

Linea guida n.14

Detraibilità dell'Iva nei servizi per telefonia mobile, addebitata dagli operatori telefonici, relativamente alle schede Sim "in abbonamento prepagato".

Massima.

Il regime monofasico di cui all'articolo 74, comma 1, lettera d), del Dpr 633/1972 non può trovare applicazione quando si instaura un rapporto diretto tra il titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare i servizi in argomento e il "cliente" che agisce in qualità di imprenditore od esercente un'arte o una professione. Così che l'imposta relativa alle schede Sim in "abbonamento prepagato" - rientrando tra le vendite dei mezzi tecnici per la fruizione dei servizi di telecomunicazione - addebitata da operatori telefonici ad imprese ed esercenti arti o professioni, risulta pienamente detraibile, a norma dell'articolo 4 del Dm 366/2000, se risultano rispettati il principio di inerenza e gli altri criteri stabiliti a presidio del diritto alla detrazione in base agli articoli 19 e seguenti del Dpr 633/1972.

Il regime monofase regolato dall'art.74 comma 1 lettera d) del Dpr 633/72, che prevede l'assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto in capo all'operatore telefonico, (titolare delle concessioni, autorizzazioni o licenze) quando eroga servizi *al pubblico* tramite schede prepagate, non si applica se l'operatore stesso, fattura schede Sim "in abbonamento prepagato", direttamente nei confronti di imprese ed esercenti arti e professioni, utilizzatori del servizio, per i quali l'imposta è detraibile. Questo è quello che si evince dalla lettura dell'articolo 74 comma 1 lettera d) del Dpr 633/72 e dall'Art. 4 c.1 del Decreto Ministeriale 366/2000 (Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni effettuate nel settore delle telecomunicazioni)

La disciplina ai fini Iva dei servizi di telefonia prepagati risulta contemplata dall'articolo 74, comma 1, lettera d), del Dpr 633/72; tale previsione contiene una "deroga" ai principi ordinari di applicazione dell'imposta e, **in particolare**, all'istituto della "rivalsa", il quale si concretizza nel diritto-obbligo del soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi di addebitare il tributo all'altro contraente, attraverso la fattura, la quale assume, nel contempo, rilevanza ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione. Questi meccanismi fondamentali dell'Iva (rivalsa e detrazione) permettono di fare generalmente gravare l'imposta sul consumatore finale.

La previsione dell'articolo 74, primo comma, lettera d), del Dpr 633/1972 risulta invece diretta a semplificare l'applicazione dell'imposta, prevedendo l'assolvimento della stessa in capo al soggetto che si trova "a monte" della catena produttiva-distributiva, sulla base del prezzo di vendita al pubblico del prodotto o del corrispettivo dovuto dall'utente, con la conseguenza che le successive operazioni che si concretizzano, di fatto, nella mera distribuzione, sono considerate fuori dal campo di applicazione dell'Iva (in questi termini anche circolare n. 25/E/2008 dell'Agenzia delle Entrate).

La norma in questione è stata fatta oggetto nel tempo di diverse modificazioni, al fine di adeguarla al progresso tecnologico che ha investito il settore.

L'articolo 74 nella **versione originaria** del Dpr 633/72 non contemplava tra le operazioni soggette al regime di monofase i servizi telefonici; solamente **a partire dal 1978** compare la lettera d) nel primo comma dell'articolo 74 con la seguente previsione: *"In deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo, l'imposta e' dovuta: [...] d) per le prestazioni dei gestori di posti telefonici pubblici, telefoni a disposizione del pubblico e cabine telefoniche stradali, dal concessionario del servizio, sulla base dei corrispettivi dovuti dall'utente, determinati a norma degli articoli 304 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 marzo 1973, n. 156"*.

A partire **dal 1993**, il dato normativo viene integrato, sempre al fine di adeguarlo al progresso tecnologico delle telecomunicazioni, inserendo tra le operazioni soggette al regime monofase anche la cessione delle schede magnetiche (schede magnetiche contenenti un credito – con tagli da 5 o 10 mila lire - che venivano vendute spesso in tabaccheria ed erano utilizzate per telefonare dalle cabine telefoniche), gettoni e altri mezzi; la disposizione recitava: *"d) per le prestazioni dei gestori dei posti telefonici pubblici, telefoni a disposizione del pubblico e cabine telefoniche stradali, nonché per la distribuzione e la vendita al pubblico, da chiunque effettuate, **di schede magnetiche, gettoni ed altri mezzi tecnici** preordinati all'utilizzazione degli apparecchi di telecomunicazione da parte degli utenti, dal concessionario del servizio, sulla base dei corrispettivi dovuti dall'utente, determinati a norma degli articoli 305 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 marzo 1973, n. 156, e dell'articolo 2 della legge 29 gennaio 1992, n. 58"*.

E' proprio con l'avvento delle schede ricaricabili per la telefonia mobile, che il legislatore tenta di regolamentare il settore inserendo nel regime monofase gli *"altri mezzi tecnici"*. A quei tempi non esistevano le cosiddette utenze ricaricabili a contratto; le "ricaricabili" venivano vendute dai rivenditori delle varie compagnie telefoniche che provvedevano ad identificare il soggetto (anche per questioni di pubblica sicurezza) e ad attivare l'utenza, mentre le ricariche successive potevano essere acquistate in tabaccheria o in altri negozi; le ricariche consistevano, di fatto, in tesserine di materiale plastico con riportato un codice che permetteva di effettuare la ricarica del credito telefonico.

Dal 1998 la disposizione dell'articolo 74 si "alleggerisce", divenendo più generica con la seguente formulazione: *"d) per le prestazioni dei gestori di telefoni posti a disposizione del pubblico, nonché per la vendita di **qualsiasi mezzo tecnico** per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica, dal titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare i servizi, sulla base del corrispettivo dovuto dall'utente;"*. Successivamente, la legge Finanziaria **per il 2008** (Legge 244/2007, articolo, 1 comma 158) è intervenuta inserendo alcune precisazioni nel dato normativo aventi il fine di contrastare una diffusa evasione fiscale, in particolare con riguardo al commercio delle schede telefoniche prepagate. E' stato inserito nel corpo dell'articolo 74 il riferimento alla fornitura di codici di accesso come ulteriore modalità di fruizione dei servizi di telecomunicazione, in conformità di quanto veniva già precisato nell'articolo 4 del D.M. n. 366 del 24 ottobre 2000. E' stato inoltre stabilito che il regime monofase si applica anche quando il prezzo dovuto dall'utente finale non sia noto, applicando in tal caso il prezzo mediamente praticato per la vendita al pubblico in relazione alla quantità di traffico telefonico messo a disposizione tramite il mezzo tecnico.

Dall'evoluzione normativa si comprende chiaramente come il disposto di cui alla lettera d) del primo comma dell'articolo 74 del Dpr 633/72 sia stato in un primo momento rivolto alla vendita di mezzi sostitutivi di denaro (gettoni, schede magnetiche¹) per l'utilizzo di servizi telefonici per poi coinvolgere nell'assoggettamento al particolare regime monofasico "qualsiasi mezzo tecnico" necessario per fruire del servizio telefonico.

¹ M. Giorgi e R. Lupi in "Regimi monofase e neutralità dell'Iva" - Dialoghi Tributarî, 2 / 2009, p. 190 - *Le schede telefoniche o il biglietto, pur essendo beni, identificano, tuttavia, un servizio e, quindi, diviene oltremodo difficile conciliare le regole previste dal regime ordinario per la circolazione dei beni con quelle previste per la circolazione dei servizi; è, quindi, evidente la ragione di deroga al regime ordinario, ma è altrettanto evidente che così facendo si crea una difficile interazione tra regime speciale e regime ordinario.*

In base all'articolo 4, comma 1, del Dm 366/2000 ***“si considerano vendite di mezzi tecnici per la fruizione di 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 di 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”***. La disposizione stabilisce ulteriormente che ***“per le predette operazioni l'imposta non deve comunque essere indicata, nei documenti eventualmente rilasciati separatamente dal corrispettivo della prestazione, salvo che per quelle effettuate dal titolare della concessione, autorizzazione o licenza direttamente nei confronti di imprese ed esercenti arti e professioni, utilizzatori del servizio; in tal caso la fattura deve essere emessa dal titolare della concessione, autorizzazione o licenza individuale entro novanta giorni dal ricevimento della richiesta”***.

Posto quanto sopra, occorre rilevare che il regime monofasico previsto dall'articolo 74, primo comma, lettera d), del Dpr 633/1972 trova applicazione per la cessione e/o distribuzione di mezzi tecnici rivolti “al pubblico”, comprese tutte le fasi intermedie della loro commercializzazione. Risulta inequivocabile il riferimento al “pubblico” contenuto nello stesso articolo 74, così come alle vendite dei mezzi tecnici “effettuate nei confronti del pubblico”, come dispone chiaramente l'articolo 4 del Dm 366/2000. In altri termini, l'applicazione del regime monofasico in questione trova applicazione, attraverso l'assolvimento dell'imposta “a monte”, in relazione a tutti gli stadi della commercializzazione relativi alla cessione e/o distribuzione di mezzi tecnici rivolti comunque “al pubblico”, intendendosi per tale (il “pubblico”) il consumatore finale. Anche i conseguenti obblighi relativi alla “tracciabilità” stabiliti dallo stesso articolo 74, primo comma, lettera d) (il quale dispone che ***“per tutte le vendite dei mezzi tecnici nei confronti dei soggetti che agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni, anche successive alla prima cessione, i cedenti rilasciano un documento in cui devono essere indicate anche la denominazione e la partita IVA del soggetto passivo che ha assolto l'imposta”***) devono intendersi riferiti a tutti i passaggi della commercializzazione relativi alla cessione e/o distribuzione di mezzi tecnici rivolti comunque al pubblico.

Sicché il predetto regime monofasico non può trovare applicazione quando si instaura un rapporto diretto tra il titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare i servizi in argomento e il “cliente” che agisce in qualità di imprenditore od esercente un'arte o una professione². Non avrebbe altra ragione giustificativa, se non di conferma di tale ultima affermazione, il disposto dell'art. 4 del Dm 366/2000, il quale stabilisce, come già riportato, che l'imposta non deve essere indicata, posto l'assolvimento “a monte” della stessa, ***salvo che per quelle effettuate dal titolare della concessione, autorizzazione o licenza direttamente nei confronti di imprese ed esercenti arti e professioni, utilizzatori del servizio; in tal caso la fattura deve essere emessa dal titolare della concessione, autorizzazione o licenza individuale entro novanta giorni dal ricevimento della richiesta”***.

La predetta (ultima) disposizione, che “esclude” espressamente dalla previsione le operazioni rivolte agli imprenditori e agli esercenti un'arte o una professione utilizzatori direttamente del servizio, non può avere altra *ratio* che quella di confermare che l'imposta viene assolta ordinariamente, e non attraverso il regime monofasico, quando l'utilizzatore del servizio lo impiega direttamente nell'ambito della propria attività economica e, quindi, non agisce come rivenditore o, comunque, come soggetto che partecipa alla catena distributiva dei prodotti in esame.

In questi termini, l'imposta può dunque essere portata ordinariamente in detrazione da parte dell'utilizzatore posto che se il “servizio” effettuato dal titolare della concessione, autorizzazione o licenza viene impiegato direttamente nell'esercizio di impresa da parte dell'utilizzatore stesso, si realizza senz'altro il principio di inerenza “codificato” dall'articolo 19, comma 1, del Dpr 633/1972, il quale (principio di

² In tal senso anche M. Giorgi, R. Lupi, di cui alla nota precedente.

inerenza) rappresenta la (prima) condizione essenziale al fine dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta.

D'altronde, la previsione dell'emissione della fattura in relazione alle operazioni effettuate nei confronti di imprese ed esercenti arti o professioni, con conseguente indicazione dell'imposta, contenuta nel più volte citato articolo 4 del Dm 366/2000, non può avere altro significato di stabilire che quando le prestazioni vengono effettuate dal titolare della concessione, autorizzazione o licenza, nei confronti di un operatore economico che le utilizza direttamente - e non si è, quindi, nell'ambito della catena distributiva di prodotti destinati comunque al "pubblico" - l'imposta non viene assolta attraverso il regime monofasico, ma attraverso i principi ordinari della "rivalsa-detrazione" valevoli, in termini generali, per gli operatori economici. Difatti, le operazioni "fuori dal campo di applicazione dell'imposta", come lo sono (come anche confermato dalla circolare n. 25/E/2008) quelle che intercorrono tra operatori economici che agiscono nella catena produttiva-distributiva dei mezzi tecnici, per le quali trova applicazione il regime monofasico con l'applicazione dell'Iva a monte, non sono soggette all'obbligo di fatturazione. L'esplicita previsione dell'emissione della fattura, su richiesta da parte dell'impresa o dell'esercente un'arte o una professione, che riguarda (l'emissione della fattura) ordinariamente, a mente dell'art. 21 del Dpr 633/1972, le operazioni imponibili³, conferma ulteriormente che le operazioni in argomento risultano "sottratte" al regime monofasico ex art. 74 del Dpr 633/1972.

In definitiva, si è dell'opinione che l'imposta relativa alle schede Sim in "abbonamento prepagato" – rientrando tra le vendite dei mezzi tecnici per la fruizione dei servizi di telecomunicazione - addebitata da operatori telefonici ad imprese ed esercenti arti o professioni - risulti pienamente detraibile, a norma dell'articolo 4 del Dm 366/2000, se, ovviamente, risulta rispettato il principio di inerenza e gli altri criteri stabiliti a presidio del diritto alla detrazione in base agli articoli 19 e seguenti del Dpr 633/1972.

³ L'obbligo di emissione della fattura risulta disposto anche per talune operazioni "non imponibili", "esenti" o "non soggette", espressamente menzionate dal comma 6 dell'art. 21.