

Estensione del meccanismo speciale solo se è dimostrata la necessità del contrasto alle frodi

Inversione contabile dell'Iva in un perimetro circoscritto

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Inversione contabile dell'Iva in modica quantità: l'ampliamento dell'area di applicazione del meccanismo speciale, in deroga alle disposizioni della direttiva Iva, è autorizzabile da parte dell'Ue solo se ne è dimostrata l'effettiva necessità nel contrasto alle frodi, se rispetta il principio di proporzionalità ed entro precisi limiti oggettivi e temporali. Questi i criteri sui quali la Commissione europea baserà le proprie valutazioni in merito alla richiesta dell'Italia di assoggettare all'inversione contabile (o reverse charge) le prestazioni di manodopera rese alle imprese dei settori dei trasporti e della movimentazione di merci e dei servizi di logistica, secondo quanto previsto dalla legge di bilancio 2025. Lo si desume da due precedenti nei quali l'esecutivo di Bruxelles ha espresso parere sfavorevole sulle deroghe chieste dal nostro paese ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

Il primo caso riguardava la richiesta di autorizzare l'applicazione del meccanismo speciale, che com'è noto ribalta sul cliente l'assolvimento dell'imposta, alle cessioni di beni effettuate nei confronti di supermercati, ipermercati e discount alimentari, indicate alla lettera d-quinquies) del sesto comma dell'art. 17, dpr 633 del 26 ottobre 1972, aggiunta dalla legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (poi soppressa a seguito del diniego dell'autorizzazione). La Commissione, nella Comunicazione al Consiglio COM (2015)214 del 22 maggio 2015, ha osservato che interventi del genere, in base al diritto dell'Ue, dovrebbero essere di portata limitata, necessari e proporzionati e utilizzati come misure di emergenza in casi comprovati di frode, di dura-

ta definita e relativi ad alcuni prodotti specifici non destinati al consumo finale; tutti requisiti non ravvisati nella fattispecie.

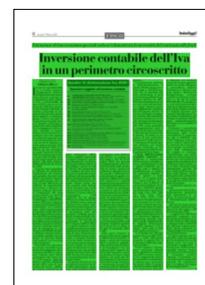
Il secondo caso, più recente e attuale, riguardava la richiesta di assoggettare all'inversione contabile le operazioni indicate nella lettera a-quinquies) del citato art. 17, sesto comma, aggiunta dall'art. 4 del dl n. 124 del 26 ottobre 2019, ossia le "prestazioni di servizi...effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma". Anche questa disposizione è rimasta lettera morta (pur non essendo stata formalmente abrogata) per via del parere contrario della Commissione, la quale, nella Comunicazione COM (2020)243 del 22 giugno 2020, ha ricordato anzitutto che all'Italia erano state già rilasciate due misure derogatorie di carattere generale per contrastare le frodi Iva: il meccanismo dello split payment e l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica. Un'altra deroga aggraverebbe la disarmonia tra il sistema dell'Iva italiano e quello unionale e costituirebbe un'ulteriore complicazione per le imprese, in termini di oneri amministrativi e di rischi di errori, controversie e sanzioni. Peraltro, ad avviso della Commissione la misura non era proporzionata rispetto ai risultati attesi in termini di recupero d'imposta, dato che avrebbe coperto soltanto il 30% delle frodi rilevate nel settore della somministrazione di personale atipica.

In questo contesto si è ora in attesa di conoscere la sorte della disposizione, contenuta nella predetta lettera

a-quinquies) come riformulata dall'art. 1, comma 57 della legge n. 207 del 20 dicembre 2024, che prevede l'assoggettamento all'inversione contabile delle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater), "effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica". Sono escluse le operazioni effettuate nei confronti di soggetti tenuti ad assolvere l'Iva con il meccanismo dello split payment, nonché le agenzie per il lavoro di cui all'art. 4 del dlgs 10 settembre 2003, n. 276.

Nella nuova versione, la portata della misura appare in effetti più circoscritta rispetto a quella già bocciata dall'Ue, poiché si applicherebbe soltanto alle prestazioni di manodopera rese nei confronti delle imprese dei settori del trasporto e movimentazione di merci e della logistica, nei quali più frequentemente si sono riscontrate frodi dovute al mancato versamento, da parte dei prestatori, dell'Iva addebitata ai committenti e da questi detratta.

