



Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Circolare del 27/08/1998 n. 209

Oggetto:

Decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442. Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette.

Sintesi:

Si forniscono direttive e chiarimenti in merito alla nuova disciplina delle opzioni e revoche di regimi di determinazione dell'imposta e di regimi contabili in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette recata dal D.P.R. n. 442/97.

Testo:

I N D I C E

- Premessa.
- 1. Nuovo concetto di opzione.
- 2. Modalita' e termini di comunicazione delle opzioni e delle revoche.
- 3. Sanzioni.
- 4. Vincolo temporale di durata dell'opzione.
- 5. Disciplina dei rapporti transitori.
- 6. Abrogazione di norme.
- 7. Soggetti con contabilita' presso terzi di cui all'articolo 27 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
- 8. Soggetti di cui all'articolo 74, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
- 9. Soggetti di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398.
- 10. Soggetti di cui al regime speciale dell'editoria:
 - 10.1. Le cessioni di prodotti editoriali con beni funzionalmente connessi.
 - 10.2. La disciplina dei rapporti pregressi.
- Tavola sinottica.

Premessa

Con il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, sono state dettate norme regolamentari per il riordino della disciplina delle opzioni e delle relative revoche di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, in attuazione dell'articolo 3, comma 137, lett. b) della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Il riordino della disciplina si e' conformato, in particolare, al criterio direttivo di unificazione dei termini e semplificazione delle modalita' di esercizio e di comunicazione agli Uffici delle opzioni e delle relative revoche.

Cio' premesso, con la presente circolare si ritiene opportuno richiamare all'attenzione degli Uffici le principali innovazioni apportate alla materia, fornendo le conseguenti direttive in merito ai riflessi applicativi delle norme regolamentari in oggetto.

1. Nuovo concetto di opzione.

L'articolo 1 del regolamento in esame indica le nuove modalita' di esercizio delle opzioni e delle revoche di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili.

Deve evidenziarsi che con la norma in esame viene modificato il tradizionale concetto di opzione.

Infatti, mentre la validita' dell'opzione veniva finora basata esclusivamente sulla formalita' della comunicazione fatta all'Ufficio, in base alla nuova disciplina la comunicazione non rileva piu' ai fini della validita' dell'opzione ma la sua omissione comporta riflessi esclusivamente ai fini sanzionatori.

A tale riguardo, viene data esclusiva rilevanza al comportamento concreto del contribuente, precisando che l'opzione e la revoca di regimi di

determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente stesso o dalla modalita' di tenuta delle scritture contabili e che la validita' dell'opzione e della revoca e' subordinata esclusivamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attivita'. Circa la decorrenza della concreta attuazione nell'ipotesi di modifica del sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative, si fa rinvio ai chiarimenti forniti nel successivo paragrafo 5.

E' opportuno precisare che per comportamento concludente si intende l'effettuazione da parte del contribuente di adempimenti che presuppongono inequivocabilmente la scelta di un determinato regime, osservandone i relativi obblighi, in luogo di quello operante come regime di base; cio', ferma restando la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi per avvalersi del regime opzionale.

Ad esempio, possono considerarsi comportamenti concludenti:

