

COMMERCIALIZZAZIONE di PRODOTTI EDITORIALI

di Paolo Adriano Stella

Aspetti civilistici – Imposte di-rette

L'**attività editoriale** è l'attivi-tà volta alla **divulgazione** delle **opere dell'ingegno**: essa ha ori-gine ad impulso dell'**editore** e si esaurisce con l'acquisto da parte del **consumatore finale**.

Tra quest'ultimo e l'editore operano tre ulteriori soggetti: il distributore nazionale, il distribu-tore locale ed infine l'edicolante.

In ambito editoriale è indiscus-so il principio secondo il quale la **proprietà del prodotto** si trasfe-risce **direttamente** dall'editore al consumatore finale-lettore. Ogni altro «anello» della catena distri-butiva editoriale assume un ruolo puramente accessorio. L'editore si avvale dell'organizzazione e del-l'attività dei **distributori** e dei rivenditori per migliorare la dif-fusione del proprio prodotto, sen-za che questi soggetti assumano alcun diritto di proprietà sui beni che, rispettivamente distribuisco-no e vendono.

I contratti che legano l'editore, tanto all'edicolante quanto al di-stributore, sono essenzialmente dei **contratti di prestazione di servi-zi** che, nel primo caso, è ricondu-cibile ad una fattispecie tipica (con-tratto estimatorio) mentre, nel se-condo caso, rimane nel «limbo dell'atipicità». ⁽¹⁾

Dispute giurisprudenziali: effet-ti contabili e tributari

Al rapporto tra editore ed edi-colante è applicabile la disciplina

del **contratto estimatorio** e l'Am-ministrazione Finanziaria si è do-vuta adeguare al consolidato orientamento espresso dalla Giu-risprudenza dominante. L'**edito-re**-tradens «affida», non vende, il proprio prodotto editoriale all'edi-colante-accipiens, cosicché egli **rimane titolare del diritto di proprietà** sullo stesso prodotto fino a che, riscuotendone il pre-zo, non lo **trasferisca**, servendo-si dell'opera dell'edicolante, al **consumatore** finale (C.T.C. Sez. XXVII - Dec. 432 del 3.2.1994).

Le conseguenze tributarie di tale impostazione giuridica sono risapute: «l'orientamento giuri-sprudenziale 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 con-forme C.T.C. Sez. XXVII - Dec. 778 del 21.3.1994).

Pertanto, essendo l'**editore l'unico proprietario** del prodot-to editoriale fino a quando l'edi-colante non lo **rivenda** al consu-matore finale incassandone il prezzo, il solo soggetto **tenuto a registrare il provento** come ri-cavo è il proprietario-editore. Quindi, gli altri soggetti che, tem-poraneamente, hanno la disponi-bilità del bene (ovvero distribu-tori nazionali, distributori locali e rivenditori), sono tenuti alla **regi-strazione** del solo **aggio**, quale corrispettivo per la loro attività di servizio all'editore. Inoltre, il **rap-porto tra rivenditore ed editore è un rapporto diretto** (sebbene

nasca da una contrattazione col-lettiva), così come diretto è il **rap-porto tra distributore ed edito-re**.

Nonostante il chiaro orienta-mento giurisprudenziale, alla luce del regolamento contenente gli elementi per i quali la contabilità ordinaria può essere dichiarata **inattendibile** (con possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di applicare un accertamento indut-tivo basato sui «parametri»), ri-tengo sia da preferire, **ai soli fini fiscali** e non anche ai fini civili-stici, un'esposizione contabile che preveda la **rilevazione di valori «lordi» di cessione e di acqui-sto**. Tale orientamento è confer-mato dalle circolari 20.5.1991, n. 22 prot. 9/531 e 13.5.1996, n. 117/ E, nonché dalle istruzioni ai mo-delli di dichiarazione dei redditi relativi agli anni 1995, 1996 e 1997, che hanno richiesto, accan-to al valore degli **«aggi»** (così come determinati dall'art. 18, co. 8, D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6318]), i **valori «lordi» di cessione e acquisto**.

In relazione alla natura giuri-dica del rapporto tra editore e di-stributore, si deve avere riferimen-to **non** tanto al **contenuto** del con-tratto, quanto al suo reale svolgi-mento (c.d. **contenuto effettivo**).

L'**esercente** attività di **distri-buzione** di giornali quotidiani e pubblicazioni periodiche, non ac-quista e rivende le pubblicazioni e non ne incassa il relativo pre-zzo per sé, ma prendendo in con-segna la merce dell'editore si in-carica di farla pervenire al riven-

ditore di giornali e di incassarne il prezzo per conto dell'editore stesso. L'attività del distributore di giornali e riviste va qualifica-ta, quindi, come una **prestazione di servizi** tesa a promuovere la massima **diffusione** dei **prodotti editoriali** che comporta la conse-gna degli stessi (di proprietà di terzi). La natura del contratto vie-ne confermata dal tenore compless-ivo dei contratti che ciascuno degli editori propone ai distribu-tori, ma anche dalla presenza di esplicite **clausole** che stabilisco-no che le copie vengono conse-gnate in **conto deposito** ed egual-mente in conto deposito restano ai distributori le **somme incassa-te** (C.T.C., Sez. VII, 10.2.1975, n. 1966/75). La prassi operativa sviluppatasi comporta l'**accredi-tamento delle somme** versate dagli **edicolanti** sui conti correnti dei **distributori** che solo in se-guito, sulla base degli accordi definiti con i singoli editori, re-trocedono il denaro, trattenendo il proprio compenso. È proprio la **variabile finanziaria** che carat-terizza il rapporto in oggetto e **non** permette una **chiara defini-zione** del rapporto giuridico sot-tostante.

Mentre esistono **diverse inter-pretazioni giurisprudenziali** sul-la natura giuridica del rapporto che lega editore e distributore, in campo **tributario** si assiste ad un progressivo consolidarsi del-l'orientamento che vede il rappor-to in oggetto, attratto alla **disci-plina** propria del **contratto esti-matorio**. La circolare 10.6.1993, n. 7/1106/DE escludeva dall'ac-certamento per coefficienti ***i di-stributori e rivenditori in base a contratti estimatori di giornali e periodici, anche su supporti au-diovideomagnetici*** (in senso ana-logo sentenza del Tribunale Pe-nale di Sanremo, n. 186 del 16.4.1985; C.T.C. n. 1966/75, sez. VII del 10.2.1975, risposta fornita dall'Amministrazione Finanzia-

ria durante il convegno Telefisco). Si rendono pertanto **applicabili** anche nei confronti dei **distribu-tori** le considerazioni di carattere **tributario**, precedentemente svol-te con riferimento ai rivenditori.

Momento di conseguimento del ricavo

In merito alla **determinazione del momento** del conseguimento del **ricavo** l'Amministrazione Fi-nanziaria, con la nota del 22.11.1978, n. 9/1205, ha fatto propri i principi civilistici; nella circolare si sottolinea che il **trat-to fondamentale** della regola-mentazione giuridica contenuta negli artt. 1556 e seguenti del c.c. (secondo cui una parte consegna una o più cose mobili all'altra la quale si obbliga a pagare il pre-zzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito), risiede es-senzialmente nella **facoltà** attri-buita all'**accipiens** di **deferire l'acquisto** della **proprietà** della merce rispetto alla data della **con-segna** o spedizione. Il differimen-to può estendersi fino a compren-dere anche l'esercizio della facoltà di rinunciare all'acquisto stesso mediante la restituzione delle cose nel suindicato termine di scaden-za. Mentre nel caso di **acquisto** dei prodotti **anteriore** alla scaden-za del termine in questione, il momento di **imputazione** dei re-lativi **costi** in bilancio non può che identificarsi con quello di ve-rifica della **vendita** stessa, in tutti gli altri casi coinciderà con il **giorno successivo** alla scadenza del termine suddetto (in senso analogo Corte di Cassazione 1.10.1951, n. 2584 e 23.10.1956, n. 3811).

