RISOLUZIONE N. 27/E

Direzione Centrale Normativa

Roma, 1 aprile 2010

OGGETTO: "Progetto X Card" - natura della prestazione resa dal comune di X - obblighi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto - articolo 3 del dPR 26 ottobre 1972 n. 633 - Istanza di interpello - Articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212

Con l'interpello di cui in oggetto, concernente l'esatta interpretazione dell'articolo 3 del dPR 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.p.a., interamente costituita da enti pubblici territoriali dichiara di essere in procinto di stipulare un apposito contratto di servizio con il Comune di X, quale ente capofila di un raggruppamento che include la Provincia di X e la Camera di Commercio di X, volto alla realizzazione di un progetto denominato "X Card".

Tale progetto, finalizzato a favorire l'accesso dei turisti ai musei e ai beni culturali presenti sul territorio, consiste nella istituzione, promozione e diffusione di due tipologie di carte, la *X Tourist Card* e la *X Museum Card*.

La "*X Tourist Card*", di durata limitata ad alcuni giorni e destinata ai turisti in visita a X, consentirà, nel periodo di validità, l'accesso libero ai musei convenzionati ed alle mostre culturali, nonché ai mezzi di trasporto pubblico locale.

La "*X Museum Card*", di durata annuale e destinata ad un pubblico residenziale o a chi soggiorna per lunghi periodi nella città, consentirà il libero

accesso ai musei convenzionati ed alle mostre culturali, ma non ai mezzi di trasporto pubblico locale.

Ogni *card* legittimerà l'ingresso gratuito ai musei, insieme al possessore della stessa, anche ad un bambino di età inferiore ai 12 anni.

Le carte saranno vendute in abbinamento ad un "*kit* informativo" - il cui costo sarà compreso nel prezzo delle carte - finalizzato a far conoscere la città ed individuare i percorsi di visita e i canali tematici (composto almeno da una piantina della città, un libretto descrittivo dei musei convenzionati, un *depliant* con gli aggiornamenti in merito alle mostre ed agli eventi particolari), e consentiranno facilitazioni e sconti sugli acquisti di altri beni e servizi.

La vendita delle suddette carte potrà avvenire attraverso vari canali: internet, agenzie di viaggio, presso gli stessi musei, presso tabaccherie, ecc.

Le somme incassate con la vendita delle citate carte saranno acquisite dal Comune di X.

Il comune di X, mediante apposite convenzioni, erogherà:

a) ai musei convenzionati (pubblici o privati) somme convenzionalmente concordate. In particolare, a seguito dei chiarimenti forniti tramite documentazione integrativa, risulta che il Comune di X riconoscerà al museo il 50% del prezzo di un biglietto intero per ogni ingresso avvenuto mediante utilizzo delle carte.
b) alla società di trasporti pubblici locali una somma predeterminata di 2 euro per ogni *X Tourist Card* venduta. Tale importo, come risulta dalle precisazioni fornite con documentazione integrativa, verrà riconosciuto ed elargito a prescindere dall'effettivo utilizzo dei mezzi di trasporto da parte dei turisti.

L'erogazione delle somme avverrà:

a) quanto alle somme spettanti ai musei convenzionati, sulla base di rendiconti periodici dai quali si rileverà il numero di visitatori che, per l'accesso al museo, hanno utilizzato *la X Tourist Card* ovvero la *X Museum Card*;

b) quanto alle somme spettanti alla società di trasporti pubblici locali, sulla base del numero di *X Tourist Card* vendute.

Nell'ambito di tale progetto la società istante, a fronte della stipula di un contratto di servizio con il Comune di X si obbligherà a:

- fornire consulenza e assistenza agli enti coinvolti nel progetto;
- predisporre materialmente le suddette carte;
- stipulare, in qualità di mandatario con rappresentanza del Comune di X, le convenzioni attuative con i musei e con la società di trasporto pubblico locale;
- custodire temporaneamente, in qualità di agente contabile, le somme incassate per la vendita delle carte;
- pagare, in nome e per conto del Comune di X, gli aggi spettanti ai rivenditori delle carte, nonché i compensi spettanti ai musei convenzionati e alla società di trasporto pubblico locale sulla base delle carte vendute.

Per lo svolgimento di questa attività e per la copertura dei relativi costi, la società istante riceverà da parte del Comune di X un corrispettivo il cui importo sarà stabilito nel contratto di servizio.

Considerato quanto rappresentato, la società istante chiede, ai fini delle imposte dirette, quali siano gli elementi di cui dovrà tener conto per determinare il proprio reddito d'impresa, nonché chi siano i soggetti tenuti ad assolvere i diversi obblighi IVA.

L'interpellante chiede, infine, chiarimenti in ordine alla natura dell'attività svolta dal comune di X ed, in particolare, se la stessa possa essere considerata commerciale ai fini delle imposte dirette ed IVA.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In via preliminare, l'istante ritiene che la *X Tourist Card* e la *X Museum Card* non costituiscano "Moneta Elettronica" ai sensi della direttiva CEE n. 2000/46/CE del 18 settembre 2000. Infatti tale carta non attribuisce all'acquirente

un valore monetario pari alle somme versate ma legittima l'acquirente all'utilizzo di determinati servizi.

Imposte sui redditi

Con riferimento alle imposte dirette, l'istante ritiene che i propri ricavi imponibili saranno costituiti dai compensi fissati nel contratto di servizio stipulato con il Comune di X, mentre i costi deducibili saranno rappresentati da quelli sostenuti per svolgere l'attività richiesta dal citato contratto di servizio (a titolo meramente esemplificativo: costi di consulenza, i costi relativi alla stampa delle carte, i costi della promozione, i costi per l'acquisto di materiale, ecc).

Non costituiranno, invece, ricavi gli incassi derivanti dalla vendita delle due carte, così come non costituiranno costi gli eventuali aggi corrisposti ai rivenditori delle carte ed i compensi spettanti ai gestori dei musei e alla società di trasporto pubblico locale.

Ciò in quanto la società istante opererà quale mandatario con rappresentanza e come agente contabile del Comune di X, inteso quale ente capo fila degli enti promotori il progetto "*X Card*".

Imposta sul valore aggiunto

Ai fini IVA, la società istante ritiene che spetterà ai soggetti prestatori dei servizi fruibili attraverso le due carte, ossia ai musei convenzionati e alla società di trasporto pubblico locale, adempiere ai diversi obblighi IVA.

Di conseguenza, ritiene che la prestazione consistente nel permettere l'accesso ai musei dovrà essere considerata esente da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 22, del D.P.R. n. 633 del 1972, mentre la prestazione di trasporto pubblico, resa dalla società di trasporto pubblico locale, dovrà essere assoggettata all'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi del n. 127-nonies) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, l'istante è dell'avviso che, gli obblighi di certificazione delle prestazioni di servizio e di liquidazione dell'imposta possano essere ottemperati dai gestori dei musei e dall'azienda di trasporto al momento dell'incasso dei proventi :

- mediante certificazione riassuntiva mensile (ovvero trimestrale) predisposta in base al numero di accessi al museo accertati in ciascun mese (trimestre);
- mediante certificazione riassuntiva mensile predisposta in base al numero di *X Tourist Card* vendute in ciascun mese, con liquidazione e versamento entro il 16 del mese successivo per le prestazioni di trasporto di persone.

Infine, l'istante ritiene che l'attività svolta dal Comune di X, finalizzata alla valorizzazione e promozione del patrimonio culturale presente sul territorio (finalità istituzionale dell'Ente, secondo la previsione dell'art. 9 dello Statuto del Comune di X), non avrà natura commerciale né ai fini delle imposte dirette né ai fini IVA, così come disposto dall'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rileva che l'istanza presentata deve considerarsi inammissibile in quanto priva del carattere di "riferibilità personale" così come richiesto dall'art. 1, commi 1 e 2, del D.M. 26 aprile 2003, n. 209.

Tale condizione esige che l'interpello sia finalizzato a conoscere il trattamento tributario di determinati atti, operazioni o iniziative riconducibili direttamente alla sfera di interessi del soggetto istante (cfr circolare 31 maggio 2001, n. 50).

Diversamente, nel caso in disamina, l'istante pone anche quesiti riferibili alla sfera giuridica di soggetti terzi.

Ciò nonostante, si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, rappresentando qui di seguito un parere che, pur non essendo produttivo degli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11, commi 2 e 3 della legge n. 212 del 2000, rientra nell'ambito dell'attività di consulenza giuridica.

Natura della prestazione resa attraverso la *X Card*

Dalla rappresentazione della complessa fattispecie si rileva che il Comune di X, quale ente capofila di un raggruppamento di soggetti come sopra individuati, attraverso la stipula di un contratto di servizi con la società istante e una serie di convenzioni con taluni musei e la società di trasporto pubblico locale, sarà l'ente promotore, titolare e responsabile dell'offerta di servizi sottesi alla "*X Tourist Card*" e alla "*X Museum Card*".

Ciò posto, relativamente alle caratteristiche del sistema "X Card", così come descritto nel protocollo di intesa tra il Comune di X, Provincia di X, Camera di Commercio di X (cfr articolo 3), si è dell'avviso che sia la "*X Tourist Card*" sia la "*X Museum Card*" consentano a colui che le acquista – a fronte del pagamento di una somma di denaro – di poter fruire di una prestazione di servizi complessa (consistente nella possibilità di usufruire dei mezzi di trasporto, di accedere ai musei ed alle mostre, di usufruire del kit informativo, di beneficare degli sconti e facilitazioni offerti dagli Enti convenzionati). Ciò significa che la prestazione resa dal comune di X - per la quale è previsto il pagamento di un corrispettivo - deve considerarsi una prestazione di servizi unica, rientrante nella generica previsione di cui all'articolo 3, del dPR n. 633 del 1972 e come tale da assoggettare ad IVA in base ad aliquota ordinaria del 20 per cento. A tal riguardo, si è dell'avviso che anche il *kit* informativo - seppur noto nella sua composizione - abbia natura accessoria e funzionale al conseguimento del servizio complesso cui le carte danno diritto, e non abbia, quindi, una propria autonoma rilevanza commerciale.

Non osta a tale soluzione la circostanza che la cessione delle carte e l'introito del prezzo di acquisto (con successivo riversamento all'ente titolare) sia effettuato da un soggetto terzo (ALFA) per il tramite di altri esercenti/rivenditori scelti dall'ente capofila.

Nel sistema delineato dall'istante sembra evincersi, infatti, che i soggetti deputati alla materiale vendita delle carte resteranno soggetti terzi rispetto alle

parti del rapporto principale (il **Comune di X/**soggetto erogatore del servizio complesso - e il **titolare della card/**fruitore dei servizi). I rivenditori, infatti, si limiteranno a riscuotere i relativi incassi, per poi riversarli, per il tramite di ALFA, all'ente promotore.

Sulla base di tali considerazioni, si è dell'avviso che il rapporto tra il Comune di X e la società istante, nonché quello con i rivenditori, integri un contratto di mandato all'incasso con rappresentanza, in forza del quale la società istante (mandatario) agirà in nome e per conto del Comune (mandante), nella cui sfera giuridica si produrranno tutti gli effetti giuridici del rapporto principale di cui sopra.

In definitiva, si è dell'avviso che il rapporto si instaurerà direttamente tra il cliente ed il Comune di X mentre la società istante e/o l'esercente/rivenditore rappresenteranno esclusivamente lo strumento attuativo della politica commerciale prescelta.

Obblighi fiscali di ALFA

Tanto premesso con riferimento all'attività svolta dalla società istante ALFA, si è dell'avviso che ciò che rileverà sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini IVA, saranno i corrispettivi corrisposti dal comune di X quale compenso per l'attività svolta, nonché i costi sostenuti per svolgere l'attività richiesta dal contratto di servizi stipulato con l'ente promotore.

Non rileveranno, invece, ai fini fiscali, le somme temporaneamente incassate e custodite in nome e per conto del Comune di X relative alla vendita delle carte, né quelle erogate a titolo di aggi ai soggetti deputati alla distribuzione delle carte, né, infine, quelle corrisposte ai gestori dei musei convenzionati o all'azienda di trasporto a titolo di corrispettivo per i servizi resi.