- a) - l'effettuazione delle liquidazioni e dei versamenti periodici dell'I.V.A. con cadenza trimestrale anziche' mensile, ovviamente con la maggiorazione degli interessi;
- b) - la gestione di piu' attivita' con contabilita' separata e l'assolvimento dei conseguenti adempimenti previsti dall'articolo 36 del D.P.R. n. 633 del 1972 da parte di soggetti che esercitano piu' imprese o piu' attivita';
- c) - in relazione all'opzione per la rinuncia al regime di esonero dagli adempimenti contabili, previsto per i produttori agricoli dall'articolo 34, comma 6, primo e secondo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'istituzione dei registri I.V.A., la fatturazione delle operazioni effettuate, l'annotazione nei registri, il versamento dell'imposta e la presentazione della dichiarazione annuale;
- d) - in relazione all'opzione per l'applicazione dell'I.V.A. nei modi ordinari da parte delle imprese spettacolistiche, l'adempimento dell'obbligo di fatturazione (da cui le medesime imprese, in base al regime speciale previsto dal quinto comma dell'articolo 74 del D.P.R. n. 633 del 1972, sono esonerate, salvo che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie), l'istituzione del registro dei corrispettivi o delle fatture emesse, l'annotazione su tale registro dei corrispettivi percepiti nei termini prescritti, l'effettuazione delle liquidazioni periodiche e connessi versamenti tenendo conto della detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 e la presentazione della dichiarazione annuale I.V.A.;
- e) - in relazione all'opzione, da parte degli editori, per l'applicazione dell'I.V.A. in base al numero delle copie vendute, ai sensi dell'articolo 74, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972, l'effettuazione delle liquidazioni periodiche con il metodo di calcolo della base imponibile in riferimento al numero delle copie effettivamente cedute nonche' l'osservanza degli adempimenti previsti nell'ipotesi di applicazione dell'I.V.A. in base a tale sistema.

L'illustrato principio di carattere generale sulla rilevanza del comportamento concreto del contribuente non opera, tuttavia, nei confronti delle societa' controllate e controllanti per le quali, per la particolarita' della fattispecie, restano ferme le disposizioni di cui all'articolo 73, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, relative alla liquidazione di gruppo, come previsto dall'articolo 4 del regolamento in oggetto. In riferimento a queste ultime, si confermano, pertanto, la disciplina vigente e le disposizioni ministeriali finora emanate.

2. Modalita' e termini di comunicazione delle opzioni e delle revoche.

L'articolo 2 del decreto in argomento disciplina le modalita' e i termini di comunicazione dell'opzione.

In armonia con il nuovo concetto di opzione, illustrato nel precedente paragrafo, che subordina la validita' della stessa alla concreta attuazione dall'inizio dell'anno o dell'attivita', anziche', come per il passato, alla preventiva comunicazione, la nuova disciplina prevede, come principio generale, che l'opzione deve essere comunicata nella prima dichiarazione annuale I.V.A. da presentare successivamente alla scelta operata.

Si precisa che anche la revoca dell'opzione, la cui validita' e' basata, del pari, sulla concreta attuazione, deve essere formalmente

comunicata con le medesime modalita' previste per la comunicazione dell'opzione dall'articolo 2 del D.P.R. n. 442 del 1997.

Pertanto, considerato che il regolamento in oggetto e' entrato in vigore il 7 gennaio 1998 (ossia il quindicesimo giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del 23 dicembre 1997), i soggetti che a decorrere dall'anno in corso esercitano l'opzione o la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili, dovranno comunicare la scelta nella dichiarazione annuale I.V.A. 1998 ovvero nella dichiarazione unificata, se tenuti alla presentazione di quest'ultima, nel 1999.

In caso di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale ovvero nel caso di inizio di attivita', qualora il contribuente abbia di fatto optato per un regime diverso da quello naturale che prevedeva l'esonero dall'obbligo di dichiarazione, la comunicazione deve essere effettuata nella prima dichiarazione I.V.A. da presentare relativamente al periodo d'imposta in cui e' stata operata la scelta.

Pertanto, a titolo esemplificativo, se un soggetto, gia' operante fino al 31 dicembre 1997 in un settore di attivita' il cui regime naturale prevedeva, fra l'altro, l'esonero dalla presentazione della dichiarazione I.V.A., esercita l'opzione per il regime normale per l'anno 1998 adottando un comportamento concludente, questi deve darne comunicazione in sede di dichiarazione I.V.A. relativa al 1998, da presentare nell'anno 1999.

