

## ***Cessione di pc, console e microprocessori: quando opera l'esonero soggettivo dal reverse charge***

L'applicazione del regime del "reverse charge" previsto all'[articolo 17, commi 5 e 6, D.P.R. 633/1972](#) pone alcune riflessioni concernenti **il profilo soggettivo dell'istituto**.

Il regime in parola trova fondamento nell'[articolo 199 bis della Direttiva 2006/112/CE](#), ai sensi del quale è concessa facoltà agli Stati membri di introdurre **un meccanismo di applicazione dell'Iva, alternativo a quello tradizionale, che identifica nel soggetto passivo destinatario della cessione l'operatore tenuto all'assolvimento dell'Iva**, in deroga al principio generale secondo cui, ad essere debitore d'imposta nei confronti dell'Erario, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi.

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta dunque **che il destinatario della cessione, qualora qualificabile soggetto passivo ai fini Iva, sia tenuto all'assolvimento dell'imposta in luogo del cedente/prestatore**.

In ossequio al richiamato meccanismo:

- il **cedente dei beni e dei servizi emette fattura senza addebito d'imposta**, con l'indicazione della norma che prescrive l'applicazione del *reverse charge*;
- il **cessionario integra la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta**, procedendo ad annotarla nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi e, ai fini della detrazione, nel registro degli acquisti.

Il rovesciamento dell'obbligo di versamento in capo al committente/cessionario risponde a **finalità antifrode**: segnatamente, prevenire l'evasione provocata dall'omesso versamento dell'imposta addebitata in fattura al cedente e dalla corrispondente detrazione da parte dell'acquirente.

A tal proposito, l'Italia è stata autorizzata a derogare al sistema tradizionale basato sulla rivalsa-detrazione **con riferimento ad alcuni settori particolarmente esposti al rischio di fenomeni fraudolenti, assoggettando le relative operazioni al regime di reverse charge "interno"**.

Tra le prestazioni interessate dal regime derogatorio figurano anche le **"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"**, menzionate all'articolo 17, comma 6, lett. c) del [Decreto Iva](#).

Tali operazioni meritano un'**analisi dei profili soggettivi della fattispecie, alla luce delle ultime interpretazioni che vertono sulla definizione di utilizzo finale del bene**.

Il regime del *reverse charge* trova applicazione nell'ambito delle operazioni "b2b". Più precisamente, **sono attratte al perimetro di applicazione del regime le sole cessioni dei beni effettuate nelle fasi distributive che precedono il commercio al dettaglio**

Pertanto, l'impiego dei beni acquistati per **finalità diverse dal consumo diretto**, nell'ambito di un processo intermedio di lavorazione, trasformazione e commercializzazione, fa scattare l'applicazione dell'inversione contabile (**Corte di Cassazione, ordinanza n. 20223/2021**).

Viceversa, nelle transazioni a valle della catena di vendita, ovvero **nelle cessioni contigue al consumatore finale, opera il regime ordinario**, anche in virtù del fatto che il commercio al dettaglio è, di regola, caratterizzato *"da una frequenza tale da rendere particolarmente onerosa l'osservanza dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile in ragione della qualità di soggetto passivo del cessionario-cliente"*

Tuttavia, permangono dubbi in ordine alle condizioni soggettive che giustificano l'esonero **dal meccanismo di reverse charge**.

Secondo alcuni, ciò che rileva ai fini dell'esonero **non sarebbe la natura giuridica del committente/cessionario (soggetto passivo iva o consumatore finale), bensì la destinazione del bene a finalità diverse dalla commercializzazione (utilizzo diretto)**.

È il caso, a titolo esemplificativo, del rivenditore di PC che acquisti un *laptop* per finalità di utilizzo diretto, anziché per rivenderlo.

Tale tesi, tuttavia, **non trova pieno accoglimento da parte dell'Agenzia delle Entrate**.

L'Amministrazione, nel delineare il perimetro di applicazione del regime, sembra infatti svincolarsi dalla nozione di utilizzatore finale e **concentrarsi sullo stadio di commercializzazione in cui si colloca la transazione**, effettuando una netta distinzione a seconda della metodologia di vendita dei beni.

**In particolare, nelle ipotesi specifiche di vendita al dettaglio**, si presume che la vendita sia rivolta al consumatore finale: nella [risoluzione AdE 36/E/2011](#) viene infatti riconosciuta l'esclusione del *reverse charge* **nelle cessioni di beni effettuate da soggetti che esercitano attività di commercio al minuto e attività assimilate** ex articolo 22 [D.P.R. 633/1972](#), **nei confronti di cessionari-utilizzatori finali dei beni, "ancorchè soggetti passivi Iva"**.

Nelle fasi di commercializzazione che precedono la vendita al dettaglio parrebbe invece rilevare la qualifica giuridico-formale del cessionario, a nulla rilevando la circostanza che il soggetto passivo Iva dichiari il proprio status di utilizzatore finale del bene. Ciò implica che l'esclusione del regime speciale in funzione delle caratteristiche soggettive del cessionario non è riconosciuta se non nel caso in cui il cessionario sia un **operatore non soggetto passivo** d'imposta ai fini dell'Iva.

È quanto si ricava da una recente istanza di interpello presentata da un distributore di prodotti IT, ivi compresi *tablet, laptop* e *console* da gioco.

Nella [risposta n. 643/2021](#) viene appunto esaminata la soluzione prospettata dall'istante che, pur non essendo un dettagliante, ritiene che l'applicazione del *reverse charge* debba essere valutata in funzione delle richieste dei cessionari e dall'uso che questi ne faranno del bene acquistato, indipendentemente dalla veste giuridica del soggetto cessionario.

Tale soluzione non è stata condivisa dall'Agenzia che, di fatto, ha negato qualsiasi ipotesi di valutazione dell'applicabilità del regime in funzione della (dichiarata) destinazione d'uso del bene.

Da una lettura combinata dei documenti di prassi, parrebbe dunque coesistere un **duplice criterio soggettivo da adottare nella scelta del trattamento Iva appropriato**.

Nello specifico, la cessione di *console* da gioco, *tablet* PC e *laptop*, di dispositivi a circuito integrato, qualora venga effettuata dal commerciante al dettaglio, è soggetta al regime ordinario, a prescindere dallo status giuridico del committente; se è posta in essere da un operatore diverso dal commerciante al dettaglio, è soggetta a *reverse charge* se il cliente è soggetto passivo d'imposta; al regime ordinario, qualora il cliente non sia un soggetto passivo d'imposta.