

## IVA

---

### ***La nuova ipotesi di reverse charge in vigore dal 2 maggio 2016***

di Luca Caramaschi

Con il **D.Lgs. 24/2016**, adottato in attuazione delle Direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE, sono state apportate modifiche che hanno arricchito il panorama delle operazioni soggette al regime del **reverse charge** interno. In particolare, la novella legislativa ha sostituito la lettera c) del comma 6 dell'articolo 17 del D.P.R. 633/1972, che fa ora riferimento alle cessioni *“di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”*.

Prima di entrare nel merito della disposizione interna si ritiene opportuno esaminare in breve le corrispondenti disposizioni comunitarie. La nuova previsione trova infatti il suo fondamento nell'**articolo 199-bis** della Direttiva 2006/112/CE. Secondo tale previsione, per un periodo **temporaneo** (fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni), gli Stati membri possono stabilire, per determinate operazioni specificatamente individuate, che il soggetto tenuto al pagamento dell'Iva sia il soggetto passivo nei cui confronti le stesse sono effettuate; tra queste, alla lettera h) del richiamato articolo 199-bis, sono elencate proprio le *“cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop”*.

Tale disposizione risponde all'esigenza di affrontare il diffondersi di **fenomeni fraudolenti**, specie in alcuni particolari settori manifestamente più a rischio, regolando direttamente l'applicazione del meccanismo del **reverse charge**. In dette ipotesi, i singoli **Stati membri** hanno la facoltà di adottare tale particolare meccanismo impositivo, a condizione che ne diano comunicazione al Comitato Iva e forniscano le informazioni relative all'ambito di applicazione della misura e al tipo e alle caratteristiche della frode, la descrizione delle misure di accompagnamento, inclusi gli obblighi di comunicazione applicabili ai soggetti passivi e qualsiasi misura di controllo.

È quindi in applicazione di tale facoltà concessa dalla normativa comunitaria che il legislatore nazionale ha ampliato l'articolo 17, comma 6, lettera c), del D.P.R. 633/1972, che, nella versione previgente, faceva riferimento solo *“alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori”*.

In merito alla previgente disposizione va ricordato come la stessa, per effetto della **decisione di esecuzione del Consiglio del 22 novembre 2010, n. 2010/710/UE** che ne aveva decretato l'entrata in vigore, ha avuto un'applicazione limitata ai soli *“dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”*. Con la circolare n. 59/E/2010 e la risoluzione n. 36/E/2011, l'Agenzia

delle entrate ha già avuto modo di precisare l'ambito di applicazione del *reverse charge* in relazione alle cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione.

Con riferimento al preciso ambito di applicazione della nuova previsione si attendevano, quindi, gli opportuni **chiarimenti** da parte dell'Agenzia delle entrate, che sono giunti con la **circolare n. 21/E/2016**. La prima conferma giunta dall'Agenzia è che tale modifica ha portata innovativa e quindi, decorre dal 2 maggio 2016, ovvero dal sessantesimo giorno successivo alla entrata in vigore del provvedimento.

Altre indicazioni erano attese sia con riferimento alla precisa individuazione dei beni la cui cessione deve avvenire con applicazione del meccanismo dell'**inversione contabile** sia con riferimento alla fase distributiva del commercio interessata dall'applicazione di tale disposizione.

In relazione al primo aspetto, infatti, termini quali "*tablet PC*" e "*laptop*" (che in italiano significa "computer portatile") in un settore tecnologico in continua e rapida evoluzione, avrebbero potuto creare qualche difficoltà di identificazione e quindi l'Agenzia delle entrate, con la citata circolare n. 21/E/2016, precisa che ai fini dell'individuazione dei predetti beni, non rileva la **denominazione** "commerciale", bensì, la circostanza che si tratti di beni della stessa qualità commerciale, aventi le stesse caratteristiche tecniche e lo stesso codice di **Nomenclatura Combinata (NC)**:

- console da gioco, (NC 9504 50 00);
- *tablet PC* (NC 8471 30 00);
- *laptop* (NC 8471 30 00).

Dal punto di vista **soggettivo**, poi, lo stesso documento di prassi precisa che l'acquirente (o cessionario) soggetto passivo è obbligato all'assolvimento dell'imposta mediante *reverse charge* anche se non stabilito in Italia o avente stabile organizzazione in Italia. Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario - non stabilito o in assenza di stabile organizzazione nel territorio dello Stato - dovrà **identificarsi** ai fini Iva in Italia così come precisato dalla stessa Agenzia nella **risoluzione n. 28/E/2012**.

Relativamente al secondo aspetto, quello che attiene alla rilevanza della **fase distributiva** del commercio nella quale rilevano le operazioni interessate al **reverse charge**, particolarmente importanti (e rassicuranti) appaiono le conclusioni a cui giunge l'Agenzia. Non era infatti chiaro, prima del chiarimento, se l'inciso "*effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale*" si dovesse riferire unicamente alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, oppure anche alle cessioni di **console da gioco, tablet PC e laptop**.

A testimoniare la delicatezza della questione vi è chi in dottrina ha rilevato come la formulazione delle disposizioni comunitarie non sia sul punto **omogenea**, atteso che le due

fattispecie risultano “disciplinate” da due diverse lettere dell’articolo 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE che testualmente recitano:

- alla lettera d) le cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumo finale;
- alla lettera h) le cessioni di console da gioco, *tablet PC* e *laptop*.

È di tutta evidenza, quindi, la diversa impostazione che il legislatore interno ha dato (con una formulazione letterale non proprio felice) rispetto a quanto previsto a livello comunitario. Sul punto la circolare n. 21/E/2016 interviene, con una soluzione che limita fortemente quello che poteva essere **l’ambito applicativo** della disposizione, affermando che “*l’obbligo del meccanismo dell’inversione contabile alle fattispecie in esame, ai sensi del citato articolo 17, comma 6, lettera c), del D.P.R. 633/1972, trovi applicazione per le sole cessioni dei beni effettuate nella fase distributiva che precede il **commercio al dettaglio**, analogamente a quanto già precisato dalla scrivente con la circolare n. 59/E/2010 e la risoluzione n. 36/E/2011*”.

Tale scelta interpretativa viene ritenuta dall’Agenzia (con argomentazioni, per la verità, poco convincenti) coerente con l’ampia facoltà concessa agli Stati membri in forza del citato articolo 199-*bis* della Direttiva Iva e con le caratteristiche che connotano il meccanismo del **reverse charge**, vale a dire, l’utilità ad evitare e scoraggiare eventuali tentativi di frode, nonché semplificare la procedura di riscossione dell’Iva. La giustificazione addotta sta, infatti, nella considerazione che il meccanismo dell’inversione contabile per le fattispecie in esame non trova applicazione per la fase del commercio al dettaglio la cui attività, è di regola, caratterizzata da una frequenza tale da rendere particolarmente **onerosa** l’osservanza dell’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile in ragione della qualità di soggetto passivo del cessionario-cliente; diversamente, per le cessioni dei beni in argomento che si verificano in tutte le fasi di commercializzazione precedenti la vendita al dettaglio, il destinatario della cessione, se soggetto passivo d’imposta nel territorio dello Stato, è obbligato all’assolvimento dell’imposta, in luogo del cedente.

*Per approfondire questioni attinenti all’articolo vi raccomandiamo il seguente corso:*