Regime speciale Iva

Dal **1° gennaio 1990** l'Iva è applicabile al settore editoriale, con **aliquota agevolata del 4%**, in base ad apposito regime spe-ciale che prevede l'**assolvimento** dell'imposta sull'intero prezzo di

copertina, **da parte dell'editori** (art. 74, co. 1, lett. c), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ● 274]).

Il trattamento ai fini IVA de commercio di prodotti editoriali è stato profondamente modificat dal D.Lgs. 2.9.1997, n. 313 [CFl ● 1582].

L'articolo 6 del decreto ha in-tegralmente sostituito la lettera c dell'art. 74, co. 1, D.P.R. 633 1972 [CFF ● 274], con effetto da **1° gennaio 1998**.

La nuova norma include, accan-to ai giornali quotidiani, ai perio-dici, ai libri e relativi supporti in-tegrativi, i **cataloghi**; anche pe-questi ultimi è applicabile, a fa data dall'1.1.1998, il **regime spe-ciale** con applicazione **«monofa-se»** dell'Iva da parte dell'editore unico soggetto passivo che deter-mina l'imposta sul prezzo di co-pertina.

Sono state ridefinite le **percen-tuali di forfetizzazione** dell'**rese**: 53% per i libri e 60% per giornali quotidiani e periodici mentre è stata **esclusa la possibi-lità di optare** per la resa **forfeta-ria** ai giornali pornografici ed a giornali quotidiani e periodici ceduti unitamente a supporti inte-grativi o ad altri beni; **dall'1.1.1998 gli editori per tal prodotti devono versare l'Iva sulle quantità effettivamente vendute**.

Il sistema della resa forfetizza-ta permette l'**esonero** da qualsia-si **adempimento** previsto dai cap I e II del D.P.R. 633/1972 (fattu-razione, registrazione, dichiarazio-ne). I passaggi da editore a distri-butore e da distributore a rivendi-tore possono avvenire senza **al-cuna formalità**; inoltre i soggett che effettuano la vendita al pub-blico di quotidiani, libri e perio-dici, sono **esonerati dall'emissio-ne dello scontrino fiscale** (lette-ra e), articolo 2 del regolament di attuazione delle disposizion contenute nell'art. 3 della «Finan-ziaria '96»). La **ridistribuzione**

da parte degli editori di pubblica-zioni oggetto di resa effettiva, non realizza autonomo presupposto impositivo, tranne nel caso in cui vengano commercializzati con una veste editoriale diversa. **Con-dizione necessaria** per fruire del regime **speciale** è rappresentata **dall'indicazione sulle pubblica-zioni del prezzo al pubblico comprensivo di Iva**. Sia ai di-stributori che ai rivenditori (per questi ultimi limitatamente ai pe-riodi di imposta successivi all'1.1.1993), è riconosciuto il **diritto alla detrazione** ed al **rim-borso** dell'Iva relativa alle pre-stazioni di servizio o a beni di-versi dalle pubblicazioni prece-dentemente indicate.

Gli editori, per i prodotti edi-toriali ammessi alla **resa forfeta-ria**, possono **optare, distintamen-te** per ogni titolo o testata ovvero per ciascun numero (C.M. 24.12.1997, n. 328/E), per l'ap-plicazione dell'Iva in base alle **co-pie vendute**, dandone **comunica-zione** all'ufficio Iva nella **prima** dichiarazione **annuale** da presen-tare successivamente all'**opzione**.

Nel caso di applicazione del-l'imposta in base alle copie effet-tivamente vendute, è previsto l'**obbligo di emettere fattura** senza separata indicazione del-l'Iva, essendone esclusa ogni ri-valsa, ma con l'esposizione del corrispettivo lordo.

Il D.Lgs. 2.9.1997, n. 313 ha modificato anche la **definizione di supporto integrativo** introdotta dal comma 10 dell'art. 3 del D.L. 2.4.1990, n. 90 [CFF ● 1086]: il co-sto del supporto integrativo (na-stri, dischi, videocassette, altri supporti sonori o videomagnetici ceduti in un'unica confezione e con prezzo indistinto unitamente a giornali quotidiani, periodici e libri) non deve essere superiore al 50% del prezzo di vendita del-la confezione (prima 75%). In caso contrario l'imposta si appli-ca con l'aliquota del supporto in-

tegrativo (ad es. per le videocas-sette: 10%).

Per l'**identificazione** dei **sup-porti integrativi**, rimangono val-idi i principi indicati nella circo-lare 7.8.1990, n. 63 prot. 490676, nella quale l'Amministrazione Finanziaria, ribadendo quanto già chiarito in proposito con la circo-lare n. 26 del 12 maggio 1990, confermava che detti beni sono soggetti allo **stesso trattamento fiscale del prodotto editoriale cui sono allegati** in considerazione del **principio di inscindibilità** del prodotto composto, caratterizzato dalla reciproca complementarietà delle sue componenti, purché sus-sistano i seguenti **presupposti**:

- a) il bene annesso deve essere anzitutto costituito, in base alle sue caratteristiche **oggettive**, da prodotti merceologicamen-te qualificabili tra quelli elen-cati nel citato comma 10;
- b) il bene considerato deve esse-re ceduto, con **confezione uni-taria e prezzo indistinto**, unitamente ad una pubblicazione classificabile quale giornale quotidiano o periodico o libro in base ai criteri enunciati dalla presente circolare;
- c) l'ammontare complessivo del **costo del supporto** integrati-vo sostenuto dall'editore per l'acquisto o la produzione e per la sua commercializzazio-ne **non deve superare il 75% (ora 50%)** del prezzo di ven-dita al pubblico dell'intera con-fezione.

Non sono state considerate quindi le disposizioni sul commer-cio che impongono il confronto tra valore di mercato del supporto e prezzo di vendita della confezione.

Il penultimo periodo della let-tera in commento contiene una norma di chiusura relativa ai **beni diversi** dai supporti integrativi ceduti unitamente ai giornali quo-tidiani, periodici e libri (cosiddetti «gadgets»). **Nei confronti di que-sti ultimi prodotti si rende ap-**

plicabile il regime “monofase” con versamento dell'imposta da parte dell'editore sulla base delle copie vendute se il costo dei beni in oggetto non risulta essere superiore al 50% del prezzo di vendita dell'intera confezione; in caso contrario l'imposta deve essere assolta nei modi ordinari e, quindi, oltre che dall'editore, anche dai di-stributori e dagli edicolanti.

Per quanto riguarda l'**aliquota** Iva da applicare, occorre distin-guere:

1. se il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiun-tamente alla pubblicazione è **inferiore al 10%** del prezzo dell'intera confezione, si ap-plica cumulativamente l'**ali-quota del 4%**;
2. se invece il costo fosse **supe-riore al 10%**, l'imposta si applica con l'**aliquota propria di ciascuno dei beni ceduti**.

Infine, la lettera g) del comma 1 dell'articolo 1 del D.Lgs. 23.3.1998, n. 56 [CFF ● 1652], ha **ulteriormente modificato** il trat-tamento ai fini Iva del commer-cio di prodotti editoriali, aggiun-gendo nel primo comma lettera c) dell'articolo 74 del D.P.R. 633/ 1972, un nuovo periodo e crean-do una nuova fattispecie: i pro-dotti audiovideomagnetici o altri oggetti che costituiscono un **com-plemento illustrativo o didatti-co** della pubblicazione (libri, giornali quotidiani e periodici esclusi i pornografici) unitamente alla quale vengono venduti. Gli stessi possono ottenere l'applicazione della forfetizzazione della resa e dell'aliquota del 4%.

La modifica apportata è entra-ta in vigore (retroattivamente) dal **1° gennaio 1998**.

La connessione al prodotto edi-toriale, deve risultare da **dichia-razione sostitutiva** di atto noto-rio di cui alla L. 4.1.1968, n. 15, da consegnare all'ufficio IVA competente, **prima** della commer-

cializzazione del prodotto edito-riale.

La circolare 209/E del 27.8.1998 considera valide le di-chiarazioni presentate, ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. 633/ 1972 [CFF ● 235], entro il termine di 30 giorni dalla data di immis-

sione in commercio che si identi-fica nella data di copertina ovve-ro, in mancanza, nel momento in cui l'editore consegna il prodotto editoriale al distributore o al pun-to vendita.

Le categorie dei **supporti in-tegrativi** e dei **beni diversi**, sono

DESCRIZIONE	REGIME APPLICABILE	ALIQUOTA
commercio di giornali quotidiani, di periodici, di libri	regime speciale monofase con forfe-tizzazione della resa oppure (opzio-ne) applicazione dell'imposta sulla base delle copie vendute	aliquota 4%
cataloghi	regime speciale monofase con appli-cazione dell'imposta sulla base delle copie vendute	aliquota 4% per i cataloghi di in-formazione libraria; 20% negli al-tri casi
giornali pornografici	regime monofase con applicazione dell'imposta sulla base delle copie vendute	aliquota 20%
cessioni congiunte di quotidiani, periodici o libri con supporti inte-grativi non funzionalmente connes-si al prodotto editoriale al quale sono allegati	regime speciale monofase con appli-cazione dell'imposta esclusivamente sulla base delle copie vendute	se il costo del supporto integrativo è inferiore al 50% del prezzo del-l'intera confezione si applica l'ali-quota del 4%, in caso contrario si applica sull'intera confezione l'ali-quota del supporto integrativo
cessioni congiunte di quotidiani, periodici o libri con altri beni (non funzionalmente connessi al prodot-to editoriale al quale sono allegati)	regime speciale monofase se il costo del bene congiunto al prodotto edito-riale non è superiore al 50% del prez-zo dell'intera confezione: in caso contrario si rende applicabile il regi-me ordinario; in entrambi i casi l'im-posta si applica in base alle copie vendute	se il costo del bene congiunto non è superiore al 10% del prezzo del-l'intera confezione, si rende appli-cabile l'aliquota ridotta del 4%, in caso contrario si deve applicare l'aliquota di ciascun prodotto
cessioni congiunte di quotidiani, periodici o libri con beni funzio-nalmente connessi	regime speciale monofase con forfe-tizzazione della resa	aliquota 4%

La circolare 209/E del 27.8.1998, nel riconoscere agli editori la possibilità di recupera-re, mediante emissione di nota di variazione ex art. 26, D.P.R. 633/ 1972 [CFF ● 226], la maggiore imposta liquidata con l'applicazio-ne della disciplina prevista ante D.Lgs. 23.3.1998, n. 56 [CFF ●

1652] (periodo 1.1.1998 – 9.4.1998), consente di produrre la dichiarazione sostitutiva per i pro-dotti editoriali ed i beni funzio-nalmente connessi, entro il termi-ne, ormai scaduto, di presentazio-ne della dichiarazione annuale Iva 1997. È auspicabile che il Mini-sterio riveda la propria posizione.

dilatando i termini entro i quali possa essere utilmente presentata tale dichiarazione sostitutiva di atto notorio per i rapporti pregres-si, per consentire alle aziende editoriali il recupero della mag-giore imposta versata.