

LEGGE E PRASSI

AGENZIE DELLE ENTRATE

Risoluzione 28 settembre 2017, n.120/E

Interpello ordinario (Art. 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212). Aliquota IVA del 4 per cento - diritti di accesso a banca dati "on line" - n. 18, tabella A, parte II, DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

IVA - Diritti di accesso a banca dati "on line" - Aliquota IVA del 4 per cento - Tabella A, parte II, DPR 26 ottobre 1972, n. 633

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1, comma 667, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, (c.d. legge di stabilità 2015) è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Ente interpellante nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali, consistenti, tra l'altro, nel rappresentare e valorizzare il sistema delle autonomie universitarie, intende realizzare economie nell'acquisto e nella gestione delle risorse elettroniche, a vantaggio delle Università ed enti aderenti. A tal fine, intende acquisire i diritti di accesso non esclusivi di risorse elettroniche quali riviste, banche dati, e-books e dei relativi servizi integrati. In particolare, l'Ente istante intende acquisire i diritti di accesso a banca dati nella quale sono archiviate e messe a disposizione dei sottoscrittori pubblicazioni scientifiche essenzialmente aventi carattere periodico (e, dunque, contraddistinte da un codice ISSN). Al riguardo, chiede di sapere se in relazione all'acquisto dei predetti diritto di accesso alla banca dati sia applicabile l'aliquota IVA del 4 per cento prevista dal n. 18 della tabella A, parte II, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Più, in dettaglio, si chiede se i servizi gratuiti di accesso e consultazione della banca dati debbano essere considerati prestazioni escluse ai fini IVA ovvero servizi accessori alla prestazione principale di fruizione del contenuto della banca dati.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene applicabile al contratto di abbonamento alla banca dati l'aliquota IVA del 4 per cento prevista dal n. 18 della tabella A, parte II, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Ciò, in quanto, la finalità dell'abbonamento è quella di ottenere l'accesso e la fruizione dei contenuti della banca dati formata da pubblicazioni recanti codice ISSN (o, in alcuni casi, ISBN) e, dunque, rientranti nel campo di applicazione dell'aliquota ridotta di cui al n. 18 della tabella A, parte II, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

In particolare, evidenzia l'istante, la banca dati in argomento costituisce una banca dati bibliografica contenente, in formato elettronico, informazioni sugli articoli pubblicati su un ampio numero di periodici, siano essi su supporto cartaceo o in formato elettronico, quali, l'autore, il titolo, il periodico, il fascicolo, le pagine, l'anno e, di norma, l'abstract. L'accesso alla predetta banca dati e la consultazione della stessa (che costituiscono parte del contratto sottoscritto dalla CRUI) fino alla visualizzazione dell'abstract sono servizi gratuiti. Del resto, evidenzia l'interpellante, le funzionalità di ricerca possono essere utilizzate gratuitamente tramite comuni motori di ricerca. Costituisce, invece, a parere dell'interpellante, servizio fruibile a fronte del corrispettivo di abbonamento, la consultazione integrale dei contenuti della banca dati, formata da pubblicazioni recanti codice ISSN (o, in alcuni casi, ISBN). In relazione a tale servizio, pertanto, l'Ente istante ritiene applicabile l'aliquota del 4 per cento prevista dal n. 18 della tabella A, parte II, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Osserva l'interpellante, peraltro, che ciò che l'editore commercializza sono i contenuti editoriali mentre le funzionalità di ricerca offerte - per le quali non viene corrisposto un prezzo - sono un supporto all'attività commerciale e, quindi, irrilevanti ai fini IVA. In proposito, in risposta alla richiesta di documentazione integrativa, l'interpellante ha chiarito che la piattaforma online consente a tutti gli utenti, sottoscrittori di abbonamento e non sottoscrittori, di svolgere una serie di attività grazie a delle funzioni gratuite, tra cui scaricare articoli in formato pdf se la rivista è inclusa tra quelle in abbonamento oppure se l'articolo è pubblicato in "open access". Diversamente, non è possibile leggere, stampare o scaricare il PDF dell'articolo a meno di acquistarlo, con carta di credito. Evidenzia, infine, l'interpellante che lo scorrimento dei numeri delle riviste è la tipologia di consultazione tipica dei periodici in formato cartaceo e che la possibilità di stampare e scaricare una quantità ragionevole di articoli, abstract, registrazioni e parti di capitoli dei prodotti sottoscritti esclude il download massivo di interi volumi di periodici.

Le funzionalità di ricerca anche laddove dovessero essere considerate rilevanti ai fini IVA dovrebbero, comunque, essere considerate operazioni accessorie (nella nozione enucleata dalla giurisprudenza europea nonché dalla giurisprudenza e prassi nazionale) e quindi, dovrebbero essere assoggettate alla stessa aliquota prevista per l'operazione principale: la vendita di libri o riviste. In proposito, l'interpellante evidenzia che la nozione di operazione accessoria nel sistema comune di imposta sul valore aggiunto è stata enucleata dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea che, con costante giurisprudenza, ha affermato che un'operazione deve essere considerata accessoria ad una operazione principale, quando essa

non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni della fornitura principale offerta dal soggetto passivo (cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 16 aprile 2015, causa C-42/14; 17 gennaio 2013, C- 224/11; 27 settembre 2012, C-392/11; 10 marzo 2011, C-497/09, C-499/09, C-501 e C-502/09; 2 dicembre 2010, C-276/09; 10 giugno 2010, C-262/08; 21 febbraio 2008, C-425/06; 14 giugno 2007, C-434/05; 29 marzo 2007, C-111/05; 27 ottobre 2005, C-41/04; 25 febbraio 1999, C-349/96; 22 ottobre 1998, C-308/96 e C-94/97).

Evidenzia, altresì, l'interpellante che l'utilità della fornitura quale criterio di identificazione dell'operazione accessoria e dell'operazione principale è stato utilizzato sia dalla prassi dell'Autorità fiscale (cfr. Risoluzioni: 36/E del 2011; 343/E del 2008; 337/E del 2008; 230/E del 2002; 216 del 2002; 430654 del 1992; 490292 del 1991; 431168 del 1990; 550145 del 1988; 369828 del 1980; 381732 del 1980; 363930 del 1979) che dalla giurisprudenza nazionale (cfr. Corte di Cassazione, sent.: n. 13312 del 2013; n. 24049 del 2011; CTC, decisioni: n. 184 del 1994 e m. 1184 del 1988). È, peraltro, noto, evidenzia l'interpellante, che qualunque documento digitale offre anche la possibilità di effettuare ricerche su parole chiave se non su singole parole del testo. Non è, però, questa funzionalità a modificare la natura della risorsa elettronica ma esclusivamente il disporre o meno del testo integrale del documento editoriale al pari, peraltro, di quanto avviene con gli e-books.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1, comma 667, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, (c.d. legge di stabilità 2015) - modificato dall'art. 1, comma 637, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 dispone che “Ai fini dell'applicazione della tabella A, parte II, numero 18), allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono da considerare giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN o ISSN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica”.

Con la circolare n. 20/E del 18 maggio 2016 la scrivente ha illustrato l'ambito di applicazione della predetta disposizione chiarendo che “ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 4 per cento, il codice ISBN o ISSN è condizione necessaria ma non sufficiente. Occorre, infatti, che il prodotto editoriale abbia le caratteristiche distintive tipiche dei giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici, per la cui individuazione si rinvia ai precedenti documenti di prassi della scrivente” (cfr. circolare n. 23/E del 2014 e circolare n. 328 del 1997).

In particolare, giova richiamare le caratteristiche distintive dei predetti prodotti editoriali:

- giornali e notiziari quotidiani - prodotti che si caratterizzano per il requisito della cadenza quotidiana che soddisfa il requisito della registrazione presso il competente tribunale (cfr. Ris. n. 490961 del 10 novembre 1990);

- dispacci delle agenzie di stampa - prodotti consistenti nell'invio giornaliero di informazioni desunte dalla stampa quotidiana e/o periodica, equiparati, ai fini della sola aliquota IVA, ai giornali quotidiani (sesto comma dell'art. 34 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154);

- libri - prodotti che si caratterizzano per avere una funzione divulgativa e scientifica (cfr. circolari n. 23 del 2014 e n. 328 del 1997);

- periodici - i prodotti editoriali registrati come pubblicazioni ai sensi della L. 8 febbraio 1948, n. 47 e successive modificazioni compresi quelli per i quali non può farsi riferimento al requisito della registrazione presso la Cancelleria del Tribunale in quanto esonerati da tale adempimento (esempio pubblicazioni di provenienza estera). In particolare, si considerano periodici quei prodotti che presentano il requisito della cadenza periodica ed hanno contenuto divulgativo.

La citata circolare n. 20/E del 2016 ha, altresì, chiarito che sulla base del tenore letterale della disposizione in esame l'aliquota IVA del 4 per cento è applicabile "...anche alle operazioni di messa a disposizione "on line" (per un periodo di tempo determinato) dei prodotti editoriali sopra menzionati. Si tratta di quelle fattispecie, sempre più diffuse, in cui al consumatore è offerta la fruizione dei prodotti editoriali mediante utilizzo di siti web ovvero piattaforme elettroniche. Si pensi alla consultazione di biblioteche on line che prevedono, altresì, una serie di servizi aggiuntivi quali: ricerche; inserire commenti, stampare. Del resto, il riferimento della novella legislativa alle pubblicazioni "veicolate tramite mezzi di comunicazione elettronica" appare suscettibile di essere interpretato nel senso di ammettere al beneficio dell'aliquota super ridotta la fornitura, in formato digitale, ancorché per un periodo limitato, di giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici".

Tanto premesso, riguardo al caso concreto prospettato, si è dell'avviso che alla messa a disposizione, da parte della Banca dati, di prodotti editoriali aventi le caratteristiche di giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici, muniti di codice ISBN o ISSN, torni applicabile l'aliquota IVA del 4 per cento di cui al n. 18 della tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972.

Ciò, nel presupposto evidenziato dall'interpellante che, essendo la Banca dati in argomento una banca dati bibliografica, le funzionalità di ricerca offerte all'utente non costituiscano un valore aggiunto dal punto di vista del consumatore. Invero, tali funzionalità sono offerte gratuitamente agli utenti, a prescindere dalla sottoscrizione del contratto di abbonamento, tant'è - come evidenzia l'interpellante - che possono essere fruite anche tramite altri comuni motori di ricerca.

Tali circostanze inducono la scrivente a ritenere che la ragione economica della conclusione del contratto di abbonamento sia quella di consentire all'abbonato di acquisire il contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni aventi le caratteristiche di giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici, muniti di codice ISBN o ISSN. Pertanto, si è dell'avviso che all'operazione di abbonamento alla banca dati in argomento torni applicabile l'aliquota IVA del 4 per cento di cui al n. 18 della tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972.

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