Si ritiene, relativamente a tale aspetto, di dover confermare l'orientamento espresso con la circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997 (paragrafi 6.8.2. e 8.4) circa le modalita' di comunicazione dell'opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari da parte dei produttori agricoli esonerati e delle imprese spettacolistiche rientranti nei regimi speciali di cui agli articoli 34 e 74 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Peraltro, si ritiene opportuno precisare che, in conformita' al disposto dell'articolo 2, comma 2 del D.P.R. n. 442 del 1997, limitatamente ai casi in cui l'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale I.V.A. permanga anche a seguito del sistema opzionale scelto (ad esempio, nell'ipotesi di opzione per la separazione delle attivita' ai sensi dell'articolo 36 del D.P.R. n. 633 del 1972, da parte di soggetti che esercitano esclusivamente attivita' esenti), l'opzione e la revoca dovranno essere comunicate ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972 entro il termine in cui si sarebbe dovuta presentare, se sussisteva l'obbligo, la prima dichiarazione annuale successiva alla scelta operata.

Come precisato nelle istruzioni al modello di dichiarazione I.V.A. 1998 approvate con il D.M. 15 gennaio 1998, pubblicato nel supplemento ordinario alla G.U. n. 16 del 21 gennaio 1998, in forza delle illustrate innovazioni al sistema delle opzioni, sono state inserite nel quadro VO, relativo alle opzioni e revoche, alcune delle opzioni precedentemente esercitabili in sede di presentazione delle dichiarazioni di cui al predetto articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972 (modelli AA7/6 e AA9/6) ovvero con modalita' diverse.

Le opzioni per le quali non fosse stata eventualmente prevista nel modello di dichiarazione I.V.A. '98 specifica casella, potranno essere comunicate ai sensi del citato articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972 entro i termini di presentazione della dichiarazione annuale.

Le varie opzioni previste da disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del regolamento in oggetto sono state riportate nella tavola sinottica in calce alla presente circolare.

3. Sanzioni.

Premesso, come gia' accennato, che la comunicazione riveste carattere esclusivamente formale, senza rilevare ai fini sostanziali della scelta operata, nell'ipotesi di omessa, tardiva o irregolare comunicazione dell'opzione si applicano, a norma del comma 3 dell'articolo 2 del D.P.R. n. 442 del 1997 in esame, le sanzioni previste dalle vigenti disposizioni, che, a decorrere dal 1 aprile 1998, sono quelle stabilite dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

La norma sanzionatrice va individuata nell'articolo 8 del sopramenzionato D.Lgs. n. 471 del 1997 che prevede la sanzione amministrativa da lire 500.000 a lire 4.000.000 per le violazioni relative al contenuto ed alla documentazione della dichiarazione, in quanto, nella fattispecie in esame, omettendo la comunicazione, non verrebbe fornito un elemento prescritto per il compimento dei controlli.

4. Vincolo temporale di durata dell'opzione.

Con l'articolo 3 del regolamento in oggetto, sono stati fissati i termini minimi di validita' delle opzioni, previsti allo scopo di evitare comportamenti elusivi connessi al ripristino immediato del particolare regime naturale applicabile, successivamente alla scelta operata per il regime ordinario.

I suddetti termini sono stati unificati, prevedendo che l'opzione vincola il contribuente per almeno un triennio nell'ipotesi di sistemi speciali di determinazione dell'imposta e per un anno nell'ipotesi di regimi meramente contabili.

Restano, comunque, salvi i termini piu' ampi previsti da altre disposizioni normative, quali il vincolo quinquennale di durata dell'opzione per l'applicazione dell'I.V.A. nei modi ordinari da parte dei produttori agricoli e delle imprese spettacolistiche, previsto, in luogo del previgente vincolo triennale, dal 1 gennaio 1998, ai sensi degli articoli 34 e 74, quinto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, come novellati dagli articoli 5 e 7 del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313 e successive modificazioni.

I suddetti articoli hanno, inoltre, previsto che, nell'ipotesi in cui siano stati acquistati o prodotti beni ammortizzabili, l'opzione e' vincolante fino a quando non sia trascorso il periodo della relativa rettifica di cui all'articolo 19-bis 2 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Si fa comunque rinvio, per un quadro riepilogativo della durata minima delle varie opzioni, alla tavola sinottica in calce alla presente circolare.

