

Società editrici in regime speciale IVA: possibile emettere le note di variazione

di Paolo Stella Monfredini (*)

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a istanza di interpello n. 155 del 22 maggio 2019, ha ammesso la possibilità, per le società editrici che applicano il regime speciale IVA monofase di cui all'art. 74, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, di portare in detrazione l'imposta, mediante nota di variazione ex art. 26, secondo comma, dello stesso decreto, in caso di insolvenza del cliente. L'Agenzia ha, correttamente, fatto prevalere i principi di effettività e neutralità dell'IVA rispetto al dato letterale della norma nazionale. Le considerazioni contenute nella risposta all'istanza di interpello hanno portata generale; ne consegue, a parere dello scrivente, che le conclusioni a cui è pervenuta l'Agenzia non possono non estendersi anche ad altri regimi di determinazione "non ordinaria" dell'imposta.

1. Premessa

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a istanza di interpello n. 155 del 22 maggio 2019, ha riconosciuto la possibilità per le società editrici di prodotti editoriali che liquidano l'IVA mediante applicazione del **regime speciale monofase** di cui all'art. 74, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, di portare in detrazione l'imposta in caso di insolvenza del cliente.

L'Agenzia delle entrate, valorizzando i principi sostanziali di **effettività** e **neutralità** dell'imposta, ha precisato che l'art. 26, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, trova fondamento nell'art. 90, paragrafo 1, della Direttiva IVA (1), e che l'imprenditore deve essere sgravato interamente dall'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche soggette a IVA ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito.

Ne consegue che l'art. 26, secondo comma, D.P.R. n. 633/1972, si rende applicabile indipendentemente dalle modalità con le quali è stata liquidata l'imposta da parte del soggetto passivo.

2. Diffusione dei prodotti editoriali e insolvenza del distributore

L'istanza di interpello è stata avanzata da una società editrice che esercita principalmente l'attività di edizione di riviste giornali periodici registrati come pubblicazioni ai sensi della Legge 8 febbraio 1948, n. 47.

La società editrice aveva sottoscritto un contratto di distribuzione con un'impresa di diffusione stampa avente a oggetto la **distribuzione**, alle edicole ubicate sul territorio nazionale, di tutti i propri **prodotti editoriali periodici**.

La consegna delle pubblicazioni all'impresa di distribuzione avveniva **in conto vendita** (riconducibile sostanzialmente a un contratto estimatorio) (2).

(*) Dottore commercialista e Revisore legale. Studio Societario - Tributario Stella Monfredini, Cremona-Milano.

(1) Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

(2) Ai sensi dell'art. 1556 c.c., con il contratto estimatorio

una parte consegna una o più cose mobili all'altra e questa si obbliga a pagare il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito.

A sua volta l'impresa di distribuzione nazionale consegnava le pubblicazioni in conto vendita alle imprese di distribuzione locale (aventi generalmente una competenza provinciale o interprovinciale) 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 all'impresa di diffusione nazionale, che, infine, li riconsegnava all'istante ed effettuava il pagamento delle copie vendute al netto degli sconti previsti (3).

La società istante, in relazione alle modalità di applicazione dell'IVA, ha applicato il **"regime speciale monofase"**, previsto dall'art. 74, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.

Trattasi di un regime speciale che, in deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo, prevede che l'imposta sia dovuta "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, in relazione al numero delle copie vendute. L'imposta può applicarsi in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfettizzazione della resa del 70% per i libri e dell'80% per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi".

Si tratta di un regime semplificato di imposizione e riscossione dell'IVA (c.d. monofase) che, come illustrato nella circolare n. 23/E/2014 dell'Agenzia delle entrate, deroga alle ordinarie disposizioni contenute nei titoli I e II del D.P.R.

n. 633/1972, in considerazione della peculiarità del settore dell'editoria e delle difficoltà per i relativi operatori ad applicare le disposizioni ordinarie (4).

L'**impresa di distribuzione nazionale** è stata successivamente **dichiarata fallita** dal Tribunale competente, e l'istante ha chiesto di conoscere se, con riferimento all'ipotesi in cui si applica il regime speciale monofase IVA per l'editoria, nel caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, a causa di procedure concorsuali, possa trovare applicazione il secondo comma dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui è prevista la possibilità di "portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19, l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25".

A tal fine la società editrice ha evidenziato che il regime speciale IVA non implica l'inapplicabilità dell'art. 26, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, ma limita la possibilità di effettuare le variazioni ivi previste al solo e unico soggetto passivo di imposta, ovvero l'editore (5).

E ciò a tutela dei principi di neutralità e proporzionalità che connotano e caratterizzano il funzionamento dell'IVA.

Questa interpretazione appare inoltre supportata dalla C.M. n. 328/E/1997, precisamente al paragrafo 7.5.3, nel punto in cui si afferma che "è comunque il caso di precisare che, stante l'applicazione del regime speciale monofase, la variazione è operata esclusivamente dall'editore, in qualità di cedente ed unico soggetto passivo ai fini dell'IVA sul commercio di prodotti editoriali".

La circolare prosegue chiarendo ulteriormente che "è opportuno precisare che la variazione è possibile solo per i fatti previsti dall'art. 26 pro-

(3) Per edicolanti, imprese di distribuzione locale e impresa di distribuzione nazionale. Si confronti a tal fine l'Accordo Nazionale sulla vendita di giornali quotidiani e periodici.

(4) "L'IVA è (...) determinata, in relazione al numero delle copie vendute ovvero in relazione al numero delle copie consegnate o spedite diminuito - di una certa percentuale - a titolo della forfettizzazione della resa, ed 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 né ai fini della detrazione da parte degli acquirenti. Resta salva, tuttavia, per effetto della previsione dell'art. 19, comma 3, lett. a), la detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti le operazioni di commercializzazione dei prodotti editoriali, ancorché quest'ultime, siano equiparate, ai sensi dell'art. 74, secondo comma, del D.P.R.

n. 633 del 1972, alle operazioni non soggette ad IVA.

Il regime speciale in commento trova fondamento negli artt. 394 e 395 (ex art. 27, par. da 1 a 5, Direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, c.d. sesta Direttiva) della Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Secondo le predette disposizioni, gli Stati membri che al 1° gennaio 1977 applicavano misure speciali, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali, possono mantenerle purché le abbiano notificate alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché le misure di semplificazione non influiscano, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale" (circolare n. 23/E del 24 luglio 2014).

(5) Il regime speciale IVA ex art. 74, primo comma, lett. c), D.P.R. n. 633/1972, deroga infatti alle disposizioni dei titoli primo e secondo in relazione alle modalità con cui l'imposta è dovuta, ma ciò si limita alle modalità di liquidazione e determinazione dell'imposta.

vabili contabilmente e con la relativa documentazione probatoria, anche in assenza di fattura, trattandosi di sistema con tassazione unica alla fonte" (6).

L'art. 26, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 precisa che "Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, ... per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose ..., il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione registrandola a norma dell'art. 25".

Ma se l'art. 26, secondo comma, D.P.R. n. 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'art. 74, primo comma, lett. c), D.P.R. n. 633/1972. In altre parole, il **mancato pagamento** causato dal **fallimento** della società di distribuzione nazionale **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 all'**editore** indipendentemente dalle modalità convenzionali con cui ha liquidato l'imposta.

L'operazione, per effetto del mancato pagamento da parte di società fallita, è venuta meno, si è sostanzialmente annullata ai fini IVA e quindi, si ritiene che l'unico soggetto passivo di imposta del regime speciale (l'editore) possa essere facoltizzato a recuperare mediante variazione IVA *ex art. 26*, secondo comma, D.P.R. n. 633/1972 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 anche il **principio di proporzionalità** che connota il funzionamento dell'IVA (7).

Secondo la giurisprudenza costante della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, il rispetto del principio di proporzionalità presuppone l'adempimento di tre condizioni cumulative: **attitudine**, **necessità** e **proporzionalità** in senso stretto. Per **attitudine** si intende l'idoneità della misura a perseguire la finalità prefissata. La condizione di **necessità** esige invece che la misura presa costituisca l'opzione arrecante il minor pregiudizio possibile agli interessi in causa. Infine, il sacrificio imposto dalla stessa deve poter essere ragionevolmente esigibile (**proporzionalità in senso stretto**) (8).

E invero l'applicazione del regime semplificato monofase dell'editoria (ma ciò può essere ripetuto anche per altri regimi speciali IVA) non può portare alla conseguenza di far gravare un'imposta sull'unico soggetto passivo quando lo stesso non incassa il corrispettivo dalla cessione dei prodotti editoriali per effetto del fallimento del distributore (indipendentemente dalle modalità con cui quell'imposta è stata determinata); in caso contrario il sacrificio imposto all'editore dalla norma creerebbe un pregiudizio rilevante che non appare ragionevolmente esigibile, con la conseguente violazione anche del principio di proporzionalità.

3. Ammissibilità della variazione IVA

L'Agenzia delle entrate ha condiviso la tesi dell'istante.

Dopo aver ricordato che il paragrafo 7.5.3 della C.M. 24 dicembre 1997, n. 328, ammette la possibilità di effettuare le variazioni ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 nelle ipotesi in cui l'imposta dovuta dall'editore sia determinata in base alle copie vendute, l'Agenzia ha affermato che anche il meccanismo "della forfettizzazione della resa non presenta caratteristiche tali da far ritenere non applicabili le variazioni di

(6) Il chiarimento fornito dalla C.M. n. 328/E/1997 in merito al fatto che le variazioni *ex art. 26* sono possibili anche in assenza di fattura, appare coerente con il meccanismo di funzionamento del regime speciale monofase con un unico soggetto passivo di imposta che implica la paralisi del diritto di rivalsa e conseguentemente il venir meno dell'obbligo di emettere la fattura. Vi è da segnalare comunque che il passaggio citato della circolare n. 328/E/1997 si riferisce esclusivamente al caso di applicazione del metodo delle copie effettivamente vendute.

(7) Il principio di proporzionalità è illustrato nell'art. 5 del Trattato sull'Unione Europea. Il protocollo (n. 2) sull'applica-

zione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità, allegato ai trattati, specifica i criteri di applicazione di questo principio.

(8) F. Spagnuolo, "Il principio di proporzionalità come parametro di legittimità nelle sentenze della Corte di Giustizia sulle normative nazionali relative alla circolazione delle merci e alla tutela dei consumatori" (nota a Corte di Giustizia CE, Sez. VI, 16 gennaio 2003, causa C-12/00, Comm. CE c. Regno Spagna; Corte di Giustizia CE, Sez. VI, 16 gennaio 2003, causa C-14/00, Comm. CE c. Rep. it.), in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2003, pag. 1544.

cui al citato art. 26, nella specifica ipotesi di sovrappiù insolvenza del cliente”.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che il citato art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 trova fondamento nell'art. 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.

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” (9).

L'Agenzia ha concluso affermando che, in relazione al regime speciale IVA editoria, la variazione *ex art.* 26 deve ritenersi ammessa, sia nel caso in cui l'imposta dovuta dall'editore è determinata con il **criterio delle copie effettivamente vendute**, sia nel caso in cui l'imposta è determinata con il **meccanismo della forfetizzazione della resa**.

La scelta di tale criterio, laddove possibile, non deroga ai **principi sostanziali di effettività e neutralità** 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'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, la cessione dei prodotti editoriali da parte dell'editore.

4. Criterio per la determinazione quantitativa della variazione

L'Agenzia infine ha precisato il criterio in base al quale può essere determinato l'importo dell'IVA che la società editrice potrà portare in detrazione. In particolare, dovrà essere determinato il **rapporto tra l'imposta versata dall'editore** (sulla base del prezzo di vendita al pubblico) e

l'effettivo credito dell'editore (diverso dal prezzo di vendita al pubblico) rimasto definitivamente insoddisfatto. La variazione dell'imposta deve ritenersi ammessa nei limiti del rapporto tra l'importo effettivamente a credito della società editrice e quello definitivamente non soddisfatto a seguito della procedura concorsuale rimasta infruttuosa.

Così, ad esempio, se si assume che la società editrice ha effettuato complessivamente in un determinato arco temporale la cessione di 100.000 prodotti editoriali periodici (supponendo di averne diffusi 180.000 con una resa di inventuti pari a 80.000) aventi un prezzo di copertina di euro 15,00 ciascuno, maturando un credito nei confronti dell'impresa di distribuzione nazionale, pari a euro 900.000,00 (dato da $100.000 \times \text{euro } 15,00 - 40\%$ sconto riconosciuto a distributori ed edicolanti) e liquidando un'imposta pari a euro 20.770,00 ($180.000 \times \text{euro } 15,00 - 80\% = \text{euro } 540.000: 1,04 \times 4\% = \text{euro } 20.770,00$).

Assumendo che, a seguito della procedura concorsuale dell'impresa di distribuzione, il credito della società editrice definitivamente non soddisfatto sia pari a euro 450.000,00, la variazione dell'imposta deve ritenersi ammessa nei limiti del rapporto tra l'importo di euro 900.000,00 e di euro 450.000,00 quindi pari al 50%. Ne discende che l'editore potrà emettere una nota di variazione dell'importo di euro 10.385,00 ($\text{euro } 20.770,00 \times 50\%$).

La variazione deve essere operata esclusivamente dalla società editrice, in qualità di cedente e unico soggetto passivo ai fini IVA sul commercio di prodotti editoriali, e la **nota 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.

5. Considerazioni conclusive

L'Agenzia delle entrate, con la risposta all'interpello in esame, ha correttamente fatto prevalere i principi generali di effettività e di neutralità dell'imposta rispetto al dato letterale della norma nazionale, che prevede che per i regimi speciali l'imposta è dovuta, in deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo, secondo quanto

(9) CGE, sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16, Di Maura.

previsto dall'art. 74, primo comma, lett. c), D.P.R. n. 633/1972.

La condivisibile chiave interpretativa utilizzata dall'Agenzia comporta che, indipendentemente dalle modalità con le quali è stata liquidata l'imposta, nel caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo, il soggetto passivo ha il diritto di portare in detrazione l'IVA mediante emissione di **nota di variazione** ai sensi

dell'art. 26, secondo comma, D.P.R. n. 633/1972.

Le considerazioni contenute nella risposta all'istanza di interpello in commento relative ai principi di effettività e neutralità dell'IVA hanno chiaramente portata generale. Ne discende, a parere dello scrivente, che le conclusioni a cui è pervenuta l'Agenzia delle entrate non possono non estendersi anche ad **altri regimi di determinazione "speciale" dell'imposta** (10).

(10) Quali ad esempio gli altri regimi speciali di cui all'art. 74, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, o il regime speciale di cui alla Legge n. 398/1991. È auspicabile comunque

un intervento di conferma di tale interpretazione estensiva da parte dell'Agenzia delle entrate.