

Le differenze inventariali imputabili a furti e ammanchi di magazzino

Per le aziende che operano nel settore della vendita al dettaglio, le differenze inventariali imputabili a furti e ammanchi di magazzino rappresentano spesso un fenomeno rilevante, ma nello stesso tempo inevitabile.

Dette differenze assumono, inoltre, una particolare rilevanza ai fini fiscali in quanto possono far scattare le presunzioni di cessione ai fini Iva previste dal DPR n.441/97. La prassi e la giurisprudenza hanno fornito, per lo specifico settore della grande distribuzione, importanti indicazioni sull'operatività delle presunzioni di cessione in presenza di differenze inventariali. Dette indicazioni possono esser estese, a talune condizioni, anche ai soggetti diversi dalla grande distribuzione.

Il fenomeno delle differenze inventariali e i suoi riflessi fiscali

Per le imprese che operano nel settore delle vendite al dettaglio e, in particolare, per quelle della grande distribuzione, le c.d. differenze inventariali, che emergono tra la situazione contabile e quella effettiva delle merci in giacenza ad una certa data, rappresentano un fenomeno particolarmente significativo, anche per la rilevanza che assumono ai fini della normativa tributaria.

La natura delle differenze inventariali

Per le imprese commerciali le differenze inventariali rappresentano sostanzialmente merce che è stata acquistata e non ancora venduta, ma che nello stesso tempo non risulta in giacenza presso i magazzini e i punti vendita.

Le cause di tali differenze sono molteplici e spesso non sono analiticamente identificabili. Tra le principali cause che generano differenze inventariali per le imprese commerciali si possono annoverare le seguenti:

- ➡ furti da parte di clienti, fornitori, aziende terze (di pulizia, di sorveglianza ecc.) nonché da parte del personale dipendente;
- ➡ errori degli addetti alle casse (che non “scontrinano” correttamente le merci acquistate dai clienti);
- ➡ errori degli addetti al carico ed allo scarico della merce (ad esempio errori di imputazioni dei codici in sede di carico e di scarico);
- ➡ cali fisici della merce (in particolare quella deperibile);
- ➡ perdite di merci durante la fase di trasporto (ad esempio tra il magazzino e il punto vendita);
- ➡ distruzioni accidentali.

Per le imprese industriali vi sono ulteriori cause che possono generare differenze inventariali, che attengono alle perdite di beni nella fase della produzione quali “cali”, “sfridi” e “scarti” di lavorazione.

* Dottore commercialista e Revisore legale

I cali di lavorazione sono costituiti da materiali inseriti nel ciclo di produzione che non hanno fornito la resa attesa, a causa di eventi eccezionali, di particolari condizioni di produzione, oppure di errori compiuti durante il processo di trasformazione.

Gli sfridi di lavorazione sono rappresentati da materie prime che a causa del processo produttivo o delle modalità di produzione non sono suscettibili di essere trasformate in prodotto finito, andando quindi perdute.

Gli scarti di lavorazione rappresentano, invece, la quota di prodotti finiti che non è in possesso delle caratteristiche tecniche o dei livelli di qualità che dovrebbero normalmente contraddistinguere il prodotto finito e che, come tali, non possono essere immessi nel processo di vendita.⁹

⇒ Gli obblighi di tenuta della contabilità di magazzino e la rilevazione delle differenze inventariali

In merito alla tenuta delle scritture di magazzino l'art.14, lett.d) del DPR n.600/73, prescrive l'obbligo, al superamento di determinati limiti dimensionali¹⁰, di dotarsi di scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali.

Tali obblighi contabili risultano, tuttavia, differenziati per le attività effettuate da commercianti al minuto autorizzati:

- ➡ in locali aperti al pubblico;
- ➡ in spacci interni;
- ➡ mediante apparecchi di distribuzione automatica;
- ➡ per corrispondenza;
- ➡ a domicilio;
- ➡ o in forma ambulante (tale disposizione opera in particolare, come si dirà oltre, anche per le aziende della c.d. "grande distribuzione").

Per detti soggetti, infatti, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino sorge solo con riferimento ai movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti vendita. Risultano, invece, esclusi dall'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino i magazzini dei singoli esercizi aperti al pubblico.

