Circolare del 24/07/2014 n. 23 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Regime speciale IVA per il commercio di prodotti editoriali art. 74 DPR 26 Ottobre 1972, n. 633

Testo:

INDICE

Premessa

1. Ambito soggettivo

2. Ambito oggettivo

2.1 Esclusione dallambito oggettivo di applicazione del regime speciale

3. Aliquota applicabile

4. Criteri di determinazione dellimposta

4.1 Determinazione dellimposta in base alle copie vendute

4.1.1 Novità 2014 Cessioni di giornali quotidiani, periodici (esclusi quelli pornografici) e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi

4.1.2 Criteri di determinazione del rapporto costo-prezzo ed imputazione dellaliquota propria di ciascuno dei beni

4.2 Determinazione dellimposta con forfettizzazione della resa

4.2.1 Ricommercializzazione della resa e cessioni carta da macero

4.2.2 Novità 2014 - libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi

5. Operazioni con lestero

5.1. Operazioni intra-UE

5.1.1 Cessioni intra-UE

5.1.2 Acquisti intra-Ue.

5.2 Operazioni Extra-UE

5.2.1 Esportazioni di prodotti editoriali

5.2.2 Importazioni di prodotti editoriali

6. Prodotti editoriali elettronici

Premessa

L**art. 19, comma 1, lett. a) del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63**, convertito, con modificazioni, dalla **Legge 3 agosto 2013, n. 90**, ha modificato l**articolo 74, primo comma, lettera c), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633**, che reca disposizioni particolari (di seguito regime speciale o regime) per il commercio, nel territorio dello Stato, di giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi.

Si tratta di un regime semplificato di imposizione e riscossione dellIva (c.d. monofase) che deroga alle ordinarie disposizioni contenute nei titoli I e II del **DPR n. 633 del 1972**, in considerazione della peculiarità del settore delleditoria e delle difficoltà per i relativi operatori ad applicare le disposizioni ordinarie. LIva è, infatti, determinata, in relazione al numero delle copie vendute ovvero in relazione al numero delle copie consegnate o spedite diminuito - di una certa percentuale - a titolo della forfettizzazione delle resa, ed è assolta dalleditore sulla base del prezzo di vendita al pubblico del prodotto editoriale, comprensiva dei valori aggiunti conseguiti da tutti i soggetti che intervengono in tutte le fasi di produzione e di distribuzione dei prodotti editoriali.

Ne consegue che il documento di addebito emesso dalleditore e dai successivi cedenti di prodotti editoriali (ad esempio i distributori e i rivenditori) non ha rilevanza ai fini della rivalsa né ai fini della detrazione da parte degli acquirenti. Resta salva, tuttavia, per effetto della previsione dellarticolo 19, comma 3, lett. a), la detraibilità dellimposta relativa allacquisto o allimportazione di beni e servizi afferenti le operazioni di commercializzazione dei prodotti editoriali, ancorché questultime, siano equiparate, ai sensi dell**articolo 74, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972**, alle operazioni non soggette ad IVA.

Il regime speciale in commento trova fondamento negli articoli 394 e 395 (ex art. 27, par. da 1 a 5, Direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, c.d. sesta Direttiva) della **Direttiva del Consiglio n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006** relativa al sistema comune dimposta sul valore aggiunto (di seguito Direttiva Iva). Secondo le predette disposizioni, gli Stati membri che al 1° gennaio 1977 applicavano misure speciali, al fine di semplificare la riscossione dellimposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali, possono mantenerle purché le abbiano notificate alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché le misure di semplificazione non influiscano, se non in misura trascurabile, sullimporto complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

Le modifiche apportate al regime speciale in commento, a decorrere dal 1° gennaio 2014, riguardano:

la definizione di supporto integrativo [art. 74, primo comma, lett. c), quarto periodo];

lapplicazione dellaliquota Iva propria di ciascuno dei beni ceduti con riguardo ai prodotti editoriali ceduti unitamente a beni, diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione [art. 74, primo comma, lett. c), quinto e sesto periodo];

lapplicazione dellIva nei modi ordinari se il costo del bene, diverso dal supporto integrativo, ceduto congiuntamente al prodotto editoriale supera il 50 per cento del prezzo di vendita dellintera confezione;

labrogazione delle disposizioni per la commercializzazione di libri, giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici congiuntamente a beni, diversi dai supporti integrativi, funzionalmente connessi.

La presente Circolare chiarisce la portata delle novità applicabili alle cessioni di prodotti effettuate dal 1° gennaio 2014. A tal fine, si reputa utile richiamare i tratti salienti della particolare disciplina in esame che, seppure, in buona parte, tuttora ancorata alle disposizioni di cui al DM 9 aprile 1993, è stato oggetto di un organico intervento modificativo ad opera del **D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313**.

1. Ambito soggettivo

Il regime speciale in commento è il regime naturale per il commercio di prodotti editoriali ed è applicato dagli editori.

Si intende per editore loperatore che intraprende liniziativa economica editoriale. In assenza di uno specifico contratto di editoria, si considera obbligato allassolvimento dellimposta loperatore economico che assume in concreto il rischio della realizzazione dellopera per il successivo sfruttamento economico della stessa.

Per i prodotti editoriali esteri, oggetto di acquisto intra-Ue o di importazione, il soggetto passivo tenuto allapplicazione del regime speciale va individuato, in linea di principio, nel cessionario e importatore che acquista i prodotti editoriali 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 trasmessi, anche in via telematica, dallestero.

Nellipotesi in cui la stampa del prodotto editoriale sia commessa da un operatore non residente nel territorio dello Stato ad un soggetto residente, per la successiva commercializzazione, il soggetto passivo tenuto allapplicazione del regime in esame va individuato:

- nel rappresentante della stabile organizzazione in Italia delloperatore estero;

- nelloperatore estero, se identificato ai sensi dell**art. 35-ter del DPR n. 633 del 1972**;

- nel rappresentante nominato ai sensi dell**art. 17, comma 3, del DPR n. 633 del 1972**.

In mancanza delle predette condizioni, il soggetto passivo tenuto allapplicazione del regime speciale va individuato nel cessionario che acquista i prodotti editoriali nell'esercizio di impresa, arti o professioni, per la successiva commercializzazione (Cfr. Circolare n. 328 del 1997 e Risoluzione n. 90/E del 2012).

2. Ambito oggettivo

Sotto il profilo oggettivo, il particolare regime per leditoria (caratterizzato, come si è detto dal sistema monofase di corresponsione dellimposta da parte di un unico soggetto passivo, leditore) concerne i seguenti beni:

- **giornali quotidiani**, con esclusione dei notiziari quotidiani e dei dispacci delle agenzie di stampa (cfr. Risoluzione n. 490961 del 10 novembre 1990 e la circolare n. 36, parte 7, del 21 luglio 1989);

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

- **giornali e periodici pornografici**, intendendosi per tali i prodotti di carattere osceno vietati ai minori (di anni 16) e, in generale, i prodotti per la cui vendita, ai sensi dell**articolo unico della L. 17 luglio 1975, n. 355**, i titolari e gli addetti a rivendita di giornali e riviste sono stati esonerati da responsabilità penali, purché gli stessi non siano esposti in modo da renderli immediatamente visibili al pubblico. Si precisa, inoltre, che lindividuazione dei giornali pornografici agli effetti del trattamento fiscale deve conformarsi, in linea di massima, allindividuazione delle testate escluse dalle tariffe postali agevolate, ai sensi dell**art. 2, comma 28, della L. 28 dicembre 1995, n. 549**, in cui si colloca la richiamata disposizione tributaria che ha previsto lapplicazione dellaliquota Iva ordinaria e lesclusione dalla resa forfetaria dei giornali pornografici (cfr. Circolare n. 328 del 1997);

- **cataloghi**, intendendosi per tali i prodotti editoriali costituiti dal punto di vista redazionale: dagli elenchi di beni e di prezzi; dalle comunicazioni di natura commerciale; dai depliants; dagli opuscoli e simili aventi funzione meramente pubblicitaria e promozionale;

- **libri**, intendendo per tali tutti i lavori dellarte libraria di qualsiasi dimensione, anche se solo illustrati o di carattere informativo, che si caratterizzano per avere una funzione divulgativa e scientifica. Sono, quindi, da ritenere soggetti alla particolare disciplina anche le ristampe di libri di antiquariato, i libri darte, compresi quelli editi in occasione di mostre, i libri di immagini e quelli per bambini in genere. Rientrano, inoltre, nella categoria dei libri tutti gli estratti che, come è noto, sono costituiti da una parte ben definita di una composizione libraria, o di pubblicazione periodica, riproducente, di regola, un'opera dell'ingegno, a differenza della categoria dei depliants, degli opuscoli e simili, aventi, come sopra detto, funzione meramente pubblicitaria e promozionale. Gli estratti, naturalmente, potranno usufruire del particolare regime a condizione che rechino anche lindicazione del titolo o testata della pubblicazione da cui originano e abbiano, altresì, un prezzo al pubblico indicato nei modi prescritti. Sono esclusi dalla nozione di libri, ai fini che qui interessano, analogamente a quanto si è in passato avuto occasione di precisare, i prodotti editoriali costituiti dai diari scolastici, gli atti o relazioni e bilanci di enti e società e quelli che si presentano oggettivamente costituiti, dal punto di vista redazionale, da una mera serie di elenchi di beni, di prezzi e di altre comunicazioni di natura commerciale.

- **Supporti integrativi**, intendendo per tali - dal 1° gennaio 2014 - *i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori, videomagnetici o digitali ceduti, anche gratuitamente, in unica confezione, unitamente ai libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le università, ivi inclusi i dizionari, e ai libri fruibili dai disabili visivi, a condizione che i beni unitamente ceduti abbiano prezzo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commerciabili separatamente*.

- **Prodotti editoriali sopra individuati ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi**, con prezzo indistinto ed in unica confezione, sempreché il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dellintera confezione.

In merito alla natura merceologica dei prodotti editoriali, con la circolare n. 328 del 1997 ed i successivi documenti di prassi, il regime speciale è stato ritenuto applicabile esclusivamente ai prodotti editoriali cartacei, ovvero stampati, caratterizzati da una fruizione materiale, in quanto acquisiti attraverso i canali tradizionali di diffusione, quali il punto di vendita o la spedizione presso il domicilio dellutente. Ciò ha indotto la scrivente a ritenere, in passato, che il regime speciale non tornasse applicabile ai prodotti editoriali realizzati su supporti fisici, ad esempio CD-ROM, diversi dalla carta stampata.

Con la **Direttiva del Consiglio n. 2009/47/CE, del 5 maggio 2009**, è stato, tuttavia, modificato lallegato III della Direttiva Iva, contenente lelenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate ad aliquota IVA ridotta di cui allarticolo 98 della Direttiva Iva.

In particolare, è stato modificato il n. 6 del citato allegato III, che adesso contempla la fornitura di libri *su qualsiasi tipo di supporto fisico*. Appare utile evidenziare che la relazione di accompagnamento alla proposta di Direttiva (COM(2008)428) cui è seguita ladozione della **Direttiva 2009/47/CE del Consiglio**, chiarisce che le modifiche allallegato III hanno natura di *adeguamenti, essenzialmente per motivi di razionalizzazione e semplificazione, che inducono rettifiche e precisazioni nonché vari miglioramenti tecnici nella formulazione*. Tra gli adeguamenti tecnici, in particolare, è previsto che *Per motivi di neutralità è necessario estenderla (la categoria dei libri) in modo da includere anche i libri registrati su CD, CD-ROM o qualsiasi altro supporto fisico analogo che riproduca essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati.*

Con la Risoluzione n. 223/E del 2009 è stato, quindi, riconosciuto che in conformità alla Direttiva 2009/47CE del Consiglio, laliquota ridotta del 4 per cento è consentita per la fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico.

Fermo restando, quanto sopra anticipato ai fini dellaliquota Iva applicabile ai libri su CD o qualsiasi altro supporto fisico - vd. successivo paragrafo 3 - si è dellavviso, coerentemente alla ratio di semplificazione del regime speciale in

commento, che lo stesso sia applicabile anche ai libri registrati su CD, CD-ROM o qualsiasi supporto fisico analogo, che riproduca (in formato video o audio) essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati. Tale estensione risponde, in particolare, ad unesigenza logico sistematica di applicazione dello stesso regime speciale IVA per i per i prodotti editoriali riconducibili alla categoria dei libri commercializzati sia stampati sia registrati su qualsiasi tipo di supporto fisico.

Restano esclusi dallapplicazione del regime speciale i supporti fisici che riproducono esclusivamente suoni e voci (CD musicale), senza alcun collegamento ad un libro stampato. Del pari, come si dirà successivamente, il regime speciale in commento non trova applicazione per leditoria c.d. online.

Per tutti i predetti prodotti editoriali costituisce condizione imprescindibile per lapplicazione del regime speciale lindicazione del prezzo di vendita al pubblico, comprensivo dellimposta, sulla pubblicazione o su apposito allegato. In assenza di prezzo di vendita al pubblico, non si applica il regime speciale.

Giova evidenziare che, lindicazione del prezzo di vendita al pubblico va apposta anche per le copie distribuite gratuitamente (condizione che deve risultare da apposita scritta impressa sul prezzo di vendita). Ciò si verifica, ad esempio, quando la distribuzione gratuita del prodotto editoriale è funzionale ad una strategia di mercato. In tali casi, sono applicabili i principi fissati dalla Circolare n. 63 del 7 agosto 1990, secondo cui le copie cedute gratuitamente (le c.d. copie di cortesia) rientrano nel computo della base imponibile che sconta Iva secondo il regime speciale in commento.

2.1 Esclusione dallambito oggettivo di applicazione del regime speciale

Il regime speciale monofase non trova applicazione per:

- le cessioni di prodotti editoriali - sopra definiti - unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione, laddove il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dellintera confezione;

- i prodotti editoriali oggetto di cessione intra-Ue e quelli esportati, in quanto operazioni non imponibili;

- le prestazioni di intermediazione con rappresentanza relative alle operazioni di commercializzazione dei prodotti editoriali;

- le attività diverse dalla commercializzazione di prodotti editoriali;

Costituiscono, ad esempio, attività diverse quelle di distribuzione gratuita di periodici (o giornali) in esecuzione di contratti di pubblicità stipulati fra lo stesso editore e gli inserzionisti pubblicitari. In tali casi, la pubblicazione funge da veicolo per la trasmissione di messaggi pubblicitari e leditore si pone come obiettivo lelevata diffusione della pubblicità, nellambito del sinallagma contrattuale instaurato, non con i lettori fruitori finali del prodotto edito, ma con gli inserzionisti (cfr. Risoluzione n. 13/E del 2005);

- prodotti editoriali elettronici ossia, i prodotti diffusi per via telematica ed oggetto di *commercio elettronico diretto*. 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 DPR n. 633 del 1972**, alle quali non torna applicabile il regime speciale di cui all**art. 74, comma 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972** (vd. più diffusamente paragrafo 6).

Per le suddette cessioni e prestazioni trovano applicazioni le ordinarie disposizioni di determinazione dellimposta.

3. Aliquota applicabile

Fermo restando quanto sopra detto in merito ai presupposti di applicazione del regime speciale, appare opportuno svolgere alcune considerazioni in merito allaliquota Iva applicabile ai prodotti editoriali, a prescindere dalla circostanza che la commercializzazione dei relativi prodotti editoriali sia riconducibile nellambito del regime speciale.

Alle cessioni e importazioni dei prodotti editoriali è applicabile laliquota ridotta del 4 per cento, ai sensi del n. 18) della Tabella A, parte II, allegata al **DPR n. 633 del 1972**. La predetta previsione, in particolare, fa riferimento a *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*;

Come già detto, laliquota ridotta del 4 per cento, in conformità alla Direttiva 2009/47CE del Consiglio , è consentita anche per la fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico (ad esempio CD Rom). Resta fermo, in ogni caso, lapplicazione dellaliquota ordinaria per la commercializzazione di giornali quotidiani, periodici e cataloghi, registrati su CD, CD-ROM o qualsiasi altro supporto fisico analogo. Laliquota ordinaria è, infine, applicabile anche ai prodotti editoriali elettronici, da considerare, ai fini IVA, come prestazioni di servizi di cui all**articolo 3 del DPR n. 633 del 1972**.

Con riguardo alle prestazioni relative alla composizione, montaggio, duplicazione, legatoria e stampa dei prodotti editoriali torna applicabile laliquota ridotta del 4 per cento, ai sensi del n. 35) dellallegata tabella A, parte II, allegata al **DPR n. 633 del 1972**. La predetta previsione si riferisce, in particolare, a *prestazioni relative alla composizione, montaggio, duplicazione, legatoria e stampa, anche in scrittura braille e su supporti audio-magnetici per non vedenti e ipovedenti, dei giornali e notiziari quotidiani, libri, periodici, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, edizioni musicali a stampa, carte geografiche, atti e pubblicazioni della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica.*

La citata previsione di cui al n. 35) della tabella A, allegata al **DPR n. 633 del 1972**, è diretta, infatti, ad agevolare le prestazioni dirette alla realizzazione di prodotti editoriali, quali le prestazioni di composizione, legatoria e stampa degli stessi. Le predette prestazioni esulano dal campo di applicazione del regime speciale in commento. Per esse, pertanto, è ininfluente la circostanza che il soggetto committente sia qualificabile come editore.

Giova, infine, precisare che in relazione a fattispecie riconducibili a contratti dopera o appalto per la realizzazione di un prodotto editoriale è applicabile laliquota super ridotta del 4 per cento di cui al n. 18 della tabella A, allegata al **DPR n. 633 del 1972**. Ciò, per effetto dell**art.16, terzo comma, del DPR. n.633/72** secondo cui *Per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti dopera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni limposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti* .

Come già precisato in precedenti occasioni (Circolare 7 agosto 1990, n.63; risoluzione 7 febbraio 1991 n.550016 e risoluzione 31 gennaio 2002 n.33), la finalità dellart. 16 citato è quella di realizzare la perequazione dellonere fiscale, qualunque sia il mezzo giuridico di acquisizione della disponibilità dei beni. Ciò al fine di evitare diversità di aliquota a seconda che un bene venga acquisito con la vendita ovvero a seguito di un contratto dopera, dappalto o simili.

4. Criteri di determinazione dellimposta

Ai fini della determinazione dellimposta dovuta dalleditore, l**articolo 74, comma 1, lett. c), primo periodo del DPR n. 633 del 1972** stabilisce che la stessa è calcolata *per il commercio di giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi, dagli editori sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione al numero delle copie vendute*.

Il successivo **secondo periodo dellarticolo 74 del DPR n. 633 del 1972** prevede che *Limposta può applicarsi in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfetizzazione della resa del 70 per cento per i libri e dell'80 per cento per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi*.

La predette disposizioni vanno, altresì, coordinate con le disposizioni del D.M. 9 aprile 1993 che, ancorché non aggiornate alla vigente formulazione dell**articolo 74, primo comma, lett. c), del DPR n. 633 del 1972**, stabiliscono le modalità attuative del regime speciale in commento.

In particolare, dagli artt. 1 e 2 del citato DM si ricava che per i prodotti editoriali di cui al secondo periodo dellarticolo 74, primo comma, lett. c) (libri, giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi), in relazione ai quali torna applicabile il criterio della forfetizzazione della resa, è possibile optare, distintamente per ciascuna testata o titolo, per lapplicazione dellimposta in base al criterio delle copie vendute. Questultimo criterio - come verrà precisato in seguito - deve essere obbligatoriamente adottato per la determinazione dellimposta dovuta dalleditore per la commercializzazione di cataloghi, giornali e periodici pornografici, giornali quotidiani, periodici e libri ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi.

4.1 Determinazione dellimposta in base alle copie vendute

Limposta va obbligatoriamente determinata in base alle copie vendute, nelle seguenti ipotesi:

a) cessioni di giornali e periodici pornografici;

b) cessioni di cataloghi;

c) cessioni di prodotti editoriali da parte di associazioni dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro che abbiano esercitato lopzione per avvalersi del regime di favore di cui alla **L. 16 dicembre 1991, n. 398**, determinando in modo forfettario la detrazione dellIva;

d) cessioni di giornali quotidiani, periodici (anche pornografici) e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi (di cui si tratterà diffusamente al paragrafo 4.3), con applicazione - dal 1° gennaio 2014 - dellaliquota propria di ciascuno dei beni ceduti.

Per il commercio dei prodotti editoriali sopra individuati, l**articolo 74, comma 1, lett. c), primo periodo del DPR n. 633 del 1972** stabilisce, come regola di carattere generale, lapplicazione dellIVA in relazione al numero delle copie vendute.

In tali ipotesi, limposta dovuta dalleditore è calcolata sulla base del prezzo di vendita al pubblico, assumendo come momento impositivo quello delleffettiva vendita. Pertanto, al momento della consegna dei prodotti editoriali ad un

distributore, in esecuzione di contratti estimatori o similari, ai sensi e per gli effetti del regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto, di cui al **DPR 10 novembre 1997, n. 441**, gli editori devono annotare in apposito registro tenuto a norma dell**art. 39 del DPR n. 633 del 1972** per ciascun numero di pubblicazione: data di consegna; descrizione del fascicolo costituito dal prodotto editoriale e da altri beni; quantità consegnate; data della restituzione; quantità restituite; quantità cedute; prezzo di copertina e base imponibile.

Circa gli adempimenti contabili si rinvia ai chiarimenti forniti dalla Circolare n. 328 del 1997.

4.1.1 Novità 2014 Cessioni di giornali quotidiani, periodici (esclusi quelli pornografici) e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi

Con riguardo alle cessioni di giornali quotidiani, periodici e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, il **sesto periodo, della lett. c), del primo comma dellarticolo 74 del DPR n. 633 del 1972**, stabilisce che La determinazione dellimposta in base al criterio delle copie vendute *si applica anche se i giornali quotidiani, i periodici ed i libri sono ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione, sempreché il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dell'intera confezione*. Tuttavia, per effetto della novella legislativa alla predetta disposizione *in ogni caso, limposta si applica con laliquota di ciascuno dei beni ceduti*.

Ne consegue che alle cessioni di prodotti editoriali in commento, dal 1° gennaio 2014, si applica laliquota propria per ciascuno dei beni ceduti (prodotto editoriale + bene diverso da supporto integrativo).

Lambito applicativo del criterio delle copie vendute risulta, dal 1° gennaio 2014, ampliato per effetto:

- della nozione di supporto integrativo, limitata a quei determinati beni ceduti unitamente a libri per le scuole di ogni ordine e grado, libri per le università, ivi compresi i dizionari, e libri fruibili dai disabili visivi vigore dal 1° gennaio 2014;

- dallabrogazione del previgente ultimo periodo dellarticolo 74, primo comma, lett. c), del **DPR n. 633 del 1972**, che consentiva lapplicazione del regime speciale, con il criterio della resa forfetaria, e laliquota super ridotta del 4 per cento, per la commercializzazione di prodotti editoriali congiuntamente a beni, diversi dai supporti integrativi, che integrando il contenuto dei libri, giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici, fossero ad essi funzionalmente connessi.

Giova, infine, ribadire che non rientrano nella fattispecie in argomento le cessioni di giornali quotidiani, di periodici e di libri con allegati aventi le caratteristiche di una pubblicazione a stampa. Come già precisato con la citata circolare n. 328 del 1997, considerata lomogeneità della natura dei beni, non si configura una vendita di prodotti editoriali con beni congiunti, bensì una vendita di un unico prodotto editoriale e, quindi, si applica il trattamento fiscale previsto per il prodotto editoriale principale ed il relativo allegato, unitariamente considerati.

Si ritiene utile precisare che nellipotesi particolare in cui un prodotto editoriale sia commercializzato unitamente ad un libro su CD, in considerazione di quanto sopra chiarito circa lestensione del regime speciale anche ai libri su CD, occorrerà verificare se la fattispecie integra:

- la cessione - con prezzo distinto - di due prodotti editoriali (ad esempio giornale + libro su CD) a ciascuno dei quali sono applicabili le disposizioni in commento;

- la cessione - con prezzo indistinto - di unico prodotto editoriale. In tale fattispecie, rientrano, ad esempio: 1) la cessione di un libro cartaceo con allegato un CD che ne riproduce il contenuto; 2) la cessione di un libro cartaceo con allegato un CD che riproduce il contenuto di un libro diverso da quello cartaceo. In questultimi casi, coerentemente alle indicazioni fornite in passato con la Circolare n. 328 del 1997, non si configura la vendita di un prodotto editoriale con beni congiunti, bensì la vendita di un unico prodotto editoriale con un allegato avente le caratteristiche di una pubblicazione non stampata ma realizzata su qualsiasi tipo di supporto fisico.

Con riguardo ai giornali quotidiani e ai periodici ceduti occasionalmente, anche soltanto per un numero, con beni diversi dai supporti integrativi, possono ritenersi ancora valide le indicazioni fornite con la circolare n. 328 del 1997. Per essi dovrà operarsi una distinzione tra le copie vendute senza e quelle vendute unitamente a beni diversi; le prime rientreranno nel sistema di determinazione del tributo in base alla forfetizzazione della resa salvo opzione per il criterio delle copie vendute. Per quanto riguarda, invece, le singole copie consegnate o spedite in confezione unitaria e con prezzo indistinto congiuntamente a beni diversi dai supporti integrativi, dovrà procedersi obbligatoriamente alla determinazione dellimposta, con applicazione dellaliquota propria dei beni ceduti, in base alle copie vendute, senza che ciò comporti, tuttavia, che lintera testata fuoriesca dallapplicazione dellIva con il metodo della forfetizzazione della resa.

4.1.2 Criteri di determinazione del rapporto costo-prezzo ed imputazione dell'aliquota propria di ciascuno dei beni

Come già evidenziato, dal 1° gennaio 2014, per effetto del novellato **sesto periodo della lett. c) del primo comma dellarticolo 74 del DPR n. 633 del 1972**, alle cessioni di prodotti editoriali congiuntamente a beni diversi dai supporti integrativi, *in ogni caso, limposta si applica con laliquota di ciascuno dei beni ceduti*. A tal fine, è necessario

individuare dei criteri per la determinazione della base imponibile di ciascuno dei beni ceduti congiuntamente - ad un prezzo di vendita al pubblico indistinto.

Al riguardo, si ritiene di confermare le indicazioni già fornite con la circolare n. 328 del 1997, riguardo alla previgente formulazione dell**articolo 74 del DPR n. 633 del 1972** che prevedeva - seppur con riferimento a fattispecie diverse da quelle prese in considerazione dalla disposizione vigente - lapplicabilità dellaliquota propria di ciascuno dei beni ceduti. Secondo le indicazioni di cui al richiamato documento di prassi, nellipotesi in argomento considerate, il prezzo dellintera confezione deve essere rapportato ai costi sostenuti per la produzione o lacquisto del singolo bene ceduto congiuntamente alla pubblicazione (anche gratuitamente) risultanti dalle fatture d'acquisto. Non assumono rilievo i costi che non siano specificamente ed esclusivamente imputabili al suddetto bene.

Ai fini dellapplicazione dellIva con laliquota propria di ciascuno dei beni ceduti dovrà, pertanto, assumersi come base imponibile, cui imputare laliquota propria del bene diverso dal prodotto editoriale, il costo specificamente inerente al medesimo bene abbinato al prodotto editoriale. Ne consegue lapplicazione dellaliquota propria del prodotto editoriale, alla base imponibile costituita dalla differenza tra il prezzo della confezione e il suddetto costo del bene congiunto.

Giova, infine, ribadire che i criteri di cui sopra sono validi anche per determinare se il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dellintera confezione. Il superamento della predetta percentuale determina lapplicazione al prodotto editoriale e relativo bene abbinato, dellIva nei modi ordinari.

4.2 Determinazione dellimposta con forfetizzazione della resa

La determinazione dellimposta in base al criterio della forfettizzazione della resa trova applicazione per le:

a) cessioni di libri (con forfetizzazione della resa nella misura del 70 per cento);

b) cessioni di giornali quotidiani e periodici (con forfetizzazione della resa nella misura dell80 per cento) diversi da quelli pornografici e da quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi;

c) cessioni - dal 1° gennaio 2014 - di libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi, (con forfetizzazione della resa nella misura del 70 per cento) cui si dirà diffusamente al paragrafo 4.2.2.

Per i predetti prodotti editoriali limposta si determina, per ciascuna testata o titolo, sulla base del numero delle copie consegnate o spedite, diminuito di una percentuale (pari al 70 per cento per i libri ed all80 per cento per i giornali quotidiani e periodici) che rappresenta una forfettizzazione del numero delle copie rese dai rivenditori.

Nella determinazione della base imponibile rilevano tutte le copie di prodotti editoriali consegnate o spedite, anche a titolo gratuito, in abbonamento o in esecuzione di contratti estimatori, escluse quelle esportate, cedute allinterno della UE, cedute a titolo di campione gratuito, purché riportino la relativa specifica indicazione impressa sia sopra il prezzo di vendita al pubblico che sulla copertina riportante il titolo della pubblicazione, e le relative quantità siano annotate in un apposito registro tenuto ai sensi dell**art. 39 del DPR n. 633/1972**.

In particolare, la consegna o la spedizione rilevano ai fini dellindividuazione del momento impositivo e dei conseguenti adempimenti contabili. In proposito, giova richiamare la Circolare n. 328/E del 1997- cui si rinvia sul punto - secondo cui *il momento impositivo coincide con quello della consegna o spedizione dei beni da parte dell'editore, anche in esecuzione di contratto estimatorio o di deposito con rappresentanza*. Gli acconti eventualmente corrisposti alleditore, anteriormente alla consegna o spedizione, non sono, invece rilevanti ai fini dellindividuazione del momento impositivo.

Per le consegne o spedizioni in abbonamento, che costituiscono cessioni periodiche o continuative di beni, il momento impositivo si realizza alla data del pagamento, totale o parziale, del corrispettivo; rilevano, in questo caso, eventuali pagamenti, in acconto effettuati anteriormente alla consegna o spedizione dei beni. Circa gli adempimenti contabili si rinvia ai chiarimenti forniti dalla Circolare n. 328 del 1997.

4.2.1 Ricommercializzazione della resa e cessioni carta da macero

Nellipotesi di determinazione dellimposta con il criterio della forfetizzazione della resa, la ricommercializzazione da parte degli editori dei prodotti editoriali precedentemente resi non da luogo allapplicazione dellIva.

Ciò, in quanto i resi sono stati già precedentemente assoggettati ad imposta attraverso il metodo della forfettizzazione. Resta comunque a carico degli editori lonere di provare, con adeguate documentazioni o scritture contabili, che trattasi di beni che hanno formato oggetto di effettiva restituzione da parte dei cessionari. Il presupposto di esclusione dalla imponibilità viene meno, tuttavia, nelle ipotesi in cui i prodotti resi siano ricommercializzati con veste editoriale diversa.

Giova, sul punto, richiamare la Risoluzione n. 231/E del 2002 con la quale è stato precisato che, laddove non sintravedano possibilità di procedere a ricommercializzazione con diversa veste editoriale ovvero a cessioni sui

mercati esteri, in relazione ai prodotti editoriali ceduti come carta da macero è applicabile la specifica disciplina di cui art. 74, ottavo comma, secondo cui *le cessioni di carta da macero sono effettuate senza pagamento dellimposta* fermi restando il diritto alla detrazione e gli obblighi contabili di cui al **titolo secondo del citato D.P.R. n. 633 del 1972**.

4.2.2 Novità 2014 - libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi

Come evidenziato precedentemente il regime speciale è applicabile con il criterio della forfetizzazione, nellipotesi di commercio di libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi. L**art. 74, primo comma, lett. c), quarto periodo, del DPR n. 633 del 1972**, reca, dal 1° gennaio 2014, una nuova definizione di supporti integrativi.

Secondo la richiamata disposizione *Per supporti integrativi si intendono i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori, videomagnetici o digitali ceduti, anche gratuitamente, in unica confezione, unitamente, a condizione che i beni unitamente ceduti abbiano prezzo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commerciabili separatamente*.

La predetta nuova definizione di supporto integrativo, da un lato include nel novero dei beni che possono essere considerati tali i supporti sonori digitali, dallaltro restringe le fattispecie delle cessioni con supporti integrativi merceologico, limitandole ai beni ceduti unitamente ai libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le università, ivi inclusi i dizionari, e ai libri fruibili dai disabili visivi. Nel predetto presupposto, ai supporti integrativi si applica il regime speciale con le medesime modalità previste per i libri, ossia con la forfettizzazione della resa e lapplicazione dellaliquota ridotta del 4 per cento.

In particolare, affinché al supporto integrativo sia applicabile il medesimo trattamento previsto per il libro scolastico o universitario cui risulta abbinato occorre che:

a) il supporto sia costituito da uno dei beni merceologicamente qualificabili nei termini espressamente indicati nella lettera c) della disposizione in commento (nastri, dischi, videocassette e altri supporti sonori, videomagnetici o digitali);

b) il supporto sia ceduto, con confezione unitaria e prezzo indistinto, unitamente a una pubblicazione classificabile come libro scolastico, universitario o fruibile dai disabili visivi, o come dizionario. In proposito si ribadisce lorientamento espresso con la circolare n. 328 del 1997 secondo cui il concetto di confezione unitaria va inteso sotto il profilo commerciale. Pertanto, tale condizione ricorre sia quando il libro e il supporto integrativo sono materialmente assemblati in una confezione inscindibile, sia quando, pur non essendo materialmente uniti, sono ceduti contestualmente e a prezzo indistinto.

c) il supporto per il suo contenuto non sia commerciabile separatamente.

Dal 1° gennaio 2014 occorre, quindi, distinguere la tipologia di libri con i quali i supporti sono ceduti.

Il regime con forfettizzazione della resa e laliquota ridotta del 4 per cento, di cui al n. 18 della tabella A, parte II, allegata al **DPR n. 633 del 1972**, è applicabile, infatti, esclusivamente a quei supporti integrativi ceduti, anche in forma gratuita, unitamente a:

libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le Università, ivi inclusi i dizionari;

libri fruibili dai disabili visivi.

Risulta, quindi, ristretta - rispetto al passato - la fattispecie delle cessioni con supporti integrativi.

Con particolare riguardo ai criteri da utilizzare per individuare i libri per le scuole di ogni ordine e grado, la scrivente ha chiesto un parere, per i profili di competenza, al Ministero dellIstruzione, dellUniversità e della Ricerca.

Il predetto Dicastero ha rappresentato che *in base alla vigente normativa e con particolare riferimento alla **legge n. 221/2012** e al decreto ministeriale n. 781/2013, i libri di testo assolvono alla funzione di integrare e supportare lattività didattica ordinaria per le varie discipline di studio, definite per ciascun settore scolastico, scuola primaria, secondaria di primo grado e secondaria di secondo grado.*

Nello specifico, sono previste due tipologie di testo:

- libro di testo in forma mista

Tale tipologia di libro di testo si compone di una parte cartacea e di una parte digitale accompagnata da contenuti digitali integrativi. Il prodotto editoriale così costituito, che viene identificato da un unico ISBN e da un prezzo di copertina cumulativo, viene adottato nella sua forma completa da parte dei docenti delle istituzioni scolastiche, secondo le procedure che annualmente vengono definite dal Ministero dellIstruzione, università e ricerca.

- *Libro di testo in versione digitale*

Tale tipologia di libro di testo si compone di una parte digitale accompagnata da contenuti digitali integrativi. Anche in questa fattispecie il prodotto editoriale viene identificato da un unico ISBN, presenta un prezzo di copertina cumulativo e viene adottato dalle scuole nella sua forma completa.

Si segnala, inoltre, che come richiesto dallAutorità Garante della Concorrenza e del Mercato a seguito di procedimento istruttorio, la quasi totalità dei libri di testo per le scuole viene inserita nella banca dati predisposta dallAssociazione Italiana Editori (AIE), realizzata al fine di far conoscere lofferta complessiva delleditoria scolastica. In tale banca dati gli editori indicano, per ciascun libro, lunivoco codice ISBN che lo identifica, la composizione in uno o più tomi, la materia interessata, lautore/gli autori, il titolo, la tipologia, il settore scolastico a cui è destinato, il prezzo unitario.

Il regime speciale in argomento è applicabile esclusivamente ai libri di testo cartacei o su qualsiasi tipo di supporto fisico e ai libri di testo in c.d. forma mista (per le scuole di ogni ordine e grado) caratterizzati da una parte in formato cartaceo e da una parte di contenuti digitali integrativi.

Ai sensi del Decreto MIUR del 26 marzo 2013, prot. n. 209, allegato 1, punto 1, il libro di testo in forma mista è caratterizzato da due parti:

- una parte testuale-narrativa, descrittiva-esplicativa, in formato cartaceo o digitale, che contiene i fondamenti della singola disciplina (leggi, definizioni, fatti, processi, ecc.)

- una parte di contenuti digitali integrativi.

I contenuti digitali integrativi, in base al punto 1.1 del predetto decreto del MIUR *usati in combinazione con la parte testuale-narrativa, descrittiva-esplicativa* contribuiscono al raggiungimento di conoscenze, abilità e competenze; contengono tutte le parti del manuale scolastico che possono essere più efficacemente trasformabili in versione digitale, ad es. evidenze (prove, argomentazioni, dimostrazioni, esempi e contro esempi, etc), esercizi, approfondimenti (ricerche, spunti di riflessione, problemi reali etc).

In tali fattispecie, ove la parte di contenuti digitali integrativi sia contenuta su un CD o altro bene suscettibili di essere considerato supporto integrativo, ai sensi dell**articolo 74, comma 1, lett. c), del DPR n. 633 del 1972**, quarto periodo, è applicabile il regime speciale, con il criterio della forfettizzazione della resa, e laliquota ridotta del 4 per cento (di cui al n. 18 della tabella A, parte II, allegata al **DPR n. 633 del 1972**) sulla base del prezzo di vendita al pubblico dellintera confezione.

Si ribadisce che ai fini dellapplicazione del regime speciale alle cessioni di libri in argomento, congiunti a supporti integrativi, è necessario che questi ultimi siano ceduti a prezzo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commercializzabili separatamente. Ciò significa che il supporto integrativo, per essere considerato tale ai fini dellapplicazione del regime c.d. monofase, con forfettizzazione della resa e applicazione dellaliquota ridotta del 4 per cento, deve avere carattere di complementarità rispetto al prodotto editoriale cui è abbinato. Tale circostanza può dirsi verificata, ad esempio, quando il supporto integra ed esplica una funzione illustrativa o didattica degli argomenti contenuti nel libro scolastico e lacquirente del libro scolastico o universitario cartaceo non paghi uno specifico corrispettivo per acquisire la disponibilità dei contenuti digitali integrativi.

In tali casi, loperazione di commercializzazione del libro scolastico in forma mista può essere considerata unitariamente in funzione dellunitaria ragione economica sottesa alloperazione medesima: la cessione del libro scolastico in formato cartaceo, integrato dalla possibilità di fruire di contenuti digitali.

Nellipotesi in cui, invece, il contenuto digitale integrativo sia fruibile esclusivamente on line ovvero scaricabile da internet, la fornitura del contenuto digitale integrativo è qualificabile come servizio prestato per via elettronica. Pertanto, ove in relazione a tale specifico servizio lacquirente paghi un corrispettivo, lo stesso dovrà essere considerato autonomamente ed assoggettato ad Iva, con applicazione dellaliquota ordinaria (si veda più diffusamente par. 6).

Con particolare riguardo ai c.d. libri universitari il predetto Ministero ha precisato, per quanto di competenza, che ciascun ateneo statale, non statale legalmente riconosciuto e istituzione di grado universitario del sistema Alta Formazione Artistica e Musicale, nellambito della propria autonomia, individuano i testi e le pubblicazioni destinate al supporto didattico e di ricerca degli studenti dei vari corsi di studi.

Ciò premesso, si ritiene che ai fini del regime speciale in commento siano riconducibili alla nozione di libri universitari quelli che sono adottati come testo di riferimento per gli specifici corsi di studio attivati da università e istituti di grado universitario. Tale circostanza può ricavarsi dal fatto che i libri siano indicati nei cataloghi editoriali di libri universitari e riportino lindicazione espressa delleditore circa la sua destinazione alluso universitario, ovvero i libri siano indicati nelle guide dello studente o nei siti internet delle Università.

Anche per i libri universitari, ove siano caratterizzati da una parte integrativa digitale (ad esempio aggiornamento) valgono le considerazioni sopra esposte.

5. Operazioni con lestero

Il regime speciale in commento, come evidenziato in premessa, mira principalmente a ridurre gli oneri amministrativi risultanti dallapplicazione delle normali disposizioni in materia di IVA per le imprese del settore editoriale.

Si tratta di un regime speciale che pur non essendo di derivazione europea, è conforme, come evidenziato in premessa, agli articoli 394 e 395 della Direttiva IVA. Esso trova applicazione per le sole attività di commercializzazione nel territorio dello Stato di prodotti editoriali.

Conseguentemente, nellipotesi di operazioni con lestero trovano applicazione le ordinarie disposizioni, tenendo conto, tuttavia, per le operazioni passive (acquisti) della circostanza della successiva commercializzazione nel territorio dello Stato dei prodotti editoriali.

5.1 Operazioni intra-UE

Come è noto, alle operazioni intra-Ue torna applicabile la disciplina di cui agli artt. 37 e ss. del DL n. 331 del 1993, convertito dalla **legge 29 ottobre 1993, n. 427**. Si tratta di una disciplina particolare in base alla quale, nei rapporti tra operatori economici, limposta è applicata nel Paese di destinazione dei beni, in base alle aliquote ed alle condizioni di imposizione ivi vigenti ed è dovuta del destinatario dei beni.

In particolare, i requisiti che devono, in generale, sussistere per la realizzazione di una operazione intra-Ue sono:

- onerosità dell'operazione avente ad oggetto un bene mobile materiale;

- acquisizione della proprietà o di altro diritto reale sul bene;

- effettiva movimentazione del bene, con partenza da uno Stato membro ed arrivo in altro Stato membro;

- status di operatore economico del cedente comunitario e del cessionario nazionale.

Sotto il profilo degli adempimenti, giova rammentare che ove sia realizzata la fattispecie tipica dellacquisto intra-Ue, leditore sarà tenuto alla compilazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-Ue.

5.1.1 Cessioni intra-Ue

Le cessioni intra-Ue di prodotti editoriali non rientrano nel campo di applicazione del regime speciale. Conseguentemente, si applicano alle stesse le regole ordinarie dellIva.

In particolare, nel caso di cessione intra-Ue di prodotti editoriali è applicabile l**articolo 41, comma 1, lettera a), del D.L. n. 331 del 1993** in base al quale costituiscono cessioni non imponibili le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dallacquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell**art. 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633**, non soggetti passivi d'imposta.

In relazione a tali cessioni intra-Ue, gli editori emettono fattura, ai sensi dell**articolo 21 del DPR n. 633 del 1972**, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delloperazione con lannotazione *operazione non imponibile*. Come già precisato dalla circolare n. 328 del 1997, gli editori annotano entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione delle copie, in apposito registro ai sensi dell'**art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972**, distintamente per ciascuna testata, titolo o numero e per ciascun giorno, il numero delle copie cedute senza applicazione dell'imposta a norma degli artt. 41 e 58 del **D.L. 30 agosto 1993, n. 331**, convertito, con modificazioni, dalla **L. 29 ottobre 1993, n. 427**.

5.1.2 Acquisti intra-UE

Riguardo agli acquisti intra-Ue di prodotti editoriali occorre distinguere se le pubblicazioni sono destinate o meno alla successiva commercializzazione.

Se i beni non sono destinati alla successiva commercializzazione - come precisato in passato con la circolare n. 328 del 1997 - Ilva è dovuta dal cessionario sulla base del prezzo di vendita al pubblico nel territorio dello Stato e non è detraibile.

Se, invece, i beni sono destinati alla successiva commercializzazione, occorre tenere conto del criterio di determinazione dellimposta adottato dal cessionario. In particolare, se il cessionario:

applica il criterio delle copie vendute, limposta è dovuta sul prezzo di vendita al pubblico;

applica il criterio della forfettizzazione, limposta è dovuta sulla base del prezzo di vendita al pubblico applicando la forfetizzazione della resa nella misura prevista dalla legge.

Limposta dovuta è assolta con il particolare meccanismo di inversione contabile di cui agli artt. 46 e 47 del DL n. 331 del 1993. Tale imposta, tuttavia, non è detraibile e, pertanto, il cessionario non deve effettuare anche lannotazione nel registro degli acquisti di cui all**art. 25 del DPR n. 633 del 1972**. Per le successive vendite nel territorio dello Stato non sussiste lobbligo di emissione della fattura.

Come già precisato con la circolare n. 328 del 1997 *in mancanza di prezzo di vendita al pubblico ovvero su opzione, lacquisto intra-Ue di prodotti editoriali è equiparato a quello di qualsiasi altro bene ed è pertanto soggetto alle ordinarie disposizioni e agli adempimenti previsti dal **D.L. 30 agosto 1993, n. 331**, convertito dalla **legge 29 ottobre 1993, n. 427***.

Nelle predette ipotesi, il cessionario assolve IIva sugli acquisti intra-Ue sulla base del corrispettivo pagato alleditore o cedente stabilito in altro Stato membro Ue. Conseguentemente, il regime speciale è applicabile alle sole successive cessioni dei prodotti editoriali nel territorio dello stato.

La predetta disciplina deve coordinarsi con quella della vendita a distanza di cui all**art. 40 del citato D.L. n.331 del 1993** effettuate da soggetti stabiliti in altri Stati membri dellUE, operanti in qualità di editore, nei confronti di consumatori finali italiani.

In tali casi, come chiarito dalla Risoluzione n. 90/E del 2012, le predette vendite a distanza non costituiscono acquisti intra-UE e sono soggette ad IVA in Italia, sempre che venga superata la soglia di 35.000 euro su base annua, ovvero in caso di opzione per la tassazione nel territorio dello Stato da parte del cedente comunitario. In tali ipotesi, il soggetto passivo comunitario deve identificarsi ai fini IVA in Italia, tramite la nomina di un rappresentante fiscale ovvero l'identificazione diretta (art. 17, terzo comma, e **art. 35-ter del D.P.R. n. 633 del 1972**), prima di procedere alle cessioni dirette a privati consumatori. Per tali cessioni IIVA è dovuta in base al regime speciale di cui all**art. 74, co. 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972**.

5.2 Operazioni Extra-Ue

5.2.1 Esportazioni di prodotti editoriali

Con riguardo allesportazione di prodotti editoriali italiani, come evidenziato nel paragrafo 2, non è applicabile il regime speciale e, conseguentemente, si applicano le regole ordinarie dellIVA. In particolare, nel caso di cessione allesportazione di prodotti editoriali è applicabile l**articolo 8, comma 1, lettera a), del DPR n. 633 del 1972**.

In relazione a tali cessioni allesportazione, gli editori emettono fattura, ai sensi dell**articolo 21, comma 6, lettera b), del DPR n. 633 del 1972**, con lannotazione operazione non imponibile.

5.2.2 Importazioni di prodotti editoriali

Con riguardo alle importazioni di prodotti editoriali extra-UE, come evidenziato nel paragrafo 1 concernente lambito soggettivo di applicazione del regime speciale in commento, il soggetto passivo va individuato nelloperatore che effettua limportazione dei prodotti editoriali per la successiva commercializzazione nel territorio dello Stato, ovvero nel soggetto che provvede alla distribuzione nel territorio dello Stato delle copie dei giornali e delle prodotti trasmessi, anche in via telematica, dallestero.

Nellipotesi 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, il soggetto passivo va individuato:

- nel rappresentante della stabile organizzazione in Italia delloperatore estero;

- nelloperatore estero, se identificato ai sensi dell**art. 35-ter del DPR n. 633 del 1972**;

- nel rappresentante nominato ai sensi dell**art. 17, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972**.

Con particolare riguardo alla determinazione dellimposta dovuta sui prodotti editoriali importati, con la Circolare n. 328 del 1997, era stato precisato che *IIVA deve essere assolta dall'importatore ed è riscossa dalla dogana sulla base del prezzo di vendita al pubblico. Il valore dei prodotti, se importati per la successiva commercializzazione, è diminuito, a richiesta degli importatori, della percentuale di forfetizzazione (). Limposta assolta in dogana non è detraibile e per le successive vendite non sussiste l'obbligo di emissione della fattura*.

Le indicazioni fornite dal citato documento di prassi erano coerenti a quanto previsto dallarticolo 5 del DM 9 aprile 1993 secondo cui *Per le pubblicazioni importate, limposta è riscossa dalla dogana sulla base del prezzo di vendita al pubblico nel territorio dello Stato. Il valore dei prodotti, se importati per la successiva commercializzazione, è diminuito, a richiesta degli importatori, del 50 per cento a titolo di forfettizzazione della resa*.

Ciò, tuttavia, nel presupposto affermato dalla Circolare n. 328 del 1997 *dellentrata in vigore del nuovo emanando decreto ministeriale, salvo le modifiche alla disciplina sostanziale nel regime interno*.

Il DM 9 aprile 1993 è stato emanato in vigenza di una diversa formulazione **letterale dellarticolo 74 del DPR n. 633 del 1972**, che consentiva alloperatore di avvalersi - senza limiti - della forfettizzazione della resa in relazione ai prodotti editoriali commercializzati ovvero importati. Tale circostanza consentiva allimportatore - considerato editore - in capo al quale si configura, al momento dellimportazione, lo status di cessionario (per i prodotti importati) e primo cedente nazionale (ai fini dellapplicazione del regime), di assolvere limposta sulla base del prezzo di vendita al pubblico in relazione al numero delle copie importate diminuito a titolo di forfetizzazione.

Alla luce delle modifiche apportate al regime speciale, nel caso di importazione di prodotti editoriali unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, dal 1° gennaio 2014, non è possibile richiedere labbattimento della percentuale di forfetizzazione della resa. Di conseguenza, gli importatori, alla luce del richiamato DM, devono assolvere lIVA in dogana sulla base del prezzo di vendita al pubblico sulla totalità dei prodotti importati. Tale imposta non è detraibile.

Ciò posto, si è dellavviso che al momento dellimportazione dei prodotti editoriali - in relazione ai quali non è possibile applicare la forfetizzazione della resa - limportatore, analogamente a quanto previsto per gli acquisti intra-Ue, possa chiedere - in relazione alla singola operazione dimportazione - lapplicazione dellimposta con le ordinarie disposizioni. Conseguentemente, gli importatori possono assolvere limposta in dogana, ai sensi dellarticolo 69 del decreto IVA, sul valore di transazione dei beni ed operare la detrazione nei modi ordinari previsti dai precedenti artico 19 e seguenti del **DPR n. 633 del 1972**. La successiva commercializzazione sul mercato nazionale dei prodotti editoriali seguirà le regole proprie delle cessioni di prodotti editoriali di cui allarticolo 74, primo comma, lettera c).

Tale soluzione, alla luce delle modifiche apportate al regime speciale dal 1° gennaio 2014, appare, peraltro, maggiormente rispettosa del principio di neutralità fiscale, in quanto impedisce che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dellIVA a seconda che si tratti di acquisto intra-Ue o importazione.

6. Prodotti editoriali elettronici

Sono riconducibili alla categoria dei prodotti editoriali elettronici i prodotti diffusi per via telematica ed oggetto di commercio elettronico diretto.

Al riguardo, giova richiamare la Risoluzione n. 186 del 2003 secondo cui la disciplina del commercio elettronico trova applicazione estensiva a tutte le transazioni che avvengono integralmente attraverso le vie telematiche. Con il citato documento di prassi, concernente prodotti editoriali riconducibili alla categoria dei periodici, è stato evidenziato che *i periodici on line si caratterizzano per il fatto di essere fruibili in forma digitale, attraverso le via 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*. Le suddette considerazioni possono estendersi a tutti i prodotti editoriali elettronici.

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 DPR n. 633 del 1972**, alle quali non torna applicabile il regime speciale di cui all**art. 74, comma 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972**. In particolare, la commercializzazione di prodotti editoriali elettronici (ad esempio i c.d. e-book) integra un servizio prestato tramite mezzi elettronici che larticolo 7, comma 1, del Regolamento 15 marzo 2011, n. 282 definisce come *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 dellinformazione*.

Rientrano nella categoria dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, anche i servizi elencati nellallegato I del regolamento n. 282 del 2011, che, per quanto di interesse, fa riferimento a:

- *contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche* [allegato I, punto 3), lett. c)];

- *abbonamenti a giornali o riviste on line* [allegato I, punto 3), lett. d)].

Per la commercializzazione dei prodotti editoriali elettronici lIva è dovuta secondo le modalità ordinarie, con applicazione dellaliquota IVA ordinaria.

Particolare osservazione merita, infine, lipotesi di cessioni di prodotti editoriali cartacei che al loro interno contengono una chiave di accesso mediante la quale lacquirente del prodotto cartaceo può acquisire, tramite collegamento a portale internet, copia in formato elettronico del prodotto cartaceo già acquistato, ovvero aggiornamenti del prodotto cartaceo, intendendosi per aggiornamento il servizio, strettamente correlato al prodotto cartaceo già acquistato, finalizzato a modificare/integrare parte del contenuto del medesimo prodotto cartaceo. Non sono, pertanto, riconducibili, ai fini in esame, al concetto di aggiornamento servizi diversi, quali ad esempio, la fruizione dei servizi di accesso a banche dati o servizi multimediali.

Sotto il profilo della qualificazione del servizio aggiuntivo, la fornitura on line del testo del libro o dei relativi aggiornamenti è qualificabile come servizio prestato per via elettronica. Pertanto, ove in relazione a tale specifico servizio lacquirente paghi un corrispettivo, lo stesso dovrà essere considerato autonomamente ed assoggettato ad Iva, con applicazione dellaliquota ordinaria.

Diversamente, ove per lacquisizione della disponibilità della chiave di accesso contenuta all'interno del prodotto editoriale, lacquirente non debba pagare uno specifico corrispettivo, si è del parere che la vendita del prodotto citato debba, sotto laspetto sostanziale, essere valutata unitariamente in considerazione dellunitaria ragione economica sottesa alloperazione medesima: la cessione al consumatore di un libro cartaceo, integrata dalla possibilità di acquisirne copia e gli aggiornamenti in formato elettronico. In tali casi, pertanto, tornano applicabili, ai fini della determinazione dellimposta dovuta e dellaliquota applicabile, le disposizioni riferibili al prodotto editoriale considerato.

***

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

CIRCOLARE N. 23/E

Roma, 24 luglio 2014

Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Regime speciale IVA per il commercio di prodotti editoriali – art. 74 DPR 26 Ottobre 1972, n. 633

INDICE

Premessa…… **3**

1. Ambito soggettivo…….. **5**

2. Ambito oggettivo…… **6**

2.1 Esclusione dall'ambito oggettivo di applicazione del regime speciale…….... **10**

3. Aliquota applicabile …….. **10**

4. Criteri di determinazione dell'imposta……. **12**

4.1 Determinazione dell'imposta in base alle copie vendute…… **13**

4.1.1 Novità 2014 – Cessioni di giornali quotidiani, periodici (esclusi quelli pornografici) e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi…….…… **14**

4.1.2 Criteri di determinazione del rapporto costo-prezzo ed imputazione dell'aliquota propria di ciascuno dei beni….….. **16**

4.2 Determinazione dell'imposta con forfettizzazione della resa….. **18**

4.2.1 Ricommercializzazione della resa e cessioni carta da macero…. **19**

4.2.2 Novità 2014 - libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi… **20**

5. Operazioni con l'estero……..... **24**

5.1. Operazioni intra-UE…… **25**

5.1.1 Cessioni intra-UE……..…… **25**

5.1.2 Acquisti intra-Ue…….... **26**

5.2 Operazioni Extra-UE…….…… **28**

5.2.1 Esportazioni di prodotti editoriali……. **28**

5.2.2 Importazioni di prodotti editoriali……. **28**

6. Prodotti editoriali elettronici……. **30**

Premessa

L'art. 19, comma 1, lett. a) del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2013, n. 90, ha modificato l'articolo 74, primo comma, lettera c), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, che reca disposizioni particolari (di seguito "regime speciale" o "regime") per il commercio, nel territorio dello Stato, di giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi.

Si tratta di un regime semplificato di imposizione e riscossione dell'Iva (c.d. monofase) che deroga alle ordinarie disposizioni contenute nei titoli I e II del DPR n. 633 del 1972, in considerazione della peculiarità del settore dell'editoria e delle difficoltà per i relativi operatori ad applicare le disposizioni ordinarie. L'Iva è, infatti, determinata, in relazione al numero delle copie vendute ovvero in relazione al numero delle copie consegnate o spedite diminuito - di una certa percentuale - a titolo della forfettizzazione delle resa, ed è assolta dall'editore sulla base del prezzo di vendita al pubblico del prodotto editoriale, comprensiva dei valori aggiunti conseguiti da tutti i soggetti che intervengono in tutte le fasi di produzione e di distribuzione dei prodotti editoriali.

Ne consegue che il documento di addebito emesso dall'editore e dai successivi cedenti di prodotti editoriali (ad esempio i distributori e i rivenditori) non ha rilevanza ai fini della rivalsa né ai fini della detrazione da parte degli acquirenti. Resta salva, tuttavia, per effetto della previsione dell'articolo 19, comma 3, lett. a), la detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti le operazioni di commercializzazione dei prodotti editoriali, ancorché quest'ultime, siano equiparate, ai sensi dell'articolo 74, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, alle operazioni non soggette ad IVA.

Il regime speciale in commento trova fondamento negli articoli 394 e 395 (ex art. 27, par. da 1 a 5, Direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, c.d. sesta Direttiva) della Direttiva del Consiglio n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006

relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (di seguito "Direttiva Iva"). Secondo le predette disposizioni, gli Stati membri che al 1° gennaio 1977 applicavano misure speciali, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali, possono mantenerle purché le abbiano notificate alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché le misure di semplificazione non influiscano, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

Le modifiche apportate al regime speciale in commento, a decorrere dal 1° gennaio 2014, riguardano:

• la definizione di "supporto integrativo" [art. 74, primo comma, lett. c), quarto periodo];

• l'applicazione dell'aliquota Iva propria di ciascuno dei beni ceduti con riguardo ai prodotti editoriali ceduti unitamente a beni, diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione [art. 74, primo comma, lett. c), quinto e sesto periodo];

• l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari se il costo del "bene", diverso dal supporto integrativo, ceduto congiuntamente al prodotto editoriale supera il 50 per cento del prezzo di vendita dell'intera confezione;

• l'abrogazione delle disposizioni per la commercializzazione di libri, giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici congiuntamente a "beni", diversi dai supporti integrativi, funzionalmente connessi.

La presente Circolare chiarisce la portata delle novità applicabili alle cessioni di prodotti effettuate dal 1° gennaio 2014. A tal fine, si reputa utile richiamare i tratti salienti della particolare disciplina in esame che, seppure, in buona parte, tuttora ancorata alle disposizioni di cui al DM 9 aprile 1993, è stato oggetto di un organico intervento modificativo ad opera del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313.

1. Ambito soggettivo

Il regime speciale in commento è il regime naturale per il commercio di prodotti editoriali ed è applicato dagli editori.

Si intende per editore l'operatore che intraprende l'iniziativa economica editoriale. In assenza di uno specifico contratto di editoria, si considera obbligato all'assolvimento dell'imposta l'operatore economico che assume in concreto il rischio della realizzazione dell'opera per il successivo sfruttamento economico della stessa.

Per i prodotti editoriali esteri, oggetto di acquisto intra-Ue o di importazione, il soggetto passivo tenuto all'applicazione del regime speciale va individuato, in linea di principio, nel cessionario e importatore che acquista i prodotti editoriali 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 trasmessi, anche in via telematica, dall'estero.

Nell'ipotesi in cui la stampa del prodotto editoriale sia commessa da un operatore non residente nel territorio dello Stato ad un soggetto residente, per la successiva commercializzazione, il soggetto passivo tenuto all'applicazione del regime in esame va individuato:

- nel rappresentante della stabile organizzazione in Italia dell'operatore estero;
- nell'operatore estero, se identificato ai sensi dell'art. 35-ter del DPR n. 633 del 1972;
- nel rappresentante nominato ai sensi dell'art. 17, comma 3, del DPR n. 633 del 1972.

In mancanza delle predette condizioni, il soggetto passivo tenuto all'applicazione del regime speciale va individuato nel cessionario che acquista i prodotti editoriali nell'esercizio di impresa, arti o professioni, per la successiva commercializzazione (Cfr. Circolare n. 328 del 1997 e Risoluzione n. 90/E del 2012).

2. Ambito oggettivo

Sotto il profilo oggettivo, il particolare regime per l'editoria (caratterizzato, come si è detto dal sistema monofase di corresponsione dell'imposta da parte di un unico soggetto passivo, l'editore) concerne i seguenti beni:

- **giornali quotidiani**, con esclusione dei notiziari quotidiani e dei dispacci delle agenzie di stampa (cfr. Risoluzione n. 490961 del 10 novembre 1990 e la circolare n. 36, parte 7, del 21 luglio 1989);
- **periodici**, intendendo per tali *"i prodotti editoriali registrati come prodotti ai sensi della L. 8 febbraio 1948, n. 47 e successive modificazioni"*, compresi quelli per i quali non può farsi riferimento al requisito della registrazione presso la Cancelleria del Tribunale in quanto esonerati da tale adempimento (esempio pubblicazioni di provenienza estera). In particolare, si considerano periodici quei prodotti che presentano il requisito della cadenza periodica ed hanno contenuto divulgativo;
- **giornali e periodici pornografici**, intendendosi per tali i prodotti di carattere osceno vietati ai minori (di anni 16) e, in generale, i prodotti per la cui vendita, ai sensi dell'articolo unico della L. 17 luglio 1975, n. 355, i titolari e gli addetti a rivendita di giornali e riviste sono stati esonerati da responsabilità penali, purché gli stessi non siano esposti in modo da renderli immediatamente visibili al pubblico. Si precisa, inoltre, che l'individuazione dei giornali pornografici agli effetti del trattamento fiscale deve conformarsi, in linea di massima, all'individuazione delle testate escluse dalle tariffe postali agevolate, ai sensi dell'art. 2, comma 28, della L. 28 dicembre 1995, n. 549, in cui si colloca la richiamata disposizione tributaria che ha previsto l'applicazione dell'aliquota Iva ordinaria e l'esclusione dalla resa forfetaria dei giornali pornografici (cfr. Circolare n. 328 del 1997);
- **cataloghi**, intendendosi per tali i prodotti editoriali costituiti dal punto di vista redazionale: dagli elenchi di beni e di prezzi; dalle comunicazioni di natura

commerciale; dai depliants; dagli opuscoli e simili aventi funzione meramente pubblicitaria e promozionale;

- **libri**, intendendo per tali tutti i lavori dell'arte libraria di qualsiasi dimensione, anche se solo illustrati o di carattere informativo, che si caratterizzano per avere una funzione divulgativa e scientifica. Sono, quindi, da ritenere soggetti alla particolare disciplina anche le ristampe di libri di antiquariato, i libri d'arte, compresi quelli editi in occasione di mostre, i libri di immagini e quelli per bambini in genere. Rientrano, inoltre, nella categoria dei libri tutti gli estratti che, come è noto, sono costituiti da una parte ben definita di una composizione libraria, o di pubblicazione periodica, riproducente, di regola, un'opera dell'ingegno, a differenza della categoria dei depliants, degli opuscoli e simili, aventi, come sopra detto, funzione meramente pubblicitaria e promozionale. Gli estratti, naturalmente, potranno usufruire del particolare regime a condizione che rechino anche l'indicazione del titolo o testata della pubblicazione da cui originano e abbiano, altresì, un prezzo al pubblico indicato nei modi prescritti. Sono esclusi dalla nozione di libri, ai fini che qui interessano, analogamente a quanto si è in passato avuto occasione di precisare, i prodotti editoriali costituiti dai diari scolastici, gli atti o relazioni e bilanci di enti e società e quelli che si presentano oggettivamente costituiti, dal punto di vista redazionale, da una mera serie di elenchi di beni, di prezzi e di altre comunicazioni di natura commerciale.

- **Supporti integrativi**, intendendo per tali - dal 1° gennaio 2014 - *"...i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori, videomagnetici o digitali ceduti, anche gratuitamente, in unica confezione, unitamente ai libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le università, ivi inclusi i dizionari, e ai libri fruibili dai disabili visivi, a condizione che i beni unitamente ceduti abbiano prezzo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commerciabili separatamente"*.

- **Prodotti editoriali sopra individuati ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi**, con prezzo indistinto ed in unica confezione, sempreché il

costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dell'intera confezione.

In merito alla natura merceologica dei prodotti editoriali, con la circolare n. 328 del 1997 ed i successivi documenti di prassi, il regime speciale è stato ritenuto applicabile esclusivamente ai prodotti editoriali cartacei, ovvero stampati, caratterizzati da una fruizione materiale, in quanto acquisiti attraverso i canali tradizionali di diffusione, quali il punto di vendita o la spedizione presso il domicilio dell'utente. Ciò ha indotto la scrivente a ritenere, in passato, che il regime speciale non tornasse applicabile ai prodotti editoriali realizzati su supporti fisici, ad esempio CD-ROM, diversi dalla carta stampata.

Con la Direttiva del Consiglio n. 2009/47/CE, del 5 maggio 2009, è stato, tuttavia, modificato l'allegato III della Direttiva Iva, contenente l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate ad aliquota IVA ridotta di cui all'articolo 98 della Direttiva Iva.

In particolare, è stato modificato il n. 6 del citato allegato III, che adesso contempla la fornitura di libri *"su qualsiasi tipo di supporto fisico"*. Appare utile evidenziare che la relazione di accompagnamento alla proposta di Direttiva (COM(2008)428) cui è seguita l'adozione della Direttiva 2009/47/CE del Consiglio, chiarisce che le modifiche all'allegato III hanno natura di *"adeguamenti, essenzialmente per motivi di razionalizzazione e semplificazione, che inducono rettifiche e precisazioni nonché vari miglioramenti tecnici nella formulazione"*. Tra gli adeguamenti tecnici, in particolare, è previsto che *"Per motivi di neutralità è necessario estenderla (la categoria dei libri) in modo da includere anche i libri registrati su CD, CD-ROM o qualsiasi altro supporto fisico analogo che riproduca essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati"*.

Con la Risoluzione n. 223/E del 2009 è stato, quindi, riconosciuto che in conformità alla Direttiva 2009/47CE del Consiglio, l'aliquota ridotta del 4 per cento è consentita per la fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico.

Fermo restando, quanto sopra anticipato ai fini dell'aliquota Iva applicabile ai libri su CD o qualsiasi altro supporto fisico - vd. successivo paragrafo 3 - si è dell'avviso, coerentemente alla "ratio" di semplificazione del regime speciale in commento, che lo stesso sia applicabile anche ai libri registrati su CD, CD-ROM o qualsiasi supporto fisico analogo, che riproduca (in formato video o audio) essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati. Tale estensione risponde, in particolare, ad un'esigenza logico sistematica di applicazione dello stesso regime speciale IVA per i per i prodotti editoriali riconducibili alla categoria dei libri commercializzati sia stampati sia registrati su qualsiasi tipo di supporto fisico.

Restano esclusi dall'applicazione del regime speciale i supporti fisici che riproducono esclusivamente suoni e voci (CD musicale), senza alcun collegamento ad un libro stampato. Del pari, come si dirà successivamente, il regime speciale in commento non trova applicazione per l'editoria c.d. online.

Per tutti i predetti prodotti editoriali costituisce condizione imprescindibile per l'applicazione del regime speciale l'indicazione del prezzo di vendita al pubblico, comprensivo dell'imposta, sulla pubblicazione o su apposito allegato. In assenza di prezzo di vendita al pubblico, non si applica il regime speciale.

Giova evidenziare che, l'indicazione del prezzo di vendita al pubblico va apposta anche per le copie distribuite gratuitamente (condizione che deve risultare da apposita scritta impressa sul prezzo di vendita). Ciò si verifica, ad esempio, quando la distribuzione gratuita del prodotto editoriale è funzionale ad una strategia di mercato. In tali casi, sono applicabili i principi fissati dalla Circolare n. 63 del 7 agosto 1990, secondo cui le copie cedute gratuitamente (le c.d. "copie di cortesia") rientrano nel computo della base imponibile che sconta l'Iva secondo il regime speciale in commento.

2.1 Esclusione dall'ambito oggettivo di applicazione del regime speciale

Il regime speciale monofase non trova applicazione per:

- le cessioni di prodotti editoriali - sopra definiti - unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione, laddove il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dell'intera confezione;
- i prodotti editoriali oggetto di cessione intra-Ue e quelli esportati, in quanto operazioni non imponibili;
- le prestazioni di intermediazione con rappresentanza relative alle operazioni di commercializzazione dei prodotti editoriali;
- le attività diverse dalla commercializzazione di prodotti editoriali;

Costituiscono, ad esempio, attività diverse quelle di distribuzione gratuita di periodici (o giornali) in esecuzione di contratti di pubblicità stipulati fra lo stesso editore e gli inserzionisti pubblicitari. In tali casi, la pubblicazione funge da veicolo per la trasmissione di messaggi pubblicitari e l'editore si pone come obiettivo l'elevata diffusione della pubblicità, nell'ambito del sinallagma contrattuale instaurato, non con i lettori fruitori finali del prodotto edito, ma con gli inserzionisti (cfr. Risoluzione n. 13/E del 2005);

- prodotti editoriali elettronici ossia, i prodotti diffusi per via telematica ed oggetto di *"commercio elettronico diretto"*. 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 DPR n. 633 del 1972, alle quali non torna applicabile il regime speciale di cui all'art. 74, comma 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972 (vd. più diffusamente paragrafo 6).

Per le suddette cessioni e prestazioni trovano applicazioni le ordinarie disposizioni di determinazione dell'imposta.

3. Aliquota applicabile

Fermo restando quanto sopra detto in merito ai presupposti di applicazione del regime speciale, appare opportuno svolgere alcune considerazioni in merito

all'aliquota Iva applicabile ai prodotti editoriali, a prescindere dalla circostanza che la commercializzazione dei relativi prodotti editoriali sia riconducibile nell'ambito del regime speciale.

Alle cessioni e importazioni dei prodotti editoriali è applicabile l'aliquota ridotta del 4 per cento, ai sensi del n. 18) della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972. La predetta previsione, in particolare, fa riferimento a *"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…"*;

Come già detto, l'aliquota ridotta del 4 per cento, in conformità alla Direttiva 2009/47CE del Consiglio , è consentita anche per la fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico (ad esempio CD Rom). Resta fermo, in ogni caso, l'applicazione dell'aliquota ordinaria per la commercializzazione di giornali quotidiani, periodici e cataloghi, registrati su CD, CD-ROM o qualsiasi altro supporto fisico analogo. L'aliquota ordinaria è, infine, applicabile anche ai prodotti editoriali elettronici, da considerare, ai fini IVA, come prestazioni di servizi di cui all'articolo 3 del DPR n. 633 del 1972.

Con riguardo alle prestazioni relative alla composizione, montaggio, duplicazione, legatoria e stampa dei prodotti editoriali torna applicabile l'aliquota ridotta del 4 per cento, ai sensi del n. 35) dell'allegata tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972. La predetta previsione si riferisce, in particolare, a *"prestazioni relative alla composizione, montaggio, duplicazione, legatoria e stampa, anche in scrittura braille e su supporti audio-magnetici per non vedenti e ipovedenti, dei giornali e notiziari quotidiani, libri, periodici, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, edizioni musicali a stampa, carte geografiche, atti e pubblicazioni della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica".*

La citata previsione di cui al n. 35) della tabella A, allegata al DPR n. 633 del 1972, è diretta, infatti, ad agevolare le prestazioni dirette alla realizzazione di prodotti editoriali, quali le prestazioni di composizione, legatoria e stampa degli stessi. Le predette prestazioni esulano dal campo di applicazione del regime speciale in commento. Per esse, pertanto, è ininfluente la circostanza che il soggetto committente sia qualificabile come editore.

Giova, infine, precisare che in relazione a fattispecie riconducibili a contratti d'opera o appalto per la realizzazione di un prodotto editoriale è applicabile l'aliquota super ridotta del 4 per cento di cui al n. 18 della tabella A, allegata al DPR n. 633 del 1972. Ciò, per effetto dell'art.16, terzo comma, del DPR. n.633/72 secondo cui *"Per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti …"*.

Come già precisato in precedenti occasioni (Circolare 7 agosto 1990, n.63; risoluzione 7 febbraio 1991 n.550016 e risoluzione 31 gennaio 2002 n.33), la finalità dell'art. 16 citato è quella di realizzare la perequazione dell'onere fiscale, qualunque sia il mezzo giuridico di acquisizione della disponibilità dei beni. Ciò al fine di evitare diversità di aliquota a seconda che un bene venga acquisito con la vendita ovvero a seguito di un contratto d'opera, d'appalto o simili.

4. Criteri di determinazione dell'imposta

Ai fini della determinazione dell'imposta dovuta dall'editore, l'articolo 74, comma 1, lett. c), primo periodo del DPR n. 633 del 1972 stabilisce che la stessa è calcolata *"per il commercio di giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi, dagli editori sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione al numero delle copie vendute"*.

Il successivo secondo periodo dell'articolo 74 del DPR n. 633 del 1972 prevede che *"L'imposta può applicarsi in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfetizzazione della resa del 70 per*

cento per i libri e dell'80 per cento per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi".

La predette disposizioni vanno, altresì, coordinate con le disposizioni del D.M. 9 aprile 1993 che, ancorché non aggiornate alla vigente formulazione dell'articolo 74, primo comma, lett. c), del DPR n. 633 del 1972, stabiliscono le modalità attuative del regime speciale in commento.

In particolare, dagli artt. 1 e 2 del citato DM si ricava che per i prodotti editoriali di cui al secondo periodo dell'articolo 74, primo comma, lett. c) (libri, giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi), in relazione ai quali torna applicabile il criterio della forfetizzazione della resa, è possibile optare, distintamente per ciascuna testata o titolo, per l'applicazione dell'imposta in base al criterio delle copie vendute. Quest'ultimo criterio - come verrà precisato in seguito - deve essere obbligatoriamente adottato per la determinazione dell'imposta dovuta dall'editore per la commercializzazione di cataloghi, giornali e periodici pornografici, giornali quotidiani, periodici e libri ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi.

4.1 Determinazione dell'imposta in base alle copie vendute

L'imposta va obbligatoriamente determinata in base alle copie vendute, nelle seguenti ipotesi:

a) cessioni di giornali e periodici pornografici;

b) cessioni di cataloghi;

c) cessioni di prodotti editoriali da parte di associazioni dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro che abbiano esercitato l'opzione per avvalersi del regime di favore di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 398, determinando in modo forfettario la detrazione dell'Iva;

d) cessioni di giornali quotidiani, periodici (anche pornografici) e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi (di cui si tratterà diffusamente

al paragrafo 4.3), con applicazione - dal 1° gennaio 2014 - dell'aliquota propria di ciascuno dei beni ceduti.

Per il commercio dei prodotti editoriali sopra individuati, l'articolo 74, comma 1, lett. c), primo periodo del DPR n. 633 del 1972 stabilisce, come regola di carattere generale, l'applicazione dell'IVA in relazione al numero delle copie vendute.

In tali ipotesi, l'imposta dovuta dall'editore è calcolata sulla base del prezzo di vendita al pubblico, assumendo come momento impositivo quello dell'effettiva vendita. Pertanto, al momento della consegna dei prodotti editoriali ad un distributore, in esecuzione di contratti estimatori o similari, ai sensi e per gli effetti del regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto, di cui al DPR 10 novembre 1997, n. 441, gli editori devono annotare in apposito registro tenuto a norma dell'art. 39 del DPR n. 633 del 1972 per ciascun numero di pubblicazione: data di consegna; descrizione del fascicolo costituito dal prodotto editoriale e da altri beni; quantità consegnate; data della restituzione; quantità restituite; quantità cedute; prezzo di copertina e base imponibile.

Circa gli adempimenti contabili si rinvia ai chiarimenti forniti dalla Circolare n. 328 del 1997.

4.1.1 Novità 2014 – Cessioni di giornali quotidiani, periodici (esclusi quelli pornografici) e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi

Con riguardo alle cessioni di giornali quotidiani, periodici e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, il sesto periodo, della lett. c), del primo comma dell'articolo 74 del DPR n. 633 del 1972, stabilisce che La determinazione dell'imposta in base al criterio delle copie vendute *"...si applica anche se i giornali quotidiani, i periodici ed i libri sono ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione, sempreché il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dell'intera*

confezione…”. Tuttavia, per effetto della novella legislativa alla predetta disposizione *“in ogni caso, l’imposta si applica con l’aliquota di ciascuno dei beni ceduti”*.

Ne consegue che alle cessioni di prodotti editoriali in commento, dal 1° gennaio 2014, si applica l’aliquota propria per ciascuno dei beni ceduti (prodotto editoriale + bene diverso da supporto integrativo).

L’ambito applicativo del criterio delle copie vendute risulta, dal 1° gennaio 2014, ampliato per effetto:

- della nozione di supporto integrativo, limitata a quei determinati beni ceduti unitamente a libri per le scuole di ogni ordine e grado, libri per le università, ivi compresi i dizionari, e libri fruibili dai disabili visivi vigore dal 1° gennaio 2014;
- dall’abrogazione del previgente ultimo periodo dell’articolo 74, primo comma, lett. c), del DPR n. 633 del 1972, che consentiva l’applicazione del regime speciale, con il criterio della resa forfetaria, e l’aliquota super ridotta del 4 per cento, per la commercializzazione di prodotti editoriali congiuntamente a “beni”, diversi dai supporti integrativi, che integrando il contenuto dei libri, giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici, fossero ad essi funzionalmente connessi.

Giova, infine, ribadire che non rientrano nella fattispecie in argomento le cessioni di giornali quotidiani, di periodici e di libri con allegati aventi le caratteristiche di una pubblicazione a stampa. Come già precisato con la citata circolare n. 328 del 1997, considerata l’omogeneità della natura dei beni, non si configura una vendita di prodotti editoriali con beni congiunti, bensì una vendita di un unico prodotto editoriale e, quindi, si applica il trattamento fiscale previsto per il prodotto editoriale principale ed il relativo allegato, unitariamente considerati.

Si ritiene utile precisare che nell’ipotesi particolare in cui un prodotto editoriale sia commercializzato unitamente ad un libro su CD, in considerazione di quanto sopra chiarito circa l’estensione del regime speciale anche ai libri su CD, occorrerà verificare se la fattispecie integra:

- la cessione - con prezzo distinto - di due prodotti editoriali (ad esempio giornale + libro su CD) a ciascuno dei quali sono applicabili le disposizioni in commento;

- la cessione - con prezzo indistinto - di unico prodotto editoriale. In tale fattispecie, rientrano, ad esempio: 1) la cessione di un libro cartaceo con allegato un CD che ne riproduce il contenuto; 2) la cessione di un libro cartaceo con allegato un CD che riproduce il contenuto di un libro diverso da quello cartaceo. In quest'ultimi casi, coerentemente alle indicazioni fornite in passato con la Circolare n. 328 del 1997, non si configura la vendita di un prodotto editoriale con beni congiunti, bensì la vendita di un unico prodotto editoriale con un allegato avente le caratteristiche di una pubblicazione non stampata ma realizzata su qualsiasi tipo di supporto fisico.

Con riguardo ai giornali quotidiani e ai periodici ceduti occasionalmente, anche soltanto per un numero, con beni diversi dai supporti integrativi, possono ritenersi ancora valide le indicazioni fornite con la circolare n. 328 del 1997. Per essi dovrà operarsi una distinzione tra le copie vendute senza e quelle vendute unitamente a beni diversi; le prime rientreranno nel sistema di determinazione del tributo in base alla forfetizzazione della resa salvo opzione per il criterio delle copie vendute. Per quanto riguarda, invece, le singole copie consegnate o spedite in confezione unitaria e con prezzo indistinto congiuntamente a beni diversi dai supporti integrativi, dovrà procedersi obbligatoriamente alla determinazione dell'imposta, con applicazione dell'aliquota propria dei beni ceduti, in base alle copie vendute, senza che ciò comporti, tuttavia, che l'intera testata fuoriesca dall'applicazione dell'Iva con il metodo della forfetizzazione della resa.

4.1.2 Criteri di determinazione del rapporto costo-prezzo ed imputazione dell'aliquota propria di ciascuno dei beni

Come già evidenziato, dal 1° gennaio 2014, per effetto del novellato sesto periodo della lett. c) del primo comma dell'articolo 74 del DPR n. 633 del 1972,

alle cessioni di prodotti editoriali congiuntamente a beni diversi dai supporti integrativi, *"in ogni caso, l'imposta si applica con l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti"*. A tal fine, è necessario individuare dei criteri per la determinazione della base imponibile di ciascuno dei beni ceduti – congiuntamente - ad un prezzo di vendita al pubblico indistinto.

Al riguardo, si ritiene di confermare le indicazioni già fornite con la circolare n. 328 del 1997, riguardo alla previgente formulazione dell'articolo 74 del DPR n. 633 del 1972 che prevedeva - seppur con riferimento a fattispecie diverse da quelle prese in considerazione dalla disposizione vigente - l'applicabilità dell'aliquota propria di ciascuno dei beni ceduti. Secondo le indicazioni di cui al richiamato documento di prassi, nell'ipotesi in argomento considerate, il prezzo dell'intera confezione deve essere rapportato ai costi sostenuti per la produzione o l'acquisto del singolo bene ceduto congiuntamente alla pubblicazione (anche gratuitamente) risultanti dalle fatture d'acquisto. Non assumono rilievo i costi che non siano specificamente ed esclusivamente imputabili al suddetto bene.

Ai fini dell'applicazione dell'Iva con l'aliquota propria di ciascuno dei beni ceduti dovrà, pertanto, assumersi come base imponibile, cui imputare l'aliquota propria del bene diverso dal prodotto editoriale, il costo specificamente inerente al medesimo bene abbinato al prodotto editoriale. Ne consegue l'applicazione dell'aliquota propria del prodotto editoriale, alla base imponibile costituita dalla differenza tra il prezzo della confezione e il suddetto costo del bene congiunto.

Giova, infine, ribadire che i criteri di cui sopra sono validi anche per determinare se il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dell'intera confezione. Il superamento della predetta percentuale determina l'applicazione al prodotto editoriale e relativo bene abbinato, dell'Iva nei modi ordinari.

4.2 Determinazione dell'imposta con forfetizzazione della resa

La determinazione dell'imposta in base al criterio della forfettizzazione della resa trova applicazione per le:

a) cessioni di libri (con forfetizzazione della resa nella misura del 70 per cento);

b) cessioni di giornali quotidiani e periodici (con forfetizzazione della resa nella misura dell'80 per cento) diversi da quelli pornografici e da quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi;

c) cessioni - dal 1° gennaio 2014 - di libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi, (con forfetizzazione della resa nella misura del 70 per cento) cui si dirà diffusamente al paragrafo 4.2.2.

Per i predetti prodotti editoriali l'imposta si determina, per ciascuna testata o titolo, sulla base del numero delle copie consegnate o spedite, diminuito di una percentuale (pari al 70 per cento per i libri ed all'80 per cento per i giornali quotidiani e periodici) che rappresenta una forfettizzazione del numero delle copie rese dai rivenditori.

Nella determinazione della base imponibile rilevano tutte le copie di prodotti editoriali consegnate o spedite, anche a titolo gratuito, in abbonamento o in esecuzione di contratti estimatori, escluse quelle esportate, cedute all'interno della UE, cedute a titolo di campione gratuito, purché riportino la relativa specifica indicazione impressa sia sopra il prezzo di vendita al pubblico che sulla copertina riportante il titolo della pubblicazione, e le relative quantità siano annotate in un apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 39 del DPR n. 633/1972.

In particolare, la consegna o la spedizione rilevano ai fini dell'individuazione del momento impositivo e dei conseguenti adempimenti contabili. In proposito, giova richiamare la Circolare n. 328/E del 1997- cui si rinvia sul punto - secondo cui *"il momento impositivo coincide con quello della consegna o spedizione dei beni da parte dell'editore, anche in esecuzione di*

contratto estimatorio o di deposito con rappresentanza". Gli acconti eventualmente corrisposti all'editore, anteriormente alla consegna o spedizione, non sono, invece rilevanti ai fini dell'individuazione del momento impositivo.

Per le consegne o spedizioni in abbonamento, che costituiscono cessioni periodiche o continuative di beni, il momento impositivo si realizza alla data del pagamento, totale o parziale, del corrispettivo; rilevano, in questo caso, eventuali pagamenti, in acconto effettuati anteriormente alla consegna o spedizione dei beni. Circa gli adempimenti contabili si rinvia ai chiarimenti forniti dalla Circolare n. 328 del 1997.

4.2.1 Ricommercializzazione della resa e cessioni carta da macero

Nell'ipotesi di determinazione dell'imposta con il criterio della forfetizzazione della resa, la ricommercializzazione da parte degli editori dei prodotti editoriali precedentemente resi non da luogo all'applicazione dell'Iva.

Ciò, in quanto i resi sono stati già precedentemente assoggettati ad imposta attraverso il metodo della forfettizzazione. Resta comunque a carico degli editori l'onere di provare, con adeguate documentazioni o scritture contabili, che trattasi di beni che hanno formato oggetto di effettiva restituzione da parte dei cessionari. Il presupposto di esclusione dalla imponibilità viene meno, tuttavia, nelle ipotesi in cui i prodotti resi siano ricommercializzati con veste editoriale diversa.

Giova, sul punto, richiamare la Risoluzione n. 231/E del 2002 con la quale è stato precisato che, laddove non s'intravedano possibilità di procedere a ricommercializzazione con diversa veste editoriale ovvero a cessioni sui mercati esteri, in relazione ai prodotti editoriali ceduti come carta da macero è applicabile la specifica disciplina di cui art. 74, ottavo comma, secondo cui *"le cessioni di carta da macero sono effettuate senza pagamento dell'imposta"* fermi restando il diritto alla detrazione e gli obblighi contabili di cui al titolo secondo del citato D.P.R. n. 633 del 1972.

4.2.2 Novità 2014 - libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi

Come evidenziato precedentemente il regime speciale è applicabile con il criterio della forfetizzazione, nell'ipotesi di commercio di libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi. L'art. 74, primo comma, lett. c), quarto periodo, del DPR n. 633 del 1972, reca, dal 1° gennaio 2014, una nuova definizione di supporti integrativi.

Secondo la richiamata disposizione *"Per supporti integrativi si intendono i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori, videomagnetici o digitali ceduti, anche gratuitamente, in unica confezione, unitamente, a condizione che i beni unitamente ceduti abbiano prezzo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commerciabili separatamente"*.

La predetta nuova definizione di supporto integrativo, da un lato include nel novero dei beni che possono essere considerati tali i supporti sonori digitali, dall'altro restringe le fattispecie delle cessioni con supporti integrativi merceologico, limitandole ai beni ceduti unitamente ai libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le università, ivi inclusi i dizionari, e ai libri fruibili dai disabili visivi. Nel predetto presupposto, ai supporti integrativi si applica il regime speciale con le medesime modalità previste per i libri, ossia con la forfettizzazione della resa e l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento.

In particolare, affinché al supporto integrativo sia applicabile il medesimo trattamento previsto per il libro scolastico o universitario cui risulta abbinato occorre che:

a) il supporto sia costituito da uno dei beni merceologicamente qualificabili nei termini espressamente indicati nella lettera c) della disposizione in commento (nastri, dischi, videocassette e altri supporti sonori, videomagnetici o digitali);

b) il supporto sia ceduto, con confezione unitaria e prezzo indistinto, unitamente a una pubblicazione classificabile come libro scolastico, universitario o fruibile dai disabili visivi, o come dizionario. In proposito si ribadisce

l'orientamento espresso con la circolare n. 328 del 1997 secondo cui il concetto di confezione unitaria va inteso sotto il profilo commerciale. Pertanto, tale condizione ricorre sia quando il libro e il supporto integrativo sono materialmente assemblati in una confezione inscindibile, sia quando, pur non essendo materialmente uniti, sono ceduti contestualmente e a prezzo indistinto.

c) il supporto per il suo contenuto non sia commerciabile separatamente.

Dal 1° gennaio 2014 occorre, quindi, distinguere la tipologia di libri con i quali i supporti sono ceduti.

Il regime con forfettizzazione della resa e l'aliquota ridotta del 4 per cento, di cui al n. 18 della tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972, è applicabile, infatti, esclusivamente a quei supporti integrativi ceduti, anche in forma gratuita, unitamente a:

• libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le Università, ivi inclusi i dizionari;

• libri fruibili dai disabili visivi.

Risulta, quindi, ristretta - rispetto al passato - la fattispecie delle cessioni con supporti integrativi.

Con particolare riguardo ai criteri da utilizzare per individuare i libri per le scuole di ogni ordine e grado, la scrivente ha chiesto un parere, per i profili di competenza, al Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca.

Il predetto Dicastero ha rappresentato che *"...in base alla vigente normativa e con particolare riferimento alla legge n. 221/2012 e al decreto ministeriale n. 781/2013, i libri di testo assolvono alla funzione di integrare e supportare l'attività didattica ordinaria per le varie discipline di studio, definite per ciascun settore scolastico, scuola primaria, secondaria di primo grado e secondaria di secondo grado.*

Nello specifico, sono previste due tipologie di testo:

- libro di testo in forma mista

Tale tipologia di libro di testo si compone di una parte cartacea e di una parte digitale accompagnata da contenuti digitali integrativi. Il prodotto editoriale

così costituito, che viene identificato da un unico ISBN e da un prezzo di copertina cumulativo, viene adottato nella sua forma completa da parte dei docenti delle istituzioni scolastiche, secondo le procedure che annualmente vengono definite dal Ministero dell'Istruzione, università e ricerca.

- *Libro di testo in versione digitale*

Tale tipologia di libro di testo si compone di una parte digitale accompagnata da contenuti digitali integrativi. Anche in questa fattispecie il prodotto editoriale viene identificato da un unico ISBN, presenta un prezzo di copertina cumulativo e viene adottato dalle scuole nella sua forma completa.

Si segnala, inoltre, che come richiesto dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato a seguito di procedimento istruttorio, la quasi totalità dei libri di testo per le scuole viene inserita nella banca dati predisposta dall'Associazione Italiana Editori (AIE), realizzata al fine di far conoscere l'offerta complessiva dell'editoria scolastica. In tale banca dati gli editori indicano, per ciascun libro, l'univoco codice ISBN che lo identifica, la composizione in uno o più tomi, la materia interessata, l'autore/gli autori, il titolo, la tipologia, il settore scolastico a cui è destinato, il prezzo unitario".

Il regime speciale in argomento è applicabile esclusivamente ai libri di testo cartacei o su qualsiasi tipo di supporto fisico e ai libri di testo in c.d. forma mista (per le scuole di ogni ordine e grado) caratterizzati da una parte in formato cartaceo e da una parte di contenuti digitali integrativi.

Ai sensi del Decreto MIUR del 26 marzo 2013, prot. n. 209, allegato 1, punto 1, il libro di testo in forma mista è caratterizzato da due parti:

- una parte testuale-narrativa, descrittiva-esplicativa, in formato cartaceo o digitale, che contiene i fondamenti della singola disciplina (leggi, definizioni, fatti, processi, ecc.)

- una parte di contenuti digitali integrativi.

I contenuti digitali integrativi, in base al punto 1.1 del predetto decreto del MIUR *"usati in combinazione con la parte testuale-narrativa, descrittiva-esplicativa…"* contribuiscono al raggiungimento di conoscenze, abilità e

competenze; contengono tutte le parti del manuale scolastico che possono essere più efficacemente trasformabili in versione digitale, ad es. evidenze (prove, argomentazioni, dimostrazioni, esempi e contro esempi, etc), esercizi, approfondimenti (ricerche, spunti di riflessione, problemi reali etc).

In tali fattispecie, ove la parte di contenuti digitali integrativi sia contenuta su un CD o altro bene suscettibili di essere considerato supporto integrativo, ai sensi dell'articolo 74, comma 1, lett. c), del DPR n. 633 del 1972, quarto periodo, è applicabile il regime speciale, con il criterio della forfettizzazione della resa, e l'aliquota ridotta del 4 per cento (di cui al n. 18 della tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972) sulla base del prezzo di vendita al pubblico dell'intera confezione.

Si ribadisce che ai fini dell'applicazione del regime speciale alle cessioni di libri in argomento, congiunti a supporti integrativi, è necessario che questi ultimi siano ceduti a prezzo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commercializzabili separatamente. Ciò significa che il supporto integrativo, per essere considerato tale ai fini dell'applicazione del regime c.d. monofase, con forfettizzazione della resa e applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento, deve avere carattere di complementarità rispetto al prodotto editoriale cui è abbinato. Tale circostanza può dirsi verificata, ad esempio, quando il supporto integra ed esplica una funzione illustrativa o didattica degli argomenti contenuti nel libro scolastico e l'acquirente del libro scolastico o universitario cartaceo non paghi uno specifico corrispettivo per acquisire la disponibilità dei contenuti digitali integrativi.

In tali casi, l'operazione di commercializzazione del libro scolastico in forma mista può essere considerata unitariamente in funzione dell'unitaria ragione economica sottesa all'operazione medesima: la cessione del libro scolastico in formato cartaceo, integrato dalla possibilità di fruire di contenuti digitali.

Nell'ipotesi in cui, invece, il contenuto digitale integrativo sia fruibile esclusivamente "on line" ovvero "scaricabile" da internet, la fornitura del

contenuto digitale integrativo è qualificabile come servizio prestato per via elettronica. Pertanto, ove in relazione a tale specifico servizio l'acquirente paghi un corrispettivo, lo stesso dovrà essere considerato autonomamente ed assoggettato ad Iva, con applicazione dell'aliquota ordinaria (si veda più diffusamente par. 6).

Con particolare riguardo ai c.d. libri universitari il predetto Ministero ha precisato, per quanto di competenza, che ciascun ateneo statale, non statale legalmente riconosciuto e istituzione di grado universitario del sistema Alta Formazione Artistica e Musicale, nell'ambito della propria autonomia, individuano i testi e le pubblicazioni destinate al supporto didattico e di ricerca degli studenti dei vari corsi di studi.

Ciò premesso, si ritiene che ai fini del regime speciale in commento siano riconducibili alla nozione di libri universitari quelli che sono adottati come testo di riferimento per gli specifici corsi di studio attivati da università e istituti di grado universitario. Tale circostanza può ricavarsi dal fatto che i libri siano indicati nei cataloghi editoriali di libri universitari e riportino l'indicazione espressa dell'editore circa la sua destinazione all'uso universitario, ovvero i libri siano indicati nelle guide dello studente o nei siti internet delle Università.

Anche per i libri universitari, ove siano caratterizzati da una parte integrativa digitale (ad esempio aggiornamento) valgono le considerazioni sopra esposte.

5. Operazioni con l'estero

Il regime speciale in commento, come evidenziato in premessa, mira principalmente a ridurre gli oneri amministrativi risultanti dall'applicazione delle normali disposizioni in materia di IVA per le imprese del settore editoriale.

Si tratta di un regime speciale che pur non essendo di derivazione europea, è conforme, come evidenziato in premessa, agli articoli 394 e 395 della Direttiva IVA. Esso trova applicazione per le sole attività di commercializzazione nel territorio dello Stato di prodotti editoriali.

Conseguentemente, nell'ipotesi di operazioni con l'estero trovano applicazione le ordinarie disposizioni, tenendo conto, tuttavia, per le operazioni passive (acquisti) della circostanza della successiva commercializzazione nel territorio dello Stato dei prodotti editoriali.

5.1 Operazioni intra-UE

Come è noto, alle operazioni intra-Ue torna applicabile la disciplina di cui agli artt. 37 e ss. del DL n. 331 del 1993, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Si tratta di una disciplina particolare in base alla quale, nei rapporti tra operatori economici, l'imposta è applicata nel Paese di destinazione dei beni, in base alle aliquote ed alle condizioni di imposizione ivi vigenti ed è dovuta del destinatario dei beni.

In particolare, i requisiti che devono, in generale, sussistere per la realizzazione di una operazione intra-Ue sono:

- onerosità dell'operazione avente ad oggetto un bene mobile materiale;
- acquisizione della proprietà o di altro diritto reale sul bene;
- effettiva movimentazione del bene, con partenza da uno Stato membro ed arrivo in altro Stato membro;
- status di operatore economico del cedente comunitario e del cessionario nazionale.

Sotto il profilo degli adempimenti, giova rammentare che ove sia realizzata la fattispecie tipica dell'acquisto intra-Ue, l'editore sarà tenuto alla compilazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-Ue.

5.1.1 Cessioni intra-Ue

Le cessioni intra-Ue di prodotti editoriali non rientrano nel campo di applicazione del regime speciale. Conseguentemente, si applicano alle stesse le regole ordinarie dell'Iva.

In particolare, nel caso di cessione intra-Ue di prodotti editoriali è applicabile l'articolo 41, comma 1, lettera a), del D.L. n. 331 del 1993 in base al

quale costituiscono cessioni non imponibili “le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall’acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell’art. 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta”.

In relazione a tali cessioni intra-Ue, gli editori emettono fattura, ai sensi dell’articolo 21 del DPR n. 633 del 1972, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione con l’annotazione *“operazione non imponibile”*. Come già precisato dalla circolare n. 328 del 1997, gli editori annotano entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione delle copie, in apposito registro ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, distintamente per ciascuna testata, titolo o numero e per ciascun giorno, il numero delle copie cedute senza applicazione dell'imposta a norma degli artt. 41 e 58 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427.

5.1.2 Acquisti intra-UE

Riguardo agli acquisti intra-Ue di prodotti editoriali occorre distinguere se le pubblicazioni sono destinate o meno alla successiva commercializzazione.

Se i beni non sono destinati alla successiva commercializzazione - come precisato in passato con la circolare n. 328 del 1997 - l’Iva è dovuta dal cessionario sulla base del prezzo di vendita al pubblico nel territorio dello Stato e non è detraibile.

Se, invece, i beni sono destinati alla successiva commercializzazione, occorre tenere conto del criterio di determinazione dell’imposta adottato dal cessionario. In particolare, se il cessionario:

• applica il criterio delle copie vendute, l’imposta è dovuta sul prezzo di vendita al pubblico;

• applica il criterio della forfettizzazione, l'imposta è dovuta sulla base del prezzo di vendita al pubblico applicando la forfetizzazione della resa nella misura prevista dalla legge.

L'imposta dovuta è assolta con il particolare meccanismo di inversione contabile di cui agli artt. 46 e 47 del DL n. 331 del 1993. Tale imposta, tuttavia, non è detraibile e, pertanto, il cessionario non deve effettuare anche l'annotazione nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del DPR n. 633 del 1972. Per le successive vendite nel territorio dello Stato non sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

Come già precisato con la circolare n. 328 del 1997 *"in mancanza di prezzo di vendita al pubblico ovvero su opzione, l'acquisto intra-Ue di prodotti editoriali è equiparato a quello di qualsiasi altro bene ed è pertanto soggetto alle ordinarie disposizioni e agli adempimenti previsti dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427"*.

Nelle predette ipotesi, il cessionario assolve l'Iva sugli acquisti intra-Ue sulla base del corrispettivo pagato all'editore o cedente stabilito in altro Stato membro Ue. Conseguentemente, il regime speciale è applicabile alle sole successive cessioni dei prodotti editoriali nel territorio dello stato.

La predetta disciplina deve coordinarsi con quella della vendita a distanza di cui all'art. 40 del citato D.L. n.331 del 1993 effettuate da soggetti stabiliti in altri Stati membri dell'UE, operanti in qualità di editore, nei confronti di consumatori finali italiani.

In tali casi, come chiarito dalla Risoluzione n. 90/E del 2012, le predette "vendite a distanza" non costituiscono acquisti intra-UE e sono soggette ad IVA in Italia, sempre che venga superata la soglia di 35.000 euro su base annua, ovvero in caso di opzione per la tassazione nel territorio dello Stato da parte del cedente comunitario. In tali ipotesi, il soggetto passivo "comunitario" deve identificarsi ai fini IVA in Italia, tramite la nomina di un rappresentante fiscale ovvero l'identificazione diretta (art. 17, terzo comma, e art. 35-ter del D.P.R. n. 633 del 1972), prima di procedere alle cessioni dirette a privati consumatori. Per

tali cessioni l'IVA è dovuta in base al regime speciale di cui all'art. 74, co. 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972.

5.2 Operazioni Extra-Ue

5.2.1 Esportazioni di prodotti editoriali

Con riguardo all'esportazione di prodotti editoriali italiani, come evidenziato nel paragrafo 2, non è applicabile il regime speciale e, conseguentemente, si applicano le regole ordinarie dell'IVA. In particolare, nel caso di cessione all'esportazione di prodotti editoriali è applicabile l'articolo 8, comma 1, lettera a), del DPR n. 633 del 1972.

In relazione a tali cessioni all'esportazione, gli editori emettono fattura, ai sensi dell'articolo 21, comma 6, lettera b), del DPR n. 633 del 1972, con l'annotazione "operazione non imponibile".

5.2.2 Importazioni di prodotti editoriali

Con riguardo alle importazioni di prodotti editoriali extra-UE, come evidenziato nel paragrafo 1 concernente l'ambito soggettivo di applicazione del regime speciale in commento, il soggetto passivo va individuato nell'operatore che effettua l'importazione dei prodotti editoriali per la successiva commercializzazione nel territorio dello Stato, ovvero nel soggetto che provvede alla distribuzione nel territorio dello Stato delle copie dei giornali e delle prodotti trasmessi, anche in via telematica, 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, il soggetto passivo va individuato:

- nel rappresentante della stabile organizzazione in Italia dell'operatore estero;

- nell'operatore estero, se identificato ai sensi dell'art. 35-ter del DPR n. 633 del 1972;

- nel rappresentante nominato ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972.

Con particolare riguardo alla determinazione dell'imposta dovuta sui prodotti editoriali importati, con la Circolare n. 328 del 1997, era stato precisato che *"l'IVA deve essere assolta dall'importatore ed è riscossa dalla dogana sulla base del prezzo di vendita al pubblico. Il valore dei prodotti, se importati per la successiva commercializzazione, è diminuito, a richiesta degli importatori, della percentuale di forfetizzazione (...). L'imposta assolta in dogana non è detraibile e per le successive vendite non sussiste l'obbligo di emissione della fattura"*.

Le indicazioni fornite dal citato documento di prassi erano coerenti a quanto previsto dall'articolo 5 del DM 9 aprile 1993 secondo cui *"Per le pubblicazioni ... importate, l'imposta è riscossa dalla dogana sulla base del prezzo di vendita al pubblico nel territorio dello Stato. Il valore dei prodotti, se importati per la successiva commercializzazione, è diminuito, a richiesta degli importatori, del 50 per cento a titolo di forfettizzazione della resa"*.

Ciò, tuttavia, nel presupposto affermato dalla Circolare n. 328 del 1997 *"dell'entrata in vigore del nuovo emanando decreto ministeriale, salvo le modifiche alla disciplina sostanziale nel regime interno"*.

Il DM 9 aprile 1993 è stato emanato in vigenza di una diversa formulazione letterale dell'articolo 74 del DPR n. 633 del 1972, che consentiva all'operatore di avvalersi - senza limiti - della forfettizzazione della resa in relazione ai prodotti editoriali commercializzati ovvero importati. Tale circostanza consentiva all'importatore - considerato editore - in capo al quale si configura, al momento dell'importazione, lo status di cessionario (per i prodotti importati) e primo cedente nazionale (ai fini dell'applicazione del regime), di assolvere l'imposta sulla base del prezzo di vendita al pubblico in relazione al numero delle copie importate diminuito a titolo di forfetizzazione.

Alla luce delle modifiche apportate al regime speciale, nel caso di importazione di prodotti editoriali unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, dal 1° gennaio 2014, non è possibile richiedere l'abbattimento della

percentuale di forfetizzazione della resa. Di conseguenza, gli importatori, alla luce del richiamato DM, devono assolvere l'IVA in dogana sulla base del prezzo di vendita al pubblico sulla totalità dei prodotti importati. Tale imposta non è detraibile.

Ciò posto, si è dell'avviso che al momento dell'importazione dei prodotti editoriali - in relazione ai quali non è possibile applicare la forfetizzazione della resa - l'importatore, analogamente a quanto previsto per gli acquisti intra-Ue, possa chiedere - in relazione alla singola operazione d'importazione - l'applicazione dell'imposta con le "ordinarie disposizioni". Conseguentemente, gli importatori possono assolvere l'imposta in dogana, ai sensi dell'articolo 69 del decreto IVA, sul valore di transazione dei beni ed operare la detrazione nei modi ordinari previsti dai precedenti artico 19 e seguenti del DPR n. 633 del 1972. La successiva commercializzazione sul mercato nazionale dei prodotti editoriali seguirà le regole proprie delle cessioni di prodotti editoriali di cui all'articolo 74, primo comma, lettera c).

Tale soluzione, alla luce delle modifiche apportate al regime speciale dal 1° gennaio 2014, appare, peraltro, maggiormente rispettosa del principio di neutralità fiscale, in quanto impedisce che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA a seconda che si tratti di acquisto intra-Ue o importazione.

6. Prodotti editoriali elettronici

Sono riconducibili alla categoria dei prodotti editoriali elettronici i prodotti diffusi per via telematica ed oggetto di "commercio elettronico diretto".

Al riguardo, giova richiamare la Risoluzione n. 186 del 2003 secondo cui la disciplina del commercio elettronico trova applicazione estensiva a tutte le transazioni che avvengono integralmente attraverso le vie telematiche. Con il citato documento di prassi, concernente prodotti editoriali riconducibili alla categoria dei periodici, è stato evidenziato che *"i periodici on line ... si caratterizzano ... per il fatto di essere fruibili in forma digitale, attraverso le via*

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". Le suddette considerazioni possono estendersi a tutti i prodotti editoriali elettronici.

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 DPR n. 633 del 1972, alle quali non torna applicabile il regime speciale di cui all'art. 74, comma 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972. In particolare, la commercializzazione di prodotti editoriali elettronici (ad esempio i c.d. e-book) integra un servizio prestato tramite mezzi elettronici che l'articolo 7, comma 1, del Regolamento 15 marzo 2011, n. 282 definisce come *"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 nella categoria dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, anche i servizi elencati nell'allegato I del regolamento n. 282 del 2011, che, per quanto di interesse, fa riferimento a:

- *"contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche"* [allegato I, punto 3), lett. c)];
- *"abbonamenti a giornali o riviste on line"* [allegato I, punto 3), lett. d)].

Per la commercializzazione dei prodotti editoriali elettronici l'Iva è dovuta secondo le modalità ordinarie, con applicazione dell'aliquota IVA ordinaria.

Particolare osservazione merita, infine, l'ipotesi di cessioni di prodotti editoriali cartacei che al loro interno contengono una chiave di accesso mediante la quale l'acquirente del prodotto cartaceo può acquisire, tramite collegamento a portale internet, copia in formato elettronico del prodotto cartaceo già acquistato, ovvero aggiornamenti del prodotto cartaceo, intendendosi per aggiornamento il servizio, strettamente correlato al prodotto cartaceo già acquistato, finalizzato a modificare/integrare parte del contenuto del medesimo prodotto cartaceo. Non sono, pertanto, riconducibili, ai fini in esame, al concetto di aggiornamento

servizi diversi, quali ad esempio, la fruizione dei servizi di accesso a banche dati o servizi multimediali.

Sotto il profilo della qualificazione del servizio aggiuntivo, la fornitura on line del testo del libro o dei relativi aggiornamenti è qualificabile come servizio prestato per via elettronica. Pertanto, ove in relazione a tale specifico servizio l'acquirente paghi un corrispettivo, lo stesso dovrà essere considerato autonomamente ed assoggettato ad Iva, con applicazione dell'aliquota ordinaria.

Diversamente, ove per l'acquisizione della disponibilità della chiave di accesso contenuta all'interno del prodotto editoriale, l'acquirente non debba pagare uno specifico corrispettivo, si è del parere che la vendita del prodotto citato debba, sotto l'aspetto sostanziale, essere valutata unitariamente in considerazione dell'unitaria ragione economica sottesa all'operazione medesima: la cessione al consumatore di un libro cartaceo, integrata dalla possibilità di acquisirne copia e gli aggiornamenti in formato elettronico. In tali casi, pertanto, tornano applicabili, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta e dell'aliquota applicabile, le disposizioni riferibili al prodotto editoriale considerato.

***

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA