



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

Editoria: aspetti giuridici, fiscali e contabili

Paolo Stella Monfredini

27 febbraio 2024



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

Il pluralismo dell'informazione

Le misure di sostegno pubblico

Le fonti giuridiche della libertà di stampa

Articolo 19 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo (Assemblea generale delle Nazioni Unite 10.12.1948): ogni individuo ha il diritto alla libertà di opinione e di espressione, incluso il diritto di non essere molestato per la propria opinione e quello di cercare, ricevere e diffondere informazioni e idee attraverso ogni mezzo e senza riguardo a frontiere.

Articolo 10 della legge 4 agosto 1955, n. 848 (ratifica ed esecuzione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali firmata a Roma il 4.11.1950): ogni persona ha diritto alla libertà d'espressione. Tale diritto include la libertà d'opinione e la libertà di ricevere o di comunicare informazioni o idee senza ingerenza alcuna da parte delle autorità pubbliche e senza riguardo alla nazionalità.

Articolo 21 della Costituzione italiana: tutti hanno diritto di manifestare liberamente il proprio pensiero con la parola, lo scritto e ogni altro mezzo di diffusione. La stampa non può essere soggetta ad autorizzazione o censure;

La libera manifestazione del pensiero

La giurisprudenza costituzionale ha individuato all'interno del principio della libera manifestazione del pensiero due profili:

A) uno attivo rappresentato dalla libertà di informare, divulgare notizie, esprimere commenti;

B) uno passivo caratterizzato dalla libertà di essere informati e quindi di poter scegliere tra una pluralità di fonti di informazione potenzialmente espressione di posizioni diverse.

Il profilo passivo del principio della libera manifestazione del pensiero, e quindi la tutela del pluralismo dei mezzi di informazione, è stato introdotto anche nel Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa;

Il pluralismo dei mezzi di informazione

Corte Costituzionale e Commissione Europea hanno operato una distinzione tra:

A) pluralismo interno che, riferito al singolo mezzo di informazione, consiste nel dare spazio a tutte le varie voci, politiche, economiche e religiose della società;

B) pluralismo esterno che si caratterizza nella presenza di diverse e differenti fonti di informazione e implica che il legislatore impedisca la formazione di posizioni dominanti e favorisca l'accesso del maggior numero possibile di voci diverse (Corte Costituzionale sentenza 112/1993).

L'indirizzo della Corte Costituzionale

La Corte Costituzionale (sentenze 826/1988 e 420/1994), rendendosi conto che il pluralismo interno risulta sostanzialmente impossibile da raggiungere, in particolar modo quando si tratta di società private, la cui libera iniziativa economica è sancita da un ulteriore articolo della Costituzione (il 41), sottolinea la necessità di garantire il *massimo del pluralismo esterno, onde soddisfare, attraverso una pluralità di voci concorrenti, il diritto del cittadino all'informazione.*



L'impresa editoriale

Le scelte imprenditoriali nelle imprese editoriali sono sostanzialmente indirizzate verso due obiettivi rappresentati da un lato dalla massimizzazione dei profitti, tipico delle imprese commerciali e dall'altro dai cosiddetti vantaggi indiretti che scaturiscono dal ruolo svolto dai media nella formazione dell'opinione pubblica e in ultimo dai comportamenti di consumo e di voto;

La necessità di considerare attentamente questi vantaggi indiretti è particolarmente sentita in contesti, quale quello italiano, in cui tradizionalmente operano editori con prevalenti interessi extra-editoriali;

Ne discende che nell'ambito dei mezzi di comunicazione di massa, l'obiettivo della tutela della concorrenza, deve coordinarsi con la finalità sovraordinata rappresentata dalla salvaguardia del pluralismo dell'informazione;

Nel settore editoriale, alla promozione della concorrenza, si affianca l'obiettivo di preservare una pluralità di fonti di informazione anche quando non risulti ottimale per l'efficienza complessiva economica del sistema.

L'intervento pubblico a favore del pluralismo in Italia

Misure di sostegno economico agli editori (diretti e indiretti);

Fissazione di limiti alle quote di mercato raggiungibili mediante acquisizioni da parte degli editori di quotidiani;

Vincoli all'attività di distribuzione e di vendita di giornali, improntati alla parità di trattamento a tutte le testate giornalistiche;

Le misure di sostegno economico

Aiuti economici diretti a favore di determinate categorie di imprese editrici di quotidiani e periodici. Si tratta in particolare di cooperative di giornalisti; imprese editrici il cui capitale è detenuto in misura maggioritaria da cooperative, fondazioni, enti senza fine di lucro ovvero imprese editrici il cui capitale è interamente detenuto da tali enti; le imprese editrici che editano quotidiani e periodici espressione di minoranze linguistiche; imprese editrici di quotidiani e di periodici italiani diffusi all'estero, editoria speciale periodica per non vedenti e ipovedenti; periodici editi dalle associazioni dei consumatori e degli utenti;

Aiuti economici indiretti di tipo generale: tra queste ricordiamo le agevolazioni IVA (aliquota 4%, regime speciale), crediti di imposta (investimenti pubblicitari, distribuzione, copie vendute di quotidiani e periodici, acquisto carta, ecc.), contributi (investimenti in tecnologie innovative, trasformazione e stabilizzazione dei contratti giornalistici, contributi alle edicole e alle istituzioni scolastiche, ecc.)

I limiti alla quota di mercato

La legge 67/87 considera dominante il raggiungimento mediante acquisizioni, contratti di affitto, affido in gestione o similari, del controllo di società che editino testate quotidiane, la cui tiratura, nell'anno solare precedente abbia superato il 20% della tiratura complessiva dei giornali quotidiani in Italia, ovvero il 50% delle copie complessivamente tirate da giornali quotidiani aventi luogo di pubblicazione nella medesima area interregionale; è inoltre vietato detenere collegamenti con società editrici di giornali quotidiani, la cui tiratura sia stata superiore, nell'anno solare precedente, al 30% della tiratura complessiva nazionale;

Analoghe disposizioni sono previste per le concessionarie di pubblicità: esiste un divieto ad esercitare l'esclusiva per un numero di quotidiani la cui tiratura complessiva superi il 30% di quella nazionale;

La crescita interna non è impedita ma se si arriva a "tirare" oltre il 30% della tiratura nazionale di quotidiani, si perde la possibilità di ottenere le provvidenze editoriali;

Da ultimo esiste il SIC (il Sistema Integrato delle Comunicazioni) introdotto dalla legge Gasparri: i soggetti che operano nel variegato settore comprendente stampa (quotidiana e periodica), editoria annuaristica ed elettronica (ivi compreso internet), radio televisione, cinema, pubblicità, sponsorizzazioni, non possono conseguire, anche indirettamente, ricavi superiori al 20% dei ricavi complessivi del SIC;

I vincoli all'attività di distribuzione e di vendita

Articolo 16 legge 416/81: parità di trattamento rispetto ai punti di vendita forniti e alle copie distribuite, per tutte le testate giornalistiche che ne facciano richiesta;

Articoli 4 e 5 del D.Lgs. 170/2001: parità di trattamento nella vendita di giornali quotidiani e periodici; stesse condizioni commerciali ed economiche per tutti gli esercizi di vendita e stesso prezzo di vendita al pubblico



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

Imposta sul valore aggiunto

Il regime speciale e l'aliquota agevolata
per i prodotti editoriali

L'imposta sul valore aggiunto: il regime speciale

L'applicazione dell'IVA al settore editoriale è disciplinata dalla lettera c del comma 1 dell'articolo 74 del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633. Il particolare regime è caratterizzato da un sistema monofasico di applicazione del tributo che individua un unico soggetto passivo: l'editore.

Il regime speciale trova applicazione per le sole attività di commercializzazione nel territorio dello Stato di prodotti editoriali.

Ambito soggettivo: editori; cessionario o importatore di prodotti editoriali esteri che li acquista per la successiva commercializzazione; distributori in Italia di prodotti editoriali esteri;

Ambito oggettivo: giornali quotidiani con esclusione dei notiziari quotidiani e dei dispacci delle agenzie di stampa (per i quali resta possibile applicare l'aliquota del 4%); periodici intendendo per tali i prodotti editoriali registrati come prodotti ai sensi della legge 8 febbraio 1948 n. 47 e successive modificazioni compresi quelli per i quali non può farsi riferimento al requisito della registrazione (prodotti editoriali esteri); giornali e periodici pornografici (ai quali si applica l'aliquota iva del 22%); cataloghi; libri; supporti integrativi; prodotti editoriali ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi;

Regime speciale IVA

- Il comma 637 dell'articolo 1, L. 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. legge di stabilità 2016), ha modificato l'articolo 1, comma 667, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, (c.d. legge di stabilità 2015) che, nell'attuale formulazione, dispone: *"Ai fini dell'applicazione della tabella A, parte II, numero 18), allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono da considerare giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN o ISSN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica"*.
- Per effetto della predetta disposizione, l'aliquota IVA del 4 per cento di cui al punto 18), della tabella A, allegata al DPR n. 633 del 1972, già prevista per la fornitura, in formato cartaceo, di giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici, è applicabile anche alla fornitura dei predetti prodotti editoriali veicolati attraverso qualsiasi supporto fisico (e quindi anche, ad esempio, CD, CD-ROM o qualsiasi altro supporto fisico analogo che riproduca - in formato video o audio - essenzialmente le stesse informazioni contenute nei prodotti editoriali stampati) o tramite mezzi di comunicazione elettronica (e pertanto anche in formato digitale).

Regime speciale IVA

- Restano esclusi dall'applicazione del regime speciale i supporti fisici che riproducono esclusivamente suoni e voci (CD musicale), senza alcun collegamento a un prodotto editoriale stampato.
- Del pari il regime speciale non trova applicazione per l'editoria online (e ciò nonostante le modifiche apportate dal legislatore nazionale e, successivamente, dal Consiglio europeo che ha approvato le modifiche alla direttiva che consentono agli Stati membri UE di applicare ai prodotti editoriali elettronici le aliquote IVA agevolate).

Regime speciale IVA: condizioni

Condizione imprescrittibile per l'applicazione del regime speciale (ma non anche per l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4%) è l'indicazione del prezzo di vendita al pubblico, comprensivo dell'imposta, sulla pubblicazione o su apposito allegato;

L'indicazione del prezzo di vendita al pubblico va apposta anche per le copie distribuite gratuitamente (condizione che deve risultare da apposita scritta impressa sul prezzo di copertina);

La distribuzione di free press, pur avendo forma di periodici di informazione, è utilizzata per veicolare messaggi pubblicitari e pertanto non è assoggettata ad iva (Risoluzione 4.2.2005 n. 13/E);

Regime speciale IVA: esclusioni

Il regime speciale monofase non trova applicazione per:

- le cessioni di prodotti editoriali - sopra definiti - unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione, laddove il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dell'intera confezione;
- i prodotti editoriali oggetto di cessione intra-Ue e quelli esportati, in quanto operazioni non imponibili;
- le prestazioni di intermediazione con rappresentanza relative alle operazioni di commercializzazione dei prodotti editoriali;
- le attività diverse dalla commercializzazione di prodotti editoriali;
- prodotti editoriali elettronici ossia, i prodotti diffusi per via telematica e oggetto di "*commercio elettronico diretto*". Le operazioni di commercializzazione di tali prodotti editoriali elettronici sono da considerare ai fini IVA come prestazioni di servizi di cui all'articolo 3 del DPR n. 633 del 1972, alle quali non torna applicabile il regime speciale di cui all'art. 74, comma 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972.

Aliquota applicabile ai prodotti editoriali

Aliquota IVA del 4% applicabile ai sensi del n. 18) della Tabella A, parte II allegata al Dpr 633/1972 ai giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici anche in scrittura braille e su supporti audio – magnetici per non vedenti e ipovedenti, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, edizioni musicali a stampa e carte geografiche, compresi i globi stampati; carta occorrente per la stampa degli stessi;

L'aliquota del 4% è applicabile anche ai libri su qualsiasi supporto fisico (ad esempio CD-ROM);

L'aliquota del 4% si rende inoltre applicabile alle prestazioni relative alla composizione, montaggio, duplicazione, legatoria e stampa, anche in scrittura braille e su supporti audio-magnetici per non vedenti e ipovedenti, dei giornali e notiziari quotidiani, libri ,periodici ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, edizioni musicali a stampa e carte geografiche, atti e pubblicazioni della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica (n.35 Tabella A parte II allegata al DPR 633/1972): tali prestazioni esulano dal campo di applicazione del regime speciale;

Ai contratti d'opera e di appalto per la realizzazione di un prodotto editoriale è applicabile l'aliquota del 4% per effetto dell'art. 16, III° comma Dpr 633/1972;

Codici ISBN e ISSN

- L'articolo 1, comma 667, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, fa riferimento a prodotti editoriali contraddistinti da un proprio codice ISBN (per i libri e prodotti affini) o ISSN (per le pubblicazioni in serie come periodici, quotidiani o riviste, gli annuari, ecc.). Si tratta di codici adottati a livello internazionale che consentono un'identificazione univoca del prodotto editoriale. Il codice ISBN è gestito da Agenzie che operano per area nazionale, linguistica o geografica, mentre il coordinamento internazionale del sistema ISBN è affidato alla Agenzia internazionale ISBN che promuove, coordina e sovrintende l'utilizzo del sistema ISBN su scala mondiale. Il codice ISSN è gestito da apposito ente in ambito nazionale secondo le direttive della rete internazionale ISSN.
- l'Agenzia delle Entrate, ha precisato che ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 4 per cento, il codice ISBN o ISSN è condizione necessaria ma non sufficiente
- Secondo l'interpretazione dell'Agenzia, è, infatti, ulteriormente necessario che il prodotto editoriale posseda le caratteristiche distintive tipiche dei giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici, illustrate nelle circolari n. 23/E del 2014 e n. 328 del 1997

Individuazione dei periodici e dei libri ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata

- L'Amministrazione finanziaria, con la R.M. n. 88/E del 19. 6 2000, ha precisato che, per essere considerati tali, oltre alla necessaria registrazione degli stessi ai sensi della legge n. 47 del 8 febbraio 1948, è ulteriormente richiesta la presenza congiunta dei requisiti della *cadenza periodica e del contenuto divulgativo*.
- La stessa R.M. n. 88/E del 19 giugno 2000, ha inoltre indicato che i libri, per i quali non è prevista alcuna registrazione preventiva ai sensi della legge 47/1948, devono possedere una *funzione divulgativa e scientifica*.
- L'interpretazione assunta dall'Agenzia delle Entrate, non sembra però trovare riscontro nella lettera della Direttiva comunitaria e della norma nazionale e, al contempo non pare essere coerente con l'intenzione del Legislatore, così come desumibile dai vari interventi che hanno interessato la norma in questione

Direttiva Comunitaria

A livello comunitario, la materia dell'IVA era inizialmente disciplinata dalla Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE del 17 maggio 1977 ("Sesta Direttiva"), la quale ha subito ripetute modifiche. In particolare, per quel che qui rileva, in forza della Direttiva 92/77/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992, è stato introdotto nella Sesta Direttiva il principio cardine del sistema comunitario dell'IVA, secondo cui gli Stati membri hanno la facoltà di adottare una o due aliquote ridotte rispetto a quella ordinaria solo in relazione alle tipologie di prestazioni specificamente indicate dalle Direttive stesse. In tal modo, il legislatore comunitario ha tracciato un perimetro di operazioni assoggettabili ad aliquote ridotte, lasciando però all'autonomia degli Stati membri di individuare, entro tale perimetro, le operazioni che debbano beneficiare dell'IVA agevolata.

Direttiva Comunitaria (2)

Il principio sopra illustrato è tuttora presente nella Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 ("Direttiva IVA"), la quale ha abrogato e sostituito la Sesta Direttiva. L'utilizzo delle aliquote IVA ridotte costituisce un'eccezione all'applicazione dell'aliquota IVA normale e pertanto il loro impiego, per principio generale, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva.

La Corte di Giustizia, in più occasioni, ha dichiarato che gli Stati membri possono applicare un'aliquota IVA ridotta ad aspetti concreti e specifici di una categoria di prestazioni o di beni per i quali hanno la facoltà di applicare tale aliquota (applicazione selettiva), a condizione di rispettare il principio di neutralità fiscale.

Direttiva Comunitaria (3)

- Attualmente l'elenco di prodotti editoriali per i quali gli Stati membri possono prevedere l'applicazione di un'aliquota ridotta (Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006), ricomprende la *"fornitura di libri, giornali e periodici, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche forniti su supporti fisici o per via elettronica o in entrambi i formati (compresi gli opuscoli, i volantini e gli stampati analoghi, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), escluse le pubblicazioni interamente o essenzialmente destinate alla pubblicità ed escluse le pubblicazioni consistenti interamente o essenzialmente in contenuto video o audio musicale"*.
- Nell'elenco pertanto sono compresi *prodotti non necessariamente dotati di carattere scientifico, divulgativo o di approfondimento culturale, quali "gli stampati, i fogli illustrativi ed il materiale stampato analogo, gli album, gli albumi da disegno o da colorare per bambini"*.

La norma nazionale : DPR 633/1972

- L'attuale formulazione dell'elenco non contiene alcun riferimento alla necessità che, per beneficiare dell'applicazione dell'IVA al 4% i prodotti ivi indicati posseggano specifici contenuti divulgativi o scientifici. Allo stesso modo l'articolo 74, I° comma lettera c) del Dpr 633/1972 precisa che *Per periodici si intendono i prodotti editoriali registrati come pubblicazioni ai sensi della L. 8 febbraio 1948, n. 47 e successive modificazioni.*
- L'articolo 1 della legge 8 febbraio 1948, n. 47, titolato *Definizione di stampa o stampato*, precisa che *Sono considerate stampe o stampati, ai fini di questa legge, tutte le riproduzioni tipografiche o comunque ottenute con mezzi meccanici o fisico – chimici, in qualsiasi modo destinate alla pubblicazione.*
- La tesi assunta dall'Agenzia delle Entrate, espone inoltre a valutazioni di carattere soggettivo: la presenza o meno dei contenuti divulgativi e scientifici (i cui contorni sono molto sfumati) è demandata alle valutazioni dei singoli reparti di verifica, con il rischio concreto che a fronte di fattispecie identiche divergano le valutazioni.

La Corte di Giustizia Europea: causa C-145/18 del 2019

- L'analisi della sentenza Corte di Giustizia dell'Unione Europea causa C-145/18 del 2019, e le conclusioni dell'Avvocato Generale relative alla stessa causa, permettono di approfondire le modalità con le quali gli Stati membri possono consentire l'applicazione delle aliquote IVA ridotte. In particolare le conclusioni a cui giunge la Corte precisano il confine tra l'applicazione selettiva (consentita) di aliquote IVA ridotte (che devono basarsi su aspetti concreti e specifici di una categoria di prestazioni o di beni per i quali gli Stati membri hanno la facoltà di utilizzare tale aliquota) e, per contro, l'introduzione (non consentita) da parte degli Stati membri di requisiti supplementari, basati su criteri vaghi o che lascino un ampio margine di valutazione alle Autorità responsabili dell'applicazione delle disposizioni tributarie.
- Le conclusioni a cui è giunta la Corte appaiono in contrasto con l'interpretazione assunta dall'Agenzia delle entrate in materia di requisiti per l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta per i libri e i prodotti editoriali periodici.

La Corte di Giustizia Europea: causa C-145/18 del 2019 (2)

- L'allegato IX, parte A, della Direttiva 2006/112 prevede la possibilità di applicare aliquota IVA ridotta a: 7) fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto.
- La normativa fiscale francese prevedeva che l'IVA fosse riscossa con l'aliquota ridotta del 5,5% "sulle cessioni di opere d'arte effettuate dall'autore o dagli aventi diritto" e specificava che erano considerate opere d'arte le "fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, formate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto".

La Corte di Giustizia Europea: causa C-145/18 del 2019 (3)

- Successivamente, era intervenuta la Direzione generale delle imposte che, con la pubblicazione dell'istruzione amministrativa del 25 giugno 2003, aveva fornito precisazioni in merito alle condizioni per l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta con riferimento alle fotografie artistiche. In particolare nel documento di prassi la Direzione generale delle imposte francese aveva sostenuto che "Si possono considerare opere d'arte ammissibili all'applicazione dell'aliquota IVA ridotta soltanto le fotografie che esprimono un evidente intento creativo da parte dell'autore"
- Secondo la Corte, un'interpretazione secondo la quale l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta si limiterebbe a fotografie che presentano un carattere artistico, farebbe dipendere l'applicazione di tale aliquota ridotta dal giudizio dell'Amministrazione tributaria nazionale competente riguardo al valore artistico, valore che costituisce una caratteristica non oggettiva, ma soggettiva (valutazione che comporta ulteriormente il rischio di distorsioni della concorrenza).

Criteri di determinazione dell'imposta

Determinazione dell'imposta in base alle copie vendute:

A) obbligatorio per cessioni di giornali pornografici, cataloghi, pubblicazioni edite da associazioni dilettantistiche che abbiano optato per il regime forfetario della legge 398/1991; cessioni di prodotti editoriali unitamente a beni diversi dai supporti integrativi;

B) il momento impositivo coincide con l'effettiva vendita, eventuali pagamenti di acconti sono imponibili;

Determinazione dell'imposta con forfetizzazione della resa:

A) cessioni di libri, cessioni di giornali quotidiani e periodici, cessioni – dal 1° gennaio 2014 – di libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi;

B) il momento impositivo coincide con quello della consegna o spedizione dei beni da parte dell'editore;

Criteri di determinazione dell'imposta

1. Cessioni di giornali quotidiani e periodici (esclusi quelli pornografici) e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi;
2. Criteri di determinazione del rapporto costo – prezzo e imputazione dell'aliquota propria di ciascuno dei beni nelle vendite congiunte;
3. Ricommercializzazione delle rese (non imponibile se relativa a prodotti editoriali che hanno liquidato l'iva con regime forfetario in fase di prima liquidazione) e cessioni carta da macero (operazione non imponibile ex art. 74, comma 8 Dpr 633/1972);
4. Libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi (ove la parte di contenuti digitali integrativi sia contenuta su un CD o altro bene suscettibili di essere considerato supporto integrativo ai sensi dell'art. 74, comma 1, lettera c) del Dpr 633/1972, quarto periodo, è applicabile il regime speciale con resa forfetaria e aliquota del 4%);

Pubblicazioni cartacee contenenti chiavi di accesso a formati elettronici

La cessione di prodotti editoriali cartacei che al loro interno contengono una chiave di accesso mediante la quale l'acquirente del prodotto cartaceo può acquisire, mediante collegamento a internet, copia del formato elettronico del prodotto cartaceo già acquistato ovvero aggiornamenti del prodotto cartaceo, rientra nel regime speciale iva e assolve l'aliquota agevolata del 4%;

Ciò a condizione che per la copia in formato elettronico del prodotto cartaceo e per i relativi aggiornamenti non sia previsto uno specifico corrispettivo (in tal caso infatti il corrispettivo pagato per la fruizione dei servizi telematici dovrà essere considerato autonomamente ed assoggettato ad iva con applicazione dell'aliquota ordinaria);

Regime speciale IVA editoria

- L'applicazione del regime monofase IVA editoria, "libera" tutti I trasferimenti del prodotto editoriale lungo la catena formata da editori – distributori- rivenditori – lettori, da qualsiasi adempimento in materia IVA: il II° comma dell'art. 74 del Dpr 633/1972 considera infatti tali operazioni sostanzialmente fuori campo IVA: pertanto sono esonerate da adempimenti di fatturazione, registrazione, liquidazione, dichiarazione, emissione discontrino fiscale;
- I documenti regolanti i rapporti tra i soggetti che curano la commercializzazione dei prodotti editoriali sono esenti dall'imposta di bollo a condizione che sugli stessi sia espressamente indicata la sussistenza del presupposto ai sensi dell'art. 6 comma 2 Dpr 642/1972 (RM Direzione Generale Tasse 11.4.1990 n. 390206);

Regime speciale IVA editoria e note di variazione ex art. 26, comma 2 Dpr 633/72

- L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a istanza di interpello n. 155/, ha riconosciuto la possibilità per le società editrici di prodotti editoriali che liquidano l'IVA con applicazione del regime speciale di portare in detrazione l'imposta in caso di insolvenza del cliente.
- L'Agenzia delle Entrate, valorizzando i principi sostanziali di effettività e neutralità dell'imposta, ha precisato che l'articolo 26 c.2 del DPR 633/1972 trova fondamento nell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, e che l'imprenditore deve essere sgravato interamente dall'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche soggette a IVA ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito.
- Ne consegue che l'articolo 26, c.2 DPR 633/1972 si rende applicabile indipendentemente dalle modalità con le quali è stata liquidata l'imposta da parte del soggetto passivo.

Detrazione e rimborso IVA per distributori e rivenditori

- Editori, distributori e rivendite hanno pieno diritto alla detrazione IVA (ai sensi dell'art. 19 comma 3 lettera e DPR 633/1972);
- Per esercitare la detrazione IVA sugli acquisti è necessario gestire il registro IVA acquisti;
- Le operazioni compiute da distributori e rivenditori nell'ambito del regime speciale ex art. 74, I° comma lettera c) Dpr 633/1972 non possono essere considerate operazioni ad "aliquota zero" ai fini del calcolo dell'aliquota media per la richiesta di rimborso ex art. 30 Dpr 633/1972 (interrogazione parlamentare 12.12.2007);

Free press e house organ

- La cessione di periodici distribuiti gratuitamente è utilizzata per veicolare messaggi pubblicitari, pertanto il corrispettivo ricevuto dagli inserzionisti pubblicitari deve essere assoggettato ad iva ad aliquota ordinaria mentre la cessione gratuita della free press non è considerata cessione a titolo gratuito di beni la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa ex art. 2 comma 2 n. 4) del Dpr 633/1972 (risoluzione 4.2.2005 n. 13/E);
- Gli house organ sono prodotti editoriali diffusi gratuitamente da imprese al fine di promuovere la propria immagine: normalmente l'impresa incarica un editore professionale per la realizzazione della rivista. La testata giornalistica che identifica *l'house organ* è registrata in tribunale in base alla l. 47/1948; la qualifica di proprietario spetta all'impresa committente mentre quella di esercente l'impresa giornalistica è di pertinenza dell'editore incaricato. La cessione delle copie dall'editore incaricato all'impresa committente è soggetta ad IVA 4% con regime normale (il regime speciale non è applicabile in quanto l'house organ è privo di prezzo di copertina);

