

**Risposta n. 182**

**OGGETTO:** Articolo 19, comma 8, legge 27 dicembre 1997, n. 449. Rimborso dell'imposta sostitutiva versata in eccesso in relazione a premi dati ai soci, ma dagli stessi non utilizzati e pertanto restituiti in termini di punti/premio ai clienti stessi.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

La società ALFA (di seguito "Società"), rappresenta di essere partecipata al 100% da BETA (di seguito "Compagnia").

La società ha per oggetto sociale la gestione e lo sviluppo in via diretta e/o attraverso società partecipate, in qualità di co-promotore con società controllanti e/o collegate, di programmi di fidelizzazione della clientela delle società del gruppo e/o di altri vettori aerei nazionali ed esteri e/o di società; la comunicazione diretta e la gestione della relazione con i clienti iscritti ai programmi di fidelizzazione in Italia ed all'estero; la gestione e lo sviluppo delle partnership connesse ai programmi di fidelizzazione; la gestione dei servizi di customer care connesse ai programmi di fidelizzazione; l'emissione e la vendita al pubblico di biglietti aerei e di biglietti premio; le attività di merchandising, licenza e sviluppo commerciale dei propri marchi e diritti di proprietà intellettuale; l'esecuzione e gestione di attività ed iniziative

promozionali (marketing), concorsi, sconti e gestione di cataloghi.

L'attività principale dell'istante consiste nella gestione e nello sviluppo del Programma di fidelizzazione dei clienti (denominato "Programma X") in virtù del quale qualunque passeggero, previa adesione tramite apposita iscrizione al Programma ed acquisizione della qualità di Socio, per ogni volo effettuato con la Compagnia oppure con partners del Programma, nonché per ogni acquisto di beni e servizi effettuato presso punti vendita della Compagnia o dei relativi partners commerciali, ottiene un determinato numero di punti (denominati "Miglia") che, al raggiungimento di una determinata soglia di accumulo, danno diritto alla riscossione dei premi consistenti in biglietti aerei, upgrading di classe sui voli ed altri servizi aggiuntivi (in sostanza i premi di cui y del Programma).

Per quanto concerne gli aspetti di natura fiscale connessi all'assegnazione dei premi "messi in palio" nell'ambito del Programma, sotto il profilo dell'imposizione indiretta, l'istante precisa, per i premi che consistono in biglietti aerei su tratte internazionali, di applicare la disciplina delle manifestazioni a premio regolamentata dal d.P.R. 26 ottobre 2001, n. 430 e di versare un'imposta sostitutiva del 20 per cento, come previsto dall'art. 19, comma 8, della Legge 27 dicembre 1997, n. 449, sull'assegnazione dei premi che rilevano come cessioni di beni e prestazioni di servizi non imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ciò anche in virtù dell'interpretazione fornita con circolare del 12 aprile 2002, n. 32/E e dei chiarimenti indicati con la risoluzione n. 261/E del 22 ottobre 2009.

Infatti, qualora i premi consistano, come nel caso di specie, in servizi di trasporto eseguito "*in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero, in dipendenza di un unico contratto*", ai sensi dell'art. 9, primo comma, n. 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'operazione si qualifica come "*non imponibile*" ai fini Iva e l'art. 19, comma 8, della Legge n. 449 del 1997 impone una particolare "*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*". Come precisato

nella circolare ministeriale del 24 marzo 1998, n. 89, 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.*".

Ciò premesso, l'istante fa presente che, a seguito delle numerose cancellazioni di voli su tratte sia nazionali che internazionali, disposte dalla Compagnia a partire dal mese di marzo 2020 a causa della diffusione del virus Covid-19, nel corso dell'anno 2020 si è verificato di frequente che le Miglia utilizzate per l'acquisto di biglietti siano state restituite ai passeggeri soci del Programma i quali hanno subito la cancellazione del viaggio.

Tale circostanza ha determinato che in alcuni periodi dell'anno 2020 (per es. per i mesi di marzo, aprile, luglio e agosto), le miglia "consumate" dai Soci - sulle quali viene liquidata l'imposta sostitutiva da versare - sono state di gran lunga inferiori alle miglia restituite per le quali la società aveva già provveduto a versare l'imposta sostitutiva all'atto dell'emissione dei biglietti. Conseguentemente, nei suddetti periodi l'imposta teoricamente liquidabile sui punti riaccreditati ai viaggiatori è stata superiore a quella liquidata sui biglietti emessi mediante utilizzazione delle Miglia, generando quindi un "credito".

