

ASSOCIAZIONE NAZIONALE DISTRIBUTORI STAMPA

Le imprese di distribuzione di prodotti editoriali

Napoli, 17 maggio 1996 – Hotel Vesuvio

Paolo Stella Monfredini

dottore commercialista

Studio: Piazza Stradivari, 12 – 26100 Cremona

Tel +390372463979 +390372530443 Fax +390372530442

email info@studiostellamonfredini.it

Impostazione contabile delle imprese di distribuzione di prodotti editoriali

Introduzione ed orientamento tributario

Premetto che l'obiettivo che ci si è posti sin dall'inizio è la creazione di uno standard contabile comune per tutte le agenzie di distribuzione. L'istituzione di principi contabili comuni, in una realtà caratterizzata da grande frammentazione ed incertezza giuridica, permetterebbe di ottenere indubbi vantaggi; tra gli altri una maggiore difesa della categoria nei confronti dei vari soggetti investiganti, il miglioramento del servizio offerto (a problemi comuni, soluzioni comuni), l'omogeneizzazione dei software gestionali di contabilità generale, analitica e di controllo.

La costruzione di un corretto impianto contabile vede come presupposto fondamentale la definizione del rapporto giuridico che lega le parti. Purtroppo, come ben sapete, nonostante gli sforzi compiuti dalla Vostra Associazione, la natura giuridica del rapporto che Vi lega agli editori non è ancora stata compiutamente definita. Mentre esistono diverse interpretazioni giurisprudenziali, in campo tributario si assiste ad un progressivo consolidarsi dell'orientamento che vede il rapporto in oggetto, attratto alla disciplina propria del contratto estimatorio (si vedano la circolare 272/E del 19.10.95 in materia di concordato di massa, la legge 28.12.1995 n.549 collegata alla legge finanziaria '96 in base al comma 181 art.3 che di fatto ha sostituito i coefficienti presuntivi con i

parametri, il D.L. 28.12.1995 n.565, facente parte della "manovrina" di fine 1995 (il D.L. 565/95 non e' stato convertito. E' stato reiterato dal D.L. 28.2.1996 n.93) e soprattutto la circolare 10 giugno 1993, n.7/1106/DE che escludeva dall'accertamento per coefficienti i distributori e rivenditori in base a contratti estimatori di giornali e periodici, anche su supporti audiovideomagnetici (purtroppo e' invece prevista l'applicazione alle suddette categorie dell'accertamento in base ai parametri; su tale aspetto mi soffermerò oltre). La dottrina e' concorde nel ritenere che il Ministero, per soli fini fiscali, permetta al distributore di comportarsi come per il rivenditore finale. Ho utilizzato il verbo permettere in quanto, esclusivamente per fini di opportunita' fiscale, considerare il contratto che lega il distributore all'editore come estimatorio, consente di ottenere un indubbio vantaggio, ovvero di dichiarare solo l'aggio (ipotesi tra l'altro confermata dalla procedura, seguita per i vari concordati, di autocertificare l'aggio nel caso di indicazione nelle dichiarazioni di costi e ricavi), soluzione che riduce notevolmente il volume di affari dell'agenzia a fini fiscali (riduzione dei maggiori imponibili accertati, possibilita' di rientrare nei limiti previsti per le adesioni). Le stesse circolari esplicative dei vari concordati e dell'accertamento con i parametri, ai fini Iva, considerano l'aggio quale imponibile ad aliquota zero: si crea finalmente un valido presupposto per introdurre l'aggio agenzia quale imponibile ad aliquota zero nel calcolo dell'aliquota media in vendita ai fini del rimborso del credito Iva (comportamento che, quando adeguatamente motivato, si sta fortunatamente consolidando in vari Uffici Iva).

Nelle istruzioni alle dichiarazioni dei redditi per il 1995 l'aggio viene richiesto rispettivamente al rigo 93 colonna 2 del quadro F Mod.740 (imprese individuali in ordinaria), rigo 4 colonna 2 del quadro G Mod.740 (imprese individuali in semplificata), rigo 5 colonna 2 del quadro B Mod.750 (societa' di persone ed assimilate in contabilita' semplificata), rigo 121 colonna 2 quadro A Mod.750 (societa' di persone ed assimilate in contabilita' ordinaria), rigo 151 colonna 2 quadro A Mod.760 (societa' di capitali).

Purtroppo, la recentissima circolare 117/E del 13 maggio 1996, che al punto 10.9 recita: "per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali,, ai soli fini dell'applicazione dei parametri, i ricavi da confrontare con quelli determinati in base ai parametri vanno assunti al lordo del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni", ha reso di fatto impraticabile il concordato per il 1994 e l'adeguamento per il 1995 all'intera categoria. Spiace osservare come, ancora una volta, l'Amministrazione Finanziaria generi confusione ed incertezza: dopo aver indicato nelle circolari precedentemente indicate nonche' all'art. 2 dello stesso D.P.C.M 29.1.1996 (per il limite dei 10 miliardi), che i ricavi per le categorie in oggetto, sono rappresentati da quanto stabilito dall'ottavo comma dell'art.18 D.P.R. 600/73 (cioe' al netto del prezzo corrisposto ai fornitori), la circolare 117/E, "esplicativa" dei parametri, capovolge la situazione. Che non si tratti di un semplice refuso di stampa e' dimostrato da due circostanze: la prima e' rappresentata dalla richiesta, contenuta in tutti i modelli fiscali, di una separata indicazione degli aggi spettanti ai

rivenditori in base a contratti estimatori, (anziche' la loro inclusione nei righi relativi ai ricavi ex art.53 lett. a, b D.P.R. 917/86); la seconda e' contenuta nelle spiegazioni della voce costo del venduto, dove viene espressamente indicato che per i "rivenditori di generi di monopolio, valori bollati, postali e marche assicurative e valori similari, il valore del costo del venduto deve essere assunto per un ammontare pari a zero" (soggetti che, secondo l'art.2 del Dpcm 29.1.1996, ai fini della determinazione del limite di ricavi e compensi dichiarati, sono assimilati ai rivenditori in base a contratti estimatori) mentre nulla dice per la categoria oggetto di studio. La situazione diventa tragi-comica quando si va a gestire il software distribuito dal Ministero per il calcolo dei parametri: nell'ipotesi infatti che il "venduto" lordo verso le rivendite (fornito meno reso) superi i 10.000.000.= (situazione comune alla quasi totalita' dei distributori), il campo "ricavo dichiarato" non accetta il valore in quanto superiore al limite previsto dall'art.2 dello stesso D.P.C.M.. Cio' significa che il distributore (e lo stesso Ministero), non potra' sapere se' e' congruo o meno !!! . Vi ricordo comunque che si tratta di una semplice circolare ministeriale esplicativa.

Sistema contabile ipotizzato

Le presenti note rappresentano una serie di consigli e proposte, che si ripromettono, allo stato attuale della normativa, di indicare un procedimento contabile-fiscale che permetta al distributore di avere una adeguata copertura nei confronti degli accessi dell'Amministrazione Finanziaria.

Il sistema contabile ipotizzato focalizza la generazione del ricavo nel momento della distribuzione della pubblicazione alla rivendita. Sono conscio che, se si accettasse l'orientamento recentemente assunto dall'Amministrazione Finanziaria, a norma dell'art.6 1° comma lettera d D.P.R. 633/72, il momento di effettuazione delle operazioni coinciderebbe con la rivendita del bene a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione, ma due ordini di motivi mi hanno spinto alla creazione di questo sistema contabile: innanzitutto la mancata definizione della natura del rapporto giuridico che lega editore e distributore : che sia un contratto estimatorio lo sostiene il fisco, o meglio lo sostiene nella caratterizzazione dei principi di fondo ma poi, in sede di verifica, il piu' delle volte, richiede la contabilizzazione a costi e ricavi; i sistemi contabile e fiscale devono essere costruiti sulla base del rapporto giuridico sottostante, accettando supinamente l'orientamento tributario, "percorreremmo" il tragitto opposto (i pochi elementi certi e fiscalmente rilevanti a nostra disposizione sono rappresentati dalle sentenze della Commissione Tributaria Centrale: sez. XXVII - Dec.432 del 3.2.1994 nel punto in cui afferma "tale particolare contratto e' caratterizzato dal fatto che la proprieta' delle cose vendute passa direttamente dal produttore (editore) al consumatore finale, Sez. XII - Dec. 610 del 21.2.1995, Sez. XXVII - Dec.778 del 21.3.1994, e soprattutto decisione n.1966/75 emessa dalla Sez.VII del 10.2.1975). Inoltre non dimentichiamo la complessita' operativa che un tale sistema contabile comporterebbe (ciascuna fornitura dovrebbe essere tenuta

in sospeso in attesa che venga effettuato il richiamo della resa: provate ad immaginare cosa accadrebbe per le rese "anticipate", le "code di resa", i rifornimenti; tra l'altro vi sarebbe un sistema finanziario di incassi ed accrediti rivendite basato sulle forniture e sulle rese, ed un sistema economico "slegato" che rileverebbe in contabilita' nel momento del richiamo resa). Credo comunque che un punto sia sufficientemente chiaro: indipendentemente dagli elementi di altri contratti tipici che intervengono nel rapporto in oggetto (commissione con mandato a vendere, contratto estimatorio, contratto di agenzia, contratto di somministrazione, ecc.), ed indipendentemente dalle regole contabili che tali contratti comportano (detto del contratto estimatorio, la commissione considera l'effettuazione dell'operazione nel momento della vendita dei beni da parte del commissionario, il contratto di somministrazione cosi come le prestazioni di servizi all'atto del pagamento del corrispettivo, ecc.), l'atipicita' della natura del rapporto che lega il distributore all'editore richiede la creazione di un sistema contabile ad hoc; credo infatti che il contratto estimatorio non sia piu' in grado di "contenere" il rapporto giuridico in oggetto.

Per questi motivi ritengo che considerare di competenza dell'anno n l'aggio relativo alle pubblicazioni distribuite nello stesso anno ma rese dalle rivendite nell'anno n+1 (ovviamente prima della presentazione della dichiarazione dei redditi) sia una prassi corretta e comunque piu' "sicura" nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Nonostante la frammentarietà e l'estrema incertezza sulla natura giuridica del rapporto in oggetto, un punto è assolutamente certo; ovvero che il trasferimento della proprietà del bene avviene direttamente dall'editore all'acquirente finale: il distributore è solo depositario di pubblicazioni e somme di denaro, non acquista e non rivende nulla, distribuisce. Per questo motivo indicare a bilancio valori "lordi" significa non rappresentare in modo corretto e veritiero la gestione aziendale. Si rischia, soprattutto per le società di capitali, di generare false comunicazioni sociali (gonfiando i propri fatturati). Inoltre registrare a "valori" lordi significa rilevare a bilancio rimanenze finali. Ricordo tra l'altro che, l'indicazione a bilancio delle rimanenze finali delle pubblicazioni, nel caso in cui per due esercizi consecutivi l'ammontare dei ricavi di cui all'art.53 T.U.I.R., ed il valore complessivo delle rimanenze di cui agli art.62 e 63 dello stesso decreto, dovessero essere rispettivamente superiori a due miliardi e cinquecento milioni, obbligherebbe l'impresa alla tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino.

Indipendentemente da quanto esposto in premessa, devo dire che la maggior parte degli "errori" di rilevazione commessi dalle agenzie di distribuzione si concentra nella mancata riconciliazione delle procedure contabili adottate per rivendite e per editori. Spesso pubblicazioni considerate da un lato non vengono rilevate dall'altro e viceversa (sia come forniture che come rese) generando rilevanti errori nel conto economico e nello Stato Patrimoniale, portando in ultima analisi ad una valutazione dell'impresa lontana dalla realtà. L'errore viene poi amplificato

dalle caratteristiche dell'attività propria dell'agenzia di distribuzione che, in media, a fronte di fatturati reali modesti, ha una gestione finanziaria assai rilevante (per es., a fronte di un liquidato verso editori di Lire 75.000.000.000.= corrisponde, in assenza di altri ricavi, un fatturato reale di circa 5 miliardi). Mentre la gestione finanziaria richiede efficaci strumenti di controllo tipici di una media impresa, i sistemi informativi attualmente implementati nelle agenzie sono assolutamente deficitari.

"Partite di giro di fine anno"

Considerando l'ipotesi di un'agenzia di distribuzione che emette l'ultimo estratto conto nei confronti delle rivendite in data 31.12.n e registra le liquidazioni editori sulla base degli estratti conto di competenza dell'anno n fatti pervenire dalle amministrazioni editoriali, le rilevazioni necessarie al 31.12. sono le seguenti:

Dal lato rivendite:

1. Rese, effettuate dalle rivendite nell'anno n+1, di pubblicazioni distribuite alle stesse nell'anno n (Costo a Debito verso Rivendite);
2. Forniture effettuate alle rivendite nel corso dell'anno n, ma inserite negli estratti conti dell'anno n+1 (pubblicazioni bimestrali ecc.) (Credito verso rivendite e Forniture effettuate (ricavo));

Dal lato editori:

1. Pubblicazioni distribuite alle rivendite (tot. fornito dall'editore = distribuito + scorta) nel corso dell'anno n ma inserite dagli editori negli estratti conto relativi all'anno n+1 ("Post-fatturato") (Forniture ricevute a Debito verso Editori);

2. Pubblicazioni distribuite alle rivendite (tot. fornito dall'editore = distribuito + scorta) nel corso dell'anno n+1 ma inserite dagli editori negli estratti conto relativi all'anno n ("Pre-fatturato") (Rettifica del debito verso Editori a Rettifica di Costo);

3. Rese di pubblicazioni, inserite (e quindi contabilizzate) nelle liquidazioni dell'anno n, ma distribuite nell'anno n+1 ("Rese anticipate") (Rettifica della rettifica di costo, quindi Costo a Debito verso Editori);

4. Rese di pubblicazioni, inserite (e quindi contabilizzate) nelle liquidazioni dell'anno n+1, ma distribuite nell'anno n ("Code di resa") (Rettifica del debito verso Editori a Rettifica di Costo);

Le "partite di giro" indicate, rappresentano le "tracce" fondamentali delle riconciliazioni da compiere entro la data di presentazione dei modelli fiscali, e non devono essere assolutamente considerate esaustive e complete: rimangono da definire quelle ampie fattispecie di operazioni atipiche all'interno del ciclo di vita ordinario di ciascuna pubblicazione: mi riferisco in particolare alle rese anticipate dalle rivendite, ai rifornimenti effettuati in date diverse, ed alle cosiddette

"code" di resa da parte delle edicole. Con riferimento ai sovrasconti di natale poi, bisogna distinguere la differente prassi contabile adottata da alcuni editori: se il maggiore sconto viene riconosciuto in aggiunta all'ordinario (es. sconto rivendita 20%, sconto agenzia 5%, sovrasconto 5%; sconto praticato sulla pubblicazione = 30%) non si creano problemi contabili in quanto applicando le "partite di giro" sopra descritte si competenza esattamente; se invece il sovrasconto di natale non viene conglobato nello sconto concesso direttamente sul prezzo della pubblicazione, si dovra' calcolare puntualmente pubblicazione per pubblicazione facendo concorrere il maggiore sconto con riferimento alla data di distribuzione della pubblicazione stessa.

Ovviamente le pubblicazioni presenti presso i locali dell'agenzia al 31.12. ed in attesa di essere distribuite o rese all'editore o in scorta dovranno essere indicate nei conti d'ordine tra i beni di terzi in deposito (con conseguente assunzione di garanzia patrimoniale da parte del custode), cosi' come negli stessi conti d'ordine dovranno essere indicate le pubblicazioni in c/deposito. Diverso il metodo di contabilizzazione per quanto riguarda le pubblicazioni acquisite in "conto assoluto": queste ultime seguono il regime "normale" previsto dall'art. 6 1° comma del D.P.R. 633/72 (le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della consegna o della spedizione se riguardano beni mobili). Le pubblicazioni in conto assoluto non permettono il diritto di resa al distributore. Per questa categoria di pubblicazioni occorrera' indicare quindi tra le rimanenze finali le eventuali giacenze di fine periodo.

In ultima analisi il comportamento emerso a seguito dei confronti avuti con numerosi colleghi, e' il seguente: rilevazione analitica in contabilita' di tutte le movimentazioni finanziarie da e verso rivendite, editori, vari (questo significa registrare a "valori" lordi); effettuare in sede di scritture di assestamento la compensazione tra ricavi e costi (meglio forse tra i conti d'ordine "accesi") "retrocessi" agli editori, esponendo a bilancio il solo "aggio" di competenza; indicare nei quadri relativi dei modelli fiscali il solo aggio agenzia (viste le specifiche richieste delle dichiarazioni 1995 in materia di parametri, ed il contenuto della circolare 117/E del 13.5.1996, penso sia comunque corretto per l'anno in oggetto indicare i valori lordi nei quadri relativi ed il solo aggio nei righi nel quale e' specificatamente richiesto: l'analitica indicazione nei vari quadri dei modelli fiscali e' stata fornita precedentemente). Questo comportamento permetterebbe di ottenere i vantaggi derivanti dal contratto estimatorio (ad esempio per il concordato di massa degli anni '93 e precedenti, chi ha indicato il solo aggio si e' visto recapitare le proposte di adesione da parte del Ministero, chi invece ha indicato i valori lordi ha dovuto autocertificare i dati esponendosi al rischio di vedere annullati, in caso di errore nel conteggio, gli effetti dell'adesione) senza esporsi ai rischi insiti nelle verifiche fiscali, quali ad esempio il "recupero" a tassazione del minor "ricavo" indicato (purtroppo un'ipotesi meno fantasiosa di quanto si possa pensare : si vedano in tal senso le numerose sentenze delle Commissioni Tributarie di ogni ordine e grado) o la possibilita' di dichiarare inattendibile la contabilita'.

Il bilancio presentato espone in questo modo l'effettivo "volume d'affari" dell'agenzia mentre i "mastrini" di contabilita' presentano il maggior grado possibile di analiticita': in caso di accesso dell'Amministrazione Finanziaria, viene evitata la possibilita' di vedersi applicato un accertamento induttivo basato sui parametri (si veda a proposito il recente regolamento che permette all'Amministrazione Finanziaria, in presenza di alcune errate impostazioni contabili, di dichiarare inattendibile la contabilita'), al contempo il bilancio pubblicato non e' gonfiato da costi e ricavi non di competenza del distributore.

Inoltre tale sistema, indipendentemente dal recente regolamento ministeriale relativo all'inattendibilita' della contabilita' ordinaria che permette l'applicazione dell'accertamento con i parametri introdotti dall'art.3, comma 181, lettera b) della legge 28 dicembre 1995, n.549, risponde non solo a corretti principi contabili-civilistici (che sappiamo, poco importano al fisco), ma e' coerente a quanto gia' indicato dal D.P.R. 600/1973 e precisamente all'art.39, comma 2, punto d, laddove prevede che sia consentito l'accertamento induttivo a rettifica del reddito dichiarato nell'ipotesi in cui le irregolarita' formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono cosi' gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilita' sistematica (quindi il provvedimento individua nell'area finanziaria la particolare qualita' richiesta alla contabilita' : se ne deduce che il sistema contabile comunque adottato deve rilevare in modo

puntuale ogni movimento finanziario in entrata e in uscita verso gli editori, i rivenditori ed altri).

Sulla base di tale sistema contabile e' stato inoltre predisposto un piano dei conti contenente le voci "tipiche" delle imprese in oggetto.

Codice attivita'

E' emerso che numerosi distributori hanno indicato quale codice di attivita' il 51.70.0 e non il 74.84.3. Questo comporta trascurabili effetti statistici, una significativa influenza per quanto riguarda l'imposta comunale per l'esercizio di impresa, arti e professioni (il codice 51.70.0., previsto nel commercio all'ingrosso, e' ricompreso nel 5° settore di attivita' - fascia Iciap che prevede una minore imposta rispetto al codice 74.84.3., previsto nel residuale 9° settore di attivita' - fascia Iciap), ma soprattutto, possibili rilevanti effetti nell'applicazione dei parametri utilizzati per l'anno 1995 e, soprattutto, per il "condono" del 1994 (al quale, se non fosse intervenuta la gia' citata circolare 117/E del 13.5.1996, che di fatto lo ha reso impossibile per l'intera categoria, avrei consiglio vivamente di aderire se si fossero avuti dei problemi relativamente alle "partite di giro di fine anno" precedentemente indicate : il concordato infatti sana queste irregolarita'). Inoltre chi deve regolarizzare le scritture contabili all'1.1.1996 (ovvero "variare" i saldi iniziali di alcune "voci" contabili), dovra' condonare il 1994 ed essere congruo per il 1995. (chi integra i propri ricavi deve pagare subito tutte le imposte che ne conseguono ed in particolare l'Iva (con la maggiorazione del 3%),

i contributi previdenziali e la tassa sulla salute, oltre al possibile "salto" dello scaglione Iciap). Parlavo di possibili rilevanti effetti, in quanto i coefficienti previsti per il codice attivita' 51.70.0. sono ovviamente diversi dai coefficienti previsti per il codice attivita' 74.84.3.: questo significa che lo stesso distributore dovra' pagare un conto per adeguarsi ai parametri completamente diverso a seconda del codice attivita' utilizzato. Non e' semplice stabilire quale sia, ai soli fini del concordato, il codice attivita' piu' conveniente in quanto mentre per il codice 74.84.3 e' previsto un solo gruppo omogeneo, per il codice 51.70.0. ne sono previsti ben quattro e l'applicazione di uno o dell'altro dipende dalle caratteristiche proprie di ciascun distributore. Comunque i coefficienti maggiormente significativi per la categoria (voce dei compensi, voce degli acquisti di servizi e voce del valore dei beni strumentali) sono sensibilmente inferiori nel codice di attivita' 51.70.0. (in particolare nel gruppo omogeneo nr.3). L'inserimento nel codice 51.70.0. va' contro l'orientamento sopra delineato dell'amministrazione finanziaria ed inoltre puo' fare sorgere problemi anche per quanto riguarda l'inquadramento Inps dell'impresa e dell'imprenditore in particolare. E' comunque a dir poco dubbia (non per il Ministero visto il punto 10.9 della circolare 117/E del 13.5.1996), l'indicazione di un costo del venduto pari a zero all'interno di un codice di attivita' "acceso" al commercio all'ingrosso di altri prodotti. La scelta del codice attivita' comporta inoltre una notevole influenza anche sui limiti per l'ammissione alla contabilita' semplificata: l'art. 18 D.P.R. 600/73 indica questi ultimi in Lire 360.000.000.= per le imprese aventi ad oggetto

prestazioni di servizi e Lire 1.000.000.000.= per le imprese aventi per oggetto altre attività mentre all'8° comma dello stesso articolo si conferma che per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, libri e periodici, ai fini del calcolo di ammissione ai regimi semplificati di contabilità, i ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni. Ora, se scegliamo il codice 51.70.0., compreso nelle attività del commercio all'ingrosso, dovremo probabilmente fare riferimento al miliardo mentre se, io dico, correttamente, scegliamo il codice 74.84.3, il valore di riferimento è rappresentato dai 360.000.000.=

Parametri e contabilità inattendibile

L'articolo 3, comma 181, lettera b) della legge 28 dicembre 1995, n.549, ha introdotto i cosiddetti "parametri" che di fatto hanno sostituito i "coefficienti presuntivi di reddito". I "parametri" si applicheranno per i redditi 1995 nonché per i calcoli relativi al concordato per il 1994 mentre dovrebbero essere sostituiti dagli studi di settore per l'esercizio in corso.

I soggetti che potenzialmente sono esclusi dalla determinazione presuntiva dei ricavi e compensi con applicazione dei parametri, sono quelli che hanno la contabilità ordinaria, ovvero la totalità dei distributori. All'Amministrazione Finanziaria, però è consentito di superare questa preclusione giuridica dichiarando che la contabilità ordinaria è inattendibile. La corretta tenuta della contabilità dal punto di vista civilistico è basata sugli articoli del Codice Civile che riguardano le scritture in generale ed il libro giornale in particolare. I libri contabili obbligatori

sono previsti all'art.2214 ma il c.c. prevede anche la tenuta delle "altre scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa". Tralascio per brevità la considerazione degli aspetti formali delle scritture obbligatorie, che l'art.2215 individua nel libro degli inventari e nel libro giornale (numerazione progressiva, bollatura iniziale, ecc.) e mi soffermo sugli aspetti sostanziali. L'art.2216 c.c. prescrive che il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa ovvero prescrive di annotare la storia delle operazioni aziendali con carattere di analiticità: viene esclusa la possibilità di operare rilevazioni sintetiche che raggruppino operazioni relative a più giorni, per una settimana o per un mese. In sostanza la regolare tenuta del libro giornale richiede: 1. il rispetto della data in cui l'operazione è stata effettuata 2. la rilevazione distinta di ciascun fatto amministrativo autonomo. In ultima analisi le operazioni economiche vanno rilevate per gruppi omogenei con una cadenza che non può superare la giornata in cui i fatti economici si sono verificati; d'altra parte le operazioni finanziarie che misurano quelle economiche vanno rilevate analiticamente. L'art.14 D.P.R.600/1973, relativo all'accertamento tributario, indica tra le scritture obbligatorie quelle "ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniale e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumere chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del reddito". Ciò significa che la contabilità non può fare a meno dei conti di mastro perché solo tale strumento ne consente la lettura sostanziale. Alla luce di questi precetti

civilistici, fiscali e contabili, un sistema che rileva, per esempio, solo il valore di liquidato dalle liquidazioni mensili che vengono predisposte per gli editori, con una determinazione forfettaria dell'aggio di competenza dell'agenzia, e' assolutamente non corretta, indipendentemente dal regolamento emanato dal Ministero delle Finanze al fine di dichiarare l'inattendibilita' della contabilita' per la successiva imputazione dei parametri. Il giudizio di attendibilita' e' diverso da quello di correttezza (o meglio l'attendibilita' delle scritture contabili presuppone la corretta tenuta delle stesse). Si puo' rilevare, a mio giudizio, come l'irregolarita' formale sulla tenuta della contabilita' trovasse la sua collocazione normativa all'art.39, comma 2, D.P.R. 600 punto d, laddove e' consentito l'accertamento induttivo a rettifica del reddito dichiarato nell'ipotesi in cui "le irregolarita' formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono cosi' grave, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilita' sistematica", e come il provvedimento individua nell'area finanziaria la particolare qualita' richiesta alla contabilita'. Si deduce allora come l'informazione analitica, distinta per classi omogenee, deve aver inizio nel libro giornale: non e' cioe' possibile, al termine dell'esercizio, estrapolare dai conti di mastro tenuti in via sintetica ed accesi ai clienti, fornitori ed alle banche i saldi finali da rappresentare nel libro inventari.

I cosiddetti "parametri" oltre ai soggetti esercenti imprese e arti e professioni in regime semplificato, si applicano, come ho precedentemente ricordato, agli stessi soggetti in contabilita'

ordinaria con un ammontare di ricavi non superiore ai 10 miliardi, qualora il Fisco dimostri l'inattendibilita' della stessa contabilita'. L'art. 3 co.181 L.549/95 prevede l'emanazione di un DPR che dovra' stabilire, entro 90 giorni dal 13.1.96, i criteri in base ai quali la contabilita' ordinaria e' considerata inattendibile "in presenza di gravi contraddizioni o irregolarita' delle scritture obbligatorie ovvero tra esse ed i dati e gli elementi direttamente rilevati".

La bozza di regolamento inviato all'esame del Consiglio di Stato (in Il Sole - 24 Ore , 13.3.96, p.18), ha individuato le variabili che gli uffici dell'Amministrazione Finanziaria dovranno valutare per definire se la contabilita' di un soggetto in contabilita' ordinaria e' inattendibile.

Ritengo che il regolamento in oggetto sia particolarmente importante in riferimento alle prassi operative utilizzate dalle Agenzie di distribuzione. Richiamo inizialmente la Vostra attenzione sulle cosiddette irregolarita' formali. Queste ultime riguardano il piano dei conti e le annotazioni al bilancio. Gli elementi che interessano principalmente la categoria sono sostanzialmente tre:

- I CONTI BANCARI E POSTALI DEVONO ESSERE ANALITICAMENTE INDICATI A LIVELLO DI PARTITARIO
- I CREDITORI ED I DEBITORI DEVONO ESSERE SINGOLARMENTE INDICATI A LIVELLO DI PARTITARIO (le disposizioni escludono dall'analisi solamente i debiti che scaturiscono dalle retribuzioni dei dipendenti. Per le Agenzie significa soprattutto evitare di considerare le rivendite e/o gli editori con un unico sottoconto,

ma viceversa "intestare" un singolo sottoconto per ciascuna edicola e per ciascun fornitore).

- I RAPPORTI CON L'IMPRENDITORE INDIVIDUALE E CON I SOCI. Per questi si richiede la rilevazione in contabilità dei versamenti e dei prelevamenti.

La quarta irregolarità formale, relativa alla descrizione dei criteri utilizzati per la valutazione delle rimanenze nell'inventario o nella nota integrativa, non è particolarmente significativa per la categoria che non acquista prodotti e quindi non ha problemi di rilevazione di rimanenze (tranne il caso di acquisti in "conto assoluto").

Per quanto riguarda le irregolarità sostanziali, l'inattendibilità della contabilità viene dichiarata quando a seguito di verifiche vengono rilevati scostamenti superiori al 10% del valore complessivo delle voci interessate dalla verifica stessa (indipendentemente dal superamento del menzionato limite del 10%, le disposizioni si applicano quando gli scostamenti sono almeno pari a Lire 5.000.000.= e comunque quando sono superiori a Lire 50.000.000.=): in particolare rimanenze, beni strumentali di proprietà e non (attenzione ai beni detenuti in locazione finanziaria ed in comodato gratuito), lavoratori dipendenti; a condizione che tale scostamento non sia riconducibile ad errori materiali o ad errata applicazione dei criteri di valutazione ovvero di imputazione temporale sempreché le annotazioni effettuate in violazione dei criteri di cui all'articolo 75 del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22.12.1986 n.917, risultino dalle scritture contabili obbligatorie del periodo di imposta antecedente o successivo a quello di

competenza e derivino dall'adozione di metodi costanti di impostazione contabile (cio' significa che eventuali errori di competenza nelle riconciliazioni di fine anno, anche se superiori al 10%, non legittimano l'Amministrazione Finanziaria a dichiarare inattendibile la contabilita').

Conclusioni

In ultima analisi vorrei sottolineare che, indipendentemente dalle norme civilistiche o fiscali, un corretto sistema contabile, analitico e rigoroso, consentirebbe di ottenere un valido strumento di controllo di gestione assolutamente necessario in tutte le attivita' di impresa ma, particolarmente, nelle aziende, come le Vostre, caratterizzate da piccoli fatturati rispetto alle gestioni finanziarie movimentate. Un piano dei conti analitico, l'introduzione di elementari concetti di contabilita' industriali permetterebbero di avere in ogni momento la reale situazione debitoria e creditoria nei confronti di tutti i soggetti con i quali l'impresa interagisce, i saldi di gestioni caratteristiche (confronto mancanze rivendite - editori, confronto buoni, sovrascanti ottenuti e retrocessi, costo trasporti e relativi rimborsi, ecc.), i valori assoluti dei centri di costo tipici (distribuzione quotidiani, rese quotidiani, diffusione, rifornimenti, contabilita' ecc), il costo per copia lavorata, distribuita, resa, il risultato di gestione netto per singola amministrazione editoriale, per singola testata, per singola rivendita. All'aumento costante della complessita' dell'attivita' di distribuzione occorre introdurre degli strumenti di controllo di gestione che supportino l'imprenditore nello svolgimento della

propria attività: non un sistema contabile imposto dall'esterno per fini fiscali o civilistici, ma uno strumento creato e voluto all'interno dell'impresa quale supporto imprescindibile alle decisioni aziendali.

dr Paolo Stella Monfredini