

Risposta n. 34/2023

OGGETTO: Trattamento IVA dell'attività di vendita dei titoli di accesso (dematerializzati) alla ZTL

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

QUESITO

ALFA, società operante nel settore del trasporto pubblico locale e regionale su gomma, rappresenta di essere il soggetto affidatario delle attività afferenti il Piano di sosta e le attività complementari alla mobilità del Comune di XXX.

In data XXX 2018, ALFA, la società BETA (soggetto affidatario del trasporto pubblico su strada locale nell'area di XXX) e il Comune di XXX hanno, infatti, stipulato il cosiddetto "*contratto di servizio di XXX Piano sosta*" (di seguito "*contratto di servizio*") avente ad oggetto l'affidamento alla medesima società istante del complesso dei servizi, individuati nell'articolo 2 del predetto contratto di servizio, di seguito elencati:

- la gestione della sosta regolamentata su strada e del relativo incasso;

- l'accertamento delle violazioni del codice della strada relativamente alla sosta;
- la gestione della sosta a pagamento in struttura;
- la gestione completa del rilascio di contrassegni/permessi regolati dal Comune di XXX in materia di mobilità sostenibile, inclusi i contrassegni "*handicap*";
- la gestione del servizio "*XX*" nel territorio del Comune di XXX e nelle aree limitrofe;
- la gestione dei servizi e/o attività inerenti la mobilità ciclistica.

In particolare, l'articolo 10, comma 1, del predetto contratto di servizio stabilisce che sono assegnate al soggetto affidatario, ossia ALFA, tutte le operazioni relative all'acquisizione, al rilascio dei contrassegni, permessi e dei diversi strumenti autorizzativi per l'accesso e/o la sosta nelle aree regolate nonché inerenti la riscossione delle eventuali somme dovute dagli utenti/fruitori del servizio nel rispetto delle tariffe vigenti.

La società interpellante fa presente, a tal riguardo, che lo svolgimento delle attività, indicate nel richiamato articolo 10, comma 1, comporta di fatto l'esecuzione, in via principale, delle seguenti specifiche operazioni:

- rilascio dei contrassegni validi per l'accesso nelle aree regolamentate dal piano sosta e da ulteriori atti impattanti, anche temporaneamente, sulla mobilità, con particolare riferimento alla ZTL (i.e. residenti, posti auto, accompagnamento scolastico, contrassegni/permessi "*operativi*");
- rilascio dei contrassegni/permessi per la circolazione e la sosta di persone con disabilità (cosiddetti contrassegni "*H - handicap*") e contestuale gestione e presidio del

buon funzionamento di tutte le procedure di caricamento e archiviazione delle targhe collegate ai contrassegni da parte di cittadini residenti a XXX e non;

- gestione delle procedure relative all'accesso alla ZTL tramite utilizzo dei ticket per l'accesso temporaneo, il mantenimento di tutte le azioni necessarie alla possibilità di utilizzo delle tre modalità di convalida dei titoli (ossia: internet, call-center, sms);

- gestione delle richieste di annullamento alla Polizia Municipale di sanzioni derivanti da errori (ad es.: di digitazione targhe, mancati o ritardati inserimenti di targhe, etc.) commessi dagli operatori degli sportelli in fase di rilascio/modifica dei contrassegni/permessi;

- aggiornamento in tempo reale del *database* relativo ai possessori dei contrassegni/permessi (in condivisione con il Comune di XXX, mediante il sistema "GAMMA" e la collegata consolle di gestione documentale del Comune stesso) nonché il conseguente caricamento delle targhe nelle "*white-list*";

- annullamento e/o revoca dei contrassegni/permessi qualora eventuali disposizioni comunali, approvate anche successivamente l'avvio delle operazioni, ne determinino l'esigenza (cfr. articolo 10, comma 2, del contratto di servizio già citato).

A fronte dello svolgimento delle attività sopra descritte, la società istante percepisce una remunerazione pari alla differenza fra i ricavi introitati dalla stessa per i servizi resi e un canone percentuale dovuto al Comune di XXX calcolato secondo i parametri tecnici disposti nel medesimo contratto di servizio (cfr. articolo 3).

ALFA si è obbligata, altresì, ad implementare un canale di rilascio via *web* di contrassegni/permessi esistenti e/o di nuova istituzione; in particolare, la società

interpellante ha già creato un canale di vendita *online* dei titoli di accesso alla ZTL per il Comune di XXX.

A tal riguardo, la società istante fa presente che l'acquisto dei predetti titoli autorizzativi da parte degli utenti e/o fruitori può avvenire attraverso i tre differenti canali di vendita di seguito illustrati:

1. direttamente sul sito *web* della società, accedendo all'apposita sezione dedicata ed inserendovi i dati identificativi ivi richiesti;
2. presso i punti vendita contraddistinti dal logo ALFA situati a XXX, la cui gestione è concessa in affidamento a terzi;
3. presso l'Ufficio Contrassegni di ALFA situato a XXX.

Il corrispettivo dovuto per l'acquisto dei titoli di accesso alla ZTL varia a seconda del fatto che l'accesso sia giornaliero (attualmente venduto al prezzo di XXX euro), oppure quadri giornaliero (attualmente venduto al prezzo di XX euro). Per i bus, il ticket giornaliero è invece venduto ad un prezzo di XX euro, vendita attualmente sospesa per il periodo di emergenza Covid-19.

L'istante, come specificato nella nota inoltrata in sede di richiesta di documentazione integrativa, non ha facoltà di modificare le tariffe deliberate dall'ente affidante (Comune di XXX) all'interno del Piano Urbano della Mobilità Sostenibile.

Lo stesso interpellante, in sede di risposta alle richieste di chiarimenti inoltrate dalla scrivente, ha chiarito che gli incassi derivanti dalla vendita dei predetti titoli autorizzativi sono totalmente riconosciuti all'ente locale affidante.

In sede di trasferimento delle somme è trattenuta esclusivamente la quota contrattualmente riconosciuta alla società per la prestazione svolta, come sopra

quantificata, la quale è oggetto di regolare fatturazione mensile, secondo quanto convenuto tra le parti.

La società istante evidenzia, inoltre, che dal XXX, tutti i titoli di accesso alla ZTL del Comune di XXX sono stati venduti dalla stessa e resi disponibili agli acquirenti, indipendentemente dal canale con cui è stata perfezionata la vendita, esclusivamente in formato "*digitale*", ossia in modalità dematerializzata.

A parere della società interpellante, la dematerializzazione del titolo di accesso alla ZTL ha comportato l'instaurazione di un rapporto commerciale diretto tra la stessa e il cliente finale.

Nello specifico, nel caso di utilizzo del canale di vendita *online* di cui al n. 1) il consumatore privato, a seguito dell'acquisto del titolo di accesso alla ZTL, riceverà una ricevuta di pagamento contenente i dati identificativi del medesimo, così come inseriti nel modulo *web*, ed un riferimento progressivo relativo al numero d'ordine effettuato *online*.

L'utente e/o fruitore potrà, quindi, decidere di convalidare il "*ticket digitale*" contestualmente al momento dell'acquisto, inserendo in tempo reale anche la data in cui questo titolo verrà utilizzato per l'accesso alla ZTL, ovvero l'acquirente potrà convalidare il titolo di accesso in un momento successivo, utilizzando l'apposita sezione presente sul sito internet della medesima società. In tale ultima ipotesi l'utente userà il numero dell'ordine effettuato *online* indicato nella ricevuta di pagamento.

La validazione del ticket da parte dell'utente comporterà automaticamente il caricamento della targa indicata dall'acquirente nel database comunale "GAMMA" con

conseguente inserimento della stessa nella cosiddetta "*white list*" che consente l'accesso alla ZTL nel/i giorno/i per il/i quale/i l'acquisto del titolo è stato perfezionato.

La società istante rileva, altresì, che la ricevuta di pagamento attualmente emessa e trasmessa all'acquirente del titolo di accesso alla ZTL contiene i dati indicati nel DM 30 marzo 1992, che regola l'emissione della "ricevuta fiscale" ai fini della certificazione del corrispettivo, ove non sia richiesta dall'acquirente l'emissione della fattura.

L'altro canale di vendita dei titoli di accesso alla ZTL è quello individuato dal n. 2), in altre parole le biglietterie contraddistinte dal logo della società ALFA, la cui gestione è affidata, in esito a una procedura ad evidenza pubblica, a soggetti terzi con cui viene stipulato un contratto per l'affidamento in gestione dei servizi di biglietteria. In forza del predetto contratto il soggetto affidatario s'impegna a compiere una serie di attività tra cui anche la vendita dei titoli validi per la sosta nelle aree di XXX e dei titoli di accesso alla ZTL.

Il rilascio delle fatture che documentano le vendite dei predetti titoli, effettuate in nome e per conto di ALFA, avviene su specifica richiesta dei terzi acquirenti.

I soggetti che gestiscono le biglietterie automatizzate ricevono per il servizio oggetto di affidamento un corrispettivo fatturato mensilmente, secondo quanto convenuto fra le parti.

La società istante evidenzia, inoltre, che anche nel caso di cessione dei titoli di accesso alla ZTL presso le biglietterie gestite (in affidamento) da terzi l'acquirente riceve un titolo emesso in formato digitale.

Le vendite dei titoli di accesso alla ZTL sono, altresì, effettuate tramite il canale di vendita di cui al n. 3), ovvero presso l'Ufficio Contrassegni di ALFA sito in XXX; il rilascio del titolo avviene con le stesse modalità utilizzate per le vendite effettuate tramite il canale di acquisto *online*, gestito direttamente dalla società istante, e sempre con totale digitalizzazione del processo di vendita e dematerializzazione del titolo.

La società interpellante, come specificato in sede di risposta alla richiesta di documentazione integrativa, assoggetta ad aliquota ordinaria del 22% tutte le emissioni relative ai titoli di accesso. A fronte di tale emissione viene sempre rilasciata una fattura (inviata al sistema di interscambio e annotata in un apposito registro sezionale di ALFA) e la ricevuta di pagamento allegata all'istanza di interpello. Tale modalità viene adottata al momento per tutti i canali di vendita.

La fattura viene rilasciata al momento del pagamento del titolo di accesso anche se l'utente può posticipare l'utilizzo del titolo.

Ciò posto, la società istante rileva che la grande parte delle cessioni dei titoli di accesso alla ZTL avviene nei confronti di consumatori privati, in altre parole nei riguardi di soggetti che operano al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione, non residenti nello Stato italiano, i quali si recano a XXX per finalità principalmente turistiche.

Tanto premesso, la società ALFA chiede di sapere se per le vendite dei titoli di accesso alla ZTL, emessi in formato "*digitale*", la stessa possa accedere all'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi e di emissione della fattura, salvo il caso in cui l'acquirente del titolo ne faccia espressa richiesta.

In particolare, la società interpellante chiede di conoscere se per l'operazione di cessione, eseguita tramite i tre canali di vendita sopra illustrati, dei titoli di accesso (dematerializzati) alla ZTL del Comune di XXX, possa trovare applicazione uno dei seguenti regimi speciali IVA e/o disposizioni che esonerano il soggetto cedente dall'obbligo di rilascio della fattura, ovvero:

- il regime IVA monofase previsto, dall'articolo 74, comma 1, lettere e) del DPR n. 633 del 1972, cui è assoggettata, tra l'altro, l'attività di vendita dei titoli di sosta "*digitali*" svolta dalla stessa istante;
- l'esonero dall'obbligo di emissione della fattura previsto, dall'articolo 22, comma 1, n. 3) del DPR n. 633 del 1972, per la prestazione di trasporto di persone nonché di veicoli e di bagagli al seguito;
- il regime speciale IVA prescritto per i "servizi elettronici" e, conseguentemente, la corrispondente previsione di esonero dall'obbligo di emettere la fattura nei confronti dei committenti che non operano nell'esercizio d'impresa, arte o professione, di cui all'articolo 22, comma 1, n. 6-ter) del DPR n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società interpellante ritiene che per l'attività di vendita dei titoli di accesso alla ZTL del Comune di XXX, emessi in formato "*digitale*", la stessa possa essere dispensata dall'adempimento degli obblighi di certificazione dei corrispettivi, atteso che la predetta operazione di cessione presenta delle caratteristiche affini con una serie di attività per le quali sono contemplate delle disposizioni di esonero dall'obbligo di emissione della

fattura e/o rilascio della ricevuta fiscale, salvo il caso in cui i predetti documenti fiscali non siano richiesti dall'acquirente che opera nell'esercizio d'impresa, arte o professione.

Nello specifico, la società ALFA è dell'avviso che l'attività di vendita dei titoli di accesso alla ZTL sia assimilabile, in primo luogo, a quella di cessione dei titoli di sosta, assoggettata al regime speciale IVA, cosiddetto "*monofase*", prescritto dall'articolo 74, comma 1, lettera e) del DPR n. 633 del 1972.

A tal riguardo, la società istante sostiene che in entrambe le ipotesi (vendita titoli di sosta e di accesso alla ZTL) si è alla presenza di una prestazione di servizi, non materializzabile in alcun modo in forma di cessione di beni, il cui titolo, emesso dal gestore autorizzato, rappresenta il documento che, da una parte, legittima l'acquirente ad accedere nei termini e alle condizioni convenute alla fruizione del servizio stesso (sosta, accesso alla ZTL, etc.), e, dall'altra, ne certifica il pagamento del corrispettivo.

Detta circostanza, a parere della società interpellante, legittimerebbe l'applicazione del regime monofase di cui al richiamato articolo, 74, comma 1, lettera e) del citato DPR n. 633, che esclude dal campo di applicazione dell'imposta tutte le successive cessioni dei titoli di sosta, esonerando il venditore dall'adempimento degli obblighi di certificazione dei corrispettivi e del rilascio della fattura, salvo i casi in cui l'acquirente, che agisce nell'esercizio di impresa, arti o professione, lo richieda espressamente.

Conseguentemente, in assenza di una specifica richiesta da parte dell'acquirente, la cessione dei titoli di accesso alla ZTL del Comune di XXX, effettuata tramite i tre i canali di vendita sopra descritti, sarà documentata con la ricevuta di acquisto

trasmessa all'utente, atteso che l'operazione di rivendita del titolo è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Infatti, l'imposta dovuta per la cessione dei titoli di accesso alla ZTL sarà assolta, in applicazione del regime monofase, esclusivamente a monte dalla società istante. Quest'ultima per l'attività di vendita dei predetti titoli autorizzativi sarebbe anche esonerata dall'obbligo della trasmissione telematica dei corrispettivi.

La società istante ritiene, altresì, che l'attività di vendita dei titoli di accesso "*digitali*" alla ZTL del Comune di XXX presenti delle similarità con l'attività di cessione dei biglietti "*digitali*" di trasporto delle persone emessi dalle compagnie aeree, il cui trattamento fiscale, ai fini degli obblighi di certificazione dei corrispettivi, è stato oggetto di chiarimenti con la risoluzione n. 349/E del 2007.

Con il predetto documento di prassi è stato, infatti, chiarito che i titoli di viaggio emessi in conformità alle disposizioni contenute nel decreto ministeriale del 30 giugno 1992, seppure in formato elettronico e con una numerazione progressiva, mantengono la loro attitudine a documentare il corrispettivo in capo alla ditta di trasporto.

Difatti, le prestazioni di trasporto delle persone e di bagagli al seguito rientrano tra le prestazioni, individuate dall'articolo 22, comma 1, del DPR n. 633 del 1972, per le quali è prevista la dispensa degli adempimenti di emissione della fattura, sempreché quest'ultimo documento fiscale non venga richiesto dall'acquirente.

