

Circolari per la clientela

Chiarimenti in materia di *reverse charge* nel settore informatico

STUDIO PULIANI

VIA F. TURATI 10 – 01016 TARQUINIA (VT)
☎ 0039 0766 / 845157 FAX 0766/848558
WWW.STUDIOPULIANI.COM

1 PREMESSA

Il DLgs. 11.2.2016 n. 24, pubblicato sulla *G.U.* 3.3.2016 n. 52, ha modificato l'art. 17 del DPR 633/72. In particolare, per quanto attiene al settore informatico, la novellata lett. c) dell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72 ha disposto:

- l'estensione del meccanismo del *reverse charge* alle cessioni di *console* da gioco, *tablet PC* e *laptop*;
- l'estensione del meccanismo del *reverse charge* 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;
- l'abolizione del meccanismo del *reverse charge* per le cessioni di *personal computer* e loro componenti e accessori, per le quali il *reverse charge* è stato disapplicato a seguito della decisione del Consiglio UE 22.11.2010 n. 710.

Dette disposizioni si applicano alle operazioni effettuate dal 2.5.2016 e fino al 31.12.2018.

Il DLgs. 11.2.2016 n. 24 ha altresì introdotto le seguenti novità:

- la rubrica dell'art. 17 del DPR 633/72 è stata rinominata da "*Soggetti passivi*" a "*Debitore d'imposta*", al fine di evitare confusioni con i precedenti artt. 4 e 5;
- è stato abolito il meccanismo del *reverse charge* per le cessioni di componenti ed accessori dei telefoni cellulari, in quanto tale disposizione non era mai stata applicata, in mancanza della necessaria autorizzazione da parte dell'Unione Europea (art. 17 co. 6 lett. b) del DPR 633/72);
- sono state abrogate le disposizioni che prevedevano l'applicazione del *reverse charge* alle cessioni di materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere e alle cessioni di beni nei confronti di ipermercati, supermercati e *discount* alimentari (art. 17 co. 6 lett. d) e *d-quinquies*) del DPR 633/72), in quanto anche tali disposizioni non avevano trovato applicazione in assenza della necessaria autorizzazione dell'Unione Europea;
- l'applicazione del *reverse charge* di cui alle lett. b), *d-bis*), *d-ter*) e *d-quater*) dell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72 è stata limitata alle operazioni effettuate fino al 31.12.2018. Si tratta dei seguenti tipi di operazioni:
 - cessioni di telefoni cellulari;
 - trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra come definite dall'art. 3 della direttiva 2003/87/CE;
 - trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE;
 - trasferimenti di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (es. certificati bianchi, certificati verdi);
 - cessioni di gas e di energia elettrica a soggetti passivi-rivenditori;
- è stata introdotta la possibilità di estendere il meccanismo del *reverse charge* ad ulteriori operazioni, mediante l'emanazione di successivi decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in base agli artt. 199 e 199-*bis* della direttiva 2006/112/CE, nonché in base alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida di cui all'art. 199-*ter* della citata direttiva.

Si ricorda che le disposizioni del DLgs. 11.2.2016 n. 24 diverse da quelle concernenti l'applicazione del *reverse charge* al settore informatico (art. 17 co. 6 lett. c) del DPR 633/72) esplicano la loro efficacia a partire dalla data di entrata in vigore del decreto (3.3.2016).

2 CHIARIMENTI DELLA CIRC. AGENZIA DELLE ENTRATE 25.5.2016 N. 21

Con la circ. 25.5.2016 n. 21, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alle novità sopra elencate, con particolare riferimento alle norme di carattere innovativo introdotte dal DLgs.

24/2016, concernenti l'ambito di applicazione del *reverse charge* per le cessioni di beni nel settore informatico.

A tal proposito, si evidenzia che i chiarimenti più rilevanti riguardano:

- sotto il profilo oggettivo, l'individuazione dei beni (*console da gioco, tablet PC e laptop*) interessati dalla nuova disciplina;
- sotto il profilo soggettivo, la delimitazione dell'ambito di applicazione del *reverse charge* di cui all'art. 17 co. 6 lett. c) del DPR 633/72 alle sole operazioni effettuate nella fase distributiva che precede la commercializzazione al dettaglio.

2.1 AMBITO OGGETTIVO

La circ. 21/2016 chiarisce l'ambito oggettivo di applicazione del *reverse charge* alle operazioni di cui al novellato art. 17 co. 6 lett. c) del DPR 633/72.

Dispositivi a circuito integrato

Per quanto riguarda le cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale, l'Agenzia ricorda che i necessari chiarimenti sono già stati forniti con la circ. 23.12.2010 n. 59 e con la ris. 31.3.2011 n. 36, a seguito della decisione del Consiglio UE 22.11.2010 n. 710.

Console da gioco, tablet PC e laptop

Relativamente alle cessioni di *console da gioco, tablet PC e laptop*, invece, l'Agenzia definisce i criteri per l'individuazione di detti beni, precisando che, a tal proposito, occorre fare riferimento non alla denominazione "commerciale", bensì alla circostanza che si tratti di beni della stessa qualità commerciale, con le stesse caratteristiche tecniche e riconducibili allo stesso codice della Nomenclatura combinata:

- codice 9504.50.00, per le *console da gioco*;
- codice 8471.30.00, sia per i *tablet PC* che per i *laptop*.

2.2 AMBITO SOGGETTIVO

Il meccanismo del *reverse charge* comporta l'assolvimento dell'IVA da parte del cessionario in luogo del cedente e può trovare applicazione soltanto per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta.

Soggetti non residenti

L'Agenzia precisa che, alla luce di quanto già chiarito con la ris. 28.3.2012 n. 28, il cessionario è obbligato all'assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo del *reverse charge* anche se si tratta di soggetto passivo non stabilito in Italia.

In tali ipotesi, il cessionario è tenuto a identificarsi ai fini IVA in Italia per assolvere gli obblighi relativi all'inversione contabile.

Esclusione del reverse charge per le cessioni al dettaglio

Analogamente a quanto indicato con la circ. Agenzia delle Entrate 23.12.2010 n. 59 in merito alle cessioni di telefoni cellulari, la circ. 21/2016 chiarisce che l'applicazione del *reverse charge* alle cessioni di prodotti informatici di cui all'art. 17 co. 6 lett. c) del DPR 633/72 è limitata alle operazioni effettuate nella fase distributiva che precede quella del commercio al dettaglio dei prodotti.

Detta limitazione, spiega l'Agenzia, è giustificata dalla frequenza delle operazioni che caratterizza l'attività di commercio al dettaglio, tale da rendere particolarmente onerosa l'applicazione dell'inversione contabile.

L'Agenzia delle Entrate osserva che, a tal proposito, possono ritenersi valide le indicazioni fornite dalla ris. 31.3.2011 n. 36, secondo cui l'esclusione dall'obbligo del *reverse charge* è applicabile:

- alle cessioni effettuate dai soggetti che esercitano attività di commercio al minuto e attività assimilate di cui all'art. 22 del DPR 633/72, eseguite in "locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante", i cui cessionari sono, di regola, utilizzatori finali dei beni, ancorché soggetti passivi;
- alle cessioni effettuate da soggetti diversi da quelli di cui all'art. 22 del DPR 633/72, purché eseguano le operazioni direttamente nei confronti di cessionari-consumatori finali.

Pertanto, anche con riferimento alle cessioni di *console* da gioco, *tablet PC* e *laptop*, il *reverse charge* non trova applicazione se le operazioni sono poste in essere nell'ambito del commercio al dettaglio o comunque nei confronti del cessionario-consumatore finale, ancorché soggetto passivo IVA, sempreché non siano destinate alla successiva rivendita.

2.3 INDICAZIONI OPERATIVE

L'Agenzia delle Entrate ricorda che, in caso di applicazione del *reverse charge* alle cessioni di *console* da gioco, *tablet PC* e *laptop*, il cedente è tenuto ad emettere fattura senza addebito d'imposta, con l'annotazione che trattasi di operazione soggetta all'inversione contabile, e con l'indicazione della relativa norma (art. 17 co. 6 lett. c) del DPR 633/72).

Il cessionario è invece tenuto ad integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e ad annotarla sia nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, sia nel registro degli acquisti. La registrazione del documento deve avvenire entro il mese di ricevimento, ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento della fattura, con riferimento al relativo mese.

2.4 DECORRENZA

La circ. 21/2016 conferma che le nuove disposizioni in materia di *reverse charge* nel settore informatico, di cui all'art. 17 co. 6 lett. c) del DPR 633/72, si applicano alle operazioni effettuate:

- a decorrere dal 2.5.2016 (sessantesimo giorno successivo al 3.3.2016, data di entrata in vigore del DLgs. 24/2016);
- fino al 31.12.2018.

Si ricorda, infatti, che l'estensione del *reverse charge* alle cessioni dei beni in oggetto trova fondamento nell'art. 199-bis della direttiva 2006/112/CE, che ammette l'estensione temporanea dello speciale meccanismo di assolvimento dell'imposta per un periodo minimo di 2 anni, e comunque non oltre il 31.12.2018, in alcuni settori particolarmente esposti al rischio di fenomeni di frode.

2.5 SANZIONI

In caso di omessa o errata applicazione del *reverse charge* si applicano le sanzioni di cui all'art. 6 co. 9-bis.1 e 9-bis.2 del DLgs. 471/97. Si tratta delle ipotesi in cui:

- il cedente ha applicato l'imposta nei modi ordinari anziché mediante l'inversione contabile. In tal caso, la sanzione, da 250,00 a 10.000,00 euro, è a carico del cessionario ex art. 6 co. 9-bis.1 del DLgs. 471/97. Tuttavia, resta fermo il diritto alla detrazione dell'IVA per il cessionario e il cedente è solidalmente obbligato con quest'ultimo al pagamento della sanzione;
- il cedente ha applicato l'inversione contabile in assenza dei requisiti prescritti, così che l'imposta è stata assolta irregolarmente dal cessionario. In tal caso, la sanzione, da 250,00 a 10.000,00 euro, è a carico del cedente. Tuttavia, resta fermo il diritto alla detrazione dell'IVA per il cessionario e quest'ultimo è solidalmente obbligato con il cedente al pagamento della sanzione.

Laddove l'errore sia stato determinato da intento di evasione o di frode, e sia provato che, rispettivamente, il cessionario o il cedente ne erano consapevoli, si applica la sanzione proporzionale di cui all'art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97 (dal 90% al 180% dell'imposta, con un minimo di 500,00 euro).

Operazioni effettuate prima dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Nella circ. 21/2016 si precisa, tuttavia, che le suddette sanzioni non dovranno essere applicate in caso di violazioni commesse relativamente ad operazioni effettuate tra la data del 2.5.2016 (data a partire dalla quale le disposizioni di cui al novellato art. 17 co. 6 lett. c) del DPR 633/72 esplicano la loro efficacia) e la data di emanazione della circolare (25.5.2016).