

Risposta n. 155

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - regime speciale IVA editoria - variazione dell'imposta per mancato pagamento a causa di procedure concorsuali - articolo 26, comma 2 del d.P.R. n. 633 del 1972

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società **ALFA** ha come oggetto sociale l'attività editoriale, stampa, selezione del colore, consulenza editoriale grafica e pubblicitaria in genere e tutto quanto inerente alla realizzazione di giornali, libri e stampati (esclusi i quotidiani). In particolare, **ALFA** fa presente di esercitare principalmente l'attività di edizione di riviste, giornali periodici, registrati come pubblicazioni, ai sensi della legge 8 febbraio 1948, n. 46, e successive modificazioni.

ALFA dichiara di aver sottoscritto con **BETA**, in data (...), un contratto di distribuzione, in forza del quale la stessa **ALFA** affidava a quest'ultima la diffusione e la distribuzione di tutti i suoi prodotti periodici editoriali - a tutte le edicole ubicate sul territorio nazionale - per il tramite delle imprese di distribuzione locale.

In particolare, nell'istanza è evidenziato che la consegna delle pubblicazioni a **BETA** avveniva in conto vendita (riconducibile, secondo **ALFA**,

sostanzialmente a un contratto estimatorio). A sua volta, **BETA** consegnava le pubblicazioni in conto vendita alle imprese di distribuzione locale e queste ultime a loro volta consegnavano le pubblicazioni in conto vendita agli edicolanti, secondo lo schema commerciale tipico del settore della stampa quotidiana e periodica. Le copie invendute venivano rese dagli edicolanti ai distributori locali, da questi a **BETA** che, infine, li riconsegnava ad **ALFA** ed effettuava il pagamento delle copie vendute (al netto degli sconti previsti).

In merito alle modalità di applicazione dell'IVA, **ALFA** dichiara di aver applicato "il regime speciale monofase", previsto dall'articolo 74, primo comma, lettera c), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ciò detto, **ALFA** fa presente: i) che **BETA** è stata dichiarata fallita dal Tribunale di (...) in data (...); ii) di aver interrotto nel mese di (...) il rapporto di fornitura dei prodotti editoriali in oggetto con la stessa **BETA**.

Alla data del menzionato fallimento, **ALFA** dichiara di aver maturato un credito nei confronti di **BETA**, pari a euro 3.248.250,62, relativo ai prodotti editoriali consegnati da **ALFA**, non restituiti da **BETA** nel termine stabilito e per i quali quest'ultima non aveva pagato il prezzo.

Il credito di **ALFA** è stato successivamente ammesso al passivo del fallimento di **BETA** con collocazione chirografaria per un importo, pari a euro 3.257.334,65, comprensivo di interessi, pari a euro 9.084,03, maturati sul credito. Nel corso della procedura fallimentare, **ALFA** fa presente di aver ricevuto i seguenti pagamenti: i) euro 68.794,91, in data (...), a seguito del piano di riparto parziale; ii) euro 456.026,85, in data (...), a seguito dell'omologa del concordato fallimentare.

ALFA dichiara, infine, di aver ricevuto complessivamente dalla procedura concorsuale pagamenti per un importo pari a euro 524.821,76, con la conseguenza che il credito insinuato nel passivo di **BETA**, rimasto definitivamente insoddisfatto, ammonta a euro 2.732.512,88.

Al riguardo, **ALFA** precisa che al credito per forniture di prodotti editoriali, rimasto insoddisfatto, corrisponde un importo IVA liquidata da **ALFA**,

con l'applicazione del sistema monofase, pari a euro 78.994,72. Infine, nell'istanza è dichiarato che in data (...), il Tribunale di (...) ha pubblicato il decreto di omologa del concordato fallimentare di **BETA** passato in giudicato.

Tutto ciò premesso, **ALFA** chiede di conoscere se, con riferimento all'ipotesi in cui si applica il regime speciale monofase IVA per l'editoria di cui all'articolo 74, primo comma, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, nel caso di mancato pagamento in tutto o in parte, a causa di procedure concorsuali, possa trovare applicazione, il comma 2 dell'articolo 26 del menzionato d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui è prevista la possibilità di *“portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25”*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

ALFA ritiene che, anche se l'imposta relativa al rapporto commerciale intercorso con **BETA** è stata liquidata mediante l'applicazione del regime speciale monofase, previsto dal citato articolo 74, primo comma, lettera c), del d.P.R. 633 del 1972, è possibile procedere all'applicazione del menzionato articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui: *“Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, viene meno ... per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali ..., il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25”*.

Al riguardo, **ALFA** ricorda che il regime speciale monofase in esame prevede che l'editore sia l'unico soggetto passivo IVA che liquida l'imposta sulla base del prezzo di copertina, liberando in tal modo i trasferimenti successivi (dall'editore al distributore nazionale, da quest'ultimo al distributore locale e, infine, all'edicolante), da tutti gli obblighi di fatturazione, registrazione e liquidazione. A parere di **ALFA**, infatti, tale regime speciale IVA non implica

l'inapplicabilità dell'articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, ma limita la possibilità di effettuare le variazioni, ivi previste, al solo ed unico soggetto passivo d'imposta, ovvero l'editore. Ciò a tutela dei principi di neutralità e proporzionalità che connotano e caratterizzano il funzionamento dell'IVA.

Con riguardo a tale affermazione, in sede di documentazione integrativa, la scrivente ha richiesto chiarimenti atteso che **ALFA**, avendo optato per un metodo di determinazione dell'imposta con la forfettizzazione della resa, ha utilizzato un metodo che non tiene conto della effettività delle cessioni poste in essere nei confronti del distributore. Sul punto, **ALFA** ha dichiarato che: *“Ma se l'articolo 26, secondo comma Dpr 633/1972 si applica nel momento in cui l'operazione viene meno in tutto o in parte (per mancato pagamento), allora - si ritiene - che la norma in esame possa rendersi applicabile anche al caso di specie in cui l'imposta è stata determinata mediante l'applicazione del regime speciale di cui all'articolo 74, I° comma lettera c) Dpr 633/1972. In altre parole il mancato pagamento causato dal fallimento di **BETA**, pone nel nulla l'operazione ai fini IVA. Se è venuta meno (ai fini IVA) l'operazione, resta impregiudicato il diritto a procedere alla variazione in capo ad **ALFA** indipendentemente dalle modalità convenzionali con cui ha liquidato l'imposta.*

*L'operazione, per effetto del mancato pagamento da parte di **BETA**, è venuta meno, si è sostanzialmente annullata ai fini IVA e quindi, si ritiene, l'unico soggetto passivo di imposta del regime speciale (**ALFA**) possa essere focalizzato a recuperare mediante variazione IVA ex art. 26, II° comma Dpr 633/72 la corrispondente imposta versata. In caso contrario verrebbe fatta gravare in capo all'unico soggetto passivo del regime speciale un'imposta a fronte del mancato incasso di alcuna somma. In tal senso è stato richiamato il principio di proporzionalità che connota il funzionamento dell'IVA”.*

Infine, **ALFA** richiama le conclusioni contenute nel paragrafo 7.5.3., della circolare ministeriale 24 dicembre 1997, n. 328, secondo cui *“stante l'applicazione del regime speciale monofase, la variazione, ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, è operata esclusivamente dall'editore, in qualità di*

cedente ed unico soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto sul commercio di prodotti editoriali e che la variazione in esame è possibile solo per i fatti previsti dal menzionato articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, provabili contabilmente e con la relativa documentazione probatoria, anche in assenza di fattura, trattandosi di sistema con tassazione unica alla fonte”.

Nel caso in esame, pertanto, **ALFA** ritiene che per determinare l'importo dell'IVA liquidata nell'anno (...) corrispondente al credito insoddisfatto verso il fallimento occorre tenere conto del rapporto percentuale tra:

- fornito lordo a prezzo di copertina nel (...) pari a euro 23.403.425,05;
- importo effettivamente a credito di **ALFA** pari a euro 6.206.096,99.

Tale rapporto percentuale consente di individuare il credito netto residuo verso il fallimento pari, quindi, al 26,52 per cento del prezzo di copertina delle pubblicazioni consegnate a **BETA** e non pagate, ossia corrispondente ad un importo di euro 10.269.339,56. Applicando su questo importo, l'abbattimento dell'80 per cento e scorporando l'IVA del 4 per cento, **ALFA** ritiene di poter effettuare una variazione in diminuzione per un importo di euro 78.994,92.

Con riguardo a tale aspetto, in sede di documentazione integrativa, **ALFA** ha dichiarato, illustrandone il calcolo, che pur raffrontando il credito commerciale originario con quello definitivamente non soddisfatto, a seguito della procedura concorsuale rimasta infruttuosa, l'importo della variazione dell'IVA che **ALFA** intende effettuare è pressoché identico a quello determinato con le modalità sopra indicate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene di condividere la soluzione prospettata da **ALFA**.

L'articolo 74, primo comma, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce che: *“In deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo, l'imposta è dovuta:*

(...)

c) per il commercio di giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi, dagli editori sulla base del prezzo di vendita al pubblico”.

Il predetto regime - come evidenziato costantemente nella prassi dell'Amministrazione finanziaria (cfr. circolare n. 328 del 1997; circolare n. 24/E del 2014) - è caratterizzato da un sistema monofase di corresponsione dell'imposta da parte di un unico soggetto passivo (l'editore). L'IVA è assolta dall'editore sulla base del prezzo di vendita al pubblico del prodotto editoriale, comprensiva dei valori aggiunti conseguiti da tutti i soggetti che intervengono in tutte le fasi di produzione e di distribuzione dei prodotti editoriali.

Ne consegue che il documento di addebito emesso dall'editore e dai successivi cedenti di prodotti editoriali (ad esempio i distributori e i rivenditori) non ha rilevanza ai fini della rivalsa di cui all'articolo 18 del d.P.R. n. 633 del 1972 né ai fini della detrazione di cui all'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 da parte degli acquirenti.

Il citato articolo 74, primo comma, lettera c), prevede che l'imposta è dovuta dall'editore “...*sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione al numero delle copie vendute. L'imposta può applicarsi in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfetizzazione della resa del 70 per cento per i libri e dell'80 per cento per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi”.*

Le modalità applicative del regime speciale sono dettate dal D.M. 9 aprile 1993, che non reca una disciplina delle variazioni dell'imponibile o dell'imposta analoga a quella dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, di cui al titolo II del predetto d.P.R..

Il paragrafo 7.5.3. della circolare del 24 dicembre 1997, n. 328, richiamata da **ALFA**, ammette la possibilità di effettuare le variazioni ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 nelle ipotesi in cui l'imposta dovuta dall'editore sia determinata in base alle copie vendute.

In tali casi, la sopravvenuta restituzione di copie di pubblicazioni già cedute, anche in esecuzione di rapporti di abbonamento, dagli editori ai distributori ovvero ai soggetti che effettuano la vendita al pubblico o ai consumatori finali, dà diritto a emettere una nota di variazione, sempre che la restituzione delle copie avvenga per i fatti previsti dall'articolo 26 provabili contabilmente e con la relativa documentazione probatoria.

Ciò premesso, dai documenti allegati all'istanza in esame risulta che l'IVA liquidata da **ALFA** è stata determinata con il differente metodo "*della forfettizzazione della resa*".

In tali casi, il momento impositivo si realizza con la consegna o la spedizione di beni, anche in esecuzione di contratti estimatori o di deposito con rappresentanza; non sussiste obbligo di emissione della fattura e il documento di addebito del corrispettivo eventualmente emesso deve recare l'annotazione che trattasi di operazione per la quale l'imposta è assolta dall'editore (cfr. paragrafo 7.2.7. della circolare del 24 dicembre 1997, n. 328).

Nel caso in esame **ALFA** dichiara che **BETA** non ha provveduto a restituire i prodotti editoriali, sui quali **ALFA** aveva liquidato l'imposta.

Si pone dunque l'esigenza di verificare se anche qualora **ALFA** abbia optato per il metodo della forfettizzazione della resa, lo stesso possa effettuare le variazioni di cui all'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972.