Operazioni intra UE

Operazioni intra UE: torna applicabile la disciplina di cui agli art. 37 e seguenti del DL 331 del 1993;

Le cessioni intra UE di prodotti editoriali non rientrano nel campo di applicazione del regime speciale IVA; si applica l'articolo 41 comma 1 lettera a) del DL n. 331 del 1993 (emissione della fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione con annotazione «operazione non imponibile»);

Acquisti intra UE:

A) se il prodotto editoriale non è destinato alla successiva commercializzazione, l'IVA è dovuta dal cessionario sulla base del prezzo di vendita al pubblico nel territorio dello Stato e non è detraibile;

B) se i beni sono destinati alla successiva commercializzazione occorre tenere conto del criterio di determinazione dell'imposta adottato dal cessionario (resa forfetaria o copie vendute)

Operazioni intra UE

Nell'acquisto intra Ue l'imposta dovuta è assolta con il particolare meccanismo di inversione contabile e non è detraibile;

In mancanza di prezzo di vendita al pubblico ovvero su opzione l'acquisto intra UE di prodotti editoriali è equiparato a qualsiasi altro bene e il cessionario assolve l'imposta sulla base del corrispettivo pagato al cedente comunitario e l'iva è detraibile: ne discende che il regime speciale sarà applicabile alle successive cessioni nel territorio dello Stato;

La predetta normativa deve coordinarsi con quella delle vendite a distanza di cui all'art. 40 del DL 331 del 1993 effettuate da soggetti stabiliti in altri Stati UE;

Operazioni Extra UE

All'esportazione di prodotti editoriali non è applicabile il regime speciale IVA e conseguentemente si applicano le regole ordinarie (art. 8 Dpr 633/72);

L'IVA è assolta dall'importatore ed è riscossa dalla dogana sulla base del prezzo di vendita al pubblico. Il valore dei prodotti, se importati per la successiva commercializzazione, è diminuito a richiesta degli importatori della percentuale di forfetizzazione. L'imposta assolta in dogana non è detraibile e per le successive vendite non sussiste l'obbligo di emissione della fattura,

La circolare n. 23/E del 24 luglio 2014 ha chiarito che per l'importazione di prodotti editoriali in relazione ai quali non è possibile applicare la forfetizzazione della resa, l'importatore, analogamente a quanto previsto per gli acquisti intra UE, può chiedere l'applicazione dell'imposta con le ordinarie disposizioni, applicando l'imposta sul valore di transazione e detraendo la stessa nei modi ordinari (la successiva cessione dei prodotti editoriali in Italia seguirà le regole del regime speciale);

L'interpretazione appare rispettosa del principio di neutralità fiscale

Altre operazioni internazionali

*Contratto estimatorio e **consignment stock**: necessità di gestire le consegne dei prodotti editoriali mediante annotazioni in apposito registro previsto dall'articolo 39 Dpr 633/72. Al momento della cessione emissione della fattura immediata o differita e compilazione intrastat;*

Nel caso di attivazione di deposito all'estero da parte di soggetto passivo italiano necessità di identificarsi nel Paese comunitario direttamente o tramite rappresentante fiscale;

Cessioni in conto deposito fuori dalla Comunità Europea: la consegna non costituisce esportazione ai fini IVA; viceversa costituisce esportazione ai fini doganali;



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

Contratti di vendita con diritto di reso e contratti estimatori

OIC 34 e IFRS 15

OIC 34: contratti di vendita con diritto di reso

Nel caso di vendite con diritto di reso, **che non si prestano ad una valutazione per massa del rischio di restituzione del bene**, i ricavi sono rilevati a conto economico al momento della vendita **solo se il venditore è ragionevolmente certo**, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, che il cliente non restituirà il bene;

Nel caso in cui la società **effettui una valutazione per massa del rischio di reso dei beni venduti** applica il disposto del paragrafo 15 lettera a) per determinare l'ammontare della passività classificata tra i fondi oneri. In contropartita la società rettifica il ricavo. L'OIC 34 non richiede una valutazione puntuale su ogni singola vendita ma una valutazione complessiva su tutte le vendite per le quali alla data di chiusura di bilancio sussiste un rischio di reso;

In particolare il ricavo rilevato a Conto economico deve essere ridotto per effetto della stima di quanto la società ritiene probabile di dover riconoscere al cliente come forma di rimborso;

Il valore del reso deve essere determinato sulla base della migliore stima del corrispettivo da riconoscere al cliente tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche;

Per stimare tale importo la società deve utilizzare il metodo della media ponderata dei possibili importi del corrispettivo;

OIC 34 : contabilizzazione

Il principio contabile prevede che la società deve iscrivere una passività classificata tra i fondi oneri; in contropartita del fondo oneri la società riduce il valore del ricavo da vendita. E ciò in quanto se la società ritiene probabile che una parte delle vendite sarà oggetto di reso, non può essere avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi;

La contabilizzazione del reso comporta il ripristino del costo del bene venduto che la società valuta di ricevere (a condizione che il bene restituito sia ancora commercializzabile), in una voce separata tra le attività dell'attivo circolante al valore contabile originario a cui era iscritto in magazzino;

Le imprese di minori dimensioni (intese quali società che redigono il bilancio ai sensi degli articoli 2435-bis e ter c.c.) possono contabilizzare i resi in un apposito fondo oneri per un importo pari alla differenza tra il valore che si prevede di rimborsare al cliente e il costo del bene venduto che si valuta di ricevere in restituzione;

OIC 34: esemplificazione (1)

Una società editrice di libri cede, nel corso del mese di settembre 2024, in base a contratto di vendita con diritto di reso, 1.000 copie di un libro a una libreria, al prezzo unitario di € 15;

Il costo unitario medio di ciascun libro è pari a € 8;

Alla data di chiusura del bilancio la società editrice reputa che i benefici sono stati definitivamente trasferiti e stima anche sulla base delle serie storiche, che la libreria restituirà il 20% dei libri ceduti (quindi 200 copie).

Al momento della cessione delle 1.000 copie alla libreria la società rileverà ricavi per € 15.000 (1.000 copie x euro 15) e in contropartita il credito verso il cliente per lo stesso importo. In sede di chiusura del bilancio, quali scritture di assestamento, rileverà in dare ricavi delle vendite per € 3.000 (1.000 x 20% x € 15) e in avere quale contropartita Fondo per Rischi e Oneri per lo stesso importo.

Infine, ripristinerà il valore del magazzino mediante la contabilizzazione in dare di Rimanenze prodotti finiti e merci (Stato patrimoniale) per € 1.600 (200 x € 8) e in avere di "Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti" (Conto economico) per lo stesso importo.

OIC 34: semplificazione (2)

Se si trattasse di una **società editrice di minori dimensioni** che intendesse avvalersi della semplificazione, in sede di scritture di assestamento, la stessa dovrebbe iscrivere in riduzione dei ricavi un fondo oneri per un importo pari alla differenza tra l'importo che prevede di rimborsare alla libreria (€ 3.000) e il costo dei libri ceduti che valuta di ricevere in restituzione (€ 1.600).

Pertanto, al momento della consegna dei libri, la registrazione sarebbe la medesima illustrata precedentemente e quindi "crediti verso librerie" a "ricavi delle vendite e prestazioni" per € 15.000. Con le scritture di assestamento la società editrice di minori dimensioni rileverebbe invece la scrittura "ricavi delle vendite e delle prestazioni" a Fondo rischi e Oneri per € 1.400 (dato dalla differenza tra € 3.000 e € 1.600).

L'Appendice A all'OIC 34 contiene altri esempi di contabilizzazione delle vendite con diritto di reso.

Le principali differenze tra OIC 34 e IFRS 15

OIC 34 diritto di resa su beni unici

I ricavi sono rilevati a conto economico al momento della vendita solo se il venditore è ragionevolmente certo, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, che il cliente non restituirà il bene;

IFRS 15

I ricavi sono rilevati se è altamente probabile che il bene non venga restituito

IFRS 15 e contratti di vendita con diritto di reso (1)

I criteri forniti dall'OIC 34 per la rilevazione dei ricavi nei contratti di vendita con diritto di reso dei beni **per massa** si presentano del tutto simili a quelli contenuti nell'IFRS 15.

Il paragrafo 31 del principio contabile internazionale precisa che "l'entità deve rilevare i ricavi quando (o man mano che) adempie l'obbligazione di fare trasferendo al cliente il bene o servizio (ossia l'attività) promesso. L'attività è trasferita quando (o man mano che) il cliente ne acquisisce il controllo".

Al lato pratico non pare emergano differenze significative tra i criteri di rilevazione fissati dall'OIC 34 (trasferimento sostanziale dei rischi e benefici) e dall'IFRS 15 (trasferimento del controllo dell'attività). Il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici si accompagna infatti normalmente con il **trasferimento del controllo dell'attività**.

Il paragrafo 33 dell'IFRS 15 definisce come "controllo dell'attività" la capacità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne sostanzialmente tutti i benefici rimanenti. Il controllo include la capacità di impedire ad altre entità di decidere dell'uso dell'attività e di trarne benefici. I benefici dell'attività sono i flussi finanziari potenziali (flussi in entrata o risparmi sui flussi in uscita) che possono essere ottenuti direttamente o indirettamente in vari modi, tra cui: a) l'uso dell'attività per la produzione di beni o la prestazione di servizi (compresi i servizi pubblici); b) l'uso dell'attività per aumentare il valore di altre attività; c) l'uso dell'attività per estinguere passività o ridurre oneri; d) la vendita o lo scambio dell'attività; e) l'impegno dell'attività a garanzia di un prestito e f) il possesso dell'attività.

IFRS 15 e contratti di vendita con diritto di reso (2)

L'**IFRS 15** prevede che, per contabilizzare il trasferimento di prodotti con diritto di resa, l'entità deve rilevare i seguenti elementi:

- a) i **ricavi** provenienti da prodotti trasferiti per l'importo del corrispettivo al quale l'entità prevede di avere diritto (pertanto non sono rilevati i ricavi provenienti dai prodotti per i quali è prevista la resa);
- b) una **passività** per rimborsi futuri; e
- c) un'**attività** (e il corrispondente aggiustamento del costo delle vendite) per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri.

IFRS 15: effetti fiscali

Le disposizioni di coordinamento tra il principio contabile internazionale IFRS 15 e le regole di determinazione della base imponibile IRES e IRAP sono state fornite dal D.M. 10 gennaio 2018 (necessarie per effetto del principio di derivazione rafforzata). La relazione illustrativa sottolinea che assume piena rilevanza fiscale la procedura di "individuazione del contratto", trattandosi di fenomeni di qualificazione dell'operazione.

L'art. 3 del D.M. stabilisce che "L'importo corrispondente alla passività per rimborsi futuri rilevata in base alla corretta applicazione del paragrafo B21 dell'Appendice B dell'IFRS 15 si considera accantonamento non ammesso in deduzione ai sensi del comma 4 dell'art 107 del T.U.I.R. conseguentemente, l'importo corrispondente all'attività per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri è ammesso in deduzione".

Contratto estimatorio o «conto deposito»

I contratti di vendita con diritto di reso non devono essere confusi con i contratti estimatori a volte indicati anche come “contratti di conto deposito”;

Nei contratti di vendita con diritto di resa il trasferimento dei rischi e dei benefici (e correlativamente il controllo dell’attività) avviene al momento della consegna dei beni (mentre la proprietà si trasferisce normalmente alla conclusione del contratto), con la sola eccezione del rischio relativo ai beni che potranno essere resi entro il termine contrattuale, che continua a gravare sul cedente.

Con il contratto estimatorio, disciplinato dagli artt. 1556 ss. c.c., una parte consegna una o più cose mobili all’altra e questa si obbliga a pagare il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito. Si discute se il **trasferimento della proprietà** avvenga al momento della conclusione del contratto ovvero in un momento successivo.

L’interpretazione prevalente ritiene che il trasferimento della proprietà dei beni avvenga in un **momento differito**, successivo alla consegna dei beni. E ciò in quanto il trasferimento dei rischi e dei benefici collegati ai beni continua a gravare prevalentemente sul *tradens* fino a quando non decorre il termine contrattuale previsto per effettuare la riconsegna dei beni ricevuti dall’*accipiens*.

Contratto estimatorio o «conto deposito» (2)

L'Amministrazione finanziaria, pur con una risoluzione assai datata (R.M. 22 novembre 1978, n. 9/1205), ha aderito all'interpretazione prevalente precisando che la caratteristica principale del contratto estimatorio risiede essenzialmente nella **facoltà**, attribuita all'*accipiens*, **di differire l'acquisto** della proprietà della merce rispetto alla data della consegna o spedizione. Differimento che può estendersi fino a comprendere anche l'esercizio della facoltà di rinunciare all'acquisto mediante la restituzione delle cose nel termine di scadenza.

In altre parole permangono sostanzialmente in capo al *tradens* i rischi e i benefici relativi ai beni consegnati all'*accipiens* fino a quando spira il termine per quest'ultimo di restituire i beni ricevuti.

L'operazione pertanto non può essere classificata come vendita al momento della consegna dei prodotti all'*accipiens*. I ricavi netti dovranno essere rilevati dal *tradens* al momento dello spirare del termine previsto contrattualmente per la restituzione dei beni

Distributori di prodotti editoriali

- Quando in una transazione è coinvolta una terza parte oltre al venditore ed al cliente, è necessario che la società venditrice proceda con una valutazione di tutti gli elementi contrattuali per stabilire se sta agendo per conto proprio o per conto di terzi;
- Gli elementi da prendere in considerazione, anche disgiuntamente, per determinare se una società agisce per conto proprio sono i seguenti:
 - la società ha la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente;
 - la società ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti e quindi perdano di valore; e
 - la società ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio.
- Se la società non agisce per conto proprio deve contabilizzare la prestazione fatta al cliente come se agisse per conto di terzi. In tal caso iscrive il ricavo della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto del bene, individuando in tal modo il valore della commissione spettante.
- La precisazione è assai rilevante anche per le implicazioni di carattere fiscale conseguenti al principio di derivazione rafforzata.

Distributori di prodotti editoriali (2)

Dovrebbe pertanto essere confermato che le imprese di distribuzione della stampa quotidiana e periodica, sia a livello nazionale che locale, devono rilevare, quali ricavi, gli aggi/commissioni di loro competenza (intesi quali ricavi della vendita al netto dei costi sostenuti per l'acquisto dei giornali).

Le stesse infatti non sopportano il rischio di magazzino potendo restituire all'editore le copie invendute di prodotti e non hanno il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

La valutazione dei prodotti editoriali in rimanenza

Libri, giornali quotidiani e periodici

La valutazione dei libri in rimanenza

Circolare ministeriale 11.8.1977 n.9 prot. 995;

Categorie	I anno	II anno	III anno	IV anno	V anno	VI anno
Edizioni Scolastiche	100% del costo	50% del costo	25% del costo	6% del costo	Valore zero	
Edizioni scientifiche	100% del costo	100% del costo	75% del costo	50% del costo	25% del costo	10% del costo
Edizioni varie	100% del costo	67% del costo	33% del costo	10% del costo	10% del costo	

La valutazione dei giornali in rimanenza

1. Giornali quotidiani e periodici in rimanenza valutati quale carta da macero;
2. Valutazione delle copie conservate quali arretrati e delle copie reintrodotte sul mercato con una veste grafica diversa o cedute all'estero (valutazione al minore tra costo e valore normale di mercato ex art. 92, 5° comma Tuir);
3. La determinazione delle quantità delle copie da conservare è stabilita dalle politiche commerciali dell'editore;
4. Verificare la coerenza tra quanto definito dall'editore e l'andamento storico delle vendite di arretrati, e cessioni di copie rese.