

ASSOCIAZIONE NAZIONALE DISTRIBUTORI STAMPA

Assemblea Nazionale - Riccione 14 maggio 1999

Paolo Stella Monfredini

**La liberalizzazione dei punti vendita nel commercio
di prodotti editoriali**

Con l'approvazione definitiva del disegno di legge avvenuta in data 31 marzo 1999, è terminata la vendita esclusiva di giornali quotidiani e periodici presso le edicole. Dal giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del provvedimento in esame, i giornali quotidiani e periodici potranno essere venduti anche nei supermercati, bar, tabaccherie, librerie, distributori di benzina e negozi specializzati.

E' stata evitata in tal modo la liberalizzazione *selvaggia* dell'intero settore che si sarebbe prodotta per effetto del decreto Bersani (D.Lgs. 114/98) in assenza di un provvedimento specifico.

L'ampliamento della diffusione di giornali quotidiani e riviste, non sarà immediatamente operativo: il provvedimento ha infatti previsto un periodo di sperimentazione della durata di 18 mesi che ha lo scopo di acquisire *elementi conoscitivi sulle variazioni provocate nel mercato della stampa quotidiana periodica dalla messa in vendita dei giornali in esercizi diversi dalle rivendite fisse autorizzate.*

In base a tali elementi, il Governo è delegato ad emanare, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della legge in esame, un decreto legislativo diretto a riordinare in maniera organica il sistema diffusionale della stampa quotidiana e periodica, attualmente disciplinata dalla legge 416/1981 nota come *legge sull'editoria.*

La sperimentazione verrà effettuata sull'intero territorio nazionale e coinvolgerà:

- le rivendite di generi di monopolio (*tabaccherie*) qualunque sia la loro superficie;
- le rivendite di carburanti e di oli minerali (*pompe di benzina*) con il limite minimo di superficie pari a metri quadri 1.500;
- i bar (pubblici esercizi di tipo B) qualunque sia la loro superficie;
- le strutture di vendita come definite dall'articolo 4, comma 1, lettera e) del decreto legislativo 31 marzo 1998, n.114, (*medie strutture*) con un limite minimo di superficie di vendita pari a 700 metri quadrati;
- gli esercizi adibiti prevalentemente alla vendita di libri e prodotti equiparati quali videocassette e cd-rom (*librerie*), con un limite minimo di superficie di metri quadrati 120;

- gli esercizi a prevalente specializzazione di vendita, che potranno svolgere attività di vendita delle riviste di identica specializzazione.

Sono pertanto escluse dalla fase di sperimentazione le grandi strutture con superfici superiori a 1.500 o 2.500 metri quadrati, a seconda della popolazione del Comune. La vendita dei giornali effettuata dagli esercizi ricordati, potrà pertanto avvenire senza il rilascio dell'apposita autorizzazione.

La presenza degli esercizi a prevalente specializzazione di vendita, consente la libera diffusione dei giornali periodici che potranno in tal modo essere venduti, limitatamente alle riviste di identica specializzazione, in qualunque esercizio commerciale (riviste di motori nelle concessionarie auto, riviste di moda nei negozi di abbigliamento, e così via).

La vendita sperimentale dei prodotti editoriali potrà essere limitata ai soli quotidiani o ai soli periodici; nell'ambito della tipologia prescelta dovrà comunque essere assicurata parità di trattamento alle singole testate. Unica eccezione i giornali pornografici che sono comunque esclusi dalla sperimentazione.

Il prezzo di vendita dei prodotti editoriali non subirà variazioni; in altre parole il prezzo di vendita (di *copertina*) sarà unico.

Le condizioni economiche e le modalità commerciali con le quali dovranno essere effettuate le cessioni delle pubblicazioni, saranno identiche per le diverse tipologie di rivendita. Pertanto ai nuovi punti vendita verranno assicurate le medesime condizioni economiche previste per le edicole. Gli sconti attualmente concessi alla rete di vendita sono stati stabiliti nell'Accordo nazionale siglato in data 4 marzo 1994 tra la FIEG e le OO.SS. L'aggio riconosciuto alle rivendite è pari al 19% sul prezzo *defiscalizzato* di vendita (ad eccezione delle rivendite cosiddette *a banco* che curando direttamente il trasporto dal distributore alla propria edicola, ottengono uno sconto del 20% sul prezzo di copertina *defiscalizzato*). Sono poi previsti una serie di ulteriori sconti in presenza di particolari pubblicazioni (ad es. primo numero delle pubblicazioni di nuova uscita e per i numeri unici, inserti, *sovrasconti natalizi*, ecc. – per una analitica elencazione si cfr. la circolare ministeriale n. 295/E del 30.12.1998 relativa alle verifiche fiscali alle edicole). Con il termine prezzo *defiscalizzato* ci si riferisce al prezzo di copertina ridotto di una determinata percentuale al fine di eliminare l'incidenza dell'imposta sul valore aggiunto gravante sul prodotto. Il primo

comma lettera c) del D.p.r. 633/1972, prevede infatti per il commercio di prodotti editoriali, un regime speciale monofasico di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto che viene in tal modo versata esclusivamente alla fonte da parte dell'editore. I passaggi a valle (distributore nazionale – distributore locale – rivendita) sono pertanto esclusi dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e ad essi pertanto non si applicano gli obblighi previsti dal capo I° e II° del più volte citato D.p.r. 633/1972 (fatturazione, registrazione, dichiarazione). L'applicazione dello sconto di competenza delle rivendite sul prezzo di copertina non rettificato, concederebbe alle edicole l'aggio anche sulla parte di prezzo relativa all'imposta sul valore aggiunto versata dall'editore. Vi è da sottolineare che, prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 313 del 2 settembre 1997, la base di defiscalizzazione stabilita dalla F.I.E.G. e dalle maggiori organizzazioni sindacali delle rivendite, era unica e pari al 98% del prezzo di copertina. Alla luce delle modifiche introdotte dal decreto ricordato in merito al commercio di prodotti editoriali con allegati supporti integrativi e gadgets (tra le altre non è più possibile ottenere la resa forfetaria e l'IVA deve essere versata da parte dell'editore sulla base delle copie effettivamente vendute), le percentuali di *defiscalizzazione*, dal 1.1.1998, possono essere molteplici (98%, 96%, 92%, ecc.). Per completare la parentesi fiscale, ricordo che l'Amministrazione finanziaria è intervenuta recentemente ad affermare (si cfr. la circolare citata) che *il rapporto tra editore e rivenditore rientra nell'ambito del contratto estimatorio, regolato dagli articoli 1556 e seguenti del codice civile. L'obbligo di pagare il prezzo è sospeso finchè vi è la possibilità materiale e giuridica della restituzione dei beni. Sul piano fiscale per il rivenditore il ricavo è rappresentato dal margine riconosciuto dal distributore.* Il Ministero, in tal modo, si è adeguato al consolidato orientamento della giurisprudenza tributaria (si cfr. tra le altre C.T.C. 12.6.95 n.2379, C.T.C. 21.2.95 n.610, C.T.C. 7.11.94 n.3647, CTC 21.3.94 n.778) che sostiene che le annotazioni sulle scritture contabili possano riguardare non i corrispettivi incassati ma il solo aggio. In merito alle scritture contabili, le rivendite di prodotti editoriali, sono tenute ai sensi del secondo periodo del terzo comma dell'articolo 18 D.p.r. 600/1973, effettuando esclusivamente operazioni non soggette a registrazione, ad annotare in un apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese. Tornando alla liberalizzazione, vi è da sottolineare

che gli esercizi della grande distribuzione, sulla quale sono concentrate le attenzioni degli editori convinti di poter ottenere significativi risultati di vendita consolidati, al pari degli altri esercizi ammessi alla sperimentazione, dovranno esporre i giornali posti in vendita in un unico spazio. In relazione alle modalità da seguire per ottenere l'*abilitazione* quale punto vendita alternativo, il II° comma dell'articolo 2 del disegno di legge in esame, precisa che *entro trenta giorni dall'entrata in vigore della presente legge, gli esercizi che intendono partecipare alla sperimentazione devono darne comunicazione al comune territorialmente competente e, per conoscenza al Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei ministri, indicando quale tipologia di vendita intendono sperimentare. Entro sessanta giorni dal ricevimento di tale comunicazione, il comune può escludere dalla sperimentazione il singolo esercizio, qualora individui violazioni dei criteri per l'insediamento delle attività commerciali sul territorio. In realtà gli editori, con l'ausilio dei distributori locali che si occuperanno, almeno nella fase sperimentale, della diffusione e del trasporto dei prodotti editoriali ai punti di vendita alternativi, hanno già individuato sul territorio nazionale una serie di esercizi disponibili che rispettano i requisiti previsti dalla legge. Ciò non toglie comunque, stante il tenore letterale della norma, che altri interessati possano presentare richiesta per essere abilitati.*

E' notizia di questi giorni, l'apertura di un'indagine conoscitiva da parte dell'Antitrust sulla distribuzione della stampa quotidiana e periodica che interesserà anche il contratto collettivo nazionale che regola i rapporti commerciali tra editori ed edicolanti. L'indagine ha lo scopo di verificare *in che modo l'attuale organizzazione del settore possa accogliere il processo di liberalizzazione dell'attività di rivendita di giornali. L'Antitrust inoltre analizzerà la reale funzionalità – rispetto all'esigenza di assicurare il pluralismo dell'informazione e l'efficienza della rete di vendita – dei contratti in base ai quali i distributori all'ingrosso e al dettaglio non assumono il rischio dell'invenduto e sono remunerati in base alle vendite effettivamente realizzate.* L'utilizzo del contratto estimatorio nel commercio di prodotti editoriali trova la propria giustificazione nelle caratteristiche del prodotto stesso: l'editore per ridurre al minimo il costo copia e per ottenere la massima diffusione del prodotto al fine di incrementare il proprio fatturato pubblicitario, *stampa* dei lotti minimi di giornali (lo stesso

meccanismo vale per i libri); il rivenditore se non avesse la possibilità di rendere le copie invendute, ridurrebbe drasticamente il numero delle copie richieste con possibilità di creare *esauriti* in edicola. Per tale motivo l'utilizzo del contratto estimatorio (chiamato anche nella prassi *conto deposito*), permette di trasferire il rischio di invenduto all'editore.

Il testo definitivamente approvato ha introdotto significative novità anche per le cosiddette rivendite esclusive: il terzo comma del provvedimento in esame, prevede che le stesse siano soggette alla disciplina generale prevista dal decreto Bersani, fatto salvo quanto stabilito dallo stesso provvedimento. Ciò dovrebbe significare, ad esempio, la soppressione, anche per le edicole, del Registro degli esercenti il commercio. In attesa delle modifiche alla legge sull'editoria che il Governo è delegato ad emanare entro 24 mesi dall'entrata in vigore del provvedimento in esame (il testo del disegno di legge di riforma, al quale sta lavorando il dipartimento editoria della presidenza del Consiglio, dovrebbe essere pronto nelle prossime settimane), è auspicabile un intervento interpretativo ufficiale del terzo comma dell'articolo 1 che precisi se alle edicole esclusive si possa applicare l'estensione al settore merceologico ed ancora se per le stesse sono ancora applicabili i divieti anacronistici di gestione societaria e/o di affitto di azienda.

Una apposita commissione, integrata dai rappresentanti delle organizzazioni sindacali rappresentative a livello nazionale dei rivenditori e dei distributori procederà almeno trimestralmente ad un esame periodico dell'andamento della sperimentazione. Terminata la fase sperimentale, ed entro due anni dall'entrata in vigore della legge in esame, sulla base delle valutazioni emerse a seguito dell'analisi dei parametri quantitativi e qualitativi, il Governo sarà delegato ad emanare un decreto legislativo diretto a riordinare in modo organico il sistema di diffusione della stampa quotidiana e periodica. Gli esercizi ammessi alla sperimentazione, oltre a poter continuare ad effettuare le vendite in attesa che entri in vigore il decreto legislativo di modifica della legge sull'editoria, potranno ottenere il rilascio di diritto dell'autorizzazione alla vendita dei giornali quotidiani e periodici.

CAPITAL GAIN:

Con l'approssimarsi della scadenza delle dichiarazioni dei redditi relative all'esercizio 1998, gli operatori ed i soci di società sono chiamati a valutare l'opportunità di utilizzare il regime transitorio varato dal decreto legislativo 461/1997 relativo ai *capital gains*.

La presentazione delle dichiarazioni 1999 relative al 1998, rappresenta pertanto l'ultima scadenza utile per usufruire di tale regime transitorio.

In particolare l'articolo 14 del decreto citato, consente ai soci di assumere quale costo fiscalmente riconosciuto della loro partecipazione societaria, il valore che deriva da una specifica *perizia di stima*.

Il problema che si pone ai soci è quindi rappresentato dalla scelta tra il mantenimento del costo originario (normalmente più basso) e la sostituzione di tale costo con un valore determinato secondo regole particolari.

Entro la data indicata, i soci e gli operatori dovranno verificare tale convenienza.

La disciplina transitoria dei *capital gains* offre pertanto ai soci la possibilità di ottenere il riconoscimento di un costo fiscale superiore rispetto a quello originario (rivalutato) assumendo un valore basato su uno dei seguenti parametri:

- patrimonio netto della società calcolato sulla base dell'ultimo bilancio approvato anteriormente al 28 gennaio 1991 (normalmente bilancio 1989) per le partecipazioni possedute a tale data;
- relazione giurata di stima al 28 gennaio 1991 per le partecipazioni possedute a tale data;
- patrimonio netto della società calcolato sulla base dell'ultimo bilancio approvato anteriormente al 30 giugno 1998 (normalmente bilancio 1997);
- relazione giurata di stima al 30 giugno 1998.

Il passaggio dal valore storico al valore corrente, come è facile immaginare, può rivelarsi estremamente conveniente.

Il riconoscimento come costo della partecipazione del valore corrente, non è però sempre gratuito.

La rivalutazione del costo di acquisto della partecipazione è infatti gratuita sino alla data del 28 gennaio 1991 mentre è subordinata al pagamento dell'imposta sostitutiva vigente prima dell'entrata in vigore del D. Lgs. 461/1997 (2,1% del prezzo di vendita per le partecipazioni non qualificate, 25% della plusvalenza per le qualificate) nel caso di affrancamento al 30 giugno 1998.

Con il nuovo regime introdotto dal D. Lgs. 461/1997, entrato in vigore il 1° luglio 1998, il legislatore ha pertanto evitato di penalizzare coloro che non hanno utilizzato il vecchio regime entro il 30 giugno 1998.

La relazione giurata di stima, cui si applica l'articolo 64 del Codice di procedura civile, deve essere redatta da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali, nonché nell'elenco dei revisori contabili. Il valore periziato deve essere riferito all'intero patrimonio sociale, ed è indicato, unitamente ai dati identificativi dell'estensore della perizia, nella dichiarazione dei redditi della società, relativa al periodo di imposta 1998 e reso noto ai soci, associati e partecipanti che ne fanno richiesta.

Qualora la relazione giurata di stima sia predisposta per conto della stessa società o ente nel quale è posseduta la partecipazione, la relativa spesa è deducibile dal reddito di impresa in quote costanti nell'esercizio in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi.

**Oggetto: dichiarazione periodica IVA – compensabilità del credito emergente:
limiti e possibilità**

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del 5 marzo 1999 n. 53, è entrato in vigore il Decreto del ministero delle Finanze 26 febbraio 1999 che approva il modello di dichiarazione IVA periodica con le relative istruzioni e specifiche tecniche.

La dichiarazione periodica interesserà nell'anno 1999 esclusivamente le società e gli enti indicati nell'articolo 87 del D.p.r. 917/1986 (soggetti Irpeg), ad esclusione degli enti pubblici, organi ed amministrazioni dello Stato di cui al comma 1 dell'articolo 88 del citato D.p.r. 917/1986.

A decorrere dall'anno di imposta 2000, la dichiarazione periodica dovrà essere presentata anche dalle società di persone e soggetti equiparati di cui all'articolo 5 del già citato decreto, nonché dalle persone fisiche che hanno realizzato nell'anno precedente un volume di affari superiore a Lire 50.000.000.=.

Sono invece esonerati dalla presentazione della dichiarazione periodica i contribuenti non soggetti nell'anno in corso, all'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA o di effettuazione delle dichiarazioni periodiche, semprechè nel corso dello stesso anno non vengano meno le predette condizioni di esonero dall'obbligo di presentazione. In quest'ultimo caso il contribuente sarà

tenuto a presentare la dichiarazione periodica a partire dalla liquidazione relativa al periodo (mese o trimestre) nel corso del quale si sono verificate le condizioni che fanno venire meno l'esonero.

Tralasciando le modalità di compilazione della dichiarazione periodica, ampiamente illustrate dalle istruzioni allegate alla stessa, concentriamoci sulla novità di maggior rilievo introdotta in sede di pubblicazione del decreto in Gazzetta Ufficiale. Mi riferisco al rigo VP14 riservato ai soggetti legittimati a richiedere il rimborso o la compensazione infrannuale del credito IVA ai sensi dell'articolo 30, comma 3, lettere a) e b) del D.p.r. 633/1972.

Le istruzioni al rigo in esame spiegano che lo stesso è riservato ai contribuenti che intendono chiedere il rimborso infrannuale dell'IVA ai sensi del 2° comma dell'articolo 38-bis, ovvero che intendono compensarlo con altri tributi utilizzando l'apposito modello di pagamento unificato. Questi soggetti che, come anticipato, devono essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 30, comma 3 lettere a) e b) del D.p.r. 633/1972, possono chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza a credito (risultante dal rigo VP11) ovvero, in alternativa, utilizzare il credito, o parte di esso, in compensazione anche con altri tributi o contributi ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241/1997.

In altre parole la dichiarazione IVA periodica permetterà ai soggetti che presentano i requisiti indicati oltre, di ottenere la compensazione del credito IVA infrannuale.

Escludendo il caso previsto dalla lettera b) del 3° comma dell'articolo 30 (operazioni non imponibili relative esportazioni, operazioni assimilate, cessioni intracomunitarie, cessioni di beni estratti dai depositi IVA, ecc.) che non interessa le agenzie di distribuzione di prodotti editoriali, focalizziamo la nostra attenzione sull'ipotesi di cui alla citata lettera a).

La stessa prevede la sussistenza del diritto ad ottenere il rimborso infrannuale per i contribuenti che effettuano abitualmente operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti. In particolare l'articolo 3 del D.L. 28 giugno 1995, n. 250 prevede che ai fini del calcolo dell'aliquota media (rapporto tra imposta ed imponibile) si devono escludere solo gli acquisti e le cessioni di beni ammortizzabili mentre il diritto al rimborso spetta se l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni supera quella mediamente applicata sulle operazioni attive effettuate, maggiorata del 10% (si

cfr. il paragrafo 2 della circolare n. 81/E del 14.3.1995). Le aliquote devono essere calcolate sino alla seconda cifra decimale.

I soggetti che intendono chiedere il rimborso infrannuale devono indicare nell'apposito campo il relativo importo e devono barrare l'apposita casella se richiesto in Euro. Tali indicazioni, ricordano le istruzioni, non devono essere effettuate dai contribuenti che intendono utilizzare il credito in compensazione. In tal caso i contribuenti devono presentare un esemplare della dichiarazione periodica in esame, direttamente al competente ufficio IVA o delle entrate (ove istituito) entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre per il quale si richiede il rimborso unitamente alla dichiarazione sostitutiva, di cui alla lettera c) del settimo comma dell'articolo 38-bis, se il contribuente, ai sensi di tale comma, è esonerato dalla presentazione delle garanzie. In tale ipotesi la copia per il contribuente può essere costituita da una copia anche fotostatica dell'esemplare presentato all'ufficio.

Con l'introduzione del rigo VP14, è stata concessa una deroga al principio generale di non compensabilità del credito emergente dalla dichiarazione periodica.

Pertanto, nel limite dei 500 milioni complessivi per anno, sarà possibile eseguire la compensazione del credito IVA rimborsabile trimestralmente con debiti di altri tributi e contributi. La richiesta di rimborso infrannuale sarà avanzata con la dichiarazione periodica relativa al trimestre ovvero all'ultimo mese del trimestre.

I.V.A. – D.Lgs. 19.11.1998, n. 422 - RIMBORSI IVA: ESONERO

DALL'OBBLIGO DI PRESTARE GARANZIE PER I SOGGETTI VIRTUOSI

Come ampiamente pubblicizzato dalla stampa specialistica e non, dall'anno in corso tutte i contribuenti sono ammessi alla cosiddetta *compensazione* delle imposte e dei contributi.

Le persone fisiche, le imprese individuali (già dal 1998), le società di persone e le società di capitali, nel corso del 1999 potranno *stornare* i propri crediti d'imposta e/o contributivi dai versamenti dovuti per altri tributi.

Dall'anno in corso, pertanto, le imprese potranno compensare il loro eventuale credito IVA con i versamenti dovuti ai fini previdenziali, assistenziali, tributari. L'ammontare massimo compensabile è stato fissato anche per l'anno in corso in Lire 500.000.000.= .

Accanto a tale modalità di utilizzo del credito IVA, rimane comunque impregiudicata la possibilità per l'impresa di ottenere il rimborso (su conto fiscale o meno) attraverso la normale procedura utilizzata negli scorsi anni. Ovviamente tale possibilità, a differenza della compensazione che può essere effettuata in qualunque caso, è concessa esclusivamente per crediti di importo superiore a lire 5.000.000 ed in presenza di particolari condizioni previste dall'articolo 30 del D.p.r. 633/1972: aliquota media degli acquisti superiore del 10% rispetto all'aliquota media delle vendite; imposta relativa agli acquisti di beni ammortizzabili; minore credito degli ultimi tre anni; effettuazione di operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate; prevalente effettuazione di operazioni non soggette all'imposta per effetto dell'articolo 7 ed infine in presenza delle condizioni previste dal secondo comma dell'articolo 17 D.p.r. 633/1972.

L'articolo 38 bis del più volte citato D.p.r. 633/1972, disciplina le modalità con le quali, in presenza delle condizioni ricordate, devono essere eseguiti i rimborsi. In particolare l'articolo in esame prevede la prestazione, da parte del richiedente, *contestualmente all'esecuzione del rimborso e per una durata pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito, comprese le casse rurali ed artigiane, o da un'impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità o mediante polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione.*

L'aumento del periodo di copertura della garanzia da due anni a tutto il periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, introdotta con decorrenza 1.1.1998, dall'articolo 24 comma 22, legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha notevolmente incrementato gli oneri necessari per l'ottenimento della garanzia in oggetto.

Il decreto legislativo 19 novembre 1998, n. 422, nel quadro della semplificazione del sistema dei rimborsi Iva, è intervenuto aggiungendo due ulteriori commi all'articolo 38 - bis del D.p.r. 633/1972.

La disposizione, di evidente carattere agevolativo, consente, in presenza di particolari requisiti, di superare gli obblighi relativi alle garanzie richieste dall'articolo 38 - bis del D.p.r. 633/1972.

I requisiti richiesti tuttavia, limitano l'esonero ad un ristretto ambito oggettivo di imprese; la disposizione infatti richiede:

- che si debba trattare di imprese *strutturalmente* in credito Iva ovvero: imprese che esercitano attività con un aliquota media sugli acquisti e sulle importazioni superiore all'aliquota media delle operazioni effettuate maggiorata del 10% (art. 30, III comma lettera a D.p.r. 633/1972); imprese che effettuano operazioni non imponibili di cui agli art. 8, 8-bis e 9 del D.p.r. 633/1972 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate (*esportatrici abituali*) (art. 30, III comma, lettera b del decreto citato); imprese che effettuano prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per mancanza del presupposto della territorialità (art. 7) (art. 30, III comma, lettera d); (rimangono pertanto escluse dall'agevolazione le imprese che richiedono il rimborso di imposta ai sensi del IV° comma e del III° comma lettere c) ed e) dell'articolo 30 del D.p.r. 633/1972);
- che l'impresa svolga la propria attività da almeno cinque anni;
- che non siano stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica concernenti l'imposta dovuta o l'eccedenza detraibile (ovvero la differenza algebrica tra l'IVA sulle operazioni attive e quelle passive, di competenza dell'anno, con esclusione dei versamenti periodici effettuati e del credito derivante da periodi precedenti) o che comunque gli stessi siano di scarsa rilevanza (importi accertati non superiori: al 10% degli importi dichiarati se questi non superano i 100 milioni, al 5% se superano i 100 milioni ma non il miliardo di lire, al 1% degli importi dichiarati, o comunque a 100 milioni di lire, se gli importi dichiarati superano un miliardo di lire). Le percentuali citate devono essere rapportate alla differenza tra quanto accertato dall'ufficio e quanto dichiarato. La circolare 4 marzo 1999, n. 54/E, ha chiarito che la condizione in esame è rispettata anche nel caso di un avviso di accertamento emesso dall'ufficio e successivamente annullato a seguito dell'esercizio del potere di autotutela previsto dal regolamento adottato con D.M. 11 febbraio 1997, n. 37. Inoltre, nel caso in cui il contribuente abbia fatto ricorso avverso l'avviso di

accertamento, la possibilità di accedere al beneficio sussiste comunque in caso di sentenza a lui favorevole passata in giudicato.

Inoltre le imprese che presentano tali requisiti, per poter ottenere l'agognato esonero dalle garanzie richieste per il rimborso dell'imposta, dovranno presentare una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante che:

- il patrimonio netto non è diminuito, rispetto all'ultimo bilancio approvato, di oltre il 40%;
- la consistenza degli immobili iscritti nell'attivo patrimoniale non si è ridotta, rispetto alle risultanze dell'ultimo bilancio approvato, di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata (tale requisito non è richiesto nei confronti delle imprese che hanno come oggetto principale della loro attività la compravendita di immobili);
- l'attività stessa non è cessata, né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nel suddetto bilancio;
- (esclusivamente per le società di capitali non quotate nei mercati regolamentati) non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società richiedente il rimborso, per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale;
- sono stati regolarmente eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali ed assicurativi.

Autorevole dottrina (Raffaele Rizzardi – Guida normativa 11.3.1999), ha rilevato che la legge e la circolare, con riferimento al bilancio approvato, si limitano a parafrasare l'espressione della legge; nulla stabilisce per le società di persone, in cui non è prevista una formale approvazione del bilancio. Rizzardi ricorda comunque che nelle risposte date durante Telefisco 1999, l'Amministrazione finanziaria, in merito alle società di persone in contabilità ordinaria, ha ritenuto si debba far riferimento all'ultimo bilancio pur se non tecnicamente approvato. Secondo tale interpretazione, rimarrebbero pertanto eluso il tema dei soggetti in regime di contabilità semplificata.

La circolare 4 marzo 1999, n. 54/E, è intervenuta a chiarire che la possibilità di accedere alla richiesta di rimborso con esonero dalla prestazione della garanzia, opera inoltre anche per i rimborsi previsti dal secondo comma dell'articolo 38-bis del D.p.r. 633/1972 (rimborsi infrannuali), limitatamente alle ipotesi di cui alle

lettere a) e b) dell'articolo 30 (aliquota media acquisti superiore del 10% all'aliquota media delle vendite, operazioni non imponibili ai sensi degli articoli 8, 8-bis, 9 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate) attesa l'identità della natura delle posizioni creditorie, in quanto la disposizione riguarda l'esonero di tutte le garanzie previste dal citato art. 38-bis; in tal caso la dichiarazione sostitutiva deve essere presentata unitamente alla richiesta di rimborso.

Come anticipato, l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione agevolativa risulta fortemente limitato dalla contemporanea presenza dei requisiti indicati.

Inoltre il secondo ed ultimo comma aggiunto all'articolo 38 - bis del D.p.r. 633/1972, limita ulteriormente l'entità dei rimborsi ottenibili senza garanzia, stabilendo che l'importo massimo non può essere superiore al 100% della media di tutti i versamenti dell'impresa, tributari e contributivi, affluiti nel conto fiscale nel corso del biennio precedente la richiesta (in altre parole il 50% del relativo ammontare). Tale ammontare deve essere assunto con esclusione dei rimborsi corrisposti senza prestazione di garanzia nello stesso periodo. La circolare 54/E ha precisato che il limite di erogabilità del rimborso senza prestazioni di garanzia di cui all'articolo 21 del D.M. 28 dicembre 1993, n. 567 non può essere cumulato con quanto previsto dalla disposizione in argomento

Rimangono comunque immutate le disposizioni introdotte dal decreto legislativo del 23 marzo 1998, n.56 che sostituendo il secondo periodo dell'articolo 38 - bis del D.p.r. 633/1972, avevano previsto:

- per le piccole e medie imprese la possibilità di richiedere i rimborsi in oggetto attraverso la presentazione di garanzie rilasciate dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi;
- per i gruppi di società con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore ai 500 miliardi, la facoltà di richiedere il rimborso mediante assunzione diretta di garanzia da parte della società capogruppo o controllante (con obbligo di restituzione nel caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata);
- l'esclusione dell'obbligo di presentazione delle garanzie per i soggetti cui spetta un rimborso di imposta di importo non superiore a lire 10.000.000 (particolarmente significativa per le procedure concorsuali che normalmente non riuscivano ad ottenere le garanzie richieste per il rimborso e, vista

l'esiguità degli importi richiesti, si vedevano costrette a rinunciare agli stessi per evitare che i tempi della procedura di dilatassero ulteriormente).

Ritornando alle modifiche introdotte dal D.Lgs. 19.11.1998, n. 422, la circolare 54/E al punto 2, ha precisato che il contribuente che ritiene di rientrare nelle condizioni previste dalla norma illustrata, deve allegare al modello VR da presentare al concessionario per richiedere il rimborso, l'autocertificazione precedentemente ricordata (conforme al fac-simile allegato alla stessa circolare), in cui attesti di trovarsi, alla data di presentazione dell'istanza, nelle condizioni ivi dichiarate.

Nel caso in cui l'ufficio, nella propria attività di controllo, accerti l'insussistenza di una delle predette condizioni, provvede a richiedere idonea garanzia qualora non abbia provveduto ad erogare il rimborso stesso, comunicando tempestivamente la sospensione al concessionario, ovvero ad effettuare tutti i possibili controlli.

La possibilità di esonero dalla prestazione di garanzie, si estende anche ai crediti compensati alle società controllanti e controllate attraverso la partecipazione alla procedura di liquidazione IVA di gruppo.

L'autocertificazione, conforme al fac-simile presentata dalla circolare 54/E, deve essere allegata ai modelli IVA26PR e IVA26LP, presentati al concessionario dall'ente o società controllante. *Nell'ipotesi in cui la società controllante scelga, sussistendone i presupposti, di chiedere a rimborso l'eccedenza d'imposta del gruppo risultante dal prospetto riepilogativo, la stessa nel presentare il modello 26PR al concessionario, dovrà produrre contestualmente la documentazione richiesta ai fini dell'esonero dalla prestazione della garanzia. A tal fine, si precisa che le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) di cui al settimo comma dell'articolo 38-bis del citato D.p.r. n. 633, devono sussistere in capo alla società o all'ente partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo da cui deriva il credito chiesto a rimborso (circolare 54/E del 4 marzo 1999).*

Le nuove disposizioni, concernenti l'esonero dalle garanzie, operano a partire dall'entrata in vigore del decreto legislativo 19 novembre 1998, n.422, pubblicato nella "Gazzetta Ufficiale" del 9 dicembre 1998 – serie generale – n.287, ovvero a decorrere dal 24 dicembre 1998. Le stesse pertanto, si applicano alle garanzie richieste ai contribuenti a partire da tale data, ancorchè le stesse siano relative a richieste di rimborso presentate anteriormente. In questo ultimo caso, il contribuente, per potersi avvalere dell'esonero, dovrà produrre la dichiarazione

sostitutiva di atto notorio compilata con riferimento all'esistenza delle condizioni alla data di presentazione della richiesta di rimborso.

Oggetto: verifiche fiscali alle rivendite (circolare 30 dicembre 1998, n. 295/E)

Con la circolare 30 dicembre 1998, n. 295/E, il Ministero delle Finanze – Dipartimento delle entrate, ha individuato, nell'ambito della direttiva generale per l'azione amministrativa e per la gestione dell'esercizio finanziario '98, nuovi soggetti economici da sottoporre a controllo.

L'ultimo intervento del fisco concentra l'indirizzo delle indagini sugli aspetti sostanziali della posizione fiscale del contribuente, limitando i controlli formali. Viene inoltre eliminato l'obbligo generalizzato di accesso e verifica ai conti bancari. Solo in presenza di gravi indizi di evasione ovvero di un divario significativo tra il volume d'affari ed i redditi ricostruiti con l'applicazione della metodologia e quanto attribuibile al contribuente sulla base delle condizioni di esercizio dell'attività, della sua potenziale capacità reddituale e della consistenza del suo patrimonio, il verificatore dovrà attivare l'indagine bancaria, valutando di volta in volta l'opportunità di avvalersi, in via preliminare, della facoltà di richiedere la dichiarazione del contribuente ovvero di procedere direttamente alla richiesta della copia dei conti agli istituti di credito ed agli intermediari finanziari.

La dichiarazione sui rapporti intrattenuti dal contribuente sottoposto a verifica con le aziende e gli istituti di credito, con l'amministrazione postale e con ogni altro intermediario finanziario in Italia e all'estero, in essere o estinti da non più di 5 anni, può essere richiesta dall'amministrazione finanziaria solo previa specifica autorizzazione del Direttore regionale delle entrate o, per la Guardia di Finanza, dal Comandante di Zona. Ricordo che tale dichiarazione non è soggetta ad alcuna sanzione per il contribuente che produce un'attestazione inesatta o incompleta ad eccezione della pena pecuniaria di cui al comma 1 dell'articolo 53 del Dpr 600/1973 ovvero comma 1 dell'articolo 47 del Dpr 633/1972 che varia da lire 300.000 a lire 1.200.000 (sanzioni cancellate dal 1° aprile 1997 dal Dlgs 471/1997).

Metodologie di controllo per il commercio di giornali, riviste e periodici:

Tra i soggetti economici da sottoporre a controllo individuati dalla circolare 30 dicembre 1998, n. 295/E, è compreso il settore del commercio di giornali, riviste e periodici individuato dal codice di attività 52.47.2 La circolare al punto 1.1. conferma che il settore in esame, fa parte del gruppo comprendente il commercio al dettaglio di libri, giornali, riviste ed articoli di cartoleria. Gli operatori di questo settore sono muniti della licenza comunale per il commercio – gruppo H4 (tabella XIV cat. 4), non sempre limitata alla sola rivendita di giornali e riviste.

La circolare afferma che il rapporto tra editore e rivenditore rientra nell'ambito del contratto estimatorio, regolata dagli articoli 1556 e seguenti del codice civile. L'obbligo di pagare il prezzo è sospeso finchè vi è la possibilità materiale e giuridica della restituzione dei beni. Sul piano fiscale per il rivenditore il ricavo è rappresentato dal margine riconosciuto dal distributore.

Il Ministero, in tal modo, si adegua al consolidato orientamento della giurisprudenza tributaria (si confrontino a tal proposito i dispositivi della Commissione Tributaria Centrale a seguito del contenzioso instaurato dai contribuenti sottoposti ad accertamenti da parte degli Uffici Finanziari, per aver esposto nelle dichiarazioni fiscali presentate ai fini delle imposte dirette solamente l'aggio derivante dalla vendita dei prodotti editoriali - C.T.C. sez. XXVII - Dec. 432 del 3.2.1994 - e non il "fatturato" lordo incassato).

Le conseguenze tributarie di tale impostazione giuridica sono risapute: "l'orientamento giurisprudenziale è quello di ritenere che le annotazioni sulle scritture contabili possano riguardare non i corrispettivi incassati ma il **solo aggio**" (C.T.C. Sez. XII - Dec. n.610 del 21.2.1995. In senso conforme C.T.C. Sez. XXVII - Dec. 778 del 21.3.1994).

L'amministrazione finanziaria dimostra inoltre di aver sottoposto ad attenta osservazione la complessiva attività svolta dalle edicole; la circolare infatti ricorda che i rivenditori possono trarre corrispettivi dalle seguenti operazioni:

- aggi derivanti dalla vendita di prodotti editoriali
- aggi derivanti dalla vendita di biglietti di concorsi pronostici e lotterie
- aggi derivanti dalla vendita di biglietti di trasporto locali e/o ferroviari
- aggi derivanti dalla vendita di biglietti per manifestazioni sportive, canore, ecc
- aggi derivanti dalla vendita di generi di monopolio
- aggi derivanti dalla gestione di apparecchi telefonici pubblici

- ricavi dalla vendita di generi merceologici diversificati (libri, articoli da regalo, prodotti per fumatori, carte da gioco, figurine, adesivi, cards da collezione, schede telefoniche, ecc.).

Il Ministero afferma inoltre che le operazioni che danno luogo ad aggi sono soggette al regime speciale Iva di cui all'articolo 74 D.P.R. 633/1972 e non concorrono pertanto alla formazione del volume di affari. Viene confermata l'obbligatorietà della registrazione dei soli aggi (si cfr la circolare 87/E del 21.3.1997); l'annotazione deve essere eseguita sul libro giornale, se in contabilità ordinaria, e nel registro IVA, quali operazioni fuori campo, se in contabilità semplificata.

Ricordo che le cosiddette rivendite esclusive, ovvero le edicole che commercializzano esclusivamente prodotti editoriali, in contabilità semplificata, a norma del secondo periodo del III° comma dell'articolo 18 del D.p.r. 600/1973, effettuando esclusivamente operazioni non soggette a registrazione, devono annotare in un apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese.

Per l'esercizio del diritto alla detrazione e al rimborso di cui agli articoli 19 e 30 del D.p.r. 633/1972, ed all'esposizione in dichiarazione dell'eventuale credito IVA, è richiesta la tenuta del registro degli acquisti.

La circolare ricorda che i giornalai esclusivi (che possono non essere titolari di partita IVA), non sono obbligati a dotarsi di registratore di cassa e, quando richiesto dal cliente, devono rilasciare ricevute munite di marca da bollo in misura fissa, se l'importo della fornitura non eccede lire 150.000.=

In merito alla determinazione degli aggi di competenza delle rivendite, sono richiamati gli articoli dell'Accordo nazionale siglato in data 4 marzo 1994 tra la FIEG e le OO.SS relativi agli sconti concessi alla rete di vendita: 19% sul prezzo defiscalizzato di vendita, sconto supplementare del 5% sul primo numero delle pubblicazioni di nuova uscita, per le enciclopedie esclusivamente alfabetiche e composte di soli fascicoli cartacei destinate ad essere rilegate in volumi e le relative copertine e raccoglitori, per le pubblicazioni senza periodicità, per i numeri unici, per le pubblicazioni che contengono sotto rilegatura più fascicoli arretrati, per i libri facenti parte di collane periodiche e per le collane monografiche qualora siano vendute anche da esercizi commerciali in possesso di licenza libraria. Le Aziende editoriali aderenti alla F.I.E.G., praticano inoltre ulteriori sovrasconti sul prezzo defiscalizzato in occasione delle festività natalizie ed inoltre riconoscono un aggio supplementare di Lire 30 per ogni inserto, senza autonomo prezzo di vendita, contenuto in altri prodotti editoriali, distribuito separatamente dal giornale al quale è allegato.

Per prezzo defiscalizzato si intende il prezzo di copertina ridotto di una determinata percentuale al fine di eliminare l'incidenza dell'imposta sul valore aggiunto gravante sul prodotto. Il primo comma lettera c) del D.p.r. 633/1972, prevede per il commercio di prodotti editoriali, un regime speciale monofasico di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto che viene in tal modo versata esclusivamente alla fonte da parte dell'editore. I passaggi a valle (distributore nazionale – distributore locale – rivendita) sono pertanto esclusi dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e ad essi pertanto non si applicano gli obblighi previsti dal capo I° e II° del più volte citato D.p.r. 633/1972.

L'applicazione dello sconto di competenza delle rivendite sul prezzo di copertina non rettificato, concederebbe alle edicole l'aggio anche sulla parte di prezzo relativa all'imposta sul valore aggiunto versata dall'editore.

Prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 313 del 2 settembre 1997, la base di defiscalizzazione stabilita dalla F.I.E.G. e dalle maggiori organizzazioni sindacali delle rivendite, era unica e pari al 98% del prezzo di copertina.

In seguito, la federazione degli editori, ha comunicato che, a partire dal 1° gennaio 1998, le pubblicazioni sarebbero state cedute alla rete di vendita con un prezzo defiscalizzato pari al:

- 98% del prezzo di vendita al pubblico per i prodotti editoriali non interessati dalle innovazioni in materia fiscale previste dal citato decreto legislativo;
- 96% del prezzo di vendita al pubblico per le cessioni congiunte di prodotti editoriali con supporti integrativi o altri beni, seguendo il metodo di calcolo basato sul numero delle copie effettivamente vendute.

La federazione italiana degli editori ha informato in seguito che, per le cessioni congiunte di prodotti editoriali con supporti integrativi o altri beni, qualora vada calcolata una aliquota IVA speciale per il tipo di prodotto che viene commercializzato, le aziende editoriali comunicheranno di volta in volta le pubblicazioni sulle quali verrà applicato il regime IVA speciale, segnalando sulla bolla di consegna destinata alla rivendita la percentuale del prezzo al pubblico defiscalizzato sulla quale va calcolato l'aggio per il rivenditore.

Pertanto, a partire dal 1° gennaio 1998, le basi di defiscalizzazione sono molteplici.

La circolare 295/E, ricorda inoltre che le aziende editoriali consegnano i loro prodotti a distributori nazionali i quali a loro volta trasferiscono le merci a distributori regionali o locali; per questo motivo i rapporti di credito e debito dei giornalisti sono regolati coi rispettivi distributori che agiscono in qualità di mandatari degli editori. Il supporto documentale è costituito dal cosiddetto estratto conto sul quale sono periodicamente riportate le forniture effettuate, le rese ed i compensi spettanti.

La circolare conclude affermando che il verificatore deve concentrarsi nella ricerca e nella valutazione degli indizi o prove di evasione, al fine di dimostrare l'inattendibilità sostanziale delle risultanze contabili e procedere alla rettifica dei corrispettivi. In particolare viene richiamata l'attenzione nel caso di esercizio di attività promiscua, nella presenza di pubblicazioni o altre merci non coperte da fattura o estratto conto del distributore, altre prestazioni *in nero* risultanti da documentazione extracontabile o da incongruenze documentali: maggiori ricavi pari agli importi rilevati.

Il verificatore viene chiamato ad effettuare il seguente controllo diretto:

- somma di tutti gli importi addebitati dal distributore e risultanti dagli estratti conto
- maggiorazione del totale così calcolato, della percentuale del 22,88%
- calcolo della base su cui applicare i sovrasconti previsti per particolari pubblicazioni o periodici (inserti, numeri unici, ecc.)
- somma delle anzidette percentuali

- raffronto con i ricavi dichiarati

Differenza minime tra i due importi potranno essere trascurate in considerazione di eventuali perdite che possono verificarsi (errori, furti, ecc.).

Il Dipartimento delle entrate informa inoltre che, per quanto riguarda gli aggi, il riscontro indiretto deve essere eseguito con le società eroganti. Tra gli Enti ai quali chiedere conferma dell'entità degli aggi corrisposti figurano:

- l'Ispettorato Compartimentale Monopoli di Stato (tabacchi e biglietti lotterie nazionali, *gratta e vinci*);
- i Distributori di pubblicazioni periodiche e quotidiani;
- le Case editrici che non si avvalgono dei distributori;
- la Delegazione regionale Coni – Divisione concorsi pronostici (Totocalcio ed Enalotto);
- sedi regionali Sisal (per i concorsi Tris, Totip, Superenalotto);
- Lottomatica S.p.a.
- Ente Poste Italiane S.p.a. (per i valori bollati);
- Telecom Italia S.p.a.
- Locali Aziende di trasporto / Ente ferrovie di Stato.

Con riferimento alla modalità di determinazione degli aggi di competenza delle rivendite, il ministero, vista la percentuale di ricarico utilizzata (22,88%), considera quale unica base di defiscalizzazione il 98% del prezzo di copertina. In realtà, come anticipato, con le modifiche introdotte dal 1.1.1998 all'articolo 74 I° comma lettera c) del D.p.r. 633/1972, le basi di defiscalizzazione possono essere molteplici (96%, 92%, ecc.).

L'amministrazione finanziaria inoltre, pare non considerare le cosiddette rivendite con ritiro a banco (edicole che non fruiscono del servizio di trasporto messo a disposizione dai distributori) che hanno mantenuto lo sconto del 20% sul prezzo defiscalizzato.

DOCUMENTI CONDUCENTI AUTOTRASPORTO PER CONTO TERZI:

Con deliberazione 28 ottobre 1998, pubblicata sulla *Gazzetta Ufficiale*, il ministero dei trasporti, ha sostituito completamente le prescrizioni contenute nella precedente deliberazione del 23 luglio 1998.

Il provvedimento, che è entrato in vigore il 3 febbraio 1999, individua per tutte le categorie di conducenti i documenti obbligatori per la circolazione, da esibire alle autorità di polizia in caso di controlli. Rispetto alla precedente deliberazione del luglio 1998, è stata considerata anche l'ipotesi dell'associazione in partecipazione. Nuove regole sono inoltre introdotte, oltre che per gli autotrasportatori in proprio, per i soci di società di persone, i collaboratori familiari, gli amministratori di società di capitale ed i soci di uno dei raggruppamenti di cui alla legge n. 454/97. La tabella seguente riporta la documentazione necessaria per ciascuna tipologia di conducente.

CONDUCENTE E RELATIVA DOCUMENTAZIONE

1. *Titolare di impresa individuale*

Patente di guida, nonché libretto di circolazione e titolo autorizzativo, quest'ultimo ove previsto, inerenti il veicolo condotto

2. *Socio di società di persone*

Certificato di iscrizione al registro delle imprese in corso di validità e non anteriore a sei mesi. Nel caso in cui tale termine sia trascorso, il certificato stesso deve essere accompagnato da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dal legale rappresentante della società che attesti che i dati riportati nel certificato, relativi al socio conducente, non risultano mutati. **Tale dichiarazione deve essere rinnovata almeno semestralmente.**

3. *Collaboratore familiare*

Certificato di iscrizione agli enti previdenziali in corso di validità e non anteriore a sei mesi. Nel caso in cui tale termine sia trascorso, il certificato stesso deve essere accompagnato da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dal titolare dell'impresa che attesti la vigenza dell'iscrizione.

Tale dichiarazione deve essere rinnovata almeno semestralmente.

4. *Associato in partecipazione*

Originale o copia autentica del contratto di associazione in partecipazione in corso di validità e non anteriore a sei mesi. Nel caso in cui tale termine sia

trascorso. il contratto stesso deve essere accompagnato da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dall'associante in partecipazione che attesti la vigenza del contratto stesso. **Tale dichiarazione deve essere rinnovata almeno semestralmente.**

5. *Lavoratore dipendente, socio di cooperative di produzione e lavoro, socio di organismo di cui al DPR 30/04/1970 n. 602*

Originale o copia autentica del contratto di lavoro o dell'ultimo foglio paga del conducente. Nel caso di esibizione del contratto di lavoro, esso deve essere stato concluso in data non anteriore a sei mesi, ovvero, nel caso in cui tale termine sia trascorso, deve essere accompagnato da dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dal legale rappresentante dell'impresa che attesti la vigenza del contratto stesso. **Tale dichiarazione deve essere rinnovata almeno semestralmente.**

6. *Lavoro interinale*

Copia autentica del contratto di cui all'art. 3 della legge 24 giugno 1997, n. 196, in corso di validità.

7. *Lavoratore distaccato o comandato a norma dell'art. 8 della legge 19 luglio 1993, n.236*

Copia autenticata dell'accordo sindacale previsto dal medesimo articolo

8. *Lavoratore distaccato o comandato ai sensi delle vigenti esposizioni in materia di lavoro*

Copia autentica della lettera di distacco o di comando

9. *Socio di uno dei raggruppamenti di cui all'art. 1, comma 2, lettera e), della legge 23/12/1997, n. 454*

Estratto autentico del libro soci non anteriori a sei mesi. Nel caso in cui tale termine sia trascorso, tale estratto deve essere accompagnato da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dal legale rappresentante del raggruppamento che attesti che il socio fa ancora parte della compagine societaria o del raggruppamento. **Tale dichiarazione deve essere rinnovata almeno semestralmente.**

10. *Amministratori di società di capitale*

Certificato di iscrizione della società nel registro delle imprese, con indicazione del consiglio di amministrazione, in corso di validità e non anteriore a sei mesi.

Nel caso in cui tale termine sia trascorso, il certificato stesso deve essere accompagnato da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dal legale rappresentante della società che attesti, che i dati riportati nel certificato, relativi all'amministratore conducente, non risultano mutati. **Tale dichiarazione deve essere rinnovata almeno semestralmente.**

LE SCRITTURE CONTABILI NEL CONTRATTO ESTIMATORIO:

Il sistema distributivo nel settore librario, usualmente utilizza due configurazioni contrattuali: nella prassi commerciale note come conto assoluto e conto deposito. Non soffermandoci sulle caratteristiche civilistiche di tali configurazioni contrattuali, in questa sede basta ricordare che mentre con il conto assoluto viene ricondotto al negozio giuridico di compravendita, il conto deposito si interpreta come contratto estimatorio.

