

IVA – EDITORIA

di Paolo Adriano Stella

Premessa

La Sentenza oggetto del presente articolo riguarda il ricorso alla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione proposto dall'Amministrazione Finanziaria, relativamente al diritto di **detrazione** dell'Iva di un **esercente** l'attività di **commercio al minuto di prodotti editoriali e copisteria**.

In particolare, l'Ufficio Iva di Pesaro aveva rettificato la dichiarazione Iva della società contribuente per l'anno 1992, **escludendo la detraibilità** dell'imposta pagata dal distributore per le **spese di trasporto** libri e **riducendo la detraibilità** dell'imposta assolta sulle **spese generali**. A fronte dei successivi ricorsi (il primo presentato dal distributore, il secondo dall'Ufficio Iva), le Commissioni Tributarie di primo e di secondo grado, avevano respinto le tesi dell'Amministrazione Finanziaria, la quale presenta infine ricorso in Cassazione.

Quest'ultima accoglie le censure dell'Amministrazione Finanziaria.

Motivazioni

I motivi della decisione si ricollegano al combinato disposto dell'art. 74, co. 2, e dell'art. 19, co. 2, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ● 274 e 219]. In particolare, il primo stabilisce che le **operazioni non soggette all'imposta** in virtù del primo comma (in cui sono ricompresi tutti i regimi monofase con versamento dell'imposta all'origine: editoria, commercio di sali e tabacchi, fiammiferi, prestazioni di gestori di telefoni, vendita di tessere telefoniche, vendita al pubblico da parte di rivenditori autorizzati di documenti di viaggio relativi ai trasporti pubblici urbani di persone) sono **equiparate** per tutti gli effetti del D.P.R. 633/1972 alle **operazioni non imponibili** di cui al terzo comma dell'art. 2 dello stesso D.P.R. 633/1972 [CFF ● 202].

L'affermazione, secondo la Suprema Corte, è talmente perentoria da non permettere deroga alcuna.

Diventa operante a tal punto il secondo comma dell'art. 19 dello stesso D.P.R. 633/1972, che stabiliva, nella versione in vigore nel periodo oggetto di rettifica, l'indetraibilità dell'Iva relativa all'acquisto di beni o servizi afferenti **operazioni esenti** o comunque **non soggette** all'imposta, salvo le eccezioni espressamente previste, tra le quali non rientravano le operazioni in esame.

La Corte, rilevando che l'impresa aveva compiuto operazioni soggette e operazioni non soggette ad Iva, ha ritenuto corretto l'operato dell'Ufficio che ha negato il diritto alla detrazione per l'imposta addebitata in relazione ai servizi di trasporto di giornali e libri, ammettendolo parzialmente, secondo il criterio del pro-rata, in relazione alle spese generali.

Direttiva comunitaria

A conferma della soluzione adottata, la Corte richiama l'art. 17, Sesta Direttiva 17.5.1977, n. 77/388/CEE del Consiglio che stabilisce al secondo comma che il soggetto passivo è autorizzato alla **deduzione** nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue **operazioni soggette** ad imposta, mentre il quinto comma precisa che, per quanto riguarda i beni e i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la **deduzione è ammessa nei limiti del pro-rata** dell'Iva relativo alla prima categoria di operazioni. Le norme richiamate sono state interpretate nella giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee con estremo rigore, con la costante richiesta di un **nesso diretto ed immediato** tra beni e servizi acquistati e operazioni a valle compiute dal soggetto passivo, che conferiscono diritto a detrazione in quanto soggette ad imposta (si vedano le Sentenze 6.4.1995, C-4/94 BLP Group; 11.7.1996, C-306/94, Regie Dauphinoise – Cabinet A. Forest SARL; 8.6.2000, C-110/98, Midland Bank; 22.2.2001, C-408/98, Abbey National plc c. Commissioners of Customs & Excise).

La disciplina richiamata ha modificato profondamente quella previgente sull'Iva contenuta nella Seconda Direttiva del Consiglio 11.4.1967, n. 67/228/CEE la quale, all'art. 11, co. 1, consentiva la detrazione dell'imposta assolta per l'acquisto di beni e servizi che venivano impiegati ai fini dell'impresa.

Analisi

La ricostruzione sistematica effettuata dalla Corte è assolutamente condivisibile laddove si limita all'**interpretazione letterale** dei citati artt. 19, co. 2 e 74, co. 2, D.P.R. 633/1972.

In realtà, le operazioni in esame, per finzione giuridica, avendo già esaurito gli obblighi in materia di

Iva con il versamento alla fonte da parte dell'**editore** sulla **base del prezzo di vendita al pubblico**, sono considerate **non soggette** all'imposta. Nella sostanza i prodotti editoriali che vengono veicolati lungo la catena distributiva (e rientranti nel regime speciale), sono soggetti all'imposta sul loro prezzo di vendita al pubblico. Pertanto, gli sconti riconosciuti tanto ai distributori quanto ai rivenditori sono già stati assoggettati all'imposta da parte dell'editore. Considerazioni analoghe possono essere ripetute per tutte le attività rientranti nell'art. 74, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 274]. Quindi, è vero che il distributore e il rivenditore a valle pongono in essere operazioni considerate dalla norma non soggette all'imposta, ma è altrettanto vero che, al pari degli altri regimi speciali, quelle stesse operazioni sono **soggette all'imposta** in capo ad **un altro soggetto** della filiera.

