



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO

TESTO UNICO IVA: DECORRENZA ED EFFICACIA

Note di coordinamento con i decreti di
attuazione della riforma tributaria

AREE DI DELEGA CNDCEC

Fiscalità

CONSIGLIERE DELEGATO

Salvatore Regalbuto

COMMISSIONE DI STUDIO CNDCEC

IVA e altre imposte indirette

PRESIDENTE

Renato Portale

11 NOVEMBRE 2025

DOCUMENTO

Testo Unico IVA: decorrenza ed efficacia.

*Note di coordinamento con i decreti di attuazione
della riforma tributaria*



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Antonio Repaci

Consigliere Segretario

Giovanna Greco

Consigliere Tesoriere

Salvatore Regalbuto

Consiglieri

Gianluca Ancarani

Marina Andreatta

Cristina Bertinelli

Aldo Campo

Rosa D'Angiolella

Michele de Taponatti

Fabrizio Escheri

Gian Luca Galletti

Cristina Marrone

Maurizio Masini

Pasquale Mazza

David Moro

Eliana Quintili

Pierpaolo Sanna

Liliana Smargiassi

Gabriella Viggiano

Giuseppe Venneri

Collegio dei revisori

Presidente

Rosanna Marotta

Componenti

Maura Rosano

Sergio Ceccotti

DOCUMENTO

Testo Unico IVA: decorrenza ed efficacia.

*Note di coordinamento con i decreti di attuazione
della riforma tributaria*



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**
RICERCA

Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Consiglio di gestione

Presidente

Antonio Tuccillo

Vice Presidente

Giuseppe Tedesco

Consigliere Segretario

Andrea Manna

Consigliere Tesoriere

Massimo Da Re

Consiglieri

Francesca Biondelli

Antonia Coppola

Cosimo Damiano Latorre

Claudia Luigia Murgia

Antonio Soldani

Collegio dei revisori

Presidente

Rosario Giorgio Costa

Componenti

Ettore Lacopo

Antonio Mele

DOCUMENTO

Testo Unico IVA: decorrenza ed efficacia.

*Note di coordinamento con i decreti di attuazione
della riforma tributaria*



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**
RICERCA

A cura della Commissione di studio CNDCEC “IVA e altre imposte indirette”

Consigliere CNDCEC delegato

Salvatore Regalbuto - *Tesoriere CNDCEC e Consigliere delegato Area “Fiscalità”*

Coordinatore

Pasquale Saggese - *Coordinatore Attività di ricerca Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti*

Presidente

Renato Portale

Segretario

Francesca Brusadelli

Componenti

Maria Argiri
Simonetta La Grutta
Nicola Frangi
Sebastiano Manera
Filippo Mangiapane
Pierpaolo Maspes
Nicoletta Mazzitelli
Marco Peirolo
Lucia Renzi

Giovanni Riccio
Raffaele Rizzardi
Barbara Rossi
Matteo Rozzo
Franco Scuderi
Davide Senese
Dario Valenti
Antonio Ventrella
Elisabetta Viani

DOCUMENTO

Testo Unico IVA: decorrenza ed efficacia.

*Note di coordinamento con i decreti di attuazione
della riforma tributaria*



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

Sommario

1. PREMESSA	1
2. COORDINAMENTO TU IVA, DECRETO ETS, TU ACCERTAMENTO E CODICE TRIBUTARIO	1
3. TU IVA – PREGI E CRITICITÀ	3
3.1. Pregi TU IVA	3
3.2. Criticità TU IVA	4
4. DECRETO ETS	5
5. CODICE TRIBUTARIO	6
6. SOLUZIONI PROPOSTE IN ORDINE AL RISPETTO DEI TERMINI	7
7. CONSIDERAZIONI FINALI	8



1. Premessa

Con il presente documento il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, CNDCEC), facendo seguito ai precedenti documenti del 18 aprile 2024 e del 13 maggio 2024 con i quali erano state fornite alcune "Osservazioni e proposte di modifica o di integrazione del Testo Unico IVA", rende un ulteriore contributo in relazione alle criticità manifestate sulla approvazione definitiva e sui tempi di adozione del Testo Unico IVA (di seguito, anche "TU IVA") il cui schema è stato approvato dal Consiglio dei ministri il 17 luglio 2025, e trasmesso al Parlamento come Atto del Governo n. 293 (d'ora in avanti anche "Atto 293") per il rilascio dei prescritti pareri.

