

# Abbonamenti a banche dati *on line* con IVA al 4%

di Paolo Stella Monfredini (\*)

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 120/E del 28 settembre 2017, ha chiarito che l'abbonamento a una banca dati *on line* di libri e periodici gode dell'aliquota agevolata del 4%. L'attenzione del gestore della banca dati deve essere posta al contenuto della stessa ovvero alla verifica che i prodotti editoriali che la compongono posseggano le caratteristiche necessarie per l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4%. Condizione necessaria, ma non sufficiente, è il codice ISBN o ISSN. Occorre inoltre che il prodotto editoriale possieda le caratteristiche distintive tipiche dei giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici, per la cui individuazione l'Agenzia delle entrate rinvia a precedenti documenti di prassi.

## 1. Premessa

Il legislatore nazionale con le "Leggi di stabilità" 2015 e 2016 ha esteso l'applicazione dell'**aliquota IVA agevolata del 4%** ai libri e alle **pubblicazioni quotidiane e periodiche** veicolate tramite mezzi di comunicazione elettronica. L'estensione ha rischiato di attivare una procedura di infrazione nei confronti del nostro Paese in quanto la norma non sembra essere conforme all'ordinamento unionale. Il Parlamento europeo ha però approvato il 2 giugno 2017 un provvedimento che, modificando la Direttiva 2006/112/CE, renderebbe legittima la scelta adottata dal legislatore nazionale di estendere l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata alle pubblicazioni elettroniche, ponendo in tal modo fine alla discriminazione esistente tra prodotti editoriali stampati e prodotti editoriali digitali. In tale quadro normativo è intervenuta la risoluzione n. 120/E del 28 settembre 2017 della Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle entrate che, in risposta a un interpellato, ha chiarito che l'abbonamento a una **banca dati *on line*** di

libri e periodici gode dell'aliquota IVA agevolata del 4% di cui al n. 18 della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972. Ciò sul presupposto che la ragione economica della sottoscrizione degli abbonamenti alla banca dati sia di consentire agli utenti 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, identificati con codice ISBN o ISSN.

## 2. Prodotti editoriali veicolati tramite mezzi di comunicazione elettronica

L'art. 1, comma 667, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (1), modificato dall'art. 1, comma 637, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (2) 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

(\*) Dottore commercialista e Revisore legale. Studio Societario - Tributario Stella Monfredini, Cremona-Milano.

(1) Legge di stabilità 2015.  
(2) Legge di stabilità 2016.

pubblicazioni identificate da codice ISBN o ISSN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica". Per effetto della predetta disposizione, l'**aliquota IVA del 4%** prevista al punto 18) della tabella A, allegata al D.P.R. n. 633/1972, già prevista per la fornitura, in formato cartaceo, di **giornali e notiziari quotidiani**, dispacci delle agenzie di stampa, **libri e periodici**, è applicabile anche alla fornitura, attraverso qualsiasi supporto fisico (3) o tramite mezzi di comunicazione elettronica, dei predetti prodotti editoriali.

L'Agenzia delle entrate con la circolare n. 20/E del 18 maggio 2016 ha avuto modo di chiarire che l'aliquota IVA del 4% si rende applicabile anche alle operazioni di messa a disposizione *on line* (per un periodo di tempo determinato) dei prodotti editoriali sopra indicati. Si tratta in particolare di quelle fattispecie in cui all'utente è offerta la fruizione dei prodotti editoriali mediante utilizzo di siti *web* ovvero piattaforme elettroniche, quali ad esempio la consultazione di biblioteche *on line* che prevedono altresì una serie di servizi aggiuntivi quali: ricerche, inserimento di commenti, stampe. Con la stessa circolare, l'Agenzia delle entrate ha inoltre affermato che il riferimento alle pubblicazioni "veicolate... tramite mezzi di comunicazione elettronica" appare suscettibile di essere interpretato nel senso di ammettere al beneficio dell'aliquota ridotta, la fornitura, in formato digitale, ancorché per un periodo limitato, di giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici.

Ulteriormente la circolare n. 23/E del 24 luglio 2014 ha precisato che la cessione di un libro cartaceo che all'interno contiene una chiave di accesso mediante la quale l'acquirente del prodotto editoriale può acquisire, tramite collegamento a portale internet, **copia in formato elettronico del libro cartaceo già acquistato**, o anche aggiornamenti dello stesso, costituisce una cessione di beni (e non anche una prestazione di servizi). Ne discende che al caso di specie tornano applicabili, ai fini della determina-

zione dell'imposta dovuta e dell'aliquota applicabile, le disposizioni riferibili al libro cartaceo. Ciò sempre a condizione che l'acquirente non debba pagare uno specifico corrispettivo per l'aggiuntivo servizio elettronico (4).

È necessario ricordare che l'estensione dell'aliquota agevolata IVA del 4% ai prodotti editoriali veicolati tramite mezzi di comunicazione elettronica, introdotta dall'art. 1, comma 637, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha rischiato di attivare una procedura di infrazione nei confronti del nostro Paese in quanto la norma non sembra essere conforme all'**ordinamento unionale**. La Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (5) prevede infatti che gli Stati membri hanno la facoltà di adottare una o due aliquote ridotte rispetto a quella ordinaria, solo in relazione ai beni e alle tipologie di prestazioni di servizi specificamente individuati dalla Direttiva stessa. In altre parole il legislatore comunitario ha redatto un **elenco di beni e prestazioni assoggettabili ad aliquota ridotta**, lasciando all'autonomia degli Stati membri la facoltà di individuare, entro tale elenco, i beni e le prestazioni che possono beneficiare delle aliquote IVA ridotte. In relazione ai prodotti editoriali, l'elenco, attualmente, prevede la fornitura di "libri su qualsiasi tipo di supporto fisico (6), inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i fogli illustrativi ed il materiale stampato analogo, gli album, gli albumini da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe, le carte idrografiche o altri tipi di carte), giornali e periodici, escluso il materiale interamente od essenzialmente destinato alla pubblicità". Nell'elenco, come si può notare, non sono presenti i **prodotti editoriali veicolati tramite mezzi di comunicazione elettronica** (*e-book*, giornali *on line*, ecc.), che la Direttiva considera operazioni di **commercio elettronico on line** e quindi assimilate - ai fini IVA - a **prestazioni di servizi** (7). L'elenco però potrebbe essere modificato a breve al fine di ricomprendere nello stesso le cessioni di prodotti editoriali *on line* e degli *e-book*: il 2 giugno 2017 il Parlamento europeo, riunito in sessione ple-

(3) In tal modo si è "sganciata" l'applicabilità dell'aliquota agevolata del 4% dalla presenza di un supporto cartaceo.

(4) Circolare n. 20/E del 18 maggio 2016.

(5) Che ha abrogato e sostituito la Sesta Direttiva.

(6) L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 223/E/2009, ha chiarito che, in conformità alla Direttiva 2009/47/CEE del Consiglio, l'aliquota IVA del 4% è applicabile alle cessioni di libri realizzati su qualsiasi supporto fisico (carta, libri registrati su CD, CD-Rom, e qualsiasi supporto fisico analogo che ripro-

duce essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati). Restano esclusi i supporti fisici che riproducono esclusivamente suoni o voci (CD musicale) senza alcun collegamento a un libro stampato.

(7) Sulla base di tale considerazione, la Corte di Giustizia europea con la decisione del 5 marzo 2015, ha "bocciato" l'IVA agevolata introdotta per gli *e-book* da Francia (causa C-479/13) e Lussemburgo (causa C-502/13).

naria, ha infatti approvato un provvedimento che modifica la Direttiva 2006/112/CE in relazione alla possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta alle pubblicazioni elettroniche. Il provvedimento renderebbe pertanto legittima la scelta adottata dal legislatore nazionale di estendere l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata alle pubblicazioni elettroniche ponendo fine alla discriminazione **esistente** tra prodotti editoriali stampati e prodotti editoriali digitali.

