



Roma, 23 dicembre 2010

Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Applicabilità del meccanismo dell'inversione contabile o reverse charge alle cessioni di telefoni cellulari e microprocessori se il cessionario è soggetto residente in Italia – Decisione di esecuzione del Consiglio del 22 novembre 2010 che autorizza l'Italia a introdurre una misura particolare di deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE

INDICE

PREMESSA3

1. AMBITO APPLICATIVO DEL REVERSE CHARGE.....4

2. SOGGETTI ESCLUSI4

3. DECORRENZA.....7

4. SANZIONI8

Premessa

L'articolo 1, comma 44 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. legge finanziaria per il 2007) ha modificato, tra l'altro, il comma 6, lett. b) e c) dell'art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevedendo l'applicazione del meccanismo della c.d. inversione contabile o *reverse charge* alle cessioni di:

b) "...apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché dei loro componenti ed accessori;

c) personal computer e dei loro componenti ed accessori";

Il successivo comma 45 della legge finanziaria per il 2007 ha subordinato l'operatività del "*reverse charge*" per le cessioni predette alla preventiva autorizzazione degli organi comunitari. Con Decisione di esecuzione del Consiglio del 22 novembre 2010, n. 2010/710/UE, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 25 novembre 2010, l'Italia è stata autorizzata, in deroga al principio di carattere generale secondo cui debitore d'imposta nei confronti dell'Erario, ai fini Iva, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, a designare quale debitore dell'IVA il soggetto passivo destinatario della cessione dei seguenti beni:

"a) telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;

b) dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale".

Tanto premesso con la presente circolare si forniscono i primi chiarimenti in merito all'ambito applicativo della misura di deroga che l'Italia è stata autorizzata ad introdurre ed alla decorrenza delle nuove regole.

1. Ambito applicativo del *reverse charge*

Al fine di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale, l'Italia è stata autorizzata a rendere debitore dell'IVA il soggetto passivo nei cui confronti è effettuata la cessione di determinati prodotti, in particolare:

- a) telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;*
- b) dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.*

In merito a quest'ultima previsione si evidenzia che la disposizione di cui all'articolo 17, comma 6, lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972 – che fa riferimento alle “*cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori*” – reca una definizione più ampia di quella autorizzata dal Consiglio. Tuttavia, per effetto della citata decisione del Consiglio, l'articolo 17, comma 6, lett. c) trova applicazione **solo** per la parte che si riferisce ai *componenti* di personal computer cui possono ricondursi i concetti di “*dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale*”.

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta che il destinatario della cessione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, è obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente. Ciò, in deroga al principio di carattere generale secondo cui debitore d'imposta nei confronti dell'Erario, ai fini Iva, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la (prestazione di servizi).

Pertanto, i cedenti dei beni in argomento sono tenuti ad emettere fattura senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972 e con l'indicazione della norma che prevede l'applicazione del *reverse charge* (art. 17, comma 6, lett. c.); il committente

dovrà integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e annotarla nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, di cui agli artt. 23 o 24 del D.P.R. n. 633 del 1972, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972.

2. Soggetti esclusi

Obiettivo delle deroga richiesta dall'Italia e autorizzata con la citata decisione del Consiglio è quello di rendere debitore dell'IVA il soggetto passivo-cessionario, ma solo a determinate condizioni e unicamente in relazione a determinati prodotti. Ciò, in quanto, come affermato dal quarto considerando della menzionata decisione *“Un numero significativo di operatori (...) evade il pagamento dell'IVA all'erario dopo la vendita dei loro prodotti. I loro acquirenti, tuttavia, hanno il diritto di beneficiare di una detrazione fiscale in quanto sono in possesso di fatture valide. Questo tipo di evasione fiscale assume una forma più aggressiva quando gli stessi beni sono ceduti più volte, in base a uno «schema a carosello», senza alcun versamento IVA all'erario”*.

Designando, in questi casi, il destinatario dei beni quale debitore del pagamento dell'IVA, la deroga autorizzata eliminerebbe la possibilità di praticare questo tipo di evasione fiscale che si verifica, di regola, nelle cessioni che precedono il commercio al dettaglio, nel quale i beni sono ceduti all'ultimo cessionario ossia all'utilizzatore finale del ciclo distributivo.

Tale circostanza è stata riconosciuta anche nella citata decisione del Consiglio che nell'ultimo considerando ha affermato che *“l'uso di un meccanismo di inversione contabile comporta un minor rischio di spostamento della frode sul commercio al dettaglio dei prodotti in questione, dal momento che i telefoni cellulari sono generalmente forniti dalle grosse società di telefonia e che la misura si applica ai circuiti integrati prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”*.

Tanto premesso, si ritiene che l'obbligo del meccanismo dell'inversione contabile alle fattispecie in esame, ai sensi del citato articolo 17, comma 6, del DPR n. 633 del 1972, trovi applicazione per le sole cessioni dei beni effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio. Le cessioni al dettaglio, infatti, si caratterizzano per la destinazione del bene al cessionario-utilizzatore finale, ancorché soggetto passivo.

Ne consegue che, secondo un'interpretazione conforme alla "*ratio*" della menzionata decisione del Consiglio 2010/710/UE, il meccanismo dell'inversione contabile per le fattispecie in esame **non** trova applicazione per la fase del commercio al dettaglio.

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.

Si evidenzia, inoltre, che il meccanismo del *reverse charge* non trova applicazione per le cessioni di beni effettuate da soggetti che operano nel regime dei c.d. contribuenti minimi disciplinato dall'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, i quali sono esonerati dal versamento dell'imposta e dagli altri adempimenti previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972 ad eccezione degli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali e degli obblighi previsti per le operazioni intra-UE. È previsto, tuttavia, l'obbligo di certificazione del corrispettivo, che dovrà essere adempiuto dal cedente senza recare l'addebito dell'imposta. Qualora il contribuente minimo assuma la veste di cessionario dei beni in discorso, la fattura emessa nei suoi confronti in regime di reverse charge comporta l'obbligo di integrazione del documento e di versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

3. Decorrenza

Il *reverse charge* per le fattispecie in esame, ancorché introdotto dal citato articolo 1, comma 44 della legge finanziaria per il 2007, non ha ancora trovato applicazione in mancanza della preventiva autorizzazione del Consiglio UE (art. 395, Dir. 2006/112/CE), tenuto conto che dette operazioni non rientrano tra quelle per le quali il *reverse charge* è già autorizzato, in via generale, dalla normativa comunitaria (Cfr. articolo 199 Direttiva 2006/69/CE). Ciò, conformemente alla previsione dell'articolo 1, comma 45, della legge finanziaria per il 2007 secondo cui *“Le disposizioni di cui alle lettere b), c) e d) del sesto comma dell'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dal comma 44 del presente articolo, si applicano alle cessioni effettuate successivamente alla data di autorizzazione della misura ai sensi dell'articolo 27 della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977”*.

Sotto il profilo dell'entrata in vigore, la decisione di esecuzione del Consiglio del 22 novembre 2010, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 25 novembre 2010, stabilisce all'articolo 6 che *“Gli effetti della presente decisione decorrono dal giorno della notificazione. La presente decisione scade alla data di entrata in vigore delle norme dell'Unione che autorizzano tutti gli Stati membri ad adottare misure che derogano all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE, e al più tardi il 31 dicembre 2013”*.

Tanto premesso, ai fini dell'individuazione del momento di entrata in vigore dell'obbligo di *reverse charge* alle cessioni dei beni sopra individuati, occorre tenere presente la disposizione di cui all'articolo 3, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) secondo cui *“In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriamente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti”*.

In base alla disposizione da ultimo citata, l'entrata in vigore della nuova disciplina non può intervenire prima che siano decorsi sessanta giorni dal 25 novembre 2010, data di pubblicazione nella GUUE della decisione di esecuzione del Consiglio.

Considerato che il predetto termine di sessanta giorni costituisce un termine minimo a decorrere dal quale trovano applicazione le nuove disposizioni e in considerazione della necessità, per i contribuenti che operano nei settori interessati, di realizzare modifiche rilevanti nelle procedure gestionali e del fatto che alcuni dei soggetti tenuti ad applicare il sistema del *reverse charge*, in ragione delle dimensioni del volume d'affari, liquidano l'imposta per periodi trimestrali, si ritiene che – per le fattispecie in esame – il meccanismo dell'inversione contabile si renda applicabile alle cessioni effettuate – ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972 – a partire dal 1° aprile 2011.

In ultimo, si evidenzia che ai sensi dell'articolo 4 della menzionata decisione del Consiglio, la deroga è subordinata all'introduzione da parte dell'Italia “...di obblighi adeguati ed efficaci in materia di controllo e notifica per quanto concerne i soggetti passivi che cedono i beni a cui si applica l'inversione contabile a norma della presente decisione. In proposito, si fa presente che, considerato che le nuove disposizioni entreranno in vigore nel 2011, nella dichiarazione Modello Unico 2012 e nella dichiarazione annuale IVA 2012 saranno previsti dei campi specifici nei quali dare evidenza delle operazioni attive e passive aventi ad oggetto i beni in argomento.

4. Sanzioni

In caso di violazione degli obblighi connessi al meccanismo del *reverse charge* torna applicabile la disciplina sanzionatoria di cui al comma 9-bis dell'articolo 6 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 che prevede, tra l'altro, l'irrogazione di una sanzione amministrativa compresa tra il cento ed il duecento per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro a carico del cessionario che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, non assolve l'imposta – mediante il

meccanismo dell'inversione contabile – relativa all'acquisto dei beni in argomento (cfr. circolare n. 12 del 19 febbraio 2008, punti 10.1, 10.2 e 10.3)

Il citato comma *9-bis* dispone che la medesima sanzione sia applicabile al cedente che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento. In tali ipotesi, fermo restando l'obbligo del cessionario di regolarizzare l'omissione secondo la procedura di cui al comma 8 del citato articolo 6, si rammenta che sussiste una responsabilità solidale tra cedente e cessionario per il pagamento della sanzione e dell'imposta ai sensi del quarto periodo del comma *9-bis* in commento.

E', in ogni caso, applicabile la disposizione secondo cui qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario ovvero dal cedente, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, la sanzione amministrativa è pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta.

* * *

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA