

Risposta n. 357/2021

OGGETTO: Trattamento, ai fini IVA, del riaddebito del "corrispettivo una tantum" dovuto all'ex AAMS per il rilascio del "NOD" (nulla-osta di distribuzione), effettuato, in via di rivalsa, dal produttore e/o importatore degli AWP in fase di acquisizione degli apparecchi.

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

QUESITO

La società istante, ALFA S.p.A., svolge l'attività di raccolta delle giocate effettuate tramite gli apparecchi da intrattenimento di cui all'articolo 110, comma 6, lettera a), del R.D. n. 773 del 18/06/1931 (T.U.L.P.S.) (cosiddetti "*Amusement with prize*", di seguito "*apparecchi AWP*") e, in particolare, la stessa opera nel settore del gioco lecito in qualità di gestore diretto dei predetti apparecchi.

In sostanza, la ALFA S.p.A., su incarico dei concessionari autorizzati dall'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato (ora Agenzia delle Dogane e Monopoli, di seguito "*ex AAMS*"), provvede alla gestione degli apparecchi AWP acquisiti, a titolo di proprietà e/ o di noleggio, dai produttori e/ o importatori e, nello specifico, la medesima interpellante si occupa della collocazione, installazione e/o trasferimento dei predetti apparecchi presso gli esercenti, del loro mantenimento in efficienza nonché della materiale raccolta delle relative giocate.

A fronte dell'attività svolta la società istante percepisce dal concessionario un corrispettivo commisurato, in misura percentuale, all'ammontare delle somme raccolte con le giocate effettuate tramite gli AWP; per il predetto corrispettivo troverebbe applicazione, secondo l'interpellante, il regime di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto previsto, dall'articolo 10, primo comma, n. 6), del DPR n. 633 del 1972, per l'attività di raccolta delle giocate.

La società interpellante evidenzia, altresì, che l'esercizio delle attività di produzione, importazione e gestione degli AWP è subordinato ad un particolare regime autorizzativo disciplinato dall'articolo 38 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, che prevede, in primo luogo, l'obbligo di una verifica tecnica da parte dell'*ex* AAMS sulla conformità degli AWP alle prescrizioni normative nonché il rilascio di:

i) un nulla-osta per la distribuzione degli apparecchi e congegni, cosiddetto "NOD", ai produttori e agli importatori, i quali consegnano una copia del predetto nulla-osta ai cessionari, come la società istante, degli AWP in questione (art. 38, comma 4, legge n. 388 del 2000);

ii) un ulteriore nulla-osta per la messa in esercizio dell'apparecchio, cosiddetto "NOE", al concessionario della rete per la gestione telematica; nel predetto nulla-osta deve essere indicato il numero progressivo degli AWP e gli estremi del "NOD" che contraddistingue ogni apparecchio (art. 38, comma 5, legge n. 388 del 2000).

Il rilascio dei due predetti nulla-osta è condizionato al versamento a favore dell'*ex* AAMS di un "*corrispettivo una tantum*", ed in particolare:

- per il cosiddetto "NOE" è dovuto un corrispettivo a carico dei concessionari, ai sensi dell'articolo 24, comma 36, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 (convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111) nella misura di 100,00 euro, importo aumentato per il solo anno 2019 a 200,00 euro per ogni apparecchio; -

- per il cosiddetto "NOD", ai sensi dell'articolo 27, comma 3, del decreto legge 28 gennaio 2019, n. 4 (convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26), è previsto l'obbligo del pagamento da parte dei produttori e/o importatori di un "

corrispettivo una tantum" nella misura di 100,00 euro per ogni singolo AWP.

Ciò posto, la società istante fa presente che in fase di acquisizione degli AWP presso i produttori e/o gli importatori, questi ultimi, sulla base delle pattuizioni contrattuali, esercitano il diritto di rivalsa del "corrispettivo una *tantum*" versato all'AAMS per il rilascio del NOD, provvedendo al riaddebito di tale importo nella fattura emessa nei confronti dell'acquirente.

Tanto premesso, la ALFA S.p.A. chiede di conoscere quale sia il corretto trattamento, agli effetti dell'IVA, da applicare al riaddebito in questione, anche in considerazione degli eventuali riflessi sanzionatori da cui potrebbe essere interessata la stessa nel caso di erronea fatturazione dell'operazione da parte del produttore e/ importatore dell'AWP.

In particolare, la società interpellante chiede di sapere se il riaddebito del "corrispettivo *una tantum*" per il rilascio del NOD effettuato, in via di rivalsa, dal produttore e/o importatore degli AWP in fase di acquisizione degli apparecchi in questione, possa essere alternativamente considerato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, come:

a) cessione di denaro esclusa dal campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972;

b) riaddebito di spese sostenute in nome e per conto del gestore che non concorrono alla formazione della base imponibile IVA, ai sensi dell'articolo 15, del DPR n. 633 del 1972;

c) componente "accessorio" del prezzo di vendita dell'AWP da includersi nella base imponibile dell'operazione, ai sensi dell'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società interpellante evidenzia, in via preliminare, che:

- sono rilevanti, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, le operazioni

(cessioni di beni e prestazioni di servizi) che, ai sensi degli articoli 2 e 3 del DPR n. 633 del 1972, sono effettuate a titolo oneroso nell'ambito di un rapporto giuridico di tipo "sinallagmatico", ovvero per il quale è previsto il pagamento di un corrispettivo quale controprestazione monetaria della cessione di beni o prestazione di servizi effettuata.

- sono, invece, escluse dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, le "cessioni di denaro", ossia i pagamenti di somme eseguiti in assenza del citato requisito di corrispettività.

A parere della società interpellante, le predette considerazioni si pongono in stretta relazione con le disposizioni che disciplinano la determinazione della base imponibile, ai fini IVA, ed, in particolare, quelle recate dall'articolo 13, e dall'articolo 15, primo comma, n. 3), del DPR n. 633 del 1972.

Il richiamato articolo 13, primo comma, del citato DPR n. 633 del 1972 include, infatti, nella base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto gli oneri inerenti l'esecuzione degli obblighi contrattuali (le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi ad eccezione della stessa imposta sul valore aggiunto), se sostenuti in nome proprio ma per conto del cessionario/committente, mentre il successivo articolo 15 esclude dal conteggio della base imponibile gli oneri sostenuti in nome e per conto del cliente regolarmente documentati.

Tale ultima previsione di esclusione è, di fatto, fondata sulla circostanza che per tali somme non sussisterebbe il necessario requisito di corrispettività.

Tanto premesso, l'istante ritiene che, nonostante la denominazione adottata dal legislatore ("corrispettivo *una tantum*"), la somma fissa e forfettaria versata a fronte del rilascio dei nulla osta di distribuzione da parte dell'ex AAMS non presenti le caratteristiche proprie di una somma pagata a titolo di "corrispettivo", intesa quale controprestazione monetaria di un obbligo sinallagmatico nel rapporto con l'ex AAMS, per il seguente ordine di ragioni:

1. le procedure di rilascio dei nulla-osta autorizzativi, tra cui il NOD, nonché le

relative obbligazioni di pagamento a carico degli interessati (produttori, gestori, concessionari) sono imposte dalla legge n. 388 del 2000;

2. il soggetto che percepisce il corrispettivo a fronte del rilascio del NOD, ovvero l'ex AAMS agisce in veste di pubblica autorità e, quindi, non assume lo status di soggetto passivo d'imposta.

Sulla base delle considerazioni sopra svolte, la società interpellante è dell'avviso che, in assenza di un nesso di corrispettività tra il corrispettivo a tantum a carico del produttore e/o dell'importatore e il rilascio del NOD da parte dell'ex AAMS, anche il riaddebito della predetta somma, effettuato a titolo di rivalsa, nei confronti del gestore acquirente degli apparecchi debba essere qualificato, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, come una mera cessione di denaro, esclusa dal campo di applicazione dall'IVA, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972.

A supporto della propria tesi interpretativa, la società istante richiama l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia dell'UE, relativo alla causa C-98/05, la quale, nel pronunciarsi sul trattamento IVA del riaddebito operato dal concessionario al cliente della tassa di immatricolazione degli autoveicoli, ha precisato che "*affinché simili elementi possano rientrare nella base imponibile dell'IVA, pur non rappresentando un valore aggiunto e non costituendo il corrispettivo economico della cessione del bene, essi devono presentare un legame diretto con tale cessione*".

Ai fini della sussistenza di tale "*legame diretto*", secondo l'indirizzo statuito dalla Corte di Giustizia dell'UE, si rende necessario indagare se il fatto generatore di tale imposta (prima immatricolazione del veicolo) coincida o meno con quello dell'imposta sul valore aggiunto (operazione di vendita). Poiché, nel caso di specie, non vi era coincidenza (risultando il fatto generatore della tassa di immatricolazione del tutto autonomo rispetto a quello dell'IVA), i giudici europei hanno concluso che la tassa di immatricolazione non rientra nel concetto di imposte, dazi, tasse e prelievi, ai sensi dell'articolo 11, parte A, n. 2, lett. a), della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, ma corrisponde a un importo ricevuto dal soggetto passivo da parte

dell'acquirente del veicolo come rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di quest'ultimo, ai sensi del n. 3, lett. c), della medesima disposizione.

Similarmente al caso giudicato dalla Corte di Giustizia dell'UE, l'istante rileva che nella fattispecie prospettata il fatto generatore per l'imposizione, da cui discende a carico del produttore l'obbligo di pagamento del corrispettivo a favore dell'*ex* AAMS, origina dalla richiesta di certificazione dell'AWP, indipendentemente dal fatto che l'apparecchio stesso sia oggetto di una successiva operazione rilevante ai fini IVA.

Di conseguenza, la società interpellante ritiene che si possa escludere l'obbligo per il produttore di includere il "corrispettivo una *tantum*" per il rilascio del NOD nella base imponibile dell'operazione di vendita dell'AWP a titolo di componente "accessorio", ai sensi dell'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972, in ragione dell'assenza di ogni carattere di corrispettività e di valore aggiunto.

Secondo l'istante tale importo dovrebbe, invece, essere qualificato come anticipazione di spese sostenute in nome e per conto del gestore, escluse da IVA ai sensi dell'articolo 15, primo comma, n. 3), del DPR n. 633 del 1972, trattandosi di una mera traslazione (dal produttore al gestore) di oneri amministrativi imposti dalla legge.

Ad avviso dell'istante, tale conclusione troverebbe conforto nell'articolo 38 della legge n. 388 del 2000 in cui l'espresso richiamo, contenuto nel comma 4, al gestore, oltre che al produttore, quale destinatario del NOD, appare conforme a soddisfare anche i requisiti di idoneità documentale previsti dal citato articolo 15 del DPR n. 633 del 1972, laddove la disposizione legittima il trattamento ivi previsto solo con riferimento alle spese regolarmente documentate.

A ciò si aggiunga che le responsabilità dell'eventuale messa in circolazione di AWP non conformi, in quanto privi di nulla-osta, ricadono certamente sul gestore, poiché a fronte dell'inosservanza delle procedure autorizzative sono previste specifiche sanzioni dall'articolo 110, comma 9, del T.U.L.P.S.

La società istante ritiene che l'esclusione dalla base imponibile IVA delle somme in discussione riaddebitate al gestore per il rilascio del NOD risulterebbe coerente,

altresì, con l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria in relazione al riaddebito, in via di rivalsa, effettuato dai concessionari nei confronti dei gestori, del "corrispettivo una *tantum*" previsto per il rilascio del NOE (cfr. consulenza giuridica n. 954-xx/20xx).

In tale occasione è stato riconosciuto che il riaddebito del "corrispettivo una *tantum*", giustificato dalla mera esigenza di traslare in capo al gestore il relativo onere sostenuto per il rilascio del NOE, non potesse qualificarsi quale somma pagata a titolo di corrispettivo, non costituendo la stessa la remunerazione di obbligazioni specifiche derivanti dal rapporto contrattuale tra il concessionario e il gestore, ma fosse da configurare quale mera cessione di denaro esclusa dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972.

Secondo l'istante, tale fattispecie appare del tutto simile a quella in discussione, essendo identiche le ragioni del riaddebito, vale a dire l'esigenza di trasferire in capo al gestore l'onere economico gravante sul produttore ai fini dell'ottenimento del NOD.

Alla luce di quanto precede, l'interpellante è del parere che la somma riaddebitata dal produttore e/o importatore degli AWP alla stessa, che agisce in qualità di gestore degli apparecchi, debba essere qualificata ai fini IVA come una "*mera cessione di denaro*", ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lett. a) del DPR n. 633 del 1972, in quanto mera traslazione di un onere economico previsto dalla legge senza alcun nesso di corrispettività rispetto all'operazione di vendita.

In subordine, tenuto conto dell'espresso richiamo normativo di cui al menzionato articolo 38 della legge n. 388 del 2000 che identifica il gestore dell'AWP quale destinatario del NOD, nonché delle analogie rinvenibili con il menzionato caso affrontato dalla Corte di Giustizia UE su una fattispecie simile, l'istante ritiene che il riaddebito in questione possa assumere natura di traslazione di oneri amministrativi di carattere obbligatorio ai fini del rilascio del NOD, sostenuti in nome e per conto del gestore, riconducibile, in quanto tale, nell'alveo delle spese anticipate in nome e per conto del gestore, con conseguente esclusione di dette somme dalla base imponibile

IVA ai sensi dell'articolo 15, primo comma, n. 3), del DPR n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si rileva, in via preliminare, che la questione posta nell'istanza di interpello in esame riguarda l'individuazione del corretto trattamento, ai fini IVA, del riaddebito del corrispettivo *una tantum* - previsto dall'articolo 27, comma 3, del decreto legge n. 4 del 2019 per il rilascio del NOD - effettuato, in via di rivalsa, dal produttore e/o importatore degli AWP in sede di acquisizione dei predetti apparecchi da parte della società interpellante, la quale opera nel settore del gioco lecito, nella veste di gestore degli stessi AWP.

Si precisa, a tal riguardo, che ai fini di un corretto inquadramento della tematica, è stato chiesto (con nota prot. RU n. XXXX del YYYY 2020), per i profili di competenza, il parere dell'Agenzia Dogane e Monopoli (di seguito ADM).

Con nota prot. RU n. XXX del YYYY 2020, la Direzione Giochi dell'ADM ha fornito, in sede di riscontro, alcune informazioni utili alla ricostruzione del contesto normativo in cui si inserisce la disposizione oggetto della presente richiesta di chiarimenti.

L'articolo 27, comma 3, del decreto legge n. 4 del 2019 reca due distinte previsioni. La prima, contenuta nel primo periodo del comma 3, attraverso la quale il legislatore ha istituito il versamento *una tantum* per il rilascio dei cc.dd. "nulla-osta di distribuzione (NOD)" degli apparecchi AWP, che recita testualmente: "***Il rilascio dei nulla osta di distribuzione previsti dall'articolo 38, comma 4, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ai produttori e agli importatori degli apparecchi e congegni da intrattenimento di cui all' articolo 110, comma 6, lettera a), del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, è subordinato al versamento di un corrispettivo una tantum di 100 euro per ogni singolo apparecchio.***"

La seconda, contenuta nel secondo periodo del medesimo comma 3, in cui, invece, si fa riferimento - sempre per gli stessi apparecchi AWP - all'aumento del corrispettivo *una tantum* a suo tempo istituito dall'articolo 24, comma 36, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 (convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111) per il rilascio dei cc.dd. "nulla-osta di esercizio (NOE)", che, per il solo anno 2019, è fissato in euro 200 per ogni singolo apparecchio.

In proposito, occorre rammentare che gli apparecchi AWP sono soggetti, dal punto di vista amministrativo, ad un particolare regime autorizzatorio previsto dall'articolo 38 della legge n. 388 del 2000, introdotto dall'articolo 22, comma 2, della legge n. 289 del 2002 e successivamente modificato nel corso degli anni. In estrema sintesi si può affermare che, pur in presenza della gestione telematica del gioco attraverso la rete telematica data in concessione ai sensi dell'articolo 14-*bis* del DPR 26 ottobre 1972, n. 640 (recante disposizioni in materia di "*Imposta sugli spettacoli*"), il regime autorizzatorio declinato dal cennato articolo 38 della legge n. 388 del 2000, prevede, in primo luogo, l'obbligo di una verifica tecnica di conformità degli apparecchi stessi alle prescrizioni normative, cui consegue il rilascio da parte dell'ex AAMS (in tempi successivi) di due nulla-osta: quello di "distribuzione" e, poi, quello di "esercizio".

In particolare, il citato articolo 38 della legge n. 388 del 2000, cui fa rinvio l'articolo 27, comma 3, del decreto legge n. 4 del 2019, prevede, al secondo periodo del comma 4, che *"... con la richiesta di nulla osta per la distribuzione di un numero predeterminato di apparecchi e congegni, ciascuno identificato con un apposito e proprio numero progressivo, **i produttori e gli importatori autocertificano che gli apparecchi e i congegni sono conformi al modello per il quale è stata conseguita la certificazione di cui al comma 3**".*

Lo stesso periodo del medesimo comma 4, prevede che *"**i produttori e gli importatori dotano ogni apparecchio e congegno, oggetto della richiesta di nulla-osta, della scheda esplicativa di cui al comma 3. I produttori e gli importatori***

consegnano ai concessionari degli apparecchi e dei congegni una copia del nulla-osta e, sempre per ogni apparecchio, e congegno ceduto la relativa scheda esplicativa. La copia del nulla-osta e la scheda esplicativa sono altresì consegnate, insieme agli apparecchi e congegni, in occasione di ogni loro ulteriore cessione".

Come specificato nella nota della Direzione Giochi dell'ADM, trattasi del "*nulla-osta di distribuzione (NOD)*" rilasciato ai produttori/importatori degli apparecchi in commento secondo una specifica procedura tecnico-amministrativa con la quale si certifica la conformità dell'apparecchio prodotto o importato al modello prototipale, garantendone la conformità alle prescrizioni stabilite dalla legge nonché della loro dotazione di dispositivi che ne garantiscono la immodificabilità delle caratteristiche tecniche e delle modalità di funzionamento e di distribuzione dei premi, con l'impiego di programmi o schede che ne bloccano il funzionamento in caso di manomissione o, in alternativa, con l'impiego di dispositivi che impediscono l'accesso alla memoria.

In merito all'*una tantum* introdotta dall'articolo 27, comma 3, del decreto legge n. 4 del 2019 per il rilascio del NOD, l'ADM, con la citata nota prot. RU n. XXXX del YYY 2020, ha affermato che "***ai fini della qualificazione giuridica della somma imposta al produttore/importatore degli apparecchi AWP per il rilascio dei Nulla osta di distribuzione, a norma del cennato 3° comma, 1° periodo, dell'art. 27 del D.L. n. 4/2019, si ha ragione di ritenere che tale somma, al pari di quella erogata dal concessionario per il NOE, non assuma natura tributaria ma si qualifichi quale onere amministrativo connesso, in via generale, all'esercizio del gioco mediante gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, lett. a), del TULPS (nel caso di specie connesso alla produzione dei medesimi apparecchi)***", precisando, tuttavia, che "*l'esercizio del diritto di rivalsa, oltre a non essere contemplato dalla norma di cui all'art. 27, comma 3, del D.L. n. 4/2019, non trova disciplina nei diversi capitolati che di fatto regolano i rapporti tra quest'Agenzia e i diversi soggetti che partecipano alla filiera del gioco lecito esercitato attraverso gli apparecchi con vincita in denaro, risultando tale aspetto ascrivibile al rapporto più propriamente contrattuale, o*

comunque privatistico, intercorrente tra l'aggiudicatario della concessione (concessionario), il proprietario ovvero possessore degli apparecchi (gestore) e il produttore/importatore degli stessi".

Dalla ricostruzione operata dall'ADM emerge chiaramente che la somma dovuta, ai sensi del richiamato articolo 27, comma 3, del decreto legge n. 4 del 2019, per il rilascio del nulla-osta di distribuzione costituisce un onere amministrativo, imposto al produttore e /o importatore degli apparecchi, in relazione al quale il legislatore non ha riconosciuto alcun diritto di rivalsa in capo ai soggetti che sopportano il predetto onere.

Da ciò consegue che ai fini dell'individuazione del corretto trattamento tributario, ai fini IVA, della somma addebitata, dai produttori e/o importatori, alla società istante (cessionaria degli apparecchi d'intrattenimento), a titolo di rivalsa, ancorché in carenza di una specifica previsione normativa, del corrispettivo una tantum dovuto dagli stessi cedenti per il rilascio del NOD, occorre esaminare i rapporti negoziali intercorrenti tra i soggetti coinvolti nell'operazione di acquisizione dei predetti apparecchi.

Al tal riguardo, si osserva che dall'analisi dell'accordo quadro per la fornitura degli apparecchi d'intrattenimento, trasmesso in sede di presentazione della documentazione integrativa, emerge che la società istante affida al fornitore, soggetto produttore, lo svolgimento di tutte le prestazioni occorrenti per l'acquisto di predeterminati quantitativi di AWP muniti delle relative schede, per un ammontare che, di volta in volta, sarà richiesto dal soggetto acquirente (Cfr. articolo 2, contratto di fornitura).

Ai sensi dell'articolo 5 del predetto accordo quadro, il fornitore garantisce altresì che i prodotti consegnati siano idonei, avendo ottenuto a seguito di verifica tecnica eseguita dai certificatori indicati da AAMS formale attestato di conformità e relativo nulla osta di distribuzione da parte dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato per ciascuno di essi.

Pertanto, in base al predetto accordo, il fornitore consegna alla società istante acquirente un apparecchio dotato, in conformità a quanto stabilito dall'articolo 38 della legge n. 388 del 2000, della documentazione (copia del nulla-osta di distribuzione e della relativa scheda esplicativa) attestante l'idoneità dello stesso ad essere installato dal gestore, presso gli esercenti autorizzati.

Il fornitore, come specificato nell'istanza di interpello, include nell'ammontare del corrispettivo dovuto dal cessionario dell'apparecchio di cui trattasi anche gli oneri, sostenuti dallo stesso, per il rilascio del nulla-osta di distribuzione dall'ex AAMS, documentazione in assenza della quale l'AWP non può essere ceduto.

In sostanza, il produttore e o importatore cedente l'apparecchio accolla all'acquirente il "*corrispettivo una tantum*" di 100,00 euro, dovuto obbligatoriamente dallo stesso, ai sensi dell'articolo 27, comma 3, del decreto legge n. 4 del 2019.

Conseguentemente, la somma addebitata dal fornitore, all'acquirente dell'apparecchio, a titolo di rivalsa del "*corrispettivo una tantum*" dovuto dal cedente, qualificandosi come "*onere verso terzi accollato al cessionario*", concorrerà, insieme al corrispettivo pattuito contrattualmente, alla formazione della base imponibile, determinata ai sensi dell'articolo 13 del DPR n. 633 del 1972, della cessione degli apparecchi di intrattenimento di cui trattasi.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)