

**BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE S.R.L.**  
*società fiduciaria e di revisione contabile*

Milano, 04 novembre 2016

**PUBBLICAZIONI PERIODICHE: Iva, prezzi di vendita, cessioni gratuite, vendite on line**

Una panoramica della materia.

- 1) **IL PREZZO DI VENDITA AL PUBBLICO DEI QUOTIDIANI E DEI PERIODICI**
- 2) **LA REGISTRAZIONE DEL PERIODICO IN TRIBUNALE NON E' PIU' NECESSARIA**
- 3) **IL REGIME IVA DEI QUOTIDIANI E DEI PERIODICI**
  - 3.1) L'editore soggetto passivo dell'imposta
  - 3.2) Il soggetto passivo per il commercio di pubblicazioni estere
  - 3.3) Le due modalità di assolvimento dell'imposta
  - 3.4) La resa forfettaria non necessita di opzione
  - 3.5) L'assolvimento dell'Iva in base alle copie vendute
  - 3.6) Gli adempimenti contabili dell'assolvimento dell'Iva in base alle copie vendute
  - 3.7) Supporti integrativi agevolati solo per LIBRI scolastici, universitari e per non vedenti
  - 3.8) La cessione congiunta di prodotti editoriali con altri beni
  - 3.9) Abbonamenti a pubblicazioni con chiave di accesso a servizi telematici
  - 3.10) Le cessioni congiunte di più pubblicazioni
  - 3.11) I prodotti editoriali occasionalmente ceduti con supporti integrativi o gadget
  - 3.12) Abbonamenti a pubblicazioni con altri beni: un problema ancora aperto
  - 3.13) I periodici pornografici
  - 3.14) I cataloghi
  - 3.15) La ricommercializzazione delle rese
- 4) **OPERAZIONI CON L'ESTERO**
  - 4.1) copie cedute in abbonamento a privati in altri Stati membri (UE) – sotto soglia
  - 4.2) copie cedute in abbonamento a privati in altri Stati membri (UE) – sopra soglia
  - 4.3) copie cedute in abbonamento in Italia da soggetto estero a privati
  - 4.4) esportazioni di prodotti editoriali
  - 4.5) importazioni di prodotti editoriali
  - 4.6) acquisti intracomunitari di prodotti editoriali
  - 4.7) cessioni intracomunitarie di prodotti editoriali
- 5) **I PERIODICI DISTRIBUITI GRATUITAMENTE - IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO**
  - 5.1) La nozione di free-press
  - 5.2) La precedente posizione dell'Amministrazione Finanziaria
  - 5.3) La attuale posizione dell'Amministrazione finanziaria
  - 5.4) L'applicabilità dell'aliquota ridotta del 4% ai costi di produzione del periodico free-press
  - 5.5) L'applicabilità della risoluzione 13/E del 2005 al settore editoriale professionale "B2B"

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

### **6) LE PUBBLICAZIONI PERIODICHE ON LINE**

- 6.1) La pubblicazione periodica telematica è un prodotto editoriale**
- 6.2) Gli adempimenti ai sensi della legge sulla stampa (indicazioni obbligatorie e registrazione)**
- 6.3) L'iscrizione del periodico on-line al ROC e le semplificazioni amministrative**
- 6.4) La disciplina Iva dei prodotti editoriali telematici**
- 6.5) Prodotti editoriali telematici venduti all'estero**

### **7) HOUSE-ORGAN REALIZZATI DA EDITORI INCARICATI, TRATTAMENTO IVA**

- 7.1) Il rapporto contrattuale impresa committente/editore incaricato**
- 7.2) L'house-organ quale prodotto editoriale destinato alla diffusione gratuita**
- 7.3) Il regime Iva dell'*house-organ***
- 7.4) Le modalità di assolvimento dell'imposta**
- 7.5) Le aliquote Iva**
- 7.6) I supporti videomagnetici dell'*house-organ***

### **8) AGENDE, DIARI SCOLASTICI, MAGLIETTE STAMPATE**

- 8.1) Le agende e diari scolastici**
- 8.2) Le magliette stampate**
- 8.3) La cessione congiunta dell'agenda (o maglietta) con altri prodotti editoriali**

### **9) LE CARTE GEOGRAFICHE**

- 9.1) carte geografiche - riferimenti normativi e di prassi amministrativa**
- 9.2) elencazione dei vari tipi di carte geografiche e relative aliquote iva**
- 9.3) le modalità di assolvimento dell'iva - Riferimenti normativi e di prassi amministrativa**
- 9.4) carte geografiche - le modalità di assolvimento dell'iva**
- 9.5) carte geografiche cedute congiuntamente ai prodotti editoriali**

### **10) CESSIONE DI TESTATA GIORNALISTICA – IVA O REGISTRO ?**

#### **1) II PREZZO DI VENDITA AL PUBBLICO DEI QUOTIDIANI E DEI PERIODICI**

Il prezzo di vendita al pubblico dei giornali periodici è l'elemento essenziale sul quale si fonda il regime speciale iva dell'editoria previsto dall'articolo 74 del decreto iva ( dpr 633/72).

Ci si chiede a volte se per la fissazione del prezzo di vendita al pubblico l'imprenditore debba tener conto solo di considerazioni di natura economica e commerciale, oppure debba tener conto anche di considerazioni di natura fiscale quali, ad esempio, il costo di produzione industriale, il valore normale di prodotti similari.

In una economia di mercato, il prezzo di vendita dei prodotti è libero ed è rimesso alla decisione dell'imprenditore.

Solo in casi rilevanti ed eccezionali, la legge conferisce alla pubblica amministrazione poteri di intervento in materia di prezzi. Si vedano, ad esempio, i poteri conferiti all'Autorità antitrust dalla legge n.287/90 per impedire i "cartelli" dei prezzi ed i cosiddetti "abusi di posizione dominante", che alterano il gioco della concorrenza.

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

Il prezzo di vendita **può essere fissato dall'imprenditore anche ad un livello inferiore al costo di produzione**, perseguendo, in tal modo, una strategia di mercato più ampia. In taluni casi addirittura, la strategia di mercato impone l'annullamento del prezzo di vendita, rendendo, pertanto, la prestazione gratuita.

Si pensi, ad esempio, al cosiddetto "approccio di portafoglio", ai prodotti "civetta" o al cosiddetto effetto "traino" con i quali, ponendo in vendita taluni prodotti o servizi a prezzi molto bassi – anche inferiori al costo specifico di produzione -, si incentiva la vendita di altri prodotti o servizi caratterizzati da prezzi molto remunerativi per l'impresa.

Nel settore della stampa venduta in edicola e/o abbonamento, il modesto prezzo della copia incentiva la diffusione; nel settore radiotelevisivo privato, la gratuità delle prestazioni (diffusione al pubblico di programmi molto costosi per l'emittente) è finalizzata alla cattura dell'"audience"; ma la diffusione e l'audience sono il presupposto per conseguire gli introiti pubblicitari.

Nel settore della stampa gratuita, il fenomeno è noto come "free-press" e denota quella stampa quotidiana e/o periodica che è diffusa gratuitamente presso il pubblico dei lettori, essendo finanziata esclusivamente dagli introiti pubblicitari.

In un passato ormai lontano, i pubblici poteri sono intervenuti in materia di prezzi dei prodotti editoriali, limitando però l'intervento solo al prezzo di vendita dei giornali quotidiani.

Infatti, la legge n. 438 dell' 8 luglio 1949 aveva introdotto il regime cosiddetto dei prezzi amministrati dei giornali quotidiani ed il CIP (Comitato Interministeriale Prezzi) era l'organo preposto a tale funzione. Tale regime però è stato abolito e, dal 1 gennaio 1988, il prezzo dei giornali quotidiani è libero.

Con riferimento più specifico alla molteplicità dei prezzi del prodotto editoriale, si osserva che **il medesimo prodotto può essere posto in vendita con vari prezzi**, applicabili ad altrettante modalità di vendita del prodotto stesso.

Si ha, ad esempio, il prezzo della singola copia in edicola nel mercato nazionale, il prezzo della singola copia in edicola su ciascun mercato estero, il prezzo della copia abbinato con altri prodotti editoriali o con altri beni, il prezzo della copia in edicola variabile, a seconda del giorno o del periodo di pubblicazione, il prezzo della copia arretrata, il prezzo della copia acquistabile presso la sede dell'editore o altre sedi indicate, il prezzo dell'abbonamento singolo sul mercato nazionale, il prezzo dell'abbonamento singolo su ciascun mercato estero, il prezzo degli abbonamenti cumulativi, il prezzo dell'abbonamento riservato a date categorie di destinatari, il prezzo dell'abbonamento per l'accesso ai prodotti editoriali *on-line*, il prezzo del periodico ceduto unitamente ad un altro bene.

Tali prezzi, come detto sopra, sono stabiliti **liberamente** dall'editore, in relazione alle strategie commerciali che esso persegue.

I differenti prezzi praticati per lo stesso prodotto non sono necessariamente legati l'uno all'altro dallo stesso tipo di correlazione. Ad esempio un editore, volendo incentivare la vendita per abbonamento, può stabilire il prezzo per abbonamento in un ammontare inferiore alla somma dei prezzi delle singole copie comprese nell'abbonamento stesso. Viceversa, il prezzo dell'abbonamento può superare la somma dei prezzi delle singole copie quando l'editore considera che l'abbonamento comporti il maggior costo della spedizione ed al contempo costituisca un "plus" per l'acquirente, al quale è garantito il puntuale invio a domicilio della pubblicazione ed è evitata la scomodità dell'acquisto, di volta in volta, presso i punti vendita, con il rischio che le copie siano nel frattempo esaurite.

Il prezzo di vendita ha rilevanza fiscale sia ai fini delle imposte dirette sia dell'imposta sul valore aggiunto.

Infatti, ai fini delle imposte dirette, l'articolo 85 del dpr n.917/86 considera ricavi imponibili "*i corrispettivi delle cessioni dei beni e delle prestazioni dei servizi*" e correlativamente, ai fini dell'Iva, l'articolo 13 del dpr 633/72 individua la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi nell' "*ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti secondo le condizioni contrattuali*".

La rilevanza fiscale del prezzo di vendita può essere disconosciuta solo in alcuni casi espressamente previsti dalla legge. Si pensi, a tal proposito, all'articolo 110, comma 7 del dpr n.917/86 in materia di prezzi di

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

trasferimento praticati fra imprese italiane e imprese estere facenti parte dello stesso gruppo. In tali casi, l'autorità fiscale può disconoscere i prezzi infragruppo e sostituirli con il valore normale delle cessioni dei beni o delle prestazioni di servizi cui si riferiscono.

Nello specifico settore del commercio dei prodotti editoriali con prezzo di vendita al pubblico, in materia di applicazione dell'Iva, vigono le regole previste dall'articolo 74 lett. C) del dpr 633/72 e dal DM 9 aprile 1993. Tali regole prevedono che l'Iva sul commercio dei prodotti editoriali sia assolta dall'editore "sulla base del prezzo di vendita al pubblico".

Il prezzo di vendita al pubblico, costituendo la base per l'applicazione dell'imposta, deve essere oggettivamente riscontrabile. A tal fine il prezzo, o meglio, i molteplici prezzi di vendita al pubblico devono essere stampati nel corpo della pubblicazione o in un apposito allegato.

In tal senso, l'articolo 3 del DM 9 aprile 1993 prescrive che *"le pubblicazioni debbono contenere l'indicazione del prezzo di vendita al pubblico comprensivo dell'imposta. Il prezzo della pubblicazione può risultare anche da apposito allegato all'esemplare; nell'allegato devono essere riportati anche il titolo della pubblicazione e l'indicazione dell'editore"*.

La circolare ministeriale n. 63 del 7 agosto 1990 ha commentato la prescrizione sopra riportata osservando che essa *"trova la propria ragione nel fatto che il prezzo di vendita al pubblico deve avere obiettivo carattere di certezza costituendo, già nella prima fase del processo distributivo, elemento essenziale per la determinazione dell'imposta assorbente anche quella relativa alle fasi successive"*.

## **2) LA REGISTRAZIONE DEL PERIODICO IN TRIBUNALE NON E' SEMPRE NECESSARIA**

L'articolo 16 della legge n. 62 del 7 marzo 2001 prevede una semplificazione amministrativa, in forza della quale i soggetti tenuti all'iscrizione al ROC **sono esentati dall'obbligo della registrazione delle testate presso le cancellerie del tribunale.**

Questa semplificazione si applica a tutti gli editori di periodici e quotidiani compresi anche agli editori esercenti l'editoria elettronica.

Gli uffici del ROC – registro degli operatori di comunicazione applicano la semplificazione amministrativa solo ai casi in cui il proprietario della testata e l'esercente l'impresa giornalistica della medesima siano lo stesso soggetto.

Pertanto, **resta in vigore l'obbligo di registrazione della testata in tribunale qualora il proprietario della testata sia un soggetto diverso dall'editore della stessa**, come accade, ad esempio, nel caso dell'affitto dell'azienda editoriale.

Questa semplificazione amministrativa, poco conosciuta ed utilizzata, consente :

- per le testate già registrate, di abbandonare gli aggiornamenti presso la cancelleria del tribunale, essendo sufficiente che l'editore mantenga aggiornata la propria posizione presso il ROC che comprende anche le informazioni relative a ciascuna testata edita;
- per le nuove testate, di non effettuare la registrazione presso la cancelleria del tribunale, essendo sufficiente la comunicazione al ROC delle informazioni relative alla nuova testata.

## **3) IL REGIME IVA DEI QUOTIDIANI E DEI PERIODICI**

Il regime Iva del settore editoriale è regolato dall'articolo 74, comma 1, lettera c) del dpr n.633/72.

Le norme di attuazione sono contenute nel decreto ministeriale del 9 aprile 1993.

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

Le norme di cui sopra sono state oggetto di numerose interpretazioni ministeriali, fra le quali meritano di essere segnalate, per la ampiezza dei temi trattati, la circolare ministeriale n.63 del 7 agosto 1990, la circolare n.328 del 24 dicembre 1997 e la circolare n.23 del 24 luglio 2014.

### **3.1) L'editore soggetto passivo dell'imposta**

L'art.74 lett.c) del dpr 633/72 individua nell'“editore” il soggetto passivo della imposta sul valore aggiunto.

Da ultimo, la circolare n. 23 del 2014 riconferma la nozione di editore e ripropone definizioni già note <sup>1</sup> affermando che per “editore”, ai fini Iva, deve intendersi l'operatore che intraprende l'iniziativa economica editoriale; pertanto, in assenza di specifico contratto di editoria, si considera obbligato all'assolvimento dell'Iva l'operatore che assume in concreto il rischio della realizzazione dell'opera per il successivo sfruttamento economico della stessa.

