

CIRCOLARE N. 29 DEL 23 NOVEMBRE 2020

IMPOSIZIONE INDIRECTA

IVA – Detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto di mezzi tecnici per la fruizione di servizi di telecomunicazione

ABSTRACT

Con la presente circolare si commenta la risoluzione n. 69/E del 22 ottobre 2020 dell'Agenzia delle Entrate, con la quale è stata riconosciuta la legittimità della detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto di mezzi tecnici per la fruizione di servizi di telecomunicazione soggetti al regime IVA monofase (ad esempio le SIM card ricaricabili), quando tali mezzi siano ceduti dall'impresa titolare della concessione direttamente all'utilizzatore finale soggetto passivo d'imposta che li impiega nell'esercizio della propria attività economica.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Risoluzione n. 69/E del 22 ottobre 2020 dell'Agenzia delle Entrate

INDICE

Introduzione	p. 4
1. Vendite di schede telefoniche prepagate dai titolari di concessione ai soggetti IVA utilizzatori finali	p. 6
2. La posizione dell'Agenzia delle Entrate	p. 7
3. Considerazioni conclusive	p. 9

Introduzione

La disciplina dei servizi di telecomunicazione, agli effetti dell'IVA, è contenuta nell'articolo 74, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale dispone, tra l'altro, che, *"..per la vendita di qualsiasi mezzo tecnico, ivi compresa la fornitura di codici di accesso, per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica.."*, l'IVA è dovuta, con il regime c.d. monofase, esclusivamente *"..dal titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare i servizi sulla base del corrispettivo dovuto dall'utente.."*.

Tale previsione, in sostanza, contiene una "deroga" ai principi ordinari di applicazione dell'imposta¹ e, in particolare, al meccanismo della rivalsa e della detrazione che garantisce la neutralità del tributo che si concretizza nel diritto-obbligo del soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi di addebitare l'imposta al cessionario o committente attraverso la fattura, e nel diritto di questi di esercitare il diritto alla detrazione, se ovviamente non ci siano limitazioni a tale diritto di carattere oggettivo o soggettivo². Questi meccanismi fondamentali dell'IVA (rivalsa e detrazione) permettono di far gravare il peso economico dell'imposta, almeno tendenzialmente, solo sui consumatori finali.

L'art. 74, primo comma, lett. d), al fine di semplificare l'applicazione e la riscossione del tributo, ha invece introdotto per il settore dei servizi di telecomunicazione un regime c.d. "monofase", che prevede l'assolvimento dell'IVA unicamente da parte del soggetto che si trova "a monte" della catena produttiva-distributiva dei beni e dei servizi indicati nello stesso articolo, sulla base del prezzo di vendita al pubblico del bene o del corrispettivo del servizio dovuto dall'utente. Nell'ambito di tale regime, le successive

¹Al riguardo, si ricorda che nelle premesse al decreto ministeriale 24 ottobre 2000, n. 366, che disciplina l'applicazione dell'IVA alle operazioni effettuate nel settore delle telecomunicazioni, è precisato che tale provvedimento è stato emanato *"vista la decisione del Consiglio delle Comunità europee del 17 marzo 1997, n. 97/207/CE che ha autorizzato la Repubblica italiana ad applicare una misura di deroga all'articolo 9 della sesta direttiva I.V.A. 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, con la quale, tra l'altro, è stata fornita la definizione del servizio di telecomunicazione"*.

²Le limitazioni di carattere oggettivo sono quelle legate alla natura dei beni o servizi acquistati e sono elencate nell'art. 19-bis1 del d.p.r. n. 633 (spese di rappresentanza, acquisti di immobili abitativi ecc.), mentre quelle di carattere soggettivo attengono allo svolgimento, da parte dell'acquirente, di attività che comportano l'effettuazione di operazioni esenti oltre che, ovviamente, all'assenza dei requisiti per essere considerato soggetto d'imposta.

operazioni "intermedie" (che si concretizzano, di fatto, nella mera distribuzione dei beni o servizi medesimi) sono considerate escluse dal campo di applicazione dell'IVA³.

Le modalità e i termini per l'applicazione di tale normativa sono state definite con il decreto ministeriale 24 ottobre 2000, n. 366⁴: in particolare, per quanto qui interessa, tale decreto dispone, all'art. 4, comma 1, che si considerano vendite di mezzi tecnici per la fruizione dei servizi di telecomunicazione *"..le operazioni, effettuate nei confronti del pubblico, di vendita, distribuzione, abilitazione, riabilitazione, ricarica e simili aventi ad oggetto gettoni, schede elettroniche o magnetiche, carte di credito o pagamento, codici di accesso ed ogni altro mezzo, sistema o modalità predisposto dalla tecnica per legittimare o consentire l'utilizzazione degli apparati di telecomunicazione fissa o mobile da parte degli utenti"*. Con la risoluzione n. 104/E del 26 novembre 2004, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che tra tali "mezzi tecnici", per la fruizione dei servizi di telefonia, devono considerarsi oggettivamente rientranti anche le "schede telefoniche ricaricabili".

Lo stesso art. 4 dispone che, per le operazioni relative ai servizi di telecomunicazione soggette al regime IVA monofase, il titolare della concessione di tali servizi, nei documenti eventualmente rilasciati ai propri clienti, non deve indicare l'imposta separatamente dal corrispettivo della prestazione resa, *"salvo che per quelle (operazioni) effettuate direttamente nei confronti di imprese ed esercenti arti o professioni utilizzatori del servizio"*; in tale ultima ipotesi, la medesima norma ha stabilito altresì che *"la fattura deve essere emessa dal titolare della concessione. . . entro novanta giorni dal ricevimento della richiesta"*.

Da tale previsione, quindi, si evince che il titolare della concessione, autorizzazione o licenza che effettua l'operazione è obbligato ad emettere fattura con indicazione separata degli importi dovuti, rispettivamente, a titolo di corrispettivo e a titolo di imposta, nei casi in cui i propri clienti siano soggetti passivi IVA, acquistino i servizi di telecomunicazione in veste di "utilizzatori" (e, quindi, non come "rivenditori" dei medesimi), e richiedano espressamente l'emissione della fattura con l'indicazione separata del corrispettivo della prestazione e dell'imposta.

³ V., in tal senso, la circolare n. 25/E del 25 marzo 2008 dell'Agenzia delle Entrate, in circolare Assonime n. 36 del 2008; v., anche, la sentenza della Corte di Giustizia europea n. C-489/09 del 27 gennaio 2011

⁴ In circolare Assonime n. 3 del 2003.

1. Vendite di schede telefoniche prepagate dai titolari di concessione ai soggetti IVA utilizzatori finali

In tale contesto normativo, nel corso del tempo sono emerse incertezze, anche da parte di nostre associate, in relazione alla *ratio* ed alla portata della suddetta disposizione contenuta nella seconda parte del comma 1 dell'art. 4 del decreto n. 366 del 2000. In particolare, si è dubitato se l'emissione della fattura con l'indicazione dell'imposta separatamente dal corrispettivo consenta al committente la detrazione dell'IVA nei casi – ormai assai frequenti nella prassi aziendale – in cui i mezzi tecnici in questione (tra i quali, come detto, ai fini che qui rilevano, rientrano anche le schede SIM ricaricabili) vengano acquistati dalle imprese presso i soggetti titolari di concessione per la fornitura di servizi di telecomunicazione non già ai fini della successiva rivendita dei medesimi, bensì nella veste di utilizzatori finali, in quanto destinati ad essere impiegati dai propri dipendenti per lo svolgimento delle attività aziendali.

In relazione a tale specifica problematica, abbiamo da tempo espresso il convincimento alle associate che ci hanno consultato che deve ritenersi corretta la tesi secondo cui, in tali fattispecie, il regime impositivo delle prestazioni in questione non può che essere quello ordinario. Con la conseguenza che le imprese acquirenti-utilizzatrici devono ritenersi legittimate a operare la detrazione dell'imposta in fattura secondo la disciplina ordinaria di cui agli artt. 19 e segg. del d.P.R. n. 633⁵.

Diversamente opinando, infatti, sarebbe difficile comprendere la *ratio* del disposto normativo in esame laddove dispone, a carico del titolare della concessione (soggetto cedente-prestatore), l'emissione della fattura con l'indicazione separata del corrispettivo e della relativa imposta, in quanto, da tale adempimento, non conseguirebbe, in pratica, alcun effetto.

Osserviamo, inoltre, che, nella specifica ipotesi contemplata dal citato art. 4 del D.M. n. 366 del 2000, non sussistono le ragioni giustificative dell'applicazione del regime IVA monofase, in considerazione del fatto che i clienti (e cioè, appunto, i soggetti IVA cessionari dei mezzi tecnici) sarebbero legittimati ad operare la detrazione dell'imposta

⁵-In dottrina, a favore di tale tesi, è stato evidenziato che “non è per effetto dell'inclusione della cessione nel regime speciale che l'imposta è indetraibile, ma per il fatto che non è indicata in fattura; se nella fattura fosse indicata l'IVA o gli elementi che ne consentissero il calcolo, l'imposta, per l'acquirente finale, dovrebbe essere considerata detraibile, ovviamente, laddove sussistano le altre condizioni di detraibilità” (M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, 310).

assolta in quanto “utilizzatori” del servizio di telecomunicazione e non rivenditori del medesimo servizio, rappresentando tale operazione, intercorsa direttamente tra l'operatore di telecomunicazione ed il cliente, l'unico stadio di commercializzazione del servizio.

In tal senso, la norma derogatoria dell'art. 74, primo comma, lett. d), che ha introdotto nel settore in questione il regime impositivo c.d. monofase con conseguente esclusione *ab origine* del diritto di detrazione, deve essere valutata alla luce del principio di proporzionalità⁶; altrimenti, i clienti soggetti passivi IVA che rivestono la posizione di “utilizzatori finali”, nell'ambito dello svolgimento della propria attività economica, sarebbero irragionevolmente penalizzati, sul piano economico, dall'applicazione *tout court* di una normativa che impedisca loro l'esercizio del diritto di detrazione⁷.

2. La posizione dell'Agenzia delle Entrate

Con la risoluzione n. 69/E in commento l'Agenzia delle Entrate, facendo seguito ad un parere conforme rilasciato dal Ministero dell'Economia e Finanze previa richiesta della stessa Agenzia, ha, ora, pienamente condiviso le nostre considerazioni sulla legittimità dell'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta assolta all'atto dell'acquisto dei mezzi tecnici in questione dalle imprese utilizzatrici finali dei medesimi.

⁶ Secondo tale principio, infatti, una misura di diritto interno non deve eccedere i limiti di quanto è necessario per il raggiungimento del buon funzionamento del sistema comune d'imposta, in quanto “*gli Stati membri devono, conformemente al principio di proporzionalità, far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente detto obiettivo, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria, quali il principio fondamentale del diritto alla detrazione dell'IVA*”: v. in tal senso, tra l'altro, la sentenza della Corte di Giustizia europea n. C-409/04 del 27 settembre 2007, nonché la n. C-271/06 del 21 febbraio 2008.

⁷ Sulla possibilità di operare la detrazione per i clienti che utilizzano prestazioni di servizi in regime IVA monofase nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, in dottrina è stato rilevato, da un lato, che il rapporto diretto tra cliente e produttore dovrebbe escludere a monte l'applicabilità del regime speciale monofase; dall'altro, che l'esclusione della detrazione, in questa specifica ipotesi, violerebbe il principio di neutralità dell'IVA, in quanto “*il tributo verrebbe applicato non solo sul consumo finale, bensì anche quando editoria, trasporti e telefonia sono fattori della produzione, diretti a dar luogo nuovamente a consumi finali*” (S. TROCINI – M. GIORGI – R. LUPI, “*Regimi monofase e neutralità dell'IVA*”, in *Dialoghi tributari*, 2009, 190 e segg.).

In particolare, nella declaratoria in esame, l'Agenzia, dopo avere ripercorso la *ratio* ed i criteri di applicazione del regime monofase nell'ambito dei servizi di telecomunicazione, ha poi osservato che le particolari modalità di fatturazione stabilite dall'art. 4 del citato decreto ministeriale attuativo n. 366 del 2000 devono essere interpretate restrittivamente, in ossequio alla previsione comunitaria secondo cui le deroghe al sistema comune dell'IVA sono finalizzate a semplificare la riscossione dell'imposta o ad evitare talune specifiche fattispecie di evasione o elusione fiscale⁸; in questo senso, pertanto, l'Agenzia evidenzia che l'esposizione dell'IVA in fattura è prevista soltanto laddove la fatturazione avvenga nei confronti di un soggetto passivo "utilizzatore finale", senza che siano "attivati i vari passaggi della catena distributiva" che costituiscono il presupposto per operare la deroga alla disciplina ordinaria del tributo.

In tale ottica, l'Agenzia prosegue rilevando che le cennate particolari modalità di fatturazione previste dall'art. 4 del decreto n. 366 presuppongono che per esse "*operi il meccanismo di rivalsa e detrazione dell'imposta, posto che il diritto alla detrazione dell'Iva non può, in linea di principio, essere limitato se non in casi particolari*"; tale diritto, infatti, garantisce la neutralità del tributo assolto "a monte" dai soggetti passivi IVA sugli acquisti di beni e servizi posti in essere nell'esercizio di un'attività economica che comporta l'effettuazione "a valle" di operazioni attive soggette al tributo⁹.

Sulla base di tali considerazioni l'Agenzia conclude quindi stabilendo il principio secondo cui la detrazione dell'IVA sui servizi in esame, fatturati dal titolare della concessione direttamente nei confronti dei soggetti passivi IVA utilizzatori finali, secondo le previsioni del più volte citato art. 4 del decreto n. 366 del 2000, può essere da quest'ultimi legittimamente esercitata secondo le regole generali ed i limiti previsti dall'art. 19 del d.P.R. n. 633. L'Agenzia ha inoltre precisato che, sulla validità di tale principio, non assumono alcun rilievo in senso contrario, ai fini che qui interessano, le modifiche recate alla lett. d) dell'art. 74 del d.P.R. n. 633 dall'articolo 1, commi 158 e

⁸ V., in tal senso, l'originaria previsione contenuta nell' art. 27, comma 1, della sesta Direttiva IVA n. 388 del 17 maggio 1977, ora confluita nell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, di rifusione del testo della citata sesta Direttiva; v., anche, la nota 1 della presente circolare.

⁹ V., in tal senso, la sentenza della Corte di Giustizia europea n.C-246/16 del 23 novembre 2017, espressamente richiamata nella declaratoria in commento (in Giur. Imp., 2017, con nota di A. Bologna), nella quale viene affermato che dal principio di neutralità dell'IVA "*...deriva in particolare che, nella sua qualità di collettore d'imposta per conto dello Stato, l'imprenditore dev'essere sgravato interamente dall'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche a loro volta soggette a IVA*" (p. 23 della sentenza).

159, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, in quanto non attinenti alla detraibilità, o meno, del tributo per effetto dell'applicazione del regime IVA monofase¹⁰.

3. Considerazioni conclusive

Per completezza, osserviamo che il diritto alla detrazione integrale dell'imposta afferente gli acquisti dei suddetti mezzi tecnici, così come di quella relativa alle spese di gestione dei medesimi (nella specie, il traffico telefonico "in uscita" dai cellulari delle società acquirenti-utilizzatrici delle schede telefoniche date in uso ai propri dipendenti), può essere legittimamente esercitato nei limiti in cui il loro acquisto ed utilizzo sia effettivamente inerente all'attività svolta, dovendosi conseguentemente considerare oggettivamente indetraibile la quota-parte d'imposta imputabile ad eventuali utilizzi per fini privati dei beni in questione, secondo quanto previsto dall'art. 19, comma 4, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972 (in tal senso si pensi, ad es., alla possibilità di predisporre specifici dispositivi tecnici, ormai assai diffusi a seguito del progresso tecnologico del settore in considerazione, che consentono di distinguere con precisione gli utilizzi aziendali da quelli privati dei dipendenti).

Infine, stante l'interpretazione delle disposizioni sopra richiamate fornita ora dall'Agenzia delle entrate, dovrebbe ritenersi possibile, per i soggetti IVA interessati, recuperare l'IVA non detratta, per le fatture ricevute nell'anno in corso, nella prima liquidazione periodica utile o in sede di dichiarazione annuale. Per le fatture relative ai pregressi periodi d'imposta, si dovrebbe ammettere il recupero dell'imposta a suo

¹⁰ La legge n. 244 del 2007 (Legge finanziaria per il 2008 - in circolare Assonime n. 36 del 2008), infatti, è intervenuta nell'ambito della citata lett. d) dell'art. 74 modificando, da un lato, il criterio di determinazione della base imponibile dell'operazione e precisandone l'ambito oggettivo di applicazione, e, dall'altro, sotto il profilo soggettivo, individuando ulteriori soggetti debitori dell'imposta con il sistema monofase. Con finalità antielusive, inoltre, la stessa disciplina ha determinato uno speciale sistema di documentazione delle cessioni dei mezzi tecnici, anche successive alla prima, in base al quale è possibile identificare il soggetto che ha assolto "a monte" l'imposta, ed ha infine disposto una apposita disciplina sanzionatoria, inserita nell'ambito del D. Lgs. n. 471 del 1997, applicabile alla violazione degli obblighi di documentazione delle anzidette cessioni.

tempo non detratta mediante la presentazione di dichiarazioni integrative “a favore” delle precedenti dichiarazioni IVA¹¹¹².

Il Direttore Generale

Micossi

¹¹ V., al riguardo, la specifica disciplina contenuta nell'art. 5, comma 1, lett. b), del D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016, convertito dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, commentata con circolare Assonime n. 3 del 2017.

¹² In tal senso appare orientata l'Agenzia delle entrate, che con la circolare n. 1 del 2018, ha affermato il principio secondo cui “l'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'IVA sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore), con la quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile. Così, il soggetto passivo cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini anzidetti, può recuperare l'imposta presentando la menzionata dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (vale a dire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione)”. Tale recupero, ovviamente, presuppone che la fattura sia stata annotata nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 633.