

CONSEGNE PORTA a PORTA e VENDITA AMBULANTE
di PRODOTTI EDITORIALI
TRATTAMENTO FISCALE e PREVIDENZIALE

di Paolo Adriano Stella

Le prestazioni relative alla consegna porta a porta e alla vendita ambulante da parte degli editori, distributori ed edicolanti, sono disciplinate dal punto di vista fiscale, dall'art. 14, co. 11, lett. c), L. 5.8.1981, n. 416 [CFF ● 6450A] (così come sostituito dall'art. 7, L. 25.2.1987, n. 67) nota come legge sull'editoria.

L'undicesimo comma dell'art. 14, si occupa delle attività di vendita di prodotti editoriali per le quali non si rende necessaria alcuna autorizzazione e alla lettera c) afferma che, nel caso in cui per lo svolgimento delle operazioni in oggetto, editori, distributori ed edicolanti non si avvalgano di personale che sia alle proprie dipendenze, le prestazioni relative si considerano in ogni caso inerenti a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ai sensi dell'art. 49, co. 3, lett. a), D.P.R. 29.9.1973, n. 597 (trasfuso in seguito nella lett. a), co. 2, art. 49, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5149]). Lettera abrogata dall'art. 34, co. 1, lett. d), L. 21.11.2000, n. 342 (tutti i riferimenti alla lettera in questione vanno intesi come effettuati all'art. 47, co. 1, lett. c-bis), D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF ● 5147]). Sui compensi corrisposti per tali prestazioni deve essere operata, a titolo di imposta, la ritenuta di cui all'art. 25, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 [CFF ● 6325], con l'aliquota minima della tabella delle aliquote Irpef, qualora si tratti di compensi determinati in relazione ad un numero di ore giornaliere

di attività non superiore a tre.

Si tratta di un legge speciale e pertanto la norma in oggetto ha sempre prevalso rispetto alle disposizioni generali.

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

Sino al 31.12.2000, la percentuale da applicare in caso di ritenuta a titolo di acconto, era pari al 20%, in quanto le prestazioni svolte, assimilate per presunzione di legge alle collaborazioni coordinate e continuative, fino alla stessa data rappresentavano redditi di lavoro autonomo.

Collegato alla Finanziaria 2000

Come noto, con l'art. 34, co. 1, lett. b), L. 21.11.2000, n. 342 [CFF ● 6265c] (Collegato alla Finanziaria 2000), le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazione e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giorn

nali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1 o nell'oggetto dell'arte e professione di cui all'articolo 49, comma 1, esercitate dal contribuente», sono state introdotte alla lett. c-bis), co. 1 dell'art. 47 D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5147] quali redditi assimilati al lavoro dipendente.

In particolare il co. 3 dell'art. 34 del Collegato, stabilisce che «tutti i riferimenti all'articolo 49 (Redditi di lavoro autonomo), comma 2, lettera a), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, (...) contenuti in disposizioni legislative emanate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, devono intendersi come effettuati all'articolo 47 (Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), comma 1, lettera c-bis), del medesimo Testo unico».

Prestazioni svolte superiori alle tre ore giornaliere

Nel caso in cui il numero delle

ore svolte giornalmente dai cosiddetti «strillon» o venditori porta a porta, superi il limite di tre, non si pongono particolari problemi: il committente, dovrà applicare l'aliquota sulla base del reddito annuale presunto ed il percipiente potrà ottenere le detrazioni collegate al lavoro dipendente, carichi di famiglia, ecc.

Le somme erogate saranno soggette ai conguagli di fine anno o di fine rapporto nonché alle addizionali regionali ed alle eventuali provinciali e comunali. Il sostituto d'imposta rilascerà a fine anno il CUD.

Prestazioni svolte non superiori alle tre ore giornaliere

Viceversa se tale limite non dovesse essere superato si pongono problemi di coordinamento tra le norme.

Infatti mentre il co. 3 dell'art. 33 del Collegato, assicura l'automatizzato trasferimento dei riferimenti dalla lett. a), co. 2, art. 49 alla lett. c-bis), co. 1 dell'art. 47 D.P.R. 917/1986, non così per la ritenuta di cui all'articolo 25 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 [CFF ● 6325] relativa ai redditi di lavoro autonomo e su altri redditi. Si ritiene comunque prevalente il riferimento alla natura del reddito con conseguente effetto di «trascinamento» per la relativa ritenuta.

È comunque indiscutibile che l'ipotesi di applicazione della ritenuta a titolo d'imposta – prevista dall'art. 14, co. 11, lett. c) L. 5.8.1981, n. 416 – si poneva quale obiettivo quello della semplificazione e dell'alleggerimento del carico fiscale per soggetti che svolgono tali tipi di attività in modo assolutamente saltuario ed occasionale (il soggetto percipiente non avrebbe dovuto presentare la dichiarazione dei redditi e sarebbe stato inciso dall'aliquota Irpef più bassa).

Vi è da ricordare comunque che secondo l'art. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5103] (base imponibile), l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato, al netto degli oneri deducibili indicati nell'art. 10 dello stesso Testo unico [CFF ● 5110].

Sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile, tra gli altri, i redditi esenti e quelli soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.

Pertanto i redditi in esame, essendo soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, non partecipano alla base imponibile ovvero al reddito complessivo del soggetto sul quale si applica l'imposta.

Ricordo che l'art. 11 dello stesso T.U.I.R. [CFF ● 5111], recita che «l'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, le seguenti aliquote (...)».

L'imposta netta è determinata operando sull'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, le detrazioni previste negli artt. 12, 13 e 13-bis [CFF ● 5112, 5113 e 5113a].

Se ne deduce che le relative detrazioni, non potranno essere godute dal percipiente in quanto il reddito, assoggettato a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, non partecipa alla determinazione del reddito complessivo ed alla conseguente imposta lorda.

Il sostituto d'imposta sarà comunque tenuto al termine del periodo a rilasciare una certificazione nella quale siano indicate le somme erogate e le ritenute a titolo d'imposta applicate (ricordo che l'aliquota d'imposta prevista per il primo scaglione Irpef, è pari dall'1.1.2001 al 18%).

Addizionali

In merito alle addizionali vi è da ricordare che le stesse si applicano sulla stessa base imponibile dell'Irpef ordinaria.

Il co. 2 dell'art. 50, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 [CFF ● 3919n] istitutivo dell'addizionale regionale, stabilisce che la stessa «è determinata applicando l'aliquota fissata dalla regione in cui il contribuente ha la residenza, al reddito complessivo determinato a fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto degli oneri deducibili riconosciuti a fini di tale imposta».

Il richiamo legislativo al «reddito complessivo determinato a fini dell'Irpef» lascerebbe intendere, a parere dello scrivente, una sostanziale esenzione dall'addizionale regionale dei redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, sulla base delle motivazioni richiamate con riferimento all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Tra l'altro, per i redditi di lavoro dipendente e assimilati, l'addizionale regionale viene determinata all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio (che possono essere effettuate in dicembre, gennaio o febbraio) da parte del sostituto d'imposta, il quale ha l'obbligo di indicare l'ammontare dell'addizionale trattenuta nella certificazione (CUD), rilasciata al soggetto sostituto a norma dell'art. 7-bis, D.P.R. 600/1973; obblighi che nel caso di redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo d'imposta, per i motivi esposti precedentemente, parrebbero venire meno.

Senonché la C.M. 9.1.1998, n. 3/E, con riferimento all'addizionale regionale (ma per analogia applicabile anche alle addizionali provinciale e comunale), indica, tra gli esonerati dalla stessa:

– i contribuenti soggetti all'Irpef;

- i contribuenti che possiedono esclusivamente redditi esenti da Irpef;
- i contribuenti che possiedono soltanto redditi soggetti ad imposta sostitutiva dell'Irpef;
- i contribuenti che possiedono soltanto redditi soggetti a tassazione separata;
- i contribuenti che possiedono un reddito complessivo per il quale, al netto delle varie detrazioni e crediti d'imposta, non devono versare imposte sul reddito ovvero devono versarne per un importo non superiore a £ 20.000.

Come è facile notare non sono compresi i redditi soggetti a ritenuta a titolo d'imposta che, per esclusione potrebbero essere assoggettati all'addizionale.

Si ritiene necessario un intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Imposta sul valore aggiunto

La disciplina prevista ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le prestazioni in oggetto, è contenuta nell'art. 5, co. 2, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ● 205], il quale recita che «non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, D.P.R. 29.9.1973, n. 597» (da intendersi ora lett. c-bis) del co. 1 dell'art. 47 T.U.I.R.), «rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo». Ciò significa che le operazioni svolte dagli «strillon» sono estranee al regime Iva e quindi non soggette a fatturazione né agli adempimenti Iva. Le relative ricevute per i compensi riconosciuti dovranno essere assoggettate a bollo.