### 3. Banche dati *on line*

In tale contesto si inserisce la risoluzione n. 120/E del 28 settembre 2017 della Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle entrate, in risposta a un interpello, che ha chiarito che l'abbonamento a una **banca dati *on line* di libri e periodici** gode dell'aliquota agevolata del 4%. In particolare il quesito sottoposto è relativo a una banca dati nella quale sono archiviate e messe a disposizione dei sottoscrittori, pubblicazioni scientifiche essenzialmente aventi natura periodica (e dunque contraddistinte da un codice ISSN). In particolare l'interpellante 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. L'istante ritiene applicabile al contratto di abbonamento alla banca dati l'aliquota del 4% in quanto la finalità dello stesso è di accedere e fruire dei contenuti rappresentati da pubblicazioni identificate con codice ISSN e, in alcuni casi, ISBN. Si tratta in concreto di 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 banca dati e la consultazione della stessa fino alla visualizzazione dell'*abstract* sono **servizi gratuiti**; 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 ab-

bonamento, la consultazione integrale dei contenuti della banca dati. In altre parole, nel caso in esame, l'editore commercializza i contenuti editoriali mentre le funzionalità di ricerca offerte, per le quali non viene corrisposto un prezzo specifico, sono un supporto all'attività commerciale e quindi, secondo l'istante, irrilevanti ai fini IVA. In particolare la piattaforma *on line* utilizzata, consente a tutti gli utenti (sottoscrittori o meno dell'abbonamento alla banca dati), 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*). In caso contrario non è possibile leggere, stampare o scaricare il pdf dell'articolo a meno di acquistarlo, con carta di credito. È chiaro altresì che qualsiasi documento digitale offre anche la possibilità di effettuare ricerche su parole chiave se non su singole parole del testo; questa funzionalità non modifica però, secondo l'istante, la natura della risorsa elettronica, ma esclusivamente il disporre o meno del testo integrale del documento al pari di quanto avviene con gli *e-books*. Le **funzionalità di ricerca**, anche laddove dovessero essere considerate rilevanti ai fini IVA, dovrebbero, comunque, essere considerate **operazioni accessorie** e quindi dovrebbero essere assoggettate alla stessa aliquota prevista per l'operazione principale rappresentata dalla vendita di libri o riviste. In proposito l'interpellante ha evidenziato che, per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, un'operazione deve essere considerata accessoria a una operazione principale, quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo con il quale fruire nelle migliori condizioni dell'operazione principale svolta dal soggetto passivo (8). L'utilità della fornitura quale criterio di identificazione dell'operazione accessoria e dell'operazione principale è stato utilizzato anche dall'Amministrazione finanziaria (9) e dalla giurisprudenza nazionale (10).

L'Agenzia delle entrate, in risposta all'interpello avanzato, ha ritenuto che alla messa a disposizione degli utenti della banca dati torni applicabile **l'aliquota IVA del 4%** di cui al n. 18 della

(8) CGE, sent. 16 aprile 2015, causa C-42/14; 17 gennaio 2013, causa C-224/11; 27 settembre 2012, causa C-392/11; 10 marzo 2011, cause C-497/09, C-499/09, C-501 e C-502/09; 2 dicembre 2010, causa C-276/09; 10 giugno 2010, causa C-262/08; 21 febbraio 2008, causa C-425/06; 14 giugno 2007, causa C-434/05; 29 marzo 2007, causa C-111/05; 27 ottobre 2005, causa C-41/04; 25 febbraio 1999, causa C-349/96; 22 ottobre 1998,

cause C-308/96 e C-94/97.

(9) Risoluzioni n. 36/E/2011; n. 343/E/2008; n. 337/E/2008; n. 230/E/2002; n. 216/E/2002; n. 430654/1992; n. 490292/1991; n. 431168/1990; n. 550145/1988; n. 369828/1980; n. 381732/1980; n. 363930/1979.

(10) Cass. n. 13312/2013; Id., n. 24049/2011; Comm. trib. centr., decisioni n. 184/1994 e n. 1184/1988.

Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972; ciò nel presupposto che, essendo la banca dati in argomento una banca dati bibliografica, le funzionalità di ricerca offerte all'utente non costituiscono un valore aggiunto dal punto di vista del consumatore. Nel caso sottoposto al vaglio dell'Agenzia delle entrate, tali funzionalità sono offerte gratuitamente agli utenti, a prescindere dalla sottoscrizione del contratto di abbonamento, tanto è vero che le stesse possono essere fruite anche tramite altri comuni motori di ricerca. Tutto ciò fa concludere all'Agenzia delle entrate che la ragione economica della sottoscrizione degli abbonamenti alla banca dati sia 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; da ciò consegue la possibilità di applicare l'aliquota ridotta del 4%. Chiarito pertanto che alle banche dati aventi analoghe caratteristiche si rende applicabile l'aliquota IVA del 4%, l'attenzione del gestore della banca dati deve essere posta al contenuto della stessa ovvero alla verifica che i prodotti editoriali che compongono la banca dati, posseggano le caratteristiche necessarie per l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4% prevista dal n. 18 della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

#### 4. Identificazione dei prodotti editoriali soggetti ad aliquota IVA agevolata

La risoluzione n. 120/E/2017, richiamando la precedente circolare n. 20/E/2016, ribadisce infatti che ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 4% il codice ISBN o ISSN è condizione necessaria, ma non sufficiente (11). Occorre infatti che il prodotto editoriale possieda le caratteristiche distintive tipiche dei giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici, per la cui individuazione l'Agenzia delle entrate rinvia a precedenti documenti di prassi (12). In particolare le **caratteristiche distintive dei prodotti editoriali**, per l'Agenzia delle entrate, sono le seguenti:

- **giornali e notiziari quotidiani:** prodotti che si caratterizzano per il requisito della cadenza quotidiana che soddisfano il requisito della registrazione presso il competente Tribunale (13);
- **dispacci delle agenzie di stampa:** prodotti consistenti nell'invio giornaliero di informazioni desunte dalla stampa quotidiana e periodica, equiparati, ai fini della sola aliquota IVA, ai giornali quotidiani (14);
- **libri:** prodotti che si caratterizzano per avere una funzione divulgativa e scientifica (15);
- **periodici:** i prodotti editoriali registrati come pubblicazioni ai sensi della Legge 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). Si considerano periodici i prodotti editoriali che presentano il requisito della cadenza periodica e hanno contenuto divulgativo (16). L'Agenzia delle entrate pone quindi dei requisiti di contenuto per le categorie dei libri (che devono possedere una funzione divulgativa e scientifica) e dei periodici (che, oltre al requisito della periodicità, devono possedere un contenuto divulgativo), mentre per i giornali e notiziari quotidiani richiede esclusivamente la cadenza quotidiana e la registrazione presso il competente Tribunale.

#### 5. Identificazione con codice ISBN e ISSN

Vediamo ora di analizzare in cosa consistono gli obblighi di registrazione presso la cancelleria del Tribunale e di identificazione con codice ISBN e ISSN; obblighi che, si ribadisce, la risoluzione n. 120/E/2017 (17), considera quali condizioni necessarie, ma non sufficienti ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 4%. L'art. 5 della Legge 8 febbraio 1948, n. 47 prevede che nessun giornale o periodico può essere pubblicato se non sia stato registrato presso la cancelleria del Tribunale, nella cui circoscrizione la pubblicazione deve effettuarsi (18). Il mancato rispetto dell'obbligo di registrazione espone il soggetto agente al reato di stampa clande-

(11) A ben vedere però il tenore letterale dell'art. 1, comma 667, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, lascia intendere che l'individuazione dei prodotti editoriali con codici ISBN e ISSN assuma valenza qualificatoria ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 4%.

(12) C.M. n. 32/E del 24 dicembre 1997; circolare n. 23/E del 24 luglio 2014.

(13) R.M. n. 490961 del 10 novembre 1990.

(14) Comma 6 dell'art. 34 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, con-

vertito dalla Legge 27 aprile 1989, n. 154.

(15) Circolari n. 23/E/2014 e n. 328/1997.

(16) Circolare n. 23/E/2014 e R.M. n. 88/E/2000.

(17) In senso analogo si confronti circolare n. 20/E/2016.

(18) Per la registrazione occorre che siano depositati nella cancelleria:

1) una dichiarazione, con le firme autenticate del proprietario e del direttore o vice direttore responsabile, dalla quale risultino il nome e il domicilio di essi e della persona che eserci-

stina (19). Il Presidente del Tribunale o un giudice delegato dallo stesso, verificata la regolarità dei documenti presentati, ordina, entro 15 giorni, l'iscrizione del giornale o periodico in apposito registro tenuto dalla cancelleria. Il giudice pertanto non effettua alcuna verifica in merito al contenuto della pubblicazione, limitandosi a controllare la **regolarità dei documenti presentati**; per tale motivo l'Amministrazione finanziaria (20) ritiene che il prodotto editoriale periodico, per essere considerato tale, deve possedere caratteristiche di periodicità e di contenuto divulgativo. Curiosamente l'Amministrazione finanziaria richiede la presenza di un **contenuto divulgativo** per la sola categoria dei periodici, mentre per i giornali e notiziari quotidiani è richiesto esclusivamente il rispetto della registrazione e della periodicità (21). Si evidenzia che i soggetti tenuti all'**iscrizione al Registro degli Operatori di Comunicazione (R.O.C.)**, ai sensi dell'art. 1, comma 6, lett. a), numero 5), della Legge 31 luglio 1997, n. 249, sono esentati dall'osservanza degli obblighi previsti dall'art. 5 della Legge 8 febbraio 1948, n. 47 (22).

I codici ISBN (per i libri e prodotti affini) o ISSN (per le pubblicazioni in serie come periodici, quotidiani o riviste, gli annuari, ecc.) sono adottati a livello internazionale e consentono un'**identificazione univoca del prodotto editoriale**.

Il **codice ISBN** è gestito da agenzie che operano per area nazionale, linguistica e geografica,

mentre il coordinamento internazionale del sistema ISBN è affidato all'Agenzia internazionale ISBN che promuove, coordina e sovrintende l'utilizzo del sistema ISBN su scala mondiale.

Il **codice ISSN** è gestito da apposito ente in ambito nazionale secondo le direttive della rete internazionale ISSN (23).

Nel sito della Biblioteca Centrale (24) si può leggere che l'ISSN o numero internazionale normalizzato delle pubblicazioni in serie è un codice che identifica appunto una pubblicazione in serie - periodici, riviste, quotidiani, serie monografiche, pubblicazioni con cadenza annuale (rapporti, annuari, repertori), collane, memorie, relazioni, atti di società - e che risulta utile per ricercare informazioni nei cataloghi bibliografici, per gli editori e i distributori. Anche ad una pubblicazione in serie registrata su **supporto non convenzionale** (elettronico, magnetico, stampa, CD-Rom, DVD, DVDX) può essere attribuito il **codice ISSN**. Il criterio fondamentale per l'attribuzione è che le parti che compongono la pubblicazione, posta su qualsiasi supporto, vengano pubblicate in successione, sotto lo stesso titolo, per un periodo di tempo non limitato. Il codice ISSN va modificato nel caso di variazione del titolo della pubblicazione (25). In base alle politiche e alle regole stabilite dalla rete internazionale ISSN, il Centro ISSN identifica e attesta l'esistenza delle pubblicazioni, tramite registrazione dei loro dati bibliografici essenziali e conseguente rilascio del codice identificativo, destinato a utilizzi pubblici.

ta l'impresa giornalistica, se questa è diversa dal proprietario, nonché il titolo e la natura della pubblicazione;

2) i documenti comprovanti il possesso dei requisiti indicati negli artt. 3 e 4;

3) un documento da cui risulti l'iscrizione nell'albo dei giornalisti, nei casi in cui questa sia richiesta dalle leggi sull'ordinamento professionale;

4) copia dell'atto di costituzione o dello statuto, se proprietario è una persona giuridica.

(19) Art. 16, Legge 8 febbraio 1948, n. 47.

(20) Si confronti R.M. n. 88/E del 19 giugno 2000.

(21) Probabilmente sul presupposto che un giornale o notiziario quotidiano possiede *ex se* un contenuto divulgativo o per lo meno informativo.

(22) Art. 16, Legge 7 marzo 2011, n. 62.

(23) Circolare Agenzia delle entrate n. 20/E del 18 maggio 2016.

(24) <https://bice.cnr.it/la-biblioteca>.

(25) A partire dal 1° novembre 2005 opera per l'Italia un apposito Centro, Centro Italiano ISSN, presso la Biblioteca Centrale del CNR, che è un nodo della Rete ISSN delle biblioteche individuate come Centri Nazionali. Ogni Centro nazionale, e dunque anche quello italiano, ha il compito di:

- assegnare il codice identificatore ISSN a tutte le pubblicazioni in serie;
- pubblicare nel Paese su qualsiasi supporto;
- gestire la base dati nazionale dell'ISSN;
- trasmettere in tempo reale le informazioni al Centro Internazionale ISSN di Parigi (<http://www.issn.org>);
- promuovere in generale il sistema ISSN;
- stabilire contatti con gli editori e gli organismi bibliografici nazionali.