

COMMERCIO AL DETTAGLIO DI PRODOTTI EDITORIALI E DETRAZIONE DELL'IVA SUGLI ACQUISTI

SOMMARIO: PARTE PRIMA - L'IVA NEL SETTORE EDITORIALE – 1. *Disciplina generale* – 2. *Base imponibile* – 3. *Aliquota applicabile* – 4. *Pubblicazioni interessate* – 5. *Opzione* – 6. *Momento impositivo* – 7. *Adempimenti contabili degli editori* – PARTE SECONDA - LA DETRAZIONE DELL'IVA SUI COSTI NEL SETTORE EDITORIALE – 1. *L'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972 - Evoluzione normativa* – 2. *Detrazione e rimborsi* – 3. *L'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972* – 4. *Il problema della detrazione dell'IVA acquisti nell'editoria* – 5. *L'orientamento della Corte di Cassazione* – 6. *Considerazioni conclusive*.

PARTE PRIMA - L'IVA NEL SETTORE EDITORIALE

1. *Disciplina generale*

Nella sistematica dell'IVA disciplinata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per alcuni settori speciali (generi di monopolio, fiammiferi, editoria, gestori di telefoni pubblici, vendita documenti di viaggio, intrattenimenti, giochi e spettacoli, cessioni di rottami) il legislatore ha derogato ai principi generali su cui si basa il tributo, applicando l'imposta in forma monofase. L'IVA è infatti un'imposta plurifase che garantisce, mediante un facile sistema di detrazioni, un trasparente e semplice recupero delle imposte assolte sugli acquisti, indipendentemente dal numero di passaggi della merce avvenuti nella fase di produzione e di scambio. Con il sistema monofase, invece, non si colpisce l'incremento di valore dei beni nelle varie fasi di commercializzazione, fino a far ricadere sul consumatore finale il carico dell'imposta, ma l'IVA rimane in capo ad un unico soggetto passivo, e non viene più applicata nelle fasi successive.

Il commercio dei beni dei settori speciali disciplinati dall'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972 si basa sostanzialmente, ai fini IVA, sul seguente principio: poiché l'imposta è assolta sul prezzo di vendita al pubblico prima ancora dell'immissione dei beni al consumo, i passaggi successivi a tale assolvimento sono considerati esclusi esplicitamente dal tributo e, pertanto, non vanno fatturati, registrati e dichiarati, né confluiscono nella determinazione del volume d'affari annuo degli operatori che li scambiano dopo il predetto pagamento.

Nello specifico, tra i particolari settori interessati dall'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972, la lett. c) del comma 1 annovera l'editoria, prevedendo espressamente che, in deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo, per il commercio di giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi, l'imposta è dovuta dagli editori sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione al numero delle copie vendute. Infatti, secondo il sistema monofase applicabile a questa materia, il tributo viene corrisposto da un unico soggetto passivo, nella specie l'editore, sul prezzo finale di vendita al pubblico, assorbendo tutte le fasi relative alla distribuzione e alla commercializzazione del prodotto.

L'imposta può applicarsi in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfetizzazione della resa del 70% per i libri e dell'80% per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a supporti integrativi o ad altri beni. La previsione di cui sopra si applica anche se i giornali quotidiani, i periodici ed i libri sono ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione, sempre che il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al 50% del prezzo dell'intera confezione; se il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione è superiore al 10% del prezzo dell'intera confezione, l'imposta si applica con l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti. Non si considerano supporti integrativi o altri beni quelli che, corredando il contenuto dei libri, giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici, sono ad esso funzionalmente connessi e tale connessione risulti da dichiarazione sostitutiva di atto notorio di cui alla legge 4 gennaio 1968, n. 15, presentata prima della commercializzazione, ai sensi dell'art. 35, presso il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate. I soggetti che esercitano l'opzione per avvalersi delle disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, contenente disposizioni tributarie per le associazioni sportive dilettantistiche, per le cessioni di prodotti editoriali applicano l'imposta in relazione al numero delle copie vendute, secondo le modalità previste dalla predetta legge.

Sul piano semantico, si specifica che per "*periodici*" si intendono i prodotti editoriali registrati come pubblicazioni ai sensi della legge 8 febbraio 1948, n. 47, mentre per "*supporti integrativi*" si intendono i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori o videomagnetici ceduti, anche gratuitamente, in unica confezione, unitamente a giornali quotidiani, periodici e libri, a condizione che i beni unitamente ceduti abbiano prezzo indistinto e che il costo dei supporti integrativi non sia superiore al 50% del prezzo della confezione stessa. Qualora non ricorrano tali condizioni, l'imposta si applica con l'aliquota del supporto integrativo.

In base alla riportata disposizione, per il commercio di prodotti editoriali l'IVA viene assolta esclusivamente dall'editore, intendendosi per tale colui che intraprende l'iniziativa editoriale, ossia che si assume il rischio dell'opera per lo sfruttamento

economico della stessa. Più specificamente, la circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E¹, ha precisato che «per editore deve intendersi, in linea generale, l'operatore che intraprende l'iniziativa economica editoriale; pertanto, in assenza di uno specifico contratto di editoria, si considera obbligato all'assolvimento dell'imposta l'operatore che assume in concreto il rischio della realizzazione dell'opera per il successivo sfruttamento economico della stessa». Inoltre, la risoluzione 15 novembre 2004, n. 132/E², ha specificato che il regime monofase, di cui all'art. 74, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, può essere applicato a chiunque eserciti l'attività di editore. Specularmente, per le imposte sui redditi, la complessa attività che comprende l'edizione e la successiva rivendita del libro, svolta in via abituale da un contribuente, darà luogo a reddito di impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR.

Inoltre è considerato editore anche colui che effettua importazioni di pubblicazioni in vista della successiva rivendita. Sono equiparati agli editori i soggetti che provvedono alla cessione in Italia delle copie dei giornali e delle pubblicazioni teletrasmesse in fac-simile dall'estero.

Le successive cessioni a quelle effettuate a monte da parte dell'editore, ovvero quelle poste in essere da distributori, edicolanti, librai, sono considerate operazioni "escluse", per cui viene meno il meccanismo della rivalsa e della detrazione (previste, rispettivamente, dagli artt. 18 e 19 del D.P.R. n. 633/1972).

2. Base imponibile

L'imposta si applica sul prezzo di vendita al pubblico secondo due metodi alternativi:

1. sul numero delle copie vendute. Con questo sistema l'imposta è calcolata dall'editore sulla vendita effettiva al pubblico dei prodotti editoriali. La base imponibile, su cui calcolare l'IVA, è data quindi dalla differenza tra tutte le copie spedite dall'editore e quelle a lui restituite perché invendute (si ricorda che in genere il commercio dei prodotti editoriali avviene con contratto estimatorio previsto dall'art. 1556 c.c., contratto con il quale una parte consegna una o più cose mobili all'altra la quale si impegna a pagare il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito);

2. sul numero delle copie consegnate o spedite diminuito della forfetizzazione della resa, che dal 1° gennaio 2002 (art. 52, comma 75, della legge 28 dicembre 2001, n. 448) è pari all'80% per i giornali quotidiani e periodici e al 70% per i libri. Questo metodo è adottabile solo per i giornali quotidiani, i periodici e i libri, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a supporti integrativi o ad altri beni. La somma su cui applicare la percentuale forfetizzata è determinata dal prezzo di copertina di tutte le copie consegnate o spedite, anche a titolo gratuito, in abbonamento o in esecuzione di contratti estimatori. L'imposta a carico dell'editore, quindi, si determina scorporandola dai corrispettivi diminuiti dalla percentuale di resa forfetaria.

Ne deriva che il primo regime è obbligatorio per le cessioni di cataloghi (ivi compresi quelli di informazione libraria), giornali e periodici pornografici, giornali quotidiani, periodici e libri con supporti integrativi o altri beni. Il secondo regime si applica limitatamente al commercio di libri, giornali quotidiani e periodici (esclusi quelli ceduti unitamente a supporti integrativi o ad altri beni e giornali e periodici pornografici), per i quali costituisce il sistema base, salvo opzione, per il metodo delle copie effettivamente vendute. A far data dal 1° gennaio 1998 tale opzione può essere esercitata, a facoltà degli editori, per ciascuna testata o titolo ovvero per ciascun numero.

La condizione necessaria per l'applicazione del regime speciale in entrambi i sistemi è che le pubblicazioni rechino sulla copertina il prezzo di vendita al pubblico comprensivo di IVA. In assenza di tale requisito, per il commercio dei prodotti editoriali si applicano le norme generali previste in materia, fermo restando, nei casi previsti, l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4%.

3. Aliquota applicabile

L'aliquota IVA applicabile alle cessioni ed importazioni dei prodotti editoriali è quella del 4% prevista dalla Tab. A, parte II, n. 18), all. al D.P.R. n. 633/1972. In particolare, scontano detta aliquota i beni di seguito elencati:

1) giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, periodici, libri, cataloghi (ad esclusione dei giornali pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria per i quali è prevista l'aliquota del 20%);

2) atti e pubblicazioni della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica (secondo la risoluzione 6 giugno 2007, n. 129/E³, l'indicazione chiara e tassativa dei soggetti a cui sono resi i servizi destinatari dell'aliquota IVA ridotta consente di circoscrivere l'ambito di applicazione della norma in commento "esclusivamente" alle prestazioni relative agli atti e alle pubblicazioni dei due rami del Parlamento nazionale e non, ad esempio, a un'Assemblea regionale);

3) forniture della carta per la stampa dei prodotti di cui sopra;

4) materiale tipografico e simile attinente alle campagne elettorali (il committente deve essere direttamente il candidato o la lista di appartenenza dello stesso, ovvero i partiti o i movimenti di opinione politica).

Ai sensi del n. 35) della stessa Tab. A, parte II, anche per le prestazioni connesse (composizione, montaggio, duplicazione, legatoria e stampa) dei prodotti editoriali sopra citati si applica l'aliquota del 4%, mentre resta quella ordinaria del 20% per le prestazioni relative alle pubblicazioni pornografiche e ai cataloghi diversi da quelli di informazione libraria. Peraltro, atteso il carattere agevolativo della norma recata dal n. 35) in discorso, detta disposizione, in base ai principi generali, non è suscettibile di interpretazione analogica. Di modo che l'applicazione di detta previsione oltre i casi in esso espressamente considerati si porrebbe in contrasto con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, secondo la quale le disposizioni di carattere agevolativo in materia di IVA devono essere interpretate restrittivamente⁴.

¹ In *Boll. Trib.*, 1998, 106.

² In *Boll. Trib.*, 2004, 1648.

³ In *Boll. Trib. On-line*.

⁴ Cfr. Corte di Giustizia UE 26 giugno 1990, causa C-185/89; Corte di Giustizia UE 7 settembre 1999, causa C-216/97; e Corte di Giustizia UE 18 gennaio 2001, causa C-150/99, tutte in *Boll. Trib. On-line*.

4. Pubblicazioni interessate

Nel dettaglio, rientrano nel regime monofase di cui all'art. 74 le cessioni di: giornali quotidiani, periodici, libri e relativi supporti integrativi, le cessioni di cataloghi e alcune ipotesi di cessioni congiunte di prodotti editoriali con altri beni. Al riguardo è da ricordare che con l'approvazione della legge 7 marzo 2001, n. 62, contenente nuove norme per l'editoria e sui prodotti editoriali, viene introdotta una definizione innovativa di "prodotto editoriale", nel senso che si deve ora intendere per tale «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» (art. 1, comma 1). È anche il caso di precisare che tale nuova configurazione di prodotto editoriale non influenza l'ambito oggettivo di applicazione del particolare regime previsto dall'art. 74, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, il quale fa ancora riferimento alla commercializzazione tradizionale di giornali quotidiani, periodici, libri e cataloghi. Da ciò ne consegue che la distribuzione del prodotto su supporto cartaceo costituisce una cessione di beni disciplinata dal regime speciale di cui all'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972, mentre la cessione "virtuale" dello stesso prodotto configura una prestazione di servizi per la quale si applica il regime normale IVA e l'aliquota ordinaria, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972.

Le caratteristiche dei diversi beni interessati dalla disposizione possono così sintetizzarsi:

A. "Giornali quotidiani": sono tali i fogli pubblicati giornalmente per la diffusione di notizie varie, politiche, economiche, di attualità ed altri. Sono equiparati ai giornali quotidiani anche i notiziari e i dispacci delle agenzie di stampa, che possono usufruire dell'aliquota IVA agevolata del 4% prevista dal n. 18) della Tab. A, parte II, all. al D.P.R. n. 633/1972, purché⁵:

1. le informazioni economiche e finanziarie trasmesse in tempo reale ai propri clienti siano riportate in maniera sintetica, prive di elaborazioni o valutazioni;

2. provengano da un'Agenzia di stampa regolarmente iscritta nell'apposito registro;

3. siano rilevate da giornalisti iscritti all'Ordine che ne assumono la responsabilità;

4. siano diffuse tramite linee telefoniche dedicate o attraverso reti telematiche con accesso riservato ai soli abbonati e non attraverso la rete pubblica;

B. "Giornali periodici": sono tali i prodotti editoriali registrati come pubblicazioni ai sensi della legge n. 47/1948 presso il Tribunale competente, che abbiano contenuto divulgativo e che siano editi con scadenze fisse, settimanali, mensili, trimestrali, ecc. Non rientrano nella categoria dei periodici quelle pubblicazioni non registrate presso il Tribunale che contengono elenchi di beni, di prezzi o di altre comunicazioni commerciali; elenchi di utenti delle reti telex e telefax; elenchi di atti e di avvisi la cui pubblicazione è prescritta a fini pubblicitari;

C. "Libri": sono considerati tali tutti i lavori dell'arte librai, di qualsiasi dimensione, anche se illustrati o di carattere informativo, purché stampati⁶ (sono da considerare tali anche le ristampe di libri d'antiquariato, i libri d'arte, i libri d'immagini e quelli per bambini). Restano esclusi dall'ambito di cui sopra i diari scolastici⁷, gli atti o relazioni e bilanci di enti e società e quelli che si presentano oggettivamente costituiti da una mera serie di elenchi di beni, di prezzi e di altre comunicazioni di natura commerciale⁸,

D. "Cataloghi": sono tali quei prodotti editoriali costituiti da elenchi di beni e di prezzi e da comunicazioni di carattere commerciale, nonché i depliant, gli opuscoli e simili aventi funzione meramente pubblicitaria o promozionale;

E. "Supporti integrativi": sono considerati come prodotti editoriali i nastri, i dischi, le videocassette ed altri supporti sonori o videomagnetici ceduti, anche gratuitamente, in un'unica confezione, unitamente a giornali quotidiani, periodici e libri (non funzionalmente connessi agli stessi), a condizione che i beni unitamente ceduti abbiano prezzo indistinto e che il costo dei supporti integrativi non sia superiore al 50% del prezzo di vendita al pubblico dell'intera confezione (art. 74, comma 1, lett. c), quarto capoverso, del D.P.R. n. 633/1972). Se viene meno una delle condizioni sopra indicate si hanno conseguenze diverse sia in ordine all'applicazione dell'imposta, del regime o dell'aliquota, sia in ordine alla natura del supporto⁹;

F. "Cessioni congiunte di pubblicazioni ed altri beni": sono cessioni di prodotti editoriali con altri beni, diversi rispetto ai supporti integrativi. Secondo la più volte citata circolare n. 328/E/1997 si tratta di: giocattoli; articoli di bigiotteria; *gadget*. Per individuare la disciplina applicabile alla commercializzazione di detti beni, è necessario individuare se il costo del *gadget* è superiore o inferiore al 50% del prezzo di vendita dell'intera confezione e se il *gadget* è ceduto in un'unica confezione e a prezzo indistinto. Se è inferiore e la vendita non è disgiunta, l'imposta viene corrisposta dal solo editore con il metodo monofase, senza alcuna forfetizzazione della resa, ma sul numero delle copie vendute. Se è superiore oppure la vendita è disgiunta, l'imposta viene applicata sull'intera confezione secondo il regime ordinario e deve essere corrisposta anche dai distributori e dagli edicolanti (al di fuori del regime monofase). Per quanto riguarda l'aliquota da applicare alle cessioni congiunte, si possono distinguere varie ipotesi a seconda che il costo del *gadget* sia inferiore o superiore a determinate percentuali rapportate al prezzo dell'intera confezione espressamente previste dalla normativa in materia, cui si rinvia.

5. Opzione

Gli editori possono esercitare l'opzione per il metodo delle copie vendute per ciascuna testata o titolo ovvero per ciascun numero, dandone comunicazione nella dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata. L'opzione per l'intera testata o titolo ha effetto fino a quando non è revocata ed è comunque vincolante per almeno tre anni, mentre l'opzione per

⁵ Cfr. ris. 7 agosto 2001, n. 127/E, in *Boll. Trib.*, 2002, 366.

⁶ Cfr. circ. n. 328/E/2007, cit.

⁷ Cfr. ris. 19 giugno 2000, n. 88/E, in *Boll. Trib.*, 2000, 1322.

⁸ Cfr. circ. 7 agosto 1990, n. 63/E, in *Boll. Trib.*, 1990, 1317.

⁹ Per le ipotesi al riguardo prospettabili ved. circ. n. 328/E/1997, punti 7.2.4 e 7.2.5, cit.

il singolo numero è limitata ad un solo periodo d'imposta e può essere comunicata cumulativamente per i numeri relativi all'intero anno in sede di presentazione della dichiarazione annuale (naturalmente in tal caso l'opzione è vincolante limitatamente a quel numero).

6. Momento impositivo

Il momento impositivo varia a seconda della metodologia adottata. Così, nel caso di applicazione del sistema base della determinazione forfetaria della resa, il momento impositivo si realizza con la consegna o spedizione dei beni, anche nell'ipotesi di consegna o spedizione in esecuzione di contratti estimatori. Per "consegna" o "spedizione" si intende ogni atto che comporti la perdita della disponibilità dei beni, fatta eccezione per tutte le ipotesi di consegna in base ad uno dei titoli non traslativi della proprietà (c/lavorazione; c/deposito; c/vendite in esecuzione di contratti estimatori, la cui caratteristica è l'obbligo di colui che riceve i beni di pagarne il prezzo solo a rivendita avvenuta, oppure restituire la merce entro un termine stabilito).

Nell'ipotesi di applicazione dell'IVA con il metodo delle copie vendute, il momento impositivo si realizza con l'effettiva vendita e l'editore deve adempiere agli obblighi di fatturazione e di registrazione entro 15 giorni dal momento in cui riceve notizia dell'avvenuta vendita.

Per le cessioni in abbonamento l'imponibilità si realizza al momento del pagamento totale o parziale del corrispettivo (in quanto cessioni periodiche o continuative). Per le cessioni a titolo di gratuito, soggette al tributo ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972, il momento impositivo è segnato dall'atto della consegna o della spedizione¹⁰.

Gli acconti riscossi prima della consegna o spedizione realizzano il presupposto impositivo, ex art. 6, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, solo nelle ipotesi di applicazione del metodo delle copie vendute, mentre in caso di applicazione del metodo della resa forfetaria gli acconti non rilevano, in quanto si fa riferimento alla consegna o spedizione indipendentemente dalle modalità di pagamento concordate.

7. Adempimenti contabili degli editori

Per quanto concerne gli adempimenti contabili, necessita anche qui distinguere l'ipotesi di applicazione dell'IVA con forfetizzazione della resa dall'ipotesi di applicazione dell'imposta in base alle copie vendute:

1. Nella prima fattispecie, l'IVA è determinata, distintamente per ciascuna testata, titolo o numero, in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, anche in esecuzione di contratto estimatorio o di deposito con rappresentanza, diminuito della percentuale del 60% per i giornali quotidiani e periodici e del 53% per i libri.

Gli editori, ai fini dell'applicazione del tributo, devono registrare nel relativo registro gli acquisti e le importazioni di beni e servizi relativi alla loro attività ed annotare entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione delle copie, in apposito registro, denominato "delle tirature", numerato ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, distintamente per ciascuna testata, titolo o numero e per ciascun giorno i seguenti dati: il numero delle copie consegnate o spedite, con esclusione di quelle in abbonamento e di quelle esportate o cedute a Paesi della CEE; il numero delle copie consegnate o spedite in abbonamento; il numero delle copie esportate o cedute a Paesi CEE; il numero delle copie costituenti la resa forfetaria; il prezzo di vendita al pubblico, comprensivo dell'imposta, di ciascuna copia; l'ammontare dei corrispettivi (prezzo di vendita moltiplicato per il numero delle copie consegnate o spedite escluse le cessioni intracomunitarie, le esportazioni e gli abbonamenti, meno la resa forfetaria); l'ammontare dei corrispettivi, riscossi per le cessioni delle pubblicazioni in abbonamento ridotti della resa forfetaria; l'ammontare complessivo dei corrispettivi incorporati dell'imposta; l'ammontare dell'imposta¹¹.

Le annotazioni possono essere effettuate globalmente per ciascun mese solare; in caso di variazioni, nel corso del mese, del prezzo di vendita al pubblico delle pubblicazioni, le annotazioni possono essere effettuate globalmente ma distintamente in relazione ai diversi prezzi di vendita.

Le variazioni di prezzo di vendita al pubblico disposte dall'editore successivamente alla consegna o spedizione in esecuzione di contratto estimatorio o di deposito con rappresentanza danno luogo a corrispondenti rettifiche della base imponibile e della relativa imposta e devono essere annotate entro il mese successivo a quello in cui hanno effetto.

Non sussiste l'obbligo di emissione della fattura e il documento di addebito del corrispettivo eventualmente emesso deve recare l'annotazione che trattasi di operazione per la quale l'imposta è assolta dall'editore ex art. 74 del D.P.R. n. 633/1972. Deve, invece, essere emessa fattura ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, e dell'art. 46, comma 2, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427), esclusivamente per le cessioni intracomunitarie e per le esportazioni.

Le fatture emesse a norma del richiamato art. 46 devono essere distintamente annotate nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972.

2. Nell'ipotesi di applicazione dell'IVA in base al metodo delle copie vendute, al momento della consegna, ai sensi e per gli effetti del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 (che ha sostituito con effetto dal 7 gennaio 1998 la portata dell'art. 53 del D.P.R. n. 633/1972 che disciplinava la materia), gli editori devono annotare nel registro delle tirature, per ciascun numero di pubblicazione, la data di consegna, la descrizione del fascicolo costituito dalla pubblicazione e dal supporto integrativo o da altri beni, le quantità consegnate, la data della restituzione, le quantità restituite e le quantità cedute, il prezzo di copertina e la base imponibile.

Gli editori possono emettere, per tutte le cessioni, fattura o documento equipollente nei confronti dell'altro contraente, senza separata indicazione dell'IVA (non essendo consentita la rivalsa, stante l'applicazione del regime speciale monofase), ma con

¹⁰ Argomenta a contrariis ris. 4 febbraio 2005, n. 13/E, in *Boll. Trib.*, 2005, 370.

¹¹ Cfr. circ. n. 328/E/1997, cit.

l'indicazione del prezzo di vendita al pubblico comprensivo dell'imposta. In alternativa alla fatturazione, gli editori possono annotare le cessioni nel registro di cui all'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972 (registro dei corrispettivi).

La fatturazione o la registrazione dei corrispettivi può essere effettuata entro 15 giorni dal momento del ricevimento, da parte del distributore centrale, della notizia delle copie effettivamente vendute.

Gli editori possono emettere un solo documento per le cessioni effettuate nel corso di un mese solare fra le stesse parti.

Le annotazioni delle fatture devono essere eseguite nell'apposito registro delle tirature, indicando separatamente l'ammontare complessivo imponibile e quello della relativa imposta.

Entro lo stesso termine e con le medesime modalità devono essere effettuate le annotazioni relative alle cessioni delle pubblicazioni in abbonamento.

Le liquidazioni, i versamenti e la dichiarazione annuale devono essere effettuati nei termini ordinari.

Nelle ipotesi di pubblicazioni occasionalmente cedute con supporti integrativi o con altri beni, potranno essere adottati, con separati adempimenti contabili e con le modalità sopra illustrate, entrambi i sistemi di determinazione dell'imposta (in base alle copie vendute e con forfetizzazione della resa) in relazione alle copie dei numeri abbinati o meno al supporto integrativo e al bene diverso.

PARTE SECONDA - LA DETRAZIONE DELL'IVA SUI COSTI NEL SETTORE EDITORIALE

1. L'art. 74 D.P.R. n. 633/1972 - Evoluzione normativa

Nell'originaria stesura dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972 e nel relativo D.M. di attuazione 28 dicembre 1972, essendo le cessioni dei periodici escluse dall'area imponibile, i cessionari intestatari delle fatture di vendita non potevano registrarle nel registro degli acquisti e portarle quindi in detrazione ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, dal momento che il tributo è incorporato nel prezzo di copertina; inoltre, per le rivendite di tali pubblicazioni o per la raccolta di abbonamenti da trasmettere all'editore, l'IVA non era dovuta e nelle fatture andava addebitata l'imposta di bollo relativa nella misura prevista dall'art. 19 della Tar., parte I, all. al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642¹².

Il D.L. 2 marzo 1989, n. 69 (convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154), ha sostanzialmente modificato, con effetto dal 1° gennaio 1990, la disciplina normativa del settore dell'editoria, prevedendo, da un lato, l'assoggettamento ad imposta con l'aliquota IVA del 4% delle cessioni e delle importazioni dei giornali quotidiani, dei periodici e dei libri (nonché della carta destinata alla stampa delle anzidette pubblicazioni e dei servizi di composizione e stampa delle stesse) e, dall'altro, estendendo il particolare regime impositivo previsto per il commercio delle stesse pubblicazioni, già regolato dall'art. 74, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, che è stato sostituito e riformulato. Ulteriori integrazioni della disciplina sono state introdotte prima dall'art. 2 del D.L. 30 settembre 1989, n. 332 (convertito, con modificazioni, dalla legge 27 novembre 1989, n. 384), e poi dal D.L. 27 aprile 1990, n. 90 (convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165).

Come si è sopra rilevato, con la sostituzione della lett. c) del comma 1 dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972, fu soppresso il riferimento alla qualificazione soggettiva degli esercenti il commercio dei giornali quotidiani e periodici, ancora limitato dal D.L. n. 69/1989, alla stregua del testo originario dell'art. 74, agli editori. La legge di conversione n. 154/1989 da un lato inserì nella previsione, accanto ai giornali quotidiani e periodici, i supporti integrativi e i libri, e dall'altro sopprime il riferimento agli editori, considerando dunque soggetto passivo di imposta chiunque avesse proceduto al commercio di tali giornali, supporti e libri.

Il D.M. 29 dicembre 1989, conformemente al disposto dell'art. 74, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972, che attribuisce al Ministero delle finanze il potere di stabilire *«le modalità e i termini per l'applicazione delle disposizioni dei commi precedenti»*, dispose all'art. 6 che *«ai soggetti che effettuano la vendita al pubblico delle pubblicazioni indicate nell'art. 1, primo comma, non si applicano, relativamente a tale settore di attività, le disposizioni di cui al titolo secondo, del D.P.R. n. 633/1972, e successive modificazioni»*, più precisamente gli artt. da 21 a 40, che contemplano gli obblighi dei contribuenti in ordine a fatturazione delle operazioni; registrazione delle fatture e dei corrispettivi; registrazione degli acquisti; liquidazione e versamento mensile, dichiarazione annuale, ecc. L'art. 7, terzo comma, del D.M. 9 aprile 1993, correggendo quest'ultima disposizione, nel confermare la dispensa per i soggetti che effettuino la vendita al pubblico delle predette pubblicazioni, condizionò alla tenuta del registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 *«l'esercizio del diritto alla detrazione e al rimborso di cui agli artt. 19 e 30 del predetto decreto, concernente l'imposta relativa a prestazioni di servizio o a beni diversi dalle pubblicazioni»*.

Il D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, ha dato attuazione alla delega conferita al Governo con l'art. 3, comma 66, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, concernente la revisione della disciplina dell'IVA, le cui nuove disposizioni hanno apportato sostanziali modifiche al D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, l'art. 6 del D.Lgs. n. 313/1997 ha modificato il regime IVA per il settore editoriale, sostituendo la lett. c) del comma 1 dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972, ed integrando i nn. 18) e 35) della Tab. A, parte II, all. al D.P.R. n. 633/1972.

Con le nuove disposizioni, non sono stati - in effetti - alterati i caratteri essenziali del particolare regime dell'IVA previsto per il commercio dei prodotti editoriali, il quale resta caratterizzato da un sistema monofase di corresponsione dell'imposta da parte di un unico soggetto passivo, l'editore, calcolata sul prezzo finale di vendita al pubblico.

Dette modifiche, sotto il profilo sostanziale, hanno inteso assicurare, ai fini della determinazione della base imponibile e dell'imposta, una maggiore aderenza ai criteri ordinari, eliminando le incongruenze che potevano dare adito a fenomeni distorsivi della concorrenza e a casi di elusione fiscale e, sotto il profilo formale, hanno inteso assicurare una maggiore chiarezza logica e sistematica del dettato normativo, riportando nel corpo dell'art. 74, primo comma, lett. c), tutte le disposizioni modificative o integrative dello stesso contenute in altri provvedimenti¹³.

¹² Cfr. ris. 14 aprile 1973, n. 532159, in *Boll. Trib.*, 1973, 1110.

¹³ Cfr. circ. n. 328/E/1997, cit.

2. Detrazione e rimborsi

Con riguardo alla detraibilità dell'imposta nella vigente sistematica dell'imposizione IVA, si ritiene opportuno richiamare l'attenzione sulla disposizione di cui all'art. 2, comma 3, lett. e), del D.Lgs. n. 313/1997, che menziona, tra le operazioni che danno diritto a detrazione, quelle non soggette all'imposta per effetto delle disposizioni di cui all'art. 74, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto, anche alla luce del riordino della detrazione operata dallo stesso D.Lgs. n. 313/1997, l'editore può detrarre regolarmente l'imposta assolta sugli acquisti anche intracomunitari o sulle importazioni di beni e servizi impiegati nella produzione, edizione e commercio di quotidiani, libri, periodici e relativi supporti integrativi, a condizione che annoti i documenti sull'apposito registro degli acquisti di cui all'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972, mentre la fattura emessa dall'editore o dai successivi cedenti non assume rilevanza né ai fini della rivalsa, né ai fini della detrazione.

La citata circolare n. 328/E/1997 ha confermato il diritto alla detrazione e al rimborso, in base alle disposizioni del D.P.R. n. 633/1972, dell'imposta relativa a prestazioni di servizio o a beni "diversi" dai prodotti editoriali, da parte dei distributori e dei rivenditori (edicolanti e librai), sebbene dispensati dall'osservanza degli obblighi di cui al titolo secondo del D.P.R. n. 633/1972, che pongono in essere operazioni escluse dall'applicazione dell'IVA ai sensi del comma 3 dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972. Infatti l'art. 19, comma 3, lett. e), del D.P.R. n. 633/1972, menziona espressamente tra le operazioni che danno diritto alla detrazione, in deroga alla regola dell'indetraibilità del tributo stabilita dal precedente comma 2, quelle non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 74, comma 1.

Ciò a condizione che venga tenuto il registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 e che venga adempiuto l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA.

È necessario precisare che quanto appena esposto si riferisce alle ipotesi in cui i distributori e i rivenditori (librai, edicolanti, ecc.) agiscono in nome proprio, in esecuzione di contratto estimatorio o di vera e propria cessione.

Viceversa, nell'ipotesi in cui i distributori e i rivenditori agiscono in nome e per conto degli editori, in esecuzione di contratti di deposito con rappresentanza o di altre similari tipologie contrattuali similari, il corrispettivo afferente all'attività di intermediazione è soggetto ad IVA nei modi ordinari, sulla scorta della modifica apportata all'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972 dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 313/1997.

In tal caso, si rendono applicabili le normali regole in materia di detrazione e rimborso del tributo.

3. L'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972

Fino all'annualità 1997 (a cui sono applicabili le precedenti disposizioni), il comma 1 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 stabiliva, come regola generale, che per la determinazione dell'imposta dovuta è ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il successivo comma 2 individuava le limitazioni al principio generale di detraibilità, prevedendo le fattispecie tassative di indetraibilità, riferite agli acquisti di beni e servizi con IVA oggettivamente indetraibile, tra le quali non erano annoverabili gli acquisti strumentali alla rivendita al pubblico di prodotti editoriali.

Con il riordino del sistema dell'IVA, operato – come si è detto – per mezzo del D.Lgs. n. 313/1997, l'indetraibilità dell'imposta «relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta» non si applica, in base alla lett. e) del comma 3 del riformulato art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, conformemente all'art. 17, par. 3, della VI direttiva CEE, alle «operazioni non soggette all'imposta per effetto delle operazioni di cui ai commi primo, ottavo e nono dell'art. 74, concernenti disposizioni relative a particolari settori».

Anche per le annualità decorrenti dal 1998, data di entrata in vigore delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 313/1997, le operazioni escluse da IVA ai sensi dell'art. 74, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, danno diritto, in capo al rivenditore, all'esercizio della detrazione dell'imposta assolta "a monte", purché i beni e servizi acquistati o importati siano inerenti all'attività di rivendita al pubblico di prodotti editoriali. Ciò in quanto, come si legge nella più volte citata circolare n. 328/E/1997, le operazioni in esame «sono assimilate, ai fini della detrazione, alle operazioni imponibili, con la conseguenza che i soggetti che effettuano soltanto tali operazioni ed altre interamente soggette a tassazione non subiscono alcuna limitazione al loro diritto alla detrazione dell'imposta salvo le cause di indetraibilità oggettiva».

4. Il problema della detrazione dell'IVA acquisti nell'editoria

Come sopra accennato, il D.M. 9 aprile 1993, emanato in sostituzione del D.M. 29 dicembre 1989, onde recepire nell'editoria le disposizioni sull'IVA intracomunitaria, ha previsto, all'art. 7, comma 3, per i soggetti che effettuano la vendita al pubblico delle pubblicazioni indicate nell'art. 1, comma 1 (dispensati dall'osservanza degli obblighi di cui al titolo secondo del D.P.R. n. 633/1972), l'esercizio del diritto alla detrazione e al rimborso di cui agli artt. 19 e 30 del D.P.R. n. 633/1972, «concernente l'imposta relativa a prestazioni di servizio o a beni diversi dalle dette pubblicazioni».

La medesima norma ha precisato che l'esercizio di tale diritto è comunque subordinato alla tenuta del registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, dove devono essere annotate le fatture di acquisto.

Alla luce della richiamata disposizione contenuta nel D.M. 9 aprile 1993, con la circolare 24 aprile 1996, n. 100/E¹⁴, il Ministero delle finanze ha argomentato che deve intendersi superato l'indirizzo espresso con la risoluzione 5 novembre 1991, n. 626580¹⁵

¹⁴ In Boll. Trib., 1996, 726.

¹⁵ In Boll. Trib., 1992, 207.

(adottata nella vigenza del precedente D.M. 29 dicembre 1989, cui fa riferimento), con la quale si era precisato che ai distributori di prodotti editoriali spettava il diritto alla detrazione (e al rimborso) dell'IVA assolta per l'acquisto di beni o per servizi utilizzati nell'esercizio dell'impresa svolta (quindi, quelli utilizzati per lo svolgimento sia delle attività collaterali a quella tipica, sia dell'attività tipica), mentre tale diritto doveva ritenersi escluso per i rivenditori.

Al riguardo, erano sorti nel passato dubbi interpretativi da parte di diversi Uffici dell'Amministrazione finanziaria – anche sfociati in contestazioni mediante elevazione dei relativi processi verbali – in ordine all'efficacia temporale della cennata disposizione, per cui si è reso necessario far precedere la pronuncia di cui alla citata circolare n. 100/E/1996 dall'acquisizione di apposito parere del Consiglio di Stato, reso il 26 settembre 1995 (con numero 287/95). In base a detta consultazione il Consiglio di Stato ha rilevato che l'Amministrazione finanziaria, con il D.M. 9 aprile 1993, «*si è limitata, per il punto che qui interessa, a dettare per la prima volta e con efficacia dal primo gennaio 1993*» – data di entrata in vigore del decreto, come testualmente previsto dall'art. 10 – «*le modalità ed i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione, subordinandolo alla tenuta del registro per i soggetti che effettuano la vendita al pubblico di determinate pubblicazioni*».

Il Consiglio di Stato ha pertanto concluso che la norma «*non può avere efficacia sostanziale per l'avvenire, perché è dal momento della sua entrata in vigore che si perfeziona il quadro normativo che consente l'applicazione delle disposizioni derogatorie*».

Di conseguenza, sulla scorta di tali considerazioni, con la più volte citata circolare n. 100/E/1996 il Ministero delle finanze ha argomentato che, dovendosi escludere la natura interpretativa e, quindi, l'efficacia retroattiva dell'art. 7, comma 3, del D.M. 9 aprile 1993, l'esercizio del diritto alla detrazione e al rimborso da parte dei rivenditori di prodotti editoriali può essere consentito, alle condizioni previste dalla norma, soltanto in riferimento a periodi d'imposta successivi alla data di entrata in vigore del predetto decreto ministeriale, coincidente con il 1° gennaio 1993.

5. L'orientamento della Corte di Cassazione

L'orientamento ministeriale espresso nella citata circolare n. 100/E/1996 è stato più volte disatteso dalla giurisprudenza di legittimità della Corte di Cassazione, che ha sostenuto – al contrario – la natura interpretativa del comma 3 dell'art. 7 del D.M. 9 aprile 1993.

Il primo di tali interventi è da individuare in una sentenza della Corte di Cassazione¹⁶ con la quale ha affermato il principio secondo cui il diritto dei soggetti, che effettuano la vendita al pubblico di giornali quotidiani e periodici, di supporti integrativi e di libri, alla detrazione ed al rimborso di cui agli artt. 19 e 30 del D.P.R. n. 633/1972 dell'IVA assolta per l'acquisto di beni strumentali all'esercizio dell'impresa è stato riconosciuto dall'art. 34, comma 3, lett. e), del D.L. n. 69/1989 – che ha modificato l'art. 74, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972 – e non dal D.M. 9 aprile 1993, il quale ha soltanto condizionato, a far tempo dalla sua entrata in vigore (1° gennaio 1993), la detrazione ed il rimborso dell'imposta, relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diverse da quelle afferenti alle pubblicazioni, alla tenuta del registro degli acquisti di cui all'art. 25 del decreto istitutivo dell'IVA (art. 7, comma 3, del D.M. citato).

La sentenza n. 5651 del 17 aprile 2001¹⁷ conferma espressamente – mediante lo stesso *iter* logico-giuridico – i principi e le argomentazioni manifestate dalla Corte di Cassazione in una precedente sentenza¹⁸, giungendo, quindi, alle medesime conclusioni. Afferma, infatti, la motivazione della sentenza in rassegna che il D.M. 9 aprile 1993 ha natura di regolamento ministeriale autorizzato dalla legge e, conseguentemente, non può trovarvi il proprio fondamento il diritto di detrazione e di rimborso dell'imposta, il quale è disciplinato direttamente dalle norme della fonte primaria, vale a dire dagli artt. 19 e 30 del D.P.R. n. 633/1972. In considerazione di quanto precede, la disposizione di cui all'art. 7, comma 3, del citato D.M. esplicita un principio già insito nel sistema dell'IVA, nel senso «*che l'esercizio del diritto alla detrazione ed al rimborso dell'imposta assolta sugli acquisti presuppone necessariamente (tra l'altro) la regolare registrazione degli stessi*». Ne consegue che l'art. 7, comma 3, del D.M. 9 aprile 1993, non esplica alcuna efficacia innovativa, dal momento che conferma un principio già radicato nel sistema dell'IVA.

In una successiva sentenza la Corte di Cassazione¹⁹ ha stabilito che nel caso di specie esaminato la pretesa violazione del D.P.R. n. 633/1972 è inesistente dato che nessuna delle disposizioni invocate [artt. 2, comma 3, 19, 74, comma 1, lett. c), e 74, comma 2] può essere interpretata come impositiva dell'onere, a carico del contribuente, di dimostrare l'afferenza delle spese – rispetto alle quali si porta in detrazione l'IVA – a quella parte dell'attività da considerare imponibile.

È da sottolineare al riguardo la novità argomentativa della motivazione della sentenza, laddove sostiene che «*sotto questo profilo è da condividersi l'affermazione della controricorrente secondo cui anche l'attività di un rivenditore esclusivo di giornali – soggetto pertanto esclusivamente all'applicazione dell'IVA monofase – potrà avvalersi del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti strumentali alla sua attività*».

Inoltre, la Suprema Corte afferma che «*alla disposizione ministeriale non può attribuirsi l'effetto concessivo del diritto, a far tempo dal 1° gennaio 1993 – data considerata dal provvedimento – ma quello, invece, di averne sottoposto l'esercizio, essendo già esistente nel sistema tributario, alla condizione della tenuta del registro di cui all'art. 25, con decorrenza dal 1° gennaio 1993*». È, quindi, errato sostenere che il comma 3 dell'art. 7 del D.M. 9 aprile 1993 ha riconosciuto il diritto alla detrazione (o al rimborso) dell'imposta relativa a beni e servizi diversi dai prodotti editoriali oggetto di commercializzazione da parte del rivenditore, in quanto tale diritto trova il proprio fondamento nelle fonti primarie, segnatamente negli artt. 19 e 30 del D.P.R. n. 633/1972. Di conseguenza, la disposizione di cui all'art. 7, comma 3, del citato D.M., «*non può far altro che esplicitare (e non interpretare) un principio già insito nel decreto istitutivo dell'IVA, e cioè che l'esercizio del diritto alla detrazione ed al rimborso dell'imposta assolta sugli acquisti presuppone necessariamente (tra l'altro) la regolare registrazione degli stessi*».

In conclusione, pertanto, tenuto conto che la controversia oggetto della citata sentenza n. 7089/2004 riguardava l'annualità 1992, l'orientamento espresso dalla Suprema Corte deve essere inteso nel senso che la detraibilità dell'imposta «*a monte*» non può

¹⁶ Cfr. Cass., sez. I, 5 giugno 1999, n. 5532, in *Boll. Trib.*, 1999, 1791.

¹⁷ In *Boll. Trib. On-line*.

¹⁸ Cfr. Cass., n. 5532/1999, cit.

¹⁹ Cfr. Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7089, in *Boll. Trib. On-line*.

essere negata nei confronti del rivenditore, né anteriormente al riordino della disciplina IVA, operato, con effetti a decorrere dal 1° gennaio 1998, dal D.Lgs. n. 313/1997, né successivamente.

6. Considerazioni conclusive

La giurisprudenza maggioritaria di legittimità sopra esaminata merita adesione, laddove si consideri che il diritto di detrazione, per i rivenditori di prodotti editoriali, risulta riconosciuto, sul piano normativo primario, dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972. Di conseguenza, la normativa regolamentare non può limitare o escludere il concreto esercizio di tale diritto, di indole sostanziale, potendolo tutt'al più subordinare al rispetto di precise condizioni, ossia adempimenti di natura formale, come si è verificato con il D.M. 9 aprile 1993, in relazione all'obbligo di tenuta del registro degli acquisti.

Sia ben chiaro, infatti, che il diritto di detrazione nella materia in esame opera esclusivamente nell'ipotesi in cui l'IVA addebitata in fattura dal cedente/prestatore sia relativa a beni o servizi "*non editoriali*" (quali, ad esempio, per spese generali e utenze e acquisto di beni strumentali), poiché per gli acquisti di beni o servizi editoriali l'editore/acquirente non può esercitare alcuna detrazione d'imposta, dal momento che la cessione effettuata dall'editore-cedente nei suoi confronti non è soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 74, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972. D'altra parte, per i suddetti acquisti, effettuati dai rivenditori al pubblico di prodotti editoriali, gli istituti della detrazione e del rimborso risultano assorbiti dal criterio della forfetizzazione della resa, "*in deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo*" del D.P.R. n. 633/1972.

Inoltre, si può estendere anche al campo dell'editoria il principio consolidato in materia, secondo cui in tema di IVA, ove l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, spetta al contribuente l'onere di provare la legittimità e la correttezza della detrazione mediante l'esibizione dei relativi documenti contabili legittimanti²⁰.

D'altronde, una diversa interpretazione da quella sopra delineata si porrebbe necessariamente in contrasto col sistema delle fonti del diritto (art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 norma primaria e art. 7 del D.M. 9 aprile 1993 norma secondaria).

In effetti, le sentenze contrarie a quelle maggioritarie che si registrano al riguardo:

- o hanno subordinato il diritto alla detrazione per l'acquisto di beni strumentali alla regolare registrazione dei documenti di spesa sul registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972²¹;
- ovvero hanno negato il diritto alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti ai soggetti esercenti attività di vendita al pubblico di prodotti editoriali, attesa la non assoggettabilità ad IVA delle cessioni di prodotti di editoria ai distributori, riconoscendola invece parzialmente, secondo il sistema del pro-rata, per le spese generali sostenute²².

Dott. Salvatore Servidio

²⁰ Cfr. Cass., sez. trib., 16 settembre 2003, n. 13605, in *Boll. Trib. On-line*.

²¹ *In parte qua* cfr. Cass., sez. trib., 17 aprile 2001, in *Boll. Trib. On-line*.

²² Cfr. Cass., sez. trib., 3 maggio 2002, n. 6352, in *Boll. Trib.*, 2004, 626; e Cass., sez. trib., 18 settembre 2003, n. 13823, in *Boll. Trib. On-line*.