

ASSOCIAZIONE NAZIONALE DISTRIBUTORI STAMPA
ASSEMBLEA NAZIONALE

Venezia, 30 maggio 1997

Paolo Stella Monfredini

dottore commercialista

Studio: Piazza Stradivari, 12 – 26100 Cremona

Tel +390372463979 +390372530443 Fax +390372530442

email info@studiostellamonfredini.it

Le novità fiscali per le imprese di distribuzione locale

Tessere telefoniche internazionali:

Prima della conversione del decreto legge 669 del 31.12.1996, il trattamento dei servizi telefonici internazionali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto era disciplinato dall'art.9 del D.P.R 633/72.

Il numero 10) del I° comma dell'articolo citato, disponeva che "costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali i servizi relativi alle telecomunicazioni internazionali, con esclusione delle comunicazioni telefoniche in partenza dallo Stato". Da tale classificazione discendeva la non imponibilità ai fini IVA dei servizi telefonici internazionali. Gli stessi, a norma dell'art.21 VI° comma del già citato D.P.R. 633/72, dovevano comunque essere fatturati e quindi registrati nei libri IVA con l'indicazione della norma di non imponibilità nonché esposti in dichiarazione (per la dichiarazione IVA 1996, il cui termine di presentazione è scaduto il 15.3.1997, i servizi internazionali trovavano la loro allocazione al codice E20).

Nonostante la chiara procedura prevista, numerosi problemi erano sorti in merito alla esclusione inserita nel dettato normativo per le comunicazioni telefoniche in partenza dallo Stato.

Il rapido progresso tecnologico intervenuto nei servizi di telecomunicazione infatti, ha creato una numerosa serie di prodotti, tra loro differenti, che non permettono una chiara distinzione tra comunicazioni in partenza dallo Stato e comunicazioni in partenza dall'estero.

Recentemente il Ministero delle Finanze è intervenuto con una risoluzione (RM 8/E) per stabilire i limiti della non imponibilità originariamente previsti dall'art.9 I° comma nr. 10).

Il quesito sottoposto all'Amministrazione Finanziaria riguardava i cosiddetti "leased circuit" o "circuiti affittati" ovvero servizi telefonici che, seppur in partenza dall'Italia, sono realizzati attraverso una diretta connessione ad una stazione di trasmissione situata fuori del territorio nazionale; quest'ultima consente l'invio del segnale unicamente all'estero.

Il Ministero ha inquadrato il caso descritto nel regime di non imponibilità, in considerazione del fatto che, secondo le indicazioni tecniche fornite, con il sistema di connessione non è possibile effettuare comunicazioni telefoniche in partenza dall'Italia, ipotesi, dunque, non esclusa dall'articolo 9, comma 1, nr. 10 del decreto IVA.

Il quadro di riferimento risulta essere completamente variato a seguito delle disposizioni contenute nel D.L. 669/96.

L'articolo 2 del decreto citato, oltre ad abrogare il nr. 10 dell'articolo 9, ha inserito le prestazioni di servizi di telecomunicazioni nella lettera d) IV° comma dell'art. 7 dello stesso D.P.R. 633/72, ovvero tra le deroghe al principio generale di territorialità contenuto nel comma 3 del medesimo articolo, stabilendo che le stesse si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica europea.

Correlativamente la successiva lettera e) del IV° comma dell'art. 7 dispone l'automatica applicazione delle norme in essa contenute alle prestazioni di servizio indicate alla lettera d), tra le quali risultano ora inserite anche quelle di telecomunicazione (la norma prevede che le prestazioni di telecomunicazione rese a soggetti domiciliati o residenti in altri stati della Comunità europea si considerano effettuate in Italia quando il destinatario non è soggetto passivo dell'imposta nello stato membro di residenza).

Lo stesso articolo ha poi aggiunto all'art.7 D.P.R. 633/72, la lettera f-bis) la quale dispone che "le prestazioni di servizi di telecomunicazioni rese a soggetti domiciliati o residenti fuori del territorio della Comunità da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità stessa, ovvero domiciliati o residenti nei territori esclusi a norma del primo comma, lettera a), si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i servizi sono ivi utilizzati. Tali servizi si considerano utilizzati nel territorio dello Stato se in partenza dallo stesso o quando, realizzandosi la prestazione tramite di cessione di schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio, la loro

distribuzione avviene, direttamente o a mezzo di commissionari, rappresentanti, o altri intermediari, nel territorio dello Stato”.

Secondo la Commissione di studio del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti in materia di IVA, le modifiche apportate, in sintesi, introducono un nuovo regime impositivo per i servizi in oggetto che si articola su due aspetti fondamentali: la figura del committente (ovvero colui che effettua la “chiamata”) del servizio ed il luogo di utilizzazione dello stesso:

- se il committente è un soggetto residente in Italia e l'utilizzo del servizio avviene in Italia oppure in un altro stato della Comunità europea, l'operazione è imponibile ai fini Iva;
- se il committente è un soggetto residente in Italia ma l'utilizzo del servizio avviene fuori dal territorio della Comunità europea, l'operazione è fuori campo Iva;
- se il committente è residente in un altro stato della Ce e riveste la qualifica di soggetto passivo di imposta nel suo stato di residenza l'operazione è fuori campo Iva;
- infine se il committente è residente in un altro stato Ce, ma è un soggetto privato, l'operazione è imponibile Iva.

Da segnalare che, mentre il comma 10 del citato art.2 del D.L. n.669 /96 stabilisce espressamente che il contenuto della lettera b) del primo comma dello stesso articolo entrano in vigore il 1 aprile 1997, nulla dice circa l'entrata in vigore delle norme contenute nella lettera c) (abrogazione del nr.10 art.9); si ritiene quindi che esso produca i suoi effetti dalla data di entrata in vigore del decreto legge n.669/96 ovvero dal 1 gennaio 1997.

La situazione risulta in questo modo così disegnata:

- dal 1 gennaio 1997 le prestazioni di servizi di telecomunicazione internazionale non sono più operazioni imponibili;
- il nuovo regime introdotto dal D.L. 669/96 entra in vigore il 1 aprile 1997.

Nel periodo intermedio (1 gennaio 1997 – 31 marzo 1997), essendo il nuovo regime IVA istituito in qualità di deroga al principio generale di territorialità previsto dal 3° comma dell'art. 7 D.P.R. 633/72, deve intendersi applicabile il principio generale, per cui:

- se il prestatore del servizio ha il domicilio in Italia ovvero è residente in Italia senza che abbia stabilito il domicilio all'estero o infine ha la qualifica di stabile organizzazione in Italia di un soggetto domiciliato e residente all'estero, l'operazione è sempre imponibile ad iva;
- se invece il prestatore è una stabile organizzazione all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia, l'operazione è da considerarsi fuori campo iva.

Tessere prepagate relative a servizi telefonici nazionali :

L'art.74 1° comma lettera d, D.P.R. 633/72, in deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo, prevede che l'imposta sul valore aggiunto in caso di distribuzione e vendita al pubblico, da chiunque effettuate, di schede magnetiche, gettoni ed altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione degli apparecchi di telecomunicazione da parte degli utenti, sia dovuta dal concessionario del servizio, sulla base dei corrispettivi dovuti dall'utente.

Si realizza quindi per tale prodotto, un trattamento simile a quanto previsto per il commercio dei quotidiani, periodici e libri, dallo stesso art.74 1° comma lettera c) D.P.R. 633/72, ovvero il versamento alla fonte dell'iva relativa al valore facciale della tessera (prezzo di copertina per i prodotti editoriali) da parte del concessionario del servizio (editore).

Il concessionario del servizio (Telecom, Omnitel), stipula dei contratti di distribuzione e vendita per tali prodotti; per questi servizi viene riconosciuto un aggio percentuale sul valore facciale della tessera. Il trattamento contabile e fiscale varierà a seconda della natura del contratto concluso: normalmente si prevede il trasferimento a titolo traslativo della proprietà delle tessere al distributore e/o rivenditore; in questo caso il concessionario emetterà regolare nota di addebito non soggetta ad iva a norma del 1° comma lettera d) art.74 D.p.r. 633/72, al netto dell'aggio spettante al distributore/rivenditore; quest'ultimo indicherà nella propria contabilità gli acquisti e le vendite di tessere nel conto economico quali costi e ricavi e ovviamente rileverà a fine esercizio le rimanenze finali.

Particolare attenzione deve essere posta per eventuali premi concessi dall'ente gestore al raggiungimento di obiettivi di vendita: il compenso in questo caso dovrà essere assoggettato ad Iva 19% in quanto lo stesso non è ricompreso, quale maggiore aggio e/o sconto, nel valore facciale della tessera (per il quale, come detto, l'iva viene assolta alla fonte dal concessionario).

Tessere Viacard:

La distribuzione di tessere Viacard "prepagate a scalare di importo" emesse dalla Società Concessioni e Costruzioni Autostrade S.p.a. Fintecna - Gruppo Iri, per il pagamento dei pedaggi autostradali, rappresenta una normale operazione imponibile iva con aliquota pari al 19%.

Normalmente la Società concessionaria stipula dei contratti per la commercializzazione di questi prodotti: le tessere Viacard vengono fornite in conto deposito; viene emesso, per vincere le presunzioni di cui all'art.53 D.P.R. 633/72, documento di trasporto con causale analoga non traslativa della proprietà dei beni. Il distributore/rivenditore emetterà alla fine di ciascun mese, per le provvigioni di sua competenza a fronte delle tessere vendute, regolare fattura assoggettata ad Iva ai sensi dell'art.21 del D.P.R. 633/72 e successive modificazioni, a carico della Società concessionaria.

L'emissione e la consegna agli acquirenti finali di tessere Viacard della fattura relativa alle tessere acquistate, avviene a cura della Società Concessionaria, a termine di legge, previa ricezione da parte della stessa, della busta di confezione delle tessere, debitamente compilata dall'utente e timbrata dall'addetto al punto vendita; la fattura ovviamente è imponibile iva 19%.

Contabilmente il distributore/rivenditore indicherà le tessere Viacard consegnate dalla Società concessionaria, nei conti d'ordine mentre rileverà in conto economico le provvigioni di competenza maturate.

La nota della Direzione Generale delle ILDD, Div. VIII, prot. n.8/210 del 24.11.1986, ha escluso l'assoggettabilità a ritenuta di cui all'art.25-bis del D.P.R. 600/73, per le provvigioni spettanti ai distributori/rivenditori, in quanto il rapporto instauratosi tra Società Autostrade e soggetti che provvedono alla distribuzione ed alla vendita delle tessere magnetiche, non è tipologicamente inquadrabile in nessuno di quelli indicati nel primo comma della suddetta norma che costituiscono ai fini dell'applicazione medesima, un'elencazione tassativa (la nota ministeriale rappresenta un ulteriore tassello del mosaico relativo al trattamento fiscale del rapporto giuridico che lega nel commercio di prodotti editoriali editore e distributore: l'atipicità conclamata di tale rapporto mette infatti al riparo, secondo il parere dello scrivente, da qualsiasi obbligo di ritenuta sugli aggi di competenza dell'agenzia di distribuzione).

Documenti di viaggio relativi ai trasporti pubblici urbani di persone:

A norma dell'art.10 n.14 del D.P.R. 633/72, le prestazioni di trasporto pubblico urbano di persone effettuate con qualsiasi mezzo, sono esenti da IVA. Si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un comune o tra comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri e pubblici anche i trasporti mediante veicoli da piazza. L'art. 74 1° comma lettera e, stabilisce che per la vendita al pubblico, da parte di rivenditori autorizzati, di documenti di viaggio relativi ai trasporti pubblici urbani di persone, l'imposta è dovuta dall'esercente l'attività di trasporto. La particolare disciplina applicabile è contenuta nel D.M. 5 maggio 1980: l'articolo 3 stabilisce che l'ammontare delle provvigioni non concorre a formare il volume di affari dei rivenditori dei documenti di viaggio mentre l'articolo 4 esonera questi ultimi soggetti, limitatamente all'attività svolta dagli stessi in tale settore, dagli obblighi derivanti dal titolo II del D.P.R. 633/72 (fatturazione, registrazione).

Inoltre a norma dell'art.25-bis 5° comma D.P.R. 600/73, sulle provvigioni spettanti ai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio relativi a trasporti di persone, non si applicano ritenute.

La circolare 44/551269 del 19 ottobre 1989 (Ministero delle Finanze Direzione Generale Tasse), chiarisce che il particolare regime, attesa la peculiarità degli adempimenti stabiliti dal citato decreto ministeriale, si rende applicabile esclusivamente ai rapporti posti in essere tra gli esercenti l'attività di trasporto e gli operatori che effettuano la diretta vendita al pubblico dei documenti di viaggio, per cui esulano dalla disciplina in esame eventuali rapporti tra soggetti di cui sopra ed altri intermediari operanti nella sfera distributiva dei documenti di viaggio. I distributori che si

frappongano nella commercializzazione di tali prodotti, sono soggetti agli obblighi derivanti dal titolo II del D.P.R. 633/72; le provvigioni di loro competenza dovranno essere fatturate alle Aziende Energetiche Municipalizzate con Iva al 19%.

Da notare la risoluzione 21.06.95 n.172/e prot.13-0392 del Ministero delle Finanze - Direzione Generale tasse, che ha escluso la possibilità di avvalersi della disposizione prevista dal 1° comma lettera e) art.74 D.P.R. 633/72 per la vendita al pubblico da parte di esercizi commerciali (tabaccherie, bar, edicole, ecc.) di biglietti necessari per usufruire del parcheggio a pagamento nelle aree urbane appositamente delimitate. L'Azienda Consorzio Trasporti Veneziano aveva chiesto di conoscere se l'attività dei rivenditori di tickets potesse assimilarsi alle altre operazioni previste dall'art.74 comma 1 D.P.R.633/72, con Iva quindi assolta dall'Azienda Trasporti istante sulla base del prezzo di vendita al pubblico dei biglietti, con esclusione dell'imposta, ai sensi del terzo comma dell'art.2, di tutte le operazioni intermedie. La Direzione ha concluso che per la vendita dei biglietti in oggetto, l'IVA deve essere applicata secondo il regime ordinario, come disciplinato dai Titoli I e II del D.P.R. n.633 del 1972.

Biglietti della lotteria nazionale e biglietti "gratta e vinci":

Le operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali ed a estrazione istantanea, nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giuocate, sono previsti al numero 6 del I° comma dell'art.10 del D.P.R. 633/72, quali operazioni esenti.

Le stesse operazioni, per esplicita previsione contenuta nel VI° comma dell'art.21 del già citato D.P.R. 633/72, non devono essere fatturate.

Il dl n.331/93, convertito dalla legge n.427/93, cancellando dal testo del IV comma dell'art. 19 della legge iva il riferimento a talune operazioni, tra cui quelle in esame, introdusse i corrispettivi relativi alle operazioni in oggetto, nel calcolo del pro-rata di indetraibilità previsto dal III° comma dell'art.19. Le stesse istruzioni alla dichiarazione iva del 1993, precisarono che i corrispettivi afferenti le operazioni esenti di cui al punto 6) dell'art.10, dovessero ricomprendersi nel codice B1, concorrendo così alla determinazione del pro-rata.

Il Ministero delle Finanze è intervenuto con la circolare 87/E del 21 marzo 1997, confermando che gli aggi percepiti dai soggetti che istituzionalmente provvedono alla commercializzazione dei biglietti (magazzini di vendita dei generi di monopolio, concessionari privati incaricati del servizio di distribuzione in quanto in possesso di specifiche strutture organizzative, rivendite degli stessi generi, ricevitorie del lotto), seguono il trattamento fiscale dell'operazione principale e sono pertanto esenti ex art.10; ciò significa che tali soggetti avranno una riduzione della percentuale di detraibilità dell'iva a credito. Gli operatori che non hanno rilevato ai fini iva tali operazioni, in quanto considerate fuori campo dall'applicazione dell'imposta, dovrebbero affrettarsi a modificare, entro il 14 aprile, la dichiarazione annuale iva del 1996 per godere delle sanzioni attenuate previste dall'art.48, I° comma, del D.P.R. 633/72 (soprattassa del 20%), ed inoltre regolarizzare le dichiarazioni iva relative agli anni precedenti a partire dal 1993.

La stessa circolare stabilisce inoltre che, gli aggi percepiti da soggetti diversi, quali uffici, enti, altri esercizi, sono invece irrilevanti agli effetti del pro-rata in quanto, a norma del IV° comma dell'art.19, non possono considerarsi rientranti nell'attività propria a meno che, precisa il Ministero, non venga posta in essere una specifica struttura organizzativa e operativa in grado di qualificare, di fronte ai terzi, tali soggetti come ordinariamente esercenti la commercializzazione dei biglietti.

Ritengo quindi che, ove esistessero distributori di prodotti editoriali che, quale attività marginale e comunque non operativamente organizzata in modo autonomo, distribuissero biglietti della Lotteria nazionale e/o "gratta e vinci", gli stessi non potrebbero essere considerati dall'Amministrazione Finanziaria quali soggetti ordinariamente esercenti la commercializzazione dei biglietti; con la conseguenza che gli aggi loro spettanti, oltre a non dover essere fatturati, sono "esclusi" da iva e quindi irrilevanti al fine del calcolo del pro rata di indetraibilità. Per questo motivo è consigliabile che i distributori di prodotti editoriali che abbiano ottenuto una concessione per la distribuzione dei biglietti in oggetto, non creino delle strutture societarie indipendenti con le quali gestire

esclusivamente la commercializzazione dei biglietti in oggetto; questo al fine di non essere qualificati, anche di fronte ai terzi, come soggetti ordinariamente esercenti la commercializzazione dei prodotti ed evitare quindi l'introduzione degli aggi sui biglietti distribuiti nel calcolo del pro rata di indetraibilità al pari dei rivenditori "istituzionali" quali i magazzini di vendita dei generi di monopolio, i "tabaccaï" e le ricevitorie del lotto.

"Strilloni"

Considerando dapprima le imposte dirette, la disciplina relativa risulta essere contenuta nella cosiddetta legge sull'editoria (L. 5 agosto 1981, n.416). L'art.14, che si occupa in particolare delle autorizzazioni per lo svolgimento dell'attività, a seguito delle modifiche introdotte dall'art.7 della Legge 25 febbraio 1987 n.67, alla lettera c) del XI° comma stabilisce che per la consegna porta a porta e per la vendita ambulante da parte degli editori, distributori ed edicolanti, non è necessaria alcuna autorizzazione; la stessa lettera c) continua affermando che nel caso in cui per lo svolgimento delle operazioni in oggetto, editori, distributori ed edicolanti non si avvalgono di personale che sia alle proprie dipendenze, le prestazioni relative si considerano in ogni caso inerenti a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ai sensi dell'art.49, 3° comma, lettera a), del D.P.R. 29 settembre 1973, n.597 (trasfuso in seguito nella lettera a) II° comma art.49 D.P.R. 917/86). Sui compensi corrisposti per tali prestazioni deve essere operata, a titolo di imposta, la ritenuta di cui all'art.25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, con l'aliquota minima della tabella della aliquota IRPEF, qualora si tratti di compensi determinati in relazione ad un numero di ore giornaliere di attività non superiore a tre.

La legge sull'editoria assimila quindi le operazioni di cui all'oggetto, tranne il caso in cui vengano svolte da personale dipendente, alle collaborazioni coordinate e continuative, normate ai fini delle imposte dirette alla lettera a) II° comma art.49 del T.U.I.R. La stessa legge stabilisce inoltre che sui compensi spettanti agli "strilloni", deve essere operata una ritenuta di cui all'art.25 del D.P.R. 600/73, a titolo di imposta, con l'aliquota minima IRPEF (10%) qualora si tratti di compensi determinati in relazione ad un numero di ore giornaliere di attività non superiore a tre.

Autorevole dottrina di fonte ministeriale (Leo, Monacchi, Schiavo – Le imposte sui redditi nel Testo Unico), ritiene che l'introduzione della ritenuta a titolo di imposta nella misura del primo scaglione IRPEF sui compensi corrisposti per le prestazioni in oggetto (da inquadrare tra quelle di lavoro autonomo), è sottoposta alla condizione che gli stessi compensi siano determinati in relazione ad un numero di ore giornaliere di attività non superiore a tre; qualora questo limite venga superato, la ritenuta va operata nella misura del 19% ed a titolo di acconto.

La disciplina prevista ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le prestazioni in oggetto, è contenuta nel II° comma dell'art.5 D.P.R. 633/72, il quale recita che "non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art.49 del D.P.R. 29 settembre 1973 n.597, rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo". Ciò significa che le operazioni svolte dagli "strilloni" sono estranee al regime IVA e quindi non soggette a fatturazione né agli adempimenti IVA. Le relative ricevute per i compensi riconosciuti dovranno essere assoggettate a bollo.

Se dal punto di vista delle imposte dirette ed indirette non si pongono particolari problemi per l'inquadramento delle consegne porta a porta e per la vendita ambulante di prodotti editoriali, lo stesso non si può dire a fini previdenziali.

Come ben sapete la legge 8 agosto 1995, n.335 ha introdotto il cosiddetto contributo INPS del 10% che, tra le altre, ha colpito anche le collaborazioni coordinate e continuative.

La norma per individuare i soggetti e l'oggetto, fa riferimento alla classificazione fiscale dell'art.49 T.U.; lo stesso dicasi per la determinazione del reddito imponibile. I redditi fiscalmente classificabili come lavoro autonomo ai sensi dell'art.49 commi 1 e 2 a) sono assoggettati alla nuova contribuzione, salvo diversa disposizione. Soggetti dell'assicurazione sono le persone fisiche.

Coordinando tali previsioni, in sintesi risulta che ogni reddito derivante da attività abituale attribuibile a soggetto persona fisica, non a carattere d'impresa né di lavoro subordinato, se non

escluso dalla legge e non assoggettato ad altra contribuzione obbligatoria, è residualmente da assoggettare al contributo del 10%. Tralasciando le modalità applicative dello stesso che non sono oggetto della presente relazione, con la circolare n.83 del 28 marzo 1997, l'Istituto Nazionale di Previdenza ed Assistenza, precisamente al punto 2.2, è intervenuto al fine di identificare alcuni elementi utili per distinguere tra collaborazione occasionale (esclusa dal 10%) e coordinata e continuativa (soggetta all'obbligo previdenziale).

La circolare osserva innanzitutto che devono essere considerate tali quelle espressamente indicati nell'articolo 49 comma 2 lettera a) del T.U.I.R. ovvero amministratori, sindaci o revisori di società, associazioni o altri enti, con o senza personalità giuridica, collaboratori di giornali, riviste, enciclopedie e simili, membri di collegi e commissioni.

Per quanto riguarda gli altri rapporti di collaborazioni coordinata e continuativa, l'Istituto osserva che gli stessi devono essere caratterizzati da una prestazione d'opera prevalentemente personale, non rientrante nell'oggetto dell'arte o della professione esercitata dal contribuente, anche se di natura intrinsecamente artistica o professionale. Tale opera deve essere svolta: senza vincolo di subordinazione, nel quadro di un rapporto unitario e continuativo, senza impiego di mezzi organizzati, con retribuzione periodica e prestabilita. La circolare conclude precisando che la continuità richiesta dalla norma in esame deve essere valutata non tanto e non solo in relazione alla materiale reiterazione di determinati adempimenti – che potrebbero anche mancare – ma soprattutto nella permanenza nel tempo del vincolo che lega il prestatore d'opera al committente o ai committenti. Le operazioni di consegna porta a porta e le vendite ambulanti da parte degli editori, distributori ed edicolanti, non espressamente indicate dall'articolo 49, comma 2 lettera a) del T.U.I.R., invero possiedono alcuni dei requisiti richiesti dall'Inps per l'assoggettamento a contribuzione: le operazioni in oggetto sono senza dubbio caratterizzate da una prestazione d'opera prevalentemente personale, senza alcun vincolo di subordinazione, senza impiego di mezzi organizzati e normalmente con retribuzione periodica e prestabilita. L'unico requisito mancante per poter giungere alla conclusione di assoggettabilità dei compensi in oggetto al contributo del 10%, è rappresentato dal cosiddetto rapporto unitario e continuativo.; tali operazioni infatti sono generalmente caratterizzate dall'assoluta occasionalità della prestazione; le attività di "strillonaggio" vengono richieste dagli editori in occasioni particolari e del tutto saltuarie (lancio di una nuova testata; avvenimento sportivo e/o culturale, ecc.). La prestazione che viene resa è occasionale e normalmente si esaurisce nel corso di un solo giorno o comunque in un breve lasso di tempo. Se non vi fosse il preciso dettato normativo costituito dalla lettera c) del XI° comma dell'art.14 della legge sull'editoria, che attrae per presunzione tali operazioni alle collaborazioni coordinate e continuative, le stesse avrebbero tutti i requisiti per essere considerate prestazioni occasionali (escluse dall'applicazione del contributo previdenziale) e rappresentare per i percipienti persone fisiche redditi diversi a norma della lettera l) dell'art.81 del D.P.R. 917/86. Al contempo è da ricordare che, ai fini della individuazione dei soggetti e dell'oggetto del contributo, l'articolo 2 comma 26 della L. 335/95 fa riferimento alla classificazione fiscale, per la quale, a norma del più volte citato art.14 della legge sull'editoria, le operazioni in oggetto si considerano in ogni caso inerenti a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui al II° comma lettera a) del T.U.I.R.

In questi casi, nonostante la circolare precisi che la continuità deve essere valutata in merito alla permanenza nel tempo del vincolo che lega il prestatore al committente e non solo in relazione alla materiale reiterazione di determinati adempimenti, rimane dubbia l'applicabilità ai compensi in oggetto del contributo previdenziale introdotto dalla legge 8 agosto 1995, n.335, per mancanza proprio del requisito della continuità. Considerando comunque i controlli incrociati effettuati tra le dichiarazioni dei redditi, dichiarazioni dei sostituti di imposta (nel mod. 770 è stato infatti aggiunto un apposito quadro per dichiarare le trattenute ed i versamenti relativi al contributo in oggetto, effettuati dai committenti di collaborazioni coordinate e continuative) ed infine dichiarazioni e versamenti contributivi, è pressochè certo (soprattutto nel caso in cui la ritenuta sia del 19% a titolo di acconto con conseguente obbligo per il percipiente di presentazione del modello 740) che

l'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale, in caso di mancato versamento del contributo, accerti l'evasione ed instauri un contenzioso.

Il problema ovviamente non si pone se il rapporto che si viene ad instaurare tra il distributore (ma lo stesso vale per l'editore e per il rivenditore) e lo "strillone", non si limiti allo svolgimento di una prestazione del tutto occasionale e saltuaria ma, al contrario, si protragga nel tempo, preveda lo svolgimento delle stesse operazioni ed in questo senso abbia natura continuativa; sono presenti in questo modo tutti i requisiti richiesti dalla legge e conseguentemente non vi è dubbio che i compensi relativi debbano essere assoggettati al contributo del 10%.

Ricordo comunque che per le collaborazioni coordinate e continuative, il contributo per due terzi è a carico del committente e per un terzo a carico del prestatore; il committente all'atto del pagamento del compenso deve trattenere la parte di contributo che grava sul prestatore per poi versarla, unitamente alla propria quota, entro il venti del mese successivo al pagamento. Per approfondimenti in merito all'obbligo previdenziale a carico dei committenti di collaborazioni coordinate e continuative, rinvio alla mia precedente relazione.

Riapertura dei termini del concordato 1994, parametri e legge "Tremonti":

In fase di approvazione del "decretone" fiscale di fine anno (D.L. 669 del 31.12.1996), con un emendamento parlamentare, si è riaperta la cosiddetta "manovrina 1996" ovvero il concordato relativo all'esercizio 1994 e la regolarizzazione delle scritture contabili.

Le nuove scadenze del concordato '94 sono le seguenti:

- 30 luglio 1997 per la presentazione delle istanze;
- 30 novembre 1997 per il rigetto dell'istanza da parte dell'ufficio o per la notificazione al contribuente dell'invito a comparire;
- **31 luglio** 1997 per il versamento delle somme risultanti dalle istanze con rateazioni per importi superiori a 5 o a 10 milioni.

Allo stesso modo, relativamente alla regolarizzazione delle scritture contabili, i termini originari sono stati prorogati di 12 mesi. Ovviamente la proroga delle scritture contabili sarà consentita solamente ai soggetti che aderiranno alla proroga del concordato.

Indipendentemente dalle modalità di adesione e dalle "coperture" offerte dai condoni in oggetto, per le quali rinvio alla mia precedente relazione, particolare importanza assume per le agenzie di distribuzione la possibilità di accedere al concordato relativo all'esercizio 1994 alla luce dell'esperienza vissuta nell'anno trascorso da molti distributori che hanno aderito alla medesima sanatoria.

Aderire al concordato in oggetto in ultima analisi significa dichiarare dei ricavi congrui per il 1994, ovvero non inferiori all'applicazione dei parametri predisposti dall'Amministrazione Finanziaria.

Ricorderete che la circolare 117/E emanata il 13 maggio 1996, con lo scopo di chiarire i dubbi dei contribuenti in merito all'applicazione pratica dei parametri, introdotti con il D.P.C.M. 29.1.1996, aveva creato per la Vostra categoria un notevole dubbio; infatti la circolare, dopo aver confermato che per il limite dei 10 miliardi (al di sopra del quale non è possibile applicare l'accertamento induttivo in base ai parametri), i ricavi dei rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, ecc. si devono assumere al netto del prezzo corrisposto ai fornitori, al punto 10.9 recitava che, per gli stessi soggetti, i ricavi da confrontare con quelli determinati in base ai parametri andavano assunti al lordo del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni. Il problema nasceva quando si andava a gestire il dischetto distribuito dalla Sogei per conto del Ministero delle Finanze contenente il software per il calcolo dei parametri: infatti nel caso del codice attività 74.84.3 "Agenzie di distribuzione di libri, riviste", il campo "ricavo dichiarato" non accettava un valore superiore a 10 miliardi.

Ricorderete inoltre il suggerimento, raccolto presso alcuni uffici periferici delle imposte dirette, di effettuare i calcoli sulla base dei valori netti, allegando ampia ed esauriente nota integrativa del comportamento adottato.

Le agenzie di distribuzione che si sono comportate in questo modo hanno visto accolte le proprie istanze di definizione.

Per questo motivo invito eventuali associati interessati al condono in oggetto a predisporre le proprie istanze a valori netti, indicando nel campo “ricavi dichiarati” il solo aggio di competenza.

Il comportamento tenuto dall’Amministrazione Finanziaria nella gestione del concordato, riveste inoltre notevole importanza relativamente alla definizione giuridica e conseguentemente tributaria, del rapporto che lega editore e distributore. Dopo aver affermato con la circolare 10 giugno 1993, n.7/1106/DE (che escludeva gli edicolanti e la Vostra categoria dall’accertamento per coefficienti) che i distributori ed i rivenditori di prodotti editoriali sono legati agli **editori da un contratto estimatorio**, il Ministero delle Finanze non ha più citato nelle proprie circolari i distributori, limitandosi ad indicare i soli rivenditori. Si è ritenuto pertanto che le particolari procedure previste per i rivenditori di prodotti editoriali nel concordato di massa e nel concordato 1994, valessero anche per i distributori.

In realtà il comportamento assunto dall’Amministrazione Finanziaria in sede di concordato ’94 e dichiarazione ’95 nonché nelle istruzioni alla dichiarazione dei redditi ’96, sembra in linea con il recente orientamento assunto dalla Commissione Tributaria Centrale secondo il quale il trasferimento della proprietà del bene avviene direttamente dall’editore al consumatore finale; ne deriva quindi che, il solo soggetto tenuto a registrare il provento quale ricavo è il proprietario-editore.

Pertanto, gli altri soggetti che, temporaneamente, hanno la disponibilità del bene (distributori e rivenditori), sono tenuti alla registrazione del solo aggio, quale corrispettivo per la prestazione del loro servizio all’editore.

Il distributore locale presta dei servizi all’editore e in contropartita ottiene un corrispettivo retrocesso mediante la formula dell’aggio. I ricavi del distributore locale sono quindi rappresentati dagli aggi di competenza: alla luce di queste considerazioni, consiglio di predisporre le dichiarazioni dei redditi 1997 relative all’esercizio 1996, indicando nel prospetto dei parametri non i valori lordi (previsti dalla circolare 117/e solo per i rivenditori in base a contratti estimatori) ma bensì netti (come implicitamente ammesso dagli uffici periferici e dallo stesso contenuto del software distribuito dalla Sogei).

Suggerisco comunque alle agenzie che intendono passare da un’esposizione a costi e ricavi ad una evidenziazione del solo aggio ma che al contempo temono eventuali richieste di informazioni da parte dell’Ufficio delle Imposte Dirette, di utilizzare la Nota Integrativa il cui contenuto è previsto dall’art.2427 c.c.

A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs 127/91, che ha recepito la IV e la VII direttiva comunitaria in tema di bilanci di esercizio e consolidati, l’art.2423 c.c. stabilisce infatti che il bilancio di esercizio è composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa.

Lo schema di bilancio introdotto dalla IV direttiva comunitaria, nonostante sia obbligatorio per le sole società di capitale, può essere adottato anche da parte delle società di persone; tra l’altro l’introduzione dell’Irap, probabilmente a far data dal 1.1.1998, costringerà comunque tutte le imprese a riclassificare i propri bilanci secondo lo schema introdotto dal D.lgs. 127/91.

L’esposizione nel prospetto di conto economico di costi e ricavi potrà essere quindi ampiamente illustrata ed integrata dalla stessa nota per evitare di rappresentare una situazione economica che non corrisponde alla realtà. Un’ampia ed esauriente illustrazione in nota integrativa della natura giuridica dei rapporti esistenti con editori e rivenditori, ritengo sia sufficiente per eliminare tale problema ed al contempo per giustificare ai fini tributari (concordati, parametri, ecc.) “l’utilizzo” del solo aggio.

L’indicazione a bilancio del solo aggio, oltre alle ragioni già esposte, riveste un’ulteriore importantissimo aspetto in merito alla possibilità di fruire per il 1996 della cosiddetta “Tremonti-bis”.

Mi riferisco alle norme sulla detassazione degli investimenti per il 1996, introdotte dalla legge 549/95 collegata alla Finanziaria ’96 a modifica ed integrazione di quelle originarie contenute nella legge 489/94.

Le categorie dei soggetti che possono usufruire del beneficio concesso sono i seguenti:

1. soggetti di piccole dimensioni per gli investimenti effettuati dovunque in Italia
2. soggetti di qualsiasi dimensione solo per gli investimenti effettuati nelle zone agevolate (obiettivi 1, 2 e 5b del regolamento Cee; la mappa delle agevolazioni Comune per Comune è pubblicata a pag.20 del "Il Sole 24 ore" del 19.2.1997).

La norma ha stabilito quali limiti delle agevolazioni, gli stessi previsti dal regolamento Cee. Il **beneficio** fiscale si applica nel rispetto dei criteri e dei limiti di intensità di aiuto stabiliti dalla Commissione delle Comunità Europee per le diverse aree territoriali di intervento per gli investimenti realizzati nelle zone agevolate nonché per quelli realizzati nel restante territorio nazionale delle piccole imprese.

Per la determinazione della detassazione del reddito **reinvestito**, rinvio in particolare alla circolare Assonime n.151 del 20.12.1994.

Tralasciando le limitazioni comunitarie alla detassazione (si veda in particolare la circolare nr.38/e del 14 febbraio 1997 diramata dal Ministero delle Finanze), sottolineo la possibilità concessa alle cosiddette piccole imprese che l'articolo 3, comma 85, della legge 549 del 1995 identifica nelle società con ricavi ed incrementi di rimanenze inferiori a 5 miliardi e dipendenti fino a 20 unità, di usufruire anche per l'anno 1996 della detassazione per il reddito reinvestito (la media degli investimenti da mettere a confronto è rappresentata dagli anni 1991-1995 compresi).

I ricavi sono determinati ai sensi dell'art.53 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 917/86 mentre gli incrementi di rimanenze a norma degli art.59 e 60 del medesimo Testo Unico.

I ricavi e gli incrementi di rimanenze sono ragguagliati alla durata dell'esercizio se questa è inferiore o superiore ai 12 mesi.

Il numero dei dipendenti è calcolato come media riferita all'esercizio stesso ed ai due precedenti.

Come potete ben capire, il normale utilizzo, attraverso cooperative e consorzi, di prestatori d'opera non dipendenti e la corretta indicazione a bilancio, quale ricavo, del solo aggio di competenza (e non anche del valore delle forniture nette effettuate alle rivendite), rendono applicabili alla maggior parte delle agenzie di distribuzione, i benefici previsti dalla cosiddetta "Tremonti-bis".

E' consigliabile quindi che le agenzie di distribuzione verifichino l'ammontare dei propri ricavi, intesi quale aggio di competenza ed altre eventuali voci (compensi di distribuzione, locandinaggi, ecc.), e gli incrementi di rimanenze (pubblicazioni acquisite in conto assoluto) nonché la media dei propri dipendenti. Ovviamente per le imprese di distribuzione che operano nelle aree agevolabili la limitazione non si pone.

Con un maxi-emendamento messo a punto in commissione Bilancio ed approvato in data 6 maggio dalla Camera, è stata prevista la riapertura del cosiddetto "concordato di massa" relativo agli anni 1993 e precedenti. Lo stesso emendamento ha prorogato i termini del concordato relativo all'esercizio 1994, ha introdotto una sanatoria per la "minimum-tax" ed infine ha concesso la chiusura delle liti fiscali pendenti.

Il testo approvato dalla Camera dovrà essere convertito in legge dal Senato entro il 28 maggio '97.

Concordato di massa:

La scadenza originaria del 15 dicembre 1995 prevista per il perfezionamento dell'adesione, viene prorogata al **31 luglio 1997**.

Chi fosse interessato ad aderire alle proposte dell'Amministrazione Finanziaria relativamente alle annualità di imposta fino al 1993, dovrà effettuare il versamento delle maggiori somme dovute a seguito della definizione, maggiorate degli interessi legali a decorrere dalla scadenza originaria, ovvero dal 15 dicembre 1995.

Ricordo che le maggiori imposte complessivamente dovute a seguito dell'adesione, ai sensi dell'art.3 del Dl 564/94, sono ridotte del 50% per la parte eccedente i 5.000.000 per le persone fisiche e i 10.000.000 per tutti gli altri soggetti. Inoltre resta immutata la facoltà di rateizzare le

eccedenze di 5 e 10 milioni di lire, rispettivamente previste per le persone fisiche e per gli altri soggetti, in due rate di eguale importo da versare entro il 15 dicembre 1997 ed il 28 febbraio 1998, sempre maggiorati degli interessi a decorrere dal 15 dicembre 1995.

E' stata inoltre concessa la validità, ai fini dell'adesione, dei versamenti eventualmente effettuati dopo il 15 dicembre 1995, nonché la possibilità di integrare, entro il 31 luglio 1997, i versamenti carenti al 15 dicembre 1995, ovviamente maggiorati degli interessi legali calcolati a decorrere dalla stessa data sino a quella di effettivo versamento.

Correlativamente sono state indicate le nuove cause che ostano alla definizione, e precisamente:

- la notifica, entro il 30 aprile '97, di un processo verbale di constatazione con esito positivo ai fini delle imposte sul reddito o dell'Iva;
- la notifica di un avviso di accertamento, ad esclusione degli accertamenti parziali relativi ai redditi oggetto della definizione, a condizione che le somme derivanti dall'accertamento parziale vengano versate entro il 31 luglio 1997.

L'accettazione del concordato proposto dal Fisco, preclude all'Amministrazione Finanziaria, per le annualità definite, la possibilità di accertare sinteticamente il contribuente mediante il cosiddetto "redditometro" previsto dall'articolo 38 commi da 4 a 7, del Dpr 600/73.

Ricordo che la circolare del Ministero delle Finanze 272/e del 19 ottobre 1995, al punto II.1.a, consente ai rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici, ed i distributori di carburante, di riformulare la proposta attraverso l'autocertificazione del ricavo rilevante ai fini del concordato ovvero del margine, al netto cioè del prezzo corrisposto ai fornitori (aggio).

Si ritiene, anche alla luce di numerose definizioni perfezionate, che tale possibilità sia concessa anche alle agenzie di distribuzione che hanno esposto nelle proprie dichiarazioni dei redditi costi e ricavi e non il solo aggio.

La stessa circolare ha inoltre previsto al punto II.1.c, una seconda autocertificazione relativa all'ammontare dei ricavi (nel nostro caso aggio) in regime speciale Iva, affinché possano essere computati quali imponibili ad aliquota zero.

Sanatoria per la "minimum-tax"

La sanatoria permette, a coloro che hanno dichiarato per l'anno di imposta 1992 redditi di impresa o di lavoro autonomo inferiori al valore del contributo diretto – lavorativo previsto dall'art.11 bis del DL 384/92, di regolarizzare le proprie posizioni.

L'adeguamento per l'anno di imposta 1992 al contributo diretto – lavorativo, comporterà il versamento di maggiori somme dovute a titolo di imposta e di "tassa – salute". L'emendamento rinvia ai commi 209 e 210 dell'articolo 3 della legge finanziaria '97 (dl 662/96) relativi agli omessi versamenti delle imposte dovute in base alle dichiarazioni dei redditi.

Il comma 209 stabilisce che la regolarizzazione, in mancanza di notifica della cartella di pagamento, deve avvenire entro il termine del 30 settembre 1997: per l'anno di imposta 1992, oltre alle imposte, sarà dovuta una soprattassa del 20% (senza applicazione quindi di sanzioni ed interessi).

La chiusura delle liti fiscali pendenti

Viene riproposta la chiusura delle liti fiscali pendenti già prevista dall'articolo 2-quinquies del DL 564/94.

Possono essere estinte le liti fiscali pendenti alla data del 1° aprile 1996 innanzi alle Commissioni Tributarie in ogni stato e grado.

La lite si estingue su domanda del ricorrente e con versamento di un'oblazione pari a lire 500.000 per le liti fino a 5 milioni e del 20% del valore se la lite è di importo superiore a 5 milioni e fino a 30 milioni. La scadenza per effettuare i pagamenti è fissata al 31 luglio 1997.

La sanatoria non permette la restituzione delle somme eventualmente già versate dal ricorrente ed inoltre rende comunque dovute le somme il cui pagamento è previsto in ipotesi di pendenza di

giudizio, anche se ancora non iscritte a ruolo o liquidate (a seguito delle definizioni sono riscosse a titolo definitivo).

Per determinare il valore della lite si deve far riferimento alla maggior imposta accertata, con esclusione delle sanzioni e degli interessi; nel caso di irrogazione di sole sanzioni, il valore della lite è rappresentato dalla somma di queste. Infine nel caso di imposte sulle successioni, donazioni, registro, ipotecaria, catastale, invim, il valore della lite è costituito dall'imposta relativa al maggiore imponibile accertato.

Piano dei conti, “partite di giro” di fine anno, delega Irap:

Il piano dei conti presentato nei mesi scorsi è stato riclassificato secondo la IV direttiva comunitaria in materia di bilanci, così come recepita dal D.P.R. 127 del 9 aprile 1991.

Tale schema di bilancio, imposto alle società di capitali dagli art. 2424 e 2425 del codice civile, alla luce dei commi 143 e seguenti dell'art.3 del 662 (Finanziaria '97) che delegano il Governo ad emanare entro 11 mesi dalla relativa entrata in vigore una serie di provvedimenti finalizzati al riordino della finanza regionale e locale ed in particolare l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IREP), assume notevole importanza anche per le società di persone (che rappresentano la stragrande maggioranza delle imprese distributrici).

La delega affidata al Governo, individua quale base imponibile dell'Irap il “valore aggiunto prodotto nel territorio regionale”. Ciò significa, ai fini di che trattasi, che le imprese in contabilità ordinaria determineranno la base imponibile di questa nuova imposta regionale, sottraendo dal valore della produzione il costo della produzione (al netto del costo del lavoro, delle collaborazioni coordinate e continuative, delle svalutazioni delle immobilizzazioni diverse dagli ammortamenti, delle svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide, degli accantonamenti per rischi ed infine degli altri accantonamenti).

Il riferimento fatto al valore ed al costo della produzione imporrà quindi anche per le società di persone la riclassificazione del bilancio secondo gli schemi presentati.

Inoltre la riclassificazione del bilancio secondo lo schema previsto dalla IV direttiva comunitaria è implicitamente richiesta anche alle società di persone dalle modifiche introdotte alle cosiddette “società di comodo”.

Tralascio, in quanto non oggetto della presente trattazione, le notevoli ripercussioni economiche e fiscali che l'introduzione di questa imposta (che andrà a sostituire l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, l'Ilor, la tassa salute, l'Iciap, la tassa concessione governativa sulla partita IVA, il contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi ed infine il contributo dello 0,2% per l'assist. di malattia ai pensionati non coperta dal Fondo per l'adeguamento delle pensioni) produrrà sulle imprese (tra le altre, con particolare riferimento alle agenzie di distribuzione, la gestione finanziaria così come quella straordinaria non verranno considerate nel calcolo della base imponibile Irap, a differenza di quanto accade per l'Irpef e l'Irpeg; in estrema sintesi significa che gli interessi passivi al pari delle componenti negative straordinarie non saranno deducibili ai fini Irap così pure come gli interessi attivi e le componenti attive straordinarie non saranno tassati con la nuova imposta regionale; ed ancora, il costo del lavoro così come le collaborazioni coordinate e continuative non saranno deducibili ai fini Irap, non così per i costi relativi a prestazioni di terzi quali ad esempio quelle fornite dalle cooperative di servizi, ecc.).

L'introduzione dell'Irap, che dovrebbe avvenire dal 1.1.1998, comporterà una serie di problematiche relative alla classificazione di alcune voci contabili che precedentemente non avevano alcuna valenza fiscale: pensiamo alle plusvalenze; le stesse possono infatti trovare collocazione sia nei componenti straordinari sia, in particolari condizioni, nella voce A5 (altri ricavi e proventi) all'interno del Valore della Produzione; nel primo caso non partecipano alla determinazione della base imponibile Irap, non così nel secondo. Le scelte civilistiche che scaturiscono dalla legge oppure dall'applicazione dei principi contabili, avranno un effetto concreto nell'ambito delle società di comodo e dell'applicazione dell'imposta regionale.

Relativamente al Conto Economico si è indicato l'aggio agenzia nella voce A.1.a “Corrispettivi cessioni di beni e prestazioni di servizi a cui è diretta l'attività dell'impresa”.

Con la voce aggio agenzia si fa riferimento al reale “giro di affari” delle imprese distributrici così come ottenuto dalla differenza tra forniture nette a rivendite (forniture a rivendite - rese effettuate dalle edicole) e forniture nette da editori (forniture da editori - rese ad editori).

Consiglio di predisporre a questo fine un piano dei conti maggiormente analitico che permetta un fattivo controllo delle singole voci di costo e/o ricavo. Nella voce “aggio” confluiranno quindi i seguenti conti: forniture editori (costo), rese editori (rettifica di costo = ricavo), forniture ad edicole (ricavo), rese da rivendite (rettifica di ricavi = costo), mancanze accreditate alle rivendite (rettifica di ricavo), mancanze addebitate agli editori (rettifica di costo), 1% addebitato agli editori quale maggior sconto sul venduto delle rivendite con ritiro a banco (per le imprese distributrici che hanno tale distribuzione) (rettifica di costo), sovrascosto eccedenza resa (rettifica di costo), sovrascosto natalizio (rettifica di costo), maggior sconto per gestione inserti (rettifica di costo), differenza resa dell'esercizio (rettifica di costo se a favore dell'agenzia, rettifica di una precedente rettifica di costo = costo, se a favore dell'editore), ecc.

Non ho indicato nel piano dei conti tali voci per maggiore chiarezza espositiva ed inoltre in quanto le stesse vengono sommate algebricamente prima di essere esposte in bilancio quale aggio.

Nella stessa voce A.l.a. sono state inoltre indicate le vendite di pubblicazioni in conto assoluto, che a differenza degli altri prodotti editoriali, si trasferiscono in capo al distributore nel momento della consegna da parte dell'editore (per questo motivo l'acquisto di tali pubblicazioni è stato inserito nei costi della produzione mentre si sono indicate in magazzino le giacenze alla fine dell'esercizio delle stesse pubblicazioni; le giacenze fisiche degli altri prodotti editoriali presenti presso il distributore al 31.12.1996, sono state indicate nei conti d'ordine quali pubblicazioni da distribuire mentre le pubblicazioni in c/deposito sono state indicate sempre nei conti d'ordine e precisamente nel sistema improprio dei beni altrui presso di noi).

Per un approfondimento in merito alle ragioni di questo diverso trattamento contabile e fiscale, rinvio a quanto esposto nella relazione tenuta a Napoli nel maggio '96, durante l'Assemblea Nazionale A.NA.D.I.S.

Con riferimento alla gestione straordinaria sono state individuate le rettifiche di resa relative ad esercizi precedenti che al pari di altre voci non di competenza dell'esercizio rappresentano elementi eccezionali.

Ovviamente le rettifiche di resa, così come altre voci di addebito/accredito nei confronti degli editori, di competenza dell'esercizio in corso, devono essere registrate nei mastri che a fine esercizio verranno sommati algebricamente per ottenere l'aggio agenzia.

Osservando lo Stato Patrimoniale è possibile rilevare negli Altri Debiti (D.13), la voce Debiti verso Rivendite per pubblicazioni rese dalle stesse nell'esercizio 1997 ma distribuite alle edicole nel corso del 1996. Questa voce introduce un aspetto fondamentale delle agenzie di distribuzione, ovvero la necessaria riconciliazione tra forniture nette ricevute dagli editori e forniture nette a rivendite. Normalmente le registrazioni contabili all'interno delle agenzie di distribuzione avvengono sulla base di due documenti fondamentali: l'estratto conto rivendite (settimanale) per quanto riguarda il versante edicole, e la liquidazione editori (mensile) sul versante fornitori.

L'estratto conto edicole addebita le forniture effettuate alle rivendite nel corso della settimana ed accredita le rese effettuate dalle edicole nel corso della stessa, terminando con un saldo normalmente a debito delle rivendite stesse.

Le liquidazioni editori contengono invece le forniture addebitate nel corso del mese dall'editore (così come indicate nell'estratto conto di competenza fatto pervenire dalle amministrazioni editoriali), le rese delle pubblicazioni ritornate agli editori ed eventuali altre voci (fatturazione del rimborso portatura, C.t.o. per i quotidiani, eventuali compensi di locandinaggio, distribuzione, ecc. - scomputo degli acconti versati - altre voci residuali).

Limitare le registrazioni contabili a questi documenti, come ben sapete, provoca un risultato economico distorto.

Pensiamo ad esempio alle rese effettuate dalle rivendite nel corso dell'esercizio 1997 relative a pubblicazioni distribuite alle stesse nel corso del 1996: tali rese verranno accreditate alle rivendite

nel 1997 ma al contempo verranno introdotte nelle rese editoriali di competenza 1996 (normalmente infatti la chiusura della liquidazione avviene alla fine del mese successivo). Ed ancora: una pubblicazione distribuita e quindi addebitata alle rivendite nel corso del 1996 potrebbe essere inclusa negli estratti conto editoriali del 1997, ecc.

Come potete ben capire gli effetti di una mancata riconciliazione tra versante rivendite e versante editori possono produrre notevoli distorsioni sul risultato d'esercizio.

Ecco quindi che per raggiungere un reale risultato economico di competenza occorre introdurre dei correttivi che permettano in sede di chiusura di bilancio di ottenere la necessaria riconciliazione.

I correttivi necessari sono stati individuati nei seguenti dati (tra parentesi vengono indicati gli articoli da effettuare in contabilità):

Versante Rivendite:

- rese effettuate dalle rivendite nel corso dell'esercizio 1997 di pubblicazioni distribuite alle stesse nel corso dell'esercizio 1996 - (in dare : Rese rivendite (costo), in avere: Debiti verso Rivendite (passivo));
- pubblicazioni addebitate (anche parzialmente) alle rivendite nel 1997 ma distribuite alle stesse nel corso del 1996 (art.10 accordo nazionale) - (in dare: Crediti verso Rivendite (attivo), in avere: Forniture a Rivendite (ricavo));

Versante Editori:

- pubblicazioni distribuite nel 1996 ma addebitate dagli editori nel corso del 1997 - (in dare: Forniture da Editori (costo), in avere: Debiti verso Editori (passivo));
- pubblicazioni distribuite nel 1997 ma addebitate dagli editori nel corso del 1996 - (in dare: Debiti verso Editori, in avere Forniture da Editori);
- rese addebitate all'editore nel corso del 1997 di pubblicazioni distribuite nel corso del 1996 - (in dare Debiti verso Editori, in avere Rese ad Editori (rettifica di costo));
- rese addebitate all'editore nel corso del 1996 di pubblicazioni distribuite nel corso del 1997 - (in dare: Rese ad Editori, in avere: Debiti verso Editori).

Come potete notare le contropartite utilizzate nelle analisi indicate sono rispettivamente rappresentate da: debiti verso rivendite, crediti verso rivendite e debiti verso editori.

Ho ritenuto di adottare queste contropartite al fine di ottenere a bilancio un unico saldo nei confronti di tali soggetti; nulla vieta di utilizzare delle contropartite specifiche aventi la stessa natura e quindi soggette alla stessa riclassificazione delle precedenti, quali ad esempio: debiti verso rivendite per rese effettuate nell'esercizio successivo, debiti verso editori per pubblicazioni distribuite nell'esercizio ma addebitateci nel successivo, ecc.

Indipendentemente dalle contropartite utilizzate ritengo comunque necessario, al fine di una migliore difesa nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, riportare le stampe analitiche delle riconciliazioni effettuate nell'inventario.

Le tracce indicate valgono ovviamente per le agenzie che registrano in contabilità nei modi prospettati, mentre non possono ovviamente essere applicate nei confronti di quelle imprese distributive che, ad esempio, registrano il solo aggio di competenza sulla base delle liquidazioni editori; esponendosi, a parere dello scrivente, al rischio di un accertamento induttivo basato sui parametri fiscali, che la Finanziaria '97 ha prorogato per altri due anni – 1996 e 1997 - in attesa dell'entrata in vigore degli studi di settore.

