

CIRCOLARE N. 14 /E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 18 dicembre 2025

OGGETTO: *Articolo 1, commi da 57 a 63, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 (legge di bilancio 2025) - Regime transitorio opzionale per le prestazioni di servizi rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica.*

INDICE

PREMESSA	3
1. AMBITO APPLICATIVO DEL REGIME TRANSITORIO OPZIONALE	5
2. AMBITO SOGGETTIVO	8
3. DURATA E VARIAZIONE DELL'OPZIONE	9
4. RECUPERO DELL'IMPOSTA NON DOVUTA NELL'AMBITO DEL REGIME OPZIONALE	11
5. RAPPORTI CON IL REGIME DEGLI AUTOTRASPORTATORI....	14
6. CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA	15

PREMESSA

L’articolo 1, commi da 57 a 63, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 (c.d. “legge di bilancio 2025”), ha introdotto alcune misure in materia di imposta sul valore aggiunto al fine di contrastare fenomeni di evasione fiscale nei settori del trasporto, della movimentazione di merci e dei servizi di logistica.

Il comma 57¹ ha sostituito la lettera *a-quinquies*) del sesto comma dell’articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA). La norma, nella sua prima versione, circoscriveva l’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile (c.d. “*reverse charge*”) ai servizi diversi da quelli di cui alle lettere da *a*) ad *a-quater*) del sesto comma del medesimo articolo – caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l’utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest’ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma – resi esclusivamente nei confronti delle imprese che svolgevano attività nei già citati settori del trasporto, della movimentazione di merci e dei servizi di logistica.

In seguito, l’articolo 9² del decreto-legge 17 giugno 2025, n. 84, ha ampliato l’ambito applicativo, apportando alcune modifiche al citato articolo 17, sesto comma, lettera *a-quinquies*), del decreto IVA, come riformulato dal richiamato comma 57.

¹ Il citato comma 57 stabiliva che all’articolo 17, sesto comma, del decreto IVA la lettera *a-quinquies*) fosse sostituita dalla seguente: «*a-quinquies) alle 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. La disposizione del periodo precedente non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche e di altri enti e società di cui all’articolo 17-ter del presente decreto né alle agenzie per il lavoro di cui all’articolo 4 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276».*

² L’articolo 9, comma 1, del d.l. n. 84 del 2025, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2025, n. 108, dispone che all’articolo 17, sesto comma, lettera *a-quinquies*), del decreto IVA le parole: «*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*» e le parole: «*né alle agenzie per il lavoro di cui all’articolo 4 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276*» sono soppresse.

In particolare, sono stati eliminati i vincoli legati alla prevalenza di manodopera e all'impiego dei beni di proprietà del committente, previsti nella previgente versione della norma³.

Il novellato articolo 17, sesto comma, lettera *a-quinquies*), del decreto IVA dispone che il meccanismo del *reverse charge* di cui al precedente quinto comma si applica anche «alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater)⁴, effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica. La disposizione del periodo precedente non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche e di altri enti e società di cui all'articolo 17-ter del presente decreto».

L'efficacia di tale disposizione, come stabilito dall'articolo 1, comma 58, della legge di bilancio 2025⁵, è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio

³ Si veda anche la relazione illustrativa allegata al disegno di legge AC 2460, la quale precisa che “queste ultime, infatti, sono caratteristiche oggettive del contratto non riscontrabili nei tradizionali appalti di trasporto di merci”.

⁴ Ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, del decreto IVA, il regime dell'inversione contabile si applica anche:

«a) alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;

a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;

a-quater) alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni».

⁵ L'articolo 1, comma 58, della legge di bilancio 2025, come modificato dall'articolo 9, comma 2, del d.l. n. 85 del 2024 dispone che l'efficacia della disposizione di cui alla lettera *a-quinquies*) del sesto comma dell'articolo 17 del decreto IVA è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della Direttiva IVA.

dell’Unione europea, dell’autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell’articolo 395 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (di seguito Direttiva IVA).

In attesa della piena operatività delle disposizioni di cui sopra, l’articolo 1, commi da 59 a 62, della legge di bilancio 2025 prevede – per le prestazioni di servizi individuate dall’articolo 17, sesto comma, lettera *a-quinquies*), del decreto IVA – un regime transitorio opzionale in forza del quale il versamento dell’IVA è «*effettuato dal committente, in nome e per conto del prestatore, che è solidalmente responsabile dell’imposta dovuta*

Con la presente circolare si analizza il citato regime transitorio opzionale e si forniscono istruzioni operative agli Uffici al fine di garantirne l’uniformità di azione.

L’illustrazione delle disposizioni di cui sopra tiene conto, fra l’altro, della relazione tecnica allegata al disegno di legge di bilancio AS n. 1330, della relazione illustrativa allegata alla legge di conversione del d.l. n. 84 del 2025 (di seguito AC 2460) e del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 309107/2025 del 28 luglio 2025 (di seguito il Provvedimento).

1. AMBITO APPLICATIVO DEL REGIME TRANSITORIO OPZIONALE

L’articolo 1, comma 59⁶, della legge di bilancio 2025, richiamando l’ambito applicativo dell’articolo 17, sesto comma, lettera *a-quinquies*), del decreto IVA, prevede che possano congiuntamente optare per il nuovo e temporaneo regime:

⁶ Il citato comma 59 dispone che per le prestazioni di servizi previste dall’articolo 17, sesto comma, lettera *a-quinquies*), del decreto IVA «(...) rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica, il prestatore e il committente possono optare affinché il pagamento dell’imposta sul valore aggiunto sulle prestazioni rese sia effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, che è solidalmente responsabile dell’imposta dovuta La medesima opzione può essere esercitata nei rapporti tra l’appaltatore e gli eventuali subappaltatori. In tal caso, si applicano le disposizioni di cui al quarto periodo e resta ferma la responsabilità solidale dei subappaltatori per l’imposta dovuta. Nel caso di cui al primo periodo, la fattura è emessa ai sensi dell’articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 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, entro il termine di cui all’articolo 18 del medesimo decreto legislativo, riferito al mese successivo alla data di emissione della fattura da parte del prestatore».

- le imprese che svolgono attività di trasporto, movimentazione di merci e servizi di logistica;
- i soggetti che, alle medesime imprese, forniscono prestazioni di servizi – diverse da quelle di cui alle lettere da *a*) ad *a-quater*) del sesto comma del sopra citato articolo 17 – tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati.

Con l'adesione a tale regime, il prestatore e il committente si accordano affinché il pagamento dell'IVA gravante sui servizi sopra citati – resi in esecuzione di un contratto (ad esempio, di appalto, subappalto, ecc.) – sia effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, con la responsabilità solidale di entrambi.

Per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 9 del d.l. n. 84 del 2025, qualora si sia in presenza di una catena di subfornitura, la medesima opzione può essere esercitata anche nei rapporti tra l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori, a prescindere dalla circostanza che i soggetti coinvolti “a cascata” nei rapporti di fornitura (il committente, il primo appaltatore e i successivi subappaltatori) abbiano scelto di aderire al predetto regime opzionale⁷.

Ferma restando, quindi, la responsabilità solidale delle parti (committente/appaltante e prestatore/appaltatore, appaltatore e subappaltatore) per l'imposta dovuta:

⁷ Relativamente alla catena dei subappalti, la relazione illustrativa all'AC 2460 chiarisce che “*la facoltà esercitata da un subappaltatore non è subordinata alla circostanza che dell'esercizio della medesima opzione si siano avvalsi anche tutti gli altri subappaltanti e subappaltatori, né, necessariamente, il committente e il primo appaltatore. Pertanto, l'esercizio dell'opzione da parte del committente e del primo appaltatore non rappresenta una condizione necessaria affinché anche nei rapporti di subappalto possa essere esercitata la medesima facoltà. Ne consegue che, ai fini dell'esercizio dell'opzione, ciascun rapporto di subappalto può considerarsi autonomo rispetto agli altri rapporti di subappalto nonché a quello tra il committente e il primo appaltatore. Ovviamente, a tutti gli eventuali accordi conclusi nella fase di subappalto si applicano le disposizioni contenute nei commi da 59 a 63 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2024, n. 207*”. Coerentemente con tali precisazioni, il Provvedimento, al paragrafo 2.3, dispone che l'opzione «può essere esercitata anche nei rapporti tra i subappaltatori. L'esercizio dell'opzione in uno qualsiasi dei rapporti tra subappaltante e subappaltatore prescinde dall'esercizio della medesima nel rapporto tra committente e primo appaltatore».

- **la fattura è emessa dal prestatore (o dal subappaltatore)** ai sensi dell'articolo 21 del decreto IVA; tale documento deve indicare, oltre all'imponibile, anche l'aliquota e l'ammontare dell'imposta, con l'annotazione “*Opzione IVA a carico del committente ex articolo 1, comma 59, legge n. 207 del 2024*” (in analogia a quanto precisato, con la circolare n. 15/E del 13 aprile 2015, in materia di scissione dei pagamenti)⁸;
- **l'imposta è versata dal committente con modello F24**, senza possibilità di compensazione, entro il giorno sedici del mese successivo alla data di emissione della fattura (che è la data di trasmissione allo SDI), utilizzando il codice tributo “6045”, secondo le modalità indicate nella risoluzione n. 47/E del 28 luglio 2025⁹; con la risoluzione n. 53/E del 7 ottobre 2025 è stato, inoltre, istituito il codice identificativo “66”, denominato “*Soggetto solidalmente responsabile inversione contabile IVA logistica*”, il cui utilizzo nel modello F24 è obbligatorio al fine di consentire la corretta identificazione del soggetto solidalmente responsabile dell'imposta dovuta¹⁰ e la conseguente verifica, anche per quest'ultimo, dell'esistenza del predetto versamento nel proprio cassetto fiscale.

Con l'adesione al regime opzionale:

- il prestatore deve annotare, in modo distinto, le fatture emesse in regime di opzione nel registro “IVA vendite” ai sensi dell'articolo 23 del decreto IVA, riportando, altresì, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta che –

⁸ Cfr. la FAQ del 10 settembre 2025, in cui è specificato, inoltre, che, qualora “*le parti, ai fini gestionali, lo ritengano utile, è possibile valorizzare, in fattura, il blocco opzionale e ripetibile “2.1.3”, compilando i seguenti campi: il campo “2.1.3.2” (con il valore predefinito “RCLogistica”), il campo “2.1.3.5” (con il numero del protocollo telematico della comunicazione), e il campo “2.1.3.3” (con la data corrispondente)”*”.

⁹ Avente a oggetto l'istituzione del “codice tributo per il versamento, tramite modello F24, dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta dal committente in nome e per conto del prestatore a seguito dell'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 1, comma 59, della legge 30 dicembre 2024, n. 207”.

¹⁰ In merito alle modalità di compilazione del modello F24, si veda la risoluzione n. 53/E del 2025 nella parte in cui si chiarisce che, “(...) ferme restando le indicazioni contenute nella risoluzione n. 47/E del 28 luglio 2025, nella sezione “Contribuente” sono riportati il codice fiscale e i dati anagrafici del committente o dell'appaltatore, nei relativi campi; il campo “Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare” è valorizzato con il codice fiscale del soggetto solidalmente responsabile, prestatore o subappaltatore, unitamente al codice “66” da riportare nel campo “codice identificativo””.

- non essendo incassata e versata – non concorre né alla liquidazione periodica, né a quella annuale del prestatore medesimo;
- il committente, che è tenuto al versamento (con modello F24) dell’imposta in nome e per conto del prestatore, deve registrare le fatture ricevute nel registro “IVA acquisti” di cui all’articolo 25 del decreto IVA, ai fini dell’esercizio del diritto alla detrazione della relativa imposta.

2. AMBITO SOGGETTIVO

La peculiarità della misura transitoria, rivolta a specifiche attività, comporta la necessità di individuare puntualmente le imprese committenti che svolgono attività di trasporto, di movimentazione merci e di logistica.

A tal fine può farsi riferimento alla classificazione ATECO 2025, sezione H - TRASPORTO E MAGAZZINAGGIO; a titolo esemplificativo e non esaustivo si elencano i seguenti codici attività:

- 49.20 Trasporto ferroviario di merci
- 49.41 Trasporto di merci su strada;
- 50.20 Trasporto marittimo e costiero di merci;
- 51.21 Trasporto aereo di merci;
- 52.1 Magazzinaggio e deposito;
- 52.21.4 Gestione di centri di movimentazione merci;
- 52.24 Movimentazione merci;
- 52.25 Servizi di logistica;
- 53.10 Attività postali con obbligo di servizio universale.

In presenza di una catena di subfornitura, anche i soggetti subappaltanti, nella loro veste di committenti, al fine di poter a loro volta aderire al regime opzionale, devono svolgere attività che rientrano nei codici ATECO dei settori di attività interessati dalla norma.

Si ritiene che, qualora il committente (o il subappaltante) svolga nella sostanza un’attività rientrante nei medesimi codici ATECO, ma la stessa non sia

stata comunicata ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del decreto IVA, il committente (o il subappaltante) può optare per il regime transitorio, fermo restando l'obbligo di procedere all'adeguamento del codice attività secondo la classificazione ATECO 2025¹¹. Nel caso in cui, invece, il contribuente abbia già comunicato, utilizzando la classificazione ATECO 2007 (aggiornamento 2022), lo svolgimento di un'attività rientrante nel campo di applicazione della disciplina in oggetto, il medesimo non è tenuto a presentare la variazione dati di cui al citato articolo 35¹².

Si precisa, infine, che, come si evince dal dato testuale dell'articolo 1, comma 59, della legge di bilancio 2025, l'opzione per il regime transitorio non può essere esercitata dal committente (o dal subappaltante) che svolga attività rientranti nei codici ATECO identificativi dei servizi di trasporto di persone. Laddove lo stesso, tuttavia, svolga anche altre attività rientranti in uno dei codici ATECO interessati dalla norma, può comunque optare per il regime transitorio con riferimento ai contratti ad esse relativi.

3. DURATA E VARIAZIONE DELL'OPZIONE

Come disposto all'articolo 1, comma 60, della legge di bilancio 2025, l'opzione per il regime transitorio introdotto dal comma 59 del medesimo articolo 1, esercitata congiuntamente dal prestatore e dal committente, «*ha durata triennale ed è comunicata dal committente all'Agenzia delle entrate con apposito modello (...)*».

L'esercizio congiunto dell'opzione è attestato dal committente nell'apposito campo del modello di comunicazione.

¹¹ Cfr. la circolare n. 14/E del 27 marzo 2015, riguardante il meccanismo del c.d. *reverse charge*, paragrafo 1.1.

¹² Cfr. la risoluzione n. 24/E datata 8 aprile 2025, riguardante la nuova classificazione delle attività economiche ATECO 2025, con la quale è stato precisato che l'adozione “*della nuova classificazione ATECO 2025 non comporta l'obbligo di presentare la dichiarazione di variazione dei dati ai sensi degli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'articolo 7, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605*”.

Con il Provvedimento con cui è stato approvato detto modello, al paragrafo 4, è stato disposto che – a decorrere dal 30 luglio 2025 – la comunicazione è presentata dal committente (o dal subappaltante, nel suo ruolo di committente) all’Agenzia delle entrate esclusivamente in via telematica direttamente o tramite un intermediario, che ne rilascia copia unitamente alla ricevuta, attestante l’avvenuta presentazione.

L’opzione riguarda le prestazioni di servizi (diverse da quelle di cui alle lettere da *a*) ad *a-quater*) del sesto comma dell’articolo 17 del decreto IVA) rese in esecuzione dei contratti o dei rapporti negoziali specificamente comunicati nell’apposito modello e non deve intendersi genericamente riferita a tutti i rapporti intercorrenti tra committente e prestatore, potendo la stessa, pertanto, essere esercitata anche solo per alcuni dei contratti stipulati tra le anzidette parti.

Al riguardo, con il punto 2.6 del Provvedimento è stato specificato che il committente deve comunicare i «*dati relativi al contratto per il quale è esercitata l’opzione per il pagamento dell’IVA da parte del committente in nome e per conto del prestatore. In presenza di più contratti tra le stesse parti è possibile presentare una sola Comunicazione compilando più moduli per indicare i dati relativi a ciascun contratto stipulato*

I dati (data stipula, valore annuale del contratto, ecc.) di ciascun contratto devono, quindi, essere indicati nell’apposito quadro A del modello di comunicazione.

In base a quanto previsto nel punto 2.5 del Provvedimento, l’opzione «*si considera esercitata dalla data di trasmissione della Comunicazione*». Tale data rappresenta, quindi, il momento a partire dal quale il committente versa in nome e per conto del prestatore l’IVA gravante sui servizi resi da tale soggetto.

Con il successivo punto 2.7 è consentito, infine, di «*esercitare l’opzione per contratti stipulati tra le stesse parti non inclusi in Comunicazioni precedentemente presentate. Per tali contratti, la durata triennale dell’opzione decorre dalla data di presentazione della Comunicazione nella quale sono indicati i corrispondenti dati*

In presenza di prestazioni di servizi (diverse da quelle di cui alle lettere da *a) ad a-quater*) del sesto comma dell'articolo 17 del decreto IVA) rese in esecuzione di contratti stipulati anteriormente alla data di trasmissione della comunicazione e relativamente ai quali è stata esercitata l'opzione, ai fini dell'applicazione del regime transitorio, è necessario considerare la data in cui il prestatore medesimo ha emesso la fattura¹³.

Il committente verserà, pertanto, in nome e per conto del prestatore, l'IVA sulle prestazioni per le quali è emessa fattura successivamente alla data di trasmissione della comunicazione, a prescindere dal momento di effettuazione dell'operazione.

Merita rilevare, inoltre, che l'opzione per il regime transitorio in esame non è revocabile e che è consentito l'invio di comunicazioni correttive esclusivamente per sanare eventuali errori riguardanti comunicazioni precedentemente trasmesse¹⁴. Tale invio della comunicazione correttiva non muta la decorrenza triennale dell'opzione.

Si precisa, da ultimo, che le modalità di compilazione della fattura elettronica e l'annotazione nei registri del committente e del prestatore non incidono sulla validità dell'opzione, che si perfeziona e si considera effettuata – ai sensi dell'articolo 1, comma 61, della legge di bilancio 2025 – dalla data di trasmissione del modello di comunicazione¹⁵.

4. RECUPERO DELL'IMPOSTA NON DOVUTA NELL'AMBITO DEL REGIME OPZIONALE

Ai sensi dell'articolo 1, comma 62, della legge di bilancio 2025, nel caso in cui l'imposta risulti non dovuta, «*si applicano le disposizioni del comma 2 dell'articolo 30-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972,*

¹³ In proposito, si ricorda che una fattura si ha per emessa quando questa risulta trasmessa al sistema di interscambio – SdI (si vedano, in tal senso, la circolare n. 14/E del 17 giugno 2019, recante “*chiarimenti in tema di documentazione di operazioni rilevanti ai fini IVA, alla luce dei recenti interventi normativi in tema di fatturazione elettronica*” e le FAQ del 13 febbraio 2025 e del 27 giugno 2025).

¹⁴ Si veda il paragrafo 5 del Provvedimento.

¹⁵ Si veda la nota n. 8.

n. 633, e il diritto al rimborso spetta al committente a condizione che esso dimostri l'effettivo versamento dell'imposta (...».

Il sopra richiamato articolo 30-ter, comma 2, del decreto IVA prevede che, nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta «*ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa*

In proposito, si precisa che la disposizione richiamata è da leggersi in combinato disposto con il successivo comma 3 del medesimo articolo 30-ter, ai sensi del quale la restituzione «*dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale*

La fattispecie di cui al comma 2 citato presuppone un accertamento definitivo da parte dell'Amministrazione finanziaria in capo a una delle due parti della cessione di beni o della prestazione di servizi. La disposizione intende ovviare al venir meno del principio cardine della neutralità dell'imposta, circostanza che si sarebbe potuta verificare nell'ipotesi in cui:

- il committente, a cui fosse stata contestata con avviso di accertamento l'IVA indebitamente detratta, avesse definito l'atto impositivo versando l'imposta all'Erario;
- il committente avesse promosso un'azione civilistica nei confronti del prestatore per la restituzione dell'imposta addebitatagli in via di rivalsa.

Il prestatore, avendo restituito al committente l'imposta erroneamente applicata, si sarebbe potuto trovare nelle condizioni di essere impossibilitato a chiedere, a sua volta, il rimborso all'Erario per decorso dei termini.

La disposizione di cui al comma 2, invece, consente al prestatore che versi nella predetta situazione, al ricorrere dei requisiti normativamente previsti, di chiedere all'Erario la restituzione dell'imposta.

Fermo restando quanto disposto dal richiamato comma 3 dell'articolo 30-*ter*¹⁶, tale particolare tipologia di rimborso, essendo strutturata sulla base di un rapporto di rivalsa dell'imposta tra committente e prestatore, deve necessariamente tener conto delle peculiarità del regime opzionale in esame.

Per quanto riguarda l'ipotesi del regime opzionale di cui trattasi, si precisa, quindi, che l'applicazione dell'articolo 30-*ter*, comma 2, del decreto IVA comporta quanto segue:

- il committente, in qualità di soggetto tenuto al versamento dell'imposta «*in nome e per conto del prestatore*», chiede all'Erario la restituzione della maggior imposta detratta, disconosciuta e versata in seguito all'accertamento divenuto definitivo; il diritto al rimborso spetta a condizione che il committente dimostri l'effettivo versamento dell'imposta;
- considerato che il prestatore non incassa né versa l'imposta all'Erario, la domanda di restituzione è presentata dal committente entro il termine di due anni dal momento in cui l'accertamento è divenuto definitivo per avvenuto pagamento¹⁷.

Resta, altresì, ferma – per le fatture emesse nell'ambito del regime opzionale – l'applicabilità della procedura per la variazione dell'imponibile o dell'imposta di cui all'articolo 26 del decreto IVA, ricorrendone i presupposti. In particolare, nel caso in cui il prestatore emetta una nota di variazione in diminuzione, ai sensi del citato articolo 26, comma 2, del decreto IVA, il committente deve rettificare l'IVA per l'importo evidenziato nella nota di variazione e in precedenza detratto. A fronte di tale circostanza e in considerazione del fatto che aveva versato integralmente l'imposta in nome e per conto del prestatore, in capo allo stesso committente si origina un credito IVA che può essere recuperato mediante un'istanza di rimborso di cui all'articolo 30-*ter*, comma 1, del

¹⁶ Si veda la risoluzione n. 50/E del 3 ottobre 2025, recante chiarimenti in merito alla “*restituzione dell'IVA non dovuta (articolo 30-ter del d.P.R. n. 633 del 1972)*”.

¹⁷ Tale momento costituisce, infatti, il presupposto per la restituzione dell'imposta.

decreto IVA, potendosi ravvisare il “presupposto” per la restituzione nella ricezione della nota di variazione.

5. RAPPORTI CON IL REGIME DEGLI AUTOTRASPORTATORI

L’articolo 74, quarto comma, del decreto IVA prevede che per le prestazioni di servizi degli autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti all’albo di cui alla legge 6 giugno 1974, n. 298, «*effettuate nei confronti del medesimo committente, può essere emessa, nel rispetto del termine di cui all’articolo 21, quarto comma, primo periodo, una sola fattura per più operazioni di ciascun trimestre solare. In deroga a quanto disposto dall’articolo 23, primo comma, le fatture emesse per le prestazioni di servizi dei suddetti autotrasportatori possono essere comunque annotate entro il trimestre solare successivo a quello di emissione».*

Il trasportatore che, in possesso dei requisiti richiesti, adotta, quale regime naturale, quello disposto dal quarto comma citato (come disciplinato anche dal decreto del Ministero delle finanze del 27 marzo 1995), può emettere una sola fattura per più operazioni di ciascun trimestre solare, liquidando l’imposta trimestralmente, indipendentemente dal volume d’affari realizzato e può registrare la fattura medesima entro il trimestre solare successivo a quello di emissione.

Si ritiene che l’opzione per il regime transitorio esaminato nei paragrafi precedenti, esercitata congiuntamente con il committente, non implichì il venir meno del regime di cui all’articolo 74, quarto comma, del decreto IVA, sopra descritto, ben potendo i due regimi coesistere in capo allo stesso soggetto.

Qualora un trasportatore, che opera nell’ambito del citato regime di cui all’articolo 74, quarto comma, del decreto IVA, abbia aderito al regime opzionale in qualità di committente, detto soggetto deve:

- registrare le fatture ricevute nel registro “IVA acquisti” di cui all’articolo 25 del decreto IVA, facendole confluire ordinariamente nella propria liquidazione IVA trimestrale;
- versare l’IVA in nome e per conto del prestatore con modello F24, senza possibilità di compensazione, entro il giorno sedici del mese successivo alla

data di emissione della fattura (che è la data di trasmissione allo SDI), anche laddove detta fattura sia stata emessa da un trasportatore che a sua volta ha aderito al regime di cui all'articolo 74, quarto comma, del decreto IVA.

6. CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

Da ultimo, si fa presente che gli Uffici valuteranno, caso per caso, la non applicabilità delle sanzioni, ai sensi dell'articolo 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), qualora riscontrino condizioni di obiettiva incertezza in relazione a comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente alla pubblicazione del presente documento di prassi.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Vincenzo Carbone
Firmato digitalmente