

OGGETTO: L'ESTENSIONE DEL REVERSE CHARGE A CONSOLE DA GIOCO, TABLET PC, LAPTOP E ALLE SOCIETA' CONSORZIATE

Riferimenti: Art. 17, commi da 6 a 9, DPR n. 633/72;
 Art. 1, comma 128, Legge n. 2018/2015
 D.Lgs. n. 24/2016

Il Governo ha approvato un Decreto finalizzato al recepimento due Direttive comunitarie in materia di IVA che prevedono l'estensione del reverse charge alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop.

L'operatività delle nuove disposizioni ha natura temporanea in quanto il reverse charge è applicabile dal 2.5.2016 (60 giorni dall'entrata in vigore del Decreto) al 31.12.2018.

Merita evidenziare che nell'ambito della Finanziaria 2016 il reverse charge era stato esteso alle prestazioni rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio aggiudicatario di una commessa pubblica soggetta a split payment. L'efficacia di tale nuova disposizione è, però, subordinata all'autorizzazione UE che non è ancora stata rilasciata.

Nell'ambito del recepimento delle Direttive comunitarie n. 2013/42/UE e 2013/43/UE, disposto dalla Legge n. 154/2014, c.d. "Legge di delegazione europea 2013", il Governo ha approvato un Decreto Legislativo contenente **specifiche disposizioni "contro le frodi in materia di IVA"** che prevedono **l'applicazione (temporanea) del reverse charge a talune operazioni "a rischio frodi"** modificando l'art. 17, DPR n. 633/72 (ora intitolato "Debitori di imposta").

Con la pubblicazione sulla G.U. 3.3.2016, n. 52 del D.Lgs. n. 24/2016 le nuove fattispecie saranno **operative dal 2.5.2016** (60° giorno successivo all'entrata in vigore del Decreto).

Il Legislatore nell'ambito della Finanziaria 2016 ha introdotto, inoltre, una **nuova ipotesi** di applicazione del reverse charge, introducendo al comma 6 del citato art. 17 la **nuova lett. a - quater**).

LA NUOVA APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE

Al comma 6 del citato art. 17 sono apportate le seguenti modifiche:

- alla lett. b) è stato **soppresso il riferimento ai "loro componenti ed accessori"**. Il reverse charge è quindi limitato alle cessioni di telefoni cellulari soggetti alla tassa di Concessione Governativa ex art. 21 della Tariffa, DPR n. 641/72.

Va evidenziato che la previsione di cui alla citata lett. b) è operativa dall'1.4.2011 a seguito dell'autorizzazione concessa dal Consiglio UE con la Decisione 22.10.2010, n. 2010/710/UE.

Si ricorda che, come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 23.12.2010, n. 59/E e ribadito nella Risoluzione 31.3.2011, n. 36/E l'applicazione del reverse charge alla fattispecie in esame interessa **"le sole cessioni ... effettuate nella fase distributiva che precede il commercio al dettaglio"**;

- la lett. c) relativa alle **"cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori"** è sostituita con **"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"**.

Anche in tal caso va evidenziato che la previsione della nuova lett. c) limitatamente alle cessioni di **"dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, prima della"**

loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale” è già operativa dall’1.4.2011 a seguito della citata Decisione UE n. 2010/710/UE.

È opportuno che l’Agenzia delle Entrate intervenga a chiarire l’ambito oggettivo (individuazione puntuale dei beni) e soggettivo relativamente alla nuova fattispecie di reverse charge, precisando se il reverse charge è applicabile alla fase distributiva fino al commercio al dettaglio;

- sono **soppresses le lett. d) e d-quinquies**). Di conseguenza il reverse charge **non trova** applicazione alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere e alle cessioni di beni effettuate nei confronti della grande distribuzione.

A tal fine **va sottolineato che le 2 fattispecie non sono mai entrate in vigore** per la mancata autorizzazione della misura speciale di deroga da parte della Commissione UE.

In base al **nuovo comma 8** dell’art. 17 in esame, quanto previsto dalle **lett. b), c), d-bis), d-ter) e d-quater)** del comma 6 è **applicabile fino al 31.12.2018** (per le fattispecie di cui alle lett. d-bis, d-ter e d-quater l’applicazione fino al 31.12.2018 era già stata fissata dalla Finanziaria 2015).

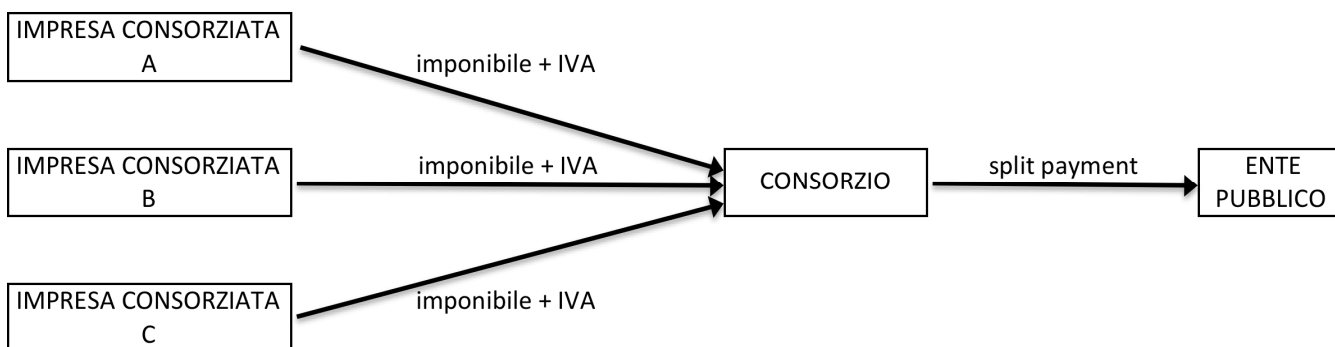
DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

In base all’art. 3 del Decreto in esame le nuove disposizioni sopra esaminate entrano in vigore il 3.3.2016. Tuttavia l’art. 2 **rinvia l’applicazione della nuova lett. c)** alle **operazioni effettuate dal 2.5.2016** (60° giorno successivo a quello di entrata in vigore del Decreto).

LA ULTERIORE NUOVA APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE

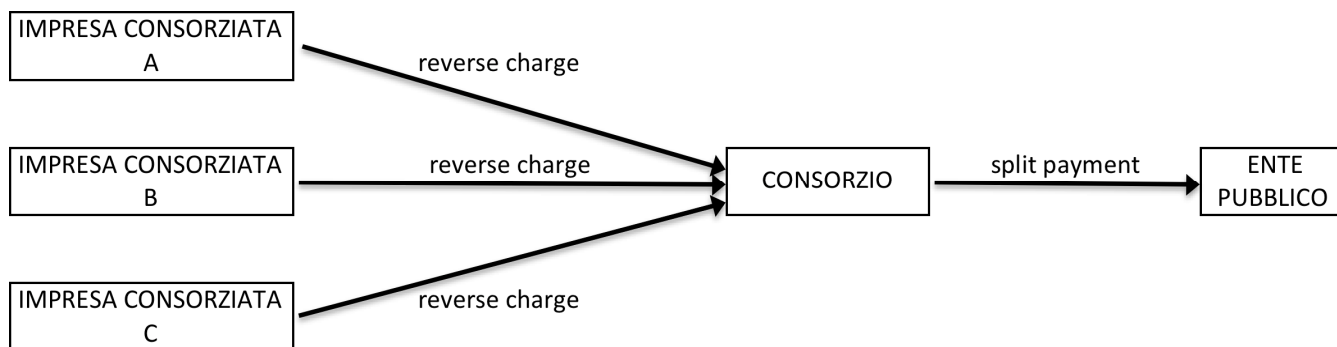
Nell’ambito della Finanziaria 2016, il comma 128 ha introdotto al comma 6 dell’art. 17, DPR n. 633/72, la **nuova lett. a-quater)** che estende il reverse charge anche alle **prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate** nei confronti del **consorzio aggiudicatario** di una commessa con un Ente pubblico al quale **il consorzio fattura con applicazione dello “split payment”** ex art. 17-ter, DPR n. 633/72.

Il rapporto imprese consorziate–consorzio affidatario di una commessa pubblica può essere così schematizzato:



In tale situazione il consorzio “accumula” un credito IVA nei confronti dell’Erario.

Con l’entrata in vigore dell’operatività della nuova previsione legislativa il predetto rapporto è così definito:



A seguito della nuova disposizione il consorzio avrà una posizione “neutra” nei confronti dell’Erario, mentre saranno le imprese consorziate ad “accumulare” un credito IVA verso l’Erario.

DECORRENZA DELLA NUOVA DISPOSIZIONE

L’efficacia di tale nuova disposizione è **subordinata all’autorizzazione da parte della UE**.

TABELLA RIEPILOGATIVA

Operazione soggetta a reverse charge ex art. 17, comma 6, DPR n. 633/72		Decorrenza	Fino al
a)	Prestazioni di servizi diversi di quelli di cui alla lett. 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	1.1.2007	---
a-bis)	Cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) dell’art. 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l’opzione per l’imposizione	26.6.2012 (*)	---
a-ter)	Prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici	1.1.2015	---
a-quater)	Prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio aggiudicatario di una commessa con un Ente pubblico al quale il consorzio applica l’IVA con lo “split payment”	Autorizzazione UE	---
b)	Cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa CC.GG. ex art. 21 della Tariffa, DPR n. 641/72	1.4.2011	31.12.2018

c)	Cessioni di microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale	1.4.2011	31.12.2018
	----- Cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop	2.5.2016	
d)	Cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere	Mancata autorizzazione UE	
d-bis)	Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra ex art. 3, Direttiva n. 2003/87/CE, trasferibili ex art. 12, Direttiva n. 2003/87/CE	1.1.2015	31.12.2018
d-ter)	Trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla Direttiva n. 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica	1.1.2015	31.12.2018
d-quater)	Cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art. 7-bis, comma 3, lett. a)	1.1.2015	31.12.2018
d-quinquies)	Cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari	Mancata autorizzazione UE	

(*) Il reverse charge era già applicabile dall'1.10.2007 alle cessioni di immobili strumentali ex art. 10, n. 8-ter, lett. d), DPR n. 633/72 (imponibilità per opzione). Dall'1.3.2008 l'applicazione del reverse charge è stata estesa alle cessioni di immobili strumentali di cui alla lett. b) del citato n. 8-ter (a soggetti con pro rata non superiore al 25%).

Si riporta di seguito il testo integrale del nuovo art. 17 del DPR 633/1972

Art. 17 - Debitore d'imposta

Versione in vigore dal 3.3.2016

1 L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.

2 Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

3 Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero

tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale e' comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Se gli obblighi derivano dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'articolo 21.

4 Le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

5 In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione «inversione contabile» e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 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 di cui all'articolo 25.

6 Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano 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 e' reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio e' 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 e' 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;

b) alle cessioni di 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 [...];

c) 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;

d) [...]

d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni; (16)

d-ter) ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica; (16)

d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a);

d-quinquies) [...]

7 Le disposizioni del quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base agli articoli 199 e articolo 199-bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, nonché in base alla misura speciale del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nei casi, diversi da quelli precedentemente indicati, in cui necessita il rilascio di una misura speciale di deroga ai sensi dell'articolo 395 della citata direttiva 2006/112/CE.

8 Le disposizioni di cui al sesto comma, lettere b), c), d-bis), d-ter) e d-quater), del presente articolo si applicano alle operazioni effettuate fino al 31 dicembre 2018.

9 Le pubbliche amministrazioni forniscono in tempo utile, su richiesta dell'amministrazione competente, gli elementi utili ai fini della predisposizione delle richieste delle misure speciali di deroga di cui all'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, anche in applicazione del meccanismo di reazione rapida di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva, nonché ai fini degli adempimenti informativi da rendere obbligatoriamente nei confronti delle istituzioni europee ai sensi dell'articolo 199-bis della direttiva 2006/112/CE.

A cura Studio Consulenti Associati – Ravenna

www.consulentiassociati.ra.it

La presente circolare contiene informazioni di carattere generale sugli argomenti trattati, che non sono da considerare esaustive o sufficienti al fine di adottare decisioni, né possono altresì essere sostitutive della consulenza professionale. Lo Studio Consulenti Associati non può essere ritenuto responsabile per eventuali danni derivanti da decisioni adottate o non adottate utilizzando le informazioni contenute nella presente circolare.