

Risoluzione del 30/09/2003 n. 186 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Istanza di interpello - Applicazione dell'aliquota IVA ridotta ai prodotti editoriali diffusi in via telematica

Sintesi: La risoluzione fornisce alcune precisazioni in merito al trattamento tributario, ai fini Iva, applicabile ai prodotti editoriali diffusi in via telematica. L'Agenzia ritiene che le cessioni di periodici on line non possono usufruire del regime speciale dell'aliquota Iva agevolata del 4 per cento previsto per il settore editoriale ai sensi dell'articolo 74, comma 1, lettera c, DPR n. 633 del 1972. Le fasi di commercializzazione dei prodotti avvengono in Rete, e pertanto dette operazioni si configurano come un generico servizio che consente l'accesso a un sito ove e' possibile rinvenire le pubblicazioni e rientrano nel commercio elettronico, attivita' soggetta all'aliquota ordinaria del 20 per cento prevista per le prestazioni di servizi.

Testo:

Con istanza d'interpello, concernente l'esatta applicazione dell'aliquota IVA ridotta, prevista dal n. 18 della Tabella A, parte II, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la societa' "X S.p.A." (di seguito "la societa'") ha esposto il seguente

Quesito

La societa' attualmente commercializza, attraverso pubblicazione su supporto cartaceo, le circolari che l'Associazione Bancaria Italiana periodicamente predispone su materie tecniche, legali o tributarie.

Tali pubblicazioni sono registrate presso la cancelleria del Tribunale competente, in esecuzione degli obblighi stabiliti dalla legge 8 febbraio 1948, n. 47; le relative cessioni vengono assoggettate al regime IVA speciale previsto per il settore editoriale dall'art. 74, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972, con applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 4 per cento, ai sensi del n. 18, Tabella A, parte II, allegata allo stesso decreto.

Alle imprese aderenti all'associazione, la societa' vorrebbe prestare un servizio consistente nella fornitura, dietro corrispettivo, di una chiave d'accesso ad un sito Internet ("website"), sul quale verrebbero pubblicate le sopra descritte circolari; l'utente potrebbe cosi' disporre (attraverso il "download") di un'edizione web ("web edition") del periodico, da stampare attraverso la propria postazione telematica, in tutto corrispondente al format del periodico circolante su supporto cartaceo.

Nell'istanza viene chiesto se la societa' possa fruire, anche per le suddette "cessioni on-line", delle agevolazioni IVA sopra descritte.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

Secondo l'istante, le cessioni in via telematica di periodici, registrati ai sensi della citata legge n. 47 del 1948, sarebbero da agevolare ai fini IVA al pari delle pubblicazioni su supporto cartaceo registrate ai sensi della medesima legge; cio', in conseguenza della circostanza che il legislatore (legge 7 marzo 2001, n. 62) avrebbe oramai riconosciuto che la qualifica di "periodico", ordinariamente attribuibile ai prodotti editoriali redatti su materiale cartaceo, spetta ai medesimi anche quando vengono diffusi attraverso le vie informatiche.

In merito, l'Amministrazione Finanziaria, con la circolare 24 dicembre 1997, n. 328, avrebbe ammesso che i benefici fiscali in argomento sarebbero stati fruibili anche per prodotti editoriali merceologicamente diversi da quelli su supporto cartaceo, qualora l'evoluzione normativa avesse esteso in tal senso la nozione di pubblicazione.

D'altra parte, anche l'Autorita' per le Garanzie nelle Comunicazioni (delibera 30 giugno 2001) avrebbe riconosciuto come soggetti da ricomprendere tra degli operatori di comunicazione "gli esercenti l'editoria elettronica e digitale (...)", che "(...) pubblicano con regolare periodicit  una o piu' testate giornalistiche in formato elettronico e digitale".

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Il n. 18 della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 dispone che alle cessioni, tra le altre, dei periodici - con esclusione di quelli a carattere pornografico - si applichi l'aliquota IVA del 4 per cento.

Inoltre, in favore dei medesimi prodotti editoriali, e con le stesse limitazioni, viene previsto dall'art. 74, primo comma, lettera c), del decreto da ultimo citato, uno speciale regime di determinazione dell'imposta, da calcolarsi in base al numero delle copie effettivamente vendute ovvero consegnate o spedite, diminuite di una percentuale forfetaria

a titolo di resa di queste ultime; la stessa norma specifica, comunque, che l'agevolazione si applica solo a condizione che tali prodotti siano stati registrati come pubblicazioni, in base alla legge n. 47 del 1948.

Le norme IVA citate hanno evidentemente introdotto benefici in favore del settore editoriale, da limitare - secondo quanto emerso nella circolare n. 328 del 1997 - ai soli prodotti editoriali su supporto cartaceo.

Cio' in base alla circostanza che la disciplina vigente nel settore considerava solo questi ultimi come prodotti editoriali; peraltro, lo stesso criterio alternativo di determinazione dell'imposta, forfetizzata della resa delle copie stampate ed invendute, induce a ritenere che i suddetti benefici siano stati introdotti a vantaggio di editori che pubblicano solo su carta stampata.

La legge n. 62 del 2001, menzionata dall'istante, ha dettato nuove norme sull'editoria, estendendo con l'art. 1 la nozione di prodotto editoriale anche a quelli "destinati alla pubblicazione o, comunque, alla diffusione di informazioni presso il pubblico con ogni mezzo, anche elettronico (...)".

Tale norma ha quindi ampliato la qualificazione di prodotto editoriale anche a prodotti diffusi su un supporto diverso da quello cartaceo, come i periodici trasmessi in via elettronica; tuttavia, si ritiene che cio' non consenta di estendere anche a questi ultimi i benefici IVA applicabili ai primi, per le ragioni di seguito esposte.

Preliminarmente, si evidenzia che le suddette agevolazioni riguardano cessioni di beni editoriali, caratterizzati da una fruizione materiale, in quanto acquisiti attraverso i canali tradizionali di diffusione, quali il punto di vendita (edicola) o la spedizione presso il domicilio dell'utente.

I periodici on line - oggetto d'interpello - si caratterizzano, invece, per il fatto di essere fruibili in forma digitale, attraverso le vie elettroniche, sulla postazione telematica dell'acquirente: questi potrà decidere se consultare il periodico on line solo a video ovvero procedere anche alla sua materializzazione attraverso la stampa.

In ogni caso, tutte le fasi di tale commercializzazione si svolgono in rete, venendo così contraddistinte dalla funzione imprescindibile del mezzo telematico, il quale dunque rappresenta l'esclusivo tramite di consegna dei prodotti editoriali on line.

Sulle relative transazioni, costituenti il c.d. commercio elettronico (diretto), la direttiva comunitaria 2002/38/CE del 7 maggio 2002 - recepita di recente dall'ordinamento nazionale con un decreto legislativo (non ancora pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale) sulla base della legge delega 3 febbraio 2003, n. 14 - ha dettato una specifica disciplina IVA.

Tale direttiva, nell'art. 1, comma 1, lettera a), secondo trattino, ha qualificato le forniture on line (tramite internet) come "servizi prestati tramite mezzi elettronici", fornendone - nell'allegato L - un elenco a titolo illustrativo:

- "1. fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;
2. fornitura di software e relativo aggiornamento;
3. fornitura di immagini, testi e informazioni e messa disposizione di basi di dati;
4. fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;
5. fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza".

Il contenuto meramente esemplificativo di tale elenco, rafforzato dall'inciso "inter alia" contenuto nella norma sopra citata, rende inoltre manifesto che la disciplina del commercio elettronico trova applicazione estensiva a tutte le transazioni che avvengono integralmente attraverso le vie telematiche; l'assoggettamento di queste ultime alle regole stabilite dall'art. 9 della Direttiva 17 maggio 1977, n. 388, qualifica poi le medesime come ordinarie prestazioni di servizi, a prescindere dalla valutazione della natura del bene immateriale cui si accede dalla propria postazione telematica.

Con riferimento alla fattispecie in esame si ritiene, coerentemente con quanto sopra esposto, che l'oggetto della transazione effettuata dalla società non sia la cessione del periodico registrato, bensì un generico servizio che consente l'accesso al sito della medesima, sul quale l'associato rinviene tale pubblicazione.

Conseguentemente il corrispettivo pagato alla società non è riferibile a cessioni di beni (editoriali), bensì al servizio telematico di consultazione dell'acquirente, grazie al quale egli fruisce sulla propria postazione le circolari periodicamente redatte dall'Associazione.

Peraltro, la circostanza che tale consultazione venga di solito offerta dagli editori "digitali" insieme ad una serie di servizi aggiuntivi, quali la selezione di informazioni, un costante aggiornamento dei contenuti, una ricerca "per parola chiave" sui numeri arretrati, rafforza l'ipotesi che il corrispettivo percepito dall'editore digitale attenga ad una generica prestazione di servizi di accesso al proprio sito.

Da ultimo, si evidenzia che la registrazione eseguita dalla societa', ai sensi della legge n. 47 del 1948, non vale a qualificare la fattispecie, agli effetti dell'IVA, come rientrante ex se nel regime speciale per l'editoria, nonche' nell'ambito applicativo della norma che stabilisce l'aliquota ridotta per tale settore.

Infatti, l'attivita' di registrazione e' da intendersi posta con riferimento agli obblighi che la legge pone genericamente su coloro che iniziano a pubblicare; sul punto, peraltro, la Suprema Corte (Cass. civ., 9 novembre 1994, n. 9288, sez. un.) ha sostenuto che il relativo adempimento, in quanto inerente ad una forma di pubblicita' necessaria, non sia sufficiente di per se' a far supporre la nascita di un'impresa editoriale e, quindi, a ritenere "editoriali" i suoi prodotti.

Premesso quanto sopra, si ritiene che le cessioni on line della societa' manifestino una differente natura rispetto ai prodotti editoriali agevolati dal decreto sull'IVA ed, in quanto afferenti generiche prestazioni di servizi, siano - contrariamente a quanto sostenuto dall'istante - da assoggettare alle regole ordinarie di tale imposta.

La risposta di cui alla presente nota viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209 e trasmessa, altresì, alla Direzione regionale

RISOLUZIONE N. 186/E



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 30 settembre 2003

Oggetto: Istanza di interpello – Applicazione dell’aliquota IVA ridotta ai prodotti editoriali diffusi in via telematica.

Con istanza d’interpello, concernente l’esatta applicazione dell’aliquota IVA ridotta, prevista dal n. 18 della Tabella A, parte II, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la società “X S.p.A.” (di seguito “la società”) ha esposto il seguente

Quesito

La società attualmente commercializza, attraverso pubblicazione su supporto cartaceo, le circolari che l’Associazione Bancaria Italiana periodicamente predispone su materie tecniche, legali o tributarie.

Tali pubblicazioni sono registrate presso la cancelleria del Tribunale competente, in esecuzione degli obblighi stabiliti dalla legge 8 febbraio 1948, n. 47; le relative cessioni vengono assoggettate al regime IVA speciale previsto per il settore editoriale dall’art. 74, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972, con applicazione dell’aliquota IVA agevolata del 4 per cento, ai sensi del n. 18, Tabella A, parte II, allegata allo stesso decreto.

Alle imprese aderenti all’associazione, la società vorrebbe prestare un servizio consistente nella fornitura, dietro corrispettivo, di una chiave d’accesso ad un sito Internet (“*website*”), sul quale verrebbero pubblicate le sopra descritte circolari; l’utente potrebbe così disporre (attraverso il “*download*”) di un’edizione web (“*web edition*”) del periodico, da stampare attraverso la propria

postazione telematica, in tutto corrispondente al *format* del periodico circolante su supporto cartaceo.

Nell'istanza viene chiesto se la società possa fruire, anche per le suddette "*cessioni on-line*", delle agevolazioni IVA sopra descritte.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

Secondo l'istante, le cessioni in via telematica di periodici, registrati ai sensi della citata legge n. 47 del 1948, sarebbero da agevolare ai fini IVA al pari delle pubblicazioni su supporto cartaceo registrate ai sensi della medesima legge; ciò, in conseguenza della circostanza che il legislatore (legge 7 marzo 2001, n. 62) avrebbe oramai riconosciuto che la qualifica di "*periodico*", ordinariamente attribuibile ai prodotti editoriali redatti su materiale cartaceo, spetta ai medesimi anche quando vengono diffusi attraverso le vie informatiche.

In merito, l'Amministrazione Finanziaria, con la circolare 24 dicembre 1997, n. 328, avrebbe ammesso che i benefici fiscali in argomento sarebbero stati fruibili anche per prodotti editoriali merceologicamente diversi da quelli su supporto cartaceo, qualora l'evoluzione normativa avesse esteso in tal senso la nozione di pubblicazione.

D'altra parte, anche l'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni (delibera 30 giugno 2001) avrebbe riconosciuto come soggetti da ricomprendere tra degli operatori di comunicazione "*gli esercenti l'editoria elettronica e digitale (...)*", che "*(...) pubblicano con regolare periodicità una o più testate giornalistiche in formato elettronico e digitale*".

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Il n. 18 della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 dispone che alle cessioni, tra le altre, dei periodici - con esclusione di quelli a carattere pornografico - si applichi l'aliquota IVA del 4 per cento.

Inoltre, in favore dei medesimi prodotti editoriali, e con le stesse limitazioni, viene previsto dall'art. 74, primo comma, lettera c), del decreto da ultimo citato, uno speciale regime di determinazione dell'imposta, da calcolarsi

in base al numero delle copie effettivamente vendute ovvero consegnate o spedite, diminuite di una percentuale forfetaria a titolo di resa di queste ultime; la stessa norma specifica, comunque, che l'agevolazione si applica solo a condizione che tali prodotti siano stati registrati come pubblicazioni, in base alla legge n. 47 del 1948.

Le norme IVA citate hanno evidentemente introdotto benefici in favore del settore editoriale, da limitare - secondo quanto emerso nella circolare n. 328 del 1997 - ai soli prodotti editoriali su supporto cartaceo.

Ciò in base alla circostanza che la disciplina vigente nel settore considerava solo questi ultimi come prodotti editoriali; peraltro, lo stesso criterio alternativo di determinazione dell'imposta, forfetizzata della resa delle copie stampate ed invendute, induce a ritenere che i suddetti benefici siano stati introdotti a vantaggio di editori che pubblicano solo su carta stampata.

La legge n. 62 del 2001, menzionata dall'istante, ha dettato nuove norme sull'editoria, estendendo con l'art. 1 la nozione di prodotto editoriale anche a quelli *“destinati alla pubblicazione o, comunque, alla diffusione di informazioni presso il pubblico con ogni mezzo, anche elettronico (...)”*.

Tale norma ha quindi ampliato la qualificazione di prodotto editoriale anche a prodotti diffusi su un supporto diverso da quello cartaceo, come i periodici trasmessi in via elettronica; tuttavia, si ritiene che ciò non consenta di estendere anche a questi ultimi i benefici IVA applicabili ai primi, per le ragioni di seguito esposte.

Preliminarmente, si evidenzia che le suddette agevolazioni riguardano cessioni di beni editoriali, caratterizzati da una fruizione materiale, in quanto acquisiti attraverso i canali tradizionali di diffusione, quali il punto di vendita (edicola) o la spedizione presso il domicilio dell'utente.

I periodici *on line* - oggetto d'interpello - si caratterizzano, invece, per il fatto di essere fruibili in forma digitale, attraverso le vie elettroniche, sulla postazione telematica dell'acquirente: questi potrà decidere se consultare il

periodico *on line* solo a video ovvero procedere anche alla sua materializzazione attraverso la stampa.

In ogni caso, tutte le fasi di tale commercializzazione si svolgono in rete, venendo così contraddistinte dalla funzione imprescindibile del mezzo telematico, il quale dunque rappresenta l'esclusivo tramite di consegna dei prodotti editoriali *on line*.

Sulle relative transazioni, costituenti il c.d. *commercio elettronico (diretto)*, la direttiva comunitaria 2002/38/CE del 7 maggio 2002 - recepita di recente dall'ordinamento nazionale con un decreto legislativo (non ancora pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale) sulla base della legge delega 3 febbraio 2003, n. 14 – ha dettato una specifica disciplina IVA.

Tale direttiva, nell'art. 1, comma 1, lettera a), secondo trattino, ha qualificato le forniture *on line* (tramite internet) come “*servizi prestati tramite mezzi elettronici*”, fornendone - nell'allegato L - un elenco a titolo illustrativo:

- “1. *fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;*
2. *fornitura di software e relativo aggiornamento;*
3. *fornitura di immagini, testi e informazioni e messa disposizione di basi di dati;*
4. *fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;*
5. *fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza”.*

Il contenuto meramente esemplificativo di tale elenco, rafforzato dall'inciso “*inter alia*” contenuto nella norma sopra citata, rende inoltre manifesto che la disciplina del commercio elettronico trova applicazione estensiva a tutte le transazioni che avvengono integralmente attraverso le vie telematiche; l'assoggettamento di queste ultime alle regole stabilite dall'art. 9 della Direttiva 17 maggio 1977, n. 388, qualifica poi le medesime come ordinarie prestazioni di servizi, a prescindere dalla valutazione della natura del bene immateriale cui si accede dalla propria postazione telematica.

Con riferimento alla fattispecie in esame si ritiene, coerentemente con quanto sopra esposto, che l'oggetto della transazione effettuata dalla società non sia la cessione del periodico registrato, bensì un generico servizio che consente l'accesso al sito della medesima, sul quale l'associato rinviene tale pubblicazione.

Conseguentemente il corrispettivo pagato alla società non è riferibile a cessioni di beni (editoriali), bensì al servizio telematico di consultazione dell'acquirente, grazie al quale egli fruisce sulla propria postazione le circolari periodicamente redatte dall'Associazione.

Peraltro, la circostanza che tale consultazione venga di solito offerta dagli editori "*digitali*" insieme ad una serie di servizi aggiuntivi, quali la selezione di informazioni, un costante aggiornamento dei contenuti, una ricerca "*per parola chiave*" sui numeri arretrati, rafforza l'ipotesi che il corrispettivo percepito dall'editore digitale attenga ad una generica prestazione di servizi di accesso al proprio sito.

Da ultimo, si evidenzia che la registrazione eseguita dalla società, ai sensi della legge n. 47 del 1948, non vale a qualificare la fattispecie, agli effetti dell'IVA, come rientrante *ex se* nel regime speciale per l'editoria, nonché nell'ambito applicativo della norma che stabilisce l'aliquota ridotta per tale settore.

Infatti, l'attività di registrazione è da intendersi posta con riferimento agli obblighi che la legge pone genericamente su coloro che iniziano a pubblicare; sul punto, peraltro, la Suprema Corte (Cass. civ., 9 novembre 1994, n. 9288, sez. un.) ha sostenuto che il relativo adempimento, in quanto inerente ad una forma di pubblicità necessaria, non sia sufficiente di per sé a far supporre la nascita di un'impresa editoriale e, quindi, a ritenere "*editoriali*" i suoi prodotti.

Premesso quanto sopra, si ritiene che le cessioni *on line* della società manifestino una differente natura rispetto ai prodotti editoriali agevolati dal decreto sull'IVA ed, in quanto afferenti generiche prestazioni di servizi, siano –

contrariamente a quanto sostenuto dall'istante - da assoggettare alle regole ordinarie di tale imposta.

La risposta di cui alla presente nota viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209 e trasmessa, altresì, alla Direzione regionale