

RISOLUZIONE N. 36/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 31 marzo 2011

OGGETTO: Consulenza giuridica – Reverse charge cessione di telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato

Con istanza di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

Quesito

L'Associazione ALFA chiede chiarimenti in merito all'applicabilità del meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse charge), disciplinato dall'articolo 17, comma 6, lett. b) e c) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, alle cessioni di:

- 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 consumo finale.

Soluzione interpretativa prospettata

A.1 cessioni di telefoni cellulari - profili soggettivi.

Si chiede conferma che:

- 1) ai fini della determinazione dell'area di esclusione dal reverse charge debba farsi riferimento alla posizione soggettiva dell'acquirente quale utilizzatore finale, ancorché titolare di partita IVA, e conseguentemente

2) che venga chiarito che sono esclusi dall'applicazione del reverse charge i clienti soggetti passivi IVA (c.d. clienti business) utilizzatori finali dei telefoni cellulari e ciò indipendentemente dalle modalità con le quali si perfeziona la cessione (commercio al dettaglio, commercio elettronico, vendita a distanza, vendita con consegna a domicilio, vendita tramite agenti etc.).

A.2 cessioni telefoni cellulari - profili oggettivi.

Si chiede di precisare che:

- 1) per “telefoni cellulari” devono intendersi quei dispositivi potenzialmente atti a connettersi alla rete mobile per mezzo di una c.d. “sim voce” la cui funzione primaria/principale sia quella di permettere di fruire di servizi di fonia in mobilità;
- 2) gli accessori dei telefoni cellulari (e.g. caricabatterie, auricolare e quant'altro) debbano essere assoggettati alla nuova disciplina nel caso di cessione unitamente al telefono cellulare ai sensi dell'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972 e non lo debbano se ceduti separatamente.

B.1 Cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrale di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale - profili soggettivi.

Si chiede di precisare che il regime di reverse charge si applica alle cessioni fatte a soggetti passivi che acquistano tali beni per la successiva rivendita mentre non si applica alle cessioni poste in essere nei confronti di soggetti passivi che provvedono alla loro installazione/assemblaggio.

B.2 Cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrale di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale - profili oggettivi.

Si chiede di precisare che sono escluse dall'applicazione del regime di inversione contabile le cessioni di:

- prodotti già assemblati quali ad esempio personal computer, laptop, notebook, in quanto trattasi di prodotti finiti;
- componenti destinati ad essere installati in apparati non qualificabili come personal computer quali, ad esempio, server aziendali, impianti di rete di telefonia ecc.;
- componenti utilizzati nell'ambito di contratti di manutenzione, ove vadano a sostituire/integrare quelli presenti in prodotti "finiti", in quanto trattasi di vendite comunque ancillari al servizio principale prestato.

Inoltre, si chiede di precisare che nell'ambito oggettivo di applicazione del reverse charge rientrano i componenti di personal computer ai quali si riconducono i concetti di dispositivi a circuito integrato, quali ad esempio, la memoria fissa (hard disk) dei personal computer, la memoria di accesso casuale (RAM), il processore/CPU (Nomenclatura Combinata/Commodity Code 8542-3190-00 - é così definito nella Circolare UK 08/2007 par. 2.3 (computer chips); tale circolare UK espressamente esclude anche le schede madri (motherboard)).

C. Profili procedurali.

Sotto il profilo procedurale l'Associazione istante chiede di precisare che:

- il reverse charge non si applica a note di credito riferite a fatture emesse anteriormente all'entrata in vigore dell'applicazione del regime di inversione contabile;
- la facoltà di emissione di note di credito successivamente all'entrata in vigore della disciplina del reverse charge, con riferimento alle fattispecie oggetto della presente istanza, competa al cessionario sotto la propria responsabilità nei casi e nei termini consentiti;
- nel caso in cui la cessione assoggettabile a reverse charge sia effettuata nei confronti di soggetto identificato ai fini IVA in Italia, tale cessionario, in quanto soggetto passivo in Italia, debba assolvere gli adempimenti imposti dall'inversione contabile;

- il reverse charge sia applicabile anche nei passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione dei contratti di commissione di cui all'art. 2, comma 2, n. 3), del DPR n. 633 del 1972;
- vengano precisate le informazioni che dovranno essere riportate in dichiarazione IVA con riferimento alle operazioni soggette al regime di reverse charge;
- se sussista un obbligo (od onere) da parte del cedente di acquisire specifica attestazione e/o dichiarazione da parte del cessionario in ordine rispettivamente allo status di utilizzatore finale, ancorché soggetto passivo IVA.

In conclusione, l'associazione istante, in considerazione delle sopra esposte incertezze interpretative nonché delle complessità connesse all'adeguamento dei sistemi operativi/gestionali e delle procedure informatiche alle modifiche normative in argomento, chiede una proroga dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui all'articolo 17, comma 6, lett. b) e c) del DPR n. 633 del 1972.

Parere dell'Agenzia delle entrate

Con Decisione di esecuzione del Consiglio dell'Unione Europea del 22 novembre 2010, n. 2010/710/UE, 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, 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.

Al riguardo, con circolare n. 59 del 23 dicembre 2010 sono stati forniti primi chiarimenti in ordine all'ambito applicativo e decorrenza dell'obbligo di inversione contabile alle fattispecie predette.

Ciò posto, in ordine ai quesiti esposti dall'Associazione istante si rappresenta quanto segue.

A.1 cessioni di "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 - profili soggettivi.

Con la predetta circolare n. 59 del 2010 è stato già precisato 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”*. Ciò, conformemente alla “ratio” della menzionata decisione del Consiglio 2010/710/UE secondo cui *“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”*.

Al riguardo, si precisa che, ai fini dell'applicazione dell'obbligo di reverse charge in argomento, il riferimento al commercio al dettaglio deve intendersi finalizzato a individuare i soggetti che esercitano attività di commercio al minuto e attività assimilate di cui all'articolo 22 del DPR n. 633 del 1972. Ne consegue che sono escluse dall'obbligo di reverse charge le cessioni dei beni in argomento effettuate da *“commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante”*. Ciò in quanto, in tali ipotesi, le cessioni dei

beni in argomento sono, di regola, effettuate direttamente a cessionari - utilizzatori finali dei beni, ancorché soggetti passivi IVA.

L'esclusione dall'obbligo di reverse charge torna, altresì, applicabile anche a soggetti diversi da quelli di cui all'articolo 22 del DPR n. 633 del 1972 che, tuttavia, effettuano le cessioni dei beni in argomento direttamente a cessionari-utilizzatori finali. Tale circostanza, ad avviso della scrivente, può ritenersi sussistere esclusivamente nelle ipotesi in cui la cessione del telefono cellulare sia accessoria alla fornitura del c.d. "traffico telefonico" (per la quale trova applicazione l'ordinaria modalità di fatturazione con rivalsa dell'imposta).

E' evidente, infatti, che in tali ipotesi la cessione del "telefono cellulare" è effettuata non per la successiva rivendita dello stesso a terzi ma costituisce il mezzo per consentire al cessionario-utilizzatore finale la fruizione del servizio di c.d. traffico telefonico. Ciò, anche nelle ipotesi in cui nell'ambito del medesimo rapporto principale di cessione del traffico telefonico siano ceduti all'utente (titolare di una o più SIMCARD) più "telefoni cellulari" che appaiono, ragionevolmente, riconducibili ad un rapporto di accessorietà con l'operazione principale di cessione del traffico telefonico. Circostanza che, ad avviso della scrivente, può ritenersi sussistente quando il numero dei telefoni cellulari ceduti non ecceda di oltre il 10 per cento il numero delle SIMCARD cedute all'utente del rapporto contrattuale principale di cessione del traffico telefonico. Si considera, comunque, accessoria alla fornitura del c.d. traffico telefonico anche la cessione di telefoni cellulari effettuata in sostituzione di altri telefoni già ceduti nell'ambito del medesimo rapporto principale di fornitura del c.d. traffico telefonico.

A.2 cessioni di 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 - profili oggettivi.

Ai fini dell'individuazione dei beni oggetto dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile occorre avere riguardo alla definizione

contenuta nella decisione di autorizzazione del Consiglio dell'UE secondo cui il reverse charge si applica alle cessioni di *“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”*. Il riferimento ai “telefoni cellulari” fa ritenere che l’ambito oggettivo di applicazione del reverse charge riguardi quei dispositivi la cui funzione principale sia quella di permettere di fruire dei servizi di fonia in mobilità.

Si precisa, altresì, che il reverse charge non torna applicabile alle cessioni dei componenti ed accessori dei “telefoni cellulari”. Al riguardo, si evidenzia che la disposizione di cui all’articolo 17, comma 6, lett. b), del D.P.R. n. 633 del 1972 – che fa riferimento alle *“cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni (...) nonché 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. b), trova applicazione solo per la parte che si riferisce ai dispositivi riconducibili al concetto di “telefono cellulare” così come descritto nella decisione di autorizzazione del Consiglio.

Gli accessori e componenti dei telefoni cellulari che risultano ceduti nel quadro dell’operazione principale di cessione del telefono cellulare, al fine di completare o integrare quest’ultima, devono comunque essere assoggettati, ai fini Iva, al medesimo trattamento fiscale previsto per l’operazione principale, ai sensi dell’articolo 12, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui le *“...prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e sue spese, non sono soggetti autonomamente all’imposta nei rapporti fra le parti dell’operazione principale”*.

