

SERVIZI di TELECOMUNICAZIONE
TERRITORIALITÀ e REGIME SPECIALE

di Paolo Adriano Stella

Premessa

Antecedentemente alla conversione con L. 28.2.1997, n. 30 del D.L. 31.12.1996, n. 669, i servizi telefonici internazionali erano disciplinati, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dall'art. 9, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 209].

In particolare il co. 1, n. 10), art. cit., disponeva che «costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali i servizi relativi alle telecomunicazioni internazionali, con esclusione delle comunicazioni telefoniche in partenza dallo Stato». Da tale classificazione discendeva la **non imponibilità** ai fini Iva dei cosiddetti **servizi telefonici internazionali**. Gli stessi, a norma dell'art. 21, co. 6 del già citato D.P.R. 633/1972 [CFF ● 221], dovevano comunque essere **fatturati** e quindi **registrati** nei libri Iva con l'indicazione della norma di non imponibilità nonché esposti in dichiarazione.

Numerosi problemi, tuttora irrisolti, erano comunque sorti in merito all'esclusione inserita nel dettato normativo per le comunicazioni telefoniche in partenza dallo Stato.

Il rapido progresso tecnologico intervenuto nei servizi di telecomunicazione, infatti, ha generato una serie di prodotti e servizi che non permettono una chiara distinzione tra comunicazioni in partenza dallo Stato e comunicazioni in partenza dall'estero.

L'amministrazione finanziaria ha avuto modo di intervenire in tale contesto con la R.M. 23.1.1997, n. 8/E relativa ai cosiddetti **leased circuit** o **circuiti**

affittati, in buona sostanza servizi telefonici che, seppur in partenza dall'Italia, sono realizzati attraverso una diretta connessione ad una stazione di trasmissione situata fuori dal territorio nazionale che consente l'invio del segnale unicamente all'estero. In particolare, l'obbligazione assunta dalle società istanti era quella di trasportare o irradiare il segnale lanciato dall'utente con mezzi

Nuovo regime impositivo – Residenza del committente e luogo di utilizzo del servizio

propri ovvero di convertirlo preventivamente in impulsi elettrici, quando gli stessi siano ricevuti come suoni o immagini. Il segnale in partenza da un terminale ubicato in Italia, collegato ad altro terminale situato in territorio estero, non transita dalle centrali intermedie di commutazione, bensì da apposite stazioni di trasmissione di solo instradamento per lo specifico collegamento (ad esempio multiplex).

Il Ministero, richiamando il **Regolamento Internazionale delle Telecomunicazioni** (WATTC) siglato a Melbourne nel 1988, sottoscritto anche dall'Italia che prevede all'articolo 6 la **non applicabilità** di qualunque **tassazione** tra **gestori esteri**, ha inquadrate il servizio descritto nel regime di non imponibilità, in considerazione del fatto che, secondo le indicazioni tecniche fornite, con il

sistema di connessione non è possibile effettuare comunicazioni telefoniche in partenza dall'Italia (in particolare la «chiamata» in partenza dal territorio italiano, effettuata su tali circuiti, è stata considerata accessoria o strumentale ex art. 12, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 212] all'utilizzo dei circuiti in esame e, come tale, anch'essa non imponibile al tributo, ai sensi del richiamato art. 9, co. 1, n. 10).

L'amministrazione finanziaria, con la R.M. 11.2.1991, n. 465019 ha viceversa assoggettato a tassazione la locazione a privati di circuiti telefonici internazionali, sostenendo che la dizione «i servizi relativi alle telecomunicazioni» contenuta nel citato art. 9, va intesa come i «servizi di telecomunicazione», per cui restano **escluse** dal **beneficio** tutte le **prestazioni strumentali** necessarie per effettuare il servizio di telecomunicazione. In altre parole l'**agevolazione** riguarderebbe **esclusivamente** l'**effettuazione del servizio** e non anche l'acquisizione di beni e servizi occorrenti per tale effettuazione.

Situazione attuale

Il quadro di riferimento risulta essere completamente variato a seguito delle disposizioni contenute nel D.L. 669/1996.

L'articolo 2 del decreto citato [CFF ● 1558], oltre ad abrogare il co. 1, n. 10) dell'art. 9, ha inserito le prestazioni di servizi di telecomunicazioni nell'art. 7, co. 4, lett. d), D.P.R. 633/1972 [CFF ● 207], ovvero tra le deroghe al principio generale di territorialità contenuto nel co. 3 del medesimo

articolo, stabilendo che le stesse si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica europea.

Correlativamente la successiva lett. e) del co. 4 dell'art. 7 dispone l'automatica applicazione delle norme in essa contenute alle prestazioni di servizio indicate alla lettera d), tra le quali risultano ora inserite anche quelle di telecomunicazione (la norma prevede che le prestazioni di telecomunicazione rese a soggetti domiciliati o residenti in altri stati della Comunità europea si considerano effettuate in Italia quando il destinatario non è soggetto passivo dell'imposta nello stato membro di residenza).

Lo stesso articolo ha poi aggiunto all'art. 7, co. 4, D.P.R. 633/1972, la lettera f-bis) la quale dispone che «*le prestazioni di servizi di telecomunicazione rese a soggetti domiciliati o residenti fuori del territorio della Comunità da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità stessa, ovvero domiciliati o residenti nei territori esclusi a norma del primo comma, lettera a), si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i servizi sono ivi utilizzati. Tali servizi si considerano utilizzati nel territorio dello Stato se in partenza dallo stesso o quando, realizzandosi la prestazione tramite cessione di schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio, la loro distribuzione avviene, direttamente o a mezzo di commissionari, rappresentanti, o altri intermediari, nel territorio dello Stato.*».

Le modifiche apportate, in al-

tre parole, introducono un **nuovo regime impositivo** per i servizi in esame che si articola su **due aspetti fondamentali**: la figura del **committente** (ovvero colui che effettua la chiamata) del servizio ed il **luogo di utilizzazione** dello stesso:

- se il committente è un soggetto residente in Italia e l'utilizzo del servizio avviene in Italia oppure in un altro stato della Comunità europea, l'operazione è imponibile ai fini Iva;
- se il committente è un soggetto residente in Italia ma l'utilizzo del servizio avviene fuori dal territorio della Comunità europea, l'operazione è fuori campo Iva;
- se il committente è residente in un altro stato della Ce e riveste la qualifica di soggetto passivo di imposta nel suo stato di residenza l'operazione è fuori campo Iva;
- infine se il committente è residente in un altro stato Ce, ma è un soggetto privato, l'operazione è imponibile Iva.

Nuova direttiva comunitaria

Recentemente il Consiglio Ecofin ha approvato la direttiva comunitaria relativa al trattamento dei servizi di telecomunicazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. La direttiva si pone l'obiettivo di fissare, già a partire dall'**1.1.2000** delle **regole** che vedono in via definitiva il **luogo di tassazione** dei servizi in parola. In particolare si propone:

1. di garantire la riscossione del tributo sul territorio comunitario dei servizi di telecomunicazione resi a clienti stabiliti nella Comunità indipendentemente dal luogo in cui è stabilito il prestatore;
2. di evitare la creazione di fenomeni distorsivi del settore economico.

Le nuove regole approvate dovevano pertanto essere rese operative entro e non oltre il 1° gennaio 2000, in quanto le deroghe accordate dal Consiglio ai singoli Stati membri (per l'Italia, come anticipato, la deroga è stata inserita all'art. 7, co. 4, lett. d) ed f-bis), D.P.R. 633/1972), scadevano il 31.12.1999. Entro quella data pertanto, i singoli Stati membri avrebbero dovuto recepire la direttiva comunitaria al fine di non creare distorsioni della concorrenza nel particolare settore.

La **direttiva** rivede e specifica meglio la **nozione di servizi di telecomunicazione** definiti come i servizi aventi ad oggetto la trasmissione, emissione e ricezione di segni, segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualunque genere, per filo, per radio, per mezzi ottici o per altri mezzi elettromagnetici, ivi comprese la cessione e la concessione di un diritto di utilizzazione dei mezzi per una tale trasmissione, emissione o ricezione. In tale definizione sono ricompresi i servizi di accesso alle reti di informazione. Il legislatore comunitario, accanto ai servizi tradizionali (telefono, fax, ecc.) ha pertanto compreso nella definizione anche i cosiddetti servizi avanzati (comunicazioni in *back call* o *intranet*).

La direttiva inoltre fissa, quale **luogo di imposizione**, il Paese in cui il servizio è utilizzato, indipendentemente dal Paese in cui è stabilito il prestatore.

La nuova regola assoggetta a tassazione il particolare caso in cui prestatore del servizio è un soggetto passivo di un Paese extraCee ed utilizzatore un privato residente all'interno della Comunità Economica Europea. Prima dell'entrata in vigore della direttiva infatti, tale situazione produceva la mancata tassazione dell'operazione in ambito comunitario. Nel nostro Paese comunque l'utilizzo della deroga richiamata

(art. 7, co. 4, lett. e) ed f-bis), D.P.R. 633/1972), ha prodotto l'attrazione ad imposizione anche di tale fattispecie.

Analoga situazione di tassazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in ambito comunitario si evidenzia nel caso in cui un soggetto extracomunitario fornisce un servizio ad un altro soggetto extracomunitario con utilizzo dello stesso

in uno Stato della Comunità.

Infine nel caso in cui il servizio sia prestato da un soggetto extracomunitario ad un soggetto passivo d'imposta in uno stato membro, obbligato ad assolvere gli adempimenti Iva connessi risulterà essere il soggetto comunitario. Viceversa, se il servizio venisse fornito da un soggetto extracomunitario nei confronti di

un privato che lo utilizzi in un Paese intracee, sarà onere del soggetto extracomunitario adempiere agli adempimenti Iva mediante identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nello Stato comunitario di utilizzo.

La tabella che segue indica il trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nei vari casi verificabili:

Prestatore del servizio	Committente comunitario	Luogo di tassazione	Responsabile dell'imposta
Extra-Ue	Privato	Ue	Extra-Ue
Extra-Ue	Soggetto passivo IVA	Ue	Soggetto passivo comunitario
Comunitario	Privato situato in un altro Stato membro	Stato comunitario del prestatore	Il prestatore comunitario
Comunitario soggetto passivo in un altro Stato membro	Soggetto passivo IVA in Italia	Italia	Soggetto passivo italiano

Regime speciale ex art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972

Il co. 1, lett. d) dell'art. 74, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 274], istituisce un **regime speciale** ai fini dell'imposta sul valore aggiunto 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: in deroga alle disposizioni contenute nei titoli primo e secondo del D.P.R. 633/1972, l'imposta è dovuta dal titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare i servizi, sulla base del corrispettivo dovuto dall'utente.

L'ultima modifica in ordine cronologico al testo dell'art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972 è stata introdotta dall'art. 8, co. 3, D.Lgs. 313/1997 [CFF ● 1584], che ha esteso l'**applicazione dell'imposta** con il particolare regime **monofase** anche alla **vendita** al pubblico delle **carte telefoniche prepagate** per la telefonia mobile.

L'obbligo di assolvere l'imposta relativa alla fornitura dei servizi di telecomunicazione è pertanto a carico del soggetto titolare della concessione o dell'autorizzazione a fornire tali servizi.

Quest'ultimo, una volta ottenuta la licenza o autorizzazione di cui all'art. 4, co. 1, della L. 31.7.1997, n. 249 (prima di assolvere i propri obblighi di imposta), dovrà presentarne copia autenticata al competente Ufficio Iva, ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. 633/1972.

Le prestazioni dei servizi di telecomunicazione rese dal titolare della concessione o autorizzazione a fornire i predetti servizi o, comunque, dall'esercente i servizi medesimi, che sia domiciliato o residente fuori dalla Comunità europea, si considerano rese nel territorio dello Stato allorché i servizi sono ivi utilizzati, come previsto dall'art. 7, co. 4, lett. f-bis), D.P.R. 633/1972.

L'amministrazione finanziaria è intervenuta a chiarire con la

C.M. 24.12.1997, n. 328/E che i **servizi di telecomunicazione** si considerano **utilizzati nel territorio dello Stato se in partenza dallo stesso**, anche sotto forma di «chiamata di ritorno» oppure **ivi richiesti o pagati**, o, nel caso di utilizzo dei servizi tramite schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio, qualora la loro **distribuzione** avvenga **nel territorio dello Stato**, come disposto dal succitato art. 7, co. 4, lett. f-bis), D.P.R. 633/1972.

Gli **obblighi di imposta** dei predetti soggetti domiciliati o residenti fuori del territorio della Comunità Economica Europea e che non hanno sul territorio una stabile organizzazione, sono **assolti**, in mancanza di un rappresentante fiscale nominato, ai sensi dell'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 217], dai **subjecti** che provvedono alla **vendita o distribuzione** nel territorio dello Stato dei **mezzi tecnici** precedentemente indicati.

Il **titolare** della concessione o autorizzazione ad esercitare la fornitura di servizi di telecomunicazione, unico soggetto passivo del particolare regime monofase, **assolve l'imposta relativa**:

- alla vendita di qualsiasi mezzo tecnico per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica;
- ai compensi, comunque denominati, dallo stesso riconosciuti ai soggetti che si occupano della distribuzione, vendita, abilitazione, riabilitazione e ricarica dei mezzi tecnici nonché per le prestazioni dei gestori di telefoni posti a disposizione del pubblico.

Per tale motivo, l'**imposta** viene **calcolata** sia nei confronti dei **gestori di telefoni** posti a disposizione del **pubblico** sia per la **vendita** di qualsiasi **mezzo tecnico** per **fruire** dei **servizi** di telecomunicazione, fissa o mobile, o di telematica, sulla base dei corrispettivi dovuti all'utente.

Ovviamente, i **passaggi** lungo la **catena distributiva** dei mezzi tecnici necessari per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica (carte prepagate, ecc.), rappresentano **operazioni fuori campo Iva** come chiaramente espresso dall'art. 74, co. 2, D.P.R. 633/1972.

La C.M. 24.12.1997, n. 328/E, al punto 10.1.2., è intervenuta a chiarire che per **vendita di mezzi tecnici** per la **fruizione** dei predetti servizi si intendono le operazioni di:

- vendita;
- distribuzione;
- abilitazione;
- riabilitazione;
- ricarica e simili, aventi ad oggetto:
- gettoni;
- schede elettroniche o magnetiche;
- carte di credito o di pagamento;

e 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 stessa circolare ha **escluso** dalla nozione di mezzo tecnico ai fini di cui trattasi, le **carte** e le **schede** che per le loro caratteristiche fungono da **meri supporti** riportanti **codici di accesso** e destinati a rendere noti i codici stessi agli utenti che abbiano sottoscritto un **contratto di abbonamento** ai servizi di telecomunicazione con il titolare della concessione o autorizzazione.

L'esclusione è ovvia in quanto trattasi di carte e schede che non contengono un predeterminato importo di servizi di telecomunicazione ma consentono al possessore di fruire del servizio a proprio piacimento e soprattutto per la durata e per gli importi desiderati.

Adempimenti

I **corrispettivi** dovuti agli utenti per i servizi di telecomunicazione indicati dall'art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972, dovranno essere **registrati mensilmente** dal titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare i servizi, nei registri dei corrispettivi di cui all'art. 24, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 224] con riferimento al **momento di esigibilità**.

La liquidazione e il versamento dell'imposta dovuta, potrà essere eseguita dallo stesso soggetto passivo con le modalità e nei termini stabiliti dal quarto comma dell'art. 74, D.P.R. 633/1972 che prevede la possibilità di eseguire le **liquidazioni periodiche** ed i relativi **versamenti a cadenze trimestrali** anziché mensili (senza pagamento degli interessi – indeducibili ai fini delle imposte sui redditi – pari all'1.5% dell'imposta dovuta).

La C.M. 328/E al punto 10.1.3 sostiene che il titolare della concessione ovvero il soggetto autorizzato, è tenuto, per tutte le operazioni effettuate od attività esercitate, ad eseguire le **liquidazioni** ed i relativi **versamenti**, con le **modalità** e nei **termini** previsti dall'art. 74, co. 4, D.P.R. 633/1972.

La **norma agevolativa** contenuta nel co. 4, viene pertanto **estesa** a tutte le operazioni od attività esercitate dal soggetto titolare della concessione o autorizzazione; al contempo comunque i soggetti che non intendano avvalersi del disposto dall'art. 74, co. 4, potranno rinunciare all'agevolazione effettuando le liquidazioni ed i relativi versamenti a cadenza mensile.

Momento impositivo

La più volte citata C.M. 328/E, al punto 10.1.4, chiarisce che il **momento di effettuazione delle operazioni**, cui si ricollega il **momento di esigibilità dell'imposta**, si individua, ai sensi dell'art. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 206], per la distribuzione delle carte, dei buoni di ricarica, dei gettoni nonché per l'attivazione, l'abilitazione, la riabilitazione, la ricarica e simili da chiunque poste in essere, con il **pagamento del corrispettivo**.

A tale regola **sfuggono esclusivamente i servizi** resi attraverso **posti telefonici pubblici** e telefoni a disposizione del pubblico disciplinati dall'art. 3, D.M. 13.4.1978 per i quali il **momento di esigibilità** dell'imposta si verifica con la **rilevazione del traffico** sulla base delle registrazioni meccanizzate appositamente predisposte.

Come anticipato, il titolare dell'autorizzazione o concessione, al momento del pagamento del corrispettivo, assolve l'**imposta sull'intero valore facciale** della tessera, carta, gettone ovvero sul-

la base del **corrispettivo dovuto** all'utente comprendente pertanto anche i compensi riconosciuti dal titolare stesso a terzi per i servizi relativi alla gestione dei posti ed apparati pubblici di telecomunicazione e per le operazioni connesse nonché per quelli relativi alla distribuzione, vendita e riabilitazione dei mezzi tecnici precedentemente indicati.

L'**imposta** versata dall'**unico soggetto passivo del regime monofase**, rappresenta per lo stesso un **costo**. Questo costo dovrebbe trovare allocazione «bilanciistica» nella voce Oneri diversi di gestione (B 14 dello schema di conto economico previsto dall'articolo 2425 c.c.), trattandosi di un'imposta indiretta ed al contempo di un costo diverso da quelli indicati dalla lettera B6 alla B13, benché inerente alla gestione ordinaria (Principio contabile nr. 12).

Vi è da ricordare che per le **vendite dei mezzi tecnici escluse** dall'ambito di applicazione della **norma in esame**, effettuate in locali aperti al pubblico, l'**emissione della fattura non è obbligatoria** se non è richiesta dal cliente trascorso il momento di effettuazione dell'operazione.

La C.M. 328/E precisa inoltre che per i corrispettivi relativi ai **servizi resi presso posti telefonici pubblici** e telefoni posti a disposizione del pubblico, l'**imposta dovuta** non deve essere **evidenziata nei documenti eventualmente rilasciati** agli utenti **separatamente dal corrispettivo** della prestazione, in considerazione dell'indetraibilità dell'Iva nel si-

stema monofase basato sull'obbligo di assolvimento del tributo a carico esclusivamente del titolare dell'autorizzazione e/o concessione.

La distribuzione

Il titolare dell'autorizzazione o concessione, per la distribuzione dei mezzi tecnici necessari per fruire del servizio di telecomunicazione, stipula dei **contratti di distribuzione e vendita** per tali prodotti; per questi servizi viene riconosciuto uno **sconto** percentuale sul valore facciale della tessera. Il **trattamento contabile e fiscale** varierà a seconda della **natura del contratto** concluso: normalmente si prevede il trasferimento a titolo traslativo della proprietà delle tessere al distributore e/o rivenditore; in questo caso il concessionario emetterà regolare nota di addebito non soggetta ad Iva a norma dell'art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972, al netto dello sconto spettante al distributore/rivenditore; quest'ultimo indicherà nella propria contabilità gli acquisti e le vendite di tessere nel conto economico quali costi e ricavi e ovviamente rileverà a fine esercizio le rimanenze finali.

Particolare attenzione deve essere posta per **eventuali premi** concessi dal soggetto titolare della concessione e/o autorizzazione al **raggiungimento di obiettivi di vendita**: il compenso in questo caso dovrà essere assoggettato ad **Iva** con aliquota del **20%** in quanto lo stesso non è compreso, quale maggiore sconto, nel valore fac-

ciale della tessera, carta, gettone, ecc. (per il quale, come detto, l'Iva viene assolta alla fonte dal concessionario).

Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa ad operazioni effettuate nel settore delle telecomunicazioni, considerate imponibili ma al di fuori del regime speciale previsto dall'art. 74, co. 1, lett. d) D.P.R. 633/1972

Laddove il servizio di telecomunicazione si consideri effettuato nel territorio dello Stato (ex art. 7, D.P.R. 633/1972), lo stesso diviene imponibile ai fini Iva.

In tal caso, al di fuori delle fattispecie previste dall'art. 74, co. 1, lett. d), D.P.R. 633/1972 (ad esempio nel caso del classico abbonamento al servizio di telefonia fissa o mobile), per le quali si rende applicabile il regime speciale ivi previsto, l'imposta sul valore aggiunto si rende applicabile con le **modalità ordinarie**. In tal caso rimangono di attualità le disposizioni del D.M. 13 aprile 1978 [CFF ● 826 e ss.].

Aliquota applicabile

Ricordo per concludere che il numero 123-bis) della Parte III della Tabella A allegata al D.P.R. 633/1972, prevede l'applicazione dell'aliquota del 10% nel caso di servizi telefonici resi attraverso posti pubblici e telefoni a disposizione del pubblico. Al di fuori di tali fattispecie, l'imposta si rende applicabile con aliquota ordinaria.