A tal proposito, la Società precisa di liquidare l'imposta sostitutiva conformemente ai chiarimenti forniti con la risoluzione n. 261/E del 2009 ossia tramite modello F24, indicando il codice tributo 1672, entro il sedicesimo giorno del mese successivo al pagamento del corrispettivo, o se precedente, alla data di emissione della fattura che, nel caso di utilizzazione delle Miglia per l'acquisto di biglietti, coincide con l'emissione del biglietto.

Tenuto conto del carattere di assoluta eccezionalità dell'evento Covid-19 e riscontrata l'assenza di chiarimenti specifici, la Società chiede chiarimenti in merito

alle corrette modalità di liquidazione dell'imposta sostitutiva di cui al citato art. 19, della legge n. 449 del 1997 in particolare, circa il recupero dell'imposta sostitutiva versata in eccesso rispetto all'importo effettivamente dovuto in base alle Miglia realmente utilizzate dai soci del Programma o la possibilità di scomputare l'imposta sostitutiva già versata sull'assegnazione delle Miglia da quella da eseguirsi sulle assegnazioni di Miglia dei periodi successivi.

Come sopra accennato, in occasione dell'annullamento dei voli a causa del Covid-19, ALFA ha proceduto - e presumibilmente procederà anche per i prossimi mesi - al riaccredito delle Miglia utilizzate dai soci del Programma per la prenotazione dei biglietti.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In riferimento a quanto sopra riportato e richiamando i chiarimenti forniti con la circolare n. 32/E del 2002 e con la risoluzione n. 261/E del 2009, l'istante ritiene che alla fattispecie prospettata possa applicarsi in via analogica la disciplina dell'IVA, configurandosi l'imposta sostitutiva di cui all'art. 19, comma 8, della legge n. 449 del 1997, a tutti gli effetti, quale prelievo alternativo all'IVA.

In tema di liquidazione dell'IVA, l'articolo 1, primo comma del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 stabilisce che "*Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*".

Pertanto, ai fini IVA l'imposta netta si determina come differenza tra imposta a

credito e imposta a debito. Inoltre, l'art. 27, comma 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 - in tema di liquidazioni e versamenti mensili - stabilisce che *"se dal calcolo risulta una differenza a favore del contribuente, il relativo importo è computato in detrazione nel mese successivo."*

Per i motivi sopra esposti, l'Istante è del parere che all'imposta sostitutiva di cui al citato art. 19 della legge n. 449 del 1997 possa applicarsi, nel silenzio normativo, in via analogica il combinato disposto di cui agli articoli 1, comma primo, d.P.R. n. 100 del 1998 e articolo 27, comma quarto, del d.P.R. n. 633 del 1972, per quanto riguarda le modalità di determinazione e versamento.

La società istante ritiene, quindi, che l'imposta sostitutiva versata sulle Miglia riaccreditate ai Soci per via della cancellazione dei voli potrà essere detratta dai versamenti che nei periodi successivi sarà chiamata ad effettuare sulle Miglia che i Soci utilizzeranno per l'acquisto di biglietti internazionali.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 19, comma 8, legge 27 dicembre 1997, n. 449 dispone che *«Per le modalità di prelievo fiscale relativo a premi consistenti in beni e servizi non imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, si applica una imposta sostitutiva del 20 per cento con esclusione dei biglietti delle lotterie nazionali e delle giocate del lotto»*.

In merito al quesito in esame, occorre evidenziare che la disciplina dell'imposta sostitutiva non prevede una modalità di recupero dell'imposta versata in eccesso. In tal senso, non si ritiene che possa farsi ricorso alle modalità procedurali previste dalla disciplina IVA.

La preclusione all'utilizzo in via analogica della disciplina iva all'ipotesi di sostanziale determinazione dell'imposta dovuta deriva dalla circostanza che tale imposta sostitutiva (a differenza dell'IVA) non funziona con un sistema di rivalsa e detrazione come l'IVA. Diversamente, per risolvere la questione del versamento,

l'applicazione analogica è resa possibile poiché riguarda esclusivamente l'individuazione di una data entro cui eseguire un adempimento già fissato alla norma di riferimento; in tal senso è stato possibile valorizzare l'alternatività tra l'IVA e l'imposta sostitutiva.

Pertanto, nella fattispecie in esame, il contribuente potrà recuperare l'imposta versata in eccesso rispetto all'importo effettivamente dovuto mediante richiesta di rimborso, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del D.lgs 546 del 1992, da presentare all'ufficio competente. Tale istanza di rimborso dovrà essere accompagnata dalla documentazione probatoria atta a dimostrare l'ammontare dell'imposta sostitutiva versata (in eccesso) in relazione a premi dati ai soci, ma dagli stessi non utilizzati e pertanto restituiti in termini di punti/premio ai clienti stessi.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**