

**Agenzia delle Entrate Risoluzione 22/10/2020 n. 69/E
Interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212.
Richiesta di chiarimenti in merito alla corretta applicazione della disciplina ai fini IVA
delle operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. d), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n.
633 e all'art. 4 del Decreto Ministeriale 24 ottobre 2000, n. 366.**

Epigrafe

Quesito

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Parere dell'agenzia delle entrate

Risoluzione 22 ottobre 2020, n. 69/E ^[1].

Interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Richiesta di chiarimenti in merito alla corretta applicazione della disciplina ai fini IVA delle operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. d), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e all'art. 4 del Decreto Ministeriale 24 ottobre 2000, n. 366.

Note:

[1] Emanata dall'Agenzia delle entrate, Divisione contribuenti, Direzione centrale grandi contribuenti.

Quesito

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

Quesito

Alfa S.p.A. (di seguito anche la "Società") ha sottoscritto un contratto con la società di telecomunicazioni Beta S.p.A. per la fornitura di servizi di telefonia mobile ricaricabile assoggettati al regime IVA speciale monofase ai sensi dell'articolo 74, comma 1, lettera d), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche d.P.R. n. 633/1972).

In relazione a tale tipologia di servizio, Alfa ha rappresentato di assumere la veste di utilizzatore finale in quanto le carte SIM ricaricabili sono state acquistate al fine di concederle in uso ai propri dipendenti e non per una successiva rivendita.

Ciò premesso, la Società ha inteso chiedere conferma della possibilità di detrarre l'IVA relativa ai servizi di telefonia mobile ricaricabili assoggettati al citato regime monofase, alla luce di quanto disposto dall'articolo 4, comma 1, decreto del Ministro delle Finanze del 24 ottobre 2000, n. 366 (di seguito anche decreto). Infatti, a mente della citata disposizione, per tutte le vendite di "mezzi tecnici" per la fruizione di servizi di telecomunicazione effettuate nei confronti del pubblico, l'imposta non deve essere indicata separatamente dal corrispettivo, "salvo che per quelle effettuate dal titolare della concessione 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".

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La Società istante ritiene che l'art. 4 del decreto, consentendo di esporre separatamente in fattura l'imponibile e l'IVA nei confronti dei soggetti passivi d'imposta utilizzatori finali del servizio, legittimi anche la detrazione dell'imposta da parte del soggetto passivo che riceve la fattura. La Società evidenzia che, diversamente opinando, sarebbe difficile comprendere la ratio del disposto normativo in esame, in quanto la separata esposizione dell'imposta non avrebbe alcun effetto/senso e non si comprenderebbe la ragione per cui un soggetto passivo dovrebbe richiedere l'emissione di una fattura con separata evidenza di imponibile ed IVA laddove non fosse possibile beneficiare della relativa detrazione d'imposta.

Per la Società, eventuali limitazioni al diritto alla detrazione rappresenterebbero una violazione del principio di neutralità, in quanto il soggetto passivo IVA che acquista il servizio di telefonia mobile ricaricabile in "qualità" di utilizzatore nell'ambito dello svolgimento della propria attività economica verrebbe irragionevolmente pregiudicato da una normativa che non gli garantirebbe l'esercizio del diritto alla detrazione.

La Società evidenzia, inoltre, che in altri settori in cui è applicata l'IVA monofase (es. editoria) non è prevista la possibilità di una esposizione separata dell'imposta.

Parere dell'agenzia delle entrate

In considerazione della fonte normativa dalla quale si origina il dubbio interpretativo esposto dalla Società istante, riguardante il contenuto e la portata dell'articolo 4 del decreto del Ministro delle Finanze del 24 ottobre 2000, n. 366, il presente parere si basa sui chiarimenti forniti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze su richiesta della scrivente.

Preliminarmente, si richiama il principio sul quale si fonda il regime monofase di cui all'articolo 74 del d.P.R. n. 633/1972. Detto principio comporta che l'IVA sull'intero valore aggiunto realizzato a partire dalla fase iniziale di produzione e distribuzione dei beni e dei servizi fino alla fase di vendita al consumatore finale è dovuta dal primo operatore della catena economica, al momento in cui si realizza la prima cessione. Tutte le cessioni che intervengono nelle successive fasi di commercializzazione sono, pertanto, escluse dal campo applicativo dell'IVA, in quanto l'imposta è già stata assolta dal primo cedente.

L'articolo 74, nell'introdurre il regime monofase, prevede che sono derogate le disposizioni dei titoli primo e secondo del d.P.R. n. 633/1972 e da ciò consegue che l'ordinario sistema di funzionamento dell'IVA, basato sul meccanismo di rivalsa e detrazione, è derogato nei vari passaggi della filiera, fino alla fase del consumo finale senza, tuttavia, precludere il diritto alla detrazione dell'imposta pagata sui beni e servizi afferenti tali operazioni da parte dei distributori e rivenditori degli stessi.

La deroga alle regole ordinarie IVA risulta giustificata in quanto ancorata al meccanismo di funzionamento del regime monofase, come si può evincere anche dalla pronuncia della Corte di Giustizia (27 gennaio 2011, causa C-489/09), la quale nega ai soggetti intermedi il diritto alla rettifica in caso di mancato pagamento del corrispettivo da parte del cliente proprio in considerazione della peculiarità del meccanismo caratterizzato dal fatto che le cessioni poste in essere nell'ambito del regime avvengono senza evidenza dell'IVA già assolta a monte.

Tanto premesso, la previsione dell'articolo 4 del decreto tiene conto del criterio secondo cui le misure nazionali di deroga nell'applicazione dell'IVA, consentite dalla Direttiva 2006/112/CE "allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali", devono essere interpretate in modo restrittivo e nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale obiettivo.

L'articolo 4 in commento, pertanto, nel dettare le modalità di fatturazione, con riferimento alle vendite di mezzi tecnici per la fruizione di servizi di telecomunicazione effettuate nei confronti del pubblico, stabilisce che, per le predette operazioni, l'imposta non deve essere comunque 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, precisando che, in tal caso, la fattura deve essere emessa dal titolare della concessione, autorizzazione o licenza individuale entro novanta giorni dal ricevimento della richiesta.

Il riferimento alla separata esposizione dell'imposta in fattura è previsto limitatamente all'ipotesi in cui i mezzi tecnici necessari per fruire del servizio di telecomunicazione sono venduti dal primo cedente - vale a dire dal titolare della concessione, autorizzazione o licenza - direttamente nei confronti dell'utilizzatore finale soggetto passivo d'imposta, senza che siano, pertanto, attivati i vari passaggi della catena di distribuzione, presupposti dal regime monofase e posti a fondamento di tale meccanismo di deroga.

Le modalità di fatturazione richiamate dal decreto presuppongono che, pur restando l'operazione compresa nell'ambito applicativo dell'articolo 74, 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.

La giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea è unanime nel ritenere che il diritto alla detrazione garantisce il principio di neutralità dell'IVA, da cui deriva in particolare che l'imprenditore, nella sua qualità di collettore d'imposta per conto dello Stato, deve essere sgravato interamente dell'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche a loro volta soggette a IVA (cfr. inter alia Corte di Giustizia, C-246/16, Di Maura).

La previsione dell'articolo 4 in esame non risulta, peraltro, superata dalle modifiche apportate all'articolo 74, comma 1, lettera d), dall'articolo 1, commi 158 e 159, della legge 24 dicembre 2007, n. 244. Tale disposizione persegue, infatti, il diverso obiettivo (cfr. anche circolare n. 12/E del 2008) di assicurare la "tracciabilità" delle cessioni di qualsiasi mezzo tecnico, ivi compresa la fornitura di codici di accesso, per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica, e a tal fine prevede, per il cedente, l'obbligo di rilasciare al cessionario un documento in cui siano indicate anche la denominazione e la partita IVA del soggetto passivo che ha assolto "a monte", per tutte le cessioni dei mezzi tecnici effettuate nei confronti di qualunque soggetto IVA.

L'introduzione di tali ulteriori adempimenti non comporta il venire meno della previsione dell'articolo 4 del decreto che, per le specifiche ipotesi indicate, consente l'esposizione separata dell'IVA in fattura ai fini dell'esercizio del diritto detrazione.

Ne consegue, pertanto, che la detrazione dell'imposta, nel caso descritto, può essere esercitata secondo le regole e nei limiti stabiliti dall'articolo 19 del d.P.R. n. 633/1972, nel presupposto che Alfa, come da essa dichiarato, acquisti i servizi di telefonia mobile ricaricabile in veste di utilizzatore finale del servizio.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

Il Direttore centrale

**Agenzia delle Entrate Risoluzione 22/10/2020 n. 69/E
Interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212.
Richiesta di chiarimenti in merito alla corretta applicazione della disciplina ai fini IVA
delle operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. d), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n.
633 e all'art. 4 del Decreto Ministeriale 24 ottobre 2000, n. 366.**

D.M. 24 ottobre 2000, n. 366, art. 4

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 74

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.