

Risposta n. 480/2022

OGGETTO: Servizi resi da intermediari nell'ambito dell'attività di raccolta dei giochi pubblici - Regime IVA - art. 10 D.P.R. 633/72 - IRPEF - Ritenuta alla fonte - art. 25-bis del D.P.R. n. 600/73

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

QUESITO

Alfa S.r.l. è uno dei principali operatori nel settore dei giochi leciti con vincite in denaro e delle scommesse. In particolare, Alfa è un concessionario dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (in breve anche "ADM" o "AAMS") abilitato all'esercizio e alla raccolta, presso punti vendita siti su tutto il territorio nazionale, di giochi pubblici e, in particolare, delle scommesse ippiche e sportive, in virtù di quattro distinte convenzioni di concessione stipulate con l'ADM di seguito congiuntamente definite "*Concessioni su Rete Fisica*".

Alfa è, inoltre, abilitata all'esercizio e alla raccolta a distanza di giochi pubblici in virtù della Concessione GAD (Gioco a Distanza) n. del xx/yy/zzzz, stipulata con l'ADM ai sensi dell'articolo 1, comma 935, della legge 28 dicembre 2015 n. 208 (di seguito per brevità "*Concessione online*").

Le Concessioni su Rete Fisica, che hanno per oggetto l'esercizio di giochi pubblici, affidano ad Alfa il compito di attivare una rete distributiva, costituita da

negozi di gioco, i quali provvedono ad effettuare la raccolta delle scommesse.

In virtù di quanto disposto dall'art. 1, comma 932, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, essendo le Concessioni su Rete Fisica oramai scadute, l'ADM indirà una nuova procedura di selezione per l'affidamento in concessione delle attività di offerta dei giochi pubblici e di raccolta, esclusivamente in rete fisica, di scommesse su eventi sportivi, anche ippici, e non sportivi, ivi inclusi le scommesse su eventi simulati ed i concorsi pronostici su base sportiva ed ippica (di seguito denominata per brevità la "Procedura di Selezione").

Alfa ha intenzione di partecipare alla Procedura di Selezione, i cui termini di indizione sono stati ulteriormente postergati dall'articolo 69 del c.d. Decreto Cura Italia (decreto legge del 17 marzo 2020 n. 18) e dai successivi provvedimenti, con conseguente proroga delle concessioni di cui attualmente la Società è titolare fino all'aggiudicazione delle nuove concessioni, onde consentire la prosecuzione dell'attività di raccolta dei giochi pubblici, in attesa dello svolgimento del bando di gara e della successiva sottoscrizione di una nuova convenzione di concessione con ADM.

Per la conduzione degli attuali negozi di gioco Alfa si avvale di soggetti terzi ai quali è affidata l'attività di raccolta.

Nella fase di realizzazione e consolidamento della propria rete di negozi in Italia, la Società istante ha sottoscritto con alcuni operatori italiani un contratto di mandato (c.d. "Contratto Procacciatore") per l'individuazione di punti di vendita ove svolgere l'attività di commercializzazione dei giochi pubblici. Tre di questi operatori (di seguito denominati per brevità "Procacciatori") hanno individuato e fatto contrattualizzare ad Alfa numerosi negozi di gioco, altamente performanti, che formano quelle che sono di seguito denominate "Sottoreti".

Alfa ha un rilevante interesse a mantenere nella sua rete di negozi le predette tre Sottoreti anche dopo l'esito della nuova Procedura di Selezione.

È, pertanto, un obiettivo strategico per Alfa che non solo tutti i negozi

appartenenti alle tre Sottoreti proseguano il rapporto commerciale in essere, ma anche che si vincolino alla sottoscrizione di un nuovo contratto per la commercializzazione dei giochi pubblici per tutta la durata della concessione che verrà assegnata all'esito della nuova Procedura di Selezione, mediante la sottoscrizione di uno specifico accordo preliminare (di seguito denominato "Precontratto").

In effetti, la Società prima ancora di partecipare alla nuova Procedura di Selezione ha la necessità di conoscere quale potrà essere la sua rete di negozi e le relative possibili performance, in quanto deve valutare l'investimento che può essere effettuato per l'acquisto dei diritti.

