

## **Modifica alla disciplina IVA delle prestazioni di servizi di telecomunicazione**

In data 25 Marzo 2008 l' Agenzia delle Entrate ha divulgato la Circ. n. 25/E in merito alle modifiche apportate alla disciplina IVA sulle prestazioni di servizi di telecomunicazione dalla legge Finanziaria per il 2008 (**art. 1, commi 158 e 159**)

In particolare la legge modifica l'art. 74, c. 1, lett. *d*), del D.P.R. n. 633/72 il quale disciplina le particolari modalità di applicazione dell'IVA nel settore delle telecomunicazioni secondo il cosiddetto sistema monofase. Tale regime speciale è diretto a semplificare l'applicazione dell'imposta, prevedendone l'assolvimento in capo al solo 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.

Tale sistema IVA monofase nel settore della telefonia comporta che *"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"* l'imposta sia assolta ***"dal titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare i servizi sulla base del corrispettivo dovuto dall'utente"***.

L'applicazione del regime monofase nell'ambito della telefonia è disciplinata, inoltre, dall'art. 4, del d. ministeriale n. 366/00, che reca *"Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni effettuate nel settore delle telecomunicazioni"*.

Il sopracitato art. 1, commi 158 e 159, della l. n. 244/07 (legge Finanziaria per il 2008), ha modificato tale sistema impositivo con riferimento alle modalità applicative ed alle relative sanzioni.

La motivazione che risiede alla base dell'avvenuta modifica è lo scopo di contrastare diffusi fenomeni di evasione fiscale riscontrati nel commercio delle schede telefoniche prepagate, in ragione di una non puntuale e corretta applicazione del metodo monofase di assoggettamento ad IVA.

### **1. AMBITO DI APPLICAZIONE OGGETTIVO**

La nuova lett. *d*) dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/72 ribadisce che le tipologie di operazioni cui si applica la norma sono costituite dalle **prestazioni dei gestori di telefoni posti a disposizione del pubblico e dalle cessioni di qualsiasi mezzo tecnico che consenta la possibilità di fruire dei servizi di telefonia sia fissa che mobile, nonché dei servizi di telematica** (è stato aggiunto che tra i suddetti "mezzi tecnici" deve considerarsi compresa anche la *"fornitura di codici di accesso"*). Appare ovvio che più che di una modifica dell'ambito applicativo, si tratta di una precisazione coerente con quanto già previsto dall'art. 4 del D.M. n. 366/00 secondo il quale 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 anche 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.

Ne consegue che il sistema monofase si applica **non solo** nell'ipotesi in cui i soggetti titolari della concessione, autorizzazione o licenza individuale provvedono direttamente alla cessione e/o distribuzione dei mezzi tecnici sul mercato, **ma anche quando detti soggetti si limitano a generare ed attivare i PIN abbinando loro una certa quantità di minuti di traffico verso le varie destinazioni**, per poi cederli ad operatori terzi del settore che provvedono a commercializzarli in proprio presso il pubblico (anche attraverso supporti fisici che non recano il marchio della compagnia che ha generato il traffico).

Il sistema monofase trova applicazione, di norma, quando il soggetto tenuto al versamento sia a conoscenza del corrispettivo dovuto dall'utente finale; tuttavia, per effetto della già citata nuova lett. *d*) dell'art. 74, lo stesso si applica anche quando detto corrispettivo non sia ancora determinato. In tal caso, l'imposta dovrà essere calcolata sulla base del prezzo mediamente praticato per la vendita al pubblico in relazione alla quantità di traffico telefonico messo a disposizione tramite il mezzo tecnico, generalmente, secondo tagli prefissati.

Si osserva, inoltre, che i supporti fisici necessari al funzionamento dei terminali (c.d. SIM), sono soggetti ad un trattamento fiscale variabile in funzione della loro destinazione. In particolare, il regime monofase e gli adempimenti ad esso connessi si applicano alle SIM destinate al traffico telefonico in **“abbonamento prepagato”**, in genere contenenti già una quantità di traffico strumentale alla loro attivazione, mentre **sono escluse dal campo di applicazione** della norma le SIM funzionali al traffico telefonico in **“abbonamento al consumo”**.

