



Roma, 22 ottobre 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: *operazioni a premio – termine di versamento imposta sostitutiva art. 19, comma 8, legge n. 449 del 1997 – obblighi di conservazione della documentazione – interpello – art. 11 legge 212/2000.*

QUESITO

L'istante ALFA, mediante la propria sede secondaria con rappresentanza stabile in Italia, cura l'emissione e la gestione di carte di credito con marchio X, e le relative attività accessorie.

Per incentivare l'uso della carta di credito, ALFA ha realizzato alcune iniziative promozionali, tra cui il programma "BETA", in base al quale, mediante l'utilizzo della carta X, i titolari della carta accumulano dei punti (1 punto per ogni euro di spesa effettuata), che danno loro diritto a ricevere dei premi. Alcuni di questi consistono in soggiorni in albergo, biglietti aerei, e pacchetti turistici.

Per quanto concerne l'acquisto di tali prestazioni di servizio, l'istante applica l'imposta sostitutiva di cui all'art. 19, comma 8, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con circolare del 12 aprile 2002, n. 32.

Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere il termine di versamento di tale imposta sostitutiva, non disciplinato dal legislatore.

A tale riguardo, l'istante fa presente che l'assegnazione dei premi consistenti in prestazioni di servizio si realizza nel seguente modo: il titolare della carta, innanzitutto, comunica la propria scelta del premio ad ALFA che provvede ad utilizzare i punti a disposizione del titolare e a comunicare al

prestatore di servizio (es. la catena alberghiera) la richiesta del titolare; successivamente, dopo l'utilizzazione del servizio da parte dell'assegnatario del premio, il prestatore addebita il servizio ad ALFA mediante l'emissione della fattura o altro adeguato documento e ALFA effettua il pagamento.

L'istante, pertanto, chiede se ai fini dell'individuazione del termine di versamento dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 19, comma 8, della legge n. 449 del 1997, sia rilevante il momento in cui è certo l'ammontare del corrispettivo dovuto al terzo prestatore del servizio, ossia quando (come previsto dal regolamento del programma) l'istante accetta la scelta del premio da parte del titolare della carta emettendo il relativo voucher, oppure se rilevi il diverso e successivo momento in cui può considerarsi effettuata la prestazione di servizi secondo i principi generali dell'Iva, cioè la data del pagamento del corrispettivo al prestatore, o se precedente, dell'emissione della fattura da parte di quest'ultimo.

ALFA, inoltre, chiede quali siano gli obblighi di conservazione della relativa documentazione.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che, nella fattispecie, per la soluzione di entrambi i quesiti, sia applicabile in via analogica la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, configurandosi l'imposta sostitutiva di cui all'art. 19, comma 8, della legge n. 449 del 1997 quale prelievo alternativo, a tutti gli effetti, all'Iva. Pertanto, l'istante è del parere che l'imposta sostitutiva sia esigibile nel momento in cui può considerarsi effettuata la prestazione di servizi, e che, conseguentemente, tenuto conto dell'art 1 del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, essa debba essere versata entro il sedicesimo giorno del mese successivo al pagamento del corrispettivo, o se precedente, alla data di emissione della fattura.

Circa gli obblighi di conservazione della relativa documentazione, l'istante ritiene che, ai sensi del combinato disposto di cui agli articoli 39,

comma 3, e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972, sia corretto conservare quest'ultima fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione Iva relativa al periodo in cui sono state considerate effettuate le prestazioni di servizio rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva in questione, oppure fino a quando non siano definiti gli accertamenti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via generale, si fa presente che nell'ambito dell'imposizione indiretta delle manifestazioni a premio (concorsi e operazioni a premio), rilevano due operazioni distinte e successive: l'acquisto, da parte dell'organizzatore della manifestazione, del "premio", che si configura come operazione imponibile ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. n. 633 del 1972; il trasferimento del "premio" al suo legittimo assegnatario, che non costituisce cessione di beni o prestazione di servizi ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. m) del d.P.R. n. 633 del 1972, ed è quindi escluso dall'ambito applicativo dell'imposta. La *ratio* di tale esclusione risiede, con tutta evidenza, nella difficoltà tecnica della riscossione di un'Iva in assenza del pagamento di un corrispettivo, e nell'effetto disincentivante alla partecipazione a tali manifestazioni che potrebbe derivare dall'eventuale obbligo dei vincitori del premio di versare l'Iva a fronte di un bene o servizio acquistato a titolo gratuito.

Ciò premesso, l'art. 19 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha previsto da un lato l'abrogazione delle previgenti tasse di lotteria (proporzionale e fissa), e dall'altro ha limitato ciò che può qualificarsi come "premio". Ai sensi, infatti, del comma 6, dell'art. 19 della legge n. 449 del 1997, *"i premi... possono consistere soltanto in beni e servizi assoggettati ad Iva all'atto dell'acquisto o dell'importazione e in biglietti delle lotterie nazionali e giocate del lotto"*. A tale concetto di "premio" si collega il regime di indetraibilità dell'Iva assolta per rivalsa all'acquisto del premio

stesso (art. 19, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'art. 19, comma 1, della legge n. 449 del 1997).

Ne consegue che, nel sistema della disciplina delle manifestazioni a premio delineato dall'art. 19 della legge n. 449 del 1997, l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva del trasferimento del bene o servizio al legittimo assegnatario del premio trova corrispondenza non più nell'applicazione delle tasse di lotteria in capo all'organizzatore della manifestazione, bensì nell'attribuzione a quest'ultimo del diverso "costo fiscale" derivante dall'indetraibilità dell'Iva assolta sull'acquisto del premio.

Qualora i premi consistano in beni e servizi "non imponibili" ai fini Iva, l'art. 19, comma 8, della legge n. 449 del 1997 prevede una diversa "*modalità di prelievo fiscale*", ossia l'applicazione di "*una imposta sostitutiva del 20 per cento con esclusione dei biglietti delle lotterie nazionali e delle giocate a lotto*".

Si ricorda che la circolare ministeriale del 24 marzo 1998, n. 89, precisa che l'espressione "*operazioni non imponibili*" di cui al sopra citato art. 19, comma 8, è utilizzata dal legislatore in senso atecnico, così da comprendere "considerati i peculiari rapporti che la normativa intende regolare ...anche quelle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizio) che per un qualunque motivo non sono state assoggettate all'imposta sul valore aggiunto e quindi anche quelle non rilevanti ed esenti. Alla stessa conclusione si deve pervenire in tutte le ipotesi in cui l'imposta assolta sull'acquisto del premio non sia detraibile per cause tecniche (acquisti di pacchetti turistici presso le agenzie di viaggio le cui fatture per espressa disposizione legislativa non arrecano l'addebito separato dell'imposta...)". Tale interpretazione è stata ribadita con circolare del 12 aprile 2002, n. 32.

Sotto questo profilo, quindi, ossia in ordine al presupposto impositivo, l'imposta sostitutiva presenterebbe una peculiare autonomia in raffronto all'imposta sostituita.

La natura autonoma o meno di tale imposta sostitutiva rispetto all'Iva è rilevante ai fini dell'individuazione, in via interpretativa, del relativo termine di versamento.

Infatti, l'applicazione in via analogica della disciplina dell'Iva, in linea di principio ammissibile nel caso concreto dovendo colmarsi un'apparente lacuna normativa che non afferisce ad un elemento essenziale dell'imposta, può essere ammessa solo qualora si ritenga l'imposta sostitutiva di cui al citato art. 19, comma 8, "alternativa" rispetto all'imposta sul valore aggiunto.

Al riguardo, si evidenzia che seppure non vi sia una perfetta coincidenza tra la nozione di operazione imponibile ai fini Iva e ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva in questione, non può negarsi l'esistenza di un rapporto di alternatività, o meglio di interferenza tra le due imposte, che emerge dal complessivo impianto, sopra delineato, dell'art. 19 della legge n. 449 del 1997. Sia il regime di indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti e importazioni di beni e servizi da destinare a "premio", sia l'imposta sostitutiva del 20 per cento sul valore del premio "non imponibile", si configurano, infatti, come "*modalità di prelievo fiscale*", appunto, alternative, volte a bilanciare la contestuale abrogazione delle tasse di lotteria.

Tale rapporto di alternatività tra le due imposte è peraltro evidenziato dalla circolare del 31 dicembre 1997, n. 335/E, secondo cui "Dal combinato disposto delle norme sopra richiamate si evince ...che le manifestazioni a premio sono autorizzabili soltanto se i premi consistono in beni e servizi assoggettati all'Iva o all'imposta sostitutiva pari al 20 per cento di acquisto degli stessi".

Alla medesima conclusione giunge la successiva circolare del 12 aprile 2002, n. 32, che a proposito della base imponibile dell'imposta sostitutiva in esame chiarisce che essa "viene identificata nel prezzo d'acquisto del bene in ragione del fatto che l'anzidetta imposta è applicata in

sostituzione dell'Iva, quando i beni o i servizi offerti costituenti il premio non sono imponibili ai fini Iva”.

Per i motivi sopra esposti si esprime l'avviso che tornino applicabili le regole dettate in tema di Iva, e che quindi, nella fattispecie prospettata relativa all'imposta sostitutiva dovuta sui premi consistenti in prestazioni di servizio resi da terzi, ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. n. 100 del 1998, l'istante sia tenuto a versare l'imposta sostitutiva prevista dall'art. 19, comma 8, della legge n. 449 del 1997, entro il sedicesimo giorno del mese successivo al pagamento del corrispettivo, o se precedente, alla data di emissione della fattura.

In caso di ritardato od omesso versamento, si ritiene applicabile la sanzione di cui all'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in considerazione della generale previsione della norma che, come è noto, al comma 2 prevede che *“Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto”*.

Tale conclusione è corroborata dal principio di recente affermato (seppure in relazione ad una fattispecie diversa) dalla Corte di Cassazione con sentenza del 12 settembre 2008, n. 23517, secondo cui *“il d.lgs 18 dicembre 1997, n. 471, è un atto normativo che – lo si desume da suo titolo – oltre a regolare le sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, disciplina le sanzioni amministrative in materia di «riscossione dei tributi» in generale, cioè per la riscossione di tutti i tributi, tant'è vero che nel sistema sanzionatorio costruito mediante i tre decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997, non esiste alcun'altra disposizione normativa che preveda la reazione dell'ordinamento per gli illeciti commessi in occasione della riscossione”*

Circa gli obblighi di conservazione della documentazione fiscale relativa alle manifestazioni a premio, per le considerazioni sopra espresse, si

è del parere, condividendo la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente, che sia applicabile in via analogica il combinato disposto di cui agli articoli 39, comma 3, e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972, come del resto chiarito con la citata circolare n. 32 del 2002.

Nel caso concreto, quindi, si ritiene corretto conservare la documentazione fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione Iva relativa al periodo in cui sono considerate effettuate le prestazioni di servizio rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva in questione, oppure in caso di accertamento, fino a quando quest'ultimo non sia definito.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione siano applicati con uniformità.