Nell'ambito della contabilità di magazzino il fenomeno delle differenze inventariali origina le c.d. operazioni di "rettifica" del magazzino, le quali, con cadenza annuale, semestrale o trimestrale, sono effettuate per adeguare le giacenze risultanti dalle scritture contabili (c.d. "magazzino contabile") a quelle effettive, in base ai verbali di ricognizione con i quali si procede ad un riscontro continuo e periodico delle differenze inventariali, rilevandone altresì la causa.

Questa pratica risulta conforme a quanto stabilito dal citato art.14, lett.d) del DPR n.600/73, a norma del quale nelle scritture di magazzino possono essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze effettive, riscontrate nel corso dell'inventario fisico, e quelle desumibili dalle scritture di magazzino (ovvero le "differenze inventariali").

⁹ I prodotti finiti difettosi possono essere: rivenduti come tali, nello stato in cui si trovano; sottoposti ad un nuovo ciclo di lavorazione; riciclati o distrutti.

¹⁰ Ai sensi dell'art.1, co.1 del DPR n.695/96, sono obbligati alla tenuta della contabilità di magazzino i soggetti che per due esercizi consecutivi hanno superato entrambi i seguenti limiti:

- ricavi di € 5.164.568,99;
- rimanenze finali di € 1.032.913,80.

L'obbligo decorre dal secondo anno successivo al verificarsi delle accennate condizioni.

L'obbligo di gestire la contabilità di magazzino cessa a partire dal primo periodo d'imposta successivo a quello in cui, per la seconda volta consecutiva, l'ammontare dei ricavi e il valore delle rimanenze finali, risultano inferiori ai sopraccitati limiti.

La semplice annotazione delle differenze inventariali, tuttavia, non comporta di per sé il superamento delle presunzioni di cessione di cui al DPR n.441/97, previste ai fini Iva, ma tradizionalmente ritenute applicabili dall'Amministrazione Finanziaria anche alle imposte dirette¹¹.

⇒ Le presunzioni fiscali di cessione con riferimento alle differenze inventariali

Come detto, la disciplina delle presunzioni legali di acquisto e cessione ai fini Iva è contenuta nel DPR n.441/97.

In particolare, per quanto riguarda le presunzioni di cessione, l'art.1 del DPR n.441/97 stabilisce che si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni.

Attraverso tale presunzione la norma ricollega il mancato ritrovamento dei beni acquistati presso i magazzini dell'azienda a vendite non documentate, spostando in capo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria.

Per quanto riguarda le differenze inventariali, l'art.4, co.2, del medesimo decreto dispone espressamente che assumono rilevanza ai fini delle presunzioni di cessione o di acquisto le differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino e le consistenze delle rimanenze registrate dallo stesso contribuente.

La presunzione in esame non è assoluta in quanto il secondo comma dell'art.1 del DPR n.441/97 stabilisce che la stessa non opera qualora il contribuente dimostri che i beni stessi:

- sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti;
- sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti d'opera, appalto trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà.

Per quanto riguarda la dimostrazione della perdita dei beni dovuta ad eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del soggetto, alla distruzione dei beni o trasformazione in beni di altro tipo e di più modesto valore, deve farsi riferimento all'art.2, co.3 del DPR n.441/97.

Questa disposizione prescrive che i suddetti casi devono essere provati mediante idonea documentazione fornita da un organo della Pubblica Amministrazione o, in mancanza, da dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ai sensi dell'art.47 del DPR n.445/00, resa entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento o dalla data in cui se ne ha conoscenza, dalle quali risulti il valore complessivo dei beni perduti, salvo l'obbligo di fornire, a richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, i criteri e gli elementi in base ai quali detto valore è stato determinato.

Ad esempio, per quanto riguarda le differenze inventariali dovute a furti, si può fare riferimento alla denuncia presentata presso gli organi di pubblica sicurezza.

Qualora si ricorra alla dichiarazione sostitutiva la stessa potrà essere ulteriormente documentata, secondo l'Agenzia delle Entrate, attraverso l'allegazione di:

1. verbali di ricognizione con i quali si procede ad un riscontro continuo e periodico delle differenze inventariali;
2. elementi in merito alle misure di sicurezza adottate per il contenimento di furti che comportino una perdita involontaria dei beni;

¹¹ Nella C.M. n.193/E/98 è, infatti, chiarito che le presunzioni specificamente preordinate all'esercizio dell'attività di controllo e di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto, e più precisamente quelle di cessione, non possono non riflettersi, quanto ai loro effetti, anche nel campo dell'imposizione diretta, quantomeno nella forma di presunzioni semplici.

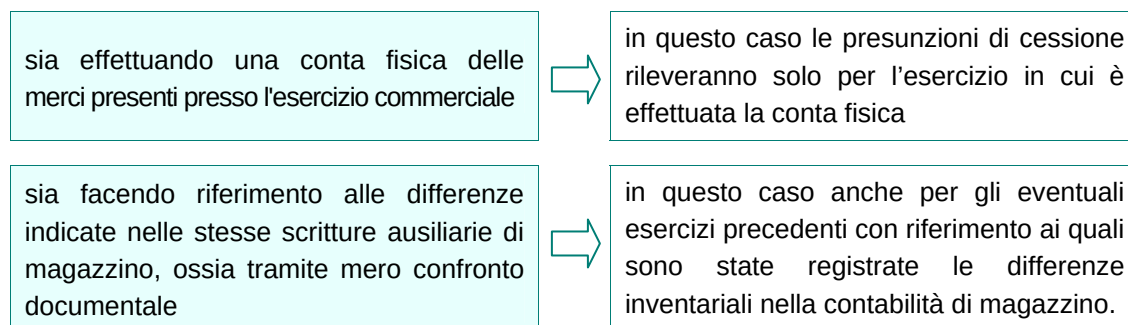
3. elementi che attestino la propensione e la tendenza dell'azienda a migliorare i propri processi interni al fine di ridurre e limitare il più possibile i fenomeni che portano alla formazione di differenze inventariali, le quali non hanno una rilevanza solo fiscale, ma anche e significativamente un impatto importante sulla gestione economica e finanziaria della stessa azienda.

⇒ La rilevazione delle differenze inventariali in sede di verifica e l'operatività delle presunzioni di cessione

L'articolo 4 del DPR n.441/97 individua due diverse modalità attraverso le quali in sede di verifica possono essere attivate le presunzioni di acquisto o cessione:

- ➡ la prima fa riferimento alla rilevazione delle differenze inventariali mediante conta fisica dei beni all'atto dell'accesso da parte dell'Amministrazione Finanziaria presso i locali aziendali. Tali presunzioni conseguenti alla rilevazione fisica dei beni operano per l'esercizio in cui sono eseguiti gli accessi, ispezioni e verifiche;
- ➡ la seconda, invece, fa riferimento alle differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lett.d) dell'art.14, co.1 del DPR n.600/73, o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate. Queste costituiscono presunzioni di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo.

Pertanto, in sede di controllo fiscale i verificatori possono individuare le differenze inventariali:



La gestione delle differenze inventariali e il superamento delle presunzioni

⇒ La C.M. n.31/E del 2 ottobre 2006

L'Agenzia delle Entrate ha affrontato le problematiche delle differenze inventariali con la [C.M. n.31/E/06](#), la cui emanazione è risultata particolarmente opportuna in quanto in precedenza gli organi accertatori utilizzavano spesso in modo acritico le disposizioni del DPR n.441/97, considerando sistematicamente le differenze inventariali che le aziende non fossero state in grado di giustificare adeguatamente quali vendite non documentate.

Ancorché detta circolare riguardi, in particolare, la grande distribuzione organizzata, molte delle considerazioni generali ivi contenute possono essere estese anche ad altri soggetti, sebbene per la valutazione della posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate debbano essere tenute in considerazione le specifiche dimensioni che caratterizzano le aziende della grande distribuzione (che rendono improbabili vendite in "nero") e i particolari obblighi riguardanti la contabilità di magazzino, in precedenza indicati. Nella suddetta C.M. n.31/E/06, l'Agenzia delle Entrate, facendo propri gli indirizzi giurisprudenziali e dottrinari che si erano andati affermando, ha opportunamente evidenziato che le disposizioni sulle presunzioni di cessione non devono essere interpretate ed applicate in maniera automatica, giacché le differenze inventariali annotate nelle scritture di magazzino non necessariamente sono riconducibili a

fenomeni di evasione d'imposta, ma si generano anche in modo fisiologico in relazione all'