

Risposta n. 894/2021

OGGETTO: IVA - Regime di inversione contabile ex art. 17, comma 1, lett. c), DPR n. 633/1972 - Tablet PC e laptop - Chiarimenti su alcune specifiche fattispecie

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche la Società o l'Istante) svolge, tra l'altro, attività di commercio all'ingrosso e distribuzione, in Italia e all'estero, di elaboratori elettronici, loro componenti e prodotti connessi, telefoni cellulari e dispositivi mobili, nonché di e-readers, personal digital assistants (PDA) e dispositivi palmari, inclusi i loro accessori, componenti e prodotti correlati.

In particolare, la Società sottolinea che formano oggetto dell'attività di vendita i tablet PC e laptop rientranti nel codice di nomenclatura combinata "NC 8471 30 00".

Le vendite dei prodotti menzionati sono effettuate prevalentemente nei confronti della clientela nella fase distributiva che precede la vendita al dettaglio, piuttosto che nei confronti di imprese che li utilizzano direttamente per la propria attività ovvero che li acquistano per essere successivamente concessi in leasing o a noleggio.

Tanto premesso, la Società chiede chiarimenti in merito al corretto trattamento IVA applicabile alle fattispecie di seguito rappresentate.

1. Vendite effettuate nei confronti di clienti soggetti passivi utilizzatori finali dei beni.

La Società evidenzia che le è capitato, ricorrentemente, che alcuni clienti - soggetti passivi IVA - abbiano richiesto di acquistare tablet PC e laptop senza l'applicazione del reverse charge di cui all'articolo 17, sesto comma, lettera c), DPR n. 633/72, asserendo di essere gli utilizzatori finali dei beni oggetto di fornitura, sia nel caso in cui tali beni vengano utilizzati in proprio come beni strumentali, sia nel caso in cui tali beni vengano invece acquistati per essere concessi a terzi in leasing e/o a noleggio.

2. Vendite effettuate nei confronti di esportatori abituali a fronte di dichiarazione di intento.

La Società fa presente che vi sono casi in cui i clienti, qualificatisi "esportatori abituali" ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c, del DPR 633/72 ed avendo rilasciato in precedenza una generale dichiarazione d'intento di cui all'art. 8, comma 2, DPR n. 633/72, riferita a più operazioni, fino a concorrenza di un determinato importo complessivo, chiedono l'emissione della fattura in regime di non imponibilità di cui all'art. 8, comma 1, lettera c) in luogo del regime di inversione contabile di cui all'art. 17, comma 6, lett. c), DPR n. 633 del 1972.

3. Vendite effettuate nei confronti di enti della Pubblica Amministrazione (soggetti passivi IVA), nei cui confronti è applicabile il regime dello "split payment" di cui all'articolo 17-ter, DPR n. 633/1972.

La Società fa presente di effettuare cessioni di Tablet PC e Laptop nei confronti di enti della Pubblica Amministrazione che risultano essere soggetti passivi IVA con riguardo ad attività di natura commerciale da essi svolta, in aggiunta all'attività istituzionale priva dei requisiti di commercialità.

Con riferimento a tali cessioni di beni, alcuni Enti chiedono l'applicazione del regime dello split payment di cui all'articolo 17-ter, DPR n. 633/1972, a prescindere dalla circostanza che l'acquisto del bene sia destinato ad essere utilizzato nell'ambito

dell'attività commerciale piuttosto che nell'ambito dell'attività istituzionale.

Ciò posto, la Società, al fine di evitare i rischi derivanti dalla possibile errata applicazione dell'imposta ordinaria anziché mediante inversione contabile (o viceversa), chiede che venga chiarito il corretto regime IVA applicabile alle fattispecie sopra rappresentate.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che le operazioni di cui alla fattispecie n. 1 vadano assoggettate ad imposta secondo il meccanismo del reverse charge, considerato che: i) i cessionari (destinatari delle vendite della società istante) risultano soggetti passivi IVA e ii) intervengono nella catena di fornitura in una fase che precede il commercio al dettaglio e ciò a prescindere dalla destinazione d'uso di tali beni (i.e. rivendita o utilizzo come beni strumentali).

In proposito, la Società fa presente che la lettera c), sesto comma dell'articolo 17, del Decreto IVA stabilisce che il regime dell'inversione contabile si applica anche «alle cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop [omissis...]» (la disposizione era inizialmente valida fino al 31 dicembre 2018, poi prorogata fino al 30 giugno 2022).

In proposito, secondo la Circolare n. 21/E del 25 maggio 2016, i prodotti soggetti al particolare regime sono i seguenti: console da gioco (NC 9504 50 00); tablet PC (NC 8471 30 00); laptop (NC 8471 30 00). Per individuare i predetti beni non rileva tanto la denominazione "commerciale" quanto la circostanza che si tratti di beni della stessa qualità commerciale, aventi le stesse caratteristiche tecniche e lo stesso codice di Nomenclatura Combinata (NC).

In proposito, la Società richiama numerosi documenti di prassi, tra cui la Circolare n. 59/E del 2010 e la Risoluzione n. 36/E del 2011, che, relativamente ai telefoni cellulari, precisano che il meccanismo dell'inversione contabile trova applicazione per le sole cessioni dei beni effettuate nella fase distributiva che precede

il commercio al dettaglio. Inoltre, con la Circolare n. 21/E del 2016, è stato precisato (v. § 2.1) *"che per le cessioni di beni in argomento che si verificano in tutte le fasi di commercializzazione precedenti la vendita al dettaglio, il soggetto destinatario della cessione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, è obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente"*. La Risoluzione n. 36/E del 2011 ha, inoltre, chiarito che *"non sussiste l'obbligo da parte del cedente di acquisire specifica attestazione e/o dichiarazione da parte del cessionario in ordine allo status di utilizzatore finale, ancorché soggetto passivo IVA"*. Da ultimo, la società, a sostegno della soluzione interpretativa proposta, richiama anche la risposta ad interpello n.

Con riferimento alla fattispecie n. 2, la Società richiama quanto affermato con il principio di diritto n. 14 del 9 aprile 2019 proprio in merito al regime di non imponibilità ai fini IVA previsto per gli esportatori abituali, secondo cui il reverse charge, misura antifrode, prevale rispetto al regime di non imponibilità IVA, regolamentato dall'articolo 8, comma 1 del DPR n. 633/1972, che consente agli imprenditori qualificati come esportatori abituali di acquistare beni e servizi senza pagare l'IVA al fornitore nell'ambito del plafond costituito nell'anno precedente. La Società, a sostegno della propria soluzione interpretativa, richiama altresì la Circolare n. 14/E del 2015.

Con riferimento alla fattispecie n. 3, la Società ritiene che, nel caso in cui l'acquisto del bene venga effettuato dalla Pubblica Amministrazione, soggetto passivo d'imposta, la cessione dovrà essere fatturata in applicazione del regime di inversione contabile di cui all'articolo 17, comma 1, lett. c), DPR n. 633/1972. L'inapplicabilità dello split payment in caso di operazioni rientranti nelle fattispecie riconducibili all'applicazione del reverse charge viene peraltro confermata dalla stessa Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 15/E del 2015.

Dubbi possono tuttavia sorgere nel caso in cui un Ente della Pubblica Amministrazione svolga la sua attività sia nella sfera commerciale in qualità di soggetto passivo IVA, sia nella sfera istituzionale non commerciale. In tali casi, ad

avviso della scrivente, come anche chiarito nella citata Circolare, sarà compito dell'Ente pubblico, al fine di dare certezza al regime IVA applicabile, comunicare al fornitore che l'acquisto viene effettuato nell'ambito dell'attività commerciale, assoggettabile quindi al regime del *reverse charge* di cui all'articolo 17, comma 1, lett.c), oppure che i beni acquistati sono destinati ad essere utilizzati nell'ambito della sfera istituzionale e quindi assoggettabile al regime dello split payment di cui all'articolo 17-ter, fermo restando che, in mancanza di precise indicazioni da parte dell'Ente pubblico, il fornitore applicherà il regime dell'inversione contabile stante la sua prevalenza rispetto allo split payment secondo le norme generali.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il D.lgs. 11 febbraio 2016, n. 24, adottato in attuazione delle Direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE del Consiglio del 22 luglio 2013, ha modificato l'art. 17 del DPR 26 ottobre 1972 n. 633.

In particolare, l'articolo 1, comma 1, lett. a), del citato D.lgs. 11 febbraio 2016, n. 24, ha modificato la rubrica dell'art. 17 del DPR 26 ottobre 1972 n. 633, che ora fa riferimento al "*debitore d'imposta*". Le lettere da a) a d) del citato articolo 1 hanno modificato il contenuto dell'articolo 17, sesto comma, del DPR 26 ottobre 1972 n. 633, che individua le operazioni soggette al meccanismo dell'inversione contabile, c.d. "*reverse charge*".

Nel dettaglio, il D.lgs. 11 febbraio 2016, n. 24, ha sostituito la lett. c) che adesso fa 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*". La nuova disposizione ha avuto una portata innovativa nella parte in cui ha esteso, a decorrere dal 2 maggio 2016, il "*reverse charge*" alle cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop.

Ciò premesso, con riferimento ai quesiti rappresentati, si fa presente quanto segue.

1. Vendite effettuate nei confronti di clienti soggetti passivi utilizzatori finali dei beni.

L'articolo 17, sesto comma, lett. c), del DPR 26 ottobre 1972 n. 633 prevede l'applicazione del meccanismo "reverse charge" 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"*.

Tale disposizione trova fondamento nell'art. 199-bis della Direttiva 2006/112 CE del 28 novembre 2006 del Consiglio, in base alla quale, fino al 30 giugno 2022, gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le operazioni ivi indicate, tra cui, alla lett. h), *le "cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop"*.

La ratio della norma è di evitare il diffondersi delle frodi IVA, soprattutto in alcuni specifici settori considerati più a rischio, prevedendo, in deroga alle modalità ordinarie di applicazione dell'imposta, che, per tali operazioni, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.

Il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse charge) comporta, dunque, che 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 DPR n. 633 del 1972 e con l'indicazione della norma che prevede l'applicazione del reverse charge (art. 17, sesto comma, lett. c) del DPR 26 ottobre 1972 n. 633); il cessionario (soggetto passivo d'imposta), a sua volta, dovrà integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e annotarla nei registri contabili, secondo quanto previsto dagli artt. 23, 24 e 25 del DPR 26 ottobre 1972 n. 633.

In proposito, preme inoltre rilevare che la Circolare del 25 maggio 2016 n. 21/E

ha precisato che *"l'obbligo del meccanismo dell'inversione contabile alle fattispecie in esame, (...) 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 del 23 dicembre 2010 e la Risoluzione n. 36/E del 31 marzo 2011. (...) 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"*.

Posto quanto sopra, sulla base della disposizione unionale e della norma interna in materia di reverse charge, con finalità antifrode, nonché sulla base dei chiarimenti forniti nei documenti di prassi dell'amministrazione finanziaria, sopra richiamati, qualora il cessionario sia un soggetto passivo, sarà quest'ultimo a dover assolvere l'imposta. Non sono previste eccezioni e/o integrazioni rispetto alla regola generale, nè tantomeno la norma introduce una qualunque facoltà e/o obbligo di verifica da parte del cedente rispetto allo specifico utilizzo del bene da parte del cessionario del bene, come, peraltro, espressamente chiarito dalla risoluzione n. 36/E del 2011, sopra citata, secondo cui *"non sussiste l'obbligo da parte del cedente di acquisire specifica attestazione e/o dichiarazione da parte del cessionario in ordine allo status di utilizzatore finale, ancorché soggetto passivo IVA"*.

