

Editoria tradizionale e multimediale, diritti d'autore, provvidenze, autorità garante, regime speciale IVA

Deloitte, Via Tortona, 25 Milano

17 novembre 2014

Paolo Stella Monfredini

Le fonti giuridiche della libertà di stampa

Articolo 19 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo (Assemblea generale delle Nazioni Unite 10.12.1948): ogni individuo ha il diritto alla libertà di opinione e di espressione, incluso il diritto di non essere molestato per la propria opinione e quello di cercare, ricevere e diffondere informazioni e idee attraverso ogni mezzo e senza riguardo a frontiere.

Articolo 10 della legge 4 agosto 1955, n. 848 (ratifica ed esecuzione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali firmata a Roma il 4.11.1950): ogni persona ha diritto alla libertà d'espressione. Tale diritto include la libertà d'opinione e la libertà di ricevere o di comunicare informazioni o idee senza ingerenza alcuna da parte delle autorità pubbliche e senza riguardo alla nazionalità.

Articolo 21 della Costituzione italiana: tutti hanno diritto di manifestare liberamente il proprio pensiero con la parola, lo scritto e ogni altro mezzo di diffusione. La stampa non può essere soggetta ad autorizzazione o censure;

La libera manifestazione del pensiero

La giurisprudenza costituzionale ha individuato all'interno del principio della libera manifestazione del pensiero due profili:

A) uno attivo rappresentato dalla libertà di informare, divulgare notizie, esprimere commenti;

B) uno passivo caratterizzato dalla libertà di essere informati e quindi di poter scegliere tra una pluralità di fonti di informazione potenzialmente espressione di posizioni diverse.

Il profilo passivo del principio della libera manifestazione del pensiero, e quindi la tutela del pluralismo dei mezzi di informazione, è stato introdotto anche nel Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa;

Il pluralismo dei mezzi di informazione

Corte Costituzionale e Commissione Europea hanno operato una distinzione tra:

A) pluralismo interno che, riferito al singolo mezzo di informazione, consiste nel dare spazio a tutte le varie voci, politiche, economiche e religiose della società;

B) pluralismo esterno che si caratterizza nella presenza di diverse e differenti fonti di informazione e implica che il legislatore impedisca la formazione di posizioni dominanti e favorisca l'accesso del maggior numero possibile di voci diverse (Corte Costituzionale sentenza 112/1993).

L'indirizzo della Corte Costituzionale

La Corte Costituzionale (sentenze 826/1988 e 420/1994), rendendosi conto che il pluralismo interno risulta sostanzialmente impossibile da raggiungere, in particolar modo quando si tratta di società private, la cui libera iniziativa economica è sancita da un ulteriore articolo della Costituzione (il 41), sottolinea la necessità di garantire il *massimo del pluralismo esterno, onde soddisfare, attraverso una pluralità di voci concorrenti, il diritto del cittadino all'informazione.*

L'impresa editoriale

Le scelte imprenditoriali nelle imprese editoriali sono sostanzialmente indirizzate verso due obiettivi rappresentati da un lato dalla massimizzazione dei profitti, tipico delle imprese commerciali e dall'altro dai cosiddetti vantaggi indiretti che scaturiscono dal ruolo svolto dai media nella formazione dell'opinione pubblica e in ultimo dai comportamenti di consumo e di voto;

La necessità di considerare attentamente questi vantaggi indiretti è particolarmente sentita in contesti, quale quello italiano, in cui tradizionalmente operano editori con prevalenti interessi extra-editoriali;

Ne discende che nell'ambito dei mezzi di comunicazione di massa, l'obiettivo della tutela della concorrenza, deve coordinarsi con la finalità sovraordinata rappresentata dalla salvaguardia del pluralismo dell'informazione;

Nel settore editoriale, alla promozione della concorrenza, si affianca l'obiettivo di preservare una pluralità di fonti di informazione anche quando non risulti ottimale per l'efficienza complessiva economica del sistema.

L'intervento pubblico a favore del pluralismo in Italia

Misure di sostegno economico agli editori;

Fissazione di limiti alle quote di mercato raggiungibili mediante acquisizioni da parte degli editori di quotidiani;

Vincoli all'attività di distribuzione e di vendita di giornali, improntati alla parità di trattamento a tutte le testate giornalistiche;

Le misure di sostegno economico

Aiuti economici diretti a favore di determinate categorie di imprese editoriali: quotidiani e periodici editi da cooperative di giornalisti; quotidiani editi da imprese editrici la cui maggioranza del capitale è detenuta da cooperative, fondazioni enti morali non aventi scopo di lucro; quotidiani editi in lingua francese, ladina, slovena e tedesca nelle regioni autonome Valle d'Aosta, Friuli-Venezia Giulia e Trentino Alto Adige; quotidiani italiani editi e diffusi all'estero (fattispecie previste dalla legge 250/1990), quotidiani e periodici organi di movimenti politici editi da società trasformatesi in cooperativa entro il 1° dicembre 2001; quotidiani e periodici organi di forze politiche (fattispecie previste dalla legge 388/2000);

Aiuti economici indiretti di tipo generale: tra queste le riduzioni tariffarie postali e telefoniche, agevolazioni IVA (aliquota 4%, regime speciale), credito agevolato, contributi in conto interessi;

Certificazione dei dati relativi a tiratura, distribuzione e vendita

Divieto di distribuzione degli utili

Percentuali minime di vendita

Numero minimo di dipendenti

Eliminazione dei limiti delle entrate pubblicitarie

Cooperative giornalistiche: nuovi requisiti per l'accesso a contributi e facilitazioni

Nuovi requisiti per la stampa periodica pubblicata all'estero o edita in Italia e diffusa prevalentemente all'estero

La disciplina transitoria introdotta dal D.L. 63/2012

Nuovi requisiti di accesso ai
contributi diretti

Importi massimi e nuovo calcolo dei contributi

Quota destinabile ai periodici senza scopo di lucro

Riduzione del contributo alle imprese radiofoniche organi di partiti politici

Calcolo dei contributi per le agenzie di informazione radiofonica

Contributi per la stampa periodica pubblicata all'estero o edita in Italia e diffusa prevalentemente all'estero

La disciplina transitoria introdotta dal D.L. 63/2012

Nuovi criteri di calcolo e liquidazione dei contributi

Le imprese editrici già destinatarie dei contributi per l'anno 2011 possono continuare a percepire i contributi qualora la testata sia pubblicata, anche non unicamente, in formato digitale

La misura del contributo

Semplificazioni per i periodici web di piccole dimensioni

La disciplina
transitoria
introdotta dal
D.L. 63/2012

Sostegno all'editoria digitale

Tracciabilità delle vendite e delle rese dei quotidiani e dei periodici attraverso la lettura del codice a barre;

Credito di imposta per il 2012 di 10 milioni;

La disciplina transitoria introdotta dal D.L. 63/2012

Modernizzazione del sistema di distribuzione e vendita

Il sostegno pubblico all'editoria: bilancio di previsione della Presidenza del Consiglio dei ministri (G.U. 20.1.2014)

Contributi diretti a quotidiani e periodici (coop.giornalistiche, organi di partito, giornali min.linguistiche ex legge 250/1990): 55,9 milioni;
Rimborso a Poste italiane per agevolazioni postali editoria (ante 2010): 50,8 milioni (le agevolazioni sono state cancellate dal marzo 2010);
Fondo straordinario per interventi di sostegno (cd Fondo Legnini: ristrutturazioni aziendali, ammortizzatori sociali, start up): 50,0 milioni;
Acquisti servizi agenzie di stampa per la PA: 36,0 milioni (acquisto servizi);
Acquisti servizi agenzie di stampa da e per l'estero: 7,7 milioni;
Servizi speciali RAI per minoranze linguistiche ed estero: 21,0 milioni;
Contributi a radio e TV: 5,0 milioni;
Comunicazione istituzionale: 3,6 milioni;
Varie voci minori: 6,8 milioni;
Totale: 236,8 milioni

Fonte: FIEG audizione VII Commissione Cultura, Scienza e Istruzione Camera dei Deputati nell'ambito dell'esame della proposta di legge C.1990, recante «Abolizione del finanziamento pubblico all'editoria», Roma 8 ottobre 2014

A tali importi dovrebbero essere aggiunte le agevolazioni telefoniche (richiesta da inoltrare entro il 28 febbraio di ciascun anno) e le agevolazioni IVA

I limiti alla quota di mercato

La legge 67/87 considera dominante il raggiungimento mediante acquisizioni, contratti di affitto, affido in gestione o similari, del controllo di società che editino testate quotidiane, la cui tiratura, nell'anno solare precedente abbia superato il 20% della tiratura complessiva dei giornali quotidiani in Italia, ovvero il 50% delle copie complessivamente tirate da giornali quotidiani aventi luogo di pubblicazione nella medesima area interregionale; è inoltre vietato detenere collegamenti con società editrici di giornali quotidiani, la cui tiratura sia stata superiore, nell'anno solare precedente, al 30% della tiratura complessiva nazionale;

Analoghe disposizioni sono previste per le concessionarie di pubblicità: esiste un divieto ad esercitare l'esclusiva per un numero di quotidiani la cui tiratura complessiva superi il 30% di quella nazionale;

La crescita interna non è impedita ma se si arriva a "tirare" oltre il 30% della tiratura nazionale di quotidiani, si perde la possibilità di ottenere le provvidenze editoriali;

Da ultimo esiste il SIC (il Sistema Integrato delle Comunicazioni) introdotto dalla legge Gasparri: i soggetti che operano nel variegato settore comprendente stampa (quotidiana e periodica), editoria annuaristica ed elettronica (ivi compreso internet), radio televisione, cinema, pubblicità, sponsorizzazioni, non possono conseguire, anche indirettamente, ricavi superiori al 20% dei ricavi complessivi del SIC;

I vincoli all'attività di distribuzione e di vendita

Articolo 16 legge 416/81: parità di trattamento rispetto ai punti di vendita forniti e alle copie distribuite, per tutte le testate giornalistiche che ne facciano richiesta;

Articoli 4 e 5 del D.Lgs. 170/2001: parità di trattamento nella vendita di giornali quotidiani e periodici; stesse condizioni commerciali ed economiche per tutti gli esercizi di vendita e stesso prezzo di vendita al pubblico

I punti critici del sostegno pubblico

Estrema frammentarietà ed eterogeneità degli interventi pubblici di sostegno: mancanza di un disegno organico a cui ha cercato di porre rimedio il DL 63/2012;

In relazione ai contributi diretti, in coerenza con i principi di libera concorrenza, potrebbero essere introdotti dei limiti di tempo nella concessione dei contributi stessi come prevedeva originariamente l'impianto della legge sull'editoria (416/81). La sistematica dipendenza dai contributi di alcune testate finisce infatti per minare l'autonomia della testata medesima da chi è chiamato a stabilire modalità e quantità del contributo

Parrebbe opportuno inoltre favorire le start-up in coerenza con il principio di tutela del pluralismo dell'informazione;

In relazione ai contributi indiretti, emerge chiaramente che le tariffe agevolate postali (che rappresentavano il 62% dei contributi totali concessi al settore) non hanno costituito una misura efficace per lo sviluppo delle vendite in abbonamento. Questo è dimostrato dalla bassissima incidenza delle vendite in abbonamento nel nostro Paese (9% per i quotidiani e 23% per i periodici) rispetto agli altri paesi europei (Germania 64% quotidiani, 49% periodici; Francia 52% quotidiani e 32% periodici). Inoltre il meccanismo – che si muoveva in proporzione diretta al numero di copie spedite – ha favorito i grandi gruppi (i primi tre gruppi editoriali italiani – Mondadori, RCS, Il Sole 24 Ore, incassavano circa il 30%, pari a 50 milioni di euro, di tutte le sovvenzioni postali. Difficile scorgere in tale meccanismo di determinazione dei contributi, la tutela del principio del pluralismo dell'informazione;

I punti critici del sistema di sostegno pubblico (segue)

Un ulteriore limite era rappresentato dal fatto che le compensazioni postali erano riconosciute esclusivamente per i servizi postali offerte da Poste italiane;

Il regime speciale IVA non dovrebbe creare disparità di trattamento tra settori;

I limiti alle concentrazioni dovrebbero essere calcolati su parametri diversi quali la diffusione e soprattutto il numero di lettori;

Risulta infine anomalo che il diritto alla parità di trattamento sia esteso in Italia a tutte le testate giornalistiche e non sia limitato invece come accade in tutti gli altri Paesi, all'editoria quotidiana e periodica relativa all'informazione politica e di attualità;

Una sintesi del quadro normativo di riferimento

Legge 8 febbraio 1948, n. 47 Disposizioni sulla stampa;

Legge 5 agosto 1981, n. 416 Disciplina delle imprese editrici e provvidenze per l'editoria;

Legge 25 febbraio 1987 n. 67;

Legge 7 agosto 1990, n. 250 provvidenze per l'editoria (D.p.r 2.12.1997 n.525 Regolamento attuativo);

Legge 13 aprile 1999 n. 108 e D.Lgs. 24.4.2001 n. 170 Riordino del sistema di diffusione della stampa quotidiana e periodica (Accordo Nazionale sulla vendita di giornali quotidiani e periodici);

Legge 7 marzo 2001 n. 62 Nuove norme sull'editoria e sui prodotti editoriali e modifiche alla legge 5.8.1981 n. 416;

Delibera dell'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni 30 maggio 2011: regolamento organizzazione e tenuta del Registro degli Operatori della Comunicazione (ROC);

Legge 15 aprile 2004 n. 106 Norme relative al deposito legale dei documenti di interesse culturale destinati all'uso pubblico (DPR 3 maggio 2006 n. 252 Regolamento attuativo);

La legge sulla stampa 8 febbraio 1948, n. 47 : definizione di stampa e indicazioni obbligatorie

Sono considerate stampe o stampati, tutte le riproduzioni tipografiche o comunque ottenute con mezzi meccanici o fisico-chimici, in qualsiasi modo destinate alla pubblicazione;

Ogni stampato deve indicare il luogo e l'anno della pubblicazione nonché il nome e il domicilio dello stampatore e, se esiste, dell'editore;

I giornali, le pubblicazioni delle agenzie di informazioni e i periodici di qualsiasi altro genere devono recare l'indicazione:

- del luogo e della data della pubblicazione;
- del nome e del domicilio dello stampatore;
- del nome del proprietario e del direttore o vice direttore responsabile

La legge sulla stampa 8 febbraio 1948, n. 47 : registrazione

Nessun giornale o periodico può essere pubblicato se non sia stato registrato presso la cancelleria del tribunale, nella cui circoscrizione la pubblicazione deve effettuarsi.

Per la registrazione devono essere depositati nella cancelleria:

1. Una dichiarazione con firme autenticate di proprietario e direttore o vice direttore responsabile, dalla quale risultino il nome e il domicilio di essi e della persona che esercita l'impresa giornalistica, se questa è diversa dal proprietario, nonché titolo e natura della pubblicazione;
2. Un documento da cui risulti l'iscrizione nell'albo dei giornalisti, nei casi in cui questa sia richiesta dalle leggi sull'ordinamento professionale;
3. Copia dell'atto di costituzione o dello statuto se il proprietario è una persona giuridica;

La legge sulla stampa 8 febbraio 1948, n. 47 : stampa clandestina (art. 16)

Chiunque intraprenda la pubblicazione di un giornale o altro periodico senza che sia stata eseguita la registrazione prescritta dall'articolo 5, è punito con la reclusione fino a due anni o con la multa fino a € 258,23

La stessa pena si applica a chiunque pubblica uno stampato non periodico, dal quale non risulti il nome dell'editore né quello dello stampatore o nel quale questi siano indicati in modo non conforme al vero

Le «pubblicazioni in attesa di registrazione»

La legge sulla stampa 8 febbraio 1948, n. 47

Il Tribunale si limita ad effettuare un controllo di tipo formale senza entrare nel merito del giornale quotidiano e periodico;

Fu una precisa scelta del legislatore costituente: dopo il ventennio fascista caratterizzato da un controllo totale della stampa, il legislatore volle togliere qualsiasi possibilità di censura o autorizzazione alla stampa;

Ma se non esiste un controllo di merito tutto quanto è registrato può definirsi giornale quotidiano o periodico ?

Legge 7 marzo 2001 n. 62: il prodotto editoriale

L'articolo 1 della legge 7 marzo 2001 n. 62 fornisce la definizione di «prodotto editoriale» :

Per prodotto editoriale, ai fini della presente legge, si intende il prodotto realizzato su supporto cartaceo, ivi compreso il libro, o su supporto informatico, destinato alla pubblicazione o, comunque, alla diffusione di informazioni presso il pubblico con ogni mezzo, anche elettronico, o attraverso la radiodiffusione sonora o televisiva, con esclusione dei prodotti discografici e cinematografici;

Al prodotto editoriale si applicano le disposizioni di cui all'art. 2 della legge 8 febbraio 1948 n. 47. Il prodotto editoriale diffuso al pubblico con periodicità regolare e contraddistinto da una testata, costituente elemento identificativo del prodotto, è sottoposto altresì agli obblighi previsti dall'articolo 5 della medesima legge 47 del 1948.

Il prodotto editoriale per l'agenzia delle entrate

Per l'agenzia delle entrate la registrazione del giornale periodico ai sensi dell'art. 5 della legge 47/1948 è condizione necessaria ma non sufficiente per identificare la presenza di un prodotto editoriale;

L'Agenzia delle Entrate ritiene sia ulteriormente necessaria la presenza del requisito della cadenza periodica e del contenuto divulgativo;

Tali principi sono sempre stati affermati nelle circolari dell'agenzia delle entrate (da ultimo dalla n. 23/E del 24 luglio 2014)

A ben vedere, tanto l'art. 74, 1° comma lettera c) del Dpr 633/1972 (regime speciale IVA per il commercio di prodotti editoriali) quanto il n. 18 e il n. 35 della tabella A parte II allegata allo stesso Dpr 633/1972 (aliquota agevolata del 4%), non sembrano richiedere ai giornali periodici il possesso del requisito del contenuto divulgativo;

Il prodotto editoriale e l'aliquota IVA agevolata: evoluzione della normativa comunitaria

A livello comunitario, la materia dell'IVA era inizialmente disciplinata dalla Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE ("Sesta Direttiva"), la quale ha subito ripetute modifiche;

In forza della Direttiva 92/77/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992, è stato introdotto nella Sesta Direttiva il principio cardine del sistema comunitario dell'IVA, secondo cui gli Stati membri hanno la facoltà di adottare una o due aliquote ridotte rispetto a quella ordinaria solo in relazione alle tipologie di prestazioni specificamente indicate dalle Direttive stesse;

In tal modo, il Legislatore comunitario ha tracciato un perimetro di operazioni assoggettabili ad aliquote ridotte, lasciando però all'autonomia degli Stati membri di individuare, entro tale perimetro, le operazioni che debbano beneficiare dell'IVA agevolata;

Gli Stati membri, da un lato, non possono applicare le aliquote ridotte a tipologie di prestazioni che non rientrino nella cornice disegnata dalla normativa comunitaria; dall'altro lato, fermo il rispetto del principio di neutralità fiscale, possono prevedere il beneficio soltanto per alcune di tali tipologie, escludendone invece altre.

Il principio sopra illustrato è tuttora presente nella Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 ("Direttiva IVA"), la quale ha abrogato e sostituito la Sesta Direttiva.

Il prodotto editoriale e l'aliquota IVA agevolata: evoluzione della normativa comunitaria

La facoltà per gli Stati membri di applicare aliquote ridotte in relazione ad alcune tipologie di prodotti editoriali è stata introdotta il 1° gennaio 1993, con l'entrata in vigore della citata Direttiva 92/77/CEE;

L'attuale formulazione dell'elenco ricomprende la fornitura di "libri su qualsiasi tipo di supporto fisico, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i fogli illustrativi ed il materiale stampato analogo, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), giornali e periodici, escluso il materiale interamente od essenzialmente destinato alla pubblicità".

Come già evidenziato, è facoltà degli Stati membri decidere quali delle varie tipologie di prodotti editoriali sopra elencati godano dell'aliquota ridotta

Il prodotto editoriale e l'aliquota IVA agevolata: evoluzione della normativa comunitaria

L'interpretazione letterale dell'Elenco pare essere quella più conforme alla Direttiva IVA (da cui discende che una diversa interpretazione dell'Elenco da parte dell'Amministrazione delle Finanze integri una violazione del principio comunitario della parità di trattamento).

L'elenco prevede prodotti editoriali apparentemente privi di qualsiasi connotazione culturale, divulgativa o scientifica tra le prestazioni assoggettabili ad aliquota agevolata; vi include espressamente anche pubblicazioni destinate ai bambini (*i.e.* libri da disegno o libri da colorare per bambini).

La posizione assunta dall'agenzia delle entrate in merito alla necessaria presenza di un contenuto divulgativo non sembra quindi trovare riscontro nella formulazione letterale dell'Elenco, né può desumersi dall'evoluzione del testo normativo nazionale al quale, nel tempo, sono state apportate modifiche di segno opposto all'impostazione prefigurata dall'Amministrazione Finanziaria (*i.e.* le modifiche sono sempre state volte a eliminare i riferimenti inizialmente previsti alle caratteristiche contenutistiche delle pubblicazioni).

Poiché la materia dell'IVA è disciplinata da una direttiva comunitaria, la relativa normativa nazionale deve essere applicata secondo il principio dell'*interpretazione conforme*, che impone di interpretare il diritto interno alla luce della lettera e dello scopo delle direttive europee.

Il Registro degli Operatori della Comunicazione: soggetti

Gli operatori di rete;

I fornitori di contenuti;

I fornitori di servizi interattivi associati o di servizi di accesso condizionato;

I soggetti esercenti l'attività di radiodiffusione;

Le imprese concessionarie di pubblicità;

Le imprese di produzione e distribuzione di programmi radiotelevisivi;

Le agenzie di stampa di carattere nazionale;

Gli editori di giornali quotidiani, periodici o riviste,

I soggetti esercenti l'editoria elettronica;

Le imprese fornitrici di servizi di comunicazione elettronica

Il Registro degli Operatori della Comunicazione : adempimenti

Iscrizione (entro 30 giorni);

Variazioni (entro 30 giorni);

Comunicazione annuale al ROC (entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio o entro il 31 luglio per società di persone e imprese individuali e altri enti);

Informativa economica di sistema (termini e modalità definiti ogni anno dall'Autorità garante per le comunicazioni);

Contributo all'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni (termini e modalità definiti ogni anno con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze);

L'art. 16 della legge 7 marzo 2001 n. 62 ha introdotto una semplificazione amministrativa in forza della quale i soggetti tenuti all'iscrizione al ROC sono esentati dall'obbligo della registrazione delle testate presso le cancellerie del tribunale : questa semplificazione si applica a tutti gli editori di periodici e quotidiani;

I soggetti del settore e la diffusione dei prodotti editoriali

Soggetti:

Autore;

Editore;

Distributore nazionale;

Distributore locale;

Rivenditore

Accordi di settore:

L'Accordo Nazionale sulla vendita di giornali quotidiani e periodici;

La Convenzione sulla distribuzione di prodotti editoriali Fieg – Anadis;

Natura giuridica dei rapporti editore – distributore – rivenditore di giornali quotidiani e periodici;

In ambito tributario è incontrovertito il principio secondo il quale la proprietà del prodotto si trasferisce direttamente dall'editore al lettore finale;

I contratti che legano l'editore al rivenditore e al distributore sono dei contratti di durata che, nel primo caso, sono riconducibili a una fattispecie tipica (contratti estimatori) mentre nel secondo caso rimangono nel limbo dell'atipicità;

L'orientamento giurisprudenziale è quello di ritenere che le annotazioni sulle scritture contabili dei rivenditori possano riguardare non i corrispettivi incassati ma il solo aggio (CTC 21.3.1994, n. 778; CTC 7.11.1994 n. 3647; CTC sez. XII 21.2.1995, n. 610; CTC 9.5.1995 n. 1956);

L'agenzia delle entrate si è adeguata a tale orientamento con la circolare 117/E del 13.5.1996

Il rapporto editore – rivenditore è regolato dall'Accordo Nazionale sulla vendita di giornali quotidiani e periodici

Natura giuridica dei rapporti editore – distributore – rivenditore di giornali quotidiani e periodici: il contratto estimatorio

Elemento caratteristico del contratto estimatorio è la facoltà dell'accipiens di restituire la merce in alternativa all'obbligo di pagamento del prezzo e la fissazione di un termine per l'esercizio di tale facoltà;

Il contratto estimatorio è un contratto reale e si perfeziona nel momento della consegna della cosa all'accipiens;

La fissazione del prezzo è elemento essenziale del contratto estimatorio;

La scadenza del termine stabilito fa venir meno il diritto potestativo dell'accipiens;

La restituzione delle cose viene interpretata sia come atto di recesso con efficacia ex nunc (Balbi; Mirabelli) sia come evento dedotto in condizione risolutiva il cui avverarsi fa cessare retroattivamente gli effetti del contratto (Giannattasio);

Il contratto estimatorio: individuazione del momento in cui si verifica il trasferimento della proprietà

Nel caso in cui l'accipiens alieni a terzi le cose consegnate, la proprietà si trasferisce ai terzi, secondo alcuni direttamente dal tradens, secondi altri tramite il preventivo acquisto da parte dell'accipiens;

Chiaramente dall'adesione alla prima o alla seconda interpretazione discendono effetti di natura contabile e fiscale molto diversi;

Cottino definisce puro artificio la costruzione interpretativa che prevede un trasferimento di proprietà dal tradens all'accipiens e un contemporaneo immediato ritrasferimento dall'accipiens al terzo, nel momento in cui l'accipiens vende a quest'ultimo, al solo trasparente scopo di creare un ponte tra vecchio e nuovo proprietario. L'Autore conclude affermando che lo schema dell'autorizzazione rende superfluo il ricorso a una costruzione del genere;

Conto deposito e conto assoluto

Il conto deposito è utilizzato in modo massiccio nel commercio di giornali quotidiani e periodici;

Il conto deposito viene sostanzialmente ricondotto al contratto estimatorio;

Il conto assoluto con diritto di resa è maggiormente utilizzato nel commercio di libri

Il conto assoluto viene ricondotto al contratto di vendita a credito con scadenze di pagamento periodiche. Nel conto assoluto la proprietà dei prodotti editoriali si trasferisce al distributore – rivenditore al momento della consegna; il distributore – rivenditore mantiene il diritto di restituire le copie invendute entro determinati termini convenuti;

Conto deposito: le rilevazioni contabili

Secondo la teoria del cosiddetto «doppio trasferimento» (sostenuto da Carraro, Dalmartello, Desideri, Bianco), il ricevente (sia esso distributore o rivenditore) deve effettuare una rilevazione a costi, ricavi e rimanenze;

Secondo l'ipotesi sostenuta da altra dottrina (Cottino) e dalla giurisprudenza tributaria (CTC citate precedentemente), la proprietà del bene si trasferisce ai terzi direttamente dal tradens (editore) e pertanto l'accipiens (distributore – rivenditore) dovrà rilevare in contabilità esclusivamente il margine di propria competenza;

In questo secondo caso l'accipiens che applica principi contabili nazionali dovrà utilizzare i conti d'ordine

Particolare attenzione alla preventiva imputazione al conto economico prevista dal combinato disposto degli art. 83 e 109 comma 8 del TUIR (si cfr. la ris. 10/E del 14.1.2008):
comportamento consigliato;

Conto assoluto: le rilevazioni contabili

Le rilevazioni contabili del conto assoluto con diritto di resa avvengono a costi, ricavi e rimanenze;

Il distributore / rivenditore rileverà, già al momento della consegna, i volumi ricevuti nei costi della produzione;

Il ricavo verrà registrato successivamente nel momento della cessione a terzi;

I volumi invenduti al termine dell'esercizio saranno valorizzati tra le rimanenze di magazzino

La nota integrativa evidenzierà eventuali clausole di resa che consentano al distributore / rivenditore la restituzione parziale o totale delle copie invendute;

Le rilevazioni contabili dell'editore

Conto deposito;

Conto assoluto con diritto di resa;

Utilizzo del fondo copie rese;

La contabilizzazione dell'iva;

La valutazione dei prodotti editoriali in rimanenza (circolare ministeriale 11.8.1977 n.9 prot. 995)

La valutazione dei libri in rimanenza

Circolare ministeriale 11.8.1977 n.9 prot. 995;

Categorie	I anno	II anno	III anno	IV anno	V anno	VI anno
Edizioni scolastiche	100% del costo	50% del costo	25% del costo	6% del costo	Valore zero	
Edizioni scientifiche	100% del costo	100% del costo	75% del costo	50% del costo	25% del costo	10% del costo
Edizioni varie	100% del costo	67% del costo	33% del costo	10% del costo	10% del costo	

La valutazione dei giornali in rimanenza

1. Giornali quotidiani e periodici in rimanenza valutati quale carta da macero;
2. Valutazione delle copie conservate quali arretrati e delle copie reintrodotte sul mercato con una veste grafica diversa o cedute all'estero (valutazione al minore tra costo e valore normale di mercato ex art. 92, 5° comma Tuir);
3. La determinazione delle quantità delle copie da conservare è stabilita dalle politiche commerciali dell'editore;
4. Consiglio comunque di verificare la coerenza tra quanto definito dall'editore e l'andamento storico delle vendite di arretrati, e cessioni di copie rese;

L'imposta sul valore aggiunto: il regime speciale

Il regime speciale trova applicazione per le sole attività di commercializzazione nel territorio dello Stato di prodotti editoriali.

Ambito soggettivo: editori; cessionario o importatore di prodotti editoriali esteri che li acquista per la successiva commercializzazione; distributori in Italia di prodotti editoriali esteri;

Ambito oggettivo: giornali quotidiani con esclusione dei notiziari quotidiani e dei dispacci delle agenzie di stampa; periodici intendendo per tali i prodotti editoriali registrati come prodotti ai sensi della legge 8 febbraio 1948 n. 47 e successive modificazioni compresi quelli per i quali non può farsi riferimento al requisito della registrazione (prodotti editoriali esteri); giornali e periodici pornografici; cataloghi; libri; supporti integrativi; prodotti editoriali ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi;

Regime speciale IVA: natura merceologica

Il regime speciale è stato ritenuto applicabile esclusivamente ai prodotti editoriali cartacei ovvero stampati (CM 328/E del 24.12.1997);

Con la Circolare n. 23/E del 24 luglio 2014 è stato riconosciuto che in conformità alla Direttiva 2009/47/CE del Consiglio, il regime speciale sia applicabile anche per la fornitura di libri registrati su CD, CD-ROM o qualsiasi supporto fisico analogo che riproduca essenzialmente le stesse informazioni contenute nei libri stampati (restano esclusi i supporti fisici che riproducono essenzialmente suoni e voci – CD musicale – senza alcun collegamento ad un libro stampato);

Il regime speciale non trova applicazione per l'editoria on line;

Regime speciale IVA: condizioni

Condizione imprescrittibile per l'applicazione del regime speciale (ma non anche per l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4%) è l'indicazione del prezzo di vendita al pubblico, comprensivo dell'imposta, sulla pubblicazione o su apposito allegato;

L'indicazione del prezzo di vendita al pubblico va apposta anche per le copie distribuite gratuitamente (condizione che deve risultare da apposita scritta impressa sul prezzo di copertina);

La distribuzione di free press, pur avendo forma di periodici di informazione, è utilizzata per veicolare messaggi pubblicitari e pertanto non è assoggettata ad iva (Risoluzione 4.2.2005 n. 13/E);

Aliquota applicabile ai prodotti editoriali

Aliquota IVA del 4% applicabile ai sensi del n. 18) della Tabella A, parte II allegata al Dpr 633/1972 ai giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici anche in scrittura braille e su supporti audio – magnetici per non vedenti e ipovedenti, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, edizioni musicali a stampa e carte geografiche, compresi i globi stampati; carta occorrente per la stampa degli stessi;

L'aliquota del 4% è applicabile anche ai libri su qualsiasi supporto fisico (ad esempio CD-ROM);

L'aliquota del 4% si rende inoltre applicabile alle prestazioni relative alla composizione, montaggio, duplicazione, legatoria e stampa, anche in scrittura braille e su supporti audio-magnetici per non vedenti e ipovedenti, dei giornali e notiziari quotidiani, libri, periodici ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, edizioni musicali a stampa e carte geografiche, atti e pubblicazioni della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica (n.35 Tabella A parte II allegata al DPR 633/1972): tali prestazioni esulano dal campo di applicazione del regime speciale;

Ai contratti d'opera e di appalto per la realizzazione di un prodotto editoriale è applicabile l'aliquota del 4% per effetto dell'art. 16, III° comma Dpr 633/1972;

Criteri di determinazione dell'imposta

Determinazione dell'imposta in base alle copie vendute:

A) obbligatorio per cessioni di giornali pornografici, cataloghi, pubblicazioni edite da associazioni dilettantistiche che abbiano optato per il regime forfetario della legge 398/1991; cessioni di prodotti editoriali unitamente a beni diversi dai supporti integrativi;

B) il momento impositivo coincide con l'effettiva vendita,

Determinazione dell'imposta con forfetizzazione della resa:

A) cessioni di libri, cessioni di giornali quotidiani e periodici, cessioni – dal 1° gennaio 2014 – di libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi;

B) il momento impositivo coincide con quello della consegna o spedizione dei beni da parte dell'editore;

Criteri di determinazione dell'imposta

1. Cessioni di giornali quotidiani e periodici (esclusi quelli pornografici) e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi : novità dal 1.1.2014;
2. Criteri di determinazione del rapporto costo – prezzo e imputazione dell'aliquota propria di ciascuno dei beni nelle vendite congiunte;
3. Ricommercializzazione delle rese e cessioni carta da macero;
4. Libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi (ove la parte di contenuti digitali integrativi sia contenuta su un CD o altro bene suscettibili di essere considerato supporto integrativo ai sensi dell'art. 74, comma 1, lettera c) del Dpr 633/1972, quarto periodo, è applicabile il regime speciale con resa forfetaria e aliquota del 4%);

Operazioni intra UE

Operazioni intra UE: torna applicabile la disciplina di cui agli art. 37 e seguenti del DL 331 del 1993;

Le cessioni intra UE di prodotti editoriali non rientrano nel campo di applicazione del regime speciale IVA; si applica l'articolo 41 comma 1 lettera a) del DL n. 331 del 1993 (emissione della fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione con annotazione «operazione non imponibile»);

Acquisti intra UE:

A) se il prodotto editoriale non è destinato alla successiva commercializzazione, l'IVA è dovuta dal cessionario sulla base del prezzo di vendita al pubblico nel territorio dello Stato e non è detraibile;

B) se i beni sono destinati alla successiva commercializzazione occorre tenere conto del criterio di determinazione dell'imposta adottato dal cessionario (resa forfetaria o copie vendute)

Operazioni intra UE

Nell'acquisto intra UE l'imposta dovuta è assolta con il particolare meccanismo di inversione contabile e non è detraibile;

In mancanza di prezzo di vendita al pubblico ovvero su opzione l'acquisto intra UE di prodotti editoriali è equiparato a qualsiasi altro bene e il cessionario assolve l'imposta sulla base del corrispettivo pagato al cedente comunitario e l'iva è detraibile: ne discende che il regime speciale sarà applicabile alle successive cessioni nel territorio dello Stato;

La predetta normativa deve coordinarsi con quella delle vendite a distanza di cui all'art. 40 del DL 331 del 1993 effettuate da soggetti stabiliti in altri Stati UE;

Operazioni Extra UE

All'esportazione di prodotti editoriali non è applicabile il regime speciale IVA e conseguentemente si applicano le regole ordinarie (art. 8 Dpr 633/72);

L'IVA è assolta dall'importatore ed è riscossa dalla dogana sulla base del prezzo di vendita al pubblico. Il valore dei prodotti, se importati per la successiva commercializzazione, è diminuito a richiesta degli importatori della percentuale di forfetizzazione. L'imposta assolta in dogana non è detraibile e per le successive vendite non sussiste l'obbligo di emissione della fattura,

La circolare n. 23/E del 24 luglio 2014 ha chiarito che per l'importazione di prodotti editoriali in relazione ai quali non è possibile applicare la forfetizzazione della resa, l'importatore, analogamente a quanto previsto per gli acquisti intra UE, può chiedere l'applicazione dell'imposta con le ordinarie disposizioni, applicando l'imposta sul valore di transazione e detraendo la stessa nei modi ordinari (la successiva cessione dei prodotti editoriali in Italia seguirà le regole del regime speciale);

L'interpretazione appare rispettosa del principio di neutralità fiscale

Altre operazioni internazionali

Trasferimenti di beni in deposito presso terzi;

Contratto estimatorio e *consignment stock*;

Cessioni in conto deposito all'estero;

Editoria multimediale

Le modifiche alla legge sull'editoria e l'ampliamento al multimediale (legge 21 marzo 2001 n. 62):

1. La definizione di prodotto editoriale è ampliata al fine di ricomprendere, accanto al tradizionale supporto cartaceo, la possibilità di essere realizzato anche su supporto informatico;
2. Per prodotto editoriale si intende il prodotto realizzato su supporto cartaceo, ivi compreso il libro, o su supporto informatico, destinato alla pubblicazione o, comunque, alla diffusione di informazioni presso il pubblico con ogni mezzo, anche elettronico o attraverso la radiodiffusione sonora o televisiva, con esclusione dei prodotti discografici o cinematografici;
3. Il prodotto editoriale può essere diffuso presso il pubblico con ogni mezzo e pertanto anche mediante quello elettronico;

Pubblicazioni quotidiane e periodiche on line

Nella definizione di prodotto editoriale rientra anche la pubblicazione diffusa su internet, in quanto «prodotto realizzato su supporto informatico e destinato alla pubblicazione con mezzo elettronico»;

Se il prodotto editoriale on line è diffuso al pubblico con periodicità regolare ed è contraddistinto da una testata che costituisce elemento identificativo del prodotto, si applicano gli articoli 2 (indicazioni obbligatorie sugli stampati) e 5 (registrazione del giornale periodico) della legge 47/1948;

Viceversa se il prodotto editoriale on line non è diffuso con periodicità regolare, lo stesso deve contenere le indicazioni obbligatorie sugli stampati ma non deve essere registrato ai sensi dell'art. 5 della legge 47/1948;

In luogo dello stampatore sarà indicato il sito su cui la consultazione del prodotto è disponibile;

Ai fini della individuazione della circoscrizione del tribunale competente per la registrazione, si ritiene si debba fare riferimento alla sede dell'editore della pubblicazione;

Publicazioni quotidiane e periodiche on line: indicazioni obbligatorie e registrazione

Il prodotto editoriale on line diffuso con periodicità regolare deve contenere le seguenti indicazioni:

1. Luogo e data di pubblicazione;
2. Nome e domicilio dello stampatore (sito internet);
3. Nome del proprietario e del direttore o vicedirettore responsabile;
4. Estremi della registrazione

Quanto indicato vale per i prodotti editoriali diffusi su internet la cui versione on line non costituisca la mera copia della versione cartacea di una pubblicazione già registrata ai sensi della legge sulla stampa;

La registrazione della testata editoriale telematica si rende obbligatoria per la fruizione delle provvidenze previste dalla legge 7 marzo 2011 n. 62

Pubblicazioni quotidiane e periodiche on line: iscrizione al ROC

L'editore di pubblicazioni periodiche diffuse in rete deve iscriversi al Registro degli Operatori di Comunicazione quale «soggetto esercente l'editoria elettronica»;

L'art. 16 della legge 7 marzo 2001 n. 62 ha introdotto una semplificazione amministrativa in forza della quale i soggetti tenuti all'iscrizione al ROC sono esentati dall'obbligo della registrazione delle testate presso le cancellerie del tribunale : questa semplificazione si applica a tutti gli editori di periodici e quotidiani quindi anche agli editori l'editoria elettronica;

Pubblicazioni quotidiane e periodiche on line: disciplina IVA

La R.M. 30.9.2003 n. 186/E ha precisato che la commercializzazione del periodico on line rappresenta un'operazione di commercio elettronico diretto qualificata ai fini IVA quale prestazione di servizi;

Con il termine commercio elettronico diretto ci si riferisce al caso in cui, oltre all'ordine, si procede anche alla consegna telematica del prodotto e/o servizio: in altre parole il bene oggetto della transazione è fornito in forma digitale (si «smaterializza»);

Nel commercio elettronico indiretto (off line), la cessione del bene avviene per via telematica mentre la consegna fisica del prodotto segue i tradizionali canali;

Le operazioni di commercializzazione dei prodotti editoriali elettronici sono da considerare ai fini IVA come prestazioni di servizi di cui all'articolo 3 del Dpr 633/1972

Ne discende che la commercializzazione delle pubblicazioni periodiche diffuse telematicamente non può rientrare nel regime speciale IVA stabilito dall'art. 74, né può fruire dell'aliquota agevolata iva del 4% di cui al n. 18 della Tabella A, parte II allegata al DPR 633/1972;

La R.M. 3.7.2008 n. 274/E ha ribadito l'obbligo di emissione della fattura per la certificazione fiscale dei corrispettivi dell'e-commerce on line;

Pubblicazioni cartacee contenenti chiavi di accesso a formati elettronici

La cessione di prodotti editoriali cartacei che al loro interno contengono una chiave di accesso mediante la quale l'acquirente del prodotto cartaceo può acquisire, mediante collegamento a internet, copia del formato elettronico del prodotto cartaceo già acquistato ovvero aggiornamenti del prodotto cartaceo, rientra nel regime speciale iva e assolve l'aliquota agevolata del 4%;

Ciò a condizione che per la copia in formato elettronico del prodotto cartaceo e per i relativi aggiornamenti non sia previsto uno specifico corrispettivo (in tal caso infatti il corrispettivo pagato per la fruizione dei servizi telematici dovrà essere considerato autonomamente ed assoggettato ad iva con applicazione dell'aliquota ordinaria);

Il regime IVA delle prestazioni di e-commerce on line: le modifiche in vigore dal 1.1.2015 per i rapporti B2C

L'allegato II della Direttiva n. 2006/112/CE contiene l'elenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica:

1. Fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;
2. La fornitura di software e relativo aggiornamento;
3. La fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati (tra cui sono compresi i contenuti digitalizzati di libri e altre pubblicazioni elettroniche nonché l'abbonamento a giornali e riviste on line);
4. La fornitura di musica, film, giochi compresi e giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;
5. La fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza;

Il regime IVA delle prestazioni di e-commerce on line: territorialità dei servizi elettronici fino a tutto il 2014

Nella disciplina attualmente vigente i servizi elettronici resi nell'ambito dei rapporti B2C si considerano effettuati nel luogo di stabilimento del committente solo se il prestatore è extracomunitario;

In caso contrario, in applicazione della regola generale di cui all'art. 45 della Direttiva n. 2006/112/CE, gli stessi sono territorialmente rilevanti nel Paese del prestatore;

Nei rapporti B2C è previsto che le prestazioni di servizi resi tramite mezzi elettronici:

A) si considerano effettuate in Italia se forniti da soggetti stabiliti al di fuori della Comunità quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato;

B) non si considerano effettuate in Italia se fornite a committenti domiciliati e residenti fuori della Comunità;

Il regime IVA delle prestazioni di e-commerce on line: territorialità dei servizi elettronici dal 2015

Dal 1.1.2015 la territorialità delle prestazioni di servizi elettronici sarà agganciata al luogo di stabilimento del committente, non oggetto IVA, a prescindere dal luogo di stabilimento del prestatore, che potrà essere situato indifferentemente all'interno o meno della Comunità

Al fine tuttavia di garantire la tassazione nel luogo di effettivo consumo del servizio, agli Stati membri sarà concessa la duplice facoltà prevista dal riformulato art. 59-bis della Direttiva n. 2006/112/CE, ossia:

- A) da un lato di escludere da imposizione i servizi che benchè territorialmente rilevanti, siano utilizzati al di fuori della Comunità;
- B) dall'altro di assoggettare ad imposizione i servizi effettuati al di fuori della Comunità, se utilizzati all'interno dello Stato membro;

Il regime IVA delle prestazioni di e-commerce on line: regime speciale MOSS

Dal 1.1.2015 l'applicazione del regime speciale che consente al prestatore non residente di evitare di identificarsi in tutti i Paesi membri in cui effettua prestazioni B2C si applicherà :

A) non solo ai servizi elettronici resi da soggetti passivi non stabiliti nella Comunità a committenti, non soggetti passivi, stabiliti nella Comunità (cosiddetto «regime non UE»*)

B) ma anche ai servizi elettronici resi da soggetti passivi stabiliti nella Comunità a committenti, non soggetti passivi, stabiliti in altro Paese membro Comunità (cosiddetto «regime UE»*)

* lo stesso regime dal 1.1.2015 si applicherà anche ai servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione

Tassazione dell'economica digitale: cenni

1. Inadeguatezza delle attuali regole di localizzazione del reddito basate sulla presenza fisica;
2. La questione è stata da tempo affidata ad un gruppo di esperti nominati dalla Commissione europea che hanno presentato il loro rapporto finale il 28 maggio 2014;
3. La tassazione dell'economia digitale forma oggetto anche della prima azione dell'OCSE in ambito BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)

Tassazione dell'economica digitale in Italia

Il quinto comma dell'articolo 162 del TUIR precisa che oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi;

Il commentario al Modello Ocse precisa che, mentre per il server, può configurarsi concretamente, una sua attitudine a costituire potenzialmente – per la sua fisicità – una sede fissa di affari e pertanto una stabile organizzazione, il sito – web è un bene immateriale e come tale non può autonomamente costituire una stabile organizzazione;

Il contratto concluso tra l'Internet provider e la società proprietaria di un sito WEB, non fa acquisire a quest'ultima una sede fissa d'affari. Questo in quanto l'utilizzo di uno spazio del disco (di proprietà di un Internet provider) per immagazzinare software e dati, non consente alla società proprietaria del sito WEB alcun controllo sul disco o su una parte specifica dello stesso.

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 28 maggio 2007, n. 119/E rispondendo a un interpello presentato da una società francese attiva nel commercio elettronico e che si avvale di due server presso Internet Service Provider italiano, ha fornito un'interpretazione dell'articolo 162 del TUIR in linea con la posizione del Commentario OCSE all'articolo 5, laddove riconosce la presenza di una stabile organizzazione materiale qualora il server sia a disposizione della società non residente, e venga da esso utilizzato quale bene strumentale al fine di commercializzare i beni e servizi oggetto dell'attività di impresa dell'azienda stessa.

Diversamente, qualora come in genere è previsto, l'Internet Service Provider provvedesse non solo alla connessione alla rete, ma anche alla gestione e manutenzione del server, non si realizzerebbe il requisito della disponibilità della sede fissa, e la sussistenza della stabile organizzazione sarebbe esclusa.

Il diritto d'autore

La natura giuridica del diritto d'autore;

La creatività dell'opera;

Oggetto della protezione;

I soggetti;

Diritto morale dell'autore;

Diritto patrimoniale dell'autore;

L'utilizzazione economica dei diritti;

Trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette;

Trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle opere dell'ingegno.