

## Risposta n. 12/2023

***OGGETTO: IVA – Servizi di accesso a riviste e banche dati on line e di pubblicazione di articoli resi a committenti non soggetti passivi – Artt. 7-ter e 7-octies del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – n. 18) della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972***

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

### QUESITO

La società ALFA (di seguito la "Società" o "ALFA") - società di diritto inglese (partita IVA GB ...), registrata ai fini del cd. "Mini One Stop Shop" (ora cd. "One Stop Shop", in breve "OSS") in Irlanda (partita IVA EU....) e priva di stabile organizzazione e di identificazione ai fini IVA in Italia - opera nell'ambito dell'editoria, offrendo ai propri clienti, siano essi soggetti privati o soggetti passivi d'imposta, servizi di pubblicazione e di accesso alle proprie banche dati. Nell'ambito di tale attività, la Società ha manifestato l'interesse a stipulare un contratto (di seguito "il Contratto") con soggetti non rientranti nella definizione di soggetto passivo di cui all'art. 7-ter, comma 2, d.P.R. n. 633/1972 (di

seguito i "Clienti"), avente ad oggetto la fornitura di prestazioni continuative di accesso/ utilizzo di banche dati e riviste scientifiche online, nonché il servizio di pubblicazione di alcuni articoli all'interno delle riviste di ALFA.

Nello specifico, in forza del suddetto Contratto, ALFA fornirà ai Clienti (di seguito definite congiuntamente anche come "le Parti") il diritto di accesso tramite la cd. "ALFA Online Library" (ossia la piattaforma resa disponibile e designata da ALFA) alle riviste e ad altro materiale online, secondo i termini e sulla base delle condizioni contrattuali pattuite dalle Parti. Sul punto la Società istante evidenzia che la suddetta piattaforma è caratterizzata dalla presenza di riviste e materiale in formato digitale, piuttosto che da funzioni di ricerca avanzata, e che i Clienti (principalmente università e istituzioni scientifiche) sono interessati all'acquisto del materiale editoriale in formato digitale pubblicato sulla piattaforma piuttosto che ad eventuali funzioni di ricerca della piattaforma stessa. Tutte le riviste e il materiale editoriale presenti sulla ALFA Online Library sono munite di un proprio codice ISSN. Inoltre, ALFA garantirà ai Clienti il diritto e la possibilità di pubblicare articoli scientifici su riviste pubblicate da ALFA secondo i termini e le condizioni specificati nel Contratto.

Con riferimento alla possibilità di pubblicare articoli scientifici, come definito dal paragrafo 11 del Contratto, ALFA dovrà espressamente accettare l'articolo proposto e notificare la pubblicazione ai Clienti ogni volta che un potenziale autore di un articolo selezioni l'opzione di pubblicazione del suo articolo sulle riviste di ALFA. Preliminarmente alla pubblicazione di un determinato articolo, lo stesso sarà soggetto ad un processo di verifica, mediante identificazione dell'autore ammissibile (*i.e.* autore

affiliato al Cliente), eventuale revisione della bozza dell'articolo ed accettazione dello stesso.

Sul punto, come espressamente previsto dal paragrafo 11.12 del Contratto, *"Nessuna disposizione del presente documento obbliga ALFA a pubblicare qualsiasi articolo inviato a ALFA da un Autore Ammissibile. Il Sottoscrittore riconosce che la selezione del materiale da pubblicare nelle riviste ibride è interamente a discrezione di ALFA /degli editors delle riviste ibride e il Sottoscrittore rinuncia a qualsiasi reclamo che potrebbe avere nei confronti di ALFA nel caso in cui ALFA o i suoi editors rifiutino di pubblicare qualsiasi materiale (o parte di esso) inviato da un Autore Ammissibile"*.

In particolare, prima di procedere alla pubblicazione di un determinato articolo, il personale editoriale di ALFA compirà una serie di controlli riguardanti il contenuto, la struttura, la correttezza grammaticale del testo, i possibili rischi di plagio e di conflitto di interesse dell'autore, il rispetto di codici etici e l'ottenimento del consenso di eventuali altri soggetti coinvolti nella ricerca.

Successivamente a tale prima fase di controlli compiuti direttamente dal personale della Società istante, l'articolo e gli eventuali documenti di accompagnamento verranno sottoposti alla valutazione di un redattore, che confronterà il testo con altri precedenti articoli relativi alla medesima area tematica, ponendo particolare attenzione ai rischi di plagio.

A seguito dell'attività di interpretazione e valutazione del contenuto del documento, il redattore deciderà se l'articolo potrà essere sottoposto alla revisione paritaria (c.d. "peer-review"), se lo stesso dovrà essere pubblicato su una rivista diversa ovvero se dovrà essere rigettato. In caso di valutazione positiva da parte del redattore,

l'editore selezionerà gli specialisti più idonei a compiere il procedimento di peer-review. Quest'ultimo avrà lo scopo di confermare la validità dell'articolo, sottoponendolo al giudizio di un *board* di esperti indipendenti del settore accademico oggetto del manoscritto. Nell'ipotesi in cui il testo dovesse essere modificato, il nuovo documento sarà riesaminato dai redattori e, successivamente, verrà nuovamente sottoposto agli esperti per un'ulteriore valutazione.

Terminato il ciclo di revisione, ALFA deciderà se accettare o rifiutare l'articolo. In caso di accettazione, il testo verrà inviato ad altro personale addetto alla correzione dei testi (c.d. "team di copy-editing"). In tale fase, verranno valutate le scelte del titolo e dell'abstract. Inoltre, in tale processo, è possibile che intere sezioni di un articolo vengano riscritte per motivi stilistici e il team di copy-editing potrà sottoporre quesiti all'autore. Infine, il processo di verifica si conclude con l'inserimento di tag, link e citazioni.

In tutte le fasi del sopra descritto processo, nel caso in cui vi fossero richieste, il personale di ALFA si metterà a disposizione degli autori e del board di esperti. Con riferimento alla determinazione del corrispettivo, il Contratto in oggetto potrà sostanziarsi in un'offerta "*Publish&Read*", caratterizzata da una prestazione di servizio di accesso alla banca dati (cd. "*Read*", di seguito anche "lettura") e da una prestazione di servizio relativa al diritto di pubblicazione di articoli (cd. "*Publish*", di seguito anche "pubblicazione"), per cui potrebbe essere previsto un corrispettivo specifico per ognuno dei menzionati singoli servizi del Contratto (i.e. il servizio di lettura ed il servizio di pubblicazione), ovvero, al fine di rendere più accessibile ed economicamente vantaggiosa la propria proposta sul mercato, il Contratto potrà prevedere un corrispettivo unico ed inscindibile per entrambe le componenti di lettura e di pubblicazione.

Con riferimento ai descritti servizi di "lettura" e "pubblicazione" che verranno effettuati dalla Società istante, ALFA chiede chiarimenti circa il trattamento IVA applicabile agli stessi, in particolare:

1. se possano essere separatamente qualificati quali (i) prestazioni di servizi generiche (pubblicazione) ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, lettera b), d.P.R. n. 633/1972, e (ii) servizi elettronici (lettura) ai sensi dell'art. 7-octies, comma 1, lettera a), d.P.R. n. 633/1972, nell'ipotesi in cui sia previsto un corrispettivo specifico per ogni singolo elemento del Contratto (i.e. il servizio di pubblicazione e il servizio di lettura);

2. se possano essere considerati, sotto il profilo IVA, come un unico servizio composto soggetto alla regola generale della territorialità IVA ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, lettera b), d.P.R. n. 633/1972, nell'ipotesi in cui sia previsto un unico ed inscindibile corrispettivo;

3. infine, nell'ipotesi in cui i singoli servizi di lettura e/o pubblicazione dovessero essere ritenuti rilevanti ai fini IVA in Italia ai sensi dell'art. 7-octies, comma 1, lettera a), d.P.R. n. 633/1972, se il servizio di lettura sia soggetto ad aliquota IVA ridotta del 4 per cento ai sensi del n. 18) della Tabella A, parte II, d.P.R. n. 633/1972, ovvero, nel caso in cui l'unico servizio composto dovesse essere ritenuto rilevanti ai fini IVA in Italia ai sensi dell'art. 7-octies, comma 1, lettera a), d.P.R. n. 633/1972, se il suddetto unico servizio composto sia soggetto ad aliquota IVA ordinaria.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Con riferimento al quesito inerente la rilevanza territoriale ai fini dell'IVA dei servizi in parola, la Società istante osserva che ai sensi dell'art. 45, Direttiva n. 2006/112/

CE, *"Il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica [...]".* Tale previsione è stata implementata in Italia dall'art. 7-ter, comma 1, lettera b), d.P.R. n. 633/1972, secondo cui *"Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato [...] quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato".*

Sulla base di tali disposizioni, nell'ipotesi in cui le prestazioni di servizi siano effettuate da un soggetto passivo d'imposta non stabilito o residente nel territorio italiano nei confronti di committenti non soggetti passivi (c.d. prestazioni "B2C"), le stesse si considerano non rilevanti ai fini IVA nel territorio dello Stato italiano, a prescindere da dove è domiciliato il committente. La regola generale di cui sopra incontra alcune deroghe per talune prestazioni di servizi espressamente disciplinate dal legislatore, tra cui, per quanto di interesse, i servizi forniti tramite mezzi elettronici, che, ai sensi dell'art.7-octies, comma 1, lettera a), d.P.R. n. 633/1972, si considerano effettuati nel territorio dello Stato se resi a committenti non soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti senza domicilio all'estero.

La società istante, dopo aver richiamato la normativa unionale inerente la nozione di *"servizi prestati tramite mezzi elettronici"*, con particolare riferimento alle definizioni contenute nell'allegato II della Direttiva n. 2006/112/CE, nonché nell'art. 7 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282 del 2011, indica i principali riferimenti di prassi e di giurisprudenza in materia di prestazioni composte da più elementi, secondo i quali la valutazione come prestazione unica o come prestazioni autonome singolarmente considerate deve essere fatta individuando gli elementi caratteristici dell'operazione,

basandosi sul punto di vista del consumatore medio e tenendo conto, nel contesto di una valutazione di insieme, dell'importanza qualitativa e non semplicemente quantitativa degli elementi. L'istante procede, quindi, con una ricostruzione dell'evoluzione della normativa e della prassi in materia di aliquote agevolate applicate ai prodotti editoriali di cui al numero 18) della tabella A, parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.

Alla luce di quanto sopra esposto, la Società istante, con riferimento ai quesiti posti, ritiene che:

**Quesito 1: Territorialità delle prestazioni di lettura e pubblicazione distintamente considerate**

Con riferimento al quesito n. 1), nel caso in cui i servizi di lettura e pubblicazione siano contrattualizzati tra le Parti come due servizi distinti a fronte di due corrispettivi differenti, i servizi di lettura sono da considerarsi servizi resi elettronicamente, pertanto rilevanti ai fini IVA in Italia nel caso in cui il Cliente (i.e. privato consumatore) sia domiciliato nel territorio dello Stato italiano o ivi residente senza domicilio all'estero, ai sensi dell'art. 7-*octies*, comma 1, lettera a), d.P.R. n. 633/1972. Ciò in quanto, conformemente a quanto previsto dall'art. 7, paragrafo 1, del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282 del 2011:

- il servizio viene fornito attraverso internet ovvero una rete elettronica;
- la natura del servizio è tale da rendere la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo;
- la fruizione del servizio è impossibile da garantire senza la tecnologia dell'informazione.

Differentemente, con riferimento al servizio di pubblicazione, per cui è previsto un corrispettivo separato, l'Istante ritiene che lo stesso debba essere qualificato quale prestazione di servizi generica ai sensi dell'art. 7-ter, d.P.R. n. 633/1972, non potendo, quest'ultimo, essere ricompreso all'interno della nozione di "*servizi prestati tramite mezzi elettronici*", di cui al citato articolo 7, paragrafo 1, del regolamento d'esecuzione (UE) n. 282 del 2011, per la presenza di un intervento umano preponderante. In relazione a tale servizio, infatti, ALFA compie una serie di operazioni (l'identificazione e la verifica dell'idoneità degli autori ammissibili, in quanto affiliati al Cliente, la revisione degli articoli da parte dei redattori, la selezione del board di esperti incaricati delle peer-review, l'ulteriore editing) che fanno venire meno il carattere dell'automazione, in quanto, sulla scorta delle linee guida fornite sia a livello unionale che nazionale, è indubbio che tali attività oltrepassino il carattere di intervento umano minimo richiesto per qualificare il servizio in esame quale servizio prestato tramite mezzi elettronici.

Tutto ciò premesso, se i corrispettivi per i servizi di lettura e pubblicazione sono separati, al servizio di lettura, rilevante territorialmente in Italia in quanto *servizio prestato tramite mezzi elettronici*, si applica l'aliquota IVA del 4%, mentre il servizio di pubblicazione è un servizio fuori campo ai fini IVA in Italia, rilevante nel paese di stabilimento del prestatore (i.e. Regno Unito).

**Quesito 2: Territorialità delle prestazioni di lettura e pubblicazione congiuntamente considerate**

In merito al quesito n. 2), quando è pattuito un singolo ed inscindibile corrispettivo senza distinzione alcuna tra i due servizi che compongono il Contratto, e non è possibile individuare una prestazione prevalente ed una accessoria, la Società istante ritiene che

le prestazioni in oggetto dovrebbero essere qualificate, sotto il profilo IVA, quale unico servizio soggetto alla regola generale della territorialità IVA ai sensi dell'art. 7-ter, d.P.R. n. 633/1972. In particolare, nel caso di specie, da una valutazione complessiva dell'operazione in esame, per le ragioni sopra addotte, l'intervento umano non potrebbe essere considerato quale intervento minimo in considerazione dell'ampia interazione umana richiesta per la pubblicazione degli articoli. Pertanto, la prestazione in esame, complessivamente valutata, dovrebbe essere qualificata quale prestazione di servizi generica, non rilevante ai fini IVA in Italia, nel caso di specie, ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, lettera b), d.P.R. n. 633/1972.

### **Quesito 3: Aliquota IVA applicabile**

Con riferimento al quesito n. 3), nell'ipotesi in cui il servizio di lettura e il servizio di pubblicazione distintamente considerati, oppure l'unica complessiva prestazione, dovessero essere considerati come soggetti ad IVA in Italia, ai sensi dell'art. 7-*octies* del d.P.R. n. 633/1972, la Società istante ritiene che (i) poiché tutti i prodotti pubblicati sulla ALFA Online Library sono dotati di un proprio codice ISSN e costituiscono prodotti editoriali classificabili come riviste e periodici, (ii) considerato che la ragione economica del servizio di lettura è il diritto esclusivo di abilitazione dell'abbonato all'acquisto del contenuto digitalizzato dei suddetti prodotti editoriali, il servizio di lettura è assoggettato all'aliquota IVA del 4% ai sensi del n. 18, Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 120/E del 2017.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con l'istanza in oggetto, la Società chiede chiarimenti in ordine ad un contratto che intende stipulare con committenti non soggetti passivi (principalmente università ed istituzioni scientifiche) avente ad oggetto la fornitura di prestazioni continuative di accesso/utilizzo di banche dati e riviste scientifiche on line, tramite la cd. "ALFA Online Library" (*i.e.* servizio di lettura), nonché la prestazione del servizio di pubblicazione di un certo numero di articoli scientifici all'interno delle riviste pubblicate dalla stessa Società. Riguardo alla determinazione del corrispettivo, l'istante chiarisce che il Contratto potrà prevedere un corrispettivo specifico per ciascuna componente dell'offerta "*Publish&Read*" (*i.e.* il servizio di pubblicazione ed il servizio di accesso/lettura), ovvero, al fine di rendere economicamente più vantaggiosa la propria proposta, un corrispettivo unico ed inscindibile per entrambe le componenti indicate.

Al fine di corrispondere ai quesiti formulati dall'interpellante, giova preliminarmente valutare, ai fini dell'inquadramento dei servizi oggetto dell'istanza in trattazione (*i.e.* servizi di accesso/utilizzo riviste e banche dati e servizio di pubblicazione di articoli sulle riviste dell'istante, forniti a committenti non soggetti passivi) sotto il profilo della rilevanza territoriale, se gli stessi rientrano tra i servizi prestati tramite mezzi elettronici, alla luce della normativa interna e di quella unionale.

Si ricorda, infatti, che i servizi forniti per via elettronica sono soggetti a tassazione nello Stato Membro ove il soggetto non passivo che li acquista è stabilito (o domiciliato), residente o in possesso di un indirizzo permanente, ai sensi dell'articolo 58 della Direttiva n. 112/2006 (di seguito "direttiva IVA") e dell'articolo 7-*octies*, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che lo recepisce.

Una definizione generale dei servizi elettronici è contenuta nell'articolo 7, paragrafo 1, del Regolamento d'esecuzione (UE) n. 282 del 2011 (come modificato dal Regolamento UE n. 1042 del 2013), 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 fornisce un elenco non esaustivo dei "servizi prestati tramite mezzi elettronici", mentre il successivo paragrafo 3 contiene un elenco dei servizi che non rientrano tra quelli "prestati tramite mezzi elettronici",

Con riferimento alla natura dei servizi in esame, dalla rappresentazione della fattispecie oggetto di interpello e dalla documentazione prodotta a corredo dello stesso, che in questa sede sono assunte acriticamente, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e concretezza, emerge che il servizio di accesso alle riviste e ad altro materiale editoriale in formato digitale (*i.e.* servizio di lettura) è fornito essenzialmente in maniera automatizzata e standardizzata, attraverso la piattaforma resa disponibile dall'istante, la cd. "ALFA Online Library", a cui il Cliente potrà accedere per selezionare e consultare i vari contenuti digitali presenti, senza alcuna necessità di supporto da parte dell'istante. Tale servizio sembra presentare, dunque, le caratteristiche dei servizi elettronici, come declinate al paragrafo 1, dell'art. 7 del Regolamento UE n. 282 del 2011, ed ulteriormente specificate al paragrafo 2 del medesimo art. 7, che alla lettera a) menziona "*la fornitura di prodotti digitali in generale...*".

Depone a favore di tale conclusione anche quanto previsto dall'Allegato I al Regolamento UE n. 282/2011, recante una ulteriore elencazione e specificazione per ciascuna tipologia di servizi resi tramite mezzi elettronici indicati nell'Allegato II della Direttiva 112/2006/CE, secondo il quale nella *fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati*, di cui al citato Allegato II, rientrano i seguenti servizi, assimilabili, ai fini che qui interessano, al servizio di lettura in argomento: "c) *contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche*; d) *abbonamento a giornali o riviste on line*".

Al contrario, l'altro servizio oggetto del Contratto (ossia il servizio di pubblicazione degli articoli sulle riviste scientifiche presenti sulla piattaforma dell'istante), prevedendo un'attività piuttosto articolata di controllo e identificazione dell'autore affiliato al Cliente e di revisione ed editing del contenuto, secondo quanto ampiamente illustrato sopra, si caratterizza per la presenza rilevante e significativa di un intervento umano che non consente la fornitura del servizio in maniera automatizzata e ne determina, pertanto, l'esclusione dal novero dei servizi elettronici.

Una volta qualificati nei termini anzidetti i servizi in esame, occorre verificare, ai fini del trattamento applicabile, ai fini IVA, se, alla luce del complessivo assetto contrattuale, le prestazioni sopra descritte:

- possano essere unitariamente considerate e, in tal caso, quale sia la prestazione principale;

ovvero

- siano da considerarsi quali prestazioni distinte.

Ciò indipendentemente dalla circostanza che siano pattuiti corrispettivi unitari o distinti in quanto *"secondo la giurisprudenza della Corte, il fatto che venga fatturato un prezzo unico o che siano contrattualmente previsti prezzi distinti non ha importanza decisiva al fine di determinare se si debbano ritenere sussistenti due o più operazioni distinte ed indipendenti o un'operazione economica unica"* (cfr. sentenza del 2 dicembre 2010, C-276/09).

In via generale, ai fini IVA, ciascuna prestazione deve essere considerata, di regola, come autonoma e indipendente. Tuttavia, quando un'operazione comprende più elementi, si pone la questione se la stessa debba essere considerata come costituita da una prestazione unica o da diverse prestazioni distinte e indipendenti, da valutare separatamente agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, una prestazione deve essere considerata unica in due ipotesi alternative, vale a dire:

1. quando due o più elementi forniti dal cedente/prestatore sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale;

2. quando una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina IVA della prestazione principale.

In particolare, una prestazione si considera accessoria (e non principale) quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale fornito al cedente/prestatore.

In tema di trattamento IVA delle operazioni complesse, si ritiene utile richiamare puntualmente le considerazioni espresse dalla Corte di Giustizia UE, nella sentenza 4 settembre 2019, KPC Herning, Causa C-71/18. Secondo i giudici unionali, *"quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali essa si svolge per determinare se tale operazione comporti, ai fini IVA, due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione"* (cfr. sentenza C-71/18, punto 35 e giurisprudenza ivi citata; in tal senso, ex multis, anche sentenza 17 dicembre 2020, C-801/19, sentenza 18 gennaio 2018, C-463/16). *"[...] Pertanto, in determinate circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare così luogo separatamente a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Una prestazione deve essere considerata unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale"* (sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 37 e 38 e giurisprudenza ivi citata).

Tali principi sono stati recepiti, altresì, dall'Amministrazione finanziaria, la quale ha chiarito che non esiste una norma che permetta di determinare quando ai fini IVA un'operazione è complessa piuttosto che autonoma, e che, secondo le indicazioni della Corte di Giustizia UE, occorre condurre a tal fine una valutazione *case by case* (cfr. Consulenza giuridica n. 4 del 23 febbraio 2022).

Avendo riguardo al caso in esame, fermo restando che la puntuale analisi delle clausole contrattuali esula dalle verifiche esperibili in sede di interpello e sulla stessa

resta, quindi, impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle opportune sedi, qualora nell'ambito del Contratto sia possibile individuare distintamente il servizio di accesso/lettura rispetto a quello di pubblicazione in relazione a ciascuno dei quali è previsto, tra l'altro, uno specifico corrispettivo (**Quesito n. 1**), come risulta dalla bozza di contratto allegata, si ritiene di poter condividere la soluzione prospettata dall'interpellante, secondo la quale i servizi di pubblicazione si qualificano come prestazioni di servizi generiche, fuori campo IVA per carenza del requisito territoriale, in ossequio alla regola generale di cui all'art. 7-ter, comma 1, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972, mentre i servizi di accesso/lettura, configurandosi, nei termini anzidetti, quali servizi elettronici, in deroga al citato art. 7-ter, si considerano effettuati nel territorio dello Stato se rese ad un committente non soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero, ai sensi dell'art. 7-octies, comma 1, lett. a), del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972.

Al contrario, nell'ipotesi in cui le prestazioni in parola concorrano a formare un unico "pacchetto", per il quale sia previsto, tra l'altro un corrispettivo inscindibile (**Quesito n. 2**), se in base all'analisi delle clausole contrattuali, degli interessi delle parti e delle circostanze concrete (ad esempio la prospettiva del cliente, i contenuti dell'offerta *online*, il numero degli articoli pubblicati, ecc.) risulta che l'oggetto principale del servizio offerto possa considerarsi l'attività di pubblicazione, rispetto alla quale la fornitura del servizio di accesso alle riviste on line rivesta carattere accessorio, l'operazione nel suo complesso, laddove resa a consumatori stabiliti in Italia, sarà fuori campo ai sensi dell'articolo 7-ter D.P.R. n. 633/72. Diversamente, se il servizio fornito per via elettronica (i.e. l'accesso/lettura delle riviste in formato digitale) dovesse avere

carattere prevalente, l'intero "pacchetto" offerto sarà territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'articolo 7-*octies* del medesimo D.P.R. n.633/1972 (cfr., in tal senso, Risposta ad Interpello n. 494 del 5 ottobre 2022).

Con riferimento alle aliquote IVA applicabili ai servizi oggetto della presente istanza (**Quesito n.3**), giova osservare quanto segue.

Il numero 18) della tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 4 per cento alla commercializzazione di *"giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici, anche in scrittura braille e su supporti audio-magnetici per non vedenti e ipovedenti, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, edizioni musicali a stampa e carte geografiche, compresi i globi stampati; carta occorrente per la stampa degli stessi e degli atti e pubblicazioni della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica; materiale tipografico e simile attinente alle campagne elettorali se commissionato dai candidati o dalle liste degli stessi o dai partiti o dai movimenti di opinione politica"*.

L'articolo 1, comma 667, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015), così come modificato dall'articolo 1, comma 637, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016), ha stabilito 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, è stato precisato che la disposizione di cui al richiamato comma 667 *"fa riferimento a prodotti editoriali contraddistinti da un proprio codice ISBN (per i libri e prodotti affini) o ISSN (per le pubblicazioni in serie come periodici, quotidiani o riviste, gli annuari ecc.)"* e che inoltre abbiano *"le caratteristiche distintive tipiche dei giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici"*, per la cui individuazione si fa rinvio alle circolari n. 23/E del 24 luglio 2014 e n. 328 del 1997. Nella medesima Circolare n. 20/E si specifica, altresì, che 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 mediate utilizzo di siti web ovvero piattaforme elettroniche."*

Con la risoluzione n. 120/E del 28 settembre 2017, inoltre, è stato precisato che l'aliquota IVA del 4 per cento è applicabile al contratto di abbonamento a una banca dati *"on line"* quando *"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"*.

In ambito unionale, la Direttiva (UE) n. 1713 del 2018 ha, infine, stabilito che gli Stati membri che al 1° gennaio 2017 applicavano, in conformità del diritto dell'Unione, aliquote ridotte inferiori al 5% o accordavano esenzioni con diritto a detrazione dell'IVA alla fornitura di libri, giornali e periodici su supporto fisico possono riservare lo stesso

trattamento anche alla fornitura degli stessi beni per via elettronica, in conformità con quanto stabilito dall'allegato III, punto 6), della Direttiva n. 112 del 2006.

Avendo riguardo alla fattispecie in esame, qualora i servizi oggetto del Contratto assumano, nei termini anzidetti, autonoma rilevanza agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, per quanto riguarda la misura dell'aliquota IVA applicabile, alla luce del quadro normativo delineato e delle corrispondenti interpretazioni rese con i vari documenti di prassi citati (cfr., in tal senso, anche le Risposte ad Interpello n. 69 del 2019 e n. 701 del 2021), si ritiene che al servizio di accesso/lettura (componente *Read* del contratto), territorialmente rilevante in Italia, sia applicabile l'aliquota ridotta del 4%, ai sensi del numero 18) della tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972. I prodotti editoriali pubblicati sulla ALFA Online Library, infatti, secondo quanto indicato dalla Società istante, sono dotati del codice ISSN, sono classificabili come riviste e periodici, conformemente alle indicazioni fornite con le Circolari innanzi citate, e sono fruibili attraverso l'accesso ad una piattaforma elettronica.

Diversamente, qualora le due componenti di accesso/pubblicazione integrino un servizio unitariamente considerato, la misura dell'aliquota IVA applicabile deve essere individuata in funzione del rapporto di prevalenza esistente tra gli elementi che compongono l'operazione economicamente unitaria, tenendo conto dell'importanza non solo quantitativa ma anche qualitativa di tutti gli elementi che lo compongono, secondo la specifica regolamentazione degli interessi delle parti, come emerge dal contratto (cfr. causa C-463/16 del 18 gennaio 2018; risoluzione n. 51/ del 21 maggio 2019).

In tal senso, pertanto, tornerà applicabile l'aliquota IVA nella misura del 4 per cento solo laddove risulti "prevalente" il servizio di accesso. Nel caso in cui

risulti, invece, prevalente il servizio di pubblicazione, l'intera operazione sarà, secondo le considerazioni sopra esposte, fuori campo IVA per carenza del presupposto di territorialità.

**(firmato digitalmente)**