

CERIDAP

RIVISTA INTERDISCIPLINARE SUL
DIRITTO DELLE
AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

Estratto

FASCICOLO

3 / 2023

LUGLIO - SETTEMBRE

Le problematiche fiscali rivenienti dalle nuove tipologie contrattuali in materia di riviste elettroniche

Antonio Felice Uricchio

DOI: 10.13130/2723-9195/2023-3-92

La diffusione delle nuove tecnologie telematiche ha generato profonde modifiche in ordine alle tipologie contrattuali elaborate dagli editori e offerte alle istituzioni accademiche o alle centrali di acquisto, ponendo problematiche fiscali di non poco rilievo anche in considerazione della necessità di definire la linea di demarcazione tra prodotto editoriale e prestazione di servizi. A rendere ancor più complessa la materia è il tema della territorialità ai fini IVA del "servizio di pubblicazione", oggetto delle nuove tipologie contrattuali in corso di adozione, ivi inclusi i contratti "compact" di natura trasformativa, aventi ad oggetto prestazioni continuative di accesso/utilizzo di banche dati e riviste scientifiche on line e di pubblicazioni di articoli scientifici su di esse. La novità della questione e l'incertezza del quadro regolatorio di riferimento hanno indotto editori e reti di acquirenti a richiedere all'amministrazione finanziaria molteplici pareri attraverso la procedura dell'interpello preventivo. Il saggio, esaminando le soluzioni interpretative offerte dalla prassi amministrativa, ricostruisce le problematiche fiscali rivenienti dalle nuove tipologie contrattuali in materia di riviste elettroniche, delineando il regime applicabile ai fini IVA.

The tax problems arising from the new types of contracts regarding Electronic Journals

The diffusion of new telematic technologies has generated profound changes in the contractual typologies drawn up by publishers and offered to academic institutions or purchasing centres. These pose significant tax problems due to the need to demarcate between publishing products and the provision of services. Territoriality for VAT purposes makes the matter more complex in relation to "publication services", the subject of new contractual types being adopted, including "compact" contracts of a

transformative nature, concerning continuous services of access/use of online databases and scientific journals and the publication of scientific articles on those databases. The novelty and uncertainty of the reference regulatory framework has led publishers and buyer networks to request multiple opinions from the financial administration through the preventive consultation procedure. This essay examines the solutions offered by administrative practice in order to address the tax problems deriving from the new contractual typologies in the field of electronic journals, in particular outlining the applicable regime for VAT purposes.

Sommario: 1. Premessa.- 2. La posizione interpretativa dell'agenzia delle entrate in materia.- 3. La nuova tipologia dei contratti compact di natura trasformativa e l'applicazione dell'IVA.- 4. La fattispecie esaminata dall'interpello n. 12/2023 e la questione della territorialità IVA.- 4.1 Sulla nozione di servizio elettronico.- 4.2 Sulla unitarietà delle prestazioni nei contratti compact.- 4.3 Sulla misura delle aliquote.- 5. Conclusioni.

1. Premessa

L'irrompere delle nuove tecnologie telematiche ha determinato profonde modifiche sia con riguardo alle modalità editoriali dei singoli sia con riguardo alle tipologie contrattuali elaborate dalle grandi case editrici internazionali e offerte a istituzioni accademiche o a centrali di acquisto pubbliche o private. In particolare, la crescente offerta di riviste e banche dati on line, unitamente a modalità di pubblicazione di articoli in accesso aperto^[1], ha posto problematiche fiscali di non facile soluzione anche in considerazione della necessità di definire la linea di demarcazione tra prodotto editoriale e prestazione di servizi, e più in generale tra valorizzazione contrattuale del diritto di autore ovvero di meri spazi editoriali attraverso la rete^[2]. A rendere ancora più complessa la materia è il tema della territorialità ai fini IVA^[3] del “servizio di pubblicazione” oggetto delle nuove tipologie di contratti in corso di adozione avendo riguardo alla disciplina del paese del prestatore/esecutore.

2. La posizione interpretativa dell'agenzia delle entrate in materia

La novità della questione richiamata e l'incertezza del quadro regolatorio di natura fiscale hanno indotto editori e reti di acquirenti a richiedere all'Agenzia delle entrate più pareri attraverso la procedura dell'interpello preventivo contemplato dall'art. 11 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

Invero, l'amministrazione finanziaria già in passato si era espressa sul tema dell'applicazione delle aliquote Iva (piene o ridotte) in funzione della natura dei prodotti editoriali oggetto delle diverse pattuizioni negoziali. In particolare, la circolare n. 328 del 1997 chiarisce che *«per editore deve intendersi, in linea generale, l'operatore che intraprende l'iniziativa economica editoriale; pertanto, in assenza di uno specifico contratto di editoria, si considera obbligato all'assolvimento dell'imposta l'operatore che assume in concreto il rischio della realizzazione dell'opera per il successivo sfruttamento economico della stessa. Per i prodotti editoriali esteri, il soggetto passivo va individuato nell'operatore che effettua l'importazione delle pubblicazioni per la successiva commercializzazione nel territorio dello Stato. Sono equiparati agli editori i soggetti che provvedono alla distribuzione nel territorio dello Stato delle copie dei giornali e delle pubblicazioni in genere teletrasmessi in facsimile dall'estero. Nell'ipotesi in cui la stampa della pubblicazione sia commessa da un operatore non residente nel territorio dello Stato ad un soggetto residente, per la successiva commercializzazione, si precisa che il soggetto passivo va identificato: - nel rappresentante della stabile organizzazione in Italia dell'operatore estero; - in mancanza, nel rappresentante fiscale nominato ai sensi dell'articolo 17 del D.P.R. n.633 del 1972; - nell'ipotesi in cui non risulti costituita una stabile organizzazione né sia nominato un rappresentante fiscale, nel cessionario che acquista i prodotti editoriali nell'esercizio di impresa, arti o professioni, per la successiva commercializzazione, il quale, in tal caso, beneficia del regime speciale previsto dall'articolo 74, lettera c) del D.P.R. n.633 del 1972»^[4]. Nella stessa circolare, viene poi chiarita la nozione di "prodotti editoriali", assumendo una nozione particolarmente *«ampia, atta a ricomprendere ogni bene che "de iure condito" possa essere qualificato come tale a seguito di eventuali riforme normative intese ad estendere la nozione di pubblicazione, attualmente**

limitata ai prodotti cartacei e viceversa ad escludere che, in base alla vigente normativa, siano considerati prodotti editoriali beni merceologicamente diversi».

La circolare n. 23/E del 24 luglio 2014, nel richiamare gli interventi normativi intervenuti medio tempore, fa presente che mentre in passato, era stato ritenuto che il regime speciale non tornasse applicabile ai prodotti editoriali realizzati su supporti fisici, ad esempio CD-ROM, diversi dalla carta stampata e che con successiva Direttiva del Consiglio n. 2009/47/CE, del 5 maggio 2009, modificativa dell'allegato III della Direttiva Iva, aveva consentito l'applicazione di aliquote IVA ridotte per forniture di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico (così anche risoluzione n. 223/E del 2009), comprese quelle che riproducano (in formato video o audio) essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati. Nella stessa circolare, veniva chiarita l'esclusione del regime speciale IVA di cui all'art. 74, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972 per l'editoria c.d. online e più precisamente i prodotti editoriali elettronici ossia diffusi per via telematica ed oggetto di commercio elettronico diretto in quanto le operazioni di commercializzazione di tali prodotti editoriali elettronici sono da considerare, ai fini IVA, come prestazioni di servizi di cui all'articolo 3 del D.P.R. n. 633 del 1972^[5].

Con la circolare n. 20/E del 18 maggio 2016^[6], la stessa Agenzia delle entrate ha preso in considerazione i contratti aventi ad oggetto la messa a disposizione, anche con la modalità "online" e per un periodo di tempo determinato, di prodotti editoriali contrassegnati dai codici ISBN e ISSN, anche per il tramite di siti web e di piattaforme. Nell'affrontare la questione dell'applicabilità dell'aliquota IVA del 4 per cento prevista da ultimo dall'articolo 1, comma 667, della legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (legge di stabilità per il 2015, secondo il quale, «*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*»), l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che il riferimento della disciplina richiamata alle pubblicazioni «*veicolate tramite mezzi di comunicazione elettronica*» appare suscettibile di essere interpretato nel senso di ammettere al beneficio dell'aliquota super ridotta del 4 per cento la fornitura,

in formato digitale, ancorché per un periodo limitato, di giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici, ecc. Diverso è stato ritenuto, invece, il caso di accesso a banche dati (come quella di Elsevier denominata “Science Direct”), aventi ad oggetto un sistema di archiviazione e di raccolta di riviste scientifiche specializzate e di altre tipologie di materiali, contrassegnate dai codici internazionali ISBN e ISSN, in grado di facilitare la ricerca, l’individuazione e la visualizzazione dei contenuti editoriali prescelti dagli abbonati ovvero la stampa e lo scaricamento di una quantità “ragionevole” di articoli. Con riguardo a tale fattispecie, nella risposta a interpello n. 954-965/2016, è stata apprezzata la stretta connessione ed interdipendenza tra le varie funzionalità messe a disposizione dell’abbonato ritenendo come conseguenza che esse siano riconducibili ad un’unica prestazione complessa, soggetta all’aliquota ordinaria del 22 per cento, a nulla rilevando *«la circostanza che le funzionalità di ricerca possano essere fruite anche gratuitamente tramite comuni motori di ricerca in quanto comunque offerte dopo la sottoscrizione dell’abbonamento e comprese nel prezzo dello stesso»*.

Con la risoluzione n. 120/E del 2017, l’Agenzia delle entrate ha chiarito ulteriormente la questione apprezzando le caratteristiche distintive dei diversi prodotti editoriali, in passato già esaminate:

- a) giornali e notiziari quotidiani;
- b) prodotti che, oltre ad essere caratterizzati dal requisito della cadenza quotidiana, soddisfino il requisito della registrazione presso il competente tribunale^[7];
- c) 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);
- d) libri;
- e) prodotti che si caratterizzano per avere una funzione divulgativa e scientifica^[8];
- f) periodici;
- g) 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 (ad esempio, le pubblicazioni di

provenienza estera).

La risoluzione ha quindi concluso che ai diritti di accesso a banche dati nelle quali sono archiviate e messe a disposizione dei sottoscrittori pubblicazioni scientifiche essenzialmente aventi carattere periodico (e, dunque, contraddistinte da un codice ISSN) torna applicabile l'aliquota IVA ridotta del 4 per cento prevista dal n. 18 della tabella A, parte II, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dovendo considerare i servizi gratuiti di accesso e consultazione della banca dati prestazioni escluse ai fini IVA ovvero servizi accessori alla prestazione principale di fruizione del contenuto della banca dati^[9]. Tale soluzione muove dalla ragione economica sottesa al perfezionamento del contratto di abbonamento consistente nel 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.

3. La nuova tipologia dei contratti *compact* di natura trasformativa e l'applicazione dell'IVA

L'esigenza dei grandi editori internazionali di allargare lo spettro dei servizi offerti anche alla luce della profonda evoluzione tecnologica e soprattutto di minimizzare il rischio di impresa (soprattutto esercitando appieno la propria forza contrattuale) ha dato luogo all'emersione di nuove tipologie di contratti, definiti di natura trasformativa e complessa (cosiddetti contratti "*compact*"), aventi ad oggetto prestazioni continuative di accesso/utilizzo di banche dati e riviste scientifiche on line e di pubblicazioni di articoli scientifici su di esse, previo superamento della *peer review*. Caratteristica peculiare di tale contratto è la possibilità per le parti contraenti di combinare l'accesso alle riviste con la pubblicazione di articoli attraverso le modalità "*Read and Publish*", costituite da una componente accesso (*Reading*) e da una componente pubblicazione articoli in Open Access (OA) (*Publishing*)^[10]. La *Reading Fee* consente al sottoscrittore l'accesso alle riviste del portafoglio completo dell'Istante, che continuano ad essere pubblicate con il modello sottoscrizione e non in OA: il versamento è annuale e diminuisce progressivamente. La *Publishing Fee* garantisce la possibilità di pubblicare un determinato numero di articoli in OA ad un costo predeterminato (spazi editoriali).

Prescindendo dai contenuti di tali contratti, ovviamente rimessi all'autonomia contrattuale (e comunque condizionati in alcuni casi da accordi di cartello, forse meritevoli di essere valutati nella prospettiva del rispetto della disciplina della concorrenza) o comunque dalla forza contrattuale delle parti, si rende necessario richiamare i profili fiscali con riguardo ai quali l'agenzia delle entrate è intervenuta recentemente con la risposta a interpello n. 701 del 2021.

Secondo l'Agenzia delle entrate, la *Publishing Fee* rappresenta il corrispettivo pagato dal sottoscrittore per acquistare il diritto a pubblicare un numero predeterminato di articoli idonei sulle riviste in *open access* dell'Editore al fine di coprire tutti i costi di pubblicazione (ad esempio, organizzazione e gestione della *peer-review*, produzione di articoli in pdf e altri formati, diffusione della pubblicazione in diverse sedi) e pertanto va assoggettato all'aliquota ordinaria. Allargando lo spettro dell'indagine alle fattispecie di editori/fornitori aventi sede in Paesi europei o extra Ue e di committenti residenti nel territorio italiano non aventi natura commerciale, l'interpello n. 701/2021, prende in considerazione il caso di un soggetto passivo avente sede in Germania con una partita italiana, il quale presta i servizi elettronici considerati (c.d. servizi "TTE") nei confronti di committenti non soggetti passivi IVA, stabiliti nel territorio di più Stati membri, ammettendo che possa avvalersi del regime speciale del OSS (*One Stop Shop*), fino al 30 giugno 2021 MOSS (*Mini One Stop Shop*), adempiendo in un unico Stato membro (Stato di identificazione) agli obblighi IVA relativi ai servizi in esame senza la necessità di identificarsi, ai fini IVA, presso ciascuno degli Stati membri in cui i clienti "privati" sono stabiliti.

Pur se non compresa tra i materiali allegati alla richiesta di parere, va anche richiamata la risoluzione n. 850/2021 di risposta a interpello, nella quale viene affrontato il regime IVA dei servizi in abbonamento a banche dati elettroniche, il cui accesso avviene per via telematica e il cui acquisto prevede la corresponsione da parte del cliente di un corrispettivo unico forfettario. Tra i servizi offerti, vengono compresi quelli di accesso ad un archivio contenente la normativa, la prassi e la giurisprudenza ovvero anche alcuni servizi aggiuntivi di formulazione di un numero limitato di quesiti ad un esperto e di consultazione di un archivio contenente quesiti e risposte fornite su diverse tematiche, di accesso ad un ristretto elenco di video/streaming in cui gli esperti del settore commentano e si esprimono su argomenti di vario interesse attinenti una determinata area

tematica, l'accesso a singoli siti web tematici attraverso i quali gli utenti possono consultare principalmente la rassegna stampa quotidiana, newsletter periodiche, articoli di approfondimento periodici, e-book, nonché una banca dati normativa composta da leggi, prassi e giurisprudenza e infine l'accesso a un archivio digitale completo, suddiviso per aree tematiche, che mette a disposizione dell'utente, in un unico "pacchetto", tutti i contenuti di informazione giuridica per la Pubblica Amministrazione. Il tutto senza che fossero stati ancora richiesti da parte della Società i codici identificativi internazionali ISBN e ISSN. Per l'agenzia delle entrate, *«il codice ISBN o ISSN è condizione necessaria ma non sufficiente per l'accesso alle aliquote ridotte IVA del 4 %, rilevando la natura del prodotto editoriale, il quale deve avere le caratteristiche distintive tipiche dei giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici, come definite dalle circolari n. 23/E del 2014 e n. 328 del 1997»*. Ciò premesso conclude l'ufficio che *«molti dei prodotti elencati negli abbonamenti di cui sopra non sembrano possedere le caratteristiche richieste ai fini dell'applicabilità della disposizione agevolativa in argomento, ossia 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»* (cfr. la risoluzione n. 120/E del 2017, secondo cui esula dalle finalità proprie dell'istituto dell'interpello l'attività di individuare, prodotto per prodotto, se risulta applicabile o meno l'aliquota agevolata; tale individuazione dovrà essere effettuata, a cura dell'istante, considerate le caratteristiche oggettive dei variegati prodotti offerti nell'ambito degli abbonamenti indicati con riferimento alle fattispecie descritte ai punti sub 1), 2) e 3), alla luce dei principi delineati dalla prassi amministrativa richiamata nella presente risposta, nel presupposto, naturalmente, che sia previsto un corrispettivo specifico per il relativo prodotto, distinto dal prezzo complessivo dell'abbonamento).

In materia, va poi ricordata la risposta a interpello n. 494 del 5 ottobre 2022 in tema di territorialità ai fini IVA di servizi forniti anche tramite supporti informatici^[11] da un contribuente residente nel Regno Unito a consumatori finali italiani. Secondo l'Agenzia delle entrate, il servizio, consistente nella fornitura di contenuti digitali complessi prevalentemente preconfezionati (video-corsi, audio-corsi e scritti), scaricabili mediante download a pagamento da un sito web

dedicato con eventuali forniture di consulenze, appare riconducibile alla nozione di servizio fornito per via elettronica, alla luce della normativa interna e di quella unionale. Se il servizio fornito per via elettronica avesse carattere prevalente, l'intero "pacchetto" offerto dovrebbe considerarsi territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'articolo 7-*octies* del D.P.R. n. 633/1972. In tale ipotesi, sorgerebbero in capo al contribuente gli obblighi previsti dalla normativa interna, da adempiersi mediante identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-*ter* del D.P.R. n. 633/1972, o nomina di un rappresentante fiscale ovvero avvalendosi del Regime OSS non UE. Si configurerebbe un analogo obbligo di identificazione e pagamento dell'IVA per il servizio elettronico qualora lo stesso fosse da considerarsi prestazione distinta da quella consulenziale. Qualora, invece, in base all'analisi delle clausole contrattuali e delle circostanze concrete (ad esempio, la quota di corrispettivo, la prospettiva del consumatore, i contenuti dell'offerta online, la durata dei corsi rispetto alle interlocuzioni, ecc.) sia confermato che l'oggetto principale del servizio offerto – il "pacchetto" – può considerarsi un'attività consulenziale complessa, rispetto alla quale la fornitura di servizi elettronici (i file o corsi in download) riveste carattere accessorio, la prestazione in esame, laddove resa a consumatori stabiliti in Italia, risulterebbe fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 7-*ter* D.P.R. n. 633/72 e conseguentemente, non sarebbe tenuto ad alcun obbligo d'imposta in Italia in relazione alle suddette operazioni.

Evidente quindi come assuma rilevanza la qualificazione giuridica del servizio reso (ovvero dei servizi resi se distinti e autonomi o connessi o accessori) sia ai fini dell'apprezzamento del requisito della territorialità sia ai fini della misura delle aliquote d'imposta ove dovuta.

4. La fattispecie esaminata dall'interpello n. 12/2023 e la questione della territorialità IVA

Richiamate le diverse soluzioni interpretative offerte ai quesiti dall'Agenzia delle entrate, occorre passare all'esame di quella fornita dalla risposta ad interpello n. 12 del 12 gennaio 2023, menzionata nella richiesta di parere con riguardo alle diverse questioni sollevate. Sul punto, l'Agenzia delle entrate ha affrontato il caso di un contratto tra una società di diritto inglese operante nell'ambito

dell'editoria, priva di stabile organizzazione e di identificazione ai fini Iva in Italia, e soggetti non rientranti nella definizione di soggetto passivo di cui all'articolo 7-ter, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, avente ad oggetto la fornitura di prestazioni continuative di accesso ed utilizzo di banche dati e riviste scientifiche online, nonché il servizio di pubblicazione di alcuni articoli all'interno delle riviste della compagine. Nello specifico, la società estera fornisce il diritto di accesso tramite una piattaforma online, resa disponibile e designata da essa, a riviste ed altro materiale online, nonché a funzioni di ricerca avanzata; i committenti (principalmente università e istituzioni scientifiche) sono interessati sia all'acquisto di riviste e dei materiali on line che alla pubblicazione di articoli scientifici su di esse.

Con riferimento alla determinazione del corrispettivo, il contratto compact (o trasformativo) si riferisce ad un'offerta "*Publish&Read*", caratterizzata da una prestazione di servizio di accesso alla banca dati e da una prestazione di servizio relativa al diritto di pubblicazione di articoli, per cui potrebbe essere previsto un corrispettivo specifico per ognuno dei menzionati singoli servizi del contratto, ovvero un corrispettivo unico ed inscindibile per entrambe le componenti di lettura e di pubblicazione.

Dubbi sono emersi circa la possibilità di qualificare separatamente le prestazioni di servizi generiche (pubblicazioni) ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), D.P.R. n. 633/1972 ed i servizi elettronici (accesso e lettura dei testi) ai sensi dell'articolo 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 ovvero se possano essere considerati, sotto il profilo Iva, come un unico servizio composto. Nel caso di quest'ultima soluzione, si rende poi necessario verificare se detto contratto possa essere assoggettato alla regola generale della territorialità Iva ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lettera b) D.P.R. n. 633/1972, nell'ipotesi in cui sia previsto un unico ed inscindibile corrispettivo. Ulteriori dubbi sono emersi nell'ipotesi in cui i singoli servizi di lettura e/o pubblicazione dovessero essere ritenuti rilevanti ai fini Iva in Italia ai sensi dell'articolo 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% 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 rilevante ai fini Iva in Italia ai sensi dell'articolo 7-octies, comma 1, lettera a), D.P.R. n.

633/1972, se il suddetto unico servizio composto sia soggetto ad aliquota Iva ordinaria.

Nell'esprimersi sulle diverse questioni, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che qualora si possa distinguere il servizio di accesso alle banche dati e riviste elettroniche rispetto a quelli di pubblicazione, questi ultimi si qualificano come prestazioni di servizi generiche, fuori campo Iva per carenza del requisito territoriale, mentre i servizi di accesso, configurandosi quali servizi elettronici, si considerano effettuati nel territorio dello Stato se resi ad un committente non soggetto passivo domiciliato o residente nello Stato. 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^[12]. In tal senso, pertanto, tornerà applicabile l'aliquota Iva nella misura del 4% solo laddove risulti prevalente il servizio di accesso. Nel caso in cui risulti, invece, prevalente il servizio di pubblicazione, l'intera operazione sarà fuori campo Iva per carenza del presupposto di territorialità^[13].

Muovendo dai principi espressi da quest'ultima risoluzione e alla luce anche del quadro interpretativo richiamato si rende necessario chiarire la nozione di servizi elettronici adottata dalle disposizioni unionali vigenti per definire i profili della territorialità ai fini iva e quindi se essa possa comprendere le prestazioni contemplate dai contratti sottoposti alla Conferenza dei rettori per poi verificare se le stesse possano essere apprezzate in senso unitario con eventuale assoggettamento a un'aliquota unica o separatamente a più aliquote (ordinarie e ridotte).

4.1 Sulla nozione di servizio elettronico

Con riguardo alla nozione di servizi elettronici^[14], occorre ricordare la formulazione di cui all'art. 7, paragrafo 1, del Regolamento d'esecuzione Ue n. 282/2011, secondo cui i servizi prestati tramite mezzi elettronici, di cui alla direttiva Iva, 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 ed impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione. Tale nozione non ha valore meramente classificatorio rilevando ai fini della territorialità del tributo ai sensi dell'art. 7, D.P.R. n. 633/1972.

Secondo la definizione contenuta nell'articolo 7 del Regolamento di esecuzione n. 282/2011, i «*servizi prestati tramite mezzi elettronici*» 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*». Rientrano inoltre nell'ambito d'applicazione della norma «*anche i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario*».

Nel caso esaminato dalla risoluzione n. 12/2023, il servizio di accesso alle riviste e ad altro materiale editoriale in formato digitale è fornito essenzialmente in maniera automatizzata e standardizzata attraverso la piattaforma resa disponibile dalla società, a cui il cliente potrà accedere per selezionare e consultare i vari contenuti digitali presenti, senza alcuna necessità di supporto. Secondo l'Agenzia delle entrate, tale servizio sarebbe riconducibile tra quelli elettronici come declinati dal Regolamento Ue e, in particolare, tra quelli di cui al paragrafo 2 dell'art. 7, che alla lettera a) menziona «*la fornitura di prodotti digitali in generale*».

Al contrario, l'altro servizio oggetto del contratto (ossia il servizio di pubblicazione degli articoli sulle riviste scientifiche presenti sulla piattaforma), prevedendo da parte della società un'attività piuttosto articolata di controllo e identificazione dell'autore affiliato al cliente e di revisione e referaggio del contenuto oltre che di editing secondo le regole e i criteri editoriali, 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.

La natura anfibia del contratto impone di verificare se i servizi elettronici e quelli di publishing non riconducibili a tale categoria possano essere trattati distintamente dal punto di vista dell'applicazione dell'Iva ovvero debbano essere assunti unitariamente dovendo in tal caso ricercare quale di essi abbia carattere

prevalente e quale carattere accessorio.

4.2 Sulla unitarietà delle prestazioni nei contratti *compact*

È di tutta evidenza che la qualificazione delle prestazioni come unitarie o accessorie debba essere condotta sulla base delle pattuizioni negoziali assunte dalle parti avendo riguardo ai principi che governano la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto ove assume rilevanza la sostanza del contratto secondo la realtà economico commerciale (c.d. *realitas*). In questo senso, da ultimo, in particolare, si segnala la sentenza della Corte di giustizia causa C-695/20 c.d. "Fenix International Ltd", ove viene stabilito che quanto operato dalla Commissione rappresenta solamente una specificazione aderente alla realtà economica e commerciale. Il concetto di *realitas* "economica e commerciale" non va confuso con l'interpretazione delle disposizioni in materia di Iva, laddove non sembra rappresentare, secondo l'approccio della Corte, un nuovo metodo interpretativo che si aggiunge a quelli tradizionali. Semmai, il criterio in questione valorizza, in concreto, il profilo economico e commerciale delle operazioni, a prescindere dagli aspetti formali che le caratterizzano, ai fini dell'Iva e si avvicina, per molti aspetti, al principio della prevalenza della sostanza economica (e commerciale) sulla forma giuridica^[15].

Si legge nel testo della sentenza che *«la Corte constata che, quando un soggetto passivo, che interviene nella prestazione di un servizio tramite mezzi elettronici, sfruttando, ad esempio, una piattaforma di social network on-line, ha la facoltà di autorizzare la prestazione di tale servizio o la fatturazione di quest'ultimo o, ancora, di fissare le condizioni generali di tale prestazione, detto soggetto passivo ha la possibilità di definire, in modo unilaterale, elementi essenziali relativi alla prestazione, vale a dire la sua realizzazione e il momento in cui essa avrà luogo, o le condizioni in base alle quali il corrispettivo sarà esigibile, o ancora le norme che formano il quadro generale di tale prestazione. In tali circostanze e tenuto conto della realtà economica e commerciale che esse rispecchiano, è corretto che il soggetto passivo debba essere considerato il prestatore di servizi, ai sensi della direttiva IVA»*. Così anche la sentenza *Budimex* (2 maggio 2019, c 224-18) sempre della Corte di Giustizia secondo cui il criterio della "realtà economica e commerciale" consente di far emergere, di volta in volta, le peculiarità delle clausole contrattuali

al singolo caso concreto, con un approccio che va oltre l'interpretazione letterale delle medesime clausole^[16].

Assumendo tale prospettiva, occorre ricordare che quando un'operazione comprende più elementi, è necessario valutare se la stessa possa essere considerata come costituita da una prestazione unica o da diverse prestazioni distinte ed indipendenti, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto. Pur in assenza di una disposizione generale che consenta di chiarire quando un'operazione è unitaria o complessa, dalla casistica invero alquanto variegata possono estrapolarsi alcuni criteri generali tenendo conto dell'orientamento della giurisprudenza unionale. Secondo la Corte di Giustizia UE, nella sentenza 4 settembre 2019, Causa C-71/18, «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»^[17]. Aggiungono i giudici unionali, «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»^[18]. Un'operazione deve essere considerata unica, in particolare, 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. È questo il caso anche quando una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale e la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica lo stesso trattamento fiscale della prestazione principale. Segnatamente, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore. Al fine di stabilire se le prestazioni fornite siano indipendenti o costituiscano una prestazione unica, è importante individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi. Tuttavia, non esistono regole assolute quanto alla determinazione dell'estensione di una prestazione dal punto di vista dell'IVA e occorre, quindi, per determinare l'estensione di una prestazione, prendere in considerazione la totalità delle circostanze in cui si svolge l'operazione in questione^[19]. In sede di tale valutazione globale delle circostanze, la dichiarata intenzione delle parti di assoggettare ad IVA un'operazione deve

essere presa in considerazione, purché sia comprovata da elementi oggettivi^[20].

Dello stesso avviso è anche l'Agenzia delle entrate che nella nota di consulenza giuridica n. 4 del 2022 conclude che non esiste pertanto una norma che permetta di determinare quando ai fini IVA un'operazione è complessa piuttosto che autonoma, dovendo condurre a tal fine una valutazione *case by case*.

Nella risoluzione n. 12/2023, l'Agenzia nel rispondere al primo quesito distingue il caso in cui 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, da quello in cui concorrano a formare un unico pacchetto, essendo unitariamente considerati funzionalmente e con riguardo al corrispettivo dovuto. Nel primo caso, i servizi di pubblicazione si qualificano come prestazioni di servizi generici, fuori campo Iva per carenza del requisito territoriale, in ossequio alla regola generale di cui all'articolo 7-ter, comma 1, lett. b), D.P.R. n. 633/1972, mentre i servizi di accesso/lettura, configurandosi, come detto, quali servizi elettronici, in deroga al citato articolo 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'articolo 7-octies, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 633/1972. Nel secondo caso (pacchetto unitario e corrispettivo inscindibile), oggetto principale del servizio offerto sembra poter essere considerata l'attività di pubblicazione, rispetto alla quale la fornitura del servizio di accesso alle riviste online rivestirebbe invece carattere accessorio: in quanto unitaria, l'operazione nel suo complesso, laddove resa a consumatori stabiliti in Italia (come nel caso della CRUI o delle singole istituzioni universitarie), sarà fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 7-ter, D.P.R. n. 633/1972. Diversamente, se il servizio fornito per via elettronica dovesse avere carattere prevalente, l'intero "pacchetto" offerto sarebbe territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'art. 7-octies del medesimo testo normativo^[21].

Come è noto, la territorialità IVA dei servizi elettronici di carattere digitale rappresenta una questione complessa che coinvolge le imprese che offrono servizi digitali a livello internazionale, riguardando la determinazione del luogo di stabilimento del committente ovvero la persona che acquista il servizio, ai fini dell'applicazione dell'IVA. Tali operazioni, ai fini fiscali, considerate prestazioni di servizi^[22] vanno distinte a seconda che le stesse siano rese nei confronti dei

clienti soggetti a IVA o non soggetti a IVA. Nel primo caso, il criterio generale è quello del Paese del committente e, a tal fine, assume rilevanza: a) Il fatto che il committente sia un soggetto passivo IVA; b) il fatto che il committente agisca nella veste di soggetto passivo IVA; c) l'identificazione del luogo di stabilimento del committente. Nel secondo, invece, la territorialità è basata sul Paese del prestatore, fermo restando che si considerano committenti, non soggetti IVA, anche coloro che esercitano un'attività economica quando acquistano il servizio al di fuori della stessa. A partire dal 1° gennaio 2015 sono entrate in vigore le nuove regole di territorialità per i servizi elettronici di cui all'art. 5 della dir. 2008/8/Ce del Consiglio 12 febbraio 2008 che modifica la direttiva 2006/112/Ce per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi B2C, il cui considerando espressamente indica che *«la realizzazione del mercato interno, la globalizzazione, la deregolamentazione e le innovazioni tecnologiche hanno contribuito a trasformare profondamente il volume e la struttura del commercio dei servizi, prevedendo interventi frammentari nel corso degli anni con la conseguenza che attualmente numerosi servizi specifici sono di fatto tassati in base al principio della destinazione»*. Tale direttiva, da un lato, ha modificato le regole di territorialità per quanto riguarda i servizi di telecomunicazione, i servizi di teleradiodiffusione e i servizi forniti per via elettronica, in particolare quelli di cui all'allegato II (tra cui fornitura di siti web, app, musica, film, ecc.), dall'altro, ha modificato le modalità di riscossione con l'introduzione del c.d. MOSS^[23], un peculiare meccanismo di riscossione dell'iva che consente ai soggetti passivi che prestano servizi elettronici di identificarsi in un unico Stato membro e dichiarare e versare l'iva anche negli altri Stati membri. Il 5 dicembre 2017 è stato poi adottato il primo nucleo del c.d. "Pacchetto iva e-commerce", così composto: la direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio 5 dicembre 2017 che modifica la dir. 2006/112/Ce e la direttiva 2009/132/Ce per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni; la direttiva (UE) 2019/1995 del Consiglio del 21 novembre 2019 che modifica la direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 per quanto riguarda le disposizioni relative alle vendite a distanza di beni e a talune cessioni nazionali di beni. Tali disposizioni introducono una soglia a livello comunitario al di sotto della quale le prestazioni di servizi digitali si rendono imponibili ai fini IVA nello Stato membro di stabilimento del prestatore. In

pratica, al di sotto della soglia monetaria di 10.000 euro, riferita alla totalità degli stati membri di consumo, i servizi digitali resi a privati consumatori di altri Stati membri si considerano territorialmente rilevanti nello Stato membro del prestatore (il paragrafo 3 dell'art. 58 dispone che, in caso di superamento della soglia in corso d'anno, il passaggio della tassazione dallo Stato membro del prestatore a quello del committente si verifica a partire dalla data in cui è avvenuto lo sfioramento). L'art. 58, par. 4 prevede la facoltà del prestatore di optare per l'imponibilità nello Stato del committente; nel qual caso la scelta è vincolante per due anni.

A partire dal 1° luglio 2021, con l'estensione del regime speciale MOSS alla vendita a distanza intracomunitaria di beni fisici, il MOSS ha mutato la sua denominazione in OSS^[24]: dal mini-sportello unico si è passati allo sportello unico.

Da ultimo, le proposte di direttiva adottate nel dicembre 2022 sono tese a produrre importanti conseguenze in ordine alla tassazione della c.d. economia delle piattaforme attraverso la previsione del c.d. fornitore presunto (inizialmente solo per trasporti e locazioni brevi) e in materia di obblighi formali, attraverso la previsione della inversione contabile anche in favore di prestazioni ad utenti non soggetti passivi Iva, combinata con l'estensione dell'istituto dello "sportello unico" (One-Stop Shop, OSS).

4.3 Sulla misura delle aliquote

Con la risposta a interpello n. 12/2023, l'Agenzia delle entrate affronta anche la questione della misura delle aliquote ricordando, quanto al contratto considerato che, qualora i servizi oggetto del contratto assumano autonoma rilevanza agli effetti dell'Iva, per quanto riguarda la misura dell'aliquota applicabile, l'Agenzia 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. 633/1972^[25]. I prodotti editoriali pubblicati sulla piattaforma, infatti, sono dotati del codice ISSN, sono classificabili come riviste e periodici e sono fruibili attraverso l'accesso ad una piattaforma elettronica, mentre i servizi elettronici generici se imponibili e autonomi resterebbero soggetti all'aliquota ordinaria del 22 per cento. Nel caso di

oggetto unico e unitario, l'Iva ove dovuta secondo le regole di territorialità in precedenza richiamate si applica con l'aliquota ordinaria del 22 per cento.

5. Conclusioni

La scelta di separare all'interno dello stesso contratto ovvero in distinti contratti le prestazioni di accesso a riviste elettroniche (*reading*) o di servizi elettronici generici, prevedendo distinti criteri di determinazione e di erogazione dei corrispettivi dovuti, renderebbe applicabili diversi criteri di applicazione del tributo oltre che aliquote diverse. Essa però poggia sulla praticabilità concreta di una simile separazione di tipologie di servizi e soprattutto sul consenso delle parti. Resta evidente che la territorialità IVA dei servizi digitali ha importanti implicazioni a livello fiscale e normativo, rendendosi necessario verificare il luogo di stabilimento del committente per applicare correttamente l'IVA, fornire fatture conformi alle disposizioni normative del paese di destinazione del servizio, effettuare la registrazione fiscale nei paesi dove si applica l'IVA e adempiere il tributo se dovuto^[26].

1. Cfr. D.U. Galetta, *Dalle riviste cartacee alle riviste online e oltre? Sull'open access per default e le problematiche connesse*, in *CERIDAP*, 2023, 3, p. 143 ss..
2. Cfr. Trib. Milano, 6 ottobre 2002, che si occupa della distinzione tra pubblicazione scientifica e pubblicazione meramente divulgativa e di tipo giornalistico.
3. Cfr. G. Frasoni, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, pp. 324 ss.
4. Su tale regime, cfr. F. Pistolesi, *L'applicazione dell'IVA nel comparto editoriale: prime considerazioni alla luce della nuova normativa*, in *Dir. prat. trib.*, 3, 1991, pp. 713 ss.; A. Comelli, *Detrazione e rimborso dell'IVA per i soggetti che vendono al pubblico giornali, periodici e libri*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 9, 2001, pp. 1095 ss.; A. Carrabino, *Il regime speciale per l'editoria*, in *Corr. trib.*, 27, 2002, pp. 2446 ss.; M. Peirola, *Brevi note sul diritto di detrazione dell'IVA per i rivenditori di prodotti editoriali*, in *Boll. trib.*, 8, 2004, pp. 626-627; M. Peirola, *Regime IVA dell'editoria nelle "vendite a distanza"*, in *Corr. trib.*, 40, 2012, pp. 3107 ss.
5. Cfr. F. Ricca, *Anche i libri digitali nel regime speciale monofase IVA*, in *Corr. trib.*, 35, 2014, pp. 2693 ss.
6. Cfr. P. Centore, F. Spaziantè, *Interventi di "soft law" sulle modifiche IVA 2016*, in *Corr. trib.*, 25, 2016, pp. 1933 ss.
7. Cfr. Risoluzione n. 490961 del 10 novembre 1990.
8. Cfr. Circolari n. 23 del 2014 e n. 328 del 1997.
9. Cfr. A. De Rinaldis, *Diritti di accesso a banche dati "on line" con IVA ridotta*, in *Corr.*

- trib.*, 45, 2017, pp. 3527 ss.
10. Cfr. F. Dessì Fulgheri, *Open access e riviste scientifiche*, in M. Guerrini, G. Maridi, *Via verde e via d'oro. Le politiche open access dell'Università di Firenze*, Firenze, 2015, pp. 65 ss.; P. Grandesso, M. Vignocchi, *AlmaDL Journals: sfide e opportunità di un servizio editoriale ad accesso aperto*, in *Bibliothecae it*, 7(2), 2018, pp. 398 ss.; I. Pellizzone, *Open Access Publication and Academic Freedom in the Field of the Social Sciences and Humanities from a Constitutional Law Perspective in Italy*, in M. Seckelmann, L. Violini, C. Fraenkel-Haeblerle, G. Ragone (Eds), *Academic Freedom under Pressure? A Comparative Perspective*, Heidelberg, 2021, pp. 175 ss.
 11. In argomento, cfr. R. Miceli, *La territorialità Iva nelle "operazioni telematiche"*, in *Rass. trib.*, 2, 2004, pp. 580 ss.
 12. Cfr. la sentenza della Corte di giustizia resa nella causa C-463/16 del 18 gennaio 2018. Inoltre, cfr. risoluzione n. 51/2019.
 13. Cfr. E. Greco, L. Ugolini, *Alterità soggettiva nell'operazione accessoria rispetto alla principale*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 4, 2019, pp. 323 ss.
 14. Cfr. R. Tommasini, *I servizi come beni*, in *Rass. trib.*, 1, 2012, pp. 127 ss.
 15. Cfr. F. Montanari, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Milano, 2019, pp. 214 ss.
 16. Cfr. A. Comelli, *La "realtà economica e commerciale" quale "criterio fondamentale" per l'applicazione della disciplina dell'iva*, in *Dir. prat. trib. int.*, 1, 2022, pp. 99 ss.
 17. Negli stessi termini, cfr. anche sentenza 17 dicembre 2020, C-801/19, sentenza 4 settembre 2019, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 35 e giurisprudenza ivi citata.
 18. Cfr. sentenza del 4 settembre 2019, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 37 e giurisprudenza ivi citata.
 19. Cfr. sentenza del 17 gennaio 2013, *BGŻ Leasing*, C224/11, EU:C:2013:15, punto 32.
 20. Cfr. sentenza del 12 luglio 2012, *J.J. Komen en Zonen Bebeer Heerbugowaard*, C326/11, EU:C:2012:461, punto 33.
 21. Cfr., in tal senso, risposta ad interpello n. 494/2022.
 22. Cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 274/E/2008.
 23. Cfr. M. Balzanelli, *Moss: criticità e situazioni specifiche del nuovo meccanismo di tassazione a destino*, in *Corr. trib.*, 42, 2014, pp. 3249 ss.; F. Ricca, *I contribuenti minimi localizzano le prestazioni secondo le regole comuni e possono avvalersi del "MOSS"*, in *Corr. trib.*, 36, 2015, pp. 3735 ss.; P. Centore, *Dal MOSS al LOSS [large one stop shop - grande sportello unico]: le regole IVA guardano al futuro*, in *Corr. trib.*, 40, 2015, pp. 4050 ss.; P. Centore, *Le regole MOSS in lingua italiana*, in *Corr. trib.*, 31, 2016, p. 2403 ss.; S. De Marco, *Il regime semplificato IVA Moss (Mini "one stop shop") e l'armonizzazione soggettiva UE*, in *Boll. trib.*, 22, 2016, pp. 1620 ss.
 24. Cfr. R. Rizzardi, *Cessioni e prestazioni intra-UE ai privati: criticità dal 1° luglio 2021*, in *Corr. trib.*, 1, 2021, pp. 63 ss.
 25. Cfr. risposte ad interpello n. 69/2019 e n. 701/2021.
 26. Cfr. G. Melis, *Osservazioni a margine della proposta di modifica della VI Direttiva CEE*

CERIDAP

sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici, in *Rass. trib.*, 3, 2001, pp. 713 ss.; P. Centore, *Proposta di regolamento per l'adozione di criteri uniformi sulla territorialità IVA*, in *Corr. trib.*, 3, 2005, pp. 211 ss.; S. Pellegrini, *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto (2000-2016)*, in *Dir. prat. trib.*, 5, 2016, pp. 2180 ss.