Occorre precisare, infine, che, trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

5. Disciplina dei rapporti transitori.

Si ribadisce che la nuova disciplina dell'opzione dettata dal D.P.R. n. 442 del 1997 si applica dalla data di entrata in vigore del suddetto regolamento e non puo' estendersi ai rapporti pregressi trattandosi di normativa a carattere sostanziale.

Il regolamento in oggetto non detta espressamente disposizioni transitorie.

Dal combinato disposto dei vari articoli del D.P.R. n. 442 del 1997, si ricava che le opzioni relative a regimi di determinazione dell'imposta gia' esercitate dal contribuente per gli anni antecedenti il 1998, si considerano valide fino alla scadenza del vincolo temporale di permanenza nel regime scelto stabilito dalle norme vigenti al momento dell'esercizio dell'opzione.

In tali ipotesi, pertanto, si ritiene che il contribuente non debba effettuare alcuna comunicazione, rimanendo vincolante la scelta gia' effettuata e comunicata preliminarmente all'Ufficio secondo la previgente disciplina.

In merito alle opzioni relative a regimi meramente contabili, si fa rinvio a quanto precisato nel successivo paragrafo 6.

Occorre, comunque, tenere presente che, in base all'articolo. 1 del regolamento in oggetto, e' consentita la variazione e la revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative. La norma appare finalizzata all'intento di agevolare il contribuente consentendogli la possibilita' di variare la scelta operata in base ad elementi di giudizio che potrebbero mutare alla luce di modifiche normative intervenute durante l'arco temporale in cui e' obbligatoria la permanenza nel regime prescelto.

Quanto appena precisato e' stato chiarito per i soggetti che operano nei regimi speciali disciplinati dagli articoli 34 e 74, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella menzionata circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997 ove, a seguito del mutamento della disciplina dettata per tali regimi speciali, esclusivamente per l'anno 1998, cosi' come prescritto dall'articolo 11, comma 7, del D.L. 2 settembre 1997, n. 313, e' stata prevista la facolta' di revocare l'opzione di cui al comma 11 dell'articolo 34 ed al comma 5 dell'articolo 74 del D.P.R. n. 633 del 1972 in precedenza esercitata, anche se non sia ancora trascorso il previgente vincolo triennale di permanenza nel regime ordinario prescelto.

In ogni caso, come gia' chiarito, coloro che intendessero mantenere la scelta a suo tempo effettuata per il regime ordinario con il vincolo triennale previsto dalle previgenti norme, nell'ipotesi di scadenza del suddetto vincolo

dopo il primo gennaio 1998, possono farlo senza dover effettuare alcuna comunicazione.

Relativamente al principio di carattere generale, che consente di variare la scelta operata in caso di modifica del sistema, si ritiene che la validita' dell'opzione, in tale ipotesi, sia subordinata alla sua concreta attuazione a decorrere dalla modifica normativa che legittima la variazione della scelta, anche se nel corso dell'anno.

Infine, si evidenzia che, a scopo antielusivo, l'articolo 1, comma 2 del regolamento in esame ha previsto che, in presenza di fusione o scissione di societa', il regime di determinazione dell'imposta prescelto da ciascun soggetto continua fino alla prevista scadenza, con l'applicazione, ove necessario, delle norme contenute nell'articolo 36 del D.P.R. n. 633 del 1972.

6. Abrogazione di norme.
E' il caso di precisare che, ai sensi dell'articolo 17, comma 2 della legge 23 agosto 1988, n. 400, richiamato dall'articolo 5 del regolamento di cui al D.P.R. n. 442 del 1997, le norme vigenti in materia di opzioni e di revoche che risultino con lo stesso incompatibili devono intendersi abrogate e sostituite con quelle dettate dal medesimo regolamento.

Si chiarisce, a tale riguardo, che devono ritenersi superate le disposizioni relative al vincolo triennale di permanenza nel regime di contabilita' ordinaria per le imprese minori e per gli esercenti arti e professioni di cui all'articolo 18, comma 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 3, comma 2 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, in quanto, alla luce della nuova disciplina introdotta dal regolamento in rassegna, le suddette opzioni, riferendosi a regimi meramente contabili, devono ritenersi vincolanti per un anno.

Pertanto, si precisa che, se prima del 1998 e' stata esercitata l'opzione per il regime di contabilita' ordinaria e il 1998 costituisce un periodo compreso nel vincolo triennale precedentemente vigente (ad esempio opzione effettuata nel 1996, vincolante in base alla precedente normativa fino al 1998 compreso), i contribuenti non devono ritenersi obbligati alla permanenza nel regime contabile scelto fino all'esaurimento del triennio, bensì possono revocare già per l'anno 1998 l'opzione precedentemente espressa, barrando la relativa casella, purché abbiano tenuto la contabilita' semplificata dall'inizio dell'anno.

7. Soggetti con contabilita' presso terzi di cui all'articolo 27 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con l'articolo 1, terzo comma, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 e' stata ripristinata la possibilita', per i contribuenti che affidano la tenuta della contabilita' a terzi, di far riferimento, ai fini delle liquidazioni periodiche I.V.A. con cadenza mensile, ai dati contabili relativi al secondo mese precedente, come previsto dall'articolo 27, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 che era stato soppresso dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313.

Al riguardo, si precisa che deve ritenersi corretto l'operato dei contribuenti i quali avessero applicato, senza soluzione di continuita', il metodo di calcolo di cui alla normativa appena menzionata dal 1 gennaio 1998, in base alle istruzioni allegate al modello di dichiarazione I.V.A. relativa all'anno 1997. Infatti, pur essendo venuta meno la possibilita' di esercitare tale facolta' a seguito dell'anzidetta soppressione dell'articolo 27, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, la sopravvenuta disposizione recata dal comma 3 dell'articolo 1 del D.P.R. n. 100 del 1998 ha previsto l'esercizio della facolta' medesima dall'inizio del periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso.

Naturalmente, per ragioni di equita', deve ritenersi consentita l'adozione del predetto metodo di liquidazione anche da parte di quei contribuenti che, operando nel rispetto della normativa esistente all'inizio del 1998, se ne siano avvalsi soltanto successivamente all'entrata in vigore del ripetuto decreto n. 100 del 1998.

E' il caso di precisare che, in conformita' ai principi di carattere generale del D.P.R. n. 442 del 1997, ai fini della validita' della scelta, rileva il comportamento in concreto esercitato, sia senza soluzione di continuita' dal 1 gennaio 1998, sia successivamente all'entrata in vigore del più volte menzionato D.P.R. n. 100 del 1998.

L'opzione effettuata deve essere comunicata nella prima dichiarazione annuale I.V.A. presentata successivamente alla scelta operata, mediante barratura della casella appositamente prevista al rigo VO 11.

8. Soggetti di cui all'articolo 74, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ad integrazione di quanto già precisato nella presente circolare e delle istruzioni impartite con la circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997, paragrafo 8.4, in riferimento al settore specifico delle attività spettacolistiche, si ritiene opportuno richiamare l'attenzione sui seguenti aspetti.

L'opzione per l'applicazione dell'imposta nel modo normale per l'anno 1998 comunicata entro il 31 dicembre 1997 con le modalità previste dalle disposizioni recate dal quinto comma dell'articolo 74 nel testo introdotto dal D.Lgs. n. 313 del 1997 (e cioè mediante l'utilizzo del modello AA7/6-AA9/6) resta valida per almeno un quinquennio. In tal caso non è necessario che il contribuente effettui la comunicazione dell'opzione in sede di dichiarazione relativa all'anno 1998, ai sensi del D.P.R. n. 442 del 1997.

