

AGENZIA DELLE ENTRATE

Risoluzione 5 aprile 2017, n.44/E

Consulenza giuridica. (Distributori automatici di tabacchi, carte telefoniche, biglietti delle lotterie istantanee e merce varia - invio telematico dei corrispettivi - Art. 2 comma 2 del D.Lgs. n. 127 del 2015).

IVA - Invio telematico dei corrispettivi - Distributori automatici di tabacchi, carte telefoniche, biglietti delle lotterie istantanee e merce varia - Art. 2 comma 2 del D.Lgs. n. 127 del 2015

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 2 comma 2 del D.Lgs. n. 127 del 2015, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Federazione X rappresenta che i propri associati si avvalgono di distributori automatici per la vendita di tabacchi, ma anche per la cessione di ulteriori beni.

Tra questi, alcuni sono soggetti al regime IVA ordinario (c.d. "merce varia"), altri a quello speciale di cui all'articolo 74 del D.P.R. n. 633 del 1972 (ad esempio, ricariche telefoniche, biglietti per il parcheggio, biglietti di trasporto, ecc.), altri ancora sono esenti da imposta ex articolo 10, comma 1, n. 6 dello stesso D.P.R. n. 633 (è il caso delle lotterie ad estrazione istantanea, c.d. "gratta e vinci").

A fronte di tale situazione, laddove i distributori c.d. "misti" (ossia eroganti anche beni diversi dai tabacchi) rispettino le caratteristiche indicate nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 102807/2016 del 30 giugno 2016, l'istante chiede se:

- oggetto della trasmissione prevista dall'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 127 del 2015 sia il complesso dei corrispettivi derivanti da tutte le vendite effettuate (merce varia, tabacchi e gratta e vinci);

- tale trasmissione debba avvenire distinguendo la specifica tipologia di prodotti, in virtù del differente trattamento IVA

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

A parere dell'istante, l'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 127 del 2015 non riguarda le cessioni di tabacchi, né gli altri beni rientranti nella disciplina IVA dettata dall'articolo 74 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Sarebbero parimenti escluse le cessioni di gratta e vinci di cui all'articolo 10, comma 1, n. 6 del medesimo D.P.R..

Rientrerebbero nell'obbligo, invece, le cessioni di merce varia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Sul tema dei distributori automatici la scrivente si è già diffusamente soffermata con la recente risoluzione n. 116/E del 21 dicembre 2016.

Ivi, si è ricordato come, in attuazione della delega conferita al Governo dall'articolo 9, comma 1, lettere d) e g), della L. n. 23 del 2014, per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, è stato emanato il D.Lgs. n. 127 del 2015 in tema di "Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici".

Tra le disposizioni contenute nel decreto, l'articolo 2, comma 1, prevede che "A decorrere dal 1° gennaio 2017, i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, possono optare per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi di cui agli articoli 2 e 3 del predetto decreto".

Il successivo comma 2 - così come modificato dall'articolo 4, comma 6, lettera a), del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni nella Legge 1 dicembre 2016, n. 225 - stabilisce, invece, che:

a) dal 1° aprile 2017 la trasmissione telematica dei corrispettivi di cui al comma 1 è obbligatoria "per i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi tramite distributori automatici";

b) "con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere stabiliti termini differiti, rispetto al 1° aprile 2017, di entrata in vigore dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, in relazione alle specifiche variabili tecniche di peculiari distributori automatici".

Il comma 5 del medesimo articolo dispone, infine, che "La memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica di cui ai commi 1 e 2 sostituiscono la modalità di assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi di cui all'articolo 12, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696. Resta comunque fermo l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente".

Con il comma 5, peraltro, il legislatore ha implicitamente confermato che l'obbligo di invio dei dati dei corrispettivi, pur sostitutivo delle ordinarie modalità di certificazione dei corrispettivi incassati tramite distributori automatici, non ha inciso sulle regole ad esse alternative, quali l'obbligo di emissione di fattura dietro richiesta del cliente, ovvero quelle previste da altre leggi speciali.

Inoltre, secondo quanto chiarito sempre nella risoluzione n. 116/E, ai fini dell'applicazione delle disposizioni sopra richiamate, in linea generale per "distributore automatico" si intende un apparecchio che, su richiesta dell'utente, eroga prodotti e servizi ed è costituito almeno dalle seguenti componenti hardware, garantendo un collegamento automatico tra loro:

1. uno o più sistemi di pagamento;
2. un sistema elettronico - dotato di un processore e una memoria - capace di processare i dati delle transazioni e memorizzarli;
3. un erogatore di beni e/o servizi.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 giugno 2016 è stata disciplinata una prima soluzione transitoria valida per i distributori automatici che presentano le caratteristiche tecniche descritte nel medesimo provvedimento, ossia dotati di:

- a) una o più "periferiche di pagamento";
- b) un "sistema master", ossia un sistema elettronico dotato di CPU e memoria, capace di raccogliere i dati dalle singole periferiche di pagamento e memorizzarli;
- c) un erogatore di prodotti o servizi;
- d) una "porta di comunicazione" capace di trasferire digitalmente i dati ad un dispositivo atto a trasmettere gli stessi al sistema dell'Agenzia delle entrate.

Pertanto, dal 1° aprile 2017 tutti i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi tramite "distributori automatici" dotati delle predette caratteristiche, sono tenuti alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.

Diversamente, per i soggetti che utilizzano distributori automatici non dotati, alla data del 1° aprile 2017, di tali caratteristiche e, in particolare, privi della "porta di comunicazione" di cui al precedente punto d), gli obblighi richiamati decorreranno dalla data stabilita con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 61936/2017 del 30 marzo 2017, il quale ne definisce anche le peculiari regole tecniche.

Alla luce del quadro normativo sopra delineato, emerge, altresì, che:

- a. sono escluse dall'obbligo previsto dall'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 127 del 2015 tutte quelle ipotesi in cui non si è in presenza di un distributore automatico, così come sopra descritto (si pensi, ad esempio, a tutti i distributori meccanici privi di allacciamento elettrico e di una scheda elettronica che controlla l'erogazione - diretta o indiretta - e memorizza le somme incassate);
- b. non possono rientrare nell'obbligo di memorizzazione ed invio telematico dei corrispettivi i distributori che fungono da mero strumento di pagamento di un bene/servizio che sarà reso in altro modo o tempo, fornendone solo l'attestazione/quantificazione (come avviene, ad esempio, per i pedaggi autostradali); ovvero erogano ciò che a tutti gli effetti null'altro è se non una

certificazione fiscale di tale servizio (si pensi ai biglietti di trasporto e di sosta). Va ricordato, in questo senso, che le "vending machine" erogano beni e servizi direttamente, senza rilasciare alcun titolo certificativo;

c. necessario presupposto della previsione normativa è che la cessione eseguita dia luogo ad un corrispettivo, rilevante ai fini IVA, imputabile in capo al soggetto che la effettua.

In altre parole, qualora l'imposta sull'operazione avvenuta tramite distributori automatici sia già stata assolta in una fase precedente e chi la effettua non ne può determinare alcun elemento - fungendo, di fatto, da semplice mandatario di altro soggetto che ha adempiuto gli obblighi del caso - le previsioni del D.Lgs. n. 127 del 2015 non troveranno applicazione.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene che, in linea generale, vadano escluse dall'obbligo di cui all'articolo 2, comma 2, del citato D.Lgs. n. 127 anche le operazioni ricadenti nell'alveo del regime IVA, c.d. "monofase", di cui all'articolo 74 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Ivi, infatti, vi è un unico soggetto debitore d'imposta individuato dalla norma - ossia, il primo cedente - mentre le ulteriori cessioni risultano escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

Tra le operazioni in questione, si possono ricordare (oltre ai biglietti di viaggio e sosta ante citati) le cessioni di:

a) tabacchi e di altri beni commercializzati esclusivamente dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, che "devono essere pagati dal rivenditore all'atto dell'acquisto, con le modalità prescritte dall'Amministrazione, e sono venduti al pubblico ai prezzi stabiliti dalla tariffa di vendita", e per le quali "i rivenditori sono retribuiti ad aggio" (si veda l'articolo 24 della L. n. 1293 del 1957).

b) ricariche telefoniche. In merito, è stato più volte precisato che "il soggetto passivo d'imposta è il titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare la fornitura di servizi di telecomunicazione, il quale, con il pagamento dell'imposta sulla base del corrispettivo dovuto dall'utente, assolve altresì l'Iva relativa ai compensi, comunque denominati, da esso riconosciuti ai soggetti terzi per i servizi relativi alla distribuzione, vendita, abilitazione, riabilitazione e ricarica dei mezzi tecnici

suddetti, nonché per le prestazioni dei gestori di telefoni posti a disposizione del pubblico" (così la circolare n. 328/E del 1997, successivamente ripresa dalla risoluzione n. 140/E del 2004);

c) la vendita dei biglietti delle lotterie istantanee - esente da IVA e non soggetta a fatturazione (ex articoli 10, comma 1, n. 6 e 21, comma 6, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972) - che rientrano tra i beni ceduti in via esclusiva dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato e per i quali i rivenditori non percepiscono veri e propri "corrispettivi", ma un aggio (cfr. il D.M. n. 183 del 1991, recante "Regolamento delle lotterie nazionali ad estrazione istantanea" nonché il D.P.R. n. 1677 del 1948).

L'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 127 del 2015 troverà, invece, applicazione per tutte le altre tipologie di cessione (ivi comprese, come visto, le prestazioni di servizi).

Quanto all'adempimento degli obblighi in questione, nel rinviare ai già citati Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate (prot. n. 102807/2016 del 30 giugno 2016 e prot. n. 61936/2017 del 30 marzo 2017), si rammenta che le informazioni da memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente sono quelle riportate nell'allegato denominato "TIPI DATI PER I CORRISPETTIVI" delle specifiche tecniche allegate al provvedimento del 30 giugno 2016.

Alla luce dei chiarimenti forniti, e nei limiti degli stessi, si condivide pertanto la soluzione prospettata dall'istante, i cui associati saranno tenuti ad effettuare l'invio dei dati relativi ai soli servizi e prodotti non esclusi dall'obbligo (c.d. "merce varia" descritta nel quesito) ceduti con apparecchi rientranti nella definizione di distributori automatici.

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.