IVA: società di scommesse, CED, operazioni intracomunitarie ed imponibilità del servizio

di Giovambattista Palumbo

Pubblicato il 3 Ottobre 2014

l'espansione delle attività di raccolta delle scommesse da parte di gestori che operano in più Stati dell'Unione Europea sta evidenziando alcune problematiche inerenti l'applicazione dell'IVA: in particolare, l'attività del CED italiano a favore anche di società estere può usufruire dall'esenzione d'imposta?

In ambito Iva, può accadere che una società italiana presenti istanza di rimborso con riferimento ad una determinata annualità sulla base del presupposto indicato nell'art. 30, c. 3, lett. d, del DPR n.633/72, secondo cui "*il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, … quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies*".

E', ad esempio, il caso della società italiana che svolge attività di centro elaborazione dati (CED) per conto di un'altra società UE, ovvero di un soggetto comunitario: le fatture attive, da cui sorge il credito Iva, sono relative ad un contratto di Ricevitoria con la società UE e vengono emesse dalla società italiana come "*non soggette all'imposta*" ex art. 7 ter DPR 633/72 per difetto del requisito della territorialità e legittimano, quindi, la società a presentare istanza di rimborso iva ai sensi del citato art. 30, c. 3 lett. d.

Tuttavia nei casi del genere, ad un attento esame della documentazione contabile ed extracontabile, spesso emerge che l'attività svolta dalla società italiana rientra tra le operazioni esenti di cui all'art. 10, c. 1, n.6 del DPR 633/72 (raccolta di scommesse), per le quali non è ammessa in detrazione l'IVA sugli acquistiai sensi dell'art 19, comma 2 del medesimo Decreto.

L'art. 10 del DPR 633/72 prevede infatti che "*sono esenti dall'imposta: ...*

6) le operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici riservati allo Stato e agli enti indicati nel decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, ratificato con legge 22 aprile 1953, n. 342, e successive modificazioni, nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse di cui al regolamento approvato con decreto del Ministro per l'agricoltura e per le foreste 16 novembre 1955, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 26 novembre 1955, e alla legge 24 marzo 1942, n. 315, e successive modificazioni, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

E, com'è noto, ai sensi dell'art. 19, c. 2, DPR 633/72, "*Non è detraibile l'impostarelativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta...*" .

In tali casi, dunque, nonostante sussista formalmente il presupposto per il rimborso dell'Iva a credito ex art. 30, co. 3 lett. d) del DPR 633/72 (operazioni non soggette all'imposta), non dovrà essere rimborsato alcunché alla società se, a seguito di un'indagine sostanziale dell'attività svolta, emergesse che le operazioni attive sono rappresentate da operazioni esenti – raccolta di scommesse ex art. 10 n.6 – a cui consegue l'indetraibilità completa dell'IVA assolta sugli acquisti e, con essa, la mancanza del presupposto per il rimborso ex art. 30, co. 3 lett. d) DPR 633/72.

In pratica, il credito Iva che venisse chiesto a rimborso sarebbe frutto di un'errata applicazione, da parte della società, delle norme di cui all'art. 19, comma 2 DPR 633/72 considerato che l'Iva sugli acquisti è stata indebitamente detratta, nonostante le fatturazioni attive della società si riferissero unicamente ad operazioni esenti e dunque escludessero a monte la possibilità di detrazione.

Nonostante il principio della territorialità imponga che i servizi resi da un soggetto passivo italiano (CED) ad un soggetto passivo comunitario vadano fatturati ai sensi dell'art. 7 ter DPR 633/72 come prestazioni escluse dall'Iva, ciò non toglie che, ai fini della detrazione, assuma invece rilevanza, per l'operatore nazionale, la natura dell'operazione stessa, come si evince *a contrariis* dal comma 3 del suddetto art. 19, secondo cui "*La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da ... operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta*" (art. 19 c. 3 lett. b).

E, dai controlli sulla documentazione delle società, spesso si rileva che queste ultime, pur dichiarando il codice attività relativo alle "*Altre elaborazioni elettroniche di dati*", indicano nel proprio atto costitutivo un oggetto sociale, evidentemente inquadrabile tra le operazioni esenti di cui all'art. 10 DPR 633/72, quale, ad esempio, "*l'assunzione, l'organizzazione, l'esercizio, la gestione e/o l'accettazione con mezzi propri o di terzi, dietro regolare concessione, autorizzazione e licenze rilasciate dallo Stato e/o Enti competenti, di scommesse di qualsiasi tipo e genere, di concorsi pronostici, lotterie e giochi comunque denominati mediante ogni possibile modalità consentita*".

Peraltro capita spesso che l'esercizio effettivodell'attività esente Iva, quale la raccolta di scommesse, sia confermato da ulteriori documenti, tra cui contratti assicurativi, in cui viene dichiarata come attività esercitata quella di "*Ricevitoria di scommesse, del lotto, sala giochi*" e lo stesso contratto di Ricevitoria con la società UE, in cui vengono definiti i rapporti commerciali con la società italiana che assume la funzione di Ricevitoria di scommesse.

Se pertanto, anche sulla base dei dati sopra indicati, emergesse che l'attività propria della società italiana è inquadrabile tra le operazioni esenti di cui all'art. 10, c. 1, n. 6, DPR 633/72, per le quali non è ammessa in detrazione l'Iva sugli acquisti ai sensi dell'art. 19, c. 2, del medesimo Decreto, il credito Iva formatosi in capo alla società dovrebbe considerarsi illegittimo e, di conseguenza, non potrebbe generare nessun rimborso.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Stesso discorso, del resto, è da farsi se, come può accadere, la società italiana intendesse inquadrare la propria attività e i rapporti con la società estera nell'ambito del contratto di mediazione disciplinato dall'art. 1754 cc.

Difatti l'art. 10, c. 1, n. 9, del DPR 633/72 prevede espressamente che l'esenzione da imposta si estende anche alle "*prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai nn. da 1) a 7)*" e quindi anche alle operazioni di intermediazione relative all'attività di scommesse, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate per conto della società estera.

In ogni caso, sia che la si intenda come attività di raccolta di scommesse, sia che la si intenda come attività di mediazione o intermediazione relativa alla raccolta di scommesse, l'attività posta in essere dai CED, se dotata delle caratteristiche sopra descritte, è verosimilmente riconducibile a quelle indicate come esenti dall'art. 10, DPR 633/72, con tutte le conseguenze di legge in tema in indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti.

Sulla riconducibilità delle operazioni poste in essere dai CED a quelle esenti ex art. 10, n. 6, DPR 633/72 si è peraltro già espressa, in senso favorevole, anche la giurisprudenza comunitaria.

Come infatti affermato dalla Corte di Giustizia Europea nell'ambito procedimento C-464/10, una attività di raccolta scommesse, svolta da operatori economici (ricevitori) per proprio conto ma in nome di una società (di accettazione di scommesse), è attività esente ai fini Iva.

Nel rapporto tra la società e i singoli operatori economici, infatti, la prima fornisce una prestazione di servizi, che, in quanto riferiti alle scommesse, sono appunto esenti (articolo 13, parte B), lettera f della sesta direttiva Iva).

Né

può dirsi che la normativa nazionale in tema di giochi e scommesse sia di ostacolo a tali statuizioni, in quanto si rinvengono pronunce delle Corti di merito italiane a favore dell'esenzione IVA in casi analoghi.

La CTP di Ferrara, con sentenza n. 19 del 23 febbraio 2009, ha affermato a tal proposito che "*In virtù delle disposizioni di cui all' art. 10, co. 1, del DPR 633/72 integrato con l' art. 1, co. 497, della Legge Finanziaria 2005 L. n. 311/04, si rileva che il beneficio dell'esenzione, in materia di IVA, si applica alla raccolta delle giocate con gli apparecchi di cui all'art 110, co. 6, del TULPS, anche relativamente ai rapporti tra i concessionari della rete per la gestione telematica ed i terzi incaricati della raccolta medesima. Pertanto, anche l'esercente del pubblico locale ove sono ubicate le macchine, è investito della funzione della raccolta giocate. L'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato AAMS per implementare la gestione telematica dei giochi oggetto del presente procedimento, infatti, si avvale di tre figure-soggetti quali: a) concessionario della rete telematica; b) gestore; c) esercente. Tali soggetti sono tra loro legati, vincolati e condizionati da precise norme contrattuali contenute nei rispettivi contratti. Motivo per cui l'esenzione relativa all'IVA si applica anche ai rapporti tra i soggetti suddetti*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In particolare, la CTP ha rilevato che la circostanza che l'esercente (titolare dei locali ove

sono poste

le macchine) metta a disposizione gli spazi, l'energia per il funzionamento delle stesse e tutta una serie precisa e dettagliata di ulteriori attività legate al controllo delle giocate, conferma che trattasi non di prestazioni di servizio, ma di collaborazione sia diretta che indiretta con gli altri soggetti della filiera che l'AAMS utilizza sul territorio nazionale e dunque tale collaborazione risulta senza dubbio finalizzata alla raccolta delle giocate. Infatti, "*Senza una soltanto delle figure contrattuali sopra richiamate non si potrebbe dar luogo in modo efficace ed efficiente alla raccolta".*
Ugualmente,

la CTP di Ravenna ha affermato che *"Nell'ambito del gioco con gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, Tulps le attività svolte dall'esercente (messa a disposizione degli spazi, informazioni agli utenti, custodia degli apparecchi, segnalazione dei guasti...) sono riconducibili e strumentali alla raccolta delle giocate. Si osserva, infatti, che il concessionario conferisce al gestore l'incarico ad effettuare l'attività di raccolta delle giocate presso gli esercizi dove sono installati gli apparecchi, autorizzandolo a trattenere la quota parte di sua spettanza ed a consentire all'esercente il prelievo della propria quota di competenza. Il gestore e l'esercente pertanto svolgono un ruolo attivo e sostanziale nell'attività di raccolta, in particolare per l'esercente è prevista una serie di adempimenti consistenti nelle predette 'ulteriori obbligazioni'. Tali adempimenti sono però finalizzati all'attività di raccolta e meramente strumentali al buon esito del contratto, con la conseguenza che devono anch'essi considerarsi operazioni esenti da Iva "* (CTP di Ravenna Sent. n. 260 del 18 novembre 2009; vedi altresì: Sent. n. 209 del 21 ottobre 2009, Sent. n. 102 del 23 settembre 2009, Sent. n. 69, 70, 71, e 72 del 22 agosto 2009 sempre della CTP di Ravenna).

Anche l'orientamento giurisprudenziale maggioritario ritiene, dunque, che le operazioni in commento, nella sostanza svolte da quelli che formalmente si qualificano come CED, siano esenti ai fini Iva, da cui discende l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti a norma dell'art. 19, c. 2, DPR 633/72, con conseguente illegittimità del credito formatosi negli anni e del suo successivo utilizzo in compensazione o richiesta di rimborso.

Ai fini poi della ancor più delicata questione delle imposte dirette, senza voler approfondire in questa sede l'argomento, basta evidenziare che il problema riguarda invece proprio le società "*madri*" con sede all'estero, che svolgono questo tipo di attività appoggiandosi a centri elaborazione dati in Italia.

Dato infatti che, a differenza delle società regolarmente autorizzate all'attività di scommessa e raccolta gioco, che pagano un'imposta unica, queste, non essendo residenti in Italia non subiscono alcuna

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

imposizione, oltre ad avere un illecito vantaggio concorrenziale rispetto alle società concessionarie, determinano anche un ingente danno all'Erario italiano. Una possibile soluzione potrebbe allora consistere nell'individuare nei citati centri elaborazione dati stabili organizzazioni della società estera (la sede, il server e il personale individuano infatti sia stabile organizzazione materiale che personale).

3 ottobre 2014

Giovambattista Palumbo

Fabiola Bigiarini

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D