Inoltre, richiamando l'attenzione su quanto precisato nella citata circolare n. 328/E del 1997, si ribadisce che l'opzione, al fine di facilitare il necessario coordinamento degli uffici interessati, deve essere comunicata anche all'Ufficio accertatore (SIAE) entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello per il quale si intende applicare l'I.V.A. nei modi ordinari.

Infine, per quanto riguarda gli effetti dell'opzione per il regime ordinario, nel ribadire l'orientamento espresso con la circolare n. 334/E del 28 dicembre 1995, si precisa che la stessa non può in alcun modo essere limitata né ad una singola manifestazione né, peraltro, ad una singola attività spettacolistica ma esplica comunque efficacia in relazione all'intera attività di spettacolo organizzata dall'impresa.

9. Soggetti di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398.

Si ritiene opportuno precisare che i nuovi principi di carattere generale introdotti dal D.P.R. n. 442 del 1997 si applicano anche in riferimento all'opzione per la determinazione forfetaria dell'I.V.A. e del reddito ai sensi dell'articolo 2, commi 3 e 5 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, da parte delle associazioni sportive dilettantistiche, delle associazioni senza fini di lucro e delle associazioni pro loco, alle quali la disciplina recata dalla legge n. 398 del 1991 è stata estesa con l'articolo 9 bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 147 convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66.

Per questi ultimi, la legge n. 398 del 1991 prevede espressamente che l'opzione per il regime forfetario opera dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata.

Tuttavia, anche la cennata disposizione della legge n. 398 del 1991, espressamente citata nel preambolo del D.P.R. n. 442 del 1997, deve ritenersi superata dalla nuova disciplina introdotta in forza della delegificazione della materia.

Pertanto, anche per lo specifico settore in oggetto, l'opzione, esercitata con il comportamento concreto, ha effetto dall'inizio dell'anno o dell'attività'.

Si fa presente, comunque, che, limitatamente all'anno in corso, restano salvi i comportamenti adottati dai soggetti di cui alla legge n. 398 del 1991, in conformità alle istruzioni al modello di dichiarazione I.V.A./98 relativa all'anno 1997, dove è stato precisato che l'opzione per la determinazione forfetaria dell'I.V.A. e del reddito ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata, fino a quando non è revocata ed in ogni caso per almeno un triennio se permangono i presupposti di legge.

10. Soggetti di cui al regime speciale dell'editoria.

In merito al regime speciale I.V.A. per l'editoria, appare opportuna qualche precisazione, in relazione all'integrazione apportata dal D.Lgs. 23 marzo 1998, n. 56, all'articolo 74, primo comma, lettera c) del D.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313.

10.1. Le cessioni di prodotti editoriali con beni funzionalmente connessi.

Il citato decreto legislativo correttivo ha previsto che non si considerano supporti integrativi o altri beni quelli aventi una connessione funzionale con il contenuto dei libri, giornali quotidiani e periodici, risultante da apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio di cui alla legge 4 gennaio 1968, n. 15, presentata prima della commercializzazione, ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972, al competente Ufficio I.V.A..

Pertanto, per le cessioni congiunte di prodotti editoriali con beni funzionalmente connessi, viene ripristinata la possibilita' di avvalersi del sistema di determinazione dell'imposta con la forfetizzazione della resa (nella misura prevista per il prodotto editoriale, ossia 53% per i libri e 60% per i giornali quotidiani ed i periodici, eccetto le pubblicazioni pornografiche) e si applica l'aliquota ridotta del 4% sul prezzo di vendita al pubblico dell'intera confezione, indipendentemente dal rapporto tra il suddetto prezzo e il costo del bene congiunto; invece, per quanto concerne le cessioni congiunte di prodotti editoriali con supporti integrativi o con altri beni non funzionalmente connessi, restano ferme le disposizioni del D.Lgs. n. 313 del 1997 e le istruzioni impartite con la circolare n. 328/ E del 24 dicembre 1997.

Al riguardo, si reputa necessario fare presente che la condizione della connessione funzionale puo' ritenersi soddisfatta solo se il bene congiunto costituisce un complemento illustrativo o didattico del prodotto editoriale, il quale pertanto deve avere per oggetto esclusivo o prevalente il contenuto del bene congiunto.

La dichiarazione attestante la connessione funzionale nei sensi sopraesposti, deve contenere gli elementi indicati nell'articolo 35, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972; nel caso di beni funzionalmente connessi a periodici, dovranno essere riportati anche gli estremi della registrazione ai sensi della legge 8 febbraio 1948, n. 47.

La suddetta dichiarazione deve essere presentata dagli editori prima della commercializzazione; possono essere considerate valide le dichiarazioni presentate, ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972, entro il termine di trenta giorni dalla data di immissione in commercio, che si identifica nella data di copertina ovvero, in mancanza, nel momento in cui l'editore consegna il prodotto editoriale al distributore o al punto vendita.

10.2. La disciplina dei rapporti pregressi.
Tutto cio' premesso, tenuto conto della decorrenza della richiamata disposizione integrativa, che si applica dal 1 gennaio 1998, appare opportuna qualche precisazione sull'esercizio dell'opzione per il sistema di applicazione dell'imposta in base alle copie vendute.

L'articolo 6 del D.Lgs. n. 313 del 1997 ha previsto che, nelle ipotesi di cessioni di prodotti editoriali con supporti integrativi o altri beni, l'I.V.A. si applica obbligatoriamente in base alle copie vendute.

Nella circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997, e' stato precisato che, nell'ipotesi di pubblicazioni occasionalmente cedute con supporti integrativi o altri beni, si adottano entrambi i sistemi di determinazione dell'imposta (in base alle copie vendute o con la resa forfetaria) in relazione alle singole copie abbinata o meno a supporti integrativi o altri beni, salvo opzione per l'applicazione dell'I.V.A. in base alle copie vendute.

Con intento agevolativo di semplificazione, e' stata prevista la facolta' di effettuare l'opzione per l'intera testata o titolo ovvero per il singolo numero.

Al riguardo, per le cessioni di prodotti editoriali effettuate dal 1 gennaio 1998 fino al 25 marzo 1998, data di pubblicazione nella G.U. del D.Lgs. 23 marzo 1998, n. 56, potrebbero essersi verificate le seguenti ipotesi:

1) Sono state effettuate cessioni di pubblicazioni con supporti integrativi o altri beni, poi rientranti, a seguito della modifica apportata dal D.Lgs. n. 56 del 1998, nella nozione di beni funzionalmente connessi.

In questo caso, si ritiene che l'editore possa riliquidare il tributo operando la variazione ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, a condizione che produca la dichiarazione attestante la connessione funzionale relativa a tali cessioni entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale I.V.A. relativa all'anno 1997. A tale riguardo e' appena il caso di precisare che dalla riliquidazione del tributo potrebbe scaturire un debito di imposta (qualora la resa effettiva superi la percentuale di resa forfetaria prevista); in tale ipotesi, il relativo ammontare dovra' essere calcolato e versato, previa compensazione da parte dei soggetti ammessi, entro il termine di presentazione della dichiarazione I.V.A. relativa all'anno 1998.

2) Sono state effettuate cessioni di pubblicazioni senza beni congiunti (per le quali poteva applicarsi la forfetizzazione della resa) e cessioni di pubblicazioni abbinata a supporti integrativi o altri beni, poi rientranti

nella nozione di beni funzionalmente connessi; l'editore, peraltro, anziche' adottare entrambi i sistemi di determinazione dell'imposta, ha esercitato in concreto l'opzione per l'applicazione dell'I.V.A. in base alle copie vendute.

In questo caso, in conformita' al principio di carattere generale di cui all'articolo 1 del D.P.R. n. 442 del 1997, che, come visto, prevede la possibilita' di variazione dell'opzione e della revoca nell'ipotesi di modifiche del sistema in forza di successive disposizioni legislative, puo' ammettersi la possibilita' di modifica della scelta operata.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

Allegato
(Omissis)