

### Risposta n. 3

**OGGETTO: Consulenza giuridica - Articolo 2, comma 2, decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127**

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 127 del 2015, è stato esposto il seguente

#### QUESITO

L'Associazione ALFA, di seguito ALFA o anche "l'istante", visto l'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 e i relativi provvedimenti attuativi, formula una serie di quesiti – qui di seguito sinteticamente riportati - in ordine alla loro applicazione ai distributori automatici di [...], noti come "YY". In particolare, si chiede:

- 1) visto il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 61936 del 30 marzo 2017, «quali siano, nello specifico, i dati da trasmettere in relazione alle "YY" non dotate di porta di comunicazione e dotate, invece, di plurimi sistemi di pagamento che permettono, oltre all'utilizzo del denaro contante, anche l'uso di chiavette e/o card»;
- 2) «di conoscere se le PA che gestiscono YY attualmente non dotate della porta di comunicazione siano comunque tenute, a decorrere dal giorno 01/09/2017, come previsto dall'art. 2 del Provvedimento del Direttore dell'AdE del 30.3.17, all'accreditamento presso il sito internet dell'Agenzia, sezione "fatture & corrispettivi", ed al censimento dei sistemi master delle YY e se le Pubbliche

*Amministrazioni possano non trasmettere i dati inerenti i corrispettivi all'AdE fino a quando la Convenzione di Cooperazione Informatica non sarà a tali fini implementata. Si chiede inoltre di conoscere l'eventuale interpretazione estensiva dell'art. 7.1 in riferimento ai soggetti gestori "Comuni"»;*

3) *«se il gestore di una Y il cui utilizzo da parte dell'utente è rimesso al rilascio di una apposita card su cui non è caricato alcun tipo di importo, ma che costituisce, semplicemente, il "titolo" per fruire dell'impianto, seppur contingentato in termini di quantità e/o tempo, sia soggetto agli obblighi di legge inerenti la trasmissione telematica dei corrispettivi di cui all'art. 2 del D.Lgs 127/2015»;*

4) *«come debba eventualmente adempiere alla normativa di cui all'art. 2, D.Lgs 127/15, ed alle successive disposizioni emanate dall'Agenzia delle Entrate, il gestore di una Y non dotata di gettoniera, il quale affidi la vendita e l'eventuale ricarica delle card/chiavette a esercizi commerciali presenti sul territorio ove è installato l'impianto, talché i dati su quanto effettivamente erogato siano reperibili nell'impianto, mentre i dati sul potenzialmente erogabile risiedano presso altro esercente»;*

5) *«se una P.A. o un soggetto economico privato che gestisce una vending machine che eroghi esclusivamente a titolo gratuito siano soggetti alla normativa di cui all'art. 2 del D.Lgs 127/2015 ed alle successive incombenze imposte dai Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate»;*

6) *«come debba comportarsi il gestore che dal 1 aprile 2017 e prima del 1 settembre 2017 sia intervenuto sulla vending machine migrando da un sistema master senza porta di comunicazione ad un sistema dotato di porta di comunicazione. Se debba cioè effettuare una comunicazione specifica, oltre all'accreditamento al portale ed al censimento del sistema, oppure debba soltanto conservare la documentazione inerente la avvenuta sostituzione per darne prova in caso di controllo»;*

6-bis) *«di conoscere il termine ultimo entro il quale dovrà essere ultimato il censimento delle vending machines prive di porte di comunicazione e quali siano le*

*incombenze successive alla data del 01.09.2017 qualora il gestore effettui la migrazione da un sistema master senza porta di comunicazione ad uno provvisto di porta. Ci si domanda in particolare se sia indispensabile o meno una doppia comunicazione (la prima della macchina senza porta e la seconda al momento della migrazione ad un sistema dotato di porta di comunicazione)».*

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA**

In sintesi, in riferimento ai dubbi avanzati, ALFA propone le seguenti soluzioni interpretative.

1) In attesa di dotare le YY di una porta di comunicazione, per i dati da trasmettere l'istante ritiene che debbano essere riempiti tutti i campi rispetto ai quali si è in grado di rendere una specifica valorizzazione, dovendo comunque esprimere il dato del venduto complessivo al punto 5.1.1 dell'allegato "Tipi dati per i corrispettivi (5.0)" al provvedimento 30 marzo 2017, evidenziando anche a zero i campi rispetto ai quali si è nell'impossibilità di effettuare una precisa quantificazione.

2) L'obbligo di accreditamento e censimento vale anche per i distributori gestiti dalla PA, fermo restando che i Comuni – dizione in cui ricomprendere, in base agli articoli 114 della Costituzione e 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000 n. 267, anche altri enti quali province, città metropolitane, regioni, comunità montane, comunità isolate, unioni di comuni e consorzi fra enti territoriali – potranno adempiere agli obblighi previsti dal D.Lgs n. 127 del 2015 e dai relativi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate anche mediante i servizi previsti dalla Convenzione di Cooperazione Informatica.

3) La vendita [...] tramite una "chiavetta" su cui venga caricato un titolo abilitativo all'erogazione (in qualunque modo esso sia misurato in termini di quantità di erogazione) non rientra tra gli obblighi comunicativi previsti dal D.Lgs. n. 127 del 2015 ove avvenga presso un esercente che, all'atto dell'acquisto del supporto o della

ricarica dello stesso, rilasci idonea certificazione fiscale all'utilizzatore della *vending machine*.

In tale ipotesi, peraltro, non vi sarebbe nemmeno necessità di censimento del sistema *master*.

Si suggerisce, inoltre, che per semplificare i controlli dell'Agenzia delle entrate e per trasparenza nei confronti degli utilizzatori delle *vending machine* rientranti nella sopra indicata casistica, su tali distributori venga apposta una dichiarazione concordata con l'Agenzia stessa che evidenzia come gli obblighi fiscali sono stati già assolti al momento della vendita del titolo abilitativo all'erogazione.

4) Per i gestori di YY prive di gettoniera, che affidano la vendita e l'eventuale ricarica delle card/chiavette a esercizi commerciali presenti sul territorio ove è installato l'impianto, si ripropone la soluzione sub 3).

5) In caso di erogazione a titolo gratuito, mancando il corrispettivo e gli elementi di cui all'articolo 1.2, lett a) e b) del provvedimento del 30 marzo 2017 (ossia la presenza nel distributore automatico di un "sistema di pagamento" e di un "sistema *master*" di registrazione dei dati concernenti lo stesso), si ritiene di non essere in presenza di una *vending machine* e dunque di non ricadere nella fattispecie prevista all'articolo 2 del D Lgs. n. 127 e dei successivi provvedimenti dell'Agenzia delle entrate.

6) In caso di ammodernamento del distributore automatico con migrazione ad un sistema *master* dotato di porta di comunicazione dopo il 30 marzo 2017, secondo l'istante la *vending machine* deve essere censita immediatamente (prima del 1° settembre 2017), conservando la documentazione che dimostri l'avvenuta migrazione, in modo da non incorrere in contestazioni di inadempienza rispetto al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 30 giugno 2016 ed all'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 127 del 2015.

6-bis) Le *vending machine* in attività, prive di porta di comunicazione, potevano essere censite entro il 31/12/2017, in quanto l'articolo 4.1 del provvedimento del 30 marzo 2017 stabilisce che all'1/01/2018 debba iniziare in fase di prima applicazione la memorizzazione e trasmissione delle informazioni registrate sul sistema *master*.

Infine, nell'ipotesi di una *vending machine* già attiva e senza porta di comunicazione, qualora il gestore avesse deciso di migrare ad un sistema *master* dotato di porta di comunicazione successivamente al 1° settembre 2017 e, comunque, prima di averla censita, l'ALFA ritiene non necessaria una doppia comunicazione essendo sufficiente comunicare l'esistenza della macchina con sistema *master* dotato di porta di comunicazione, conservando la documentazione che dimostri la modifica tecnica apportata.

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

Il D.Lgs. n. 127 del 2015, emanato in tema di "Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici", ha recato nel nostro ordinamento molteplici novità.

In particolare, per quanto qui di interesse, l'articolo 2 del decreto ha:

1) introdotto l'obbligo, a decorrere dal 1° aprile 2017, «*per i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi tramite distributori automatici*», di memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente i dati dei relativi corrispettivi giornalieri (così il comma 2);

2) demandato, ad apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate:

- l'indicazione di soluzioni tali da non incidere sul funzionamento degli apparecchi distributori già in essere e da garantire, nel rispetto dei normali tempi di obsolescenza e rinnovo degli stessi, la sicurezza e l'inalterabilità dei dati dei corrispettivi acquisiti dagli operatori (si veda sempre il comma 2);

- l'eventuale differimento di entrata in vigore dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione «*in relazione alle specifiche variabili tecniche di peculiari distributori automatici*» (cfr. *ibidem*);
- l'individuazione di «*ogni altra disposizione necessaria per l'attuazione delle disposizioni*» (così il comma 4).

In attuazione di tali previsioni, il Direttore dell'Agenzia delle entrate, rispettivamente il 30 giugno 2016 (prot. n. 102807) ed il 30 marzo 2017 (prot. n. 61936), ha emanato due distinti provvedimenti – cui si aggiunge, in tema di carburanti, l'ulteriore provvedimento del 28 maggio 2018 emanato d'intesa con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, sentito il Ministero dello sviluppo economico – dai quali, secondo quanto già chiarito in diversi documenti di prassi (cfr. le risoluzioni nn. 116/E del 21 dicembre 2016 e 44/E del 5 aprile 2017), è possibile trarre una serie di indicazioni.

Tra queste:

a) la definizione di distributore automatico (c.d. *vending machine*), vale a dire qualsiasi apparecchio che, su richiesta dell'utente, eroga prodotti e servizi – direttamente (come avviene, ad esempio, per cibi e bevande) o indirettamente (è il caso dell'acquisto di gettoni poi inseriti in altre macchine per farle funzionare o della ricarica di chiavette/card, ecc.) – ed è costituito almeno dalle seguenti componenti *hardware*, tra loro collegate:

- uno o più sistemi di pagamento;
- un sistema elettronico (c.d. *sistema master*) costituito, generalmente ma non esclusivamente, da una o più schede elettroniche dotate di processore con memoria, capace di memorizzare e processare dati al fine di erogare il bene o il servizio selezionato dall'utente finale;
- un erogatore di beni e/o servizi, ossia l'insieme dei meccanismi (meccanici, elettromeccanici o elettronici) che consentono l'erogazione dei beni o dei servizi selezionati dall'utente finale;

b) il necessario presupposto della previsione normativa, vale a dire che la cessione/prestazione eseguita dia luogo ad un corrispettivo, rilevante ai fini IVA, imputabile in capo al soggetto che la effettua;

c) l'esclusione dagli obblighi di memorizzazione ed invio telematico dei corrispettivi per gli apparecchi che fungono da mero strumento di pagamento di un bene/servizio che sarà reso in altro modo o tempo, fornendone solo l'attestazione/quantificazione (come avviene, ad esempio, per i pedaggi autostradali);

d) la decorrenza degli obblighi di memorizzazione e invio, fissata:

- al 1° aprile 2017, per i distributori automatici dotati di una "porta di comunicazione" capace di trasferire digitalmente i dati ad un dispositivo atto a trasmettere gli stessi al sistema dell'Agenzia delle entrate;

- al 1° gennaio 2018 per gli apparecchi privi di tale porta;

e) le informazioni da memorizzare e trasmettere telematicamente con relative modalità (cfr. gli allegati ai vari provvedimenti).

Nel caso di specie, alla luce delle previsioni normative e provvedimenti sopra richiamate, in merito ai quesiti formulati dell'istante possono fornirsi le seguenti indicazioni.

1) I dati da trasmettere per le "YY" prive di porta di comunicazione, ma dotate di plurimi sistemi di pagamento (denaro contante, chiavette e/o card) sono, in base al punto 3 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 30 marzo 2017, con decorrenza 1° gennaio 2018, quelli riportati nell'allegato "Tipi Dati per i corrispettivi" delle specifiche tecniche (si vedano, ad ora, le "Specifiche Tecniche delle *vending machine* fase "transitoria" – Versione 6.0 (marzo 2018)" e l' "Allegato - Tipi Dati per i Corrispettivi (v6)" di novembre 2017).

Nella sezione "Note" dello stesso allegato è peraltro specificato che «*In relazione alla sezione 5 "DatiDA", sia per "Periodo" che per "Cumulato" i dati sono obbligatori. Nel caso in cui il dispositivo non sia in grado di fornire tali informazioni i campi dovranno essere valorizzati con lo zero*».

Dall'allegato in esame si trae, dunque, come i soggetti passivi IVA che si avvalgono di tali distributori debbano riempire tutti i campi della sezione 5 (ivi compreso «5.1.1 "Venduto"», ossia il «*Valore totale dei beni venduti nel periodo di rilevazione*», che si presuppone sia sempre e comunque un dato conosciuto) rispetto ai quali sono in grado di rendere una specifica valorizzazione, nell'eventualità secondo le indicazioni fornite nelle note.

2) Secondo il punto 2 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 30 marzo 2017:

*«2.1 I soggetti passivi IVA che utilizzano le vending machine di cui al punto 1.1 del presente provvedimento comunicano all'Agenzia delle entrate, entro la data di messa in servizio degli stessi, la matricola identificativa dei sistemi master che gestiscono, l'informazione che l'apparecchio non è dotato di una porta di comunicazione nonché le altre informazioni dettagliatamente indicate nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento, al fine di consentirne il censimento a livello territoriale.*

*2.2 Il censimento di cui al punto 2.1 avviene secondo le prescrizioni riportate nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento e, in fase di prima applicazione, a partire dalla data del 1 settembre 2017».*

L'accreditamento del gestore e il censimento degli apparecchi riguarda, dunque, tutti i soggetti passivi IVA che utilizzano le *vending machine* di cui al punto 1.1 del provvedimento 30 marzo 2017, i quali dovranno, al pari dei gestori degli apparecchi dotati di porta di comunicazione, previamente accreditarsi mediante apposita procedura on line disponibile sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate e successivamente censire i Sistemi *master* dei propri distributori automatici.

Non vi è, in merito, alcuna esclusione per le Pubbliche Amministrazioni, le quali, tuttavia, potranno adempiere gli oneri (accreditamento, censimento dei sistemi *master*, memorizzazione e trasmissione delle informazioni ex articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 127 del 2015) secondo le modalità e i termini definiti nelle Convenzioni di cooperazione informatica eventualmente sottoscritte con l'Agenzia delle entrate e a



partire dal momento in cui la stessa metterà a catalogo (pubblicato sul sito dell'Agenzia) i servizi necessari per l'invio dei dati dei corrispettivi (si veda il punto 7 del medesimo provvedimento).

Da tale data, qualora gli enti interessati non sottoscrivano le predette Convenzioni o non integrino quelle già esistenti, saranno tenuti ad assolvere all'obbligo di cui all'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 127 del 2015 mediante le modalità ordinarie di trasmissione previste per gli altri soggetti passivi IVA.

Inoltre, va evidenziato che la specifica indicazione dei Comuni (cfr. il citato punto 7 del provvedimento 30 marzo 2017) non esclude da tale modalità di adempimento qualunque altro soggetto che abbia sottoscritto con l'Agenzia delle entrate un'apposita convenzione di cooperazione informatica (Regioni, Province, ecc.).

3) L'erogazione di [...] in assenza di corrispettivo, pur mediante l'utilizzo di un titolo/strumento che abiliti al prelievo (ad esempio una chiavetta/card rilasciata gratuitamente, sulla quale non è caricato denaro), è esclusa dagli obblighi di memorizzazione e invio di cui all'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 127 del 2015, nonché da quelli di accreditamento e censimento.

Tali obblighi permangono, invece, qualora vi sia un corrispettivo (ipotesi delineata al punto successivo).

4) Il gestore di una Y non dotata di sistemi di pagamento, il quale affidi la vendita e/o l'eventuale ricarica delle card/chiavette a esercizi commerciali presenti sul territorio ove è installato l'impianto, è escluso dagli obblighi di cui all'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 127 del 2015 perché, all'atto dell'acquisto del supporto o della ricarica, l'esercente rilascia idonea certificazione fiscale all'utilizzatore della card/chiavetta.

Risulta tuttavia necessaria una precisazione qualora lo stesso supporto mobile (card/chiavetta o altro) consenta l'acquisto di beni e/o servizi soggetti ad aliquote IVA diverse.

In tal caso, infatti, richiamando principi più volte ribaditi in sede europea, *«va ricordato che sono soggette all'Iva le cessioni di beni e le prestazioni di servizi e non*

*i pagamenti effettuati quale corrispettivo di queste ultime (vedi sentenza 9 ottobre 2001, causa C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Racc. pag. I-7257, punto 17). A fortiori, non si possono assoggettare all'Iva gli acconti versati per cessioni di beni o per prestazioni di servizi non ancora chiaramente individuate.*

*51. Pertanto, [...] non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 10, n. 2, comma 2, della VI Direttiva [ora articolo 65 della direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, ndr.], pagamenti anticipati, [...] di una somma forfettaria versata per beni individuati in modo generico in un elenco che può essere modificato in qualsiasi momento di comune accordo dall'acquirente e dal venditore e dal quale l'acquirente potrà eventualmente scegliere articoli, sulla base di un accordo da cui può recedere unilateralmente in qualsiasi momento, recuperando la totalità del pagamento anticipato inutilizzato» (così la Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza 21 febbraio 2006, causa n. C-419/02).*

In altri termini, vista anche la direttiva 27 giugno 2016, n. 2016/1065 e le indicazioni ivi contenute sui buoni multiuso – ossia sugli strumenti da accettare come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi, in relazione ai quali il luogo della cessione/prestazione e/o l'IVA dovuta su tali beni/servizi non sono noti al momento dell'emissione del buono [...] – qualora lo strumento utilizzato consenta la spendita dell'ammontare allo stesso associato per l'acquisto, in tempi diversi, di prodotti/servizi ad aliquota IVA differente, il momento impositivo coinciderà con la cessione del bene mobile ([...] nel caso di specie) o con il pagamento del singolo servizio usufruito, e solo allora sorgeranno gli obblighi di documentazione.

Obblighi che, nel caso di specie, comporteranno la memorizzazione e la trasmissione dei dati voluti dall'articolo 2 del D.Lgs. n. 127 del 2015.

L'apposizione di eventuali avvisi informativi sul pre-assolvimento degli obblighi fiscali al momento dell'acquisto della chiavetta/card esula da una preventiva autorizzazione di questa Agenzia.

5) L'erogazione a titolo gratuito – si vedano, nelle pagine precedenti, le osservazioni svolte sub b) e quelle in risposta al quesito n. 3) – implica che nessun obbligo di memorizzazione o comunicativo ex articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 127 del 2015, possa sorgere.

6 e 6-bis) Qualora un distributore automatico - originariamente privo della porta di comunicazione – sia stato dotato di porta di comunicazione, dopo il 1° aprile 2017 e prima del 1° gennaio 2018, il gestore era tenuto:

- se il sistema *master* non era già stato censito come “privo di porta di comunicazione”, a censire il sistema *master* come “dotato di porta di comunicazione” e rispettare gli obblighi di memorizzazione e invio dei dati degli apparecchi previsti dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate 30 giugno 2016 (come se fosse un nuovo dispositivo, appena acquistato e da inserire nel ciclo produttivo);

- se, invece, il sistema *master* era già stato censito come “sistema *master* privo della porta di comunicazione”, ad aggiornare i dati già inseriti in fase di censimento e rispettare gli obblighi di memorizzazione e invio dei dati degli apparecchi previsti dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate 30 giugno 2016 (tramite modifica dei dati inseriti nella schermata del censimento, selezionando nella finestra “porta di comunicazione” la voce “presente”).

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO**

*(firmato digitalmente)*