

Risposta n. 1/2022

OGGETTO: Accesso a tour virtuali - Trattamento IVA

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "Società" o "Istante") rappresenta di essere una *start-up* innovativa che ha come oggetto principale dell'attività lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di un innovativo servizio di esperienze virtuali tramite l'implementazione di una piattaforma software, di contenuti multimediali e della formazione digitale degli operatori turistici e socio culturali.

L'Istante riferisce che utilizza piattaforme tecnologiche avanzate, non presenti sul mercato e tecniche di comunicazione digitali capaci di digitalizzare le esperienze degli utenti, che fino ad oggi, erano sempre state relegate ad attività fisiche ed in loco.

Nello specifico l'attività consiste nell'ideazione e costruzione di tour virtuali a contenuto turistico e culturale-museale e la vendita, direttamente da parte della Società, dei biglietti per l'accesso ai tour, attraverso una piattaforma di *e-commerce*.

Il tour si compone di contenuti digitali (quali foto e video) e contenuti turistico-culturali narrati, *online* e in diretta, nonché dalla guida turistica (in possesso di regolare patentino per l'abilitazione professionale) appositamente formata dallo staff

della Società.

I tour virtuali a carattere turistico-museale sono fruiti dagli utenti partecipando in modalità *online* al tour virtuale tramite l'apposita piattaforma.

La partecipazione in diretta consente agli utenti di interagire con la guida per proporre domande dirette e commenti su ciò che viene mostrato, così come in una visita dal vivo. Le guide turistiche, nell'ambito di questa attività, vendono le proprie consulenze e servizi all'Istante.

La Società vende gli accessi ai tour virtuali direttamente agli utilizzatori finali privati.

L'Istante chiede il corretto inquadramento ai fini IVA ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 (in seguito "Decreto IVA"), dell'operazione di vendita degli accessi ai tour virtuali, a carattere turistico-museale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che l'attività di vendita degli accessi ai tour virtuali sia ricompresa per sua natura tra i servizi, con carattere di rilevante utilità sociale e culturale, a cui è diretta l'esenzione prevista dall'articolo 10, primo comma, numero 22) del Decreto IVA e cioè tra "*di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili*".

A riguardo l'Istante cita la risoluzione del 15 giugno 2004, n.85/E, la quale a sua volta richiama sia la risoluzione del 2 novembre 1983, n. 344655, sia la risoluzione successiva del 2 maggio 1985, n. 395008.

Quest'ultima, richiamando la precedente, ribadisce che "*le prestazioni inerenti alla visita da parte del pubblico di quadri, stampe e qualsiasi oggetto esposto di rilevante utilità sociale e culturale rientrano nell'esenzione IVA prevista dall'art. 10 primo comma, numero 22) del D.P.R. 26.10.1972 n. 633, indipendentemente dal luogo in cui gli oggetti stessi siano stati esposti (museo, galleria, mostra...) e dal carattere di*

temporaneità o meno dell'esposizione stessa". La risoluzione n. 395008 del 1985 ha precisato, infatti, che il termine "*simili*" contenuto nell'ultima parte del medesimo articolo 10 primo comma, numero 22) del Decreto IVA esclude che le prestazioni inerenti la visita debbano riferirsi tassativamente a musei, gallerie ecc. ma amplia l'esenzione a tutte le prestazioni inerenti alla visita di istituti che presentano caratteristiche simili a quelli indicati nello stesso punto dall'articolo 10 primo comma, numero 22) del Decreto IVA.

L'Istante richiama anche la risoluzione del 23 aprile 1998, n. 30 dove è stato precisato che l'esenzione in commento è "*... oggettiva che opera ogni qual volta vengono esposti in spazi appositamente predisposti, quadri, fotografie (...) di autori di chiara fama, con scopo unicamente divulgativo*". Quanto sopra esposto appare confermato, a parere dell'Istante, anche con la successiva risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 28 febbraio 2007 n. 30.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso assumendo acriticamente la descrizione dei fatti rappresentati dall'Istante, restando fermo ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La Società chiede se l'articolo 10, primo comma, n. 22) del Decreto IVA sia applicabile alla vendita degli "*accessi ai tour virtuali, a carattere turistico-museale*" dalla stessa forniti.

Al riguardo, si ricorda che l'esenzione in commento è circoscritta a luoghi definiti, tra cui - per quanto qui di interesse - "*musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili*", ai quali è pertanto limitato il presente parere.

Ai fini in esame è dirimente stabilire se il servizio fornito dalla Società sia una prestazione di servizi resa tramite mezzi elettronici di cui all'articolo 7-*sexies* lettera *f*)

del Decreto IVA (c.d. servizi o prestazioni elettronici).

