 gennaio 1973 (TULD)**

**modificato articolo 67 DPR n. 633/72**

# D.Lgs. 141 del 26 settembre 2024

- ❑ **ABROGATO TULD** - DPR n. 43 del 23 gennaio 1973 # **sostituito** con l'allegato 1 del D.Lgs. 141 del 2024 titolato «**DISPOSIZIONI NAZIONALI COMPLEMENTARI AL CODICE DOGANALE DELL'UNIONE**»
  - Gli articoli del soppresso TULD sono stati ridotti da **352** ad un totale di **122**
  
- ❑ **ARTICOLO 67 DPR 633/1972 modificato** dall'articolo 6 del D. Lgs. con aggiunta del nuovo comma 2-quater per «**libera pratica**» in «**Regime 42**» # **i.e. merce introdotta in Italia per essere trasferita in altro Stato membro**
  - oltre alla documentazione richiesta in precedenza (partita IVA dell'importatore + partita IVA attribuita al cessionario in un altro Stato membro + idonea documentazione che provi l'effettivo trasferimento) la dogana può chiedere **una cauzione** pari all'importo dell'imposta sospesa

+++ +++

- ❑ **IVA CONSIDERATA «DIRITTO DI CONFINE»** - (articolo 27 comma 2, allegato 1 del D.Lgs. n. 41/2024)
  - conseguenze sul ruolo del **rappresentante doganale indiretto** che diviene **responsabile** oltre che dei dazi anche dell'IVA (i.e. «**dichiarazione d'intento**» da parte dell' «**esportatore abituale**»)
  - **Iva non considerata «diritto di confine»** (articolo 27 successivo co. 3) nei casi vincolo a
    - ✓ **Regime 42**
    - ✓ **Regime 45** immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'IVA con vincolo regime di **deposito diverso** da quello doganale (i.e. deposito IVA) **già coperto da garanzia** ai sensi dell'art. 50-bis del DL 331/1993

**ATTENZIONE: La disposizione del comma 2 allegato 1 è stata contestata da più parti che ne hanno chiesto il riesame e la sua cancellazione**

# IVA & Dogane - tributi da coordinare

- ❑ L'IVA (che colpisce **scambi interni – intra UE**) ha un concetto di «**esportazione**» più ristretto di quello «**doganale**» in quanto riferito solo alle «**cessioni all'esportazione**»
- ❑ Anche le «**importazioni**» sono operazioni trattate con diverse **definizioni/locuzioni** riportate in vari articoli della **Direttiva IVA #** introdotta dal **1° gennaio 1973** con la **prima e seconda direttiva del 11 aprile 1967 n. 67/227 e 67/228 #** sostituita poi dal **1° gennaio 1979** dalla **sesta direttiva n. 77/388** ora rifiuta nella **Direttiva IVA n. 2006/112** dal **1° gennaio 2007**
- ❑ Le definizioni contenute nelle **Direttive IVA** e nel **Decreto 633/1972** vanno conciliate dal **1° gennaio 1993** con le **definizioni doganali** sui **diritti di confine (scambi extra UE)** in quanto # con l'abbattimento delle frontiere interne e la creazione di un territorio unico # hanno **abbandonato** il termine di «**importazione**» e con i **Regolamenti (CDC e CDU dal 2016) #** utilizzano nuove **definizioni/locuzioni** introducendo i «c.d. **regimi doganali**» e i «**vincoli**» cui è collegato l'obbligo di **designazione sin dall'inizio di ciascuna «procedura doganale»**
  - ai fini doganali (art. 5 n. 16 CDU) la nozione «**importazione**» non coincide con quella contenuta **all'articolo 30 della Direttiva IVA 2006/112** e ripresa all'articolo **67 del DPR 633 #** in quanto **modificata** in «**regime**» # che designa l'«**immissione in libera pratica**» ai sensi dell'articolo **24 del trattato**
  - ai fini IVA nel Dpr 633 da sempre **in linea la Direttiva IVA** i seguenti articoli richiamano tuttora i termini «**esportazione**» e «**importazione**» – [Art. 1 # 7-bis # 8 # 9 # 13 # 67# 68 # 69 # 70]

**Le tante difficoltà di applicazione e coordinamento delle norme IVA e con quelle doganali hanno richiesto numerosi interventi della Corte di giustizia UE per risolvere i casi contrastanti**

# Dogane & IVA # funzioni differenti & proposizioni diverse

## AGENZIA DOGANE (oggi)

(individuate dal Regio Decreto «preunitario» n. 1161 del 9 luglio 1859)

- **Tutela e protegge l'economia della UE**
- **Riscuote tributi e risorse proprie che vanno all'UE**
- **Vigila sugli scambi della merce in entrata e in uscita da e nella UE**
- **Opera dal 1° gennaio 1993 in via immediata con «Regolamenti»** del Consiglio o della Commissione UE validi in via diretta in **tutti gli Stati membri #** denominati **Codici doganali** e individuati con l'acronimo **CDC** ora **CDU**
  - sono stati introdotti – **contemporaneamente** al D.L. 331 del 1993 che ha introdotto il regime provvisorio IVA sugli scambi interni alla comunità/unione UE # prima come Codice Doganale Comunitario (**CE/2913/92 del 12 ottobre 1992 - CDC**) # ora dal **1° maggio 2016** come Codice Doganale dell'Unione (**CDU**) emanato dal Consiglio (**Regolamento UE n. 952/2013 del 9 ottobre 2013**)
- **D'intesa con l'Agenzia delle entrate e l'Istat** gestisce il servizio «**INTRASTAT**» per controllare e monitorare gli scambi intracomunitari di beni e servizi

# Dogane & IVA- funzioni differenti con proposizioni diverse

## AGENZIA ENTRATE

(prima Uffici Provinciali IVA istituiti il 1° gennaio 1973)

- ❑ **Gestisce l'IVA** - principale imposta sugli scambi di beni e servizi in IT e all'interno della UE
- ❑ **Riscuote l'imposta** – tributo armonizzato che assicura entrate al bilancio nazionale e UE
- ❑ **Controlla e vigila** – assicura la tutela della corretta e uniforme applicazione delle norme
  
- ❑ **Amministra dal 1° gennaio 1993 la normativa sull'IVA intracomunitaria** relativa agli scambi di beni e servizi tra operatori residenti in diversi Paesi UE
  - Da allora intercorrono connessioni sempre più stringenti tra Dogane ed Entrate con compiti paralleli dei diversi uffici # in particolare per **Intrastat** e **Depositi IVA** introdotti dal **1997**

Esistono ancora difficoltà di convivenza a seguito anche della **diversa natura** dei tributi e della **gestione** da parte di due Agenzie organizzate con strutture differenti # con normative comuni da interpretare # con **sanzioni penali** più gravi ai fini delle Dogane # **ma sono in fase di un comune utilizzo di banche dati**

# Dogane & IVA - proposizioni diverse

## AGENZIA ENTRATE

- quando il **1° gennaio 1973** è entrata in vigore l'IVA negli allora **12 Stati membri** # il legislatore nazionale si era uniformato al Testo unico doganale (TUILD), approvato con il D.P.R. n. *43 del 23 gennaio 1973* che dal 4 ottobre 2024 è stato soppresso e sostituito
  - allora si consideravano **importazioni** e **esportazioni** anche i trasferimenti di beni che avvenivano tra due Stati membri

La **Circolare delle Dogane n. 8/D del 19 aprile 2016** emanata in occasione della rifusione nel **CDU** che sostituiva il **CDC** ha riconosciuto come anche nel periodo successivo al 1973 # il TUILD restava valido # «nella misura in cui le disposizioni non ... [fossero] in contrasto o comunque incompatibili con le disposizioni riferite al quadro giuridico sovranazionale».

# DOGANE & IVA principale legislazione IT & UE

Anni	Dogane IT	Dogane UE	IVA IT	IVA UE
1967				I <sup>a</sup> e II <sup>a</sup> Direttiva CEE 11 aprile 1967 n. 67/227 - 67/228 - Introduzione e armonizzazione dell' IVA nelle legislazioni degli Stati membri dal <b>1° gennaio 1973</b>
1968	Legge 23 gennaio 1968, n. 29 - Concessione di delega legislativa per la modifica e l'aggiornamento delle disposizioni legislative in materia doganale	Regolamento C.E.E. n. 950 del 28 giugno 1968 - <b>Tariffa doganale comune</b> (esterna) (TDC) dopo abolizione dei dazi all'interno degli Stati membri dal <b>1° luglio 1968</b>		
1971			Legge 9 ottobre 1971 n. 821 Delega per la riforma tributaria in Italia	
1973	D.P.R. n. 43 del 23 gennaio 1973 <b>TULD</b> - Testo unico doganale in vigore dal <b>12 aprile 1973 – dopo 1° TULD approvato con Regio Decreto n. 20 del 26 gennaio 1896</b> e successivi provvedimenti		DPR 26 ottobre 1972 n. 633 (e successive modifiche) - Istituzione e disciplina dell'IVA in vigore dal <b>1° gennaio 1973</b>	

# DOGANE & IVA principale legislazione IT & UE

Anni	Dogane IT	Dogane UE	IVA IT	IVA UE
1977				VI <sup>a</sup> Direttiva CEE 17 maggio 1977 n. 77/388/CEE – sostituisce I <sup>a</sup> e II <sup>a</sup> Direttiva - Sistema comune di imposta sul Valore aggiunto: base imponibile uniforme adeguamento nei singoli Stati entro il <b>1° gennaio 1979</b>
1978 1979 1980 1982		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Direttiva 79/695 Immissione libera pratica</li> <li>- Dir. 81/177 Esportazione</li> <li>- Dir 82/57 Immissione libera pratica</li> <li>- Dir 82/347 Esportazione</li> </ul>	<p>Legge 13 novembre 1978, n. 765, delega riguardante l'adeguamento IVA interna alla VI direttiva comunitaria</p> <p>DPR 29 gennaio 1979 n. 24 attuazione delega per adeguamento IVA alla disciplina comunitaria in vigore dal <b>1° febbraio 1979</b></p>	VIII <sup>a</sup> Direttiva CEE 6 Dicembre 1979 n. 79/1072/CEE Rimborso dell'imposta per i soggetti passivi non residenti
1983			DL 29 dicembre 1983 n. 746 Disciplina esportatore abituale	
1986				XIII <sup>a</sup> Direttiva CEE 17 novembre 1986 n. 86/560/CEE -Rimborso soggetti non residenti all'interno della comunità

# DOGANE & IVA principale legislazione IT & UE

Anni	Dogane IT	Dogane UE	IVA IT	IVA UE
1990	D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374 - Recepimento Direttive su libera pratica e Esportazione. 79/695, 82/57, 81/177, 82/347 - Modifica TULD entra in vigore dopo 180 giorni			
1992		Reg. 12 ottobre 1992 n. 1992/2913 Codice Doganale Comunitario CDC		
1993			DL 30 agosto 1993 n. 331 Disciplina provvisoria sugli scambi intracomunitari	
1996			Legge 3 dicembre 1996 delega adeguamento IVA alla VI direttiva	
1997	D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472 - Sanzioni tributarie - Riforma e Disciplina		D. Lgs 9 luglio 1997 n. 241 - Compensazione dei crediti IVA	
1998			DPR 23 marzo 1998 n. 100 DPR 22 luglio 1998 n. 322 – Versamenti periodici e dichiarazione annuale	

# DOGANE & IVA principale legislazione IT & UE

Anni	Dogane IT	Dogane UE	IVA IT	IVA UE
2005				Regolamento 1777/2005 del 17 ottobre 2005 Interpretazione della VI Direttiva IVA n. 77/388/CEE
2006				Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 – Recast delle II <sup>a</sup> e VI <sup>a</sup> Direttiva entrata in vigore il 1° gennaio 2007
2008		Reg. 2008/450 CDC “Modernizzato”		Direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008 – sostituisce VIII <sup>a</sup> Direttiva Nuove regole di rimborso per i soggetti non residenti in vigore dal 2010
2010				Regolamento UE n. 904/2010 del 7 ottobre 2010 di Cooperazione e lotta alle frodi – rifonde Reg. CE n. 1798/2003
2011				Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011 - Recast regolamento 1777/2005
2013		Reg. 2013/952 del Consiglio - Codice Doganale dell'Unione CDU dal 1° maggio 2016		

# DOGANE & IVA principale legislazione IT & UE

Anni	Dogane IT	Dogane UE	IVA IT	IVA UE
2015		Reg. 2015/2446 Delegato (RD) della Commissione dal <b>1° maggio 2016</b> Reg. 2015/2447 Esecuzione (RE) della Commissione dal <b>1° maggio 2016</b>		
2021			D. Lgs. n 83 del 25 maggio 2021 OSS e IOSS <b>1° luglio 2021</b>	
2024 2025	D.Lgs. n. 141 del 26 settembre 2024 <b>DNC</b> dal <b>4 ottobre 2024</b> sostituisce TULD		D. Lgs. n 180 del 13 novembre 2024 – <b>Franchigia transfrontaliera 1° gennaio 2025</b>	
<b>2028</b>		“EU Custom Data Hub” solo per operatori E-commerce		Piattaforme digitali per <b>locazioni a breve termine e trasporti</b>
<b>2030</b>				<b>fattura elettronica operazioni transfrontaliere - proposta</b> Direttiva COM(2022) 701 ViDa <b>sostituisce INTRASTAT</b>
<b>2032</b>		“EU Custom Data Hub” facoltativo per tutti		
<b>2035</b>				<b>Regole simili tra sistemi nazionali e Europee</b>
<b>2038</b>		“EU Custom Data Hub” obbligatorio per tutti gli operatori che importano beni nella UE		

# Dogane & IVA- espressioni diverse (1)

- ❑ **La normativa doganale** contenuta prima nel **CDC** (dal 1993) e poi nel **CDU** (Rifusione del CDC) dal 2016 ha introdotto espressioni quali «**vincolo**» e «**regime**» per individuare le operazioni eseguite in dogana a partire dal 1993 con l'abbattimento delle frontiere interne
- ❑ **La direttiva IVA 2006/112** usa ancora termini superati sia pure rapportati alle precedenti **Direttive doganali** del Consiglio UE **n. 79/685** su «**Libera pratica**» (ex importazione) e **n. 81/177** su «**Esportazione**» seguite dalle Direttive Commissione UE n. 82/57 e 82/347
- ❑ **Il DPR n. 633 del 1972** si è sempre rifatto alle medesime espressioni o termini utilizzati nel Testo unico doganale (TUILD) in vigore dal 12 aprile 1973
  
- ❑ Per le «**cessioni all'esportazione**» secondo il TUILD # valido fino al 4 ottobre 2024 # la cui terminologia era acquisita negli atti - nella prassi - nella giurisprudenza e nei vari commenti al DPR n. 633 del 1972 # erano previsti questi tipi di esportazioni
  - **esportazioni definitive** - con trasferimento immediato o differito della proprietà del bene con o senza corrispettivo
  - **esportazioni temporanee** - riferite ai beni inviati all'estero per subire determinati trattamenti al termine dei quali rientrano nel territorio nazionale
  - **riesportazione di beni** - introdotti precedentemente in Italia in temporanea importazione per subire nel territorio nazionale determinati trattamenti # al termine dei quali tornano fuori dell'Unione

## Dogane & IVA- termini diversi (2)

- Anche le “**importazioni**” sono un “tipo” di operazioni trattate con **diversi termini o proposizioni** riportate nei seguenti articoli della **Direttiva IVA n. 2006/112/CE**
  - **articolo 30** (Importazioni di beni) # **articoli 60 e 61** (Luogo delle importazioni di beni) # **articoli 70 e 71** (Importazioni di beni - Fatto generatore) # **articoli da 85 a 89** (Importazione dei beni - Base imponibile) # **articolo 143** (Esenzioni all'importazione) # **articoli da 154 a 163** (Depositi doganali, depositi diversi da quelli doganali e regimi analoghi) # **articoli 201 e 202** (Debitori dell'imposta verso l'Erario) # **articoli da 274 a 277** (Obblighi relativi a talune operazioni di importazione)
  
- **Tali termini/proposizioni** vanno accordate con le **espressioni doganali** relative ai diritti di confine attuate **in via immediata e diretta** in tutti gli altri Stati membri attraverso Regolamenti («**vincoli**» & «**regimi**»)
  
- Da qui le **difficoltà di applicazione** dell'IVA e il suo coordinamento con le disposizioni doganali che hanno richiesto numerosi **interventi della Corte di giustizia UE**

# Codice Doganale Unitario – CDU rifusione CDC

## «Regimi doganali»

- ❑ Sono stati introdotti con il Reg. 1992/2913 Codice Doganale Comunitario (CDC) # rifuso dal 1° maggio 2016 nel Reg. 2013/952 Codice Doganale Unitario (CDU) oggi in vigore
- ❑ Cosa sono - Complesso di norme e procedure che disciplinano gli scambi tra due o più paesi unionali e non unionali di carattere formale, sostanziale e procedurale
  - sono accumulate dalla stessa funzione rispetto ad un determinato «vincolo doganale» al quale viene assoggettata la merce
  - Il **vincolo** ad un “**regime**” va manifestato nella **dichiarazione in dogana** con forme e modalità specifiche
- ❑ Quanti sono - sono due i tipi di regimi doganali
  1. **DEFINITIVI** - comportano il **cambiamento dello “status”** della merce
  2. **SPECIALI** - sono **operazioni “agevolate”** sottoposte a particolari obblighi

# Classificazione Regimi doganali

## Art. 5. 16 CDU

- ❑ Regimi definitivi della merce [comportano cambiamento posizione doganale]
  - Merce immessa in «Libera pratica» (ex importazione)
  - Merce immessa in «Regime di esportazione»
  
- ❑ Regimi speciali della merce
  - **Transito**
  - **Deposito**
  - **Uso particolare** [Ammissione temporanea- ex temporanea importazione o "beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati (art. 9 DPR 633)]
  - **Perfezionamento**
    - ✓ **Attivo**
    - ✓ **Passivo**

# Regimi speciali – Perfezionamento attivo

## Perfezionamento attivo – Capo V Sezione 2 - Artt. 211 e da 255 a 258 del CDU

- ❖ Con il termine perfezionamento si intendono la **trasformazione, la lavorazione, il montaggio, l'assemblaggio la riparazione** e tutte quante le fattispecie previste dal CDU
- ❖ Il regime consente di importare **in sospensione** #i.e. **senza pagare** dazi all'importazione o prelievi agricoli, né subire effetti di misure di politica commerciale # merci
  - i. riservate ad essere **perfezionate** nell'Unione **sotto controllo doganale** e
  - ii. destinate ad essere successivamente vincolati ad un **regime definitivo** di: esportazione e/o importazione e/o altro regime sotto forma di **prodotti compensatori**

# Regimi speciali – Perfezionamento passivo

## Perfezionamento Passivo -Capo V Sezione 3

- ❖ Merci unionali possono essere **temporaneamente esportate** per essere sottoposte a operazioni di **perfezionamento**
- ❖ I prodotti risultanti da tale perfezionamento possono poi essere immessi in **libera pratica** in esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione su richiesta del titolare del regime o di qualsiasi persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione, purché essa abbia ottenuto dal titolare il consenso dell'autorizzazione e le condizioni di quest'ultima siano soddisfatte. (*artt. 259 a 262 del Reg. UE n° 952/2013 CDU*)

# Regimi doganali (casella 37) - Codici

Codice	Descrizione
01	Immissione in libera pratica di merci da spedire verso parti del territorio doganale della Comunità nelle quali non si applicano le disposizioni della direttiva 77/388/CEE in materia di imposta sul valore aggiunto
02	Immissione in libera pratica di merci e contemporaneo vincolo delle merci al regime di perfezionamento attivo, sistema del rimborso
07	Immissione in libera pratica e contemporaneo vincolo delle merci ad un regime di deposito fiscale
<b>10</b>	Esportazione definitiva
<b>21</b>	Esportazione temporanea nel quadro del regime di perfezionamento passivo
23	Esportazione temporanea di merci da reintegrare tal quali
<b>40</b>	Immissione in consumo con contemporanea immissione in libera pratica, escluso il caso di cui al codice 42 ( <b>Importazione definitiva di merci non comunitarie</b> )
41	Immissione in consumo con contemporanea immissione in libera pratica e collocamento in regime di perfezionamento attivo, sistema del rimborso
<b>42</b>	Immissione in libera pratica di merci destinate al consumo in altro Stato membro.
43	Immissione in consumo con contemporanea immissione in libera pratica di merci nel quadro dell'applicazione, nel periodo transitorio che segue l'adesione di nuovi Stati membri, di misure particolari connesse alla riscossione di un importo
<b>45</b>	Immissione in libera pratica con contemporanea immissione in consumo parziale e introduzione in un deposito fiscale di merci in sospensione dell'IVA e/o delle accise
....	....

# Ulteriore novità Dogane - AIDA

## Reingegnerizzazione – Informativa 8.10.24

- ❑ Dal **1° dicembre 2024** # ha preso avvio la fase **AES – fase1** per le dichiarazioni di esportazione
- ❑ dismesso il precedente tracciato “ET” e sostituito con i seguenti messaggi
  - B1 Dichiarazione di esportazione e dichiarazione di riesportazione
  - B2 Regime speciale - trasformazione - dichiarazione per il perfezionamento passivo
  - B4 Dichiarazione per la spedizione di merci nell’ambito degli scambi con territori fiscali speciali
  - C1 Dichiarazione semplificata di esportazione
  - C2 Notifica di prese
- ❑ **possibilità di stampare il DAE in formato PDF** che può essere prelevato tramite il servizio “Gestione Documenti-Dichiarazioni doganali”
  - ✓ possibile recuperare il **messaggio IVISTO (IE599)** contenente l’esito dell’operazione di esportazione

**Direttiva 2020/285/UE**  
**«Regime di franchigia transfrontaliera»**  
**per Piccole Medie Imprese (PMI)**

**D.Lgs. 180 del 13 novembre 2024**  
**dal 1° gennaio 2025**

## «Regime di franchigia» - breve storia in Italia

- ❖ La Direttiva 2020/285/UE # ha integrato la Direttiva IVA (2006/112/CE) e inserito dal **1° gennaio 2025** un nuovo regime di favore cd «**regime transfrontaliero di franchigia per le PMI**»
  - Il regime **si aggiunge** al previgente «**regime di franchigia interno**» # che tutti gli Stati membri **potevano** introdurre facoltativamente già a **partire dal 1977** dopo l'approvazione della Sesta Direttiva n. 77/388 # **limitatamente ai soggetti stabiliti all'interno dello Stato (ora in Italia «Regime forfettario» sia per l'IVA che per le imposte dirette)**

§§§ §§§

- ❖ **Dal 1° gennaio 1973** era previsto all'articolo 31 del Decreto IVA una «*Semplificazione per i contribuenti minori*» (21 milioni vecchie lire) # all'articolo 32 un «*Esonero dai versamenti e altri adempimenti*» per i contribuenti con V.A. inferiore a 5 milioni vecchie lire [equivalenti a circa **46.864,24 euro del 2025** calcolati in rivalutazione storica con indici annuali ISTAT che diventano **85/90 mila euro** per effetto del valore cambio lira/euro]
  - dopo varie modifiche e abrogazioni nel **1997** von la sesta direttiva è stato introdotto un regime di favore per i **contribuenti minori** ai fini IVA
  - il «**REGIME IVA DI FRANCHIGIA**» è stato adottato solo per il 2007 [«c.d. regime di vantaggio»] con l'articolo 32-bis del Decreto IVA titolato «**Contribuenti minimi in franchigia**»
  - l'articolo 32-bis è stato subito **abrogato dal 1° gennaio 2008** e trasferito in un **corpo legislativo autonomo** # comprendente sia IVA che le Imposte sui redditi
  - dal 1° gennaio 2012 il «**regime dei minimi**» è confluito nel c.d. «**regime di vantaggio**»
  - infine dal **1° gennaio 2015** è approdato con la **Legge n. 190 del 2014** nel «**regime forfettario**» # valido solo per i soggetti stabiliti in Italia sia ai fini dell'IVA che delle Imposte dirette # **oggi valido per i contribuenti sotto gli 85.000 euro di ricavi** # **interessa attualmente 1.794.231 (48%) professionisti e lavoratori autonomi**

# Sintesi del nuovo «regime transfrontaliero di franchigia» valido a partire dal 1° gennaio 2025

- ❑ Consente a determinati soggetti di ridotte dimensioni (**PMI**) di poter effettuare **cessioni e prestazioni senza applicazione dell'IVA** # in **altri Stati membri** che hanno già introdotto nel loro territorio il «regime di franchigia **interno**» # riservato dalla Direttiva IVA ai soggetti stabiliti in un determinato Stato con volume d'affari **inferiore a 85.000 euro**
  - **MOTIVO**: necessario a seguito al passaggio del luogo di imposizione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dal luogo di origine a quello di destinazione avvenuto a partire dal 1° gennaio 2010
  - aveva dato origine a distorsioni della concorrenza tra le PMI stabilite e quelle non stabilite in uno stesso Stato membro i fini dell'applicazione del regime per le PMI
- ❑ Per poter applicare il nuovo «**Regime per le PMI transfrontaliero** # un soggetto passivo stabilito nella UE # **sia persona fisica che persona giuridica** # deve avere un volume d'affari totale annuo # **realizzato nei 27 Stati membri** # non superiore alla soglia annua dell'Unione # **fissata a 100 000 EUR** # o al controvalore in moneta nazionale
  - Questo vuol dire che un **ente o una persona giuridica** stabilita in Italia cui è **negato il regime forfettario** di cui alla legge n. 190/2015 # può applicare il nuovo regime transfrontaliero di franchigia per le cessioni/prestazioni nella UE
- ❑ Il **volume d'affari annuo** in **ciascuno degli Stati membri** in cui si intende applicare il regime # non deve superare la **soglia annua nazionale** o la **soglia settoriale** applicabile in ciascuno dei singoli Stati

## Sintesi

- ❖ **È facoltativo** # può essere **utilizzato in uno e/o più Stati membri** secondo la scelta del contribuente
- ❖ Si aggiunge al «**regime di franchigia interno**» # può o non cumularsi con esso
- ❖ **È precluso** ai soggetti **stabiliti fuori UE**
- ❖ Vanno **rispettate le limitazioni e le disposizioni previste all'interno Stato membro di consumo**
- ❖ **Può essere utilizzato** da un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro anche se all'interno del suo Stato non è stato introdotto il «**Regime nazionale**» (al 2025 solo la **Spagna** non lo ha introdotto # **l'Irlanda** lo ha immesso lo scorso 1° gennaio) ma se tale Stato ha concesso alle PMI stabilite di poter utilizzare il «**regime transfrontaliero**»
- ❖ Se uno Stato membro (ad es. **Italia**) sceglie di attuare il regime stabilito al suo interno ("franchigia nazionale") # è **obbligato** a estendere la franchigia IVA alle piccole imprese che **soddisfano i requisiti** e che sono stabilite in un **altro Stato membro** (ad es. la **Spagna**) ("franchigia transfrontaliera") # e che desiderano applicare tale franchigia in Italia

[https://sme-vat-rules.ec.europa.eu/index\\_en](https://sme-vat-rules.ec.europa.eu/index_en)

## Sintesi

- ❖ Se uno Stato membro (ad es. la **Spagna**) **non attua il regime di franchigia** # nessuna delle PMI # stabilite o meno # può applicare tale regime all'interno dello Stato (in **Spagna**)
  - tuttavia pure se la **Spagna** ha scelto di non attuare il regime interno # essa sarà comunque lo Stato membro di stabilimento (SMST) che fungerà da **punto di contatto** tra le PMI stabilite nella sua giurisdizione e uno degli altri Stati membri in cui tali PMI spagnole desiderano applicare la franchigia transfrontaliera
- ❖ Se la PMI **decide di applicare** il regime in un determinato altro Stato membro # le regole della **franchigia IVA** si applicano a **tutte le sue cessioni o prestazioni effettuate in tale Stato**
- ❖ Una PMI che **inizia la propria attività economica** può applicare il regime di franchigia se soddisfa le condizioni
- ❖ Le PMI che soddisfano tutte le condizioni possono scegliere il **momento a partire dal quale** applicare il regime per le PMI

## Sintesi

- ❖ Anche una PMI che applica il regime normale dell'IVA e addebita l'IVA ai propri acquirenti e destinatari può decidere di **cambiare in corso d'anno** e applicare la franchigia alle sue cessioni di beni e alle sue prestazioni di servizi
  - **ATTENZIONE** la piccola impresa che intende applicare il regime lo fa con l'intenzione di applicarlo su **base continuativa** e non può scegliere di **entrare e uscire** dal regime ogniqualvolta lo desidera
  
- ❖ Il nuovo regime e il **regime dello sportello unico** (OSS) dell'Unione sono **compatibili** e possono **coesistere**
  
- ❖ Se una PMI desidera applicare il regime **sia** nello Stato membro di stabilimento **sia** in uno o più Stati membri ove esiste la franchigia IVA # **deve applicare le norme interne per le operazioni interne # quelle «esterne» seguono le norme previste per il «Regime transfrontaliero di franchigia» secondo i limiti e le soglie previste in ciascun Stato membro**

## D.Lgs. N. 180 del 13 novembre 2024 dal 1° gennaio 2025

- ❖ Recepto il «**Regime per le PMI transfrontaliero**» # all'interno del DPR 633/72 con il nuovo **titolo V-ter** titolato «**Regime transfrontaliero di franchigia**» # composto dagli articoli che vanno dal **70 terdecies** al **70 duovices** # suddiviso in tre sezioni
  - ❑ **la prima** # articolo **70 - terdecies** definisce il Regime transfrontaliero di franchigia e detta le disposizioni generali
  - ❑ **la seconda** # da **70-quaterdecies** a **70 – septiesdecies** # dedica alle regole di attuazione del «**regime di franchigia applicato nello Stato da parte di soggetti stabiliti in altri Stati membri della UE**»
  - ❑ **la terza** # da **70-octiesdecies** al **70-duovices** # dedica alle regole di realizzazione del «**regime di franchigia applicato in altri Stati membri dell'UE da parte di soggetti stabiliti nello Stato**»

- ❖ Il **regime forfettario vigente in Italia** # (Legge n. **190 del 2014**) diviene # quasi con le stesse regole e limitazioni # il **regime transfrontaliero di franchigia** # per i **soggetti stabiliti in un altro Stato UE** # che effettuano la scelta per le loro operazioni effettuate in Italia
- ❖ **All'opposto** # **i soggetti passivi stabiliti in Italia** # **forfettari e non** # che desiderano applicare il **regime transfrontaliero di franchigia** in un altro Stato membro possono attivare la procedura
- ❖ **ATTENZIONE:** un contribuente italiano che non può o non vuole applicare il «forfettario» (ad. es perché un «**ente commerciale**» o una «**persona giuridica**») può applicare il regime transfrontaliero previsto dagli artt. 70 –octiesdecies al 70 duovicies se ricorrono i requisiti (100 mila euro VA UE – soglia Stato/i di riferimento) mentre una persona giuridica stabilita in un altro Stato membro non può applicare il «regime forfettario» previsto in Italia
- ❖ La Commissione UE ha creato un sito per verificare il regime PMI nei singoli Stati e le norme nazionali sull'IVA # al suo interno **anche note esplicative in IT**

[https://sme-vat-rules.ec.europa.eu/document/download/354690d2-acdb-446c-b80f-5093bb15a9d4\\_it?filename=sme-explanatory-notes\\_it.pdf](https://sme-vat-rules.ec.europa.eu/document/download/354690d2-acdb-446c-b80f-5093bb15a9d4_it?filename=sme-explanatory-notes_it.pdf)

## ❖ Quando il regime PMI è adatto/conveniente ad una attività ?

Il regime PMI è **facoltativo**

Le piccole imprese dovrebbero valutare se questo regime è adatto alla loro situazione specifica o se è preferibile restare nel regime IVA standard/ordinario

Il regime PMI può essere adatto/conveniente # ad esempio # se la piccola impresa # **stabilita nella UE** # è coinvolta in **vendite a distanza a consumatori finali**

❖ **Registrazione unica per soggetti stabiliti in Italia**

Le piccole imprese dovranno registrarsi ai fini del regime PMI solo una volta nel MEST (paese di stabilimento)

Il Paese di stabilimento assegnerà un singolo numero identificativo "EX " che sarà utilizzato in tutti gli Stati membri in cui la piccola impresa beneficia dell'esenzione IVA

❖ **Relazione trimestrale unica**

le **dichiarazioni IVA** periodiche sono sostituite da una relazione trimestrale unica per informare sul fatturato della piccola impresa in tutti gli Stati membri

# Regime transfrontaliero per soggetti stabiliti in Italia

## Provvedimento n. 460166 del 30 dicembre 2024

- ❑ Per avvalersi del regime di franchigia in un altro Stato membro che già consente l'esenzione/non applicazione dell'IVA locale # i soggetti stabiliti nel territorio italiano devono effettuare una **comunicazione preventiva all'Agenzia** per ottenere il numero di identificazione EX composto dal suo numero di partita IVA seguito dal **suffisso "EX"**
- ❑ La comunicazione va trasmessa # anche tramite intermediari # attraverso i **servizi web dell'Agenzia delle entrate** e deve contenere **una serie di informazioni** (Stati di esenzione, ove il soggetto passivo intende avvalersi del regime di franchigia # eventuali altri identificativi IVA già rilasciati da uno Stato di esenzione # Volume d'affari nel territorio dello Stato e nei singoli Stati UE nei due anni civili precedenti la comunicazione e nel periodo dell'anno civile in corso precedente la comunicazione preventiva)
- ❑ **La procedura web è resa disponibile nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle entrate**
  - L'Agenzia effettua **controlli formali** e trasmette la comunicazione agli Stati di esenzione indicati nella stessa # all'esito positivo del riscontro di almeno uno Stato di esenzione l'Agenzia attribuisce al soggetto stabilito il numero di identificazione EX
- ❑ E' necessario **aggiornare** la comunicazione per
  - a) **annunciare l'intenzione di avvalersi del regime di franchigia in Stati membri**
  - b) **avvisare la decisione di cessare il regime di franchigia**

# **Direttiva 2022/542 aliquote ed eventi o manifestazioni online**

**D.Lgs. N. 180 del 13 novembre 2024  
dal 1° gennaio 2025**

## Direttiva 2022/542 eventi streaming - online & aliquote D.Lgs. N. 180 del 13 novembre 2024

- ❑ La Direttiva (UE) 2022/542 ha aggiunto un paragrafo all' articolo 53 della direttiva IVA ed è intervenuta sul successivo articolo 54
- ❑ Recepita dal D.Lgs. n. 180 del 13 novembre 2024 # con efficacia **dal 1° gennaio 2025** # ha modificato le lettere a) e b) dell'articolo **7-quinquies** con modifica del luogo di tassazione di eventi o manifestazioni trasmesse **online o in streaming**
  - **rapporti B2C luogo di tassazione = Paese di domicilio del consumatore**
  - **rapporti B2B luogo di tassazione = Paese di residenza del committente**
- ❑ Nei rapporti B2C è possibile **applicare il regime OSS** se un soggetto nazionale fornisce accessi a una manifestazione culturale **trasmessa in streaming** in favore di privati domiciliati in altri Stati UE **senza necessità di identificarsi in ciascuno Stato membro di residenza dei committenti**
- ❑ **Regole anticipate in Italia** con Risposte ad interpello n. 409 del 4 agosto 2022 per **corsi di formazione on line** e n. 469 del 23 settembre 2022 per **prestazioni didattiche sempre on line**
- ❑ **Modifiche alle aliquote IVA IN ITALIA**
  - non essendo previsto l' obbligo di recepimento entro il 31 dicembre 2024 = l'Italia non ha ancora formulato il Decreto Legislativo di recepimento

**Enti associativi e  
operazioni da fuori  
campo ad esenti –  
1° gennaio 2026**  
(decreto milleproroghe  
n. 202 del 27 dicembre  
2024)

# Legge di Bilancio 2025

# Legge di Bilancio 2025

## Legge n. 207 del 30 dicembre 2024

- ❑ **Forfettari** - Aumentata solo per il 2025 la soglia di esclusione per i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi ad esso assimilato in misura superiore a **35mila euro** (anziché a 30mila euro)
- ❑ **Prima casa** – esteso da uno a **due anni** il termine entro il quale l'acquirente di una nuova casa che abbia già beneficiato della stessa agevolazione deve rivendere l'immobile precedente acquistato (ex prima casa) # per non decadere dal beneficio concesso sul secondo acquisto
- ➔ La disposizione vale anche se la ex prima casa era posseduta al **31/12/2024** ed acquistata nel corso del 2024 (Videoforum ItaliaOggi 27/01/2025) # il nuovo termine di 2 anni si applica in definitiva a tutti i rogiti intervenuti dal 1° gennaio 2024 in poi
- ❑ **Attività sportiva alpinistica** - Aliquota ridotta 5% come già previsto al n. 1-septies) parte II-bis Tabella A per i corsi di attività sportiva invernale
- ❑ **Rifiuti solidi urbani**
  - Aliquota ridotta 10% solo prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, di rifiuti urbani, e di rifiuti speciali nonché alle prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione
  - Aliquota ordinaria 22% per conferimento in discarica e incenerimento senza recupero efficiente di energia

# Legge di Bilancio 2025

## Legge n. 207 del 30 dicembre 2024

- **Formazione resa** ai soggetti autorizzati alla **somministrazione di lavoro** attraverso il fondo istituito dal decreto legislativo n. 276 del 2003 - Imponibile
  - **fatti salvi i comportamenti dei contribuenti** per i quali non siano intervenuti atti divenuti definitivi
  - non si fa luogo a rimborsi d'imposta
  - i giudizi pendenti possono essere sospesi e **definiti** mediante il **versamento della maggiore IVA accertata** # senza l'applicazione di sanzioni e interessi
  - procedura particolare per l'estinzione del giudizio

# Legge di Bilancio 2025

## Legge n. 207 del 30 dicembre 2024

- ❑ **Logistica e trasporto/movimento merce # Reverse charge e Split payment # su appalti e subappalti presso i committenti [art. 17, comma sesto lett. a-quinquies])**
  - Riproposto reverse charge subordinato ad autorizzazione di deroga del Consiglio dell'UE per eliminare le frodi sul «prestito di mano d'opera»
  - In attesa il prestatore e il committente possono optare affinché il pagamento dell'IVA sia effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore # solidalmente responsabile dell'imposta dovuta # con le seguenti modalità e regole
    - ✓ la fattura è emessa dal prestatore e l'imposta è versata dal committente ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, senza possibilità di compensazione
    - ✓ l'opzione ha durata triennale # comunicata dal committente con apposito modello
    - ✓ nel caso in cui l'imposta risulti non dovuta, si applicano le disposizioni del comma 2 dell'articolo 30-ter # il diritto al rimborso spetta al committente a condizione che esso dimostri l'effettivo versamento dell'imposta
    - ✓ nei confronti del committente è applicabile la sanzione di cui all'articolo 6, comma 9-bis.1, primo periodo, del D.Lgs. n. 471/97 (sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro) per cui è solidalmente tenuto il prestatore
  - **Un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate approverà il modello per comunicare l'opzione**
    - **Non è previsto il termine di pubblicazione – occorre attendere Provvedimento**

# Altre novità di fine anno

## ❑ Proroga fattura elettronica

- ✓ Con la decisione di esecuzione del Consiglio 2024/3150 del 10 dicembre 2024, l'autorizzazione all'applicazione da parte dell'Italia della fattura elettronica è stata prorogata sino al **31 dicembre 2027** o, se antecedente, **fino alla data a decorrere dalla quale gli Stati membri saranno tenuti ad applicare il pacchetto VAT in the digital age, "ViDA"**, con il quale gli Stati membri potranno istituire la fatturazione elettronica obbligatoria senza necessità di richiedere una deroga
- ✓ Il pacchetto ViDA, composto dalla proposta di Direttiva COM(2022) 701 final e dalle proposte di Regolamento COM(2022) 703 final e COM(2022) 704 final del 8 dicembre 2022, prevede infatti che dall'entrata in vigore delle disposizioni, l'art. 218 della direttiva 2006/112/Ce verrà modificato, prevedendo che gli Stati membri **possano imporre l'obbligo di adozione delle e-fatture per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel proprio territorio**
- ✓ Grazie a questa misura, verrà meno la necessità, da parte dell'Italia, di richiedere una deroga alle disposizioni del suddetto articolo per l'utilizzo obbligatorio dei file XML

# Altre novità di fine anno

## ❑ Distacco del personale

- ❑ Con la Legge n. 166 del 14 novembre 2024 di conversione del Decreto Salva infrazioni, D.L. n. 131/24, è **stato abrogato l'art. 8, comma 35, legge n. 67/1988**, che disponeva "non sono rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo"
- ❑ L'abrogazione vale per i prestiti e i distacchi di personale stipulati o rinnovati **a decorrere dal 1° gennaio 2025**
- ❑ prevista una clausola di salvaguardia sancendo che **sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente a tale data** in conformità alla sentenza della Corte di giustizia *San Domenico Vetraria* dell'11 marzo 2020, causa C-94/19, o in conformità all'articolo 8, comma 35, della legge n. 67/1988, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi

# Altre novità di fine anno

## ❑ D.L. n. 202 del 27 dicembre 2024 (Milleproroghe)

### ❑ **ONLUS # TERZO SETTORE**

- Prorogata **al 1° gennaio 2026** l'abolizione delle ipotesi di esclusione da IVA previste per alcune operazioni degli enti associativi con introduzione per la generalità del regime di esenzione

### ❑ **OPERATORI SANITARI E FATTURA ELETTRONICA**

- Proroga al **31 marzo 2025** del divieto di fatturazione elettronica per i soggetti IVA che effettuano prestazioni o cessioni sanitarie (operatori sanitari) nei confronti di consumatori finali persone fisiche (non soggetti IVA)

# Rappresentanti fiscali – Garanzia (1)

## Decreto Mef 9 dicembre 2024

- ❑ Il rappresentante fiscale italiano di un soggetto non residente (sia **UE** che **extra UE**) deve possedere i **requisiti soggettivi** di **affidabilità** e **sicurezza** # attestati dal soggetto che intende assumere il ruolo di rappresentante fiscale mediante **dichiarazione sostitutiva di certificazione** & **dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (DPR n. 445/2000)** presentata alla Direzione Provinciale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del soggetto medesimo
- ❑ **In aggiunta** # il rappresentante fiscale deve prestare **idonea garanzia** sotto forma di **cauzione in titoli di Stato** o **garantiti dallo Stato** o di **fideiussione bancaria** ovvero di **polizza fideiussoria**, in favore del Direttore pro tempore della Direzione Provinciale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del soggetto che intende assumere il ruolo di rappresentante fiscale
- ❑ **valore massimo** della garanzia
  - **30.000 euro** per rappresentanti fiscali delegati da **due a nove soggetti non residenti**
  - **100.000 euro** per i rappresentanti fiscali delegati da **dieci a cinquanta non residenti**
  - **300.000 euro** per i rappresentanti fiscali delegati da **cinquantuno a cento**
  - **1.000.000 euro** per i rappresentanti fiscali delegati da **centuno a mille non residenti**
  - **2.000.000 euro** per i rappresentanti fiscali delegati da **più di mille soggetti non residenti**

# Rappresentanti fiscali – Garanzia (2)

## Decreto Mef 9 dicembre 2024

- ❑ per chi assume **una sola rappresentanza** è idonea la sola presentazione della dichiarazione di **attestazione dei requisiti**
- ❑ la garanzia deve essere prestata per un **periodo minimo di quarantotto mesi** a partire dalla data di assunzione del ruolo di rappresentante fiscale
- ❑ un **provvedimento dell'agenzia delle entrate** da emanare entro il **18 aprile 2025** (120 giorni dal 19 dicembre 2024) fisserà le modalità operative
- ❑ i soggetti che alla data di pubblicazione del provvedimento del Direttore già operano come rappresentanti fiscali # **entro sessanta giorni** decorrenti dalla medesima data (**17 giugno 2025**) # **attestano il possesso dei requisiti soggettivi e prestano idonea garanzia** # **pena la cessazione d'ufficio della partita IVA dei soggetti rappresentati**

# Rappresentanti fiscali – requisiti affidabilità

## Decreto Mef 9 dicembre 2024

### □ Condizioni da autocertificare

- a) non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze emesse ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale per reati finanziari
- b) non aver procedimenti penali pendenti nella fase del giudizio per reati finanziari
- c) non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura ed entità, alle disposizioni in materia contributiva e tributaria
- d) non aver subito condanne definitive per una serie di reati e non trovarsi in una delle condizioni previste dall'articolo 15, comma 1, della legge 19 marzo 1990, n. 55, come sostituito dall'articolo 1 della legge 18 gennaio 1992, n. 16 (traffico di sostanze stupefacenti, peculato, appartenenza ad associazioni mafiose, ecc.)

# Soggetti esteri non UE con rappresentante fiscale garanzia - Decreto Mef. 4 dicembre 2024

- ❑ La garanzia va prestata dai **soggetti esteri (non UE)** che intendono effettuare operazioni intracomunitarie e operano **tramite rappresentante fiscale**
  - in favore del **Direttore della Direzione Provinciale dell' Agenzia delle entrate** in ragione del domicilio fiscale del rappresentante fiscale # sotto forma di cauzione in titoli di Stato o fideiussione bancaria o polizza fideiussoria # per un valore **massimale minimo di euro 50.000**
- ❑ consegnata personalmente o tramite il rappresentante fiscale # è **condizione necessaria per l'iscrizione al VIES** del soggetto rappresentato
- ❑ prestata per un **periodo minimo di 36 mesi** a partire dalla data di consegna alla Direzione provinciale # decorso tale termine # non deve essere rinnovata
- ❑ **un provvedimento dell' Agenzia** da emanare entro il **12 aprile 2025** (120 giorni dal 13 dicembre 2024) **fisserà le modalità operative**
- ❑ i soggetti già iscritti al VIES alla data di pubblicazione del Provvedimento dell' Agenzia adempiono agli obblighi indicati entro il **11 giugno 2025 (60 giorni)** a pena di esclusione dalla banca dati

# Novità Dichiarazione IVA 2025

**Provvedimento n. 9491 del 15 gennaio 2025**  
**Provvedimento n. 21479 del 28 gennaio 2025**  
**(specifiche tecniche)**

# Novità Dichiarazione IVA 2025

## QUADRO VM

Il quadro è stato **rinominato** in "*Versamenti auto F24 elementi identificativi*" per dare seguito a quanto previsto dalla legge n. 213/2023 (Legge di Bilancio 2024). In precedenza, il quadro era nominato "*versamenti immatricolazione auto ue*". L'integrazione è stata resa necessaria in quanto la Legge di Bilancio 2024 ha esteso l'obbligo di pagamento dell'IVA tramite modello F24 ELIDE anche per l'immatricolazione e la voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi **provenienti da San Marino e Città del Vaticano**

## QUADRO VO

Nella sezione 1, è stato previsto il **rigo VO18** riservato alle **organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale** che hanno scelto di optare, nel 2024, per l'applicazione del **regime forfettario**. Il D.L. 146 del 21 ottobre 2021, la cui efficacia è stata prorogata al 1° gennaio 2024, ha infatti previsto che le ODV e le APS che hanno conseguito ricavi non superiori a 85.000 euro possono applicare, ai soli fini dell'IVA, il regime forfettario

Nella sezione 2, è stato introdotto il **rigo VO27**, riservato alle **imprese giovanili in agricoltura** che hanno optato per l'applicazione del **regime fiscale agevolato** previsto dall'art. 4, comma 1, della legge n. 36 del 2024, che prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e dell'imposta regionale sulle attività produttive, determinata applicando l'aliquota del 12,5%

## QUADRO VW

Nel rigo VW 26 è stato introdotto il campo 2, che deve essere compilato per indicare i **crediti trasferiti dalle società del gruppo ritornate operative**, non più rientranti nella disciplina delle società di comodo di cui all'art 30 della legge n. 724 del 1994. Il **D.Lgs. di modifica delle imposte sui redditi**, n. 192 del 13 dicembre 2024, è infatti intervenuto sulla disciplina delle società di comodo prevedendo **nuove percentuali per il test di operatività**, applicabili già per il periodo d'imposta 2024

## Documenti IVA precompilati –Le novità 2025 Provvedimento n. 21477 del **28 gennaio 2025**

- ❑ **estesa all'anno 2025** la messa a disposizione delle **bozze dei registri IVA** e delle **comunicazioni delle liquidazioni periodiche**
- ❑ **estesa alla dichiarazione IVA precompilata** la funzionalità attivata nel 2024 e inizialmente riservata ai registri e alle Lipe consistente nello **scarico dei documenti #** per consentire ai soggetti IVA e ai loro intermediari di **acquisire nei propri sistemi gestionali i dati precompilati in via automatica**
- ❑ estese le funzionalità previste per la **visualizzazione, modifica e integrazione** dei registri IVA mensili anche nel caso di un **numero di operazioni mensili superiore a 1.000, ma inferiore a 2.000**
  - ✓ Nel caso di un numero di operazioni mensili superiore a 2.000, l'utente potrà **solo scaricare i dati senza modificarli o integrarli**
- ❑ confermate le modalità di accesso all'applicativo web, le regole tecniche e i termini per la convalida dei registri disciplinate con i precedenti provvedimenti dell'Agenzia delle entrate

# **TESTO UNICO**

## **Consultazione pubblica**

### **13 marzo - 13 maggio 2024**

### **proroga per l'adozione al 31 dicembre 2025**

# Testo unico IVA

- ❑ nel **Testo Unico IVA (TOTALE 136 ARTICOLI)** "fusi" DPR n. 633/72 + DL n. 331/93 + norme «fuori sacco»
- ❑ alcuni articoli del 633 – del 331 – e «fuori sacco» IVA sono stati **estrapolati dal TU IVA e collocati in tre altri TU comuni a più imposte**
  - **Adempimenti e accertamento – Versamenti e riscossione – Agevolazioni tributarie e regimi di particolari settori**
- ❑ tutti gli articoli sono stati **rinumerati** secondo la progressione naturale dei numeri cardinali (1,2,3,..) senza l'avverbio numerale latino (bis, ter, quater, eccetera)
- ❑ TU IVA si compone di **4 Titoli**, alcuni dei quali suddivisi in **capi**
- ❑ Già in precedenza dal DPR 633 nel corso del 1997/1998 erano state estrapolate le norme sulle liquidazioni e dichiarazioni periodiche (art. 27) dichiarazione annuale (art. 28) sanzioni (Tiolo III art. da 41 a 50) e trasferiti in altri corpi normativi
- ❑ **attenzione:** sembra in essere una riscrittura del TU diverso rispetto a quello pubblicato in consultazione. Dovrebbe essere riaccorpato l'attuale testo del 633 lasciando fuori solo la parte relativa alla dichiarazione e all'accertamento

# Testi unici

- ❑ I testi unici che dovevano essere adottati entro l'agosto 2024 (12 mesi dalla Legge delega 2023) ma sono stati prorogati al 31 dicembre 2025 (L. 8 agosto 2024 n. 122)
  
- ❑ **a novembre 2024 sono stati pubblicati in GU i primi 3 testi unici**
  - TU sanzioni D.Lgs. 5 novembre 2024 n. 173
  - TU tributi minori D.Lgs. 5 novembre 2024 n. 174
  - TU giustizia tributaria D.Lgs. 14 novembre 2024 n. 175
  
- ❑ Le disposizioni dei testi unici si applicano **dal 1° gennaio 2026**
  - I riferimenti normativi attuali rimarranno validi per l'intero anno 2025 mentre dal 2026 andranno adeguati all'articolato dei nuovi TU

# Testo unico IVA – Contributo CNDCEC

- ❑ **differire** i) «emanazione» - ii) «entrata in vigore» – iii) efficacia «con effetto dal ...»
  - a partire al 1° gennaio dell'anno successivo a quello di entrata in vigore del nuovo «D. Lgs. correttivo» da emanare entro il 29 agosto 2025 (ossia **1° GENNAIO 2026**) e comunque non prima di sei mesi dalla data di entrata in vigore del D.Lgs.
    - evita inserimento numerazione avverbio numerale latino «bis # ter #» nuovi articoli
- ❑ **ricondere nel TU IVA** obblighi di: i) **fatturazione** – ii) **registrazione** – iii) **liquidazione** – iv) **dichiarazione periodica dati** - v) **dichiarazione annuale** – vi) **inizio # variazione # cessazione**
- ❑ **riaccorpate:** i) **esportatore abituale** - ii) **rimborsi IVA a soggetti nazionali o esteri**
- ❑ **inserire** in uno specifico articolo o tavola: tutti i DM e DPR «regolamentari» emessi e tuttora vigenti (ad. Esempio «biglietti trasporto urbano»)
- ❑ **introdurre** tavole di **raffronto con DPR 633 e Direttiva IVA 2006/112/CE**

# **Cessioni intra e sanzioni prima e dopo 1° settembre 2024**

**Risposta ad interpello n. 236 del 29 novembre 2024**

# Cessioni intra e sanzioni pre e post 1° settembre 2024

## Risposta ad interpello n. 236 del 29 novembre 2024

- ❑ alle cessioni con trasporto a **carico del cessionario** non residente **effettuate fino al 31 agosto 2024** per le quali non risulti avvenuta la consegna entro 90 giorni in un altro Stato membro, **non si applica la nuova sanzione ridotta del 50%** ma quella prevista prima che varia dal **90 al 180%**
- ❑ **motivazioni:**
  - la sanzione ridotta ha effetto **per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**
  - le cessioni intracomunitarie si considerano effettuate **all'atto dell'inizio del trasporto dal territorio italiano a quello di altro Stato membro**
- ❑ La risposta si riferiva a merci **cedute entro il o il 2 giugno 2024** ad una società non residente identificata in Italia # conservate presso lo stabilimento italiano del cedente e **non consegnate nei 90 giorni**
- ❑ Secondo l'Agenzia, per tutte le cessioni effettuate **prima del 1° settembre 2024** la violazione si realizza **al momento in cui il bene non sia stato trasferito o trasportato nell'altro Stato membro** e non anche quando lo stesso "non risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna"

# Cessioni intra e sanzioni pre e post 1° settembre 2024

## Risposta ad interpello n. 236 del 29 novembre 2024

- ❖ Resta ferma per il cedente, la facoltà di avvalersi dell'istituto del **ravvedimento operoso**, riducendo la sanzione dal 90 al 180% # **integrando le fatture irregolarmente emesse** senza IVA # emettendo **note in variazione in aumento** ex art. 26 comma 1 # **versando la maggiore imposta** oltre alle sanzioni e agli interessi dovuti
- ❖ Il **cessionario non residente** per gli acquisti effettuati in Italia può recuperare l'IVA addebitatagli # **alternativamente**
  - i. con il **portale elettronico** attraverso la procedura di rimborso ex art. 38-bis2,
  - ii. con la **dichiarazione annuale** presentata dalla sua posizione IVA in Italia # annotando le note di addebito separatamente nei registri IVA e in un apposito modulo della dichiarazione annuale

**ATTENZIONE: dal 1° settembre 2024**, per i beni non trasportati nell'altro Stato membro entro 90 giorni **si applica la sanzione del 50% dell'imposta**, al pari della sanzione prevista in caso di **mancata esportazione**... vedi slide successiva

# Mancata esportazione o trasporto intra (1)

Risoluzione n. 98 del 10 novembre 2014 - Risposta ad interpello n. 32 del 13 gennaio 2023

- ❑ Il bene viene esportato o trasportato **oltre il termine dei 90 giorni** senza regolarizzazione entro **30 giorni successivi**
  - vale non imponibilità # dovuta **la sanzione del 50%** (per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024 # prima era dal 50 al 100%)
- ❑ il bene non viene esportato o trasportato (o manca la prova) e il cedente **versa l'imposta** entro i 30 giorni successivi ai 90 giorni dalla consegna
  - non è dovuta alcuna sanzione
- ❑ il bene non viene esportato o trasportato (o manca la prova) e il cedente non versa l'imposta entro i 30 giorni successivi ai 90 giorni dalla consegna (o la versa dopo)
  - oltre al versamento dell'imposta relativa alla cessione, è dovuta anche la sanzione del 50% (per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024 prima era dal 50 al 100%)
- ❑ **ATTENZIONE** - possibile ricorrere al **ravvedimento** con eventuale presentazione della dichiarazione integrativa se la dichiarazione annuale IVA è già stata presentata
  - occorre ravvedersi **anche per la violazione connessa alla dichiarazione infedele** (sanzione dal 90 al 180% # ridotta in misura fissa del 70% per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024)

## Mancata esportazione o trasporto intra (2)

- Se il cedente nazionale **non vuole correre il rischio di dover pagare comunque la sanzione** qualora entro i 90 giorni dalla consegna del bene non venga in possesso della prova dell'avvenuta esportazione da parte del cessionario non residente # **conviene entro i 30 giorni successivi** # che egli **versi l'imposta** per poterla poi recuperare se successivamente risulta che i beni sono stati esportati o trasportati anche oltre i 90 giorni dalla consegna # alternativamente
  - i. attivando la **procedura di variazione in meno** cui all'articolo 26, comma 2

ovvero

- ii. azionando la **richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter**, se la nota di variazione non sia più consentita non figurandosi una "colpevole inerzia" del cedente

# Ultime sentenze Corte UE

# Servizi amministrativi detraibili per quota se utilizzati anche da terzi – non determinante l’opportunità e la necessità dell’acquisto Corte UE C-527/23, sentenza del 12 dicembre 2024

- ❖ **Non è possibile negare la detrazione dell’IVA** versata da un soggetto passivo per l’acquisto di **servizi amministrativi resi da altri soggetti passivi facenti parte di uno stesso gruppo** di società, con la motivazione che tali servizi **sarebbero stati contemporaneamente forniti ad altre società del gruppo** e che il loro acquisto **poteva non essere stato necessario o opportuno**, quando è stabilito che detti servizi sono utilizzati a valle da tale soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni attive soggette ad imposta
- ❖ La detrazione è ammessa se, comunque, i servizi acquistati venivano utilizzati dalla società ai fini delle proprie operazioni imponibili
  - La circostanza che i servizi amministrativi venissero forniti contemporaneamente a più beneficiari è irrilevante
  - Spetta tuttavia al giudice del rinvio accertare che la quota dei costi relativi ai servizi, sostenuta dalla società, corrisponda effettivamente ai servizi di cui quest’ultima ha beneficiato ai fini delle proprie operazioni imponibili

## Frode IVA e responsabilità solidale Corte UE C-331/23, sentenza del 12 dicembre 2024

- ❖ È possibile prevedere la **responsabilità in solido oggettiva** di un **soggetto passivo diverso da quello che sarebbe di norma debitore dell'IVA**, anche senza che il giudice possa esercitare un potere di valutazione in funzione della partecipazione delle diverse persone coinvolte in una frode fiscale
- ❖ Ciò a condizione che tale soggetto **abbia la possibilità di dimostrare di aver adottato ogni misura** che può essergli ragionevolmente richiesta per garantire che le operazioni da esso realizzate non facessero parte di tale frode
- ❖ È possibile **imporre l'obbligazione solidale di assolvere l'IVA** a un soggetto passivo diverso da quello che sarebbe di norma debitore di tale imposta, **senza che si tenga conto del diritto di quest'ultimo alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte**
- ❖ È possibile prevedere il **cumulo delle sanzioni penali e delle sanzioni amministrative** di natura penale, derivanti da diversi procedimenti, per fatti della stessa natura, che tuttavia hanno avuto luogo **nel corso di esercizi fiscali successivi** e che costituiscono oggetto di procedimenti amministrativi di natura penale per un esercizio fiscale e di procedimenti penali per un altro esercizio fiscale



# Corte di Giustizia UE

## numero sentenze emesse nell'anno

### cause aperte da decidere

1976	1	1986	4	1996	15	2006	34		2016	35	
1977	1	1987	5	1997	21	2007	24		2017	60	
1978	0	1988	20	1998	16	2008	18		2018	49	
1979	2	1989	9	1999	10	2009	20		2019	48	
1980	1	1990	8	2000	21	2010	38		2020	53	
1981	2	1991	10	2001	27	2011	21		2021	57	
1982	5	1992	11	2002	12	2012	58		2022	50	
1983	2	1993	14	2003	20	2013	62		2023	43	11
1984	6	1994	3	2004	21	2014	33		2024	51	36
1985	11	1995	6	2005	27	2015	40				
									Totale	1105	47

# Ultime sentenze Cassazione

# RINVIO PREGIUDIZIALE avanti la CASSAZIONE

## art. 363-bis cpc PRINCIPIO DI DIRITTO –DLGS 10/10/2022

Il **giudice di merito** può disporre con ordinanza il rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di cassazione per la risoluzione di una questione esclusivamente di diritto# quando la questione presenta le seguenti condizioni concorrenti

- 1) è necessaria alla definizione anche parziale del giudizio e non è stata ancora risolta dalla Corte di cassazione
- 2) **presenta gravi difficoltà interpretative**
- 3) **è suscettibile di porsi in numerosi giudizi**

Il primo presidente entro novanta giorni assegna la questione alle **sezioni unite** o alla **sezione semplice** per l'enunciazione del **principio di diritto** # o dichiara con decreto **l'inammissibilità della questione** per la mancanza di una o più delle condizioni di cui al primo comma

Il **principio di diritto** è **vincolante solo nel procedimento** nell'ambito del quale è stata rimessa la questione # se questo si estingue # anche nel nuovo processo in cui è proposta la medesima domanda tra le stesse parti

Procedimenti di merito pendenti alla data del 30 giugno 2023

# RINVIO PREGIUDIZIALE avanti la CASSAZIONE

## art. 363-bis cpc # PRINCIPIO DI DIRITTO –DLGS 10/10/2022

### Cass. sez. Unite n. 27559 del 24 ottobre 2024

rilevata la mancanza dei requisiti normativi prescritti dall'art. 363-bis c.p.c. e, in particolare, difettando le gravi difficoltà interpretative della questione (non ancora specificamente risolta dalla Corte di Cassazione), poiché «l'attività interpretativa del giudice di merito non può esaurirsi nella mera ricerca di un precedente esattamente in termini che risolva la questione, giacché la portata di una disposizione di legge può ben essere ricavata, **in via màieutica (\*)**, anche attraverso una lettura complessiva delle pronunce di legittimità».

ha dichiarato l'inammissibilità del rinvio pregiudiziale, con cui la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia aveva posto alla S.C. con il seguente **quesito di diritto**:

*«se un soggetto privato, di natura commerciale e con finalità di lucro (Adecco Italia): (i) benefici, o meno, del regime di esenzione [previsto dall'art. 10, comma 1, numero 20, del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede che sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto «le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da Onlus, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale»]; (ii) ovvero se sia ammesso a detrarre, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, l'iva versata ad altra società commerciale (Adecco Formazione), accreditata presso FormaTemp., ai sensi dell'art. 10, comma 1, numero 20, del D.P.R. 633/1972, in ordine all'attività prestata per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e la riconversione professionale del personale dipendente.»*

*e, cioè,*

*«se un soggetto privato, di natura commerciale e con finalità di lucro, che opera quale agenzia per il lavoro autorizzata dal Ministero (come nel caso di specie la contribuente), possa essere qualificato come un soggetto riconosciuto da pubbliche amministrazioni, ai sensi del citato art. 10.»*

(\*) Platone sull'arte di Socrate «ricavare la verità che è dentro ma non ancora consapevole»

## Favor rei e Riforma sanzioni 2024 – Legittimo il diniego per tutela degli interessi erariali # con dubbi Cass. n. 1274, 19 gennaio 2025 e Cass. n. 2951, 6 febbraio 2025

- ❑ La **deroga al favor rei** # operata dal legislatore della riforma fiscale delle sanzioni con il D.Lgs. 87/2024 # in base al quale le nuove disposizioni sanzionatorie si applicano per le violazioni commesse **dal 1° settembre 2024**, è **legittima** in quanto tutela interessi di rango costituzionale
- ❑ Se infatti è vero che se la sanzione amministrativa ha natura punitiva, di regola non vi è ragione per continuare ad applicarla, né per continuare ad applicarla in una misura considerata ormai eccessiva, è anche vero che **ciò vale salvo che sussistano ragioni cogenti di tutela di controinteressi di rango costituzionale**
- ❑ **Le esigenze di gettito erariale sono quindi interessi che legittimano la deroga al principio di retroattività**
- ❑ **ATTENZIONE:** Qualche giorno dopo, tuttavia, la Cassazione con la sentenza n. 2951 del 6 febbraio 2025 ha **rinvio al giudice del rinvio la decisione** per valutare la questione di **legittimità costituzionale** sollevata dal ricorrente, ossia se l'art. 5 del DLgs. n. 87 del 2024 (nella parte in cui nega il favor rei per le violazioni commesse prima del 1° settembre 2024) sia **legittimo in relazione agli artt. 3, 25 e 27 Cost. e 117 Cost.** e in rapporto alla giurisprudenza europea che equipara le sanzioni amministrative tributarie a quelle penali

# Giudice del rinvio - Vincolato dal principio di diritto emesso dalla Cassazione anche in caso di contrasto giurisprudenziale

## Cass. n. 2916, 5 febbraio 2025

- ❑ Il giudice del rinvio deve **osservare il principio di diritto emesso dalla sentenza della Cassazione** che lo ha interpellato **quand'anche contrasti con una sopravvenuta decisione delle Sezioni Unite**, in ragione del carattere chiuso del giudizio di rinvio
- ❑ In assenza dell'intervento di uno ius superveniens, quindi, il semplice mutamento della giurisprudenza di legittimità **non può spiegare efficacia sulla decisione del giudice di rinvio**, che è tenuto ad attenersi alle prescrizioni scaturenti dalla sentenza della Corte di Cassazione per effetto della quale gli è stato devoluto il giudizio
- ❑ Il giudice del rinvio deve quindi **uniformarsi** al principio di diritto enunciato dalla Cassazione che lo ha interpellato, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti acquisiti al processo

# Cassazione IT - **Civili low**

## V<sup>^</sup> e VI<sup>^</sup> sezione fiscale/civile



ANNO	GENERALE	OGGETTIVAMENTE INESISTENTI	SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI
2011	1067	33	11
2012	1278	26	11
2013	1678	52	26
2014	1356	63	45
2015	1678	65	38
2016	1273	22	14
2017	1477	64	89
2018	2049	164	298
2019	1838	134	222
2020	1903	238	312
2021	2814	366	449
2022	2079	285	350
2023	1590	238	248
2024	1675	278	349
<b>Totale</b>	<b>23.755</b>	<b>2.028</b>	<b>2.462</b>

Fonte Italggiure

# **Fattura elettronica – Specifiche tecniche aggiornate**

# Fattura elettronica e nuove specifiche tecniche 1.9 dal 1° aprile 2025

- ❑ introdotto un nuovo tipo documento TD29 per comunicare la omessa o irregolare fatturazione
  - ❑ a seguito della riforma delle sanzioni la cd. "Autofattura spia" è stata sostituita da una comunicazione all'Agenzia delle entrate che consiste nella predisposizione di un file XML con tipo documento TD29 che contiene i dati del cedente o prestatore
  - ❑ È stata quindi modificata la descrizione del codice TD20 che dal 1° aprile 2025 rimane utilizzabile solo
    - ✓ i) in caso di omessa o irregolare fatturazione da parte del cedente o prestatore nelle operazioni soggette a inversione contabile
    - ✓ ii) nelle ipotesi in cui, a fronte di un acquisto intracomunitario, il cessionario o committente non abbia ricevuto la fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione
- ❑ Introdotto il "Regime Fiscale" "RF20" per identificare il nuovo "Regime transfrontaliero di franchigia IVA" in vigore dal 1° gennaio 2025
- ❑ Modificato il controllo codice 00460 a seguito dell'eliminazione della soglia di 400 euro per l'emissione delle fatture semplificate sia per i soggetti che hanno aderito al regime forfetario sia per quelli aderenti al regime transfrontaliero di franchigia IVA

# L'IVA nell'era digitale

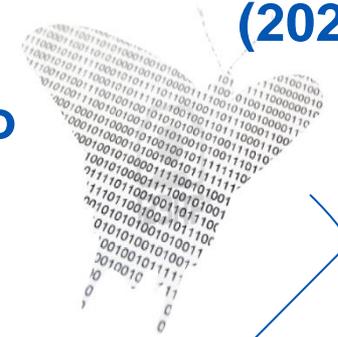
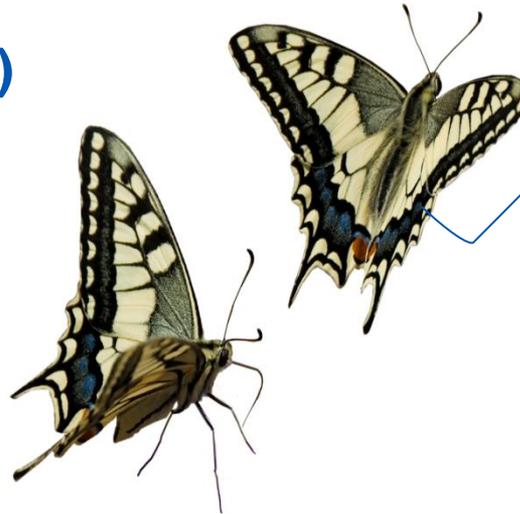
## VAT in the Digital Age // "ViDA" (\*)

IVA nell'era digitale  
(2022)

IVA nel mercato  
unico  
(1993)

IVA  
(1954)

Imposta sulle vendite  
(6 Stati Membri)



30 years

\*Immagine della Commissione UE

# CALENDARIO

**2025** (20 giorni dall'adozione del ViDA) # non sarà necessario ottenere l'approvazione della Commissione per introdurre l'obbligo di **fatturazione elettronica a livello nazionale**

**1° gennaio 2027** # 1) aggiornamento regole sul **commercio elettronico** - 2) OSS a forniture di **elettricità, gas e riscaldamento**

**1° luglio 2028** # 1) Registro unico IVA – 2) OSS anche a tutte le **forniture B2C**, ai trasferimenti **di stock** e all'applicazione **obbligatoria del reverse charge** – 3) attuazione volontaria del fornitore presunto per le piattaforme di hosting e mobilità

**1° gennaio 2030** # applicazione obbligatoria del fornitore presunto per le piattaforme di hosting e mobilità.

**1° luglio 2030** # 1) obbligatoria - Digital Reporting (DRR) **fatturazione elettronica** per le **transazioni B2B all'interno dell'UE** e per le transazioni soggette a **reverse charge obbligatorio** (sostituzione degli Intrastat) 2) **armonizzazione UE modelli fatturazione elettronica** nazionali (ad eccezione di quelli esistenti prima del 2024 – i.e. ITALIA)

**1° gennaio 2035** # **armonizzazione UE modelli fatturazione elettronica nazionali esistenti prima del 2024** (sostituzione DRR transazioni B2B all'interno della UE)

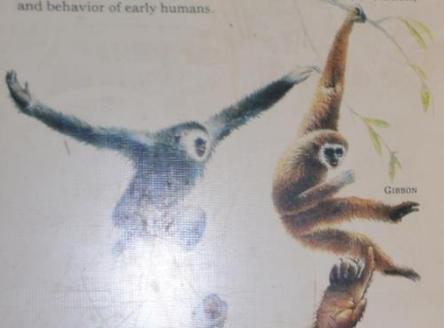






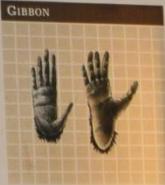
# How apes compare

While apes and humans share similar body structure, each species has developed different adaptations in response to its environment. Genetically, chimpanzees and bonobos are closest to humans. In fact, their DNA is so similar to that of *Homo sapiens* that some scientists look at those two species for clues to the origin, evolution, and behavior of early humans.



**GIBBON**

*Hylobates*  
Arboreal acrobats, small-bodied gibbons comprise nine species ranging in weight from 8 to 25 pounds; *Hylobates lar*, shown here, is midsize. Galled lesser apes because of their size, gibbons use their long forelimbs to swing pendulum fashion through the treetops of their Southeast Asia forest home. Long curved fingers and toes, including an opposable big toe, give gibbons a good grip on branches and trunks. Carrying food along tree limbs, gibbons walk upright more than any other ape. Males and females are nearly indistinguishable in size. They are thought to bond for life.



**ORANGUTAN**

*Pongo pygmaeus*  
Despite its bulk, the great red ape hoists itself high in the rain forests of Borneo and Sumatra and rarely descends to the ground. Its powerful upper limbs, almost twice as long as its legs, are made for climbing and swinging. With hooklike hands and feet it holds its place in the branches even when asleep. Males and females are noticeably different, a phenomenon called sexual dimorphism. The larger males weigh as much as 200 pounds and boast an arm span of seven feet; females weigh about half as much. With maturity males acquire bulging cheek pads and throat sacs.



**BONOBO**

*Pan paniscus*  
Also known as the pygmy chimpanzee, the bonobo has been recognized as a species separate from the chimpanzee since the 1930s (pages 46-53). It has a small head, black face, and pink lips. Its frame is narrower and more gracile than its cousin's, and the face does not protrude as much; webbing between the second and third toes also distinguishes the bonobo. Males weigh about 100 pounds, females about 70, height for both sexes averages 3.5 feet. Found only in the rain forest of central Zaire, bonobos forage mostly in trees but sometimes on the ground, where they travel long distances on all fours. They are bipedal about 5 percent of the time, usually when carrying food or other objects.



**CHIMPANZEE**

*Pan troglodytes*  
Versatile and opportunistic, the chimpanzee has adapted to forest and savanna environments in Africa. Long muscular arms reflect a life spent climbing in trees. When the chimpanzee and other African apes travel on the ground, they are quadrupedal knuckle-walkers. In knuckle-walking, long fingers, so useful in the trees, are folded under out of the way, helping to turn the hands into feet. The male chimp, slightly larger than the female, weighs about 110 pounds and stands four feet tall. Close genetic similarity to humans makes chimps and bonobos preferred research in human psychology and medicine.



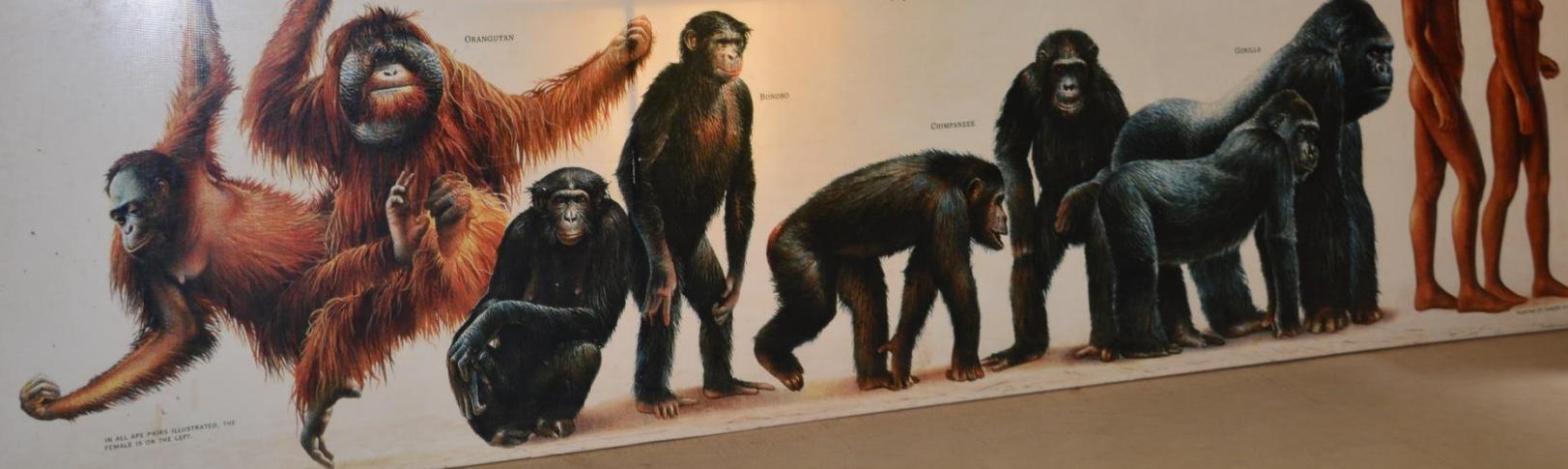
**GORILLA**

*Gorilla gorilla*  
The largest primate, the gorilla spends most of its time on the ground, yet its long powerful arms make it an adept climber. When knuckle-walking, stout fingers and broad, well-padded feet support its weight, which in males averages 400 pounds. Females are about half that size. At maturity males develop a silver back and a large bony crest on the skull; both sexes have heavy brow ridges.



**HUMAN**

*Homo sapiens*  
The bipedal primate, the human habitually walks upright. Skeletal adaptations to this mode of locomotion and posture include legs that are longer and stronger than the arms and muscular buttocks and thighs that permit sprinting and long-distance walking. A curve in the lower spine places the center of gravity in the pelvis. Both a shock absorber and a stable platform, the human foot is uniquely adapted for bipedal walking. The hand's muscular thumb is opposable and capable to touch any finger, increasing dexterity. The human brain is two to three times the volume of any great ape's and more complex, conferring an advanced ability to reason and develop spoken language to converse with other primates. Protracted infancy and adolescence in humans are devoted to learning survival skills and social behavior. Over the species' worldwide range, male weight averages 180 pounds, females tend to be about 20 percent smaller.



IN ALL APE PAIRS, ILLUSTRATED, THE FEMALE IS ON THE LEFT.









**Grazie per l'attenzione**

**&**

**Al prossimo incontro**