Va ricordato che, nelle more dell'autorizzazione, il comma 59 dello stesso art. 1 della legge n. 207/2024 prevede che, in relazione alle dette prestazioni, le parti possono optare affinché il pagamento dell'Iva sia effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, il quale rimane comunque solidalmente responsabile dell'imposta dovuta. In tal caso, la fattura va comun-



que emessa dal prestatore, mentre la relativa Iva è versata all'erario direttamente dal committente con il modello F24, senza possibilità di compensazione, entro il giorno 16 del mese successivo alla data di emissione della fattura. Si tratta, in sostanza, di una particolare fattispecie di "split payment" volontario, che le parti possono adottare, con vincolo minimo triennale, ai fini dell'applicazione dell'Iva nelle operazioni di cui sopra.

L'area dell'inversione contabile "interna". Attualmente il meccanismo dell'inversione contabile interno, rispondente per lo più a ragioni antifrode, ma in qualche caso a ragioni di semplificazione, si applica alle operazioni indicate ai commi quinto e sesto dell'art. 17, ai commi settimo e ottavo dell'art. 74, al comma 1, lett. e) dell'art. 74 e al comma 8 dell'art. 74-ter del dpr n. 633/1972. Queste operazioni sono menzionate nei righi VJ4, VJ5, VJ6, VJ7, VJ8, VJ12, VJ13, VJ14, VJ15, VJ16 e VJ17 del quadro VJ della dichiarazione annuale Iva (si veda il riquadro), istituito per accogliere l'indicazione, da parte del cessionario/committente, dell'ammontare dell'imponibile e dell'imposta di tutte le operazioni soggette al meccanismo speciale (comprese quelle transfrontaliere, soggette all'inversione contabile "esterna" o "di sistema", delle quali si dirà

nella pagina successiva).

Va ricordato che alle operazioni di cui ai righi VJ14, VJ15 e VJ17 l'inversione contabile si applica fino al 31 dicembre 2026 (salvo ulteriori proroghe).

Profili soggettivi. Presupposto essenziale affinché possa applicarsi il meccanismo dell'inversione contabile è la soggettività passiva del cessionario o committente, mentre non è necessario che questi abbia la propria sede nel territorio dello Stato: se l'operazione imponibile effettuata nel territorio nazionale rientra oggettivamente tra quelle sottoposte al meccanismo, debitore dell'imposta è infatti il soggetto passivo destinatario dell'operazione, ovunque stabilito (si vedano la risoluzione n. 28 del 28 marzo 2012 dell'AE). Di conseguenza, se il cessionario/committente di un'operazione sottoposta ad inversione contabile è stabilito all'estero, avrà l'onere di identificarsi in Italia al fine di adempiere agli obblighi di debitore dell'imposta, indipendentemente dal luogo in cui è stabilito il fornitore.

Cessionari e committenti esclusi. Con riferimento alle disposizioni della lettera a-ter) dell'art. 17, sesto comma, dpr n. 633/1972 (rigo VJ16), l'Agenzia, nella circolare n. 14 del 27 marzo 2015, ha ritenuto che il meccanismo in parola, in considerazione degli adempimenti che impone ai cessionari/committenti, non debba applicarsi alle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti che, beneficiando di particolari regimi fiscali, sono di fatto esonerati dagli adempimenti previsti dal dpr n. 633 del 1972 (annotazione delle fatture, tenuta del registro dei corrispettivi e del registro degli acquisti, di cui agli articoli 23, 24 e 25, quali ad esempio:

- i produttori agricoli esonerati;

- gli esercenti attività di intrattenimento, destinatari delle disposizioni di cui all'art. 74, sesto comma, sulla forfettizzazione dell'Iva dovuta;

- gli enti che hanno optato per il regime tributario speciale di cui alla legge n. 398 del 16 dicembre 1991;

- i soggetti che effettuano spettacoli viaggianti, nonché quelli che svolgono le altre attività di cui alla tabella C allegata al dpr n. 633/1972 che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 25.822,84 euro.

È logico ritenere che l'esclusione valga non soltanto per le prestazioni di cui alla lettera a-ter), ma tutte le operazioni assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile interna, mentre non vale invece per le ipotesi di inversione contabile "esterna". L'esclusione non vale inoltre per le operazioni acquisite dai contribuenti che si avvalgono del regime di franchigia dall'Iva.

— © Riproduzione riservata — ■

Quadro VJ dichiarazione Iva 2025

DS6901

DS6901

Operazioni soggette all'inversione contabile

VJ1	Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino - art. 71, comma 2 - (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)
VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)
VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2
VJ4	Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)
VJ5	Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari (art. 74-ter, comma 8)
VJ6	Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8
VJ7	Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)
VJ8	Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)
VJ9	Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)
VJ10	Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)
VJ11	Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)
VJ12	Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)
VJ13	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)
VJ14	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)
VJ15	Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)
VJ16	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)
VJ17	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)