Diverse, ovviamente, le rappresentazioni contabili di tali contratti, tanto nei conti del ricevente quanto dell'editore.

Osservando il settore librario, possiamo affermare che risulta essere prevalente il ricorso allo schema di conto assoluto (spesso accompagnata da un implicito diritto di resa concesso a favore della libreria), mentre al contrario nel commercio di giornali quotidiani e periodici è assolutamente dominante l'utilizzo del *conto deposito*.

Analizziamo con ordine gli effetti di natura contabile derivanti dalle due figure contrattuali in esame rispettivamente nelle scritture e nei documenti contabili del ricevente (distributore/rivenditore) e dell'editore.

Rilevazioni nei conti del ricevente (distributore/rivenditore):

Il conto deposito: il contratto estimatorio è un negozio complesso, misto di deposito, di autorizzazione e di vendita; ai fini contabili, gli eventi che devono essere rilevati nelle scritture obbligatorie sono il ricevimento in deposito dei beni e degli atti con cui si attua il relativo trasferimento di proprietà.

Il rapporto ha inizio con la consegna di una cosa mobile (libri, giornali quotidiani, periodici ecc.).

Il ricevente, che non è proprietario del bene, può disporre di esso.

Il contratto è reale, ovvero si perfeziona con la consegna del bene al ricevente.

Il contratto ha efficacia obbligatoria, perché sorge l'obbligazione di pagare il prezzo, mentre l'effetto traslativo si attua soltanto nel momento dell'acquisto che

il terzo fa dal ricevente ovvero nel momento in cui, allo spirare del termine previsto per la riconsegna della cosa, l'accipiens dichiara di trattenerla pagandone il relativo prezzo al tradens.

Il contratto in esame è spesso individuato nella pratica commerciale, in modo inesatto, come il contratto con il quale il bene è consegnato in conto deposito (commercio di giornali), con facoltà di resa.

Il contratto presenta il tratto singolare di operare il passaggio di proprietà nel momento in cui il ricevente aliena il bene al terzo oppure dichiara, allo spirare del termine previsto per la riconsegna, di trattenerlo pagandone il relativo prezzo.

La giurisprudenza, come è stato anticipato, ha considerato il rivenditore di riviste e giornali un commerciante al minuto, il quale aliena, nel proprio interesse, le cose ricevute in base al contratto estimatorio.

Ai fini contabili gli eventi che devono essere trasfusi nelle scritture obbligatorie, sono rappresentate dal ricevimento in deposito dei beni e l'atto, o meglio gli atti, con i quali si attua il loro trasferimento di proprietà.

In relazione al ricevimento dei beni in deposito, in attesa che gli stessi vengano distribuiti (scritture contabili obbligatorie del distributore nazionale e/o locale) o venduti (scritture contabili obbligatorie del rivenditore), non si pongono particolari problemi di trattamento. Escludendo la teoria sostenuta dal Balbi e dal Buccisano, secondo la quale *(poiché l'accipiens aliena esercitando un potere di disposizione spettantegli nel suo interesse e senza interferenza del tradens, al momento in cui aliena è proprietario; ciò ammesso, non si vede perché non debba esserlo anche prima e fin dal momento in cui ebbe la cosa in consegna)*, la proprietà si trasferisce sin dal momento in cui il tradens consegna i prodotti all'accipiens, la rilevazione dovrà avvenire nel sistema dei conti d'ordine quali beni di terzi in deposito da distribuire ovvero da vendere. Al termine dell'esercizio, in sede di redazione del bilancio, i conti in esame dovranno essere riepilogati ed inseriti, a norma del terzo comma dell'articolo 2424 c.c., in calce allo stato patrimoniale nella categoria dei conti d'ordine.

Con riferimento, invece, alla rilevazione contabile degli atti traslativi della proprietà dei beni, sorgono una serie di problematiche connesse alle diverse interpretazioni date dalla dottrina e dalla giurisprudenza in merito all'individuazione del momento in cui si verifica il trasferimento della proprietà.

Secondo la teoria del cosiddetto *doppio trasferimento*, che è sostenuta dal Carraro e dal Dalmartello nonché dalla Commissione Tributaria di I° di Pescara del 9.7.1994 e da una C.T.C. del 1996, si ritiene che la proprietà del bene passi prima all'accipiens con contestuale ed automatico ritrasferimento al terzo acquirente. La rilevazione contabile di tale operazione prevederebbe pertanto lo scarico dei conti d'ordine nei quali sono stati registrati i prodotti consegnati in *conto deposito*, la successiva rilevazione, nel conto economico dell'accipiens, del costo di acquisto relativo al bene e la contestuale registrazione del ricavo per il ritrasferimento al terzo acquirente. Con la teoria del *doppio trasferimento* pertanto, appare inevitabile rilevare nel bilancio del ricevente, all'atto della vendita del giornale dal ricevente medesimo al terzo, due distinti eventi gestionali che si verificano, però contemporaneamente: la vendita del bene al terzo e l'acquisto del bene dal consegnante. Pertanto, come detto, i corrispettivi della vendita del bene al terzo, confluiranno tra i ricavi dell'esercizio mentre il prezzo pagato per l'acquisto del bene dal consegnante dovrà essere allocato tra i costi d'acquisto di merci. Ovviamente dovranno essere rispettate tutte le condizioni poste dai principi civilistici contabili (competenza, prudenza, ecc.).

Vi è da segnalare che il principio contabile internazionale IAS n. 18, nella revisione del 1993, si occupa delle consegne dei beni in conto vendita a seguito delle quali chi riceve (buyer), si fa carico della vendita del bene per conto del fornitore (seller). Il principio contabile in esame statuisce che i ricavi devono essere rilevati dal fornitore (seller) quando i beni sono venduti da chi li riceve (buyer) a una terza parte (acquirente finale). Precisamente l'appendice allo IAS 18 al punto 2 lettera c), in merito alle *consegne in conto vendita a seguito delle quali chi riceve (acquirente) si fa carico della vendita dei beni per conto del fornitore (venditore)*, precisa che *i ricavi devono essere rilevati dal fornitore quando i beni sono venduti, da chi li riceve, ad una terza parte*. Lo stesso principio internazionale, al punto 6 dell'appendice, prevede il medesimo trattamento contabile nel caso in cui l'acquirente (distributore, dettagliante o altro) agisca, di fatto, come un agente di vendita. Desideri (Corriere Tributario n.9/1996 pag. 696), che aderisce alla rilevazione contabile precedentemente indicata, sostiene che lo IAS n. 18, utilizzando il termine buyer per indicare il ricevente, pare regolamentare anche il regime contabile del contratto estimatorio, con il consegnante che dovrà rilevare nei propri conti il ricavo da vendite di beni al

buyer (ricevente – primo acquirente) nel momento stesso in cui questi ne trasferisca la proprietà a terzi (secondi – definitivi acquirenti).

La soluzione data non pare condivisibile in quanto, come affermato dal Cottino *sarebbe puro artificio quello che configurasse un trasferimento di proprietà dal tradens all'accipiens ed un contemporaneo immediato ritrasferimento dall'accipiens al terzo all'atto in cui l'accipiens vende a quest'ultimo, al solo trasparente scopo di creare un ponte tra vecchio e nuovo proprietario.* Nell'estimatorio poiché l'accipiens ha venduto al terzo e poiché la legge riconosce a tale vendita efficacia traslativa, si finge che egli sia divenuto per un attimo impercettibile e solo concettualmente isolabile, proprietario della merce. Una finzione che è frutto di una elaborazione a posteriori, artificiosa e non necessaria.

Secondo l'ipotesi sostenuta dalla dottrina prevalente, la proprietà del bene si trasferisce ai terzi direttamente dal tradens.

Aderiscono a tale interpretazione le sentenze della C.T.C. 21.2.95 n.610, 21.03.94 n. 778, 03.02.94 n. 432, 07.11.94 n.3647, 12.06.95 n.2379, 9.5.1995 n.1956, 28.5.96 n. 2804 nonché, tra le altre, la sentenza del Tribunale Penale di Sanremo, n. 186 del 16 aprile – 2 maggio 1985.

Usando le parole del Cottino, *allorchè l'accipiens venda la cosa o le cose al terzo, la proprietà passa a questi secondo le norme della vendita, in attuazione del potere di disposizione conferitogli dal tradens.*

Come anticipato, anche l'amministrazione finanziaria si è adeguata a tale orientamento, ammettendo nella recente circolare nr. 295/E del 30.12.98 *che il rapporto tra editore e rivenditore rientra nell'ambito del contratto estimatorio, regolato dagli articoli 1556 e seguenti del codice civile..... e che sul piano fiscale per il rivenditore il ricavo è rappresentato dal margine riconosciuto dal distributore.*

Aderendo a tale interpretazione, le rilevazioni contabili dell'accipiens, nel momento della vendita da parte di quest'ultimo all'acquirente finale, si devono limitare alla registrazione dell'aggio di sua competenza che confluirà nei ricavi caratteristici della gestione.

Il trasferimento della proprietà del prodotto editoriale direttamente dall'editore al lettore finale fa discendere che l'unico soggetto della catena diffusionale, autorizzato a rilevare la cessione dei prodotti editoriali quali ricavi, è l'editore.

Tutti gli altri soggetti, distributori nazionali, distributori locali, rivenditori, dopo aver rilevato nei conti d'ordine le pubblicazioni ricevute, prestando dei servizi alle varie amministrazioni editoriali e non divenendo mai proprietari della merce, dovranno rilevare al momento della cessione al lettore finale esclusivamente l'aggio di loro competenza.

Le stesse osservazioni possono essere ripetute nel caso in cui, allo spirare del termine previsto contrattualmente per la riconsegna dell'invenduto, l'accipiens non riconsegna i prodotti ricevuti.

Richiamo integralmente le considerazioni svolte con riferimento alla scadenza del termine ed all'individuazione del momento in cui si trasferisce la proprietà.

Senza entrare nel merito delle diverse interpretazioni dottrinali relative al trasferimento di proprietà nel caso di scadenza del termine per la restituzione, anche alla luce di quanto stabilito dall'amministrazione finanziaria con la nota del 22 novembre 1978, n. 9/1205, ritengo sia prudente rilevare l'aggio di competenza il giorno successivo alla scadenza del termine suddetto (in senso analogo Corte di Cassazione 1.10.1951, n. 2584 e 23.10.56 n. 3811). Spostare tale rilevazione al momento del pagamento del prezzo da parte dell'accipiens al tradens ovvero della manifestazione di volontà da parte dell'accipiens di voler trattenere il bene, oltre a non essere rispondenti, a mio parere, al dettato civilistico, espongono a rischi di natura tributaria.

Il conto assoluto: come anticipato, la figura contrattuale in esame, risulta essere particolarmente diffusa nel commercio di libri.

Le rilevazioni contabili dei movimenti collegati al *conto assoluto*, come è facile immaginare, si presentano assolutamente difforni rispetto a quelle esaminate con riferimento al *conto deposito*.

In questo caso, nonostante il tentativo svolto da alcuni autori per far confluire tale schema operativo nel contratto estimatorio, ritengo di aderire alla dottrina maggioritaria ed alla rara giurisprudenza che si è pronunciata sul tema, che hanno escluso senza incertezze che il conto assoluto possa essere considerato contratto estimatorio. Si tratterebbe in realtà di una sorta di vendita a credito con scadenze di pagamento periodiche, che si distacca dal conto deposito/estimatorio proprio per il fatto che è il tradens a riservarsi di accettare la restituzione (Tribunale di Catania 17.9.1985).

Il trasferimento della proprietà, nel conto assoluto, è immediato all'atto della consegna da parte del tradens. La rilevazione contabile del ricevente pertanto, registrerà i beni ricevuti tra i costi della produzione. La volontà delle parti di concludere con il conto assoluto, la vendita è dimostrata dalla circostanza che la fornitura viene, nella prassi operativa, contestualmente *fatturata*.

La clausola di resa che spesso si accompagna al conto assoluto, come anticipato, non qualifica lo stesso come contratto estimatorio. Pertanto, in caso di resa, accordata ed accettata dal tradens, l'accipiens registrerà l'operazione quale rettifica di costo.

La rilevazione contabile degli accadimenti del conto assoluto pertanto verrà effettuata a costi, ricavi e rimanenze.

Normalmente, nel commercio di libri (si cfr. in tal senso *Indagine sull'editoria* di Silva, Gambaro e Bianco; Edizioni della Fondazione Agnelli, Torino 1992), il pagamento del prezzo delle merci fornite dall'editore al libraio in conto assoluto, viene effettuato secondo prestabilite dilazioni detratta una somma minima predefinita (il cosiddetto riporto a nuovo) che rimane nella disponibilità del rivenditore per la durata del rapporto o sino a nuova pattuizione; ed inoltre il rivenditore è autorizzato a restituire al fornitore parte delle merci invendute in cambio di altre merci dello stesso fornitore secondo modalità e termini di volta in volta concordate.

Con l'introduzione di tali clausole, anche il conto assoluto, al pari del conto deposito, risponde all'esigenza della massima diffusione del prodotto non trasferendo completamente il rischio di mercato sulle spalle del rivenditore che potrà in tal modo aumentare i volumi dei propri ordini. Il seguente esempio (tratto da P. Bianco *Il processo di distribuzione dei libri* in *Il Fisco* 47/96 pag.11354) evidenzia come il riporto a nuovo assolve ad una funzione di finanziamento concessa dall'editore della scorta iniziale minima del libraio.

Esempio n. 1: pagamento 90 giorni consegna; riporto a nuovo 10 milioni

Prezzi espressi al netto dello sconto

DATA	FORNITURA	DEBITO	SCADENZE	RIP NUOVO	PAGAMENTI
01/01/1996	5.000			10.000	
01/02/1996	7.000	12.000		10.000	
01/03/1996	4.000	16.000		10.000	
01/04/1996	3.000	19.000	5.000	10.000	
01/05/1996	6.000	25.000	12.000	10.000	2.000

01/06/1996	8.000	31.000	14.000	10.000	4.000
01/07/1996	2.000	29.000	13.000	10.000	3.000
01/08/1996	1.000	27.000	16.000	10.000	6.000
01/09/1996	9.000	30.000	18.000	10.000	8.000
01/10/1996	10.000	32.000	12.000	10.000	2.000
01/11/1996	1.500	31.500	11.000	10.000	1.000
01/12/1996	11.000	41.500	19.000	10.000	9.000
31/12/1996	67.500	32.500		10.000	35.000

Si noti che il debito del rivenditore al 31/12/96 di 32,500 è costituito per 22,500 da debiti non ancora scaduti (per forniture di ottobre 10,000, novembre 1,500 e dicembre 11,000) e per 10,000 dal riporto a nuovo

Esempio n. 2: pagamento 90 giorni consegna; senza riporto a nuovo

Prezzi espressi al netto dello sconto

DATA	FORNITURA	DEBITO	SCADENZE	RIP NUOVO	PAGAMENTI
01/01/1996	5.000	5000			
01/02/1996	7.000	12.000			
01/03/1996	4.000	16.000			
01/04/1996	3.000	19.000	5.000		5000
01/05/1996	6.000	20.000	7.000		7.000
01/06/1996	8.000	21.000	4.000		4.000
01/07/1996	2.000	19.000	3.000		3.000
01/08/1996	1.000	17.000	6.000		6.000
01/09/1996	9.000	20.000	8.000		8.000
01/10/1996	10.000	22.000	2.000		2.000
01/11/1996	1.500	21.500	1.000		1.000
01/12/1996	11.000	31.500	9.000		9.000
31/12/1996	67.500	22.500			45.000

Si noti che senza il riporto a nuovo, il debito del rivenditore al 31/12/96 di 22.500 è costituito esclusivamente da debiti non ancora scaduti (per le forniture di ottobre 10.000, novembre 1.500 e dicembre 11.000)

L'Autore, osservando dagli esempi riportati, che i pagamenti successivi al quinto mese sono eguali in entrambi i casi mentre i pagamenti effettuati nel quarto e nel quinto mese si differenziano dell'importo del riporto a nuovo di 10.000, sottolinea come il riporto a nuovo rappresenti un finanziamento della scorta iniziale minima del libraio da parte dell'editore.

Dott. Paolo A. Stella