Nella stessa riunione del 17 luglio 2025 il Consiglio dei ministri ha approvato lo "Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto" (di seguito anche "Decreto ETS") contraddistinto come Atto del Governo n. 295 (d'ora in avanti anche "Atto 295") contenente modifiche sostanziali al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "Decreto IVA" o "d.P.R. n. 633/72"), che funge da base per l'emanando TU IVA.

Si espongono di seguito alcune osservazioni relative ai tempi di approvazione, pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, entrata in vigore e applicazione del TU IVA, con messa a fuoco di alcune criticità riferite alla tempistica.

Il presente documento è stato predisposto con il contributo della Commissione di studio "IVA e imposte indirette" del CNDCEC.

2. Coordinamento TU IVA, Decreto ETS, TU Accertamento e Codice tributario

In via preliminare, si rinnova il plauso all'Agenzia delle entrate per il lavoro svolto, che si è rivelato prezioso ed encomiabile nella ricognizione di oltre tremila disposizioni normative in vigore di fonte primaria e secondaria (c.d. provvedimenti "fuori busta"), che si sono stratificate negli oltre 50 anni dalla introduzione dell'imposta sul valore aggiunto.

Questo fine d'anno 2025 si sta mostrando alquanto critico per l'atteso TU IVA e la sovrapposizione del Decreto ETS che impatta su molti articoli del d.P.R. n. 633/72, destinato a confluire nell'emanando TU IVA, la cui entrata in vigore, così come oggi contenuto nell'art. 171 dello schema, è il 1° gennaio 2026.

I due schemi di decreto legislativo trasmessi al Parlamento e successivamente licenziati il 7 e 8 ottobre dalle Commissioni parlamentari competenti, così si presentano:

- A. Atto del Governo 293 - TU IVA**, contenente lo "*Schema di decreto legislativo recante testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta sul valore aggiunto*", licenziato dalla Commissione V del Senato il 30 settembre con esito favorevole del parere e dalla VI Commissione della Camera il 7 ottobre con parere favorevole con osservazioni.

Queste le osservazioni avanzate:



- 1) aggiornare il testo unico con le correzioni non ancora adottate;
- 2) utilizzare le voci della Nomenclatura Comune doganale europea, per individuare i beni ad aliquota ridotta;
- 3) controllare che non ci siano errori redazionali.

B. Atto del Governo 295 – Decreto ETS, contenente lo *“Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d’impresa, sport e imposta sul valore aggiunto”*, licenziato dalla Commissione VI Finanze in data 7 ottobre 2025 con parere “favorevole con osservazioni” e l’8 ottobre dalla Commissione V Bilancio e Tesoro con esito favorevole con condizione del parere.

L’atto, riferito agli articoli 3, 7 e 9 della legge n. 111 del 9 agosto 2023 (di seguito anche “Legge delega fiscale”), modifica vari articoli del d.P.R. n. 633/72 riferiti sia al Terzo settore (ETS) che ad altre disposizioni in materia di IVA, tra cui alcune in materia di detrazione e rettifiche alla stessa, nonché a prestazioni di servizi relativi al trasporto internazionale.

Queste le osservazioni e le condizioni poste dalle Commissioni parlamentari:

- 1) garantire la graduale attuazione dell’orientamento unionale e nel contempo assicurare, anche dopo il 1° gennaio 2026, un regime di esclusione dall’IVA per le operazioni poste in essere dagli enti associativi non commerciali;
- 2) novellare gli articoli 3 (Prestazioni di servizi) e 10 (Operazioni esenti dall’imposta) del d.P.R. n. 633/72 sostituendo il riferimento alle «organizzazioni non lucrative di utilità sociale» (ONLUS), con quello agli «enti del Terzo settore escluse le imprese sociali costituite in forma di società», mentre al comma 1, numero 15), del richiamato articolo 10, sostituendo il riferimento agli «enti del Terzo settore di natura non commerciale» con quello agli «enti del Terzo settore»;
- 3) superare l’attuale asimmetria, ai fini IVA, tra cooperative sociali e imprese sociali per le *prestazioni sanitarie, socio-sanitarie, assistenziali ed educative* rese in favore dei soggetti individuati dall’art. 10, primo comma, numero 27-ter), del d.P.R. n. 633/72;
- 4) integrare lo schema di decreto legislativo ETS prevedendo l’esenzione IVA per le sacche trasfusionali acquistate dalle associazioni di donatori volontari di sangue e dalle relative federazioni, al fine di perseguire i propri scopi associativi;
- 5) integrare lo schema di decreto legislativo con una disciplina che, in coerenza con quanto già previsto per il Corpo nazionale, escluda dall’applicazione dell’IVA le prestazioni rese dietro corrispettivo dai Corpi dei Vigili del fuoco volontari;
- 6) integrare lo schema di decreto ETS al fine di disporre:
 - i) per le **associazioni di categoria economiche**, l’applicazione delle disposizioni tributarie relative alle **associazioni sportive dilettantistiche** di cui alla *legge 16 dicembre 1991, n. 398*;



- ii) per gli **enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dalle suddette associazioni**, le **esenzioni dal certificare i corrispettivi**.

Per effetto dei citati pareri, lo **schema di TU IVA**, prima di essere approvato in via definitiva dal Consiglio dei ministri e poi approdare in Gazzetta Ufficiale, dovrebbe essere:

- i) integrato con le voci della **Nomenclatura Comune doganale** europea per individuare i beni ad aliquota ridotta, come previsto dalla direttiva UE 2022/542, che avrebbe dovuto già essere recepita dal 1° gennaio 2025;
- ii) aggiornato con le **disposizioni correttive** e le modifiche definitive che saranno introdotte dal **Decreto ETS** al **Decreto IVA** sia nella versione approvata in prima lettura dal Governo, sia nel testo definitivo che il Consiglio dei ministri dovrà approvare dopo le osservazioni e i pareri delle Commissioni parlamentari competenti.

Ne consegue che il **TU IVA** dovrebbe essere definitivamente approvato dal Consiglio dei ministri e pubblicato in Gazzetta Ufficiale solo dopo la conclusione dell'*iter* del **Decreto ETS**¹.

3. TU IVA – Pregi e criticità

Innanzitutto si esprime soddisfazione per l'accoglimento di alcuni suggerimenti del CNDCEC. Nell'emanando TU IVA, infatti, rispetto alla bozza iniziale, non hanno trovato spazio solo gli articoli riguardanti "Accertamento e riscossione" (TITOLO IV - Articoli da 51 a 66-*bis* del Decreto IVA) che saranno inseriti nel nuovo "TU Adempimenti e Accertamento" che, tuttavia, non ha ancora iniziato l'*iter* di approvazione da parte del Governo.

3.1. Pregi TU IVA

Oltre al meritorio lavoro di raccolta delle disposizioni, il maggior valore del TU IVA è quello di seguire l'ordine, la cronologia e la disposizione della Direttiva IVA di rifusione n. 2006/112/CE, recepita in tutti i 27 Paesi della UE e che ha sostituito la precedente Sesta direttiva IVA 77/388/CEE.

Il TU IVA si compone di 171 Articoli tutti con numerazione cardinale (1,2,3, ecc.), rubricati in 18 Titoli, ciascuno dei quali suddiviso in Capi. Titoli e Capi ripetono (quasi) alla lettera la medesima qualifica attribuita dalla Direttiva 2006/112².

Le leggi collegate sono state inserite **talvolta come nuovi articoli** mentre in altri casi sono state aggiunte come **nuovi commi ai vecchi articoli** del d.P.R. n. 633/72 e del d.l. n. 331/93³.

¹ A questo riguardo non può non avanzarsi la preoccupazione che il Decreto ETS possa subire un ritardo in attesa del parere di Bruxelles in merito all'esclusione dall'IVA per il Terzo settore. La questione, tuttavia, potrebbe essere risolta ancora una volta con il Decreto Milleproroghe per esplicitare i suoi effetti dopo il 1° gennaio 2026, come sarà esaminato nel successivo paragrafo 4.

² Ciò impregioisce il TU IVA e lo rende più aderente alla Direttiva IVA di rifusione, avvicinando la normativa interna a quella recepita negli altri Stati membri.



Esso, inoltre, contiene tante disposizioni primarie, sparse in vari provvedimenti, che troveranno una **collocazione unica** in un solo testo legislativo⁴.

3.2. Criticità TU IVA

La maggiore difficoltà nella prima fase della sua introduzione si può certamente riscontrare nella ineludibile e necessaria rinumerazione dei vari articoli. Questo rivoluzionerà l'approccio con la disciplina così come è stata finora affrontata, praticata e assimilata per oltre 50 anni. Senza ombra di dubbio sarà necessario un congruo intervallo di tempo tra la data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale e la data di entrata in vigore del TU IVA affinché il nuovo articolato possa essere "appreso e metabolizzato" dagli operatori.

Chi opera nel settore oggi, quando tratta un determinato argomento, richiama l'art. 7 per riferirsi alla territorialità, l'art. 8 alle esportazioni, l'art. 21 alla fatturazione. Questi sono solo alcuni esempi per far capire come la memorizzazione degli articoli è talmente consolidata nel linguaggio comune basato sulla numerazione, che basta il richiamo del numero dell'articolo per individuare l'argomento⁵.

Se è certamente da apprezzare ed elogiare lo sforzo di creare un TU IVA sulla falsariga della Direttiva 2006/112/CE (c.d. "Direttiva di rifusione"), si deve anche tener conto della maggiore criticità che va individuata nei tempi che vanno concessi agli operatori per adeguarsi ai nuovi riferimenti normativi.

Si esprime poi un dubbio di carattere sostanziale. Ci si chiede se – vista l'esigenza di una profonda rivisitazione della normativa dell'IVA, diagnosticata e richiesta dalla stessa legge delega n. 111 del 2023 – non sia opportuno attendere tale rivisitazione prima di rendere operativo il TU IVA, per non disorientare gli operatori. Ciò appare tanto più opportuno ove si consideri che, se pure il testo approntato è inteso come eminentemente ricognitivo, di fatto ha operato comunque scelte

³ In particolare, per quanto possa occorrere, si osserva che le disposizioni "facoltative" collegate all'imposta sul valore aggiunto che la Direttiva IVA concede ai singoli Stati membri nonché quelle contenute in provvedimenti non primari non sono state trasfuse nel TU IVA ma confluiscono in altri TU come ad esempio l'obbligo della Dichiarazione annuale IVA originariamente contenuto nell'art. 28 del Decreto IVA soppresso e trasferito all'art. 8 del d.P.R. n. n. 322 del 1998, nonché l'obbligo della Comunicazione delle liquidazioni periodiche prima contemplato nell'originario art. 27 del Decreto IVA (i.e. "Dichiarazioni e versamenti periodici") poi trasferito all'art. 1 e 2 del d.P.R. n. n. 322 del 1998. Tali disposizioni si trovano attualmente agli articoli 182 e 183 del "TU Adempimenti e Accertamento" ancora in itinere e che dovrà essere necessariamente approvato ed entrare in vigore con il TU IVA.

⁴ Se una osservazione si può avanzare è che, al pari degli altri, anche il TU IVA è nato solo con natura "compilativa" e non di "rifusione" comportante modifiche sostanziali per adeguamento alla Direttiva IVA 2006/112, per effetto delle varie interpretazioni fornite dalla Corte UE. Ad esempio, è da tempo necessario adeguare l'art. 6, terzo comma, del d.P.R. n. 633/72, che prevede l'effettuazione dei servizi all'atto del pagamento, mentre le direttive hanno sempre previsto l'esigibilità e non il fatto generatore. Ma già il testo del disegno di legge di Bilancio 2026 (nel testo bollinato dalla Ragioneria per il passaggio in Parlamento) contiene un importante adeguamento dell'art. 13 del Decreto IVA in ordine alla "Base imponibile" nelle operazioni permutative.

⁵ Ad onor del vero il d.P.R. n. 633/72, così come articolato in origine e suddiviso nei suoi VII titoli ("DISPOSIZIONI GENERALI", "OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI", "SANZIONI" [stralciate nel 1997], "ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE", "IMPORTAZIONI", "DISPOSIZIONI VARIE", "DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI"), era esso il corpo unitario dell'IVA a cui andava aggiunto quanto contenuto nel titolo II del d.l. n. 331 del 1993 riguardante l'IVA negli scambi intracomunitari, nonché le varie norme introdotte nel tempo con testi legislativi eterogenei e i regolamenti governativi emanati ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400. All'interno dei 94 articoli originari del Decreto IVA, infatti, erano già contenute tutte le norme riferite all'imposta che nel tempo sono state, in parte, estrapolate e trasferite in altri corpi legislativi: prima le disposizioni relative alle sanzioni, poi quelle sulla dichiarazione, infine quelle sulle liquidazioni e versamenti.



interpretative. La continua e spesso caotica successione di disposizioni nel tempo, nei più di cinquanta anni di applicazione dell'IVA, ha imposto infatti, in sede di redazione del TU IVA, di individuare le disposizioni ancora applicabili e quelle implicitamente superate. Sul punto, più che una scelta di tipo ricognitivo, sarebbe auspicabile una valutazione di tipo sostanziale, nel quadro della più ampia prevista rivisitazione della disciplina dell'IVA.

Se, come sembra, per mancanza di risorse le modifiche sostanziali saranno apportate negli anni a venire quando saranno reperite le necessarie "coperture" di bilancio, appare comunque necessario e indispensabile, intanto, approvare e pubblicare il TU IVA in Gazzetta Ufficiale nel minor tempo possibile (ad esempio entro novembre 2025), per rendere pubblica la nuova impostazione del provvedimento che include a tale data le varie norme in vigore in materia di IVA.

4. Decreto ETS

Oltre alla bozza di TU IVA, il Governo ha approvato in prima lettura e trasmesso al Parlamento l'Atto n. 295 contenente lo *"Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto"*.

Tale schema prevede modifiche al testo del d.P.R. n. 633/72, come la riscrittura completa dell'art. 19-ter, gli aggiustamenti all'art. 40-bis, le modifiche alla non imponibilità IVA dei servizi di trasporto internazionale contenuta nell'art. 9.

Si prevede, altresì, l'abrogazione del comma 3 all'art. 19-bis2, relativo a una determinata tipologia di rettifica della detrazione⁶.

Più in generale, si osserva poi che se i due testi – il TU IVA e il Decreto ETS – continuassero a viaggiare su due binari paralleli, si potrebbe creare un disallineamento normativo che la VI Commissione Finanze ha già evidenziato nel parere reso lo scorso 7 ottobre 2025 in cui chiede al Governo per il TU IVA di *"aggiornare lo schema del Testo unico in esame..., mediante il recepimento delle innovazioni normative successivamente introdotte nell'ordinamento, nonché di quelle in via di definitiva approvazione, coordinando, a tal fine, la tempistica di adozione dei suddetti provvedimenti"*.

Qui si innesta un'altra grossa preoccupazione sempre in tema di ETS.

Il Vice Ministro Leo⁷ ha manifestato l'impegno del Governo di trovare un ampio spazio temporale (auspicato in dieci anni), per l'esclusione dall'IVA degli Enti del Terzo Settore.

Evidentemente si riferiva alle disposizioni del precedente d.l. n. 146/2021 che hanno previsto l'abrogazione di alcuni commi dell'art. 4 e l'aggiunta di nuovi commi all'art. 10 del Decreto IVA.

⁶ Sul punto, pur se si condivide l'esigenza di razionalizzare la complessa disciplina della rettifica della detrazione vigente, si ritiene che un intervento di carattere parziale sia suscettibile di creare più che altro ulteriori incertezze e si auspica quindi, in attesa della profonda rivisitazione auspicata e richiesta dalla legge delega, di accantonare tale previsione.

⁷ In occasione dell'evento organizzato dal Cnel il 1° ottobre 2025 su «Il terzo settore opportunità per il paese».





L'efficacia di tali modifiche, che prevedono il passaggio dall'esclusione all'esenzione IVA di alcune operazioni effettuate dagli enti non commerciali, dovrebbe decorrere dal 1° gennaio 2026.

Tuttavia, posto che il passaggio dal regime di esclusione a quello di esenzione impatta sugli adempimenti (fatturazione, dichiarazione, ecc.), il Vice Ministro ha promesso una proroga dell'efficacia di tutti i Testi unici (TU IVA compreso) dal 1° gennaio 2026 al 1° gennaio 2027.

Bisogna quindi interrogarsi sulle tempistiche dell'allineamento normativo: la bozza di TU IVA presentato alle Commissioni, infatti, già contiene i nuovi commi dell'art. 10 (quarto, quinto e sesto) e non contiene più i commi dell'art. 4 (sesto, settimo e ottavo). Ma se la Commissione UE concedesse la proroga richiesta dal Governo per le modifiche di cui al d.l. n. 146/2021, a ridosso di fine anno andrebbero ripristinate le ipotesi di esclusione da IVA di cui all'art. 4 e andrebbero eliminate le ipotesi di esenzione da IVA di cui all'art. 10⁸, e ciò a maggior ragione se si ottenesse la proroga di 10 anni promessa⁹.

5. Codice tributario

Oltre alle modifiche e ai possibili disallineamenti del prossimo futuro, bisogna guardare anche a un futuro più lontano.

La legge delega fiscale, infatti, all'art. 21 prevede che il Governo è delegato ad attuare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi di cui all'art. 1, comma 6 (decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi adottati), il riassetto delle vigenti disposizioni di diritto tributario per la raccolta di esse in un codice articolato in una parte generale, recante la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale, e una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte.

Posto che con l'ultima proroga apportata alla legge delega fiscale dalla legge n. 120 dell'8 agosto 2025 il termine per l'emanazione dei decreti attuativi modificativi di vari settori del diritto tributario è previsto per il 29 agosto 2026, il termine per l'emanazione di decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi adottati passa al 29 agosto 2028. Il Codice tributario andrebbe quindi emanato entro il 29 agosto 2029.

Anche qui bisogna valutare se può essere tollerato, e con quali tempistiche, un doppio cambio di numerazione delle norme finora vigenti:

- un primo cambio di numerazione con il TU IVA, sia esso il 1° gennaio 2026 o 2027;

⁸La soluzione più opportuna sarebbe quella di utilizzare l'ormai consueto Decreto c.d. "milleproroghe" di fine anno per rinviare al 2027 il regime provvisorio ancora in vigore. In una situazione di procedura di infrazione avviata da 17 anni, potrebbe non rivelarsi opportuno un rinvio di dieci anni.

⁹La soluzione per i soggetti non profit minori si potrebbe trovare applicando l'art. 292-ter della vigente direttiva 2006/112/CE, in cui si stabilisce che gli Stati possono addirittura esonerare dall'iscrizione all'IVA i soggetti con proventi commerciali sino a 85.000 euro. Un simile alleggerimento degli adempimenti non può essere esteso a tutti i soggetti forfetari, ma sembra ragionevole per gli ETS, che tengono una regolare contabilità e pubblicano il rendiconto annuale.



- un secondo cambio di numerazione con il futuro Codice tributario da emanare entro il 29 agosto 2029 (1 anno e 8 mesi dopo).

Per continuare a mantenere la medesima numerazione si potrebbe:

- i) articolare il futuro Codice tributario in tanti allegati (all. 1, all. 2, ecc.), quanti sono i Testi Unici (9)¹⁰;
- ii) mantenere all'interno di ciascuno allegato la medesima numerazione già attribuita nei TU relativi ai singoli settori. Se, ad esempio, si attribuisse il numero 2 al TU IVA, l'art. 5 verrebbe indicato come "art. 5 dell'All. 2".

In tal modo il Codice tributario manterrebbe per ciascun tributo il numero attribuito a ciascun articolo dal relativo Testo Unico, senza modificarne l'individuazione.

Si tenga anche conto che il 21 ottobre 2025 la Commissione Europea con il *work programme* 2026 COM (2025) 870 *final* ha confermato tutte le iniziative e proposte legislative e non legislative che intende portare avanti nel 2026. Esse riguardano: i) la modifica IVA per le piattaforme che facilitano vendite a distanza di beni importati, ii) il trattamento tariffario semplificato per le stesse con eliminazione della soglia di esenzione dai dazi doganali, iii) l'istituzione di un nuovo codice doganale dell'Unione e la creazione di un'Autorità doganale unica a livello Ue.

6. Soluzioni proposte in ordine al rispetto dei termini

Lo scenario "migliore" potrebbe essere rappresentato dalla seguente cronologia¹¹:

- 1) pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto ETS entro il 14/19 novembre 2025 con le disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto (con, eventualmente, anche la proroga del passaggio dall'esclusione all'esenzione di cui al citato d.l. n. 146/2021);
- 2) pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del TU IVA, entro il 20/25 novembre 2025 con le modifiche introdotte dal Decreto ETS;
- 3) pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di Bilancio 2026 entro il 23/28 dicembre 2025;
- 4) pubblicazione del decreto c.d. "milleproroghe" entro il 29/31 dicembre 2025 per differire l'entrata in vigore di tutti i Testi Unici al 1° gennaio 2027, così da far coincidere l'efficacia del TU

¹⁰ 1. Imposte sui redditi; 2. Iva; 3. Imposta di registro e altri tributi indiretti; 4. Tributi erariali minori; 5. Adempimenti e accertamento; 6. Sanzioni tributarie amministrative e penali; 7. Giustizia tributaria; 8. Versamenti e riscossione; 9. Agevolazioni tributarie e regimi di particolari settori.

¹¹ Discutendo in materia IVA non si può non rilevare come l'UE tratti tutte le novità introdotte nel più ampio rispetto del cittadino, offrendo ai contribuenti un ampio margine di tempo per assimilare le novità. Si richiama, da ultimo, il pacchetto ViDA la cui proposta di Direttiva è del 2022 e si è concretizzata nella Direttiva (UE) n. 2025/516, dell'11 marzo 2025 che modifica la Direttiva (UE) 2006/112/CE, secondo la seguente tempistica: dal 1° gennaio 2027 (un anno e 9 mesi dopo) per alcune marginali modifiche mentre altre variazioni più articolate partiranno dal 1°luglio 2028 (3 anni e 4 mesi dopo), dal 1°gennaio 2030 (4 anni e 9 mesi dopo), dal 1° luglio 2030 (5 anni e 4 mesi dopo), per terminare il 1° gennaio 2035 (ben 9 anni e 9 mesi dopo) con le ultime novità più complesse.



- IVA con quelle del TU Accertamento e del TU Imposte sui redditi e da poter recepire nel TU IVA tutte le modifiche che interverranno nel corso del 2025 e del 2026;
- 5) approvazione e pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dei TU Accertamento e TU Imposte sui redditi entro il 30 gennaio 2026 ma con efficacia dal 1° gennaio 2027;
 - 6) pubblicazione in Gazzetta Ufficiale nel corso del 2026 del decreto legislativo correttivo dell'IVA previsto dall'art. 7 della legge delega per l'adeguamento della disciplina interna a quella UE, se e quando si troveranno le coperture¹². Tale decreto legislativo dovrebbe quindi intervenire sul d.P.R. n. 633/72 riportando contestualmente tutte le modifiche anche nel TU IVA¹³;
 - 7) slittamento del Codice tributario al 1° gennaio 2030 (articolato in tanti allegati, quanti sono i Testi Unici): ciò sarebbe utile anche per recepire, per quanto riguarda l'IVA, alcune delle norme contenute nel cd. Pacchetto ViDA tra cui quelle previste nella Direttiva (UE) n. 2025/516 dell'11 marzo 2025 le cui novità sono previste scaglionate nel tempo, l'ultima delle quali dovrebbe aver effetto dal 1° gennaio 2035¹⁴.

7. Considerazioni finali

Valgano infine le seguenti considerazioni.

1. Richiamo in fattura delle norme di “esenzione”, “non imponibilità”, “fuori campo”, ecc. – Anche se con la trasmissione telematica delle fatture e degli altri documenti obbligatori il predetto richiamo avviene attraverso gli specifici codici inseriti dall'operatore, poiché la numerazione progressiva del TU IVA rivoluziona l'impostazione del d.P.R. n. 633/72 e sarà necessario un certo lasso di tempo per intervenire sui sistemi contabili per rimodulare il riferimento ai vari titoli di “non imponibilità”, “esenzione”, “non soggetto all'imposta”, ecc. con **l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale**, si propone di consentire l'utilizzo del doppio riferimento sia al nuovo numero degli articoli del TU sia al numero di provenienza del testo

¹² Al di là delle coperture, restano necessari gli interventi sulla legislazione IVA vigente per renderla conforme a disposizioni comunitarie di diretta applicazione (quali sono tutte le disposizioni delle direttive, con eccezione di quelle che prevedono scelte opzionali) e alle relative interpretazioni della Corte di Giustizia UE. Si tratta di interventi chiaramente “a costo zero”, giacché le disposizioni interne non compatibili con quelle unionali sono già ora sostanzialmente disapplicabili dai cittadini e dai giudici: cfr., da ultimo, la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea 23 ottobre 2025, C- 232/24, in cui segnatamente si afferma che “Occorre altresì ricordare che il principio del primato impone al giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito di propria competenza, le disposizioni del diritto dell'Unione l'obbligo, ove non possa procedere a un'interpretazione della normativa nazionale conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione, di garantire la piena efficacia delle disposizioni di tale diritto nella controversia di cui è investito disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi normativa o prassi nazionale, anche posteriore, contraria a una disposizione del diritto dell'Unione dotata di efficacia diretta, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale”.

¹³ Nella prima Bozza bollinata della legge di Bilancio 2026, l'art. 35 contiene una anticipazione di modifica sostanziale della disciplina IVA, introducendo la correzione dell'art. 13, comma 2, lett. d), del d.P.R. n. 633/72 relativamente alla “Base imponibile” nelle operazioni permutative, con il comma 2 della modifica che così recita “Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle operazioni effettuate successivamente alla data di entrata in vigore del presente articolo. Sono fatti salvi i comportamenti pregressi adottati anteriormente alla data di entrata in vigore del presente articolo”.

¹⁴ V. precedente nota 11.



originario contenuto nel d.P.R. n. 633/72. Questo potrebbe essere consentito almeno fino alla entrata in vigore del futuro “Codice del Diritto Tributario” in cui si dovrebbe consolidare la numerazione.

2. **Pacchetto ViDA, Codice del Diritto Tributario e allineamento alla Direttiva 2006/112** – Questa la cadenza delle novità contenute nel Pacchetto ViDa (*Vat in the digital age*) la cui Direttiva dovrà trovare collocazione nel TU IVA e nel futuro Codice del Diritto Tributario:

- entro il **1° gennaio 2027** dovrà essere recepita la Direttiva (UE) n. 2025/516 dell’11 marzo 2025 che modifica la Direttiva (UE) 2006/112/CE e in particolare riguarda l’estensione del regime OSS UE e OSS NON UE anche alle forniture transfrontaliere di elettricità, gas e riscaldamento e delibera che solo le vendite on line intracomunitarie di beni ceduti a partire dallo Stato membro di stabilimento del soggetto passivo sono incluse nel calcolo della soglia di 10.000 euro al di sotto della quale sia le prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e elettronici (TBE) che le vendite a distanza intracomunitarie di beni, possono rimanere soggette all’IVA nello Stato membro di stabilimento del fornitore, ad eccezione delle vendite a distanza effettuate a partire da scorte di beni situate in un altro Stato membro;
- entro il **1°luglio 2028** dovranno essere recepite le disposizioni su:
 1. partita IVA unica europea;
 2. alloggi a breve termine e trasporto passeggeri;
 3. trasferimenti in conto proprio o *call-off stock*;
 4. *reverse charge* obbligatorio.
- entro il **1°gennaio 2030** sarà introdotto l’obbligo per le piattaforme di riscuotere l’IVA quando facilitano la fornitura di servizi di **locazione di alloggi a breve termine** o di **trasporto passeggeri** che dal 1° luglio 2028 sono facoltative;
- entro il **1° luglio 2030** dovranno essere recepite le disposizioni sulla fattura elettronica che sarà obbligatoria in tutti i rapporti della UE (DRR);
- entro il **1° gennaio 2035** saranno armonizzate le regole per la fatturazione elettronica nelle transazioni B2B all’interno della UE, con tutti gli Stati membri che dovranno utilizzare regole tali da consentire una **piena interazione fra i sistemi nazionali e il sistema europeo**, garantendo in questo modo il raggiungimento degli obiettivi di reportistica digitale.

3. Un’ultima considerazione va avanzata in ordine alla eccessiva farraginosità che si rileva in alcuni articoli del TU che, ricalcando il vecchio testo del d.P.R. n. 633/72 e la legislazione collegata, sono troppo lunghi e talvolta inintelligibili¹⁵. Dal 2035, con la redazione del Codice tributario potrebbe

¹⁵ Ad esempio, l’art. 143 del TU IVA che riprende in via compilativa l’art. 36 del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41 sul regime del margine emanato nel 1995 e che assume il testo contenuto nell’allora art. 26-bis della VI Direttiva 77/388. Questo articolo in sede di rifusione nella direttiva IVA 2006/112 è stato reso più chiaro e ampiamente dettagliato in 21 articoli brevi, più semplici e concisi, che vanno dall’art. 311 all’art. 332 della direttiva.



essere utile se non necessario eliminare dal TU IVA (comunque esso sia inserito in detto Codice) il richiamo alla precedente normativa nazionale soppressa e richiamare in ciascuno dei 171 articoli quello di riferimento della Direttiva 2006/112.

Inoltre per meglio dividere concetti e rendere un testo più comprensibile, sarebbe opportuno utilizzare il “**punto e a capo**” non soltanto per il “**comma**” dell’articolo (che segue una numerazione cardinale), ma anche per il “**periodo**” che in numerazione ordinale segue il comma, come pure per la “**lettera**” a), b), c), che segue il periodo, e il “**punto... i), ...ii), ...iii)**” che segue la lettera. In tal modo è peraltro strutturata anche la Direttiva di riferimento dell’IVA.

Come si può notare, nei **prossimi 10 anni**, l’IVA, che è una **imposta armonizzata** a livello europeo (art. 113 del TFUE) e disciplinata dalla direttiva 2006/112/CE, sarà oggetto di modifiche già conosciute e obbligatorie. Si conclude, pertanto questo documento con un invito proiettato **al 1° gennaio 2030** e con un’ultima osservazione: la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del TU IVA rende necessaria, in caso di successivi interventi normativi in materia, una doppia modifica (si pensi alle nuove disposizioni in materia di sanzioni amministrative tributarie che hanno richiesto sia la modifica del d.lgs. n. 471/1997 che la modifica del TU sanzioni di cui al d.lgs. n. 173/2024).