### **3.2) Il soggetto passivo per il commercio di pubblicazioni estere**

Per il commercio in Italia di pubblicazioni estere, la circolare ministeriale n. 23 del 2014 individua il soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto rispettivamente:

- nell'operatore che effettua la importazione (o l'acquisto intracomunitario) delle pubblicazioni per la successiva commercializzazione nel territorio dello stato;
- nell'operatore che provvede alla distribuzione nel territorio dello stato delle copie di giornali o pubblicazioni trasmessi, anche in via telematica, dall'estero.

Nel caso di operatori esteri che ordinano in Italia la stampa di pubblicazioni per la successiva commercializzazione in Italia, il soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto è individuato rispettivamente:

- nel rappresentante della stabile organizzazione in Italia del soggetto estero;
- in mancanza di stabile organizzazione, nello stesso soggetto estero, se identificato ai sensi dell'articolo 35-ter del dpr 633/72 , ovvero nel rappresentante fiscale del soggetto estero nominato ai sensi del'art.17 del dpr 633/772;
- in mancanza di stabile organizzazione, di identificazione diretta del soggetto estero o del rappresentante fiscale, nell'operatore che acquista i prodotti editoriali per la successiva commercializzazione in Italia.

---

<sup>1</sup> *La circolare ministeriale n.63 del 7 agosto 1990 aveva affermato che il soggetto passivo obbligato all'assolvimento dell'imposta “ è l'operatore che, in sostanza, intraprende l'iniziativa economica editoriale . Pertanto, in assenza di specifico contratto di editoria , si considera editore, ai fini dell'applicazione del tributo, l'operatore che assume in concreto il rischio della realizzazione dell'opera per il successivo sfruttamento economico. Per i prodotti editoriali esteri il soggetto passivo va individuato nell'operatore che effettua l'importazione delle pubblicazioni per la successiva commercializzazione nel territorio dello Stato”.*

### **3.3) Le due modalità di assolvimento dell'imposta**

L'articolo 74, 1<sup>a</sup> comma lett. c) del dpr 633/72 prevede due modalità di assolvimento dell'imposta:

a) l'assolvimento dell'Iva, in relazione al numero di copie vendute;

b) l'assolvimento dell'Iva, in relazione ai quantitativi consegnati ridotti della resa forfettaria.

La misura della resa forfettaria è stabilita nell'80% per i giornali quotidiani ed i periodici e nel 70% per i libri. Questa seconda modalità e cioè l'assolvimento dell'Iva con la resa forfettaria è limitata alla vendita dei quotidiani e periodici non pornografici, a condizione che detti prodotti non siano posti in vendita congiuntamente ad altri beni.

### **3.4) la resa forfettaria non necessita di opzione**

La circolare ministeriale n.328 del 27 dicembre 1997 ha affermato che **l'applicazione dell'imposta con la forfettizzazione della resa** costituisce la regola generale riservata per le cessioni di quotidiani e periodici non pornografici posti in vendita senza altri beni. Pertanto, l'applicazione del sistema della resa forfettaria non necessita di alcuna opzione.

Viceversa, per i prodotti cui è generalmente applicabile il criterio della forfettizzazione della resa, è possibile optare per l'applicazione dell'imposta in base al criterio delle copie vendute distintamente per ciascuna testa o titolo. Le modalità di esercizio dell'opzione per il criterio delle copie vendute sono illustrate nel paragrafo seguente.

### **3.5) L'assolvimento dell'Iva in base alle copie vendute**

L'applicazione dell'Iva in base alle copie vendute costituisce la modalità obbligatoria per le cessioni di:

- giornali quotidiani, periodici (anche pornografici) ceduti unitamente ad altri beni;
- giornali e periodici pornografici;
- cataloghi;
- prodotti editoriali ceduti da associazioni dilettantistiche e associazioni senza scopo di lucro che abbiano optato per il regime di favore di cui alla legge 16 dicembre 1991 n.398, determinando in modo forfettario la detrazione dell'iva.

Come già detto sopra al paragrafo 3.4), anche i giornali quotidiani e periodici non ceduti con altri beni - per le quali è applicabile quale regola generale il criterio della resa forfettaria - possono essere assoggettati ad Iva in base al criterio delle copie vendute; ma in tal caso occorre che l'editore eserciti l'opzione.

Il sistema dell'opzione (per l'Iva in base alle copie vendute) resta confinato quindi a quei casi - residuali - nei quali le vendite di quotidiani e periodici non ceduti con altri beni siano inferiori al 20% dei quantitativi immessi sul mercato e pertanto - tenendo conto che il tasso forfettario di resa è l'80% - il sistema della resa forfettaria risulti più oneroso di quello basato sulle copie vendute.

Le modalità operative della opzione per l'Iva in base alle copie vendute, secondo la circolare ministeriale n. 328 del 27 dicembre 1997, sono le seguenti :

- l'opzione può essere esercitata, oltre che per ciascuna testata o titolo, anche per ciascun numero della stessa testata;
- la comunicazione dell'opzione non è preventiva; la comunicazione dell'opzione dovrà essere infatti effettuata nella dichiarazione Iva annuale "da presentare successivamente alla scelta operata";
- l'opzione esercitata per l'intera testata o titolo vale sino a revoca ed è vincolante per tre anni;
- l'opzione per il singolo numero è vincolante per il numero stesso e può essere comunicata cumulativamente per i numeri relativi all'intero anno, in sede di dichiarazione annuale.

### **3.6) Gli adempimenti contabili dell'assolvimento dell'Iva in base alle copie vendute**

La circolare ministeriale n. 328 del 27 dicembre 1997 ha fornito alcuni chiarimenti circa gli adempimenti contabili connessi alla modalità di assolvimento dell'Iva in base alle copie vendute. Vediamo i principali chiarimenti.

#### ***- Momento di effettuazione dell'operazione***

La citata circolare, al punto 7.2.2, - conformemente ai principi generali dell'art. 6 del dpr 633/72 in materia di contratti estimatori - ha chiarito definitivamente che il momento di effettuazione dell'operazione, nel sistema delle copie effettivamente vendute, è il momento dell'effettiva vendita e cioè il momento in cui l'editore riceve dal distributore la notizia delle copie effettivamente vendute.

#### ***- Fatturazione o registrazione dei corrispettivi***

L'editore può annotare gli importi relativi alle copie effettivamente vendute sul registro dei corrispettivi, in alternativa all'emissione della fattura. La fattura, quando emessa, deve indicare il prezzo di vendita al pubblico, senza separata indicazione dell'Iva e può riepilogare le cessioni effettuate nel corso di un mese solare fra le stesse parti (circolare citata - punto 7.5.2).

#### ***- Termini di fatturazione o registrazione dei corrispettivi***

La fatturazione o registrazione dei corrispettivi deve avvenire entro quindici giorni dalla notizia dell'esito delle vendite.

#### ***- Annotazione delle consegne, rese e vendite***

Posto che con il sistema delle copie effettivamente vendute l'Iva è assolta in momenti successivi alla consegna, la circolare prescrive l'annotazione della consegna delle copie su apposito registro tenuto a norma dell'articolo 39 del decreto iva (dpr 633/72). E ciò al fine di vincere la presunzione di vendita in evasione d'imposta prevista dal dpr 441/97. L'annotazione deve riguardare la data di consegna, la descrizione della pubblicazione e degli eventuali supporti o gadget, le quantità consegnate, la data della restituzione, le quantità restituite, le quantità cedute, il prezzo di vendita al pubblico e la base imponibile.

#### ***- Variazioni della base imponibile***

Nel sistema delle copie effettivamente vendute, è ammessa -ovviamente- la possibilità di effettuare variazioni in diminuzione della base imponibile ai sensi dell'art. 26 del dpr 633/72 in tutti i casi di restituzione di copie di pubblicazioni già cedute anche in abbonamento, sia che la restituzione avvenga per opera di distributori, rivenditori o consumatori finali. In tal modo, l'editore può recuperare l'Iva su tutte le rese effettive, anche se pervenute in più riprese.

### **3.7) supporti integrativi agevolati solo per LIBRI scolastici, universitari e per non vedenti**

A decorrere dal 1 gennaio 2014 sono cambiate le regole relative ai supporti integrativi ceduti unitamente ai prodotti editoriali.

L'articolo 74 comma 1 lettera c) secondo periodo del dpr 633/72 consente di assolvere con il sistema della resa forfettaria ai prodotti editoriali ceduti unitamente ai **supporti integrativi**.

Dal 1 gennaio 2014, "per supporti integrativi si intendono in 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 genere 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 un prezzo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commercializzabili separatamente".

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

Questa definizione di supporti integrativi è stata introdotta dall'articolo 19 del decreto legge n.63 del 4 giugno 2013, con effetti a decorrere dai prodotti editoriali consegnati o spediti dal 1 gennaio 2014.

E' agevole notare che, con la nuova definizione dei supporti integrativi sopra riportata, il trattamento agevolato (resa forfettaria ed aliquota iva ridotta) è stato ristretto alle sole vendite congiunte dei supporti integrativi con i libri scolastici, universitari e per non vedenti.

Pertanto, a far data dal 1 gennaio 2014, la cessione congiunta dei quotidiani e periodici con nastri, dischi, videocassette ed altri supporti è parificata alla cessione congiunta dei prodotti editoriali con altri beni, per la quale è applicabile il criterio delle copie vendute e l'aliquota ordinaria sulla parte del prezzo riferito al supporto, così come più in dettaglio sarà descritto nel paragrafo seguente.

### **3.8) La cessione congiunta di prodotti editoriali con altri beni**

L'articolo 74, 1<sup>a</sup> comma, lett. c) del dpr.633/72 contiene la disciplina della cessione congiunta di prodotti editoriali con altri beni diversi dai supporti integrativi.

Il regime cosiddetto "monofasico" e cioè il regime speciale iva dell'editoria si applica alla cessione di altri beni effettuata, anche gratuitamente, unitamente a giornali quotidiani, periodici e libri a condizione che:

- i beni unitamente ceduti abbiano unica confezione e prezzo indistinto,
- il costo dei beni ceduti con la pubblicazione non sia superiore al 50% del prezzo della confezione.

Non è quindi applicabile il regime monofasico (Iva assolta dall'editore) per le cessioni congiunte di pubblicazioni con altri beni quando il costo dell'altro bene è superiore al 50% del prezzo dell'intera confezione o la pubblicazione e l'altro bene hanno prezzi distinti, o la pubblicazione e l'altro bene non sono ceduti in unica confezione. In tali casi, la cessione di tali altri beni deve essere assoggettata ad Iva nei modi ordinari (fatturazione e, per la vendita al dettaglio, scontrini fiscali) e con l'aliquota propria di tali beni (22%).

Quanto alla nozione di "unica confezione", la circolare n.328/97 ha chiarito che si è in presenza di "unica confezione", non solo nel caso di pubblicazione e altro bene materialmente assemblati in una confezione inscindibile, ma anche quando la pubblicazione e l'altro bene non sono assemblati purché siano ceduti "contestualmente e a prezzo indistinto".

Come già detto, il calcolo dell'Iva su tali prodotti sarà effettuato sulla base delle copie effettivamente vendute.

L'Iva relativa alle vendite congiunte di quotidiani e periodici con altri beni deve essere assolta con il sistema delle copie vendute.

Quanto all'aliquota applicabile, la norma dispone che si applica "l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti". In altri termini, si applicano sull'unico prezzo della confezione due aliquote: l'aliquota del 4% propria della pubblicazione e l'aliquota propria dell'altro bene congiuntamente ceduto.

La base imponibile dell'altro bene su cui applicare l'aliquota ordinaria è data dai "costi sostenuti per la produzione o l'acquisto del singolo bene ceduto congiuntamente alla pubblicazione (anche gratuitamente), risultanti dalle fatture di acquisto. Non assumono rilievo i costi che non siano specificamente ed esclusivamente imputabili al suddetto bene". Tale criterio è valido anche per determinare se il costo dell'altro bene sia superiore al 50% del prezzo dell'intera confezione.

Di conseguenza, la base imponibile riferibile alla pubblicazione sulla quale applicare l'aliquota del 4% è data dalla differenza fra il prezzo indistinto della confezione ed il costo imputabile all'altro bene.

### 3.9) Abbonamenti a pubblicazioni con chiave di accesso a servizi telematici

Nella circolare n.23/E del 24 luglio 2014, l'Agenzia delle Entrate ha considerato la seguente ipotesi:

**“ la cessione di prodotti editoriali cartacei che al loro interno contengono una chiave di accesso mediante la quale l'acquirente del prodotto 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”.**

In relazione a questa ipotesi, l'Agenzia delle entrate ha affermato che, *“ove per l'acquisizione della chiave di accesso contenuta all'interno del prodotto editoriale, l'acquirente non debba pagare uno specifico corrispettivo,.....tornano applicabili, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta e dell'aliquota applicabile, le disposizioni riferibili al prodotto editoriale considerato”.*

In altri termini, è possibile effettuare la vendita congiunta di un prodotto editoriale cartaceo e della sua versione e/o aggiornamento elettronico ed applicare il regime speciale dell'editoria, a condizione che il prezzo di vendita al pubblico del prodotto, nel suo insieme, sia riferito interamente al prodotto editoriale cartaceo.

Viceversa, se viene richiesto il pagamento di un prezzo riferito al servizio elettronico aggiuntivo, questo prezzo dovrà essere autonomamente assoggettato ad iva con aliquota ordinaria.

L'Agenzia delle entrate ha motivato questa posizione, osservando che - in tale ipotesi - l'operazione di vendita, sotto l'aspetto sostanziale, deve essere valutata unitariamente: la cessione del prodotto cartaceo integrata dalla possibilità di acquisirne copia e/o aggiornamenti in formato elettronico.

In altre parole, secondo l'Agenzia delle entrate, l'unitarietà dell'operazione poggia sulla considerazione che il “servizio elettronico” - sotto il profilo del contenuto - non è qualcosa di diverso dal prodotto cartaceo ma, invece, vi è strettamente collegato.

Al contrario, l'operazione non potrebbe essere considerata unitariamente qualora la chiave di accesso consentisse all'acquirente di fruire di servizi diversi quali, ad esempio, l'accesso a banche dati o a servizi multimediali.

Con questa apertura dell'Agenzia delle Entrate, rientrano in gioco – però *“in formato elettronico”* - i supporti integrativi funzionalmente connessi al prodotto editoriale, il cui trattamento agevolativo era stato abrogato con decorrenza dal 1 gennaio 2014.

### 3.10) Le cessioni congiunte di più pubblicazioni

La circolare ministeriale n.328 del 27 dicembre 1997 al punto 7.2.8 ha chiarito che la cessione congiunta di due o più prodotti editoriali (quotidiani, periodici o libri) non rientra nel regime della cessione congiunta di prodotti editoriali con altri beni in quanto, *“considerata l'omogeneità della natura dei beni”* si configura come cessione di un unico prodotto editoriale.

Pertanto, la cessione congiunta di un quotidiano o periodico e di un libro, o di due quotidiani, o di un quotidiano ed un periodico, essendo considerata come cessione di un unico prodotto editoriale, può assolvere l'Iva con il sistema della resa forfettaria.