I tour virtuali proposti dall'Istante sono infatti resi a distanza, cioè tramite internet e con accesso via web.

Dal 1° gennaio 2015 sono entrate in vigore le nuove norme in materia di territorialità ai fini IVA per i servizi di telecomunicazione, di tele-radio diffusione e per quelli prestati per via elettronica (nel prosieguo indicati come "servizi TTE"), come previsto dalla direttiva del Consiglio n. 2008/8/CE del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (di seguito, "Direttiva IVA"). Tali norme sono state recepite dall'articolo 7-*sexies* e seguenti del Decreto IVA.

Per individuare, ai fini IVA, i servizi elettronici occorre fare riferimento all'articolo 7, paragrafo 1, del Regolamento d'esecuzione (UE) n. 282 del 2011, ai sensi del quale "*1.1 «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 della norma in commento fornisce un elenco non esaustivo dei "*servizi prestati tramite mezzi elettronici*", stabilendo quelli che rientrano nell'ambito d'applicazione del paragrafo 1. Mentre il successivo paragrafo 3 contiene un elenco dei servizi che non rientrano tra quelli "*prestati tramite mezzi elettronici*".

In base alle informazioni rese dall'Istante, i servizi dallo stesso prestati non sembrano rientrare in questo elenco.

Occorre anche ricordare che l'articolo 58, primo comma, lettera c) della Direttiva IVA fa riferimento ai "*servizi forniti per via elettronica, in particolare quelli di cui all'allegato II*". Questo allegato al numero 4) richiama, tra i servizi elettronici, la fornitura di "*programmi o manifestazioni [...] culturali, artistici, sportivi scientifici o di intrattenimento*". L'allegato I al Regolamento 282/2011 ne individua nel dettaglio il

contenuto, elencando una casistica nella quale - in base alle informazioni rese dalla Società - non figura una fattispecie assimilabile a quella prospettata in questa sede.

Da quanto sino a ora premesso è possibile desumere che elementi qualificanti di un servizio elettronico sono:

1. il mezzo elettronico utilizzato per rendere la prestazione, e cioè Internet o una rete elettronica;
2. la natura "automatizzata" della prestazione, che deve essere caratterizzata da un "*intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*".

Per qualificare l'"*intervento umano minimo*", si ritiene utile fare riferimento alla definizione di prestazioni di insegnamento a distanza (anch'esse contenute nell'Allegato II della Direttiva IVA) nel cui ambito, l'allegato I al Regolamento Ue 282/2011, al punto 5), ricomprende: "*a) tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso Internet o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui Internet o una rete elettronica analoga vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente; b) libri di esercizi completati dagli studenti on line e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano*".

Il paragrafo 3 dell'articolo 7 del citato Regolamento afferma che non rientrano invece nell'ambito di applicazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, tra gli altri, "*i servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso Internet o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto*" (lettera j).

In sostanza, è possibile ritenere che laddove il servizio è reso utilizzando lo strumento elettronico unicamente come mezzo di comunicazione tra fornitore e cliente, allora non potrà essere definito "elettronico".

Con riferimento al caso di specie, considerato che - secondo quanto riferito

dall'Istante - la Società offre tour virtuali in diretta in musei e simili che sono delle vere e proprie visite personalizzate, con possibilità di interazione dei clienti con la guida turistica abilitata, non ravvisandosi differenze apprezzabili rispetto alle visite guidate "in presenza", si ritiene che lo strumento elettronico sia solo un "mezzo" per accedere a tale servizio e che pertanto quello descritto dalla Istante non sia un "*servizio prestato tramite mezzi elettronici*".

Ciò detto, si è dell'avviso che il trattamento tributario applicabile alla vendita dei biglietti per l'accesso ai tour virtuali possa essere lo stesso di quello riservato alle visite in presenza negli spazi museali.

In proposito si ritiene corretto il riferimento alla Risoluzione n. 30/E del 2007 (citata dalla Società) che richiama la Risoluzione n. 30 del 1998 la quale, dopo aver chiarito la natura oggettiva dell'esenzione IVA di cui all'articolo 10, primo comma, numero 22) del Decreto IVA, precisa che tale esenzione riguarda sia la visita vera e propria, sia prestazioni accessorie alla stessa quali ad esempio la fornitura di audioguide o i servizi dell'accompagnatore.

Nel caso di specie quindi si reputa che il servizio di guida specializzata (ancorché resa da remoto) fornito in diretta all'interno dei servizi in commento sia da considerare inerente ai fini della corretta fruizione del servizio di visita (virtuale) reso al cliente finale.

La vendita dei relativi titoli di accesso dunque sarà esente ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 22) del Decreto IVA, limitatamente ai luoghi indicati dallo stesso punto 22), ossia "*musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili*".

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)