

ASSOCIAZIONE NAZIONALE DISTRIBUTORI STAMPA

ASSEMBLEA NAZIONALE – VERONA 23 GIUGNO 2000

Paolo Stella Monfredini

Le agenzie di distribuzione di prodotti editoriali e le azioni accertatrici del Fisco

Premessa:

Come avrete potuto leggere sulle colonne del Sole 24 Ore di Venerdì 16 giugno 2000, l'amministrazione finanziaria è intenzionata, dal 2002, ad effettuare un controllo sistematico sulle imprese con volume di affari superiore a 10 miliardi. Lo ha stabilito un emendamento al collegato fiscale approvato il giorno 15.6.2000 dalla commissione Finanze del Senato che recepisce i contenuti della delega dello scorso anno per la quale sono scaduti i termini.

Nello specifico si prevedono controlli almeno una volta ogni due anni per le imprese con volumi di affari, ricavi o compensi non inferiori a 50 miliardi ed almeno una volta ogni quattro anni per le imprese con volumi di affari compresi tra i 10 ed i 50 miliardi.

Ricordo inoltre che le direttive emanate dal Ministero per l'attività accertatrice degli uffici periferici per l'anno 2000, prevedono la programmazione di specifiche verifiche per le aziende con rilevanti fatturati.

Il problema, come ben capite, investe la stragrande maggioranza delle imprese di distribuzione di prodotti editoriali che dichiarano, quale ricavo, il "liquidato" nei confronti delle rivendite. In fattispecie di questo genere, è assai probabile il supero del limite dei 10 miliardi.

Ritengo, anche sulla base di una serie di esperienze personali, che le verifiche fiscali nei confronti dei soggetti con rilevanti volumi di affari, siano già attualmente operative.

Il problema pertanto deve essere affrontato immediatamente, senza attendere la verifica "certa" del 2002.

La rilevazione contabile nelle imprese distributive:

La corretta contabilizzazione delle operazioni registrate all'interno delle imprese di distribuzione, come ben sapete, non può essere risolta se non attraverso l'interpretazione della natura giuridica dei rapporti contrattuali instaurati con editori e rivenditori. Lo spazio a disposizione non permette di affrontare questa problematica per la quale rinvio a quanto osservato al capitolo 7 del mio testo "Editoria e Fisco" (Il Sole 24 Ore editore). In questa sede è sufficiente ricordare che la giurisprudenza tributaria e da ultimo, anche la stessa amministrazione finanziaria, assimilano il rapporto contrattuale in esame, alla figura tipica del contratto estimatorio.

Nell'ambito di tale contratto esistono nella dottrina due correnti di pensiero: una, minoritaria, prevede che al momento della vendita del prodotto al consumatore finale (nel nostro caso il lettore), lo stesso, per un attimo impercettibile si trasferisce dall'editore al distributore, da questo al rivenditore ed infine da quest'ultimo all'acquirente. Una seconda, supportata tra l'altro dalle sentenze della Commissione Tributaria Centrale, prevede che la proprietà del bene, al momento della vendita, si trasferisca direttamente dall'editore al lettore finale.

Secondo la teoria del cosiddetto doppio trasferimento, 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. Lo schema dell'autorizzazione rende supefluo il ricorso ad una costruzione del genere.

Tale situazione sarebbe ben diversa in effetti da quella che si verifica nella vendita di cosa altrui, in cui il venditore procura la proprietà della cosa venduta al terzo per il fatto di essersela a sua volta procacciata. E' naturale che la proprietà non si consolidi nella sua persona in quanto la cosa è già stata venduta e l'acquisto è puramente strumentale all'adempimento dell'obbligazione ex articolo 1476 c.c.

Nell'estimatorio la situazione è rovesciata: 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.

L'esposizione a bilancio – parametri – studi di settore:

L'ampia parentesi per dimostrare che le imprese di distribuzione, potrebbero, con ampia illustrazione in nota integrativa (nel caso di società di capitali), esporre correttamente tra i ricavi della gestione caratteristica l'aggio di propria competenza. Questo ovviamente comporterebbe una notevolissima riduzione del "volume di affari" delle imprese con riferimento all'azione accertatrice del Fisco. D'altro canto la stessa Amministrazione Finanziaria, con la circolare 117/E del 13.05.1996 (relativa all'applicazione dei parametri), aveva chiarito che per i rivenditori, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici (a cui possono essere assimilate le imprese distributive di prodotti editoriali), i ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni.

Quanto detto non può essere ripetuto per il commercio di schede telefoniche che rappresenta ormai un prodotto comunemente trattato dalla grande maggioranza delle imprese distributive italiane. **In un recente incontro ministeriale è stato infatti chiarito che, per il commercio di schede telefoniche, si rende necessario rilevare le operazioni a costi, ricavi e rimanenze.**

E' necessario pertanto che le imprese associate valutino eventualmente, al fine di rientrare nel limite dei 10 miliardi, la possibilità di gestire il commercio di schede, con altre aziende appartenenti allo stesso soggetto economico.

Dichiarare un volume di affari inferiore ai 10 miliardi, se da un lato evita la certezza della verifica fiscale, dall'altro espone all'applicazione dei parametri ovvero quel sistema di accertamento

induttivo del Fisco basato sulla struttura dei costi dichiarati. L'esperienza concreta ha mostrato che per il codice di attività 74.84.3. "Agenzie di distribuzione di giornali quotidiani e periodici", i coefficienti non sono particolarmente elevati. Ovviamente comunque l'applicazione dei parametri dovrà essere effettuata all'interno di ciascuna impresa e diventa difficile poter definire la loro convenienza in senso generale.

Dichiarare ricavi congrui a quanto calcolato dai parametri, limita ulteriormente la possibilità di subire verifiche fiscali.

Ricordo comunque che i parametri, a differenza degli studi di settore, possono essere applicati alle imprese in contabilità ordinaria, esclusivamente attraverso la dichiarazione di inattendibilità del sistema contabile utilizzato dall'impresa. Pertanto è necessaria una verifica fiscale presso l'impresa (in merito alle condizioni per le quali il sistema contabile può essere dichiarato inattendibile, rimando ad una mia precedente relazione).

Ho parlato di parametri e non di studi di settore, strumenti induttivi più sofisticati rispetto ai primi, in quanto non ritengo che nel breve periodo possano essere licenziati per il codice attività precedentemente indicato. Questo in quanto il numero di imprese che operano con questo codice, veramente modesto, probabilmente non consentirà all'amministrazione finanziaria di licenziare il relativo studio. La circostanza è confermata dall'assenza dell'invio del questionario per il codice attività in esame, nell'ambito della rilevazione dei dati del settore editoriale in corso nel corrente anno.

Ricordo infine che già da alcuni anni, non si rende più obbligatorio allegare il bilancio alla dichiarazione dei redditi. Mentre per le società di capitali l'esonero non ha prodotto alcun effetto in quanto i dati di bilancio devono essere riportati nel quadro RS, per le società di persone e le imprese individuali gli unici dati relativi al bilancio possono essere desunti attraverso la compilazione del prospetto relativo ai parametri.

Nella redazione di tale prospetto le imprese distributive dovranno compilare l'apposito rigo del quadro RS indicando **l'ammontare complessivo dei ricavi al netto del prezzo corrisposto agli editori** (in altre parole l'aggio) nonché quello dei ricavi eventualmente conseguiti nell'esercizio di attività diverse da quelle indicate all'articolo 18, ottavo comma, del D.P.R. n.600 del 1973 (ad es.: locandinaggi, rimborso portatura, schede telefoniche, ecc.). La stessa circolare 117/E, ricorda che i rivenditori in base a contratti estimatori di prodotti editoriali, devono confrontare i ricavi determinati in base ai parametri con i ricavi assunti al lordo del prezzo corrisposto agli editori. In buona sostanza, le imprese distributive dovranno indicare nel prospetto dei parametri, tra i ricavi il "liquidato" verso edicole e tra i costi della produzione, il "liquidato" editori. Anche per questo motivo è consigliabile rilevare gli accadimenti di gestione (estratti conto rivendite, liquidazioni

editori), al “lordo” e procedere in sede di assestamento e chiusura del bilancio, alla differenza tra i due valori (“liquidato” editori e “liquidato” rivendite).

Paolo A. Stella