A tal proposito, si rileva che, al pari del criterio delle copie vendute, quello della forfettizzazione della resa non presenta caratteristiche tali da far ritenere non applicabili le variazioni di cui al citato articolo 26, nella specifica ipotesi di sopraggiunta insolvenza del cliente.

Al riguardo, giova evidenziare che il citato articolo 26 trova fondamento nell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, che nei casi di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale e riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, obbliga gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di

un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo. In proposito, secondo la giurisprudenza dell'Unione, *“ammettere la possibilità per gli Stati membri di escludere qualsiasi riduzione della base imponibile dell'IVA sarebbe contrario al principio di neutralità dell'IVA, da cui deriva in particolare che, nella sua qualità di collettore d'imposta per conto dello Stato, l'imprenditore dev'essere sgravato interamente dell'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche a loro volta soggette a IVA”* (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 23 novembre 2017, C-246/16, Di Maura).

Con riguardo al regime speciale monofase in commento, pertanto, la variazione che - come precisa la citata circolare n. 328 del 1997 - *“è possibile solo per i fatti previsti dall'articolo 26 provabili contabilmente e con la relativa documentazione probatoria, anche in assenza di fattura, trattandosi di sistema con tassazione unica alla fonte”* deve ritenersi ammessa anche nel caso in cui l'imposta dovuta da **ALFA** è determinata con il criterio della forfettizzazione della resa.

La scelta di tale criterio - laddove possibile - non deroga ai principi sostanziali di effettività e neutralità sopra richiamati che disciplinano l'IVA. Tali principi legittimano, pertanto, il recupero dell'imposta monofase già assolta sul prezzo di vendita al pubblico del prodotto editoriale, qualora venga meno, *a posteriori*, ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, la cessione dei prodotti editoriali da parte dell'editore.

Considerato che nel caso in esame, tuttavia, l'imposta è determinata da **ALFA** sulla base del prezzo di vendita al pubblico in relazione al numero delle copie consegnate o spedite diminuito a titolo di forfettizzazione della resa dell'80 per cento, si ritiene che ai fini della variazione della predetta imposta occorre adottare un criterio che evidenzi il rapporto tra l'imposta versata da **ALFA** (sulla base del prezzo di vendita al pubblico) e l'effettivo credito di **ALFA** (diverso dal prezzo di vendita al pubblico) rimasto definitivamente insoddisfatto. In tali casi, pertanto, la variazione dell'imposta deve ritenersi ammessa nei limiti del

rapporto tra l'importo effettivamente a credito di **ALFA** (editore) e quello definitivamente non soddisfatto a seguito della procedura concorsuale rimasta infruttuosa. Pertanto, considerato che nel caso in esame, **ALFA** dichiara che il credito rimasto definitivamente insoddisfatto ammonta a euro 2.723.428,85 ossia, corrisponde al 43,883 per cento del credito originario (ammontante a euro 6.206.096,99), si ritiene che **ALFA** possa effettuare una variazione in diminuzione per un importo pari al 43,883 per cento dell'imposta versata mediante l'applicazione del regime speciale monofase.

Al fine di individuare l'infruttuosità della procedura si richiama la circolare n. 77/E del 2000 secondo cui: *“Nel caso di concordato fallimentare, ai fini che qui interessano, occorre attendere il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato stesso (...) atteso che solo da tale momento discendono in modo definitivo gli effetti sia sostanziali che processuali del concordato”*. Nel caso in esame, quindi, **ALFA** potrà emettere una nota di variazione a seguito del passaggio in giudicato della sentenza n. (...) del (...), di omologa del concordato fallimentare proposto da (...) in relazione al fallimento di **BETA**. Stante l'applicazione del regime speciale monofase, la variazione dovrà essere operata esclusivamente da **ALFA**, in qualità di cedente ed unico soggetto passivo ai fini IVA sul commercio di prodotti editoriali.

Si rammenta, infine, che per effetto del richiamo all'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, contenuto nell'articolo 26, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta versata può essere detratta) al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (passaggio in giudicato della sentenza di omologa del concordato preventivo).

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente