



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 27 agosto 2009

***OGGETTO: Istanza di interpello - Articolo 11 della legge n. 212 del 2000 –
Trattamento ai fini IVA del credito maturato dal cliente senza il
pagamento di un corrispettivo in caso di trasferimento ad altro
operatore mobile – Articolo 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633***

Con istanza d'interpello presentata dalla società ALFA NV in data ... 2009 è stato esposto il seguente quesito.

Quesito

La società istante opera nel campo delle telecomunicazioni ed in particolare nel settore della telefonia mobile.

La normativa vigente in tale specifico settore ha previsto, con il decreto-legge 31 gennaio 2007, n. 7 convertito con modificazioni dalla legge 2 aprile 2007, n. 40, che sia consentito ai clienti-fruitori del servizio di telefonia mobile di transitare da un operatore all'altro mantenendo nel trasferimento l'originario numero di telefono.

L'utente, inoltre, in caso di cambio dell'operatore ha diritto alla sopravvivenza, in termini di restituzione o trasferimento, del credito residuo - inteso come l'importo netto non ancora "consumato" ad un dato momento del rapporto contrattuale - relativo all'acquisto di una carta ricaricabile prepagata od al pagamento di una ricarica.

In ossequio ai citati provvedimenti legislativi, gli operatori di telefonia mobile - operanti sotto l'egida dell'AGCOM (Autorità per le garanzie nelle comunicazioni) - stanno definendo le modalità operative e tecniche necessarie a

dare piena attuazione al trasferimento del credito residuo in occasione della richiesta di portabilità del numero da parte dei rispettivi clienti.

La società istante ritiene, conformemente a quanto indicato dalla risoluzione n. 329/E del 21 ottobre 2002 di questa Agenzia, che in caso di trasferimento del credito residuo l'operatore uscente abbia diritto a recuperare l'IVA, assolta ai sensi del regime monofase di cui all'articolo 74, primo comma, lettera *d*) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, tramite la procedura di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, dello stesso decreto, per il recupero di quanto assolto in relazione alla ricarica che quel credito ha generato.

La società istante, tuttavia, rappresenta una fattispecie ulteriore e più complessa connessa agli incentivi di promozione commerciale che vengono offerti ai clienti.

La società, infatti, ricorre allo strumento delle ricariche senza corrispettivo a vantaggio dei propri clienti e per esse, ritenendo di applicare correttamente il sistema dell'IVA in materia di prestazioni di servizi, non provvede all'applicazione dell'imposta (si tratta, per esempio, della promozione "autoricarica" in base alla quale il cliente riceve gratuitamente una ricarica di X centesimi di euro per ogni minuto di chiamata ricevuta da utilizzare per effettuare traffico telefonico).

Nonostante i complessi sistemi operativi a disposizione, l'istante non è attualmente in grado di individuare analiticamente il valore storico (ossia relativo alla intera vita della sim) delle ricariche senza corrispettivo non ancora consumate alla data della richiesta di trasferimento ad altro operatore, se non per il limitato periodo di un anno, esaurito il quale la sim viene disattivata se non intervengono operazioni di ricarica da parte del cliente.

A tal proposito occorre precisare che la società non intende, in linea di principio, trasferire all'operatore ricevente la quota di credito residuo rappresentata dalle ricariche senza corrispettivo. La società si riserva la facoltà di

trasferire eventualmente l'intero credito del cliente, comprensivo della parte gratuita, nei soli casi in cui l'esiguità degli importi dovesse rendere non economica l'adozione di procedure di distinzione tra credito residuo dovuto a ricariche pagate e credito residuo dovuto a ricariche gratuite.

L'istante, alla luce di quanto esposto, ha proposto interpello per sapere quale sia il comportamento da tenere attesa la suddetta impossibilità di individuare, in relazione all'importo di traffico telefonico residuo in capo ad una sim, la parte assoggettata ad IVA in quanto pagata dal cliente e la parte non assoggettata ad IVA in quanto acquisita senza corrispettivo.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La società istante, ritenendo correttamente che l'operatore uscente possa recuperare, tramite la procedura di variazione in diminuzione *ex* articolo 26, comma 2, del DPR n. 633 del 1972 l'imposta relativa alla quota del credito trasferito che, come anticipato, è costituito in linea di principio dalle sole ricariche a pagamento, propone la seguente metodologia per scindere la parte di credito residuo "pagata" da quella "gratuita":

- prendere a riferimento il periodo temporale di un anno in quanto tracciabile con i sistemi operativi della società (periodo oltre il quale se non si effettuano ricariche la sim viene disattivata);

- quantificare separatamente le ricariche a pagamento e quelle senza corrispettivo effettuate nel corso di detto arco temporale;

- il credito residuo della sim da trasferire all'operatore entrante viene eventualmente decurtato di un importo pari alla percentuale delle ricariche senza corrispettivo ricevute nell'ultimo anno sul totale delle ricariche (acquistate e senza corrispettivo) effettuate nello stesso periodo;

- l'importo decurtato, a parere dell'istante, rappresenta la migliore approssimazione dell'ammontare del credito originato dalle ricariche senza corrispettivo che non verrà trasferito e, conseguentemente, non verrà assoggettato alla procedura di recupero dell'IVA.

Parere dell'Agenzia delle entrate

Sui corrispettivi pagati dal cliente di telefonia mobile, l'applicazione dell'IVA avviene secondo le disposizioni contenute nell'articolo 74, primo comma, lettera d), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, il quale stabilisce che l'IVA è dovuta, per la vendita *“di qualsiasi mezzo tecnico per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, dal titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare i servizi sulla base del corrispettivo dovuto dall'utente”*.

L'operatore telefonico realizza una sorta di anticipazione, sotto il profilo temporale, ed un accentramento, sotto il profilo soggettivo, dell'imposizione ai fini IVA, essendo lo stesso tenuto ad assolvere l'imposta con il particolare sistema monofase all'atto del pagamento del corrispettivo da parte del cliente.

Nel caso in cui il cliente decida di estinguere il proprio rapporto con l'operatore e di trasferire il proprio numero ed il credito residuo presso un diverso operatore telefonico, la prestazione di servizio di telecomunicazione, già pagata al momento della vendita o della ricarica della carta, non può essere eseguita dall'operatore telefonico uscente.

Per quanto concerne la problematica relativa al trattamento IVA degli importi a credito trasferiti da un operatore all'altro, atteso che si tratta di credito maturato dal cliente attraverso il pagamento di un corrispettivo, si rinvia a quanto specificato con la risoluzione n. 329/E del 21 ottobre 2002.

La scrivente, con la citata risoluzione n. 329/E, ha chiarito che in occasione del trasferimento del credito ad altro operatore, l'operatore uscente (c.d. *donor*) può effettuare una variazione in diminuzione secondo le regole e le

modalità previste dall'articolo 26, commi secondo e terzo, del citato DPR n. 633 del 1972, anche senza tenere conto del limite temporale di un anno in quanto non si è in presenza di un sopravvenuto accordo tra le parti. A ciò si perviene in applicazione del decreto ministeriale 24 ottobre 2000, n. 366, in base al quale, in caso di successiva riduzione dell'imponibile o dell'imposta, le annotazioni precedentemente eseguite possono essere rettificata nei termini previsti dall'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

La norma richiamata, pertanto, consente all'operatore uscente di recuperare l'imposta relativa alla quota di corrispettivo corrispondente al credito residuo trasferito.

A tal riguardo, si rileva che l'istante definisce il credito residuo come *“l'importo netto che in un dato momento del rapporto contrattuale tra l'operatore ed il suo cliente, relativo all'acquisto di un carta ricaricabile prepagata o al pagamento di una ricarica, non risulta essere ancora stato speso dall'utente che lo ha anticipatamente corrisposto”*. Quindi il credito residuo trasferito è costituito esclusivamente dalla parte per la quale è stato pagato un corrispettivo, ed è su tale importo che verrà operata la variazione in diminuzione.

Di contro, il nuovo operatore (c.d. *recipient*), che riceve da quello uscente una somma pari al credito trasferito, deve assoggettare al regime IVA monofase di cui al citato articolo 74, primo comma, lettera *d*), del DPR n. 633 del 1972 un importo uguale a quello del credito che viene riconosciuto al cliente acquisito.

In merito alla specifica problematica posta dalla società istante circa l'impossibilità di determinare con assoluta esattezza la parte del credito da trasferire, maturata tramite il pagamento di un corrispettivo, e la parte di credito da non trasferire in quanto ottenuta in modo gratuito, occorre precisare che la scrivente è tenuta a fornire chiarimenti relativi all'interpretazione di norme tributarie, limitandosi quindi ad esprimersi su principi di diritto e non anche su

aspetti legati a questioni di fatto che, come nel caso di specie, comportano valutazioni tecnico-informatiche.

Tuttavia, la scrivente ritiene che il criterio enunciato nell'istanza possa essere utilizzato, qualora fondato su dati oggettivi e riscontrabili, per determinare la parte di credito trasferita al nuovo operatore su cui applicare la variazione prevista dall'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972.

Su tale credito effettivamente trasferito il nuovo operatore applicherà il regime monofase.

Infine, facendo riferimento all'ipotesi marginale prevista dalla società istante in base alla quale, soltanto per ragioni di convenienza economica, la stessa potrebbe decidere di trasferire al nuovo operatore anche la parte di credito maturata senza il pagamento di un corrispettivo, si precisa che l'importo relativo a tale parte, a prescindere dalla sua perfetta individuazione, non possa rientrare tra quelli per i quali è possibile effettuare la rettifica IVA, anche se, di contro, lo stesso importo deve essere comunque assoggettato ad imposta monofase da parte dell'operatore ricevente.

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