Contributi previdenziali

Come noto, la L. 8.8.1995, n. 335 [CFF ● 5889] istitutiva del cosiddetto contributo INPS del 10%, prevede l'applicazione del contributo previdenziale, tra le altre, anche alle collaborazioni coordinate e continuative.

La norma per individuare i soggetti e l'oggetto, fa riferimento alla classificazione fiscale dell'art. 49, co. 2, lett. a), T.U.I.R. (ora art. 47, co. 1, lett. c-bis); lo stesso dicasi per la determinazione del reddito imponibile. I redditi fiscalmente classificabili come collaborazione coordinata e continuativa sono automaticamente assoggettati alla contribuzione, salvo diversa disposizione. Soggetti dell'assicurazione sono le persone fisiche.

Coordinando tali previsioni, in sintesi risulta che ogni reddito derivante da attività abituale attribuibile a soggetto persona fisica, non a carattere d'impresa né di lavoro subordinato, se non escluso dalla legge e non assoggettato ad altra contribuzione obbligatoria, è residualmente da assoggettare al contributo del 10% (ovvero 13% in assenza di altri redditi sottoposti a contribuzione obbligatoria). Tralasciando le modalità applicative dello stesso che non sono oggetto del presente intervento, con la circolare 28.3.1997, n. 83, l'Istituto Nazionale di Previdenza ed Assistenza, precisamente al punto 2.2, è intervenuto al fine di identificare alcuni elementi utili per distinguere tra collaborazione occasionale (esclusa dal contributo) e coordinata e continuativa (soggetta all'obbligo previdenziale).

La circolare osserva innanzitutto che devono essere considerate continuative quelle espressamente indicate nell'art. 49, co. 2, lett. a), T.U.I.R. (ora 47, co. 1, lett. c-bis).

Per quanto riguarda gli altri

rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (tra l'altro la definizione data dall'art. 47, co. 1, lett. c-bis, risulta essere più vasta rispetto a quella precedentemente indicata nell'art. 49, co. 2, lett. a), T.U.I.R.) l'Istituto ha osservato che gli stessi devono essere caratterizzati da una prestazione d'opera prevalentemente personale, non rientrante nell'oggetto dell'arte o della professione esercitata dal contribuente, anche se di natura intrinsecamente artistica o professionale (ora tale limite è venuto meno).

Tale opera deve essere svolta: senza vincolo di subordinazione, nel quadro di un rapporto unitario e continuativo, senza impiego di mezzi organizzati, con retribuzione periodica e prestabilita. La circolare conclude precisando che la continuità richiesta dalla norma in esame deve essere valutata non tanto e non solo in relazione alla materiale reiterazione di determinati adempimenti – che potrebbero anche mancare – ma soprattutto nella permanenza nel tempo del vincolo che lega il prestatore d'opera al committente o ai committenti.

Le operazioni di consegna porta a porta e le vendite ambulanti da parte degli editori, distributori ed edicolanti, invero possiedono alcuni dei requisiti richiesti dall'Inps per l'assoggettamento a contribuzione: le operazioni in oggetto sono senza dubbio caratterizzate da una prestazione d'opera prevalentemente personale, senza alcun vincolo di subordinazione, senza impiego di mezzi organizzati e normalmente con retribuzione periodica e prestabilita.

L'unico requisito mancante per poter giungere alla conclusione di assoggettabilità dei compensi in oggetto al contributo, è rappresentato dal cosiddetto rapporto unitario e continuativo; tali operazioni infatti sono generalmente

caratterizzate dall'assoluta occasionalità della prestazione; le attività di «strillonaggio» vengono richieste dagli editori in occasioni particolari e del tutto saltuarie (lancio di una nuova testata; avvenimento sportivo e/o culturale, ecc.). La prestazione che viene resa è occasionale e normalmente si esaurisce nel corso di un solo giorno o comunque in un breve lasso di tempo. Se non vi fosse il preciso dettato normativo costituito dalla lett. c) del co. 11 dell'art. 14, L. 5.8.1981, n. 416 [CFF ● 6450A], che attrae per presunzione tali operazioni alle collaborazioni coordinate e continuative, le stesse avrebbero tutti i requisiti per essere considerate prestazioni occasionali (escluse dall'applicazione del contributo previdenziale) e rappresentare per i percipienti persone fisiche redditi diversi a norma dell'art. 81, co. 1, lett. I), del D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5181]. Al contempo è da ricordare che, ai fini della individuazione dei soggetti e dell'oggetto del contributo, l'art. 2, co. 26, L. 335/1995 [CFF ● 5889] fa riferimento alla classificazione fiscale, per la quale, a norma del più volte citato art. 14, L. 416/1981, le operazioni in oggetto si considerano in ogni caso inerenti a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui al co. 2, lett. a), T.U.I.R.

Il problema ovviamente non si pone se il rapporto che si viene ad instaurare tra il distributore (ma lo stesso vale per l'editore e per il rivenditore) e lo «strillone», non si limiti allo svolgimento di una prestazione del tutto occasionale e saltuaria ma, al contrario, si protragga nel tempo, preveda lo svolgimento delle stesse operazioni ed in questo senso abbia natura continuativa; sono presenti in questo modo tutti i requisiti richiesti dalla legge e conseguente-

mente non vi è dubbio che i compensi relativi debbano essere assoggettati al contributo previdenziale.

L'assimilazione delle somme percepite dai venditori ambulanti di prodotti editoriali, alle collaborazioni coordinate e continuative, indipendentemente dalle osservazioni svolte, ritengo non ponga spazi interpretativi: i redditi in esame dovranno essere assoggettati al contributo.

In merito alla fattispecie rappresentata dalle prestazioni giornaliere non superiori alle tre ore, con applicazione della ritenuta a titolo d'imposta, è necessario richiamare il co. 29 dell'art. 2 della L. 8.8.1995, n. 335, che con riferimento al contributo INPS ex 10%, stabilisce che lo stesso sia applicato sul reddito delle attività determinato con gli stessi criteri stabiliti ai fini dell'Irpef, quale risulta dalla relativa dichiarazione annuale dei redditi e dagli accertamenti definitivi. Tuttavia i redditi soggetti alla ritenuta alla fonte, si sa, non partecipano alla determinazione del reddito complessivo e pertanto non pongono problemi di dichiarazione.

L'assimilazione di legge alle collaborazioni coordinate e continuative da un lato, l'interpretazione fornita dall'Istituto Nazionale di Previdenza ed Assistenza e dalla stessa dottrina (si veda tra gli altri L'Esperto Risponde – Il Sole 24 Ore, Lunedì 4.11.1996, pagina 70 – quesito 5439) che identifica nelle prestazioni in esame quelle poste in essere dai venditori porta a porta ovvero dagli incaricati alla vendita a domicilio di cui all'art. 36, L. 11.6.1971, n. 426 obbligati, dallo stesso co. 26 dell'art. 2 della L. 8.8.1995, n. 335, all'iscrizione presso la gestione separata dall'altro, lasciano poco spazio a tesi esonerative dal contributo.

Alla luce delle osservazioni svolte, si ritiene necessario sottoporre le somme percepite dai venditori porta a porta di prodotti editoriali, al contributo INPS ex 10% e ciò indipendentemente dal numero delle ore svolte giornalmente.

Ricordo infine che per le collaborazioni coordinate e continuative, il contributo per due terzi è a carico del committente e per un terzo a carico del prestatore; il committente all'atto del pagamento del compenso deve trattenere la parte di contributo che grava sul prestatore per poi versarla, unitamente alla propria quota, entro le usuali scadenze.

In attesa di conoscere il parere del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale, la recente circolare 7.2.2001, n. 32 dell'INPS ha chiarito che i committenti interessati a corrispondere in via provvisoria e salvo eventuali conguagli, i contributi previdenziali sugli emolumenti erogati, determinati ai sensi dell'art. 48 T.U.I.R., dovranno calcolarli sul reddito al lordo della quota del contributo a carico dei lavoratori.

IRAP

È solo il caso di segnalare che le somme riconosciute per la consegna porta a porta e per la vendita ambulante da parte degli editori, distributori ed edicolanti, non sono deducibili ai fini Irap.

L'art. 11, co. 1, lett. b), n. 3), D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 [CFF ● 3918n], stabilisce infatti che non sono ammessi in deduzione i compensi erogati a terzi in esecuzione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, co. 2, lett. a), D.P.R. 917/1986 (ora art. 47, co. 1, lett. c-bis).