

Ticket digitali di accesso alla ZTL rilasciati dal concessionario del piano di sosta comunale: niente regime speciale IVA

Scritto da Interdata Cuzzola | 25/01/2023

L'emissione di ticket dematerializzati di accesso alla ZTL rilasciati dal concessionario del piano di sosta comunale non può godere dei regimi speciali IVA previsti per i titoli di sosta né per i biglietti di trasporto collettivo delle persone né dell'esonero dall'obbligo di rilasciare la fattura previsto per l'erogazione di servizi elettronici a favore di committenti privati: è quanto evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. 34/2023 dello scorso 16 gennaio.

Nel caso specifico un operatore economico, affidatario delle attività afferenti il piano di sosta comunale, provvedeva al rilascio, tra l'altro, dei titoli di accesso digitali alla ZTL, con conseguente trasmissione all'utente di una ricevuta di pagamento; nell'istanza di interpello, detto operatore chiedeva l'applicabilità all'attività di vendita dei predetti titoli autorizzativi dematerializzati di una delle seguenti disposizioni che consentono di beneficiare dell'esonero dagli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi e nello specifico:

- l'art. 74, primo comma, lettera e), del DPR n. 633/1972 (Decreto IVA), che disciplina il regime IVA "monofase" cui è assoggettata l'attività di vendita dei titoli di sosta posta in essere dal medesimo operatore economico ;
- l'art. 22, primo comma, n. 3), del DPR n. 633/1972, che regola l'esonero dall'emissione della fattura per l'attività di vendita dei biglietti di trasporto collettivo delle persone;
- l'art. 22, primo comma, n. 6ter), del DPR n. 633/1972, 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), l'Agenzia ha evidenziato che, in primo luogo, l'art. 74, primo comma, lettera e), del Decreto IVA, 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, la norma 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'art. 74, primo comma, lettera e), 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'IVA 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'art. 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, secondo l'Agenzia 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 comunale, non possa essere assimilata (in via interpretativa) alle fattispecie tassativamente individuate dalla lett. e) dell'art. 74, primo comma, del Decreto IVA.

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'art. 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 art. 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'art. 22, primo comma, n. 3) del Decreto IVA, 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: l'esonero dall'obbligo della fatturazione

per le prestazioni di trasporto di persone, di veicoli e di bagagli al seguito, disciplinato dal predetto art. 22, primo comma, n. 3) del Decreto IVA, non può essere esteso in via interpretativa ad altre tipologie di prestazioni o attività diverse da quelle contemplate dal richiamato art. 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'art. 22, primo comma, n. 6ter) del Decreto IVA per i servizi elettronici prestati a favore di committenti privati, si richiama, in via preliminare, la definizione di servizi elettronici fornita dall'art. 7, paragrafo 1, del Regolamento d'esecuzione dell'UE n. 282 del 2011, secondo cui 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:

- la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti;
- 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;
- i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- 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;
- le offerte forfettarie di servizi internet (*internet service packages*, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato;
- 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 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, l'Agenzia ha ritenuto 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'art. 22, comma 1, n. 6ter) del Decreto IVA.