B.1 cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale - profili soggettivi.

Con la richiamata circolare n. 59/E del 2010 è stato chiarito che *“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 nel territorio dello Stato, è obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente”*.

Ciò posto, si osserva che il reverse charge per i dispositivi a circuito integrato si applica a tutte le cessioni dei predetti beni prima della loro installazione in beni destinati al consumo finale indipendentemente dalla circostanza che il cessionario abbia eventualmente intenzione di provvedere, successivamente all'acquisto, all'installazione/assemblaggio dei beni su prodotti (anche in esecuzione di una prestazione di servizi di riparazione e manutenzione) destinati al consumo finale.

Ne consegue che il cessionario - soggetto passivo d'imposta - che acquista dispositivi a circuito integrato si rende debitore dell'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile. Il cessionario, a sua volta, emetterà una fattura senza applicazione dell'imposta quando opererà la successiva cessione dei componenti in discorso, mentre utilizzerà l'ordinaria modalità di fatturazione quando cederà un bene complesso, nel quale il componente si è incorporato o quando renderà una prestazione di servizi (es. riparazione) per la quale ha utilizzato il dispositivo.

B.2 cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale - profili oggettivi.

Con circolare n. 59/E del 2010 è stato già precisato 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”.

Ne consegue che il meccanismo dell’inversione contabile, quanto attiene al profilo oggettivo, si applica alla cessione di tutti i “dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione”, ivi comprese le cessioni di beni destinati ad essere installati in apparati analoghi ai personal computer, quali ad esempio i server aziendali.

In proposito, giova evidenziare che il riferimento contenuto nella decisione di autorizzazione del Consiglio ai “microprocessori e unità centrali di elaborazione” appare esemplificativo e, pertanto, si è dell’avviso che ricadano nell’ambito applicativo del reverse charge anche quei dispositivi comunque riconducibili ai concetti di “Circuiti integrati elettronici” di cui al codice NC 8542 3190 00 della nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune di cui allegato I del Regolamento CEE) n. 2658/87 del Consiglio.

C. Profili procedurali.

Si osserva che nel caso di rettifica degli imponibili o dell’imposta - in aumento o in diminuzione - il meccanismo dell’inversione contabile torna applicabile alle note di variazione di cui all’articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 sempre che l’operazione principale cui si riferisce la variazione sia stata anch’essa soggetta al meccanismo dell’inversione contabile.

Ne consegue che per la rettifica dell’imponibile o dell’imposta delle cessioni dei beni in argomento effettuate prima del 1° aprile 2011 - data di entrata in vigore dell’obbligo di reverse charge - non torna applicabile il meccanismo dell’inversione contabile.

Per le rettifiche degli imponibili e dell'imposta di operazioni effettuate a decorrere dal 1° aprile 2011 occorrerà, invece, anche per le note di variazione, applicare il meccanismo dell'inversione contabile.

Ciò comporta che l'obbligo/facoltà di rettifica in aumento/diminuzione dell'imposta deve intendersi posto in capo al cessionario - debitore dell'imposta in luogo del cedente - sotto la propria responsabilità nei casi e nei termini consentiti dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972. Conseguentemente, il cedente deve provvedere all'annotazione negli appositi registri della variazione rettificando l'imponibile originario.

Sotto il profilo oggettivo-procedurale, si conferma che 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 ancorché non residente nel territorio dello Stato ma identificato ai fini IVA in Italia è obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente.

Si conferma, altresì, che il reverse charge alle fattispecie in esame è applicabile anche nei passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione di cui all'articolo 2, comma 2, n. 3), del DPR n. 633 del 1972, secondo cui costituiscono cessioni di beni i *“i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione”*.

In ultimo, come evidenziato nella circolare n. 59/E del 2010, ai sensi dell'articolo 4 della menzionata decisione del Consiglio, la deroga di cui all'articolo 17, comma 6, lett. c) e d) 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". Al riguardo, giova evidenziare che i modelli dichiarativi attualmente vigenti già prevedono - per le altre fattispecie soggette all'obbligo di reverse charge di cui all'art. 17 del DPR n. 633 del 1972 - l'indicazione in appositi quadri (VE e VJ) della dichiarazione delle operazioni effettuate dai contribuenti interessati in regime di reverse charge.

Si chiarisce, infine, 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.

Giova in ultimo, rammentare, come già evidenziato dalla circolare n. 59/E del 23 dicembre 2010, che la violazione dell'obbligo di inversione contabile comporta, per il cedente che abbia irregolarmente addebitato l'imposta, l'applicazione della disciplina sanzionatoria di cui all'articolo 6, comma 9-bis, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

IL DIRETTORE CENTRALE