In considerazione della descritta necessità di poter programmare gli investimenti, Alfa ha stipulato con i Procacciatori tre distinti "Accordi integrativi" (di seguito denominati per brevità "Accordi"), uno per ciascun Procacciatore al fine di:

a) ottenere da parte di tutti i negozi di gioco delle tre Sottoreti (di seguito denominati anche "Punti Vendita") la stipula del Precontratto che impegna alla sottoscrizione di un nuovo contratto di commercializzazione dei giochi pubblici (di seguito anche "Contratto di commercializzazione") per la durata della nuova concessione, con conseguenziale prosecuzione del rapporto con Alfa anche all'esito della Procedura di Selezione, nonché la sottoscrizione di un addendum contrattuale (di seguito anche solo "Addendum") che riconosce delle condizioni migliorative per i corrispettivi spettanti a ciascun negozio di gioco in relazione alle scommesse virtuali;

b) assicurare che tutti i contratti di commercializzazione sottoscritti dai Punti Vendita delle tre Sottoreti restino validi ed efficaci per tutta la durata degli Accordi con i Procacciatori (e, quindi, per tutta la durata della nuova concessione);

c) ottenere, fatto salvo il verificarsi di eventi eccezionali, da parte di tutti i Punti Vendita, elevati livelli di performance, di modo che il profitto della Sottorete, per tutta la durata degli Accordi, sia pari o superiore ad un determinato valore obiettivo.

In base all'articolo ... degli Accordi - fermi restando i corrispettivi spettanti ai

Procacciatori in virtù dei "Contratti Procacciatore" - per gli obblighi di cui ai punti a) e b) dell'articolo ... degli Accordi, come sopra riportati, Alfa si è obbligata a corrispondere a favore dei Procacciatori un corrispettivo aggiuntivo in misura fissa e diversificato per ciascun Procacciatore (Corrispettivo Rinnovi).

I Procacciatori matureranno il diritto al Corrispettivo Rinnovi all'atto della sottoscrizione da parte di tutti i Punti Vendita del Precontratto e dell'Addendum. Il Corrispettivo Rinnovi verrà pagato da Alfa in n. 9 rate di pari importo entro il 15 gennaio di ogni anno.

Qualora uno o più Punti Vendita recedano dal Contratto di commercializzazione o quest'ultimo cessi di produrre effetti per il verificarsi di una delle cause di risoluzione anticipata del Contratto di Commercializzazione, i Procacciatori (nella cui Sottorete si siano verificate le risoluzioni anticipate) saranno tenuti a corrispondere ad Alfa a titolo di penale per l'inadempimento degli obblighi di cui ai predetti punti a) e b), un importo calcolato moltiplicando il valore assegnato al Punto Vendita, così come individuato nell'Allegato A degli Accordi, per il numero di anni residui di efficacia degli Accordi fino al 2030 e dividendo il risultato per nove.

La penale così calcolata sarà pagata dai Procacciatori in rate costanti per gli anni residui degli accordi tramite compensazione parziale con le rate non ancora versate del Corrispettivo Rinnovi (*cf* punto ... dell'Accordo integrativo).

In aggiunta alla penale appena descritta, qualora un Punto Vendita eserciti la facoltà di recesso nei termini previsti dal Contratto di commercializzazione, i Procacciatori dovranno garantire ad Alfa, per ciascun Punto Vendita recedente, il pagamento del corrispettivo di recesso, pari ad euro (...).

Il Procacciatore (il cui Punto Vendita abbia esercitato la facoltà di recesso) in qualità di garante, entro e non oltre ... giorni dall'emissione da parte di Alfa della fattura al Punto Vendita recedente, provvederà in luogo del Punto di Vendita recedente, tranne che quest'ultimo non vi abbia già provveduto, al pagamento ad Alfa del corrispettivo di recesso, e per effetto della dichiarazione espressa di surrogazione

di quest'ultima, si surrogherà nella posizione creditoria di Alfa ai sensi dell'articolo 1201 del codice civile.

Qualora il Contratto di commercializzazione venga risolto da Alfa a seguito del verificarsi di una delle cause di risoluzione anticipata del Contratto di Commercializzazione, il Procacciatore (i cui Punti Vendita siano stati interessati dalla risoluzione) sarà tenuto a corrispondere per ciascun Punto Vendita inadempiente il cui Contratto di commercializzazione è stato risolto, una indennità di risoluzione anticipata dal Contratto dell'importo di euro (...). Tale importo dovrà esser corrisposto entro e non oltre ... giorni dall'emissione da parte di Alfa della fattura al Procacciatore (*cf* punto ... dell'Accordo integrativo).

Quale corrispettivo per gli obblighi assunti dai Procacciatori al punto c) dell'articolo ... degli Accordi, Alfa si è obbligata a pagare in favore dei Procacciatori, in aggiunta ai compensi previsti dai Contratti Procacciatore, un corrispettivo aggiuntivo totale in misura fissa e diversificato per ciascun Procacciatore (Corrispettivo Performance).

Il Corrispettivo Performance sarà anticipato e corrisposto all'inizio di ciascuna annualità entro 30 giorni dalla ricezione di regolare fattura. Tuttavia, il Procacciatore avrà diritto a percepire per ciascuna annualità il Corrispettivo Performance sempre che, al termine di ciascuna annualità, il Profitto Annuale della Sottorete sia quantomeno pari al ... del Profitto Target. Pertanto, laddove al 30 settembre di ciascuna annualità il volume obiettivo non venga realizzato cumulativamente dalla Sottorete, la quota parte del Corrispettivo Performance già corrisposta si intenderà non dovuta, e quella già versata verrà imputata all'annualità successiva. Il mancato avveramento della condizione appena esposta, per nessuna delle annualità del periodo 2022/2030, comporterà il diritto di Alfa di ripetere quanto versato quale prima rata del Corrispettivo Performance.

Le Parti hanno concordato, altresì, che qualora la Sottorete generi in favore di Alfa un profitto pari o superiore al "Profitto Minimo Cumulativo", che è pari ad un

determinato importo stabilito nel contratto stipulato con ciascun singolo Procacciatore, la condizione risolutiva summenzionata dovrà intendersi come definitivamente ed irrevocabilmente irrealizzabile. Ne consegue che il Procacciatore, a decorrere dall'annualità in cui si è realizzato il Profitto Minimo Cumulativo, maturerà automaticamente ed irrevocabilmente il diritto alla corresponsione degli importi relativi a tutte le annualità del Corrispettivo Performance, che verranno liquidati, a prescindere dal raggiungimento del Profitto Target, in conformità con le scadenze convenute.

In relazione agli Accordi sopra descritti il dubbio interpretativo riguarda il trattamento ai fini Iva e l'applicazione delle ritenute alla fonte del Corrispettivo Rinnovi e del Corrispettivo Performance, nonché il trattamento ai fini Iva della penale per l'inadempimento degli obblighi di cui ai punti a) e b) dell'articolo ... degli Accordi e dell'indennità di risoluzione anticipata del Contratto di commercializzazione.

In particolare, per quanto attiene al Corrispettivo Rinnovi e al Corrispettivo Performance la società chiede se, ai fini IVA, possa trovare applicazione il regime di esenzione previsto dai punti 6) e 9) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, poiché il Corrispettivo Rinnovi remunera non solo l'attività diretta ad ottenere la sottoscrizione dell'Addendum e del Precontratto, ma anche la garanzia che tutti i Punti Vendita non esercitino la facoltà di recesso ad essi riconosciuta dal Contratto di commercializzazione e adempiano gli obblighi assunti con la sottoscrizione del suddetto contratto e che, pertanto, non si verifichi una delle cause di risoluzione anticipata del Contratto di commercializzazione, la società chiede, in subordine, se la suddetta garanzia possa considerarsi una prestazione accessoria, ai sensi dell'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, rispetto a quella di intermediazione diretta alla stipula dell'Addendum e del Precontratto e, quindi, soggetta allo stesso regime di esenzione, oppure se si tratti di una prestazione autonoma.

Qualora si reputi che la suddetta garanzia sia una prestazione autonoma, la società chiede se alla parte di corrispettivo ad essa riferibile possa trovare applicazione

il regime di esenzione previsto dal punto 1) o dal punto 2) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che nel caso di specie trovino applicazione, ai fini IVA, gli articoli 2, 10, comma 1, punti 1), 2), 6) e 9), e l'art. 12 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e, ai fini delle ritenute alla fonte, l'articolo 25-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Conseguentemente ad avviso della società, gli importi oggetto degli accordi intercorsi con i Procacciatori rilevano, sotto il profilo fiscale, nei termini seguenti:

1) il Corrispettivo Rinnovi e il Corrispettivo Performance previsto negli Accordi sono esenti da Iva ai sensi dell'art. 10, primo comma, nn. 6) e 9), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Al riguardo la società fa presente che l'incarico affidato ai Procacciatori in base agli Accordi va ad integrare l'incarico di mandato per l'individuazione dei punti vendita già in essere tra il singolo Procacciatore e la Società istante (previsto dal Contratto Procacciatori). L'attività che viene richiesta ai Procacciatori e da questi ultimi espletata non è, quindi, la ricerca e individuazione della controparte contrattuale, quanto piuttosto l'ottenimento della firma del Precontratto da parte di tutti i Punti Vendita già facenti parte della rete distributiva di Alfa, che li vincola rispetto all'eventuale periodo di rinnovo della concessione, nonché il mantenimento del rapporto contrattuale per tutta la durata della nuova concessione e il mantenimento di elevati livelli di performance. Si tratta, dunque, di una attività che, ad avviso della società istante, rientra nell'ambito dell'intermediazione nella conclusione di contratti.

In subordine, qualora la quota parte del Corrispettivo Rinnovi che remunera la garanzia che tutti i Punti Vendita non esercitino la facoltà di recesso ad essi riconosciuta dal Contratto di commercializzazione sia considerata, ai fini IVA, come

prestazione autonoma, ad avviso della società istante, detta parte di corrispettivo sarebbe esente da IVA ai sensi dell'art. 10, primo comma, n.1) (i.e. assunzione di "altre garanzie") o, in alternativa, n. 2) (i.e. prestazioni assimilabili a quelle di assicurazione) del citato d.P.R. n. 633 del 1972. Il Corrispettivo Rinnovi sarebbe, pertanto, per il suo intero ammontare attratto nel suddetto regime di esenzione;

2) la penale per l'inadempimento degli obblighi di cui ai punti a) e b) dell'articolo ... degli Accordi e l'indennità di risoluzione anticipata del Contratto di commercializzazione dell'importo di euro ... sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. n. 633 del 1972;

3) il Corrispettivo Rinnovi e il Corrispettivo Performance non sono soggetti alla ritenuta alla fonte prevista nell'articolo 25-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in quanto il rapporto instaurato tra i Procacciatori e la società istante è un rapporto di intermediazione non inquadrabile giuridicamente tra i rapporti tassativamente indicati nella citata disposizione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Giova preliminarmente evidenziare che il parere reso alla presente istanza di interpello, avente ad oggetto taluni quesiti interpretativi formulati da Alfa in tema di imposta sul valore aggiunto e applicazione delle ritenute alla fonte ai pagamenti previsti nella complessa fattispecie rappresentata, è reso sulla base degli elementi, sia fattuali che contrattuali, forniti dall'interpellante, assunti acriticamente nel presupposto della loro veridicità, esaustività e completezza.

Tanto premesso, con l'istanza in esame Alfa formula in primo luogo taluni quesiti in ordine alla rilevanza agli effetti dell'IVA del Corrispettivo Rinnovi e del Corrispettivo Performance spettanti ai Procacciatori e, in particolare, alla riconducibilità dei servizi forniti da detti Procacciatori, in esecuzione degli Accordi stipulati dalla società istante, nell'ambito di applicazione del regime di esenzione.

Al riguardo, si ricorda che l'articolo 10, primo comma, n. 6), del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 stabilisce che sono esenti dall'IVA, tra le altre, *«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 (...) nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse(...), ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate»*.

Il n. 9) del citato articolo 10, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede il regime di esenzione anche per le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai numeri da 1) a 7) dell'articolo 10, ricomprendendovi pertanto anche le suddette operazioni di cui al citato n. 6).

In merito all'esenzione dall'IVA per le scommesse, le lotterie e gli altri giochi d'azzardo, prevista in ambito unionale dall'articolo 135, n. 1, lett. i), della Direttiva 2006/112/CE, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con sentenza del 10 giugno 2010, causa C-58/09, ha avuto occasione di fornire alcuni chiarimenti rilevanti nel caso di specie, osservando, in particolare, che *"i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 135, n. 1, della direttiva 2006/112 devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (...). Inoltre, l'interpretazione dei termini di tale disposizione deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA (...). Per quanto riguarda nello specifico le scommesse, le lotterie e gli altri giochi d'azzardo, occorre rilevare che l'esenzione di cui essi godono è motivata da considerazioni di ordine pratico, in quanto le operazioni di gioco d'azzardo mal si prestano all'applicazione dell'IVA, e non, come nel caso relativo a determinate prestazioni di servizi d'interesse generale in ambito sociale, dalla volontà di garantire a tali attività un trattamento più favorevole in materia di IVA (...)"*.

Ai fini che qui interessano, giova ricordare altresì che con la risposta n. 583

pubblicata il 14 dicembre 2020, l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti in ordine all'operatività del beneficio di esenzione dall'IVA di cui trattasi per una serie di servizi (piattaforma conto gioco, gestione giochi online, mobile, certificazione) resi al concessionario della raccolta dei giochi *online* da vari operatori specializzati nel settore.

In particolare, con il citato documento di prassi è stata richiamata la nota prot. n. 27604 del 31 marzo 2014 con cui l'ADM - amministrazione competente in relazione alla raccolta dei giochi online e alla qualificazione dei rapporti intercorrenti tra concessionario e fornitore della piattaforma di gioco - ha chiarito che:

- per quanto concerne il rapporto contrattuale tra il concessionario e il soggetto che fornisce la piattaforma di gioco *"lo stesso è ammesso in base alle (...) norme convenzionali e rappresenta una soluzione comune nel settore del gioco a distanza"*,

- le attività rese al concessionario dal soggetto che fornisce la piattaforma di gioco *"sono essenziali per garantire il corretto funzionamento dell'offerta di giochi"* online di cui trattasi.

Con la citata nota la stessa ADM ha, inoltre, rappresentato che il rapporto tra il concessionario e il fornitore *"può ricomprendere una serie di attività necessarie e indispensabili per effettuare la raccolta dei citati giochi"*.

Tanto premesso, si fa presente che l'individuazione del regime IVA applicabile alle specifiche prestazioni di servizi descritte nell'istanza, rese dai Procacciatori in esecuzione degli Accordi stipulati con la società istante nell'ambito della raccolta delle scommesse e dei giochi pubblici, presuppone un riscontro di circostanze fattuali, essenzialmente in termini di necessità ed indispensabilità dei servizi in argomento, che, in quanto tale, esula dall'istituto dell'interpello.

Pertanto, sulla base del quadro normativo richiamato e tenendo conto della prassi esistente in materia con la quale sono stati forniti taluni chiarimenti in ordine alle caratteristiche dei servizi relativi alla raccolta delle giocate esenti da IVA (cfr. inter alia, risposta n. 583 del 14 dicembre 2020; risposta n. 760 del 3 novembre 2021),

spetterà alla società istante, concessionaria per l'esercizio e la raccolta dei giochi pubblici, appurare, sotto il profilo fattuale, se le prestazioni di servizi rese dai Procacciatori, remunerati dal "*Corrispettivo Rinnovi*" e dal "*Corrispettivo Performance*", siano riconducibili tra le attività qualificabili "*necessarie e indispensabili per effettuare la raccolta delle giocate a distanza*" esenti da IVA ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto riguarda, invece, la parte del Corrispettivo Rinnovi che potrebbe costituire, secondo quanto rappresentato dalla società, la remunerazione della garanzia, assunta dai Procacciatori, del mantenimento del Contratto di Commercializzazione stipulato con i Punti Vendita delle tre Sottoreti per tutta la durata della nuova concessione che verrà assegnata alla società istante all'esito della nuova Procedura di Selezione indetta dall'ADM, si è dell'avviso che la prestazione in questione non possa assumere, ai fini IVA, un'autonoma rilevanza rispetto al servizio di "intermediazione" reso dai Procacciatori in esecuzione degli Accordi.

In proposito, si fa presente che, in linea con un orientamento consolidato della Corte di Giustizia dell'Unione europea, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare, da un lato, se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso, la detta prestazione unica rientri nell'esenzione di cui trattasi (cfr. in tal senso, sentenza del 27 giugno 2013 causa C-155/12; sentenza del 21 febbraio 2013, causa C-18/12; sentenza del 27 settembre 2012, C-392/11; sentenza del 19 luglio 2012, C-44/11).

Sebbene non siano riscontrabili regole assolute per stabilire se una prestazione complessa debba essere considerata quale prestazione unica - dovendosi invece valorizzare caso per caso tutte le puntuali circostanze in cui l'operazione si svolge - la Corte ha fornito i seguenti criteri di carattere generale utili al fine di stabilire l'"estensione", agli effetti dell'IVA, di una determinata operazione:

- si è in presenza di un'unica operazione quando due o più elementi forniti dal soggetto passivo al cliente siano a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola operazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale;

- si è in presenza di un'operazione unica allorché uno o più elementi debbano essere considerati costitutivi della prestazione principale;

- occorre prendere in considerazione gli elementi caratteristici dell'operazione e identificarne gli elementi predominanti, basandosi sul punto di vista del consumatore medio e tenendo conto, nel contesto di una valutazione di insieme, dell'importanza qualitativa e non semplicemente quantitativa degli elementi rientranti nell'essenziale di cui trattasi;

- la circostanza che talune prestazioni di servizi possano, in linea di principio, essere fornite da un terzo, non consente di concludere che queste ultime non possano costituire, in concreto, una prestazione unica.

Alla luce dei suddetti criteri e degli elementi rappresentati dall'interpellante (assunti, come già sopra evidenziato, acriticamente in sede di risposta alle istanze di interpello), si ritiene che, nel caso in esame, la garanzia del mantenimento del rapporto (con i Punti Vendita delle Sottoreti) per tutta la durata della nuova concessione non configuri un'autonoma prestazione rispetto al servizio di "intermediazione" nella conclusione dei contratti con i Punti Vendita reso dai Procacciatori. In tal senso, detta garanzia non persegue un fine a sé stante, bensì costituisce un mezzo per "fruire al meglio" del servizio principale di intermediazione ovvero un completamento/integrazione di detto servizio. Infatti, come affermato dalla stessa società istante, Alfa ha interesse non soltanto alla conclusione del rinnovo contrattuale con i Punti Vendita delle tre Sottoreti dei Procacciatori, ma anche al mantenimento del rapporto con gli stessi per tutta la durata della nuova concessione. Tale garanzia, pertanto, costituisce uno degli elementi di cui si compone la prestazione "complessa" di intermediazione resa dai Procacciatori, il cui regime fiscale, ai fini IVA, deve essere

individuato dalla società istante, nei termini anzidetti, verificando se, sotto il profilo fattuale, tale prestazione, unitariamente considerata, sia riconducibile tra le attività "necessarie e indispensabili per effettuare la raccolta delle giocate a distanza" esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto riguarda la rilevanza agli effetti dell'IVA della penale per l'inadempimento degli obblighi di cui ai punti a) e b) dell'articolo ... degli Accordi e dell'indennità di risoluzione anticipata del Contratto di commercializzazione si fa presente quanto segue.

L'articolo 15, primo comma, n. 1), del d.P.R. n. 633 del 1972, prevede che non concorrono a formare la base imponibile *"le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente"*.

La scrivente ha avuto modo di precisare che presupposto imprescindibile per l'applicazione del citato articolo 15, comma 1, n. 1) è *"l'esistenza di un risarcimento in senso proprio, dovuto a ritardi o inadempimento di obblighi contrattuali"* (cfr. risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 3 giugno 2005, n. 73/E).

In proposito, la risoluzione 23 aprile 2004, n. 64/E aveva, altresì, precisato che *"le somme corrisposte a titolo di penale per violazione di obblighi contrattuali non costituiscono il corrispettivo di una prestazione di servizio o di una cessione di un bene, ma assolvono una funzione punitivo-risarcitoria. Conseguentemente dette somme sono escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per mancanza del presupposto oggettivo"*.

Avendo riguardo al caso in esame, ai fini della corretta qualificazione, ai fini IVA, delle somme in questione, assumono rilievo le previsioni contrattuali dell'accordo integrativo al contratto di mandato per l'individuazione di punti di vendita stipulato con i Procacciatori (i.e. Contratto Procacciatori).

In particolare al punto ... dell'Accordo è stabilito che: *"Fatte salve in ogni caso le rate del Corrispettivo Rinnovi già pagate al Procacciatore, che non sono in alcun*

modo ripetibili, qualora uno o più Punti di Vendita recedano dal Contratto, o quest'ultimo cessi di produrre effetti per il verificarsi di una delle Cause di Risoluzione Anticipata del Contratto di Commercializzazione, il Procacciatore sarà tenuto a corrispondere al Concessionario a titolo di penale per l'inadempimento dell'obbligo di cui al precedente art. (...), in aggiunta a quanto previsto al successivo articolo (...), una penale uguale a "Vp" per "Ar" diviso 9".

Al punto (...), inoltre, è disposto che "[...] Qualora il Contratto venga risolto dal Concessionario a seguito del verificarsi di una delle Cause di Risoluzione Anticipata del Contratto di Commercializzazione, il Procacciatore sarà tenuto a corrispondere per ciascun Punto di Vendita inadempiente il cui Contratto è stato risolto, una indennità di risoluzione anticipata del Contratto dell'importo di euro (...), oltre IVA se dovuta. Tale importo dovrà esser corrisposto entro e non oltre ... giorni dall'emissione da parte del Concessionario della fattura al Procacciatore".

Tenendo conto delle citate previsioni contrattuali, si è dell'avviso che le somme che i Procacciatori sono tenuti a corrispondere alla società istante a titolo di penale per l'inadempimento degli obblighi di cui ai punti a) e b) dell'articolo ... degli Accordi e l'indennità di risoluzione anticipata del Contratto di commercializzazione non costituiscano il corrispettivo di una prestazione di servizio o di una cessione di un bene, ma assolvano a una funzione risarcitoria, in quanto tali somme sono dovute allorché si verifichi una violazione degli impegni contrattuali assunti da ciascun Procacciatore con la sottoscrizione degli Accordi.

Depone in tal senso, altresì, la previsione contrattuale di cui al punto ... in base alla quale l'obbligo di pagare la penale e l'indennità di risoluzione anticipata del Contratto di commercializzazione non è risolutivamente condizionato al raggiungimento di determinate performance da parte della Sottorete ("gestita" dal Procacciatore).

In altri termini, da tali previsioni contrattuali emerge che si tratta di somme che non sono connesse, in termini di corrispettivo, alla prestazione resa dai Procacciatori,

in quanto, ricorrendone i presupposti previsti dal punto ... dell'Accordo (vale a dire, una volta verificatesi le violazioni degli impegni contrattuali ivi previste), l'obbligo di pagare di tali somme a favore della società istante sussiste a prescindere dal raggiungimento di determinati obiettivi di performance da parte del Procacciatore.

Conseguentemente, dette somme devono ritenersi escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per mancanza del presupposto oggettivo.

Per quanto concerne il dubbio interpretativo in merito l'applicabilità o meno della ritenuta alla fonte ai sensi dell'articolo 25-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 all'atto del pagamento ai *Procacciatori* dei corrispettivi stabiliti negli *Accordi* (*Corrispettivo Rinnovi* e *Corrispettivo Performance*), si fa presente quanto segue.

L'articolo 25-*bis*, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede che «*I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, escluse le imprese agricole, i quali corrispondono provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'Irpef o dell'Irpeg dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa*».

La riportata disposizione stabilisce che i soggetti che assumono la qualifica di sostituti d'imposta e corrispondono provvigioni in relazione alle figure contrattuali menzionate (e cioè commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari) devono operare all'atto del pagamento una ritenuta alla fonte a titolo di acconto dell'imposta (Irpef o Ires) dovuta dai percipienti.

Con riferimento alla fattispecie in esame, dallo schema di *Accordo* prodotto dall'*Istante*, che regolerà i rapporti fra quest'ultima e ciascun *Procacciatore*, emerge che le condizioni contrattuali ivi contemplate sono riconducibili alla figura negoziale del procacciamento di affari.

A tale proposito, la circolare del Ministero delle Finanze 10 giugno 1983, n. 24/8/845, in relazione ai procacciatori di affari, ha precisato che «*L'attività posta in*

essere da questi soggetti si colloca nell'ambito dei contratti atipici, non essendo espressamente prevista e disciplinata nell'ordinamento civilistico. In conformità alla dottrina e alla giurisprudenza prevalenti la figura del procacciatore d'affari è caratterizzata dall'impegno, anche occasionale, contrattualmente assunto di agire nell'interesse di una delle parti, ma senza vincolo di stabilità. La predetta attività si concreta nella raccolta di proposte di contratti o di ordinazioni da trasmettere al soggetto nel cui interesse il procacciatore d'affari agisce».

La giurisprudenza più recente (*cf.*, fra le altre, Cass. SS.UU. del 2 agosto 2017, n. 19161) ha puntualizzato che l'attività del procacciatore di affari si concreta nello svolgimento di un'attività di intermediazione volta a favorire la conclusione di un affare, anche se il procacciatore interviene su incarico di una sola parte, dalla quale potrà pretendere il pagamento del compenso.

Pertanto, a differenza del contratto di mandato, con il quale una parte si obbliga al compimento di uno o più atti giuridici in favore dell'altra e che consiste quindi nell'attuazione di un affare, il negozio giuridico del procacciamento di affari richiede un'attività di intermediazione fra il proponente e il terzo finalizzata alla conclusione di un affare fra questi ultimi.

Nel caso di specie, lo schema di *Accordo* che regolerà i rapporti fra l'*Istante* e ciascun *Procacciatore* prevede, fra l'altro, che il *Procacciatore* si obblighi nei confronti dell'*Istante* a ottenere la sottoscrizione, da parte di tutti i negozi di gioco appartenenti alla *Sottorete*, dell'*Addendum* e del *Precontratto*, e a garantire che tutti i negozi di gioco non esercitino la facoltà di recesso ad essi riconosciuta dai contratti già in essere.

Tali previsioni contrattuali mettono in evidenza che il *Procacciatore* dovrà attivarsi non già per dare esecuzione ai precedenti rapporti contrattuali intercorsi fra l'*Istante* e i negozi di gioco appartenenti alla *Sottorete*, bensì per garantire all'*Istante* che i negozi di gioco non recedano dal precedente contratto e addivengano alla stipula di nuovi contratti (l'*Addendum* e il *Precontratto*) che prevedono condizioni diverse e

ulteriori rispetto a quelle stabilite dai contratti già in essere.

Pertanto, dovendo il *Procacciatore*, nell'interesse dell'*Istante*, svolgere una attività di intermediazione finalizzata alla raccolta di nuove proposte di contratto, sia pure fra le medesime parti contrattuali (*Istante* e i negozi di gioco appartenenti alla *Sottorete*), si ritiene che il *Corrispettivo Rinnovi* e il *Corrispettivo Performance* che l'*Istante* dovrà corrispondere ai *Procacciatori* debba essere assoggettato alla ritenuta alla fonte prevista dal citato articolo 25-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, secondo le modalità ivi stabilite.

**Firma su delega del
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim
Vincenzo Carbone
Delega n. 43080 del 10 febbraio 2022**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)