Analisi e commenti

Reverse charge: rassegna ragionata di giurisprudenza Ue e nazionale - 2

13 Luglio 2017

La normativa nazionale ne prevede l'introduzione d'urgenza per specifiche operazioni, quale misura speciale di reazione rapida alle frodi di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva

Thumbnail Image not found or type unknown Il regime del *reverse charge* si applica alle fattispecie espressamente previste dalla normativa dell'Unione europea ovvero autorizzate, in deroga, dagli organismi dell'Unione europea su richiesta dei singoli Stati membri Ue, ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112.

Normativa dell'Unione europea

La normativa dell'Unione europea individua espressamente le fattispecie riguardo alle quali torna applicabile il *reverse charge*. In generale, tali fattispecie possono, in via esemplificativa, suddividersi in ragione della natura permanente, temporanea o d'urgenza che giustifica l'adozione del *reverse charge* in deroga al meccanismo ordinario di applicazione dell'Iva.

Reverse charge permanente

Nelle ipotesi di *reverse* permanente sono ricomprese le seguenti fattispecie previste dalla direttiva 2006/112:

- cessione di beni o prestazione di servizi imponibile effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'Iva (articolo 194)
- prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari,

considerata cessione di beni (articolo 199, lettera a)

- messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari (articolo 199, lettera b)
- cessioni di beni immobili, esenti da Iva, qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione (articolo 199, lettera c)
- cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate operazioni di cui all'allegato VI della direttiva 2006/112 (articolo 199, lettera d)
- cessioni di beni dati in garanzia da un soggetto passivo a un altro soggetto passivo (articolo 199, lettera e)
- cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà a un cessionario che esercita tale diritto (articolo 199, lettera f)
- cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto (articolo 199, lettera g)
- operazioni specifiche concernenti l'oro da investimento tra un soggetto passivo operante su un mercato dell'oro regolamentato e un altro soggetto passivo non operante su tale mercato (articolo 198, paragrafo 2; articolo 199, paragrafo 1, lettera d).

Reverse charge temporaneo fino al 31 dicembre 2018

La direttiva 2006/112 prevede che, fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni, gli Stati membri possono stabilire, previa informazione resa al Comitato Iva, che il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

- trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definiti all'articolo 3 della direttiva 2003/87/Ce del 13 ottobre 2003 e di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla predetta direttiva (articolo 199-bis, lettere a e b)
- 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 (articolo 199-bis, lettera c)

- cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale (articolo 199-bis, lettera d)
- cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore (articolo 199-bis, lettera e)
- cessioni di certificati relativi a gas ed energia elettrica (articolo 199-bis, lettera f)
- prestazioni di servizi di telecomunicazione (articolo 199-bis, lettera g)
- cessioni di console di gioco, tablet Pc e laptop (articolo 199-bis, lettera h)
- cessioni di cereali e colture industriali, fra cui semi oleosi e barbabietole, che non sono di norma destinati al consumo finale senza aver subito una trasformazione (articolo 199-bis, lettera i)
- cessioni di metalli grezzi e semilavorati, fra cui metalli preziosi (articolo 199-bis, lettera j).

Reverse charge d'urgenza

In casi d'imperativa urgenza, uno Stato membro può designare il destinatario quale debitore dell'Iva su determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi, come misura speciale del meccanismo di reazione rapida (*Quick reaction mechanism* - Qrm) per combattere la frode improvvisa e massiccia che potrebbe condurre a perdite finanziarie gravi e irreparabili a danno dell'Erario. La misura speciale è subordinata ad adeguate misure di controllo da parte dello Stato membro per quanto riguarda i soggetti passivi che effettuano le cessioni di beni o le prestazioni di servizi cui si applica tale misura e ha una durata non superiore a nove mesi. Qualora la Commissione non abbia obiezioni, ne dà conferma per iscritto allo Stato membro interessato e al comitato Iva entro lo stesso termine. Lo Stato membro può adottare la misura speciale a decorrere dalla data di ricevimento di tale conferma.

Normativa nazionale

Nell'ordinamento nazionale, in conformità alla direttiva Iva, il *reverse charge* esterno riguarda:

- gli acquisti intra-Ue di beni effettuati da un soggetto passivo stabilito in Italia. Il cedente non applica l'Iva, che viene assolta dal cessionario tramite *reverse charge* (articolo 38 e seguenti del DL 331/1993)
- gli acquisti intra-Ue di beni, ivi compresi quelli oltre la soglia di euro 10mila annui, effettuati da enti non commerciali non soggetti passivi Iva, ma che siano identificati agli effetti dell'Iva

(articolo 38, comma 3, e comma 5, articolo 49 del Dl 331/1993)

- le cessioni di beni, territorialmente rilevanti in Italia, rese da un soggetto passivo non stabilito in Italia (cedente) a un soggetto passivo stabilito in Italia (cessionario) (articolo 17, secondo comma, Dpr 633/1972)
- le prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia, rese da un soggetto passivo non stabilito in Italia (prestatore) a un soggetto passivo stabilito in Italia (committente) (articolo 7-ter e seguenti del Dpr 633/1972).

Con riguardo alle fattispecie di *reverse charge* interno, il legislatore nazionale, nell'ambito della facoltà concessa dalla normativa europea, ha scelto di assoggettare al *reverse charge* le seguenti fattispecie.

Reverse charge permanente

- cessioni imponibili di oro da investimento nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi (articolo 17, quinto comma, Dpr 633/1972)
- prestazioni di servizi, 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 (articolo 17, sesto comma, lettera a), Dpr 633/1972)
- cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 del Dpr 633/1972 per le quali nel relativo atto il cedente abbia optato per l'imposizione (articolo 17, sesto comma, lettera a-bis), Dpr 633/1972)
- prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici (articolo 17, sesto comma, lettera a-ter), Dpr 633/1972)
- prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto a emettere fattura in *split payment* ai sensi dell'articolo 17-ter del Dpr 633/1972. Tale disposizione, subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione in deroga, non è, ad oggi, entrata in vigore (articolo 17, sesto comma, lettera a-quater), Dpr 633/1972).

Reverse charge temporaneo fino al 31 dicembre 2018

- 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 Dpr 641/1972 (articolo 17, sesto comma, lettera b), Dpr 633/1972)
- cessioni di console da gioco, tablet Pc e laptop, nonché cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale (articolo 17, sesto comma, lettera c), Dpr 633/1972)
- trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/Ce, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/Ce (articolo 17, sesto comma, lettera d-bis), Dpr 633/1972)
- trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/Ce e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (articolo 17, sesto comma, lettera d-ter), Dpr 633/1972)
- cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore (articolo 17, sesto comma, lettera d-quater), Dpr 633/1972)
- cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e non e dei relativi lavori, di specifici semilavorati di metalli ferrosi e non ferrosi, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché di bancali in legno (pellet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo (articolo 74, settimo e ottavo comma, Dpr 633/1972).

Reverse charge d'urgenza

Ai sensi dell'articolo 17, settimo comma, del Dpr 633/1972, il *reverse charge* può essere introdotto con riguardo a specifiche operazioni, quale misura speciale di reazione rapida alle frodi di cui all'articolo 199-ter della stessa direttiva.

A oggi, l'Italia non si è avvalsa di tale strumento.

2 - **continua**

La **prima parte** è stata pubblicata lunedì 10 luglio

di

Antonino Iacono