Soluzione normativa

Il conflitto interpretativo è stato comunque definitivamente e limpidamente risolto dal legislatore con l'emanazione del D.Lgs. 2.9.1997, n. 313. La relazione governativa a questo Decreto Legislativo ha sostenuto che il **diniego** al diritto alla **detrazione** dell'imposta per beni e servizi utilizzati al fine di realizzare **operazioni esenti**, o comunque **non soggette** ad imposta o escluse dal suo campo di applicazione, **non si intende esteso** a quelli direttamente e funzionalmente **ricollegabili ad altre operazioni imponibili** o ad esse **assimilate** dalla legge ai fini della detrazione. Dal 1° gennaio 1998 è così entrato in vigore (tra gli altri) il nuovo terzo comma dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 219] che, alla regola dell'esclusione della detrazione relativa a beni e servizi destinati ad essere utilizzati in operazioni esenti o escluse dall'imposta, introduce una serie di **eccezioni**. Tra queste ultime si annoverano anche le **«operazioni non soggette all'imposta per effetto delle disposizioni di cui ai commi primo, ottavo e nono dell'articolo 74, concernente disposizioni relative a particolari settori»** (art. 19, co. 3, lett. e), D.P.R. 633/1972). La stessa Amministrazione Finanziaria, al punto 3.1.1. della C.M. 24.12.1997, n. 328/E, dopo aver chiarito che l'ammissione di tali operazioni al diritto alla **detrazione è conforme** a quanto in proposito stabilito dall'art. 17, par. 3, della Sesta Direttiva Comunitaria, ha precisato che 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»**.

Risulta così definitivamente chiarito che, perlomeno dal 1° gennaio 1998, il distributore e il rivenditore

di prodotti editoriali non subiscono **alcuna limitazione** al proprio **diritto di detrazione** dell'imposta.

Regolamento

Rimane da analizzare la disposizione contenuta nell'art. 7, co. 3, D.M. 9.4.1993 [CFF ● 1241], secondo la quale il **diritto** alla **detrazione** e al **rimborso** di cui agli artt. 19 e 30, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 219 e 230], concernente l'imposta relativa a prestazioni di servizio o a beni diversi dalle dette pubblicazioni, deve intendersi comunque **subordinato alla tenuta del registro** di cui all'articolo 25 dello stesso D.P.R. 633/1972 [CFF ● 225]. La Suprema Corte aveva già avuto modo di sostenere con le Sentenze 5.6.1999, n. 5532 e 17.4.2001, n. 5651 che il diritto alla detrazione era già stato riconosciuto dalla L. 27.4.1989, n. 154. Senza entrare nel merito dell'interpretazione dell'espressione *«relativa a prestazioni di servizio o a beni diversi dalle dette pubblicazioni»*, è sufficiente ribadire in questa sede il principio – affermato dalle sentenze indicate e richiamato anche dalla pronuncia in commento – secondo cui la **disciplina della materia** deve essere ricavata dalle **fonti primarie**, e fondamentalmente dagli artt. 19 e seguenti, e 30, D.P.R. 633/1972, avendo il D.M. 9.4.1993 [CFF ● 1235 – 1244], al pari dei precedenti DD.MM. 28.12.1972 e 29.12.1989, natura di regolamento, essendo destinato alla disciplina delle modalità di applicazione dell'art. 74, co. 3, D.P.R. 633/1972.

Fatturazione all'editore dei costi di trasporto

Infine, non è secondario sottolineare che il **distributore** normalmente **affida** ad imprese di autotrasporto il **servizio di consegna** ai punti vendita dei prodotti editoriali, ricevendo dalle stesse imprese fatture per l'addebito del costo di servizio. Al contempo, il distributore emette delle fatture nei confronti dell'**editore** per il **rimborso** del costo del trasporto sostenuto. Tali fatture sono da assoggettare ad Iva con aliquota normale, come stabilito dalla C.M. 7.8.1990, n. 63/490676. Pertanto, l'addebito dei servizi di trasporto si ricollega ad un'operazione (il riaddebito all'editore) imponibile a valle. Ne discende che anche secondo questo aspetto sono soddisfatte le condizioni previste dal D.P.R. 633/1972 (oggi come nel passato) per il riconoscimento del diritto alla detrazione. In presenza di operazioni imponibili relative al riaddebito del costo del trasporto all'editore, doveva comunque essere riconosciuto il diritto del distributore a detrarre la relativa imposta. La stessa C.M. 7.8.1990, n. 63/490676 ha chiarito che, nel caso in cui le operazioni di trasporto effettuate dal distributore siano addebitate al rivenditore, le stesse, quali operazioni accessorie ex art. 13, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 213], **non** devono essere **assoggettate** ad Iva.