Le operazioni per le quali non è obbligatoria la fattura devono essere documentate con la ricevuta o scontrino fiscale; tuttavia, ai sensi dell'articolo 1 del DPR n. 696 del 1996, per le prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli

al seguito, con qualunque mezzo effettuate, i biglietti di trasporto aventi le caratteristiche del DM 30 giugno 1992 assolvono alla funzione di scontrino fiscale.

La società fa, inoltre, presente che ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 127 del 2015, i soggetti passivi esonerati dall'emissione della fattura, ai sensi dell'articolo 22 del DPR n. 633 del 1972, sono tenuti alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri. Tuttavia, l'articolo 1, del DM 10 maggio 2019, in fase di prima applicazione esclude dall'obbligo di memorizzazione e trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri *"le prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagaglio al seguito, con qualunque mezzo esercitato, per le quali i biglietti di trasporto, compresi quelli emessi da biglietterie automatizzate, assolvono alla funzione di certificazione fiscale"*.

A parere della società istante, la ricevuta di pagamento rilasciata al momento dell'acquisto dei titoli di accesso alla ZTL nel Comune di XXX, avente le caratteristiche previste dal DM 30 giugno 1992, è idonea ad assolvere la funzione di scontrino/ricevuta fiscale alla stregua dei documenti emessi per le prestazioni di trasporto pubblico di persone di cui trattasi.

Conseguentemente, la società interpellante ritiene di essere esonerata dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi.

Infine, la società istante è dell'avviso che l'attività di cessione di titoli di accesso alla ZTL, emessi in formato *"digitale"*, presenti delle caratteristiche simili a quelle che contraddistinguono i cosiddetti *"servizi elettronici"*.

A supporto della propria tesi prospettata, la società interpellante richiama gli articoli 56 e 358 della Direttiva n. 112 del 2006 nonché l'articolo 7, del Regolamento

dell'Unione Europea n. 282 del 2011, che reca un'elencazione non esaustiva dei servizi elettronici.

In particolare, l'articolo 7, del Regolamento da ultimo richiamato, qualifica a titolo esemplificativo come "*servizi elettronici*": la fornitura di prodotti digitali in genere, compresi software, loro modifiche ed aggiornamenti; il contenuto digitalizzato dei libri e altre pubblicazioni elettroniche; l'accesso o scarico di musica su computer e su telefoni cellulari; etc.

Secondo la ALFA, il processo attuato dalla stessa per la vendita dei titoli di accesso "*digitali*" alla ZTL è interamente digitalizzato e dematerializzato come la prestazione di cui fruisce l'acquirente del servizio stesso, quest'ultimo inoltre sarebbe erogato con modalità del tutto analoghe a quelle adottate per l'acquisto e la fruizione ad esempio di musica e libri *online*.

La particolarità del servizio di accesso alla ZTL è, infatti, la sua natura intangibile come tale non materializzabile in nessuna circostanza e non implicante alcun intervento dell'uomo per la sua erogazione.

Tale circostanza, a parere della società istante, escluderebbe che il predetto servizio rientri tra le casistiche indicate dall'articolo 7, paragrafo 3, lettere t) e u) del Regolamento UE 282 del 2011, con riferimento alle quali la Commissione Europea nelle note esplicative relative al luogo di prestazione dei servizi di telecomunicazione, di tele-radiodiffusione, ed elettronici, ha individuato alcune tipologie di servizi che non rientrano nella categoria dei servizi prestati tramite mezzi elettronici.

Conseguentemente, la società istante ritiene che per l'attività di vendita dei titoli di accesso "*digitali*" alla ZTL del Comune di XXX, assimilabile all'erogazione dei servizi

elettronici, troverebbe applicazione la disposizione recata dall'articolo 22, comma 1, n. 6-ter) del DPR n. 633 del 1972, che esonera il prestatore del servizio dall'obbligo di rilascio della fattura nei confronti dei committenti privati.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si rileva, in via preliminare, che la società istante ALFA, in qualità di soggetto affidatario delle attività afferenti il Piano di sosta nel Comune di XXX, provvede al rilascio, tra l'altro, dei titoli di accesso alla ZTL, contrassegni acquistati principalmente, come specificato nell'istanza di interpello, da consumatori finali (soggetti che non operano nell'esercizio d'impresa, arte o professione) non residenti nel territorio dello Stato italiano che visitano la città per finalità esclusivamente turistiche.

In particolare, la società interpellante, in esecuzione degli obblighi assunti con il contratto di servizio stipulato con il predetto ente locale, ha attuato un processo di dematerializzazione dei titoli autorizzativi di cui trattasi, che dal 1° giugno 2020 possono essere acquistati, attraverso tre differenti canali di vendita (sito web, biglietterie automatizzate e Ufficio Contrassegni), solo in formato "*digitale*".

Pertanto, l'utente, indipendentemente dal canale di vendita scelto, riceve un titolo di accesso alla ZTL del Comune di XXX, emesso in formato "*digitale*", convalidato al momento dell'acquisto oppure in seguito; nel caso in cui l'acquisto si perfezioni tramite il sito web o presso l'Ufficio Contrassegni, è, inoltre, trasmessa all'utente una ricevuta di pagamento contenente i dati indicati nel DM 30 marzo 1992.

A tal riguardo, si evidenzia che la società istante per la cessione dei predetti contrassegni "*digitali*" intende avvalersi di una delle disposizioni di esonero dagli

adempimenti in materia IVA (rilascio della fattura, certificazione dei corrispettivi, trasmissione telematica corrispettivi) previste per specifiche tipologie di attività che, a parere della stessa interpellante, presenterebbero delle caratteristiche simili a quelle che contraddistinguono l'attività di cui trattasi.

In sostanza, il quesito oggetto d'interpello concerne l'applicabilità all'attività di vendita dei predetti titoli autorizzativi, dematerializzati, posta in essere dalla società istante, di una delle seguenti disposizioni che consentono di beneficiare dell'esonero dagli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi e nello specifico:

1) l'articolo 74, primo comma, lettera e) del DPR n. 633 del 1972, che disciplina il regime IVA "*monofase*" cui è assoggettata l'attività di vendita dei titoli di sosta posta in essere dalla stessa società istante;

2) l'articolo 22, primo comma, n. 3) del DPR n. 633 del 1972, che regola l'esonero dall'emissione della fattura per l'attività di vendita dei biglietti di trasporto collettivo delle persone;

3) l'articolo 22, primo comma, n. 6-ter) del DPR n. 633 del 1972 che esonera il prestatore del servizio dall'obbligo di rilasciare la fattura nel caso di erogazione di "*servizi elettronici*" a favore di committenti privati.

Per quanto concerne l'applicabilità alla vendita dei titoli di accesso alla ZTL del regime speciale IVA di cui al n. 1), si fa presente, in primo luogo, che l'articolo 74, primo comma, lettera e) del DPR n. 633 del 1972, in deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo del medesimo DPR, dispone che per la vendita dei documenti di viaggio relativi ai trasporti pubblici urbani di persone o di documenti di sosta relativi ai parcheggi veicolari l'IVA è dovuta "*dall'esercente l'attività di trasporto ovvero l'attività*

di gestione dell'autoparcheggio, sulla base del prezzo di vendita al pubblico. A tal fine le operazioni di vendita al pubblico di documenti di viaggio relativi ai trasporti pubblici urbani di persone o di documenti di sosta relativi ai parcheggi veicolari comprendono le prestazioni di intermediazione con rappresentanza ad esse relative, tutte le operazioni di compravendita effettuate dai rivenditori autorizzati, siano essi primari che secondari".

In via generale, l'articolo 74, primo comma, lettera e) del DPR n. 633 del 1972 disciplina il cosiddetto regime "*monofase*" la cui ratio è quella di semplificare l'applicazione dell'imposta relativamente ad alcuni settori, ponendo in capo al primo soggetto della catena commerciale (ovvero l'esercente che rende la prestazione cui si riferisce il titolo emesso) l'obbligo di versare il tributo afferente la prestazione finale, essendo noto il prezzo di vendita al pubblico del servizio finale.

Le operazioni intermedie sono, quindi, equiparate alle operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta, poiché l'IVA è già stata applicata e liquidata dal primo soggetto della catena economica.

In particolare, il DM 30 luglio 2009, attuativo della disposizione recata dall'articolo 74, primo comma, lettera e) nella formulazione vigente, pone a carico dell'esercente l'attività di trasporto nonché del gestore dell'autoparcheggio gli adempimenti fiscali normalmente spettanti ai rivenditori autorizzati e, nello specifico, l'assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto sul prezzo di vendita del titolo di viaggio ovvero del titolo di sosta, senza ulteriore imposizione nelle fasi successive di commercializzazione.

In tali ultime fasi, come precisato nella risposta n. 135 del 9 maggio 2019 con riferimento ai documenti di sosta, gli acquisti dei predetti titoli dal gestore privato

e le successive rivendite agli utenti finali - attività quest'ultima assimilabile a parere dell'interpellante a quella di vendita dei titoli di accesso alla ZTL - sono certificati mediante ricevute emesse dal rivenditore in nome e per conto del gestore (i primi) e in nome proprio (le seconde), senza indicazione separata dell'IVA - come prescritto dall'articolo 1, comma 2, del decreto ministeriale 30 luglio 2009 - e specificando che l'operazione non è soggetta ad IVA ai sensi dell'articolo 74 citato.

Qualora sia richiesta invece la fattura da parte dell'acquirente, l'obbligo di rilascio del suddetto documento fiscale ricade sull'esercente l'attività di gestione dell'autoparcheggio, il quale deve provvedere entro 90 giorni dalla richiesta (Cfr. risposta n. 135 del 9 maggio 2019 già citata).

Ciò posto, dall'analisi delle disposizioni sopra illustrate si evince che, allo stato della normativa vigente, l'attività di vendita dei titoli di accesso "*digitali*" alla ZTL, eseguita dall'istante in esecuzione del contratto di servizio inerente il Piano sosta del Comune di XXX, non possa essere assimilata (in via interpretativa) alle fattispecie tassativamente individuate dalla lettera e) dell'articolo 74, primo comma, del DPR n. 633 del 1972.

In particolare, la cessione dei predetti contrassegni, emessi in formato digitale, ancorché configuri, di fatto, una delle attività afferenti il Piano sosta assegnate al soggetto affidatario, non può essere ricondotta nell'ambito applicativo dell'articolo 74, primo comma, lettera e), in quanto la suddetta norma introduce, in deroga alle regole ordinarie, un regime speciale IVA che si riferisce esclusivamente alle vendite dei documenti di sosta relativi ai parcheggi veicolari effettuate dai gestori di parcheggi.

In altri termini, il regime speciale IVA cosiddetto "monofase" di cui al richiamato articolo 74, primo comma, rispondendo a una specifica "*ratio*", non può essere esteso in via analogica a fattispecie diverse (nel caso di specie cessione titoli di accesso alla ZTL) da quelle contemplate dalla norma introduttiva il predetto regime.

Le medesime conclusioni valgono anche per l'applicabilità alla fattispecie in esame della disposizione di esonero dal rilascio della fattura individuata al n. 2), che fa riferimento alle previsioni dell'articolo 22, primo comma, n. 3) del DPR n. 633 del 1972, secondo il quale l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione, per le prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito.

A tal riguardo, si osserva che l'esonero dall'obbligo della fatturazione per le prestazioni di trasporto di persone, di veicoli e di bagagli al seguito, disciplinato dal predetto articolo 22, primo comma, n. 3) del DPR n. 633 del 1972, non può essere esteso in via interpretativa ad altre tipologie di prestazioni o attività diverse da quelle contemplate dal richiamato articolo 22.

Conseguentemente, i chiarimenti forniti, ai fini della certificazione dei corrispettivi e della trasmissione telematica degli stessi, con la risoluzione n. 349/E del 2007 riguardano solo l'attività di trasporto di persone e bagagli al seguito documentata con i titoli di viaggio, aventi le caratteristiche ivi indicate, emessi dagli esercenti il trasporto pubblico.

Per quanto concerne, invece, l'applicabilità alla fattispecie di cui al n. 3) in esame della previsione di esonero dell'obbligo di emissione della fattura, prevista dall'articolo 22, primo comma, n. 6-ter) del DPR n. 633 del 1972 per i servizi elettronici prestati a

favore di committenti privati, si richiama, in via preliminare, la definizione di servizi elettronici fornita dall'articolo 7, paragrafo 1, del Regolamento d'esecuzione dell'UE n. 282 del 2011.

Il predetto articolo 7, paragrafo 1, stabilisce che i "*«servizi prestati tramite mezzi elettronici»*, di cui alla direttiva 2006/112/CE, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione".

Il successivo paragrafo 2 reca un elenco non esaustivo di "*servizi prestati tramite mezzi elettronici*" menzionando: a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti; b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario; d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer; e) le offerte forfettarie di servizi internet (internet service packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato; f) i servizi elencati nell'allegato I.

Il paragrafo 3 dello stesso articolo 7, a sua volta, contiene un'elencazione dei servizi che non rientrano tra quelli "*prestati tramite mezzi elettronici*" tra cui figurano in

particolare alla lettera u) *"prenotazione in linea di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini"*.

In merito alla nozione di *"servizi elettronici"*, la Commissione europea, con le sue Note esplicative relative al luogo di prestazione dei servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici, pubblicate il 3 aprile 2014 - di cui si sottolinea il carattere giuridicamente non vincolante - ha chiarito che *"ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 3, lettere t) e u), nella definizione di "servizi prestati tramite mezzi elettronici" non rientra l'ammissione a determinati eventi e altri servizi di natura tangibile prenotati in linea. Tali servizi comprendono manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o manifestazioni affini, nonché soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini"* (cfr. paragrafo 2.4.3.2 delle Note esplicative).

Come precisato con la risposta n. 324 del 9 settembre 2020, la Commissione ha evidenziato che la prenotazione in linea di *"servizi tangibili"* non rientra nella definizione di *"servizi elettronici"*, precisando, a tal riguardo, che *"la prenotazione in linea può essere effettuata da una persona che utilizza qualsiasi dispositivo che consente di prenotare mediante Internet o qualsiasi altra rete elettronica, compresi dispositivi quali computer, smart phone, tablet, smartwatch e smart glasses"* (cfr. paragrafo 2.4.3.3 delle Note esplicative).

In merito occorre, altresì, richiamare le precisazioni contenute nelle Linee Guida del Comitato IVA, aggiornate all'8 aprile 2020, in cui - nel definire che cosa s'intende per *"servizi forniti elettronicamente"* - si specifica che, in generale, l'utilizzo di internet o di altre reti elettroniche, compiuto dalle controparti contrattuali, per comunicare in

merito alle transazioni o per facilitare la negoziazione delle stesse, al pari dell'uso di un telefono o di un fax, non cambia la natura della transazione e non influisce sulle ordinarie disposizioni IVA applicabili.

Alla luce del quadro normativo sopra illustrato e dei chiarimenti sopra riportati, si ritiene che nel caso di specie, non sussista alcun servizio elettronico, secondo le definizioni di cui al richiamato Regolamento dell'UE n. 281 del 2011, con la conseguenza che non è applicabile la disposizione di esonero dall'obbligo di rilascio della fattura prevista dall'articolo 22, comma 1, n. 6-ter) del DPR n. 633 del 1972.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)