Quanto sopra è stato confermato dalla più recente circolare n.23/E del 2014, la quale al paragrafo 4.1.1 ha precisato che **si configura come cessione di un unico prodotto editoriale anche la cessione congiunta a prezzo indistinto di un prodotto editoriale con un libro su CD**. Questa conclusione deriva dal fatto che il libro è sempre soggetto ad aliquota ridotta del 4% quale che sia il supporto fisico relativo (carta o CD). Su questo tema si veda la risoluzione n.223/E del 2009.

### **3.11) I prodotti editoriali occasionalmente ceduti con supporti integrativi o gadget**

La circolare ministeriale n. 328 del 27 dicembre 1997 al punto 7.2.7 ha chiarito che i prodotti editoriali ceduti occasionalmente con altri beni assolvono l'Iva sulle copie effettivamente vendute, limitatamente a quei numeri della pubblicazione ceduti con altri beni, mentre assolvono l'Iva con il sistema della resa forfettaria per i restanti numeri ceduti senza altri beni.

Stesso concetto vale per i casi in cui per lo stesso numero della pubblicazione solo una parte delle copie stampate sia ceduta con altri beni: la parte ceduta con altri beni assolve l'Iva sulle copie vendute, mentre la restante parte assolve l'Iva con la resa forfettaria.

Quanto sopra è stato confermato dalla più recente circolare n.23/E del 2014, paragrafo 4.1.1.

### **3.12) Abbonamenti a pubblicazioni con altri beni: un problema ancora aperto**

La circolare ministeriale n. 328 del 27 dicembre 1997 non ha invece chiarito un aspetto problematico, che si verifica nel caso della vendita per abbonamento di pubblicazioni che saltuariamente sono confezionate con altri beni.

Secondo la norma, le vendite di pubblicazioni cedute congiuntamente con altri beni non sono ammesse al beneficio della resa forfettaria, ma devono assolvere l'Iva sulle copie effettivamente vendute. Nel caso della vendita per abbonamento il prezzo della vendita viene riscosso in anticipo – solitamente un anno - rispetto alla edizione e spedizione delle pubblicazioni e l'Iva, in tal caso, è assolta al momento della riscossione con l'applicazione della resa forfettaria.

La circolare non ha detto come comportarsi nel caso in cui l'editore decida di inserire un altro bene in uno o più numeri della pubblicazione, i cui abbonamenti, riscossi in anticipo, sono già stati assoggettati ad Iva con il sistema forfettario.

Anche la più recente circolare n.23/E del 2014 non ha chiarito questo aspetto.

E' stata avanzata l'ipotesi che l'editore, avendo assolto l'Iva forfettariamente al momento della riscossione, possa successivamente (al momento della spedizione in abbonamento) integrare la maggiore imposta dovuta limitatamente alle copie cedute con supporti o gadget.

A favore di questa ipotesi propende la possibilità di effettuare le variazioni ai sensi dell'art.26 del dpr 633/72 , ammessa anche nei casi di vendite per abbonamento (vedasi il paragrafo 7.5.3 – variazioni della circolare 328/97).

### **3.13) I periodici pornografici**

I periodici pornografici, pur rientrando nel regime monofasico (Iva assolta dall'editore), scontano l'aliquota del 22% e sono esclusi dalla resa forfettaria. Sono soggetti alla aliquota del 22% anche l'acquisto della carta occorrente per la stampa nonché alle prestazioni di composizione, legatoria e stampa di periodici pornografici.

Rientrano nella nozione di giornali e periodici pornografici le pubblicazioni di carattere osceno vietate ai minori di sedici anni, ed in genere le pubblicazioni per la cui vendita i titolari e gli addetti alla rivendita di giornali e riviste sono esonerati da responsabilità penali , purché le stesse non siano esposte in modo da renderle immediatamente visibili al pubblico.

Circa le responsabilità penali dei rivenditori si riporta il testo della Legge 17 luglio 1975 n.355 articolo unico: “ *Non sono punibili per i reati previsti dagli articoli 528 (pubblicazioni e spettacoli osceni) e 725 (commercio di scritti, disegni o altri oggetti contrari alla pubblica decenza) del codice penale e dagli articoli 14 ( pubblicazioni destinate all'infanzia o all'adolescenza) e 15 (pubblicazioni a contenuto impressionante o raccapricciante) della legge 8 febbraio 1948 n.47, i titolari e gli addetti a rivendita di giornali e di riviste per il solo fatto di detenere, rivendere, o esporre, nell'esercizio normale*

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

della loro attività, pubblicazioni ricevute dagli editori e distributori autorizzati ai sensi delle vigenti disposizioni. La stessa disposizione si applica ai titolari ed agli addetti a negozi di vendita di libri e pubblicazioni non periodiche, salvo il caso che essi operino di concerto con gli editori ovvero con i distributori al fine specifico di diffondere stampa oscena.

Le disposizioni di esonero di responsabilità di cui ai commi precedenti non si applicano quando siano esposte, in modo da renderle immediatamente visibili al pubblico, parti palesemente oscene delle pubblicazioni o quando dette pubblicazioni siano vendute ai minori di anni sedici. In tale caso la pena è della reclusione sino ad un anno.

*Nei casi in cui il reato previsto dall'art.528 del codice penale (pubblicazioni e spettacoli osceni) sia commesso da un editore di libri o stampa periodica si applica la pena della reclusione da uno a tre anni e della multa non inferiore a lire quattrecentomila ”.*

La circolare ministeriale n. 328 del 27 dicembre 1997, al punto 7.2.3, ha introdotto un ulteriore criterio di individuazione della stampa pornografica, ritenendo pornografici anche ai fini tributari le testate escluse dalle tariffe postali agevolate, in quanto di carattere pornografico.

Quanto sopra è stato confermato dalla più recente circolare n.23/E del 2014, paragrafo 2.

### **3.14) I cataloghi**

I cataloghi (diversi da quelli di informazione libraria), pur rientrando nel regime monofasico (Iva assolta dall'editore), scontano l'aliquota del 22% e sono esclusi dalla resa forfettaria. Sono soggetti alla aliquota del 22% anche l'acquisto della carta occorrente per la stampa nonché alle prestazioni di composizione, legatoria e stampa di cataloghi.

La circolare n.23/E del 24 luglio 2014 definisce *cataloghi* i prodotti editoriali costituiti dal punto di vista redazionale da elenchi di beni e di prezzi e da comunicazioni di natura commerciale, nonché i depliant, gli opuscoli e simili aventi funzione meramente pubblicitaria e promozionale.

### **3.15) La ricommercializzazione delle rese**

La “ricommercializzazione” delle rese non è assoggettata ad Iva quando ricorrono le seguenti condizioni:

- che si tratti di rese di prodotti editoriali assoggettati ad Iva con il sistema della resa forfettaria e
- che tali rese siano ricommercializzate nella stessa veste editoriale originaria.

La circolare n. 328 del 27 dicembre 1997 ha ribadito che resta a carico degli editori provare adeguatamente che i prodotti ri-commercializzati formano oggetto di effettiva restituzione da parte degli editori.

Quanto sopra è stato confermato dalla più recente circolare n.23/E del 2014, paragrafo 4.2.1. che ha inoltre precisato che le rese cedute come carta da macero, ai fini iva, sono effettuate ai sensi del comma 8 dell'articolo 74 dpr 633/72 (fattura senza addebito di iva con l'annotazione “inversione contabile”).

## **4) OPERAZIONI CON L'ESTERO**

Il regime speciale iva per l'editoria è applicabile alle cessioni di prodotti editoriali effettuate in ambito nazionale. Le operazioni con l'estero che hanno per oggetto prodotti editoriali sono regolati dalle norme ordinaria in materia di cessioni ed acquisti intracomunitari (per le operazioni con altri Paesi UE) ed in materia di importazioni ed esportazioni per le operazioni con il resto del mondo. Nei paragrafi seguenti saranno commentate le fattispecie più rilevanti.

## BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE

### 4.1) copie cedute in abbonamento a privati in altri Stati membri (UE) – sotto soglia

L'articolo 41 comma 1 , lettera b) del decreto legge 30 agosto 1993 n.331 – scambi intracomunitari - stabilisce la regola generale per la quale costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili le cessioni in base a cataloghi , per corrispondenza e simili di beni (diversi da quelli soggetti ad accisa) spediti o trasportati dal cedente (o per suo conto) nel territorio di altro Stato UE nei confronti di privati consumatori.

Pertanto, in base a questa regola generale, la vendita a distanza B2C con spedizione in altri Stati UE è soggetta ad iva nel Paese UE di destinazione del bene.

Tuttavia, la stessa norma contiene una eccezione in base alla quale il venditore italiano può assoggettare tali vendite ad iva italiana a condizione che il loro importo annuo distinto per ciascun Paese UE di destinazione non superi una determinata soglia che varia da 35 a 100 mila euro. In questo caso, pertanto, la vendita del bene è assimilata ad una vendita interna all'Italia, ancorché il bene sia spedito in altro Stato UE.

Le regole sopra esposte tornano applicabili agli abbonamenti - sottoscritti da privati consumatori di altri Stati dell'Unione Europea - a quotidiani e periodici pubblicati da editori operanti in Italia.

**La cessione in abbonamento di cui sopra è soggetta ad iva in Italia se l'editore italiano nell'anno solare precedente e nell'anno in corso ha effettuato vendite per abbonamento di pubblicazioni nell'altro paese UE per un importo complessivo non superiore ad una determinata soglia, che può variare da un minimo di euro 35 mila ad un massimo di euro 100 mila.**

La soglia va considerata per anno solare e per ciascun paese UE nel quale si effettuano le vendite per corrispondenza. Pertanto occorre verificare la soglia con riferimento a ciascun Paese UE di destinazione, in quanto come già detto, ciascun Paese stabilisce la sua soglia nell'intervallo da 35 a 100 mila euro.

La tabella seguente indica le soglie attualmente vigenti nei Paesi UE, stabilite ai sensi dell'articolo 34 della Direttiva CE n.112 del 28 novembre 2006.

	Stato membro UE	Codice ISO	Soglie per vendita a distanza	Stato membro UE	Codice ISO	Soglie per vendita a distanza
1	Austria	AT	35 mila euro	Lettonia	LV	35mila euro
2	Belgio	BE	35 mila euro	Lituania	LT	35mila euro
3	Bulgaria	BG	70mila bgn	Lussemburgo	LU	100mila euro
4	Cipro	CY	35 mila euro	Malta	MT	35mila euro
5	Croazia	HRV	270mila hrk	Olanda	NL	100mila euro
6	Danimarca	DK	280mila dkk	Polonia	PL	160mila pln
7	Estonia	EE	35mila euro	Portogallo	PT	100mila euro
8	Finlandia	FI	35mila euro	Rep. Ceca	CZ	1.140mila czk
9	Francia	FR	100mila euro	Romania	RO	118mila ron
10	Germania	DE	100mila euro	Slovacchia	SK	35mila euro
11	G. Bretagna	GB	70mila gbp	Slovenia	SI	35mila euro
12	Grecia	EL	35mila euro	Spagna	ES	35mila euro
13	Irlanda	IE	35mila euro	Svezia	SE	320mila sek
14	Italia	IT	35mila euro	Ungheria	HU	8.800mila huf

Poiché la vendita dell'abbonamento è soggetta ad iva in Italia, l'editore tratterà questa vendita alla stessa stregua degli abbonamenti venduti in Italia, assolvendo l'iva con il regime speciale dell'editoria di cui all'articolo 74 del dpr 633/72.

## BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE

L'editore *italiano*, tuttavia, può scegliere di adottare comunque la soluzione alternativa descritta nel seguente paragrafo con la quale l'iva viene assolta non in Italia ma nel paese UE di destinazione del bene.

### 4.2) copie cedute in abbonamento a privati in altri Stati membri (UE) – sopra soglia

**La vendita dell'abbonamento è soggetta ad iva nel Paese UE di destinazione della pubblicazione** se l'editore *italiano* nell'anno solare precedente e nell'anno in corso ha effettuato vendite di abbonamenti nell'altro paese UE per un importo complessivo **superiore ad una determinata soglia**, che può variare da un minimo di euro 35 mila ad un massimo di euro 100 mila. Tale regime è comunque applicabile a scelta dell'editore *italiano*, anche se le vendite di abbonamenti non superano la soglia.

Come già detto, la soglia va considerata per anno solare e per ciascun paese UE nel quale si effettuano le vendite per corrispondenza. Pertanto, occorre verificare la soglia con riferimento a ciascun Paese UE di destinazione, in quanto, come già detto, ciascun Paese stabilisce la sua soglia nell'intervallo da 35 a 100 mila euro. (le soglie per ciascun Paese sono riepilogate nella tabella riportata nel precedente paragrafo)

Quando le vendite di abbonamenti in un altro paese UE superano la soglia minima di cui sopra, l'editore *italiano* deve richiedere il numero di p.iva anche nell'altro paese UE (oppure nominare un proprio rappresentante fiscale nell'altro paese UE), in modo da poter applicare l'iva secondo l'aliquota e le regole di ciascun altro Paese UE nel quale le vendite di abbonamenti abbiano superato la relativa soglia.

Le modalità di documentazione e registrazione delle vendite degli abbonamenti seguiranno le regole proprie dello Stato UE di destinazione del bene.

La tabella seguente riporta l'elenco dei Paesi dell'Unione Europea, le aliquote iva ordinarie e le aliquote iva dei giornali periodici vigenti alla data odierna in ciascun Paese UE.

	Stato membro UE	Codice ISO	Aliquota ordinaria	Aliquota periodici		Stato membro UE	Codice ISO	Aliquota ordinaria	Aliquota periodici
1	Austria	AT	20	10	15	Lettonia	LV	21	12
2	Belgio	BE	21	0-6-21	16	Lituania	LT	21	9
3	Bulgaria	BG	20	20	17	Lussemburgo	LU	17	3
4	Cipro	CY	19	5	18	Malta	MT	18	5
5	Croazia	HRV	25	5	19	Olanda	NL	21	6
6	Danimarca	DK	25	25	20	Polonia	PL	23	5-8-23
7	Estonia	EE	20	9	21	Portogallo	PT	23	6-23
8	Finlandia	FI	24	10 -24	22	Rep. Ceca	CZ	21	15
9	Francia	FR	20	2,1 - 20	23	Romania	RO	24	5
10	Germania	DE	19	7	24	Slovacchia	SK	20	20
11	G. Bretagna	GB	20	0	25	Slovenia	SI	22	9,5
12	Grecia	EL	24	6-24	26	Spagna	ES	21	4-21
13	Irlanda	IE	23	9	27	Svezia	SE	25	6
14	Italia	IT	22	4-22	28	Ungheria	HU	27	5-13-25

L'articolo 7 del dpr n.633/72 integra la tabella di cui sopra con alcune esclusioni e con alcune inclusioni territoriali.

Le esclusioni si riferiscono a dei territori che pur appartenendo ad alcuni Stati UE, per speciali ragioni storico-doganali, ai fini iva, sono esclusi dal territorio della Unione Europea.

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

Le inclusioni, invece, si riferiscono a dei territori che, ai fini iva, sono inclusi in alcuni Stai UE pur non appartenendovi.

<b>Territori Esclusi</b>	<b>Stato di appartenenza</b>
Comuni di Livigno, Campione d'Italia ed acque italiane del lago di Lugano	Italia
Monte Athos	Grecia
Isola Helgoland e territorio di Busingen	Germania
Dipartimenti d'oltre mare (Guadalupa, Guiana, Martinica, Riunione)	Francia
Ceuta, Melilla, isole Canarie	Spagna
Isole Aland	Finlandia
Isole Anglo-Normanne (Jersey, Guernsay ecc.)	Regno Unito
Zona nord orientale di Cipro sotto influenza turca (circ.min.n.39 del 5 agosto 2004)	Cipro

<b>Territori Inclusi</b>	<b>Stato di inclusione</b>
Principato di Monaco	Francia
Isola di Man	Regno Unito
Akrotiri e Dhekelia (sovranià del Regno Unito)	Cipro

### **4.3) copie cedute in abbonamento in Italia da soggetto estero a privati**

Le vendite effettuate in Italia di abbonamenti a pubblicazioni estere nei confronti di consumatori finali devono essere assoggettate ad iva in Italia con il regime speciale dell'editoria (sistema monofase) di cui all'articolo 74 del dpr 633/72 con il criterio delle copie vendute oppure con il criterio della forfettizzazione della resa.

Il soggetto passivo tenuto all'assolvimento dell'iva è il soggetto estero che effettua tali vendite il quale deve identificarsi in Italia ai sensi dell'articolo 17 del dpr 633/72 o tramite la nomina di un rappresentante fiscale nominato ai sensi dell'articolo 35 del dpr 633/72.

A questa regola generale si sottraggono gli operatori stabiliti in altri Paesi della UE per i quali vale la deroga prevista per le vendite a distanza di cui all'articolo 40 comma 4 lettera b) del dl 331/93. In base a questa deroga le vendite di abbonamenti esteri effettuate in Italia a privati consumatori non sono soggette ad iva in Italia se non viene superata la soglia di euro 35 mila annui. Tale soglia deve essere riferita ai corrispettivi annui riscossi dall'operatore estero per gli abbonamenti alle pubblicazioni estere. (vedi risoluzione n 90/E del 25 settembre 2012).

### **4.4) esportazioni di prodotti editoriali**

Le esportazioni di prodotti editoriali - non rientrando nel regime speciale iva dell'editoria - sono soggette alle regole ordinarie delle esportazioni di beni stabilite dall'articolo 8, comma 1, lettera a) del dpr 633/72. Perché si abbia esportazione è necessario che il bene ceduto sia trasportato o spedito al di fuori del territorio della Unione Europea.

### **4.5) importazioni di prodotti editoriali**

Per le importazioni di prodotti editoriali l'iva è dovuta dall'importatore ed è assolta in dogana. L'iva è calcolata sulla base del prezzo di vendita al pubblico in Italia in relazione al numero di copie importate. E' possibile chiedere in dogana la riduzione della base imponibile a titolo di forfettizzazione della resa qualora i prodotti editoriali importati - diversi dai pornografici - siano privi di altri beni diversi dai supporti integrativi. L'iva assolta in dogana sulla base del prezzo di vendita al pubblico non è detraibile.

La circolare n.23/E del 24 luglio 2014 al paragrafo 5 ha chiarito che l'importatore ha comunque la facoltà di assolvere l'iva in dogana - non sul prezzo di vendita al pubblico - ma sul valore dei beni importati che normalmente coincide con il corrispettivo dovuto al cedente esportatore. In tal caso, l'iva assolta in dogana è detraibile e la successiva commercializzazione in Italia dei prodotti editoriali importati sarà soggetta ad iva con il regime speciale dell'editoria di cui all'articolo 74 del dpr.633/72.

### 4.6) acquisti intracomunitari di prodotti editoriali

Gli acquisti intracomunitari di prodotti editoriali sono soggetti alle regole ordinarie degli acquisti intracomunitari stabilite dall'articolo 38 del decreto legge n.331 del 1993.

L'operatore economico italiano che effettua l'acquisto intracomunitario, per assolvere l'iva in Italia, deve preliminarmente stabilire se i prodotti acquistati sono ( o non sono) destinati alla successiva commercializzazione in Italia.

- a) **prodotti editoriali non destinati alla successiva commercializzazione.** L'iva è dovuta dall'operatore economico che ha effettuato l'acquisto intracomunitario sulla base del prezzo di vendita al pubblico e non è detraibile. Se i prodotti editoriali oggetto di acquisto intracomunitario sono privi di prezzo di vendita al pubblico, il cessionario assolve l'iva sulla base del corrispettivo dovuto al cedente stabilito nell'altro Stato UE. L'iva dovuta è assolta con il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*), tenendo presente che - non potendo detrarre l'iva dovuta - si dovrà effettuare l'annotazione solo sul registro delle vendite e non anche su quello degli acquisti.
- b) **prodotti editoriali destinati alla successiva commercializzazione.** L'iva è dovuta dall'operatore economico che ha effettuato l'acquisto intracomunitario sulla base del prezzo di vendita al pubblico applicando il criterio delle copie vendute oppure - quando consentito - il criterio della resa forfettaria, secondo le regole disposte dall'articolo 74 del dpr 633/72 illustrate nei precedenti paragrafi 3.3, 3.4, 3.5 e 3.6. L'iva dovuta non è detraibile e per le successive cessioni in Italia non sussiste l'obbligo di emissione della fattura. Se i prodotti editoriali destinati alla successiva commercializzazione sono privi di prezzo di vendita al pubblico, il cessionario assolve l'iva sulla base del corrispettivo dovuto al cedente stabilito nell'altro Stato UE, alla stessa stregua degli acquisti intracomunitari di altri beni. L'assolvimento dell'iva sulla base del corrispettivo dovuto è possibile anche nel caso in cui tali prodotti editoriali abbiano il prezzo di vendita al pubblico. In tali casi (iva assolta sul corrispettivo dovuto al cedente), l'iva dovuta è assolta con il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*), alla stessa stregua degli acquisti intracomunitari di altri beni, (annotazione sul registro delle vendite e su quello degli acquisti). All'atto della successiva commercializzazione in Italia, tali prodotti saranno assoggettati ad iva con il regime speciale dell'editoria di cui all'articolo 74 del dpr 633/72.

L'iva dovuta sugli acquisti intracomunitari ( destinati o non destinati alla successiva commercializzazione) è assolta con il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*), tenendo presente che - non potendo detrarre l'iva dovuta - si dovrà effettuare l'annotazione solo sul registro delle vendite e non anche su quello degli acquisti.

Qualora i prodotti editoriali oggetto di acquisto intracomunitario non abbiano prezzo di vendita al pubblico, il cessionario assolve l'iva sulla base del corrispettivo dovuto al cedente stabilito nell'altro Stato UE, alla stessa stregua degli acquisti intracomunitari di altri beni. L'assolvimento dell'iva sulla base del corrispettivo dovuto è possibile anche nel caso in cui i prodotti editoriali abbiano il prezzo di vendita al pubblico.

### 4.7) cessioni intracomunitarie di prodotti editoriali

Le cessioni intracomunitarie di prodotti editoriali - non rientrando nel regime speciale iva dell'editoria - sono soggette alle regole ordinarie delle cessioni intracomunitarie di beni stabilite dall'articolo 41 del decreto legge n.331 del 1993 valide. Perché si abbia la cessione intracomunitaria è necessario che : a) la cessione del bene materiale sia effettuata a titolo oneroso, b) la cessione abbia per oggetto la proprietà o altro diritto reale sul bene, c) il bene ceduto sia trasportato o spedito in altro Stato UE, d) il cessionario del bene abbia lo status di operatore economico.

### **5) I PERIODICI DISTRIBUITI GRATUITAMENTE - IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO**

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 13/E del 4 febbraio 2005, ha fornito alcuni chiarimenti in merito al trattamento tributario - ai fini Iva e delle imposte sui redditi - da riservare alle cessioni di periodici in distribuzione gratuita, vale a dire la cosiddetta "free-press".

In particolare, le risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate riguardano i seguenti quesiti:

- **ai fini Iva**, se la cessione di periodici in distribuzione gratuita debba essere assoggettata ad Iva, per il motivo che i beni gratuitamente ceduti (pubblicazioni periodiche) sono beni la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa (editoriale), ai sensi dell'art. 2, comma 2, n.4) dpr 633/72;
- **ai fini delle imposte sui redditi**, se la cessione di periodici in distribuzione gratuita concorra alla formazione dei ricavi imponibili per il valore normale dei beni ceduti gratuitamente, in quanto la cessione gratuita dei periodici possa configurare una destinazione di beni (i periodici) a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (editoriale), ai sensi dell'art. 85 comma 2 del dpr 917/86 (Testo unico delle Imposte sui redditi).

Illustriamo di seguito gli aspetti salienti della pronuncia ministeriale in commento.

#### **5.1) La nozione di free-press**

Per "stampa free-press" si intendono quelle pubblicazioni prive di prezzo di vendita al pubblico distribuite gratuitamente con spedizione a domicilio, con il sistema "porta a porta", o attraverso espositori (meglio conosciuti come "dispenser" o "totem") solitamente dislocati in luoghi ad alta frequentazione di pubblico quali stazioni ferroviarie, metropolitane, aeroporti, sale meeting, congressi, ecc.

La stampa free-press, assimilabile quanto al contenuto informativo alla restante stampa quotidiana e/o periodica, si distingue da quest'ultima per essere ceduta gratuitamente. La cessione gratuita delle copie consente, per questo tipo di prodotti, una più efficace diffusione del periodico e quindi dei messaggi pubblicitari in esso pubblicati.

#### **5.2) La precedente posizione dell'Amministrazione Finanziaria**

Prima dell'emanazione della risoluzione 13/E del 4 febbraio 2005, l'unica pronuncia ufficiale in materia di free-press era costituita da una risposta della Direzione Regionale delle Entrate (DRE) della Lombardia del 15 giugno 1999 prot. 52209/95.

In questa risposta, la DRE della Lombardia individuava nel tipo di attività svolta dal soggetto imprenditore il requisito discriminante per stabilire se la distribuzione delle copie free-press doveva essere assoggettata ad Iva.

Secondo la DRE della Lombardia, si configuravano due trattamenti fiscali differenti, a seconda che la distribuzione gratuita fosse effettuata da un imprenditore non editore (cessione di beni non rilevante ai fini Iva) oppure da un imprenditore editore (cessione di beni rilevante ai fini Iva).

Pur in presenza della medesima tipologia di operazione commerciale (cessione gratuita di periodici), la DRE della Lombardia riteneva che la soluzione al quesito fosse differente a seconda o meno del verificarsi di una delle seguenti ipotesi.

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

Prima ipotesi: - l'imprenditore svolge l'attività di vendita e diffusione di messaggi pubblicitari; tale servizio può essere reso utilizzando qualsiasi mezzo di comunicazione, tra i quali anche la stampa e la distribuzione gratuita di pubblicazioni.

In questa prima ipotesi, secondo la DRE della Lombardia, la stampa delle suddette pubblicazioni rappresentava meramente lo strumento per la diffusione dei messaggi pubblicitari che, invece, costituiva l'attività propria dell'impresa. Di conseguenza, la distribuzione gratuita di pubblicazioni periodiche portanti messaggi pubblicitari non doveva essere assoggettata ad iva alla stregua delle cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4) Dpr 633/1972. Tali cessioni, infatti, sono meramente strumentali all'effettuazione dei servizi di diffusione dei messaggi pubblicitari. Pertanto, secondo la DRE della Lombardia, la cessione gratuita delle pubblicazioni, in questa prima ipotesi, era irrilevante ai fini Iva.

Seconda ipotesi: - l'imprenditore svolge normalmente l'attività di edizione e commercializzazione di pubblicazioni in genere.

In questa seconda ipotesi, secondo la DRE della Lombardia, la stampa delle suddette pubblicazioni costituiva l'attività propria dell'impresa. Di conseguenza, la distribuzione gratuita delle stesse costituiva cessione gratuita di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa, da assoggettare ad Iva ai sensi dell'art. 2, comma 2, n.4) Dpr 633/1972, a nulla influendo il fatto che la cessione gratuita, anche in questo caso, fosse strumentale ad una più efficace effettuazione del servizio di diffusione dei messaggi pubblicitari pubblicati.

Pertanto, secondo la DRE della Lombardia, la cessione gratuita delle pubblicazioni, in questa seconda ipotesi, era rilevante ai fini Iva con la conseguenza che le copie cedute gratuitamente dovevano essere assoggettate ad Iva.

Con questa risposta, la DRE della Lombardia aveva individuato nella attività dell'imprenditore (pubblicitario oppure editore) il criterio discriminante per la rilevanza Iva della free-press.

### **5.3) L'attuale posizione dell'Amministrazione finanziaria**

Con la risoluzione 13/E del 2005, l'Agenzia delle Entrate ha correttamente smentito la soluzione contenuta nella pronuncia della DRE della Lombardia del 1999, e cioè la rilevanza ai fini Iva della free-press in relazione ai requisiti soggettivi dell'imprenditore (imprenditore editore o imprenditore pubblicitario).

La nuova risoluzione 13/E individua, invece, nel rapporto contrattuale che lega l'imprenditore all'inserzionista pubblicitario il criterio discriminante per l'assoggettabilità ad Iva o meno delle predette cessioni gratuite.

L'Agenzia delle Entrate trae spunto dall'esame dell'obiettivo economico sottostante la stampa free-press. Tale obiettivo - che non è certamente l'incremento della vendita delle copie, data la gratuità della cessione delle stesse - è quello di incrementare la vendita dei messaggi pubblicitari contenuti nel periodico, in forza dei contratti pubblicitari stipulati tra l'editore e gli inserzionisti pubblicitari.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate individua, quale elemento essenziale del contratto pubblicitario, l'impegno da parte dell'editore - a fronte di un corrispettivo per la prestazione pubblicitaria regolarmente assoggettato ad Iva con aliquota ordinaria (22%) - ad effettuare una certa tiratura del periodico provvedendo alla sua distribuzione con particolari modalità, che solitamente si concretizzano nella distribuzione gratuita diretta o tramite appositi contenitori detti "totem o dispenser" collocati in luoghi ad alta affluenza di pubblico, quali stazioni ferroviarie, stazioni della metropolitana, fermate d'autobus pubblici o più in generale presso esercizi commerciali o nei luoghi di lavoro, oppure con la cosiddetta "diffusione mirata" consistente nell'invio gratuito delle copie della pubblicazione presso il domicilio di determinate categorie di potenziali lettori ai quali l'inserzionista pubblicitario è interessato (diffusione mirata).

L'Agenzia delle Entrate precisa ulteriormente come nel settore editoriale esista una stretta correlazione tra la tariffa applicata dall'impresa editrice nella vendita degli spazi pubblicitari e il complesso degli elementi caratterizzanti il periodico stampato, quali ad esempio, la tiratura, la tipologia di lettori a cui è rivolto il periodico, la capacità di penetrazione nel mercato, sia in termini di marketing sia di modalità di diffusione.

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

Secondo l'Agenzia delle Entrate, le copie del periodico cedute gratuitamente sono – in linea generale - riconducibili ai beni rientranti nell'attività propria dell'impresa editrice.

Tuttavia l'Agenzia delle Entrate riconosce che tali cessioni gratuite vengono effettuate dall'editore - non in base ad un rapporto giuridico tra l'editore ed il lettore, come nel caso della cessione onerosa di prodotti editoriali, ma per adempiere ai contratti pubblicitari stipulati dallo stesso con gli inserzionisti pubblicitari.

Di conseguenza, la distribuzione gratuita del periodico da parte dell'editore, pur avendo per oggetto un bene rientrante nell'attività propria dell'impresa, costituisce - in questa particolare situazione - il veicolo per la diffusione del messaggio pubblicitario e cioè, in definitiva, l'adempimento principale derivante dall'obbligazione del contratto pubblicitario, i cui corrispettivi sono stati fatturati ed regolarmente assoggettati ad Iva. Pertanto la cessione gratuita delle copie del periodico non è soggetta ad iva, quando detta cessione gratuita costituisce l'adempimento dell'obbligo contrattuale assunto dall'editore nei confronti dell'inserzionista (o degli inserzionisti) pubblicitari.

Per quanto concerne il trattamento ai fini delle imposte sui redditi, l'Agenzia delle Entrate - coerentemente con quanto affermato ai fini Iva - ha ritenuto che tali cessioni gratuite di periodici siano effettuate al solo fine di ottemperare agli obblighi contrattuali assunti nei confronti degli inserzionisti pubblicitari, in relazione ai quali matura un ricavo assoggettato a tassazione. Queste cessioni gratuite, pertanto, non sono effettuate per finalità estranee all'esercizio dell'impresa editrice e quindi non devono essere comprese fra i ricavi delle vendite, sulla base del valore normale, ai sensi dell'art. 85 comma 2 Tuir.

Questa impostazione è stata da ultimo confermata dalla stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n.23/E del 24 luglio 2014 – paragrafo 2.1. In questo documento l'Agenzia delle entrate ha affermato che è esclusa dall'ambito oggettivo di applicazione del regime speciale iva dell'editoria *“la distribuzione gratuita di periodici 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 dei 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)”*.

### **5.4) L'applicabilità dell'aliquota ridotta del 4% ai costi di produzione del periodico free-press**

La risoluzione 13/E del 4 febbraio 2005 ha riconosciuto che la cessione di periodici free-press - pur avendo per oggetto beni la cui produzione e commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa - è parte della prestazione pubblicitaria resa dall'editore a favore degli inserzionisti pubblicitari e che la cessione gratuita dei periodici costituisce il veicolo per la diffusione dei messaggi pubblicitari in esecuzione dei contratti stipulati tra l'editore e gli inserzionisti pubblicitari.

Ci si chiede se il non assoggettamento ad Iva delle copie cedute gratuitamente possa precludere l'editore dal poter usufruire dell'aliquota ridotta del 4% sui costi di produzione della free-press, quali il costo della carta e dei servizi per la stampa di cui alla Tabella A) parte II rispettivamente n. 18) e n. 35).

Su questo punto, nella risoluzione in commento, l'Agenzia delle Entrate non si è espressa.

Ricordiamo che l'art. 16, comma 2 Dpr 633/72 dispone che *“l'aliquota è ridotta al quattro e al dieci per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nella allegata Tabella A.....”*.

Il n. 18) della Tabella A parte Seconda allegata alla norma dell'Iva (Dpr 633/72) prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4%, ai *“giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici,....., ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria,.....; carta occorrente per la stampa degli stessi,.....”*, mentre il numero 35) della stessa tabella prevede l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4% alle *“prestazioni relative alla composizione, montaggio, duplicazione, legatoria e stampa... dei giornali e notiziari quotidiani, libri, periodici, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria,.....”*.

L'aliquota ridotta costituisce una deroga rispetto all'aliquota ordinaria del 20% e deve essere applicata ad un elenco tassativo di fattispecie - indicate nella citata Tabella A parte Seconda.

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

La sua applicazione pertanto non è facoltativa, ma è obbligatoria e tassativa e solo un intervento normativo può modificare i requisiti di l'applicabilità.

Il n.18 ed il n.35) della citata Tabella, per l'applicazione della aliquota ridotta, richiedono esclusivamente la sussistenza del requisito oggettivo e cioè che l'oggetto della produzione sia un periodico, indipendentemente dalle modalità con cui tale periodico sia successivamente diffuso.

Nel caso della free-press, non vi è dubbio che si sia in presenza di un periodico, sia per l'adempimento formale della registrazione in tribunale ai sensi della legge sulla stampa, sia per il collegamento ad una effettiva periodicità che per il contenuto divulgativo.

Si ritiene, pertanto, che gli editori debbano continuare ad usufruire l'aliquota ridotta del 4% sull'acquisto della carta e sull'acquisto dei servizi di stampa e connessi utilizzati per la free-press.

### **5.5) L'applicabilità della risoluzione 13/E del 2005 al settore editoriale professionale "B2B"**

Si segnala che il settore free-press non è il solo a caratterizzarsi per la diffusione gratuita di giornali o periodici al fine di diffondere messaggi pubblicitari, in esecuzione di un contratto stipulato tra l'editore e gli inserzionisti pubblicitari.

Esiste anche una realtà economica, per certi aspetti simile alla free-press, che è costituita dalla cosiddetta "stampa specializzata".

La stampa specializzata è costituita da periodici rivolti ad operatori professionali nei quali si approfondiscono e sviluppano argomenti di interesse del settore di appartenenza. Gli inserzionisti pubblicitari della stampa specializzata sono solitamente aziende operanti nel medesimo settore degli operatori professionali (ad esempio un periodico rivolto agli architetti d'interno che contiene inserzioni pubblicitarie di aziende produttrici di arredi per la casa).

E' il cosiddetto settore "Business to Business", detto anche stampa "B2B".

Nella generalità dei casi, gli editori inviano gratuitamente agli operatori professionali le copie dei periodici da loro pubblicati con un sistema di distribuzione - più mirato e specializzato rispetto alla free-press - basato principalmente su mailing-list costantemente aggiornate.

L'invio gratuito è funzionale ad una più efficace e mirata diffusione del periodico rispetto alla diffusione tradizionale (in edicola e abbonamento), che sconterebbe gli effetti della scarsa propensione all'acquisto da parte del potenziale lettore e le inefficienze del sistema distributivo dei prodotti editoriali.

In definitiva, con la distribuzione gratuita, si garantisce agli inserzionisti pubblicitari che il messaggio pubblicitario raggiunga il target degli operatori professionali oggetto del loro interesse.

Oltre la distribuzione gratuita agli operatori professionali del settore, in frequenti casi, l'editore della stampa specializzata ritiene opportuno dare anche un'ulteriore visibilità commerciale al periodico, destinando parte della tiratura anche alla vendita in edicola o tramite abbonamento. E ciò anche al fine di conseguire ricavi aggiuntivi a quelli pubblicitari da un lato e dall'altro di raggiungere quei lettori che, non essendo destinatari della spedizione della pubblicazione, sono comunque interessati agli argomenti in essa trattati.

In questa situazione, l'editore B2B, con il medesimo periodico pone in essere due rapporti contrattuali differenti:

- con la cessione gratuita del periodico agli operatori del settore, veicola messaggi pubblicitari in esecuzione dei contratti pubblicitari stipulati con gli inserzionisti pubblicitari; pertanto, con la cessione gratuita del periodico, l'editore adempie all'obbligazione principale del contratto pubblicitario e cioè la diffusione del messaggio pubblicitario, per il quale i corrispettivi sono fatturati e regolarmente assoggettati ad Iva con aliquota ordinaria.

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

- con la cessione onerosa del periodo, invece, instaura un rapporto giuridico con il lettore, che ne sottoscrive l'abbonamento oppure acquista dall'edicolante la copia del periodico stesso.

Ci si chiede se l'editore B2B - che ponga in essere le due tipologie contrattuali sopra descritte con riferimento al medesimo bene (il periodico) - possa assolvere l'Iva solo sulle copie vendute in edicola ed abbonamento e non anche sulle copie cedute gratuitamente agli operatori del settore.

Sia nella risoluzione 13/E del 4 febbraio 2005 che nella successiva circolare n.23 del 24 luglio 2014, l'Agenzia delle Entrate non ha trattato questo specifico argomento.

Si è dell'opinione che anche per le cessioni gratuite dei periodici del settore B2B debbano valere le considerazioni elaborate per le cessioni free-press, in quanto la logica economica delle cessioni gratuite della free-press è uguale a quella del settore B2B.

Infatti, l'Agenzia delle Entrate ha individuato nel rapporto contrattuale che lega l'editore all'inserzionista pubblicitario il criterio discriminante per il non assoggettamento ad Iva delle cessioni gratuite delle copie del periodico.

Viceversa, sono soggette ad Iva le copie del medesimo periodico poste in vendita e le copie cedute gratuitamente quali "copie di cortesia" sulle quali oltre l'indicazione del prezzo di vendita al pubblico deve risultare anche la scritta "copia omaggio" o simili (circolare n.23 del 2005 paragrafo 2).

Pare possibile, quindi, che l'editore, in presenza di due tipologie contrattuali differenti rispetto alla cessione del medesimo periodico, possa assolvere l'Iva solo su quella parte di tiratura destinata alla vendita ed alle copie omaggio e non anche sulla restante parte considerata "veicolo" per la diffusione dei messaggi pubblicitari in esecuzione del rapporto contrattuale l'editore e l'inserzionista pubblicitario.

Pertanto, l'editore potrà suddividere la tiratura del medesimo periodico:

- nella parte destinata alla vendita (in edicola o in abbonamento), e queste copie dovranno indicare il relativo prezzo di vendita al pubblico e
- nella parte destinata alla distribuzione gratuita e queste copie, prive del prezzo di vendita al pubblico, dovranno contenere l'indicazione che trattasi di copia diffusa gratuitamente agli operatori del settore.

Si sottolinea che la cessione gratuita di periodici - quali veicoli di messaggi pubblicitari in esecuzione di contratti tra l'editore e l'inserzionista pubblicitario - debba essere espressamente convenuta nel contratto pubblicitario tra l'editore e l'inserzionista pubblicitario e qualificata quale adempimento dovuto dall'editore nei confronti dell'inserzionista stesso. Appare opportuno, inoltre, che nel contratto pubblicitario siano specificate il più possibile le modalità di distribuzione.

Infine, si evidenzia che quanto affermato sopra non vale nei frequentissimi casi in cui l'editore stampi una unica tiratura, le cui copie riportano tutte il prezzo di vendita al pubblico e provveda alla distribuzione gratuita delle copie. In tale ultima ipotesi, vale quanto affermato dalla circolare n.63 del 7 agosto 1990 e dalla successiva circolare n.23 del 2005, secondo la quali, ai sensi dell'articolo 2, 2<sup>a</sup> comma n.4 del dpr.n.633/72, le copie diffuse gratuitamente - ad eccezione dei campioni di modico valore appositamente contrassegnati - devono essere assoggettate ad Iva al pari delle copie poste in vendita della stessa pubblicazione.

### **6) LE PUBBLICAZIONI PERIODICHE ON LINE**

#### **6.1) La pubblicazione periodica telematica è un prodotto editoriale**

La pubblicazione periodica telematica è un prodotto editoriale.

Infatti, l'art.1, commi 1 e 2 della legge n.62/2001 dispone che per "prodotto editoriale" si intende:

*"il prodotto realizzato su supporto cartaceo, ivi compreso il libro, o su supporto informatico, destinato alla pubblicazione o, comunque, alla diffusione di informazioni presso il pubblico con ogni mezzo, anche elettronico, o attraverso la radiodiffusione sonora o televisiva con esclusione dei prodotti discografici o cinematografici.*

*Non costituiscono prodotto editoriale i supporti che riproducono esclusivamente suoni e voci, le opere filmiche e i prodotti destinati esclusivamente all'informazione aziendale sia a uso interno sia presso il pubblico. Per "opera filmica s'intende lo spettacolo, con contenuto narrativo o documentaristico, realizzato su supporto cartaceo di qualsiasi natura, purché costituente opera dell'ingegno ai sensi della disciplina sul diritto di autore, destinato originariamente, dal titolare dei diritti di utilizzazione economica, alla programmazione nelle sale cinematografiche ovvero alla diffusione al pubblico attraverso i mezzi audiovisivi".*

#### **6.2) Gli adempimenti ai sensi della legge sulla stampa (indicazioni obbligatorie e registrazione)**

Il comma 3 dell'art.1 della legge n.62/2001 dispone che al prodotto editoriale si applichino le disposizioni della legge sulla stampa e cioè:

- l'art. 2 della legge 8 febbraio 1948 n.47 (indicazioni obbligatorie sugli stampati) e
- l'art. 5 della legge 8 febbraio 1948 n.47 (registrazione in tribunale o presso il ROC)

Come si è visto sopra, nella definizione di prodotto editoriale rientra anche la pubblicazione diffusa su internet, in quanto **"prodotto realizzato su supporto informatico e destinato alla pubblicazione con mezzo elettronico"**.

Per identificare gli adempimenti connessi alla legge n.47/48 relativi ai prodotti editoriali su internet, è necessario stabilire se trattasi o meno di pubblicazione periodica.

Se il prodotto editoriale su internet è diffuso al pubblico con periodicità regolare ed è contraddistinto da una testata che costituisce l'elemento identificativo del prodotto, si applicano sia l'art.2 che l'art.5 della legge 47/48.

Viceversa, se il prodotto editoriale su internet, sia pur contraddistinto da una testata che costituisce l'elemento identificativo del prodotto, non è diffuso al pubblico con periodicità regolare, si applica solo l'art.2 della legge 47/48 e non anche l'art.5 della stessa legge.

Si rammenta che, secondo l'art.2 della legge n.47/48 (indicazioni obbligatorie sugli stampati), ogni stampato deve indicare il luogo e l'anno della pubblicazione, nonché il nome ed il domicilio dello stampatore e se esiste dell'editore.

Pertanto, il prodotto editoriale su internet non diffuso con periodicità regolare non deve essere registrato al tribunale, ma deve solo contenere le indicazioni di cui sopra (il luogo e l'anno della pubblicazione, nonché il nome ed il domicilio dello stampatore e se esiste dell'editore), con l'avvertenza che in luogo dello stampatore sarà indicato il sito su cui la consultazione del prodotto è disponibile.

**Viceversa, se il prodotto editoriale su internet è diffuso con periodicità regolare, si dovrà procedere alla registrazione della relativa testata presso la cancelleria del tribunale o presso il ROC.**

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

Ai fini dell'individuazione della circoscrizione del tribunale competente, si ritiene che debba farsi riferimento alla sede dell'editore della pubblicazione.

In tal caso, il prodotto editoriale deve contenere le seguenti indicazioni:

- luogo e data di pubblicazione,
- nome e domicilio dello stampatore (sito internet)
- nome del proprietario e del direttore o vicedirettore responsabile
- estremi della registrazione (anche se la legge non lo richiede espressamente).

Si ritiene che quanto detto sopra valga per i prodotti editoriali diffusi su internet, la cui versione informatica non costituisca la mera copia della versione cartacea di una pubblicazione già registrata ai sensi della legge sulla stampa.

Infatti, nei frequenti casi in cui l'editore di giornali e periodici registrati decida di diffondere la propria pubblicazione anche su internet, non sarà necessario procedere ad una ulteriore registrazione del prodotto su internet essendo sufficiente riportare nella versione internet le stesse indicazioni riportate sulla versione cartacea e cioè:

- luogo e data di pubblicazione,
- nome e domicilio dello stampatore (sito internet),
- nome del proprietario e del direttore o vicedirettore responsabile,
- estremi della registrazione (anche se la legge non lo richiede espressamente).

### **6.3) L'iscrizione del periodico on-line al Registro degli Operatori di Comunicazione**

L'Editore di pubblicazioni periodiche diffuse in rete (internet) deve iscriversi al Registro degli Operatori di Comunicazione (ROC) quale "soggetto esercente l'editoria elettronica", al pari degli editori tradizionali. Nel modello 09/ROC dovrà essere indicato il sito internet sul quale la testata è diffusa. Come già chiarito nel precedente paragrafo n.2), si rammenta che l'articolo 16 della legge n. 62 del 7 marzo 2001 prevede una semplificazione amministrativa, in forza della quale i soggetti tenuti all'iscrizione al ROC sono esentati dall'obbligo della registrazione delle testate presso le cancellerie del tribunale. Questa semplificazione si applica a tutti gli editori di periodici e quotidiani e, pertanto, anche agli editori esercenti l'editoria elettronica. Gli uffici del ROC, tuttavia, applicano la semplificazione amministrativa solo ai casi in cui il proprietario della testata e l'esercente l'impresa giornalistica della medesima siano lo stesso soggetto.

### **6.4) La disciplina Iva dei prodotti editoriali telematici**

**Le pubblicazioni periodiche diffuse telematicamente non rientrano nel regime speciale Iva stabilito dall'articolo 74 del dpr n.633/72, ma fruiscono dell'aliquota agevolata Iva del 4% di cui a n.18 della Tabella A , parte II allegata al dpr n.633/72.**

Dopo gli e-book , l'aliquota iva del 4% è arrivata anche per le edizioni on line dei quotidiani , periodici e dispacci delle agenzie di stampa.

La legge di stabilità del 2015 aveva dapprima introdotto una norma di interpretazione autentica (articolo 1, comma 667 della legge 23 dicembre 2014 n.190), in forza della quale si applica l'aliquota iva ridotta del 4% ai cosiddetti **e-book** e cioè a tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica. Tali prodotti sono da considerare "**libri**", ai fini dell'applicazione dell'aliquota iva del 4% , prevista dalla Tabella A, parte II, numero 18 allegata al dpr n.633/72 (Beni e servizi soggetti all'aliquota iva del 4 per cento).

L'articolo 1 comma 637 della legge 28 dicembre 2015 n.208 (legge di stabilità per il 2016) ha integrato la disposizione della legge di stabilità dell'anno 2015 - che prevedeva l'applicazione dell'aliquota iva del 4% ai soli libri on line (**e-book**) - e ne ha esteso l'applicazione anche agli altri prodotti editoriali on line, con decorrenza dal 1 gennaio 2016.

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

Pertanto, dal 1 gennaio 2016, ai fini della applicazione dell'aliquota iva del 4% *“sono da considerare giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici, tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN o ISSN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico anche tramite mezzi di comunicazione elettronica”*.

Con particolare riferimento ai periodici on line , si segnala che :

- a) per fruire dell'aliquota iva del 4%, tali prodotti devono essere necessariamente identificati dal codice ISSN (International Standard Serial Number). Tale codice identifica periodici, riviste, giornali, annuari, collane monografiche e tutte le altre tipologie di pubblicazioni in serie.
- b) la vendita di periodici on line (anche in abbonamento), pur fruendo dell'aliquota del 4% dal 1 gennaio 2016, non rientra nel regime speciale iva dell'editoria previsto dall'articolo 74, comma 1, lett.c) del dpr 633/72. Il regime speciale iva monofasica dell'editoria resta infatti applicabile ai soli prodotti editoriali cartacei.
- c) la vendita di periodici on line, ai fini iva, è considerata una prestazione di servizi elettronici soggetta ad iva nei modi e nei termini ordinari. Pertanto alla vendita on line dei periodici non è applicabile il regime speciale iva dell'editoria.
- d) la vendita di periodici on line, se effettuata nei confronti di privati consumatori ( e cioè di committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione) è esonerata dall'obbligo di emissione della fattura e dello scontrino o ricevuta fiscale, ai sensi dell'articolo 22 comma 6-ter del dpr n.633/72 e del decreto del ministero dell'economia e finanze del 27 ottobre 2015. (Si veda la nostra circolare del 23 novembre 2015 – Servizi on line a consumatori privati, *finalmente niente più fattura e scontrini fiscali*).

L'Agenzia delle Entrate ha emanato la circolare n.20/E del 18 maggio 2016 , dedicando il paragrafo n.4 del capitolo III all'applicazione della aliquota iva del 4% alle edizioni on line dei quotidiani, periodici e dispacci delle agenzie di stampa.

La circolare dell'agenzia della entrate n.20/E del 18 maggio 2016 ha chiarito che :

- l'aliquota iva del 4% è applicabile anche alle *“operazioni di messa a disposizione on line (per un periodo di tempo determinato) dei prodotti editoriali”*. Con questa espressione , l'agenzia delle entrate ha inteso riferirsi ai casi in cui al consumatore è offerta la fruizione dei prodotti editoriali mediante utilizzo di siti web ovvero piattaforme elettroniche. Un esempio indicato dall'agenzia delle entrate è la consultazione di biblioteche on line che prevedono anche servizi aggiuntivi quali ricerche, inserimento di commenti, stampa di documenti.
- il possesso del codice ISSN (per i giornali e periodici) è condizione necessaria ma non sufficiente per l'applicazione dell'aliquota iva del 4%. Oltre il requisito formale del codice ISSN è necessario che il periodico abbia le sue caratteristiche distintive è cioè il contenuto divulgativo e la cadenza periodica.

resta una cessione di beni – e pertanto assolve l'iva con il regime speciale dell'editoria - **la cessione di un prodotto editoriale cartaceo con all'interno una chiave d'accesso che consente all'acquirente di acquisire on line la copia digitale del prodotto cartaceo già acquistato**, senza pagare uno specifico corrispettivo per il servizio elettronico aggiuntivo. In altri termini, è possibile effettuare la vendita congiunta di un prodotto editoriale cartaceo e della sua versione e/o aggiornamento elettronico ed applicare il regime speciale dell'editoria, a condizione che il prezzo di vendita al pubblico del prodotto, nel suo insieme, sia riferito interamente al prodotto editoriale cartaceo. Questa conclusione si basa sulla considerazione che la cessione del prodotto cartaceo con chiave di accesso resta, sotto l'aspetto

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

sostanziale, una cessione di beni. Alla stessa conclusione era giunta la circolare n.23/E del 24 luglio 2014, paragrafo 6.

### **6.5) prodotti editoriali telematici venduti all'estero**

Dal 1 gennaio 2015 sono cambiate le regole iva per la prestazione di servizi on-line rese a favore di consumatori finali (b2c) stabiliti in altri paesi dell'Unione Europea.

La direttiva 2006/112/CE prevede che, a decorrere dal 1 gennaio 2015, tutti i servizi di telecomunicazione, tele-radiodiffusione e i servizi elettronici siano assoggettati ad iva nello "Stato membro di consumo" e cioè nello stato membro della UE in cui l'acquirente è stabilito o ha l'indirizzo permanente o è abitualmente residente, a prescindere dal luogo ove è stabilito il prestatore del servizio.

La vendita on-line di prodotti editoriali elettronici rientra nel novero dei servizi on-line. Ricordiamo che la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23/2014, riprendendo quanto già affermato nel 2003, definisce prodotti editoriali elettronici "i periodici on-line che si caratterizzano per il fatto di essere fruibili in forma digitale, attraverso le vie elettroniche, sulla postazione telematica dell'acquirente: questi potrà decidere se consultare il periodico on line solo a video ovvero procedere anche alla sua materializzazione attraverso la stampa".

La nuova regola in vigore dal 1 gennaio 2015 comporta, ad esempio, che il titolare di partita iva italiana che vende servizi on-line a consumatori finali di Francia, Spagna e Danimarca dovrà applicare l'iva sui servizi on-line venduti in ciascuno paese, **con le regole e le aliquote proprie di ciascuno di tali paesi e versare l'iva a ciascuno di essi.**

Per facilitare il compito degli operatori economici, è stato istituito il cosiddetto **MOSS** che è l'acronimo della espressione in lingua inglese **mini one stop shop** (mini sportello unico). Questa espressione richiama il concetto del disbrigo di più cose con un solo accesso in un unico sportello.

In pratica, l'operatore economico che vende servizi on-line a consumatori finali di altri paesi UE ha la possibilità di registrarsi al MOSS, attraverso un servizio telematico messo a disposizione dell'amministrazione fiscale del proprio paese (Stato membro di identificazione e nel caso dell'Italia messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate).

L'operatore economico deve, sempre tramite lo strumento telematico, dichiarare trimestralmente al MOSS il volume di affari realizzato in ciascuno degli altri paesi UE e versare - sempre al MOSS - l'iva di competenza di ciascun altro paese UE (Stati membri di consumo). Le dichiarazioni periodiche insieme all'iva versata saranno successivamente trasmesse a cura dello Stato membro di identificazione ai rispettivi Stati membri di consumo.

Si segnala che:

- il meccanismo del MOSS è una facoltà e non un obbligo. In alternativa al MOSS, l'operatore potrà scegliere di identificarsi fiscalmente in ciascuno dei paesi UE nei quali effettua vendite di servizi on-line a consumatori finali e così dichiarare e versare l'iva in ciascuno di tali paesi.
- l'opzione per la registrazione al MOSS ha validità per tutti i paesi UE e non solo per alcuni. In altri termini, non è possibile dichiarare e versare l'iva con il MOSS solo per alcuni paesi UE ed invece identificarsi, dichiarare e versare l'iva direttamente in altri paesi UE.
- La registrazione al MOSS potrà essere effettuata in via esclusivamente telematica, accedendo alla sezione dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate. Si veda a tal proposito il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 settembre 2014 ed il sito web dell'Agenzia delle Entrate ([www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)).

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

- La dichiarazione iva per il MOSS deve essere trasmessa telematicamente dal giorno 1 al giorno 20 del mese successivo a ciascun trimestre solare; quindi entro 20 aprile, il 20 luglio, il 20 ottobre ed il 20 gennaio dell'anno successivo, anche se questi giorni ricadono nel fine settimana o in giorni festivi.
- L'iva a debito da versare al MOSS (calcolata sulle vendite on-line ai consumatori finali di altri paesi UE) non può essere compensata con l'iva assolta sulle spese inerenti tale attività sostenute nel relativo paese UE. L'iva detraibile assolta sulle spese potrà essere richiesta a rimborso allo stato membro competente.
- Il pagamento dell'iva deve essere effettuato nel momento di presentazione della dichiarazione trimestrale.
- Si tenga in dovuto conto la circostanza che l'operatore economico iscritto al MOSS ha l'onere di conoscere ed applicare tutte le norme in materia di iva vigenti in ciascun stato membro di consumo e rilevanti per la vendita on-line di servizi, in particolare le norme relative alle modalità di fatturazione ed alle aliquote applicabili. Per gli aspetti applicativi del meccanismo de MOSS, si segnala la circolare n.22/E del 26 maggio 2016 dell'Agenzia delle Entrate.

**Il meccanismo del MOSS vale solo per i servizi on line venduti a consumatori finali (b2) in altri paesi UE.**

Pertanto:

- i servizi on-line venduti a consumatori finali (b2c) in Italia dall'operatore titolare di partita iva italiana non rientrano nel meccanismo del MOSS, ma vanno dichiarati con le modalità ordinarie;
- i servizi on-line venduti a consumatori finali (b2c) extra UE dall'operatore titolare di partita iva italiana non sono soggette ad iva, ai sensi dell'articolo 7-septies comma 1, lettera i). Pertanto, l'operatore economico italiano che vende servizi on-line a consumatori finali extra UE (ad esempio, svizzeri o americani) non applica l'iva;
- i servizi on-line venduti ad operatori economici (b2b) UE dall'operatore titolare di partita iva italiana continuano ad essere soggette ad iva nello "Stato membro di consumo" e cioè nel paese UE dell'acquirente, con il meccanismo noto come "reverse charge" o "inversione contabile"; pertanto, l'operatore economico italiano che vende servizi on-line ad operatori economici esteri UE fattura tali servizi senza addebitare l'iva italiana, ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lett. a) del dpr 633/72.
- i servizi on-line venduti ad operatori economici (b2b) extra UE dall'operatore titolare di partita iva italiana continuano ad essere fuori campo di applicazione dell'iva per difetto del requisito della territorialità; pertanto, l'operatore economico italiano che vende servizi on-line ad operatori economici esteri extra UE fattura tali servizi senza addebitare l'iva italiana, ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lett. a) del dpr 633/72.

### **7) HOUSE-ORGAN REALIZZATI DA EDITORI INCARICATI / TRATTAMENTO IVA**

Si illustra di seguito il regime Iva che l'editore professionale deve applicare alla cessione - all'impresa committente - dell'intera tiratura di un *house-organ* realizzato su incarico dell'impresa stessa.

#### **7.1) Il rapporto contrattuale impresa committente / editore incaricato**

Normalmente, lo schema contrattuale relativo alla realizzazione dell'house-organ è configurato come segue.

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

L'impresa committente intende diffondere, sotto il proprio nome, una rivista che in modo diretto promuova la propria immagine ma, non avendo al proprio interno il know how e le strutture necessarie per la edizione di una rivista, incarica un editore professionale per la realizzazione della rivista.

La testata giornalistica che identifica l'*house-organ* è registrata in tribunale, ai sensi della legge sulla stampa, indicando con la qualifica di "proprietario" l'impresa committente e con la qualifica di "esercente l'impresa giornalistica" l'editore incaricato.

L'editore incaricato si obbliga a provvedere:

- alla produzione dei contenuti e delle immagini della rivista - in linea con quanto richiesto dal committente - impiegando personale grafico, redazionale e giornalistico proprio, compreso il direttore responsabile;
- all'impaginazione ed alla veste grafica della rivista;
- alla stampa della rivista, nella tiratura commissionata dal committente;
- alla consegna dei quantitativi stampati nei luoghi convenuti con il committente e/o alla spedizione delle copie presso i nominativi indicati dal committente.

Le prestazioni sopra esemplificate costituiscono alcune delle varie fasi di un processo posto in essere dall'editore incaricato il cui *output* è la realizzazione di un prodotto (l'*house organ*) aventi i requisiti qualitativi e quantitativi richiesti dal committente.

L'editore incaricato, nell'ambito della sua autonomia contrattuale, può richiedere a terzi fornitori e collaboratori le prestazioni di cui necessita (articoli, fotografie, prestazioni industriali di stampa, confezionamento e simili), stabilendone direttamente le specifiche ed il corrispettivo.

L'impresa committente si obbliga ad acquistare dall'editore incaricato l'intera tiratura di ciascun numero pubblicato della rivista, pagando il prezzo contrattualmente convenuto.

Il prezzo è determinato tenendo conto delle caratteristiche di contenuto (che in parte può essere fornito - testi e fotografie - dalla stessa impresa committente), della foliazione della rivista, della qualità della carta impiegata per la stampa, dell'eventuale possibilità per l'editore incaricato di percepire direttamente introiti pubblicitari, derivanti dalla vendita di inserzioni sulla rivista. Anche se per ciascuna fase del processo produttivo fossero specificati distinti corrispettivi, l'editore incaricato ha diritto a riscuotere quanto convenuto solo al completamento dell'intero processo produttivo e non in relazione al compimento delle singole fasi del processo.

Il prezzo, determinato come sopra, può essere riferito alla singola copia (ad esempio 11.000 copie al prezzo di 1 euro per copia), oppure indicato in misura complessiva variabile in funzione della tiratura (ad esempio 10.000 euro per tiratura fino a n... copie, 12.000 euro per tirature da n....copie a n.....copie e così via ).

L'impresa committente, acquistata l'intera tiratura di ciascun numero della rivista, provvede a diffondere o a far diffondere l'*house-organ* gratuitamente presso il pubblico, secondo un piano di distribuzione funzionale ai propri obiettivi promozionali.

### **7.2) - L'*house-organ* quale prodotto editoriale destinato alla diffusione gratuita**

L'*house organ*, per le sue caratteristiche direttamente promozionali, è un giornale diffuso gratuitamente e, pertanto, non è destinato alla vendita presso il pubblico.

Da ciò ne consegue che si è in presenza di un ***prodotto editoriale privo del prezzo di vendita al pubblico*** (prezzo di copertina e/o di abbonamento).

In alcuni casi, contrariamente a quanto affermato sopra, si notano *house-organ* sui quali è indicato il prezzo di vendita al pubblico. Si osserva però che il prezzo di vendita indicato sulla pubblicazione non trova riscontro nella realtà in quanto il giornale, di fatto, non è posto in vendita presso il pubblico.

### **7.3) - Il regime Iva dell'*house-organ***

Delineate le caratteristiche dell'*house-organ* e degli accordi sottostanti fra l'impresa committente e l'editore incaricato, il regime Iva applicabile è il seguente:

- la cessione delle copie dell'*house-organ* dall'editore incaricato all'impresa committente è soggetta ad Iva con aliquota 4%. L'Iva è assolta nei modi e nei termini normali (fatturazione con separata indicazione dell'Iva 4%), non essendo applicabile il regime particolare (Iva assolta dall'editore) di cui all'articolo 74 lett.c dpr n.633/72, in quanto l'*house-organ* è un prodotto editoriale privo di prezzo di vendita al pubblico.

### **7.4) Le modalità di assolvimento della imposta**

Le modalità di assolvimento dell'imposta sono quelle ordinarie e cioè: l'editore incaricato fattura all'impresa committente la cessione della tiratura di ciascun numero dell'*house-organ*, indicando in fattura il prezzo convenuto e separatamente l'Iva con aliquota del 4%.

Come già detto, non è applicabile la particolare modalità di assolvimento dell'imposta prevista dall'articolo 74 del dpr 633/72 (Iva monofase assolta dall'editore, con eventuale applicazione della forfettizzazione della resa), in quanto, come già detto, l'*house-organ* manca del requisito essenziale del prezzo di vendita al pubblico.

In tal senso si è pronunciato il Ministero delle Finanze chiarendo - nella circolare n.63 del 7 agosto 1990 - che *"condizione indispensabile per l'applicazione del particolare regime è che le pubblicazioni abbiano un prezzo di vendita al pubblico .....; in assenza di tale requisito per il commercio dei prodotti editoriali si rendono applicabili le disposizioni generali che disciplinano il tributo di cui trattasi, fermo restando in ogni caso l'aliquota ridotta del 4%"*

### **7.5) L'aliquota Iva applicabile**

L'applicazione dell'aliquota Iva del 4% è disposta dal n.18 della Tab. A allegata al dpr n.633/72, che riserva l'applicazione dell'aliquota ridotta anche ai periodici (ad esclusione dei periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria).

La nozione di periodico alla quale riferirsi ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta del 4% è quella prevista dall'articolo 74, lett. c del dpr 633/72, per la quale per periodici si intendono le pubblicazioni registrate come tali (e cioè come periodici) ai sensi della legge 8 febbraio 1948 n.47.

In tal senso si è espresso il Ministero delle Finanze con la circolare n.63 del 7 agosto 1990 nella quale si afferma: *"Il riferimento alla registrazione resta l'elemento discriminante anche ai fini della applicazione della aliquota agevolata del 4%, dovendosi attribuire al termine "periodici" contenuto nel n.18 della Tab. A, parte seconda, allegata al dpr n.633/72, lo stesso significato definito legislativamente nella richiamata lett. c) dell'art.74 dpr n.633/72".*

Sempre secondo il Ministero delle Finanze (circolare ministeriale n.328/E del 24 dicembre 1997), ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta del 4%, si prescinde dal requisito formale della registrazione, solo nel caso in cui tale adempimento non sia applicabile (ad esempio: pubblicazioni periodiche di provenienza estera) e nel caso dei cataloghi. In tali casi, la pubblicazione può essere, ai fini Iva, equiparata al periodico solo se presenta i requisiti sostanziali della effettiva periodicità e del contenuto informativo. Quanto al contenuto, il Ministero ha disconosciuto l'equiparazione ai periodici, classificandole come cataloghi, a quelle pubblicazioni che si presentano costituite, dal punto di vista redazionale, da una serie di elenchi di beni, di prezzi, di utenti, di altre comunicazioni commerciali, nonché i depliant, gli opuscoli e simili aventi funzione meramente pubblicitaria e promozionale

Nel nostro caso l'*house-organ* è un "periodico" sia sotto il profilo formale che sotto quello sostanziale.

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

Infatti, l'*house-organ*, sotto il profilo formale, è una pubblicazione periodica soggetta alle disposizioni della legge sulla stampa (legge n.47 del 1948), la cui testata deve essere registrata al tribunale. Sotto il profilo sostanziale, è un prodotto editoriale in quanto abbia i requisiti della cadenza periodica e del contenuto informativo e non sia – pertanto - un mero catalogo pubblicitario.

In tal senso, la cessione delle copie dell'*house-organ* dall'editore incaricato all'impresa committente è soggetta ad Iva con aliquota 4%.

### **7.6) I supporti integrativi dell'*house-organ***

Accade frequentemente che l'impresa committente richieda all'editore incaricato la produzione di supporti videomagnetici (nastri, dischi, cassette, dvd e simili) con contenuti integrativi di quello dell'*house-organ* o comunque connessi con lo stesso, destinati ad essere distribuiti gratuitamente insieme al prodotto cartaceo oppure separatamente.

In tali casi, l'editore incaricato dovrà fatturare all'impresa committente il prezzo contrattualmente convenuto per la produzione di tali supporti, indicando separatamente l'Iva con aliquota ordinaria del 22%.

## **8) AGENDE, DIARI SCOLASTICI, MAGLIETTE STAMPATE**

### **8.1) Le agende e i diari scolastici**

L'agenda non può essere considerata, ai fini fiscali, un prodotto editoriale, al quale applicare l'aliquota agevolata Iva del 4% ed il regime monofasico di assolvimento della imposta previsto dall'art.74 lett.c) del dpr 633/72.

E' quanto affermato dalla risoluzione ministeriale n. 88 del 19 giugno 2000.

Con questa risoluzione, il Ministero, a proposito della agenda "Smemoranda", ha affermato che il bene in esame non può essere considerato, ai fini fiscali, un periodico per il solo fatto di essere registrato come tale ai sensi della legge sulla stampa. Infatti, secondo un orientamento consolidato del ministero, il periodico per essere tale ai fini fiscali, oltre la registrazione a tribunale, deve avere anche i requisiti del contenuto divulgativo e della periodicità effettiva.

Nella stessa risoluzione, il ministero ha inoltre escluso l'assimilazione, ai fini fiscali, dell'agenda al libro.

In definitiva, secondo il Ministero delle Finanze, per l'agenda o per il diario è applicabile l'aliquota Iva ordinaria, sia sulle vendite del prodotto sia sugli acquisti della carta e dei servizi industriali di produzione. Dall'esclusione dell'agenda dal novero dei prodotti editoriali discende, inoltre, l'ulteriore conseguenza della non applicabilità del regime monofasico di assolvimento dell'Iva di cui all'art.74, lett.c) del dpr n.633/72.

L'orientamento del ministero espresso con la risoluzione in commento era già desumibile dalle precedenti pronunce ministeriali, con le quali erano state escluse dal novero dei prodotti editoriali i diari scolastici ai quali l'agenda è senza dubbio assimilabile, nonché gli atti societari quali i bilanci e le relative note integrative (circ. min. n. 63/90).

Dalla non applicabilità del regime Iva monofasico consegue che la vendita dell'agenda deve essere effettuata con l'emissione della fattura o dello scontrino fiscale: il che significa che l'agenda non può essere venduta nelle edicole (normalmente) prive di registratore di cassa.

### **8.2) Le magliette stampate**

Si segnala inoltre la risoluzione ministeriale n. 293 dell'11 agosto 1994, che ha disconosciuto l'applicabilità del regime monofasico di assolvimento dell'Iva di cui all'art.74, lett. c) del dpr n.633/72 e della

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

aliquota ridotta del 4% ad un periodico trimestrale stampato su magliette di cotone e registrato al tribunale ai sensi della legge sulla stampa. Anche in questo caso, il ministero ha sostenuto che la mera registrazione al tribunale non è sufficiente per qualificare un periodico, sotto il profilo fiscale. Occorre che sia verificata anche la natura di prodotto editoriale del bene. Nel caso in commento, la maglietta stampata, sotto il profilo merceologico, risultava riconducibile all'esercizio della attività tessile e non di quella editoriale.

### **8.3) La cessione congiunta dell'agenda con altri prodotti editoriali**

Qualora si volesse, comunque, attrarre la vendita dell'agenda (o delle magliette stampate) al regime monofasico di assolvimento dell'Iva, si dovrebbe ricorrere alla fattispecie della vendita congiunta di prodotti editoriali con altri beni. Si rammenta, a tal proposito, che l'art.74, lett. c) del dpr 633/72 contempla la vendita congiunta di quotidiani, periodici e libri con altri beni, con prezzo indistinto ed in unica confezione, sempre che il costo del bene ceduto (agenda o maglietta) non sia superiore al 50% del prezzo dell'intera confezione.

Esempio: costo di produzione dell'agenda Euro 4,00, prezzo dell'unica confezione (periodico + agenda) Euro 9,00. Poiché, il costo dell'agenda non supera il 50% del prezzo della intera confezione, l'Iva verrà assolta su ciascuna confezione venduta con il regime monofasico, al 22% su Euro 4,00 ed al 4% su Euro 5,00.

Quanto alla nozione di costo del bene (agenda o maglietta), ai fini della determinazione della base imponibile, il ministero ha chiarito che occorre far riferimento ai soli costi specificamente ed esclusivamente imputabili al prodotto e risultanti dalle fatture di acquisto (circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997 punto 7.2.6 e circolare n.23/E del 24 luglio 2014 paragrafo 4.1.1).

Si precisa inoltre che il Ministero, nella stessa circolare n. 328/97 punto 7.2.5, ha chiarito che il concetto di confezione unitaria va inteso sotto il profilo commerciale, pertanto tale condizione ricorre sia quando la pubblicazione e l'altro bene sono materialmente assemblati in una confezione inscindibile, sia quando, pur non essendo materialmente uniti, sono ceduti contestualmente ed a prezzo indistinto.

## **9) LE CARTE GEOGRAFICHE**

Il regime iva delle carte geografiche deve essere trattato distinguendo due piani :

- a) le aliquote iva applicabili e
- b) le modalità di assolvimento dell'iva e cioè, il regime ordinario oppure il regime speciale del settore editoriale.

In estrema sintesi:

- le carte geografiche sono soggette ad aliquota 4% - ad eccezione delle carte geografiche stampate su oggetti vari quali tovagliette, pannelli e poster di contenuto non geografico, sottomani in gomma e *mouse pad* - e  
- l'iva sulla cessione delle carte geografiche si assolve nei modi e nei termini normali, non essendo invece applicabile il regime iva speciale per l'editoria previsto dall'articolo 74 del dpr 633/72.

### **9.1) carte geografiche - riferimenti normativi e di prassi amministrativa**

- N.18 Tabella A parte II allegata al dpr n.633/72 – carte geografiche compresi i globi stampati, carta occorrente per la stampa degli stessi. Aliquota iva 4%.
- N.35 Tabella A parte II allegata al dpr n.633/72 – prestazioni relative alla composizione, montaggio, duplicazione, legatoria e stampa, anche in scrittura braille e su supporti audio magnetici per non vedenti e ipovedenti di carte geografiche. Aliquota iva 4%.
- art.12 dpr 633/72 - Cessioni e prestazioni accessorie. L'imposta è dovuta con le stesse modalità e nella stessa misura previste per il bene principale cui la cessione accessoria si riferisce.

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

- Circolare ministeriale 27 aprile 1973 n.32 parte n.20 – cessioni di raccoglitori, copertine, ecc. destinati a contenere i periodici ed in genere i prodotti dell'editoria . L'imposta è dovuta con le stesse modalità e nella stessa misura previste per il bene principale cui la cessione accessoria si riferisce.
- Risoluzione ministeriale 19 maggio 1976 n.503333 – non hanno natura accessoria le cessioni di beni suscettibili comunque di impieghi di altra natura, esempio: nella prestazione didattica per corrispondenza è accessorio il libro, la dispensa, il disco o film utilizzabile strettamente nell'ambito della prestazione didattica; non è invece accessoria la cessione di televisori, radio, registratori ed altre apparecchiature elettroniche, in quanto beni suscettibili anche di impieghi diversi non strettamente accessori al bene o prestazione principale.
- Risoluzione ministeriale 7 febbraio 1984 n.345265 – le carte nautiche sono ricomprese nell'accezione lata di carte geografiche, in quanto trattasi di riproduzioni nelle quali si dà particolare risalto ad elementi la cui conoscenza è utile alla navigazione.

### **9.2) Elencazione dei vari tipi di carte geografiche e relative aliquote iva**

- Sono soggette ad aliquota iva del 4% **le piante di città, le carte stradali, le carte turistiche e le carte nautico-turistiche** stampate su carta e piegate.
- Sono soggetti ad aliquota iva del 4% **gli atlanti e le guide**.
- Sono soggetti ad aliquota iva del 4% sull'intero prezzo di vendita le **carte murali, le carte murali storiche e le carte murali scolastiche bifacciali** arrotolate , dotate di asticelle in legno o plastica per l'affissione murale ed inserite in contenitore (tubo pvc) . I supporti per l'affissione e il contenitore sono considerate cessioni accessorie assoggettate alla stessa aliquota del prodotto principale.
- Sono soggetti ad aliquota iva del 4% sull'intero prezzo di vendita **i pannelli cartografici** (di contenuto geografico) forabili o magnetici e incorniciati in profilato di alluminio per l'affissione murale, con confezione in valigetta di plastica con manico. La cornice e la valigetta sono considerate cessioni accessorie assoggettate alla stessa aliquota del prodotto principale.
- Sono soggette ad aliquota iva del 4% **le carte (geografiche) da banco scolastiche bifacciali** stampate in carta plastificata.
- Sono soggette ad aliquota iva del 4% **le carte ed i pannelli geografici personalizzati** realizzati secondo le esigenze del committente. La personalizzazione del prodotto non muta la natura del prodotto (carta o pannello geografico).
- Sono soggetti ad aliquota iva del 22% sull'intero prezzo di vendita **i poster scientifici** arrotolati, dotati di asticelle in legno o plastica per l'affissione murale ed inserite in contenitore (tubo pvc) . I supporti per l'affissione e il contenitore sono considerate cessioni accessorie assoggettate alla stessa aliquota del prodotto principale. L'applicazione dell'aliquota ordinaria iva dipende dal **contenuto non geografico** del poster.
- Sono soggetti ad aliquota iva del 22% **i poster di educazione stradale, di astronomia, di educazione musicale**. L'applicazione dell'aliquota ordinaria iva dipende dal **contenuto non geografico** del poster.
- Sono soggette ad aliquota iva del 22% **le tavole scientifiche da banco bifacciali** stampate in carta plastificata. L'applicazione dell'aliquota ordinaria iva dipende dal **contenuto non geografico** delle tavole.
- Sono soggetti ad aliquota iva del 22% **i sottomani in gomma flessibile ed i mouse pad** , anche se le immagini impresse sugli stessi hanno contenuto geografico. L'applicazione dell'aliquota ordinaria iva dipende dalla funzione del sottomano e *mouse pad* , che è prevalente rispetto al **contenuto geografico** delle immagini.

### 9.3) Le modalità di assolvimento dell'iva - Riferimenti normativi e di prassi amministrativa

- Titoli I e II del dpr n.633/72 – regime iva ordinario
- Articolo 74, comma 1, lett.c) del dpr n.633/72 – regime speciale per il settore editoriale
- Risoluzione ministeriale 2 giugno 1980 n.362880 – istanza di un operatore che chiedeva l'equiparazione ai fini fiscali ai periodici delle carte geografiche contenenti riferimenti di tipo turistico, artistico, sportivo ecc, nonché le guide turistiche con itinerari artistici e culturali. All'epoca, i periodici erano soggetti ad aliquota iva del 3% e le carte geografiche all'aliquota del 6%. Il ministero delle finanze ha risposto affermando che **le carte geografiche, ai fini fiscali, non sono assimilabili alle pubblicazioni periodiche; la presenza nelle carte geografiche di riferimenti di tipo turistico e artistico “non modifica la natura delle carte trasformandole in vere e proprie pubblicazioni periodiche”**.
- Risoluzione ministeriale 24 settembre 1980 n.380471 – istanza dello Studio Cartografico Italiano che chiedeva l'equiparazione ai fini fiscali ai periodici delle carte automobilistiche ed amministrative – sentieri da escursione con segna-vie. All'epoca, i periodici erano soggetti ad aliquota iva del 2% e le carte geografiche all'aliquota del 8%. Il ministero delle finanze ha risposto affermando che **le carte geografiche non sono assimilabili alle pubblicazioni periodiche; la presenza nelle carte geografiche di riferimenti di tipo turistico e artistico “non modifica la natura delle carte trasformandole in vere e proprie pubblicazioni periodiche”**.

### 9.4) carte geografiche - le modalità di assolvimento dell'iva

Sulla base delle norme vigenti e della prassi amministrativa – sopra riportata - che si è succeduta nel corso degli anni, la cessione delle carte geografiche assolve l'iva con il regime ordinario e non rientra pertanto nel regime speciale iva, di cui all'articolo 74 lett.c) del dpr n.633/72. E ciò vale sia per i prodotti soggetti ad aliquota 4% che per i prodotti soggetti ad aliquota ordinaria, esemplificati nel precedente paragrafo 9.2).

**La guida turistica** è, invece, un prodotto che assolve l'iva con il regime speciale dell'editoria in quanto è dotata - oltre che di carte geografiche e stradali - anche di contenuti informativi sulle caratteristiche dei luoghi. Tale prodotto ha tutte le caratteristiche per essere considerato un libro.

Non è infrequente osservare carte geografiche assoggettate al regime speciale iva dell'editoria. In tali casi il rischio di veder negata la qualifica di periodico alla carta geografica appare elevato, in quanto le carte geografiche sono una categoria merceologica espressamente individuata dalla normativa fiscale e diversa dai periodici.

Si veda , a tal proposito, il n.18 della Tabella A parte II allegata al dpr n.633/72 contenente i prodotti soggetti ad aliquota 4% che indica - prima delle carte geografiche compresi i globi stampati - i giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici. Si segnala inoltre che anche sotto il profilo delle leggi doganali, le carte geografiche hanno una propria classificazione contraddistinta dal codice NC n.4905 – lavori cartografici di ogni specie, comprese le carte murali, le carte topografiche ed i globi stampati.

Il ministero ha negato, ai fini fiscali, la qualifica di periodico a prodotti quali le guide telex o telefoniche, le agende ed i diari. Questi prodotti - agende, diari , guide utenti - sono accomunati dalla circostanza di non aver avuto nella normativa fiscale una propria ed espressa individuazione. Nel caso delle carte geografiche invece la negazione della qualifica di periodico è rafforzata dalla constatazione che le carte geografiche – a differenza delle agende, diari e guide utenti – sono una categoria merceologica espressamente individuata dalla normativa fiscale e diversa dai periodici.

Con riguardo al trattamento iva, il legislatore ha accomunato le carte geografiche ed i prodotti editoriali limitatamente all'aliquota ridotta del 4%, ma ha riservato l'ulteriore agevolazione del regime speciale dell'editoria ai soli quotidiani, libri e periodici. Il regime speciale iva dell'editoria contiene, fra l'altro, l'agevolazione della forfettizzazione della resa che riduce sensibilmente l'imponibile sul quale assolvere l'iva.

### **9.5) carte geografiche cedute congiuntamente ai prodotti editoriali**

Qualora si intendesse commercializzare i prodotti in esame (prodotti cartografici) con il regime speciale iva riservato al settore editoriale, si dovrebbe ricorrere alla vendita congiunta dei prodotti editoriali con altri beni di cui al sesto periodo del comma 1 , lett.c) dell'art.74 dpr n.6337/72.

Tale norma, infatti, prevede la possibilità di assolvere l'iva con il regime speciale dell'editoria sulla base delle copie effettivamente vendute per le vendite di quotidiani o periodici o libri effettuate unitamente ad altri beni diversi dai supporti integrativi. I requisiti per l'applicazione di tale regime sono : a) il prodotto editoriale ed il bene diverso devono avere il prezzo indistinto, b) essere ceduti in unica confezione, c) il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non deve essere superiore al 50% del prezzo dell'intera confezione.

La norma prevede che l'imposta si applica con l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti; ma - nel caso di vendita congiunta di prodotto editoriale con carta o guida geografica - il problema della differenziazione di aliquota non sussiste, avendo entrambi i prodotti l'aliquota ridotta del 4%.

### **10) CESSIONE DI TESTATA GIORNALISTICA – IVA O REGISTRO ?**

Il tema attiene il regime fiscale (iva e/o imposta di registro) da applicare alla cessione dell'azienda (o del ramo d'azienda) editoriale di cui sia parte anche una o più testate giornalistiche.

Il problema nasce dal “*combinato disposto*” di due norme :

- l'articolo 2 comma 3 lettera b) del dpr 633/72 (decreto iva) e
- l'articolo 3 comma 2 n.2 del dpr 633/72 (decreto iva).

La prima norma citata (articolo 2 comma 3 lettera b, dpr 633/72 - decreto iva) dispone che sono fuori dal campo di applicazione dell'iva le cessioni di aziende o di rami di azienda. Da questa disposizione consegue che la cessione d'azienda, essendo fuori dal campo di applicazione dell'iva, è soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale (3% del valore venale). E ciò per effetto della così detta “*alternatività*” fra l'iva e l'imposta di registro.

La seconda norma citata (articolo 3 comma 2 n.2 del dpr 633/72 - decreto iva) dispone che sono soggette ad iva le cessioni dei marchi. Posto che la testata giornalistica è equiparata al marchio, ne consegue che la cessione della testata giornalistica , di per sé, è una operazione soggetta ad iva.

Cosa accade nel frequente caso in cui si proceda alla cessione di una azienda editoriale che comprenda anche la testata giornalistica ?

Fino al 2013, la lettura consolidata delle norme prevedeva che nel caso della cessione dell'azienda tutti i singoli beni costituenti l'azienda stessa (compresa anche la testata giornalistica) rientravano nella regola per la quale la cessione dell'azienda è fuori dal campo di applicazione dell'iva e pertanto soggetta all'imposta di registro proporzionale (3% del valore venale dell'azienda).

La cessione della testata giornalistica veniva invece assoggettata ad iva solo nei – rari – casi in cui la cessione avesse ad oggetto solo la testata intesa come mero marchio (il nome e la sua rappresentazione grafica) e cioè senza il corredo degli altri beni e diritti che normalmente seguono la testata giornalistica quali , ad esempio, l'archivio fotografico e di contenuti, i contratti con dipendenti, autori, fotografi, giornalisti e collaboratori, i contratti con gli abbonati ed il relativo data base, i contratti con inserzionisti pubblicitari, distributori e fornitori industriali.

Questa impostazione è stata stravolta nel 2013, dalla sentenza della corte di cassazione n.1102 del 17 gennaio 2013 . La sentenza, condividendo la richiesta dell'agenzia delle entrate, ha affermato che la cessione della testata giornalistica, in quanto equiparata al marchio, è soggetta ad iva “*senza che assuma rilevanza alcuna che la cessione sia avvenuta congiuntamente al trasferimento dell'azienda (o di un suo ramo) ovvero separatamente, restando in ogni caso la cessione del marchio soggetta ad iva e quella dell'azienda soggetta ad imposta di registro, indipendentemente dalla contestualità o meno delle due operazioni*”.

## **BIANCO FIDUCIARIA E DI REVISIONE**

Questa sentenza contiene- fra l'altro - un riferimento ad una altra precedente pronuncia della stessa cassazione (sentenza n.4452 del 26 marzo 2003) la cui lettura è utile per un inquadramento più generale e completo della disciplina civilistica del marchio. Ai sensi dell'articolo 2573 del codice civile - nella formulazione attuale adottata sin dal 1992 - il marchio può essere ceduto indipendentemente dall'azienda; viceversa, la formulazione dell'articolo 2573 prima del 1992 imponeva che la cessione del marchio dovesse essere effettuata congiuntamente con l'azienda cui il marchio si riferiva.

Risparmiamo in questa sede le considerazioni su quanto siano condivisibili le affermazioni contenute nella sentenza sopra riportata.

Seguendo alla lettera le indicazioni della cassazione, si dovrebbe suddividere il prezzo convenuto per il trasferimento dell'azienda editoriale ed imputarne una parte alla testata giornalistica (soggetto ad iva) e la restante parte al complesso aziendale cui la testata si riferisce (soggetto ad imposta di registro proporzionale).

Questa suddivisione del prezzo in molti casi si rivelerebbe artificiosa in quanto, nella pratica degli affari, la negoziazione del prezzo dell'azienda avviene unitariamente, avendo riferimento al valore economico complessivo della stessa azienda. La eventuale eccedenza del prezzo unitario convenuto rispetto al valore contabile dei beni ricompresi nel complesso aziendale costituisce il cosiddetto avviamento.

Nei frequenti casi in cui il valore contabile delle testate giornalistiche è nullo o molto modesto (molte testate sono nate nel contesto dell'azienda editoriale e non hanno valore contabile), si potrebbe essere indotti ad imputare il valore dell'avviamento alle testate giornalistiche. Così facendo la parte del prezzo complessivo attribuibile alle testate giornalistiche (soggetto ad iva) assorbirebbe l'avviamento ed al complesso aziendale (soggetto ad imposta di registro proporzionale) resterebbe la parte residuale del prezzo vicina al valore contabile degli altri beni in esso ricompresi. E ciò potrebbe avere un senso economico apprezzabile se si considera che in molti casi il valore di avviamento dell'azienda editoriale risiede appunto nella testata giornalistica e non negli altri beni e diritti che sono meramente strumentali alla testata stessa.

Questa via non è però scevra da rischi.

Si tenga conto che l'articolo 52 del dpr 131/86 (testo unico dell'imposta di registro) consente agli uffici di rettificare il valore dichiarato delle aziende quando questo è inferiore al valore venale e - per la determinazione del valore delle aziende - si deve far riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda compreso l'avviamento. Pertanto, l'ufficio del registro potrebbe non accontentarsi di un valore dichiarato per l'azienda il cui avviamento sia stato assorbito dal valore attribuito alla testata la cui cessione è soggetta ad iva.

Di fronte al dilemma posto dalla cassazione, ed in vista della artificiosa suddivisione dell'unico prezzo dell'azienda e della attribuzione di parte di esso alla testata (soggetto ad iva) e della restante parte al rimanente complesso aziendale (soggetto a registro), appare consigliabile attivare l'istituto dell'interpello ordinario con il quale il contribuente può chiedere un parere all'agenzia delle entrate in ordine alla applicazione delle disposizioni tributarie di incerta applicazione riguardo ad un caso concreto e personale nonché di chiedere chiarimenti in ordine alla corretta qualificazione di fattispecie per le quali ricorra obiettiva incertezza.

Milano, 04 novembre 2016

Pierangelo Bianco e Alessandra Piazzino