2. Vendite effettuate nei confronti di esportatori abituali a fronte di dichiarazione di intento.

Con riferimento alle vendite effettuate nei confronti di esportatori abituali a fronte di lettere di intento, la Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 ha chiarito che *"In merito all'applicazione della disciplina relativa agli acquisti senza pagamento dell'imposta, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del DPR n. 633 del 1972, (...), qualora la lettera di intento inviata dall'esportatore abituale sia emessa con riferimento ad operazioni assoggettabili al meccanismo dell'inversione contabile, di cui all'articolo 17, comma 6, del medesimo DPR n. 633, relativamente a tali*

operazioni troverà applicazione la disciplina del reverse charge, che, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria.

Tali operazioni, pertanto, dovranno essere fatturate ai sensi dell'articolo 17, comma 6, del DPR n. 633 del 1972 e non ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), del medesimo DPR n. 633. Conseguentemente, per tali operazioni non potrà essere utilizzato il plafond.

Può verificarsi, inoltre, il caso di un esportatore abituale che riceva dai fornitori delle fatture ove non sia facile scindere (anche per ragioni di formulazione del contratto) la parte soggetta al regime del reverse charge da quella soggetta all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie. In tali ipotesi, in presenza di un unico contratto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte soggette all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla scomposizione dell'operazione oggetto del contratto, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del reverse charge".

Il documento di prassi, sopra richiamato, ha chiarito, dunque, che il meccanismo dell'inversione contabile, attesa la natura antifrode, costituisce la regola prioritaria, prevalendo rispetto al regime di non imponibilità previsto per gli esportatori abituali. Tali conclusioni si applicano, conseguentemente, anche nel caso in esame, con riferimento alle cessioni di tablet PC e laptop effettuate dalla Società nei confronti di cessionari esportatori abituali.

3. Vendite effettuate nei confronti di enti della Pubblica Amministrazione (soggetti passivi IVA), nei cui confronti è applicabile il regime dello "split payment" di cui all'articolo 17-ter, DPR n. 633/1972.

Con riferimento alle vendite effettuate nei confronti di enti della Pubblica Amministrazione (soggetti passivi IVA), in ordine al rapporto tra la disciplina dello "split payment" e del "reverse charge", la Circolare n. 15/E del 13 aprile 2015 ha precisato che *"Sono esclusi dall'ambito applicativo della scissione dei pagamenti, per*

espressa previsione normativa, gli acquisti per i quali l'ente è "debitore d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto".

Si tratta delle fattispecie di c.d. reverse charge in cui la veste di debitore d'imposta non è attribuita, come di regola, a colui che cede il bene o presta il servizio, bensì al cessionario o al committente, ai quali, dunque, non viene addebitata (in rivalsa) alcuna imposta, da parte di colui che ha compiuto l'operazione imponibile. In tali casi, sorge un debito IVA direttamente in capo alla Pubblica Amministrazione, soggetto passivo acquirente, per i beni o servizi destinati alla sfera commerciale".

Pertanto, qualora l'acquisto del bene venga effettuato dall'Ente della Pubblica Amministrazione in qualità di soggetto passivo d'imposta e l'operazione rientri in una delle fattispecie riconducibili nell'ambito applicativo del reverse charge, non si applica la disciplina della scissione dei pagamenti.

La Circolare n. 15/E del 2015 ha altresì precisato che *"i beni e servizi siano destinati dalla PA in parte alla sfera commerciale e in parte alla sfera istituzionale non commerciale, per la cui attività l'amministrazione acquirente non riveste quindi la qualifica di soggetto passivo IVA. (...), la PA dovrà comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata con criteri oggettivi, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del reverse charge. Alla quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale non commerciale tornerà applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti".*

Tanto premesso, è senza dubbio onere dell'Ente della Pubblica Amministrazione, al fine della corretta applicazione dell'imposta, comunicare al fornitore che l'acquisto viene effettuato nell'ambito dell'attività commerciale, assoggettabile quindi al regime del *reverse charge* di cui all'articolo 17, sesto comma, lett.c), del DPR 633 del 1972 oppure che i beni acquistati sono destinati ad essere utilizzati nell'ambito della sfera istituzionale e, quindi, assoggettabile al regime dello split payment di cui all'articolo 17-ter del DPR n. 633 del 1972.

(firmato digitalmente)