## **2. AMBITO DI APPLICAZIONE SOGGETTIVO**

Per effetto della modifica recata dal menzionato comma 158, l'ambito di applicazione della norma non è più limitato **agli operatori residenti, titolari della concessione o autorizzazione ad esercitare i servizi, ma viene esteso anche al traffico telefonico, commercializzato, nelle stesse forme, da soggetti non residenti**.

In particolare il regime monofase si applica quando la vendita e la distribuzione nel territorio dello Stato dei mezzi tecnici viene effettuata da parte di soggetti non residenti tramite:

- stabile organizzazione;
- rappresentante fiscale nominato ai sensi del c. 2 dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/72;
- identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-ter del citato D.P.R. n. 633/72

La disposizione si applica, infine, anche nel caso in cui i mezzi tecnici acquistati presso soggetti non residenti siano commercializzati o distribuiti in Italia da commissionari, intermediari in genere oppure da soggetti terzi.

## **3. TRACCIABILITÀ DELLE VENDITE DEI MEZZI TECNICI ED INDIVIDUAZIONE DEL SOGGETTO CHE HA ASSOLTO L'IMPOSTA**

Il nuovo testo della lett. *d*) dell'art. 74 prevede, **per il soggetto che effettua le cessioni dei mezzi tecnici nel settore dei servizi di telefonia, l'obbligo di rilasciare al cessionario un documento in cui siano indicate, tra l'altro, la denominazione e la partita IVA del soggetto passivo che ha assolto l'imposta “monofase”**.

La norma si riferisce a **tutte le vendite** dei mezzi tecnici effettuate **nei confronti dei soggetti che agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni, anche successive alla prima cessione**. La motivazione di tale provvedimento è assicurare la **tracciabilità** dei vari passaggi cui sono soggetti tali mezzi, nonché l'individuazione del soggetto che ha assolto l'imposta in regime monofase. Per tale motivo si ritiene che l'obbligo di rilasciare il documento suddetto sussista in capo a chiunque effettui la cessione dei mezzi tecnici nei confronti di un soggetto passivo d'imposta sia in occasione della prima cessione effettuata dal soggetto che ha provveduto all'applicazione del regime monofase, sia in tutte le successive fasi di vendita effettuate nei confronti di qualunque soggetto IVA.

La suddetta norma non trova applicazione nel caso l'acquisto non sia finalizzato ad una successiva rivendita (vedi Circ. n. 12/E del 19 febbraio 2008, paragrafo 10.7). In tale evenienza, i soggetti passivi IVA all'atto dell'acquisto dei mezzi tecnici **dovranno richiedere al cedente il rilascio del documento in parola** (ciò in analogia con il principio di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 633/72, il quale prevede, con riferimento alle operazioni di vendita al dettaglio, che gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ai quali è consentita l'emissione della fattura sono obbligati a richiederla).

Nella medesima ottica di impedire comportamenti fraudolenti e allo scopo di assicurare il corretto assolvimento dell'imposta, è previsto che **i dati identificativi** (denominazione e partita IVA) **del soggetto**, che ha assolto l'IVA in regime di monofase, **siano riportati anche sull'eventuale supporto fisico atto a veicolare il mezzo tecnico del servizio di telefonia**. Tale obbligo deve essere assolto in ogni caso, indipendentemente dalla circostanza che tale supporto fisico sia stato prodotto, direttamente o tramite terzi, dal primo operatore che cede il mezzo tecnico o da un cedente successivo.

Ai fini dell'adempimento qualora dovesse risultare difficoltosa la materiale indicazione sullo stesso dei dati identificativi del soggetto che ha assolto l'imposta, gli stessi potranno essere riportati in modo indelebile sull'involucro della confezione contenente il supporto. L'indicazione potrà avvenire anche mediante apposizione di un adesivo la cui rimozione comporta la rottura della confezione.

Si ritiene opportuno precisare, infine, che per le ricariche telefoniche delle SIM destinate ad un contratto di "abbonamento prepagato", che avvengono in forma automatizzata tramite il sistema bancario (ATM/POS), ovvero altri canali simili (ad esempio, *SMS, WEB, WAP, IVR, phone banking, home banking, etc...*), **non sussistono gli obblighi di documentazione sopra indicati**, trattandosi di operazioni per le quali l'utente usa i predetti sistemi al solo fine di effettuare il pagamento per la ricarica a beneficio di un gestore telefonico (o titolare dell'autorizzazione ad esercitare il servizio telefonico) ben identificato, che agisce in regime di monofase.

#### **4. SANZIONI**

Il comma 159, introduce alcune modifiche al d. lgs. n. 471/97, il quale prevede speciali sanzioni amministrative nei casi di violazione degli obblighi sopra descritti. In particolare, il nuovo comma 3-*bis* dell'art. 6 del sopracitato decreto **prevede**, a carico del cedente che non integra il documento attestante la vendita dei mezzi tecnici con la denominazione e la

partita IVA del soggetto passivo che ha assolto l'imposta, **la sanzione amministrativa pari al 20% del corrispettivo della cessione.**

Con la stessa sanzione è punito il soggetto che non riporta sul supporto fisico, con il quale è veicolato il mezzo tecnico, la denominazione e la partita IVA del soggetto passivo che ha assolto l'imposta; anche in tal caso, la sanzione è commisurata al valore indicato sul supporto fisico o, in caso di corrispettivo non determinato, al prezzo di vendita dei mezzi tecnici mediamente praticato.

In ambedue i casi, qualora l'indicazione della denominazione e della partita IVA del soggetto passivo che ha assolto l'imposta risulti non veritiera, **la sanzione è pari al 40% del corrispettivo della cessione o del valore riportato sul supporto fisico.**

Il comma 159, inoltre, introduce allo stesso art. 6, il comma 9-ter, secondo cui il cessionario soggetto IVA al quale sia stato rilasciato, per l'acquisto di mezzi tecnici, un documento senza l'indicazione della denominazione e della partita IVA del soggetto passivo che ha assolto l'imposta, o con indicazioni manifestamente non veritiere, è punito, salva la responsabilità del cedente, con una sanzione amministrativa pari al 20% del corrispettivo dell'acquisto non documentato regolarmente, **a meno che non provveda, entro il quindicesimo giorno successivo all'acquisto dei mezzi tecnici, a presentare all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in base al proprio domicilio fiscale un documento contenente i dati relativi all'operazione irregolare.**

**Ciò porta ad affermare che sul cessionario grava l'onere di verificare la completezza e la veridicità sostanziale** (in tale ultimo caso, solo in quanto i dati indicati siano manifestamente non veritieri) **del documento rilasciato dal cedente** e, in caso di riscontro negativo, di presentare all'ufficio competente, nei quindici giorni successivi all'acquisto dei mezzi tecnici, un documento contenente i dati dell'operazione irregolare, pena l'applicazione della sanzione prevista dal richiamato art. 6, c. 9-ter.

**Con decorrenza dal 1° gennaio 2008, in caso di reiterata contestazione, da parte degli organi accertatori, della violazione in esame, trova altresì applicazione, nei confronti dei soggetti esercenti i posti e apparati pubblici di telecomunicazione e nei confronti dei rivenditori agli utenti finali dei mezzi tecnici, la sanzione accessoria** prevista dall'art. 12, c. 2-quinquies, del d.lgs n. 471/97, **consistente nella sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima.**

Più precisamente tale provvedimento è stato introdotto direttamente dall'art. 1, c. 159, lett. b), della Finanziaria 2008, al fine di assicurare l'adempimento dell'obbligo di regolarizzazione posto a carico del cessionario di mezzi tecnici. La disposizione appena citata prevede, in particolare, che la sospensione sia disposta anche nei confronti dei soggetti esercenti i posti e apparati pubblici di telecomunicazione e nei confronti dei rivenditori agli utenti finali dei mezzi tecnici di cui all'art. 74, c. 1, lett. d), del D.P.R. n. 633/72 (soggetti non residenti che provvedono alla vendita o alla distribuzione dei mezzi tecnici nel territorio dello Stato tramite proprie stabili organizzazioni, loro rappresentanti fiscali, nonché i commissionari, gli altri intermediari e i soggetti terzi che provvedono alla vendita o alla distribuzione nel territorio dello Stato dei mezzi tecnici acquistati da soggetti non residenti), ai quali, nel corso di dodici mesi, siano state contestate tre distinte violazioni dell'obbligo di regolarizzazione dell'operazione di acquisto di mezzi tecnici.

Al riguardo, si osserva che, **ai fini dell'irrogazione del provvedimento di sospensione nei confronti dei soggetti cessionari di mezzi tecnici, è richiesto che siano contestate tre**

**distinte violazioni del richiamato obbligo di regolarizzazione nel corso di 12 mesi.** Tale disciplina ha carattere speciale rispetto a quella prevista per l'irrogazione della sanzione accessoria a seguito di violazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi IVA, che presuppone la contestazione di quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale nel corso di un quinquennio, compiute in giorni diversi.

## **5. PRIMA APPLICAZIONE DELLE NUOVE DISPOSIZIONI**

Da parte degli operatori del settore sono state manifestate difficoltà in sede di prima applicazione delle nuove disposizioni in relazione alla corretta compilazione dei documenti di vendita dei mezzi tecnici e, in modo particolare, alla integrazione dei dati da riportare sui relativi supporti fisici prodotti in periodo antecedente alle modifiche introdotte dalla legge finanziaria per il 2008.

Relativamente ai mezzi tecnici, anche mediante supporto fisico, commercializzati oppure **prodotti prima del 1° gennaio 2008**, gli uffici non procederanno all'applicazione delle previste sanzioni nei confronti dei cedenti che non abbiano rilasciato al cessionario il documento con l'indicazione della denominazione e della partita IVA del soggetto passivo che ha assolto l'imposta "monofase" oppure che non abbiano riportato tali dati anche sull'eventuale supporto fisico. A tal fine, è tuttavia necessario che gli operatori del settore, ossia tutti i soggetti che partecipano alla catena distributiva dei mezzi tecnici, **redigano entro il 31 maggio 2008 un inventario analitico dei predetti mezzi posseduti alla data del 31 marzo 2008**, dal quale risulti:

- la quantità dei mezzi tecnici, ovvero la quantità dei supporti fisici che veicolano tali mezzi tecnici, distinti per valore facciale;
- i dati dell'operatore che ha prodotto o da cui sono stati acquistati tali mezzi tecnici o supporti fisici;
- i dati identificativi, se noti, del soggetto che ha assolto l'imposta.

Le cessioni dei predetti mezzi tecnici o supporti fisici effettuate a **partire dal 1° aprile 2008**, privi delle indicazioni richieste dalla norma, saranno accompagnate da un documento contenente la seguente dizione:

**"prodotto privo dei dati di cui all'art. 1, commi 158 e 159 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, di cui all'inventario al 31 marzo 2008, e successivi aggiornamenti, redatto da..."**

Il documento contenente la predetta dizione dovrà accompagnare anche i mezzi, detenuti al 31 marzo 2008, ceduti a decorrere dal 1° aprile 2008 e, quindi, prima del scadenza del termine (31 maggio 2008) per la redazione dell'inventario nel quale dovranno, comunque, essere riepilogati.

La menzione dovrà, altresì, essere riportata anche da tutti i successivi cedenti in modo da garantire la tracciabilità dei mezzi in circolazione per i quali non sia stato possibile assolvere l'obbligo imposto dalle nuove norme.

Infine, gli operatori del settore provvederanno ad aggiornare mensilmente, **per il periodo successivo al 31 marzo 2008 e fino al 31 agosto 2008**, l'inventario precedentemente

redatto, riportando i dati dei mezzi tecnici o supporti fisici ceduti senza l'indicazione degli elementi previsti dalla norma e non già inventariati, né direttamente né da terzi. Oltre tale data potranno circolare solo mezzi tecnici o supporti fisici integrati con i dati previsti dalla norma ovvero inventariati entro il 30 giugno 2008 ed accompagnati dal previsto documento.

**Come riferito, non saranno sanzionate le cessioni effettuate antecedentemente alla data del 31 marzo 2008, anche se non accompagnate dal predetto documento.**