I distributori che non hanno effettuato alcuna riconciliazione finale oppure l'hanno realizzata solo parzialmente, non devono comunque preoccuparsi per il rischio di una eventuale ripresa fiscale a seguito di verifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto l'utilizzo di costanti criteri di valutazione nel corso degli anni esclude la possibilità per gli uffici di irrogare alcuna sanzione.

Tale possibilità è stata fortunatamente prevista anche dal recente regolamento per la dichiarazione di inattendibilità della contabilità ai fini dell'applicazione dei parametri.

Ciò non toglie ovviamente che corretti principi contabili debbano essere applicati all'interno delle agenzie di distribuzione in modo tale da permettere alle stesse di ottenere un effettivo risultato di competenza e la rappresentazione della reale posizione debitoria nei confronti degli editori.

La mancata introduzione delle cosiddette partite di giro di fine anno provoca infatti normalmente una sottovalutazione della posizione passiva dei distributori nei confronti degli editori.

“Contabilità inattendibile”:

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n.262 del 8/11/96, è entrato in vigore il regolamento sull'inattendibilità della contabilità ordinaria.

Il decreto attuativo è esclusivamente finalizzato all'applicazione delle norme sui parametri contabili di cui all'art.3, comma 181, della legge n.549 del 28.12.1995 (finanziaria '96).

Questi ultimi, previsti in un primo momento solo per le dichiarazioni relative all'esercizio 1995, in attesa dell'introduzione degli studi di settore, sono stati prorogati per gli anni 1996 e 1997.

Il decreto stabilisce quindi le irregolarità formali e sostanziali, che opportunamente accertate dagli uffici finanziari, permettono agli stessi di dichiarare inattendibile la contabilità ordinaria e di procedere quindi con accertamenti induttivi basati sui già citati parametri.

Limite la presente esposizione alle irregolarità relative alle imprese, tralasciando il commento, in quanto non pertinente, dell'art.2 del decreto in oggetto relativo agli esercenti arti e professioni.

Vengono indicate di seguito le irregolarità formali, previste nel primo comma dell'articolo 1 del D.p.r. 16.09.1996 n.570, al verificarsi delle quali l'amministrazione finanziaria può dichiarare inattendibile la contabilità:

- le disponibilità liquide non sono specificate nei conti relativi ai depositi bancari e postali, al denaro e agli altri valori in cassa (ovvero non sono stati predisposti nel piano dei conti opportuni sottoconti “accesi” a ciascuna singola cassa, c/c bancario e/o postale);
- i conti che si riferiscono a crediti e a debiti diversi da quelli relativi alle retribuzioni dei dipendenti, non sono integrati dalle scritture ausiliarie di cui all'art.14 primo comma, lettera c), del D.p.r. 29.9.1973 n.600 (occorre quindi che venga predisposto un singolo sottoconto per ciascun creditore e/o debitore);
- i versamenti e i prelevamenti effettuati dall'imprenditore o dai soci non sono rilevati in contabilità ed evidenziati nelle scritture ausiliarie menzionate al punto precedente, anche complessivamente;
- i criteri adottati per la valutazione delle rimanenze non sono indicati nella nota integrativa o nel libro degli inventari.

Particolare attenzione deve essere prestata nella fase di predisposizione del piano dei conti: per ogni conto corrente (sia esso bancario o postale), cliente, fornitore e per ciascuna cassa (nel caso di più unità operative aventi autonomia finanziaria), dovrà essere previsto un singolo sottoconto. La registrazione contabile, ad esempio, delle operazioni intrattenute con le varie edicole (a cadenza normalmente settimanale) in un solo sottoconto, consentirà agli uffici finanziari di dichiarare inattendibile l'impianto contabile.

Inoltre gli eventuali versamenti e/o prelevamenti effettuati dall'imprenditore o dai soci, dovranno essere analiticamente rilevati in contabilità.

Per quanto riguarda la quarta irregolarità formale occorre prestare particolare attenzione soprattutto da parte delle imprese individuali e delle società di persone (che rappresentano la maggioranza dei distributori), in quanto le società di capitali, dovendo predisporre il proprio bilancio a norma degli articoli 2423 e seguenti c.c., già indicano tale informazione in nota integrativa (sia in caso di bilancio “abbreviato”, sia nel caso di bilancio “esteso”).

Le imprese individuali e le società di persone dovranno quindi ricordare di inserire a bilancio, ovvero nel libro degli inventari, i criteri di valutazione adottati per le rimanenze.

Ricordo comunque, che a parere dello scrivente, relativamente ai giornali quotidiani e periodici, le uniche rimanenze da indicare a bilancio, si riferiscono alle cosiddette “pubblicazioni in conto assoluto”, mentre gli altri prodotti editoriali, non detenuti a titolo di proprietà, saranno esposti nei conti d'ordine quali pubblicazioni da distribuire e/o da rendere all'editore.

Il secondo comma dell'art.1 del decreto in oggetto elenca le irregolarità sostanziali. Vengono considerate gravi, permettendo agli uffici finanziari la dichiarazione di inattendibilità, le contraddizioni tra scritture obbligatorie e dati emergenti, quando i valori rilevati a seguito di

ispezioni o verifiche, anche parziali, abbiano uno scostamento superiore al 10% del valore complessivo delle voci interessate, a condizione che tale scostamento non sia riconducibile ad errata applicazione dei criteri di valutazione ovvero di imputazione temporale semprechè le annotazioni effettuate in violazione dei criteri di cui all'art.75 T.u.i.r., risultino dalle scritture contabili obbligatorie del periodo d'imposta antecedente o successivo a quello di competenza e derivino dall'adozione di metodi costanti di impostazione contabile.

L'ultimo periodo del capoverso precedente, fortunatamente, elimina la possibilità per gli uffici finanziari di dichiarare l'inattendibilità contabile di quelle imprese distributive che non effettuano una corretta riconciliazione delle partite contabili tra versante edicole e versante editori; mi riferisco alle cosiddette "partite di giro" di fine anno.

Lo stesso decreto 570 prevede che, per quanto riguarda le rimanenze di cui all'art.59 del T.u.i.r., il controllo degli uffici dovrà riguardare beni o categorie di beni il cui valore contabile è non inferiore al 25% di quello complessivo risultante dall'inventario riportato nel bilancio dell'ultimo periodo di imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione dei redditi.

La mancata indicazione nelle scritture contabili previste, di uno o più beni strumentali, diversi dagli immobili relativi all'impresa individuale, utilizzati nell'attività - anche se non posseduti a titolo di proprietà e anche se completamente ammortizzati - il cui valore complessivo sia superiore al 10% di quello di tutti i beni strumentali utilizzati, esclusi i menzionati immobili, rappresenta una ulteriore irregolarità sostanziale.

Particolare attenzione dovrà essere posta con riferimento ai beni mobili ed immobili detenuti non a titolo di proprietà (locazione, comodato, ecc.): gli stessi dovranno essere indicati in contabilità o, se non ve ne sia obbligo, in altra documentazione attendibile, da parte del locatario, comodatario, ecc.

L'impiego di lavoratori dipendenti che non risultano iscritti nei libri da tenere ai fini della legislazione sul lavoro e/o la presenza di addetti, diversi dai familiari di cui all'articolo 5, comma 5, del T.u.i.r., il cui rapporto non risulta dalle scritture contabili o da altra attendibile documentazione rinvenuta nel luogo in cui sono tenute le scritture contabili, rappresenta una ulteriore grave contraddizione che permette all'ufficio di dichiarare l'inattendibilità dell'impianto contabile.

Anche in quest'ultimo caso la disposizione si applica a condizione che i compensi non contabilizzati, siano complessivamente superiori al 10% delle spese per prestazioni di lavoro registrate nello stesso periodo.

La disposizione in oggetto rende oltremodo delicato il rapporto eventualmente intrattenuto da imprese distributive nei confronti di cooperative di servizi.

Indipendentemente dal superamento della soglia del 10% prevista per le rimanenze finali, beni strumentali, lavoratori dipendenti ed addetti, l'irregolarità è considerata sostanziale e quindi è possibile l'applicazione dei parametri, quando lo scostamento tra valori rilevati e valori registrati è superiore a 50 milioni (con riferimento ai beni di cui all'articolo 59 del T.u.i.r., tale limite va aumentato dell'1% del valore complessivo dei beni e categorie di beni rilevati a seguito dell'ispezione o verifica fino a tre miliardi di lire e dello 0,5% di tale valore per la parte che eccede i tre miliardi di lire), mentre comunque non è possibile la dichiarazione di contabilità inattendibile nel caso in cui lo scostamento è inferiore a 5 milioni.

Nel caso venga dichiarata inattendibile la contabilità di un'impresa, l'art.3 del più volte citato D.p.r. 570, prevede che, entro il trentesimo giorno successivo alla notifica del verbale di ispezione, il contribuente può esibire o trasmettere all'ufficio competente una relazione tecnica, redatta da uno dei soggetti abilitati ad apporre il visto di conformità, nella quale può essere documentata l'eventuale riconducibilità delle irregolarità riscontrate a meri errori formali, dovuti anche all'utilizzo di procedure informatiche, che non pregiudicano l'idoneità delle scritture a rappresentare l'effettiva realtà aziendale.

L'imposta sul valore aggiunto nel rapporto agenzia di distribuzione – cooperativa di lavoro:

Una agenzia di distribuzione ha chiesto se, a fronte delle operazioni svolte da una cooperativa di soci lavoratori a favore di un'agenzia di distribuzione giornali, sia possibile "retrocedere" una parte

dell'aggio di competenza della stessa agenzia, emettendo in tal modo fattura (ricevuta, quietanza) ex art.74 primo comma lettera c) D.P.R. 633/72.

Il particolare regime previsto dall'art.74 1° comma lettera c) del D.P.R. 633/72, è applicabile esclusivamente al commercio dei quotidiani ed altri prodotti editoriali; l'imposta come noto viene versata dall'editore sulla base del prezzo di vendita al pubblico.

Il rapporto che si instaura tra l'agenzia di distribuzione e la cooperativa di soci lavoratori rientra nel contratto di appalto di opere e servizi.

A norma dell'art.3 dello stesso D.P.R. 633/72, costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

I corrispettivi retrocessi alla cooperativa sono quindi imponibili iva al 19%. L'opera svolta dalla cooperativa discende da un contratto che prevede un appalto di servizi; la stessa cooperativa non interviene nel commercio dei prodotti editoriali. L'art. 74 D.P.R. 633/72, come già accennato, è applicabile esclusivamente ai soggetti che intervengono nel commercio dei giornali quotidiani e periodici.

Al contempo per tali soggetti, non è possibile richiamare il contenuto della circolare 63/490676 del 7 agosto 1990 della Direzione Generale Tasse del Ministero delle Finanze; la circolare infatti precisa che per le operazioni di trasporto, trabalzo, strillonaggio ed altre prestazioni accessorie eseguite da terzi, ma commesse dagli editori o importatori ai distributori, con determinazione di specifici corrispettivi, nel caso in cui vengano rese dagli stessi distributori nei confronti dei cessionari di prodotti editoriali (edicolanti), le stesse assumono la qualifica di prestazioni accessorie alle cessioni dei beni delle quali, ai sensi dell'art.12 del D.P.R. n.633/1972, acquisiscono il trattamento di esclusione della imponibilità. Le stesse operazioni, in tutti gli altri casi, debbono essere addebitate ai committenti con rivalsa dell'imposta, mediante emissione di fattura ai sensi e con le modalità previste dall'art.21 del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972.

Il contratto di associazione in partecipazione:

Premetto che il contratto di associazione in partecipazione (art.2549 c.c. e seguenti) che vede da un lato l'Agenzia di distribuzione in qualità di associante e dall'altro la Cooperativa di Servizi in qualità di associato, presenta notevoli rischi di contenzioso in merito al divieto di intermediazione ed interposizione nelle prestazioni di lavoro (in particolare la legge 23.10.1960 n.1369 che disciplina l'appalto di manodopera e l'appalto di opere e servizi). La presente trattazione si limita a rispondere alla richiesta fatta pervenire da un associato e si concentra esclusivamente sugli aspetti tributari del rapporto contrattuale prescindendo quindi dai divieti sopra ricordati che rendono tale schema contrattuale assai aleatorio.

Con il contratto di associazione in partecipazione l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto. L'apporto può essere costituito da capitale ovvero da prestazioni. La gestione dell'impresa o dell'affare spetta comunque all'associante.

Dottrina e giurisprudenza sono concordi nel ritenere che l'associazione in partecipazione configuri un contratto di scambio¹; si rendono quindi inapplicabili le norme in materia di società. In particolare l'associazione in partecipazione è un contratto:

- sinallagmatico
- consensuale
- di scambio (Cassazione sent.n.1134/1988)
- a tempo sia determinato che indeterminato
- non formale

Come indicato la gestione dell'affare spetta solo all'associante, salvo espresso patto contrario. L'apporto dell'associato che può anche consistere in un'opera o un servizio, non può invece consistere in prestazione di lavoro subordinato.

Sotto il profilo fiscale l'associazione non può configurarsi come un'autonomo soggetto passivo.

L'associazione in partecipazione, per quanto riguarda le imposte sul reddito, non ha ricevuto una disciplina unitaria in quanto il legislatore, per effetto del contenuto dell'art.49, comma 2, lettera c) del T.U.I.R., ha, in sostanza distinto e qualificato differentemente il reddito conseguito dall'associato nell'ipotesi in cui il suo apporto nell'associazione in partecipazione sia costituito da solo lavoro ovvero da altre forme di apporto. Nel primo caso detto reddito è considerato di lavoro autonomo e, quindi, non è soggetto all'ILOR; nel secondo viene considerato reddito di capitale ed è quindi soggetto al tributo reale.

Le altre novità concernenti gli aspetti reddituali connessi ai contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza di cui all'art.2554 c.c. sono costituiteⁱⁱ:

- dall'imponibilità della differenza tra la somma percepita o il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e le somme o il valore normale dei beni apportati;
- dalla possibilità di fruire del regime di tassazione separata prevista dall'art.16 del T.U.I.R. se la durata dei contratti medesimi è superiore a 5 anni.

Ricordo infine la sentenza della C.T.C. dec.8.7.1991 (3 luglio 1991), n.5266, secondo cui il maggior reddito accertato nei confronti dell'associante di un'associazione in partecipazione resta imputato esclusivamente a questi, non potendosi applicare la norma che vuole l'imputazione pro-quota ai soci dei redditi percepiti dalle società personali.

La previsione normativa contenuta nella lettera c) dell'art.49 riguarda una figura del tutto particolare: quella dell'associato nei contratti di associazione in partecipazione il cui apporto è costituito dal solo lavoro; cioè quella di chi partecipa in un'attività di impresa altrui ricavandone redditi che non costituiscono un corrispettivo bensì rappresentano una quota di utili di detta impresa.

Il fatto che il legislatore abbia espressamente ricompreso tutti i redditi dell'associato che apporta lavoro tra i redditi di lavoro autonomo, indipendentemente dalla loro abitudine, non lascia spazio ad alcun dubbio, per cui anche il lavoro esercitato in via meramente occasionale dall'associato, è da inquadrarsi nella disciplina prevista per la tipologia dei redditi di lavoro autonomo.

Ritornando al caso prospettato, ovvero della cooperativa di solo lavoro che esegue, in qualità di associato, tale tipo di apporto, senza contravvenire al divieto di affidare in appalto o in subappalto o in altra forma l'esecuzione di una prestazione lavorativa assunta dall'intermediario (L. 23/10/1960 n. 1369), solo se dispone di adeguati strumenti materiali o immateriali necessari per l'esecuzione dell'opera (si veda a questo proposito la circolare del Ministero del Lavoro n.2116/Q3 del 28/03/96), siamo in presenza di una deroga rispetto allo schema precedentemente presentato. In questo caso, essendo l'associato che apporta lavoro una società e ricordando il disposto dell'art. 51 DPR 917/86 che considera comunque redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, viene automaticamente sostituita la classificazione di reddito di lavoro autonomo con quella di reddito di impresa.

L'eventuale partecipazione agli utili dell'agenzia di distribuzione (associante) concessa alla cooperativa (associato) "genera" reddito di impresa per quest'ultima, e come tale si sommerà con gli altri suoi eventuali redditi imponibili e sarà tassato con le aliquote progressive per scaglioni di cui all'art. 11 DPR 917/86.

L'assoggettabilità ad IVA degli atti derivanti dall'associazione in partecipazione, che tra l'altro non è stata ricompresa tra i soggetti passivi di imposta, né esistono nel DPR 633/72 istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto disposizioni specifiche, si presenta piuttosto problematica.

Coerentemente all'impostazione civilistica già vista, secondo la quale il contratto di associazione in partecipazione non determina la creazione di un nuovo soggetto di diritto, nessuna comunicazione in merito va fatta all'Ufficio IVA competente, così come chiarito dalla Circolare 11 febbraio 1977 n.9/10169 della Direzione Generale Tasse, poiché responsabile dell'impresa rimane esclusivamente l'associante. Per determinare l'imponibilità o meno delle operazioni si dovrà far riferimento ai principi generali che disciplinano l'imposizione ed alla normativa civilistica del contratto.

Secondo qualificata dottrina, il fatto che l'art.3 del DPR 633/72 non ricomprende tra le prestazioni di servizi dipendenti da contratti quelle derivanti dall'associazione in partecipazione porterebbe ad

escludere l'applicazione dell'imposta per gli utili percepiti con questo tipo di apporto. Tuttavia a ciò si oppone l'art.1 del medesimo DPR, che considera come presupposto dell'imposta l'esercizio di imprese, arti e professioni indipendentemente dalla tipologia dei servizi prestati; si ritiene quindi plausibile che il legislatore abbia indicato nell'art.3 a titolo esemplificativo e non esaustivo, alcune fattispecie di prestazioni di servizi dipendenti da contratto.

Aderendo a tale impostazione, ritengo che, nel caso prospettato, rivestendo l'associato prestatore d'opera la qualifica di imprenditore (indipendentemente dall'esistenza del contratto di associazione), la corresponsione di utili andrà assoggettata ad imposta.

dott. Paolo Stella Monfredini

ⁱ Leo, Monacchi, Schiavo - Le imposte sul reddito nel Testo Unico - Giuffrè Editore

ⁱⁱ Leo, Monacchi, Schiavo - Le imposte sul reddito nel Testo Unico - Giuffrè Editore