Il corrispettivo previsto per l'attività svolta dalla società istante sarà soggetto, ai fini IVA, all'aliquota ordinaria.

Obblighi fiscali del Comune di X

Preliminarmente si osserva che, per gli enti non commerciali, tra i quali sono ricompresi i comuni, si considerano effettuate nell'esercizio di impresa e, come tali, rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 4, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali.

Il carattere commerciale dell'attività è determinato, in via generale, dallo svolgimento di un'attività organizzata in forma d'impresa, comportante un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico, con i connotati della professionalità, sistematicità e abitualità ancorché non esclusiva.

A tal fine occorre tenere in considerazione anche la rilevanza economica e la complessità dell'attività che presuppongono il necessario compimento di una serie coordinata di atti economici (Cfr. risoluzioni n. 286 datata 11 ottobre 2007, n. 348 del 7 agosto 2008, n. 122 del 6 maggio 2009 e n. 169 del 1° luglio 2009).

Nel caso di specie, le modalità di svolgimento dell'attività posta in essere dal Comune di X, che si esplica nel compimento - anche per il tramite di altri soggetti - di una serie coordinata di atti economici, nonché le dimensioni e la rilevanza economica complessiva dell'attività stessa, implicano la sussistenza dei caratteri della commercialità, con conseguente integrazione del presupposto soggettivo di applicazione dell'IVA in capo all'ente locale e assoggettabilità al tributo delle prestazioni da quest'ultimo rese nei confronti degli acquirenti delle "card".

In particolare, alla prestazione di servizi andrà applicata l'imposta con aliquota ordinaria ed il presupposto impositivo, ai sensi dell'articolo 6, terzo comma del d.P.R. n. 633 del 1972, si verificherà al momento dell'effettuazione dell'acquisto delle carte.

Il ogni caso i rivenditori delle carte - individuati espressamente dal comune di X e come tali inquadrabili come suoi mandatari con rappresentanza all'incasso - potranno, comunque, beneficiare dell'esonero dall'obbligo di emettere scontrino o ricevuta fiscale ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera *qq* del dPR

21 dicembre 1996, n. 696, ai sensi del quale sono esonerate dagli obblighi di certificazione *"le cessioni e le prestazioni poste in essere da regioni, province, comuni e loro consorzi, (...)"*.

Il successivo riversamento delle somme riscosse da parte dei rivenditori all'effettivo titolare (Comune) costituirà una mera movimentazione finanziaria e, come tale, non rilevante ai fini IVA.

Resta fermo, in ogni caso, in capo al comune di X il diritto ad esercitare la detrazione dell'IVA assolta in relazione agli acquisti inerenti l'attività in argomento.

Si osserva, infine, che ai sensi dell'articolo 74, comma 1, del TUIR i Comuni non sono soggetti passivi ai fini IRES.

Conseguentemente, l'attività oggetto di interpello svolta dal Comune di X non assumerà, sotto il profilo IRES, alcuna rilevanza in capo all'ente locale.

Obblighi fiscali della società di trasporto pubblico locale e dei musei convenzionati

Con riguardo agli obblighi fiscali cui saranno tenute la società di trasporto pubblico urbano e i gestori dei musei nonché gli organizzatori delle mostre si osserva quanto segue.

I corrispettivi relativi alle prestazione di trasporto, calcolati sulla base della rendicontazione mensile del numero delle *X Tourist Card* vendute, dovranno essere assoggettati all'aliquota IVA del 10 per cento (ai sensi del n. 127-novies) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972), e dovranno essere annotati nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24 del citato D.P.R. n. 633 entro il giorno 15 di ciascun mese e con riferimento al mese precedente, mentre la relativa imposta dovrà essere liquidata e versata entro il 16 del mese successivo.

I citati corrispettivi potranno essere documentati nei confronti del comune di X (anche al fine di consentire a quest'ultimo la detrazione dell'imposta) con una fattura mensile riepilogativa, predisposta in base alla predetta

rendicontazione. Nessun documento dovrà essere emesso nei confronti dei fruitori del servizio di trasporto, che utilizzeranno quale titolo di legittimazione la "*X Tourist Card*".

Con riguardo alle prestazioni consistenti nell'ingresso ai musei o alle mostre o fiere, le stesse dovranno intendersi realizzate al momento dell'utilizzo della carta per accedervi, con l'obbligo per il gestore di annotare i corrispettivi.

In particolare, le "*prestazioni (...) inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville (...)*" dovranno essere considerate esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 22, del D.P.R. n. 633 del 1972 e potranno essere documentate nei confronti del comune di X anche con una fattura mensile (ovvero trimestrale) riepilogativa, predisposta in base alla rendicontazione del numero di accessi accertati per ciascun mese (o trimestre). Nessun documento aggiuntivo dovrà essere emesso nei confronti dei visitatori del museo.

Per quanto concerne le mostre, rientrano nella previsione di esenzione di cui al n. 22) dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 solo le mostre "*a carattere culturale e sociale che presentino i seguenti requisiti: 1) esposizione in spazi appositi di quadri, fotografie o altri beni di rilevante utilità sociale e culturale, oggetto di visita da parte del pubblico; 2) scopo divulgativo e quindi di promozione della conoscenza (storica, artistica ecc.); 3) assenza di scopi speculativi o commerciali anche indiretti*" (cfr. risoluzione n. 85 del 15 giugno 2004).

Sono, invece, imponibili agli effetti del tributo le mostre che non rientrano tra quelle di carattere culturale nonché le fiere.

Le mostre, sia quelle rientranti nel regime di esenzione di cui all'articolo 10, n. 22) del DPR n. 633 del 1972, sia quelle imponibili agli effetti del tributo, nonché le fiere, sono riconducibili nell'ambito delle attività spettacolistiche di cui alla Tabella C (punto 5) allegata al citato DPR n. 633 e, pertanto, in forza dell'articolo 74-*quater* dello stesso decreto sono assoggettate, in via generale, alle modalità di certificazione proprie delle attività di spettacolo (cfr risoluzioni n. 30 del 28 febbraio 2007 e n. 90 del 13 marzo 2008).

Gli ingressi alle mostre e alle fiere dovranno quindi essere certificati dagli organizzatori delle relative manifestazioni, all'atto dell'accesso del possessore della "*X Tourist Card*" o della "*X Museum Card*", attraverso titoli di accesso emessi mediante gli appositi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate di cui al decreto del 13 luglio 2000, ai provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 luglio 2001 e del 22 ottobre 2002, come modificati dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 agosto 2004, e del 4 marzo 2008.

I titoli d'accesso dovranno riportare l'importo che sarà effettivamente corrisposto dal Comune di X (pari al cinquanta per cento del valore del biglietto), indicando che si tratta di importo ridotto ed utilizzando le codifiche disponibili per il "**tipo titolo**", al fine di evidenziare che il titolo è stato emesso in base alla convenzione con il Comune al possessore della "*X Tourist Card"* o della *"X Museum Card"*. In particolare, dovranno essere utilizzati, solo a tal fine, come "**tipo titoli**" il codice **TC** (se trattasi di *Tourist Card*) o il codice **MC** (se trattasi di *Museum Card*), e dovrà essere indicato tramite il sistema di biglietteria nel giornale di fondo tra i dati previsti per i corrispettivi figurativi il codice fiscale del Comune che eroga gli importi.

Successivamente, al momento dell'incasso dei corrispettivi erogati dal Comune di X, gli organizzatori delle mostre e delle fiere potranno emettere un documento riepilogativo, predisposto in base alla rendicontazione del numero di accessi accertati, nel quale andranno indicati i titoli di accesso cui si riferisce il corrispettivo, nonché separatamente l'imposta dovuta qualora trattasi di prestazione imponibile agli effetti dell'IVA (sempre al fine di consentire la detrazione al Comune). Resta fermo che, trattandosi di prestazioni spettacolistiche, il momento di effettuazione dell'operazione coinciderà con l'ingresso del visitatore alla mostra o alla fiera (vedi articolo 74-*quater*, comma 1, del DPR n. 633 del 1972) e non con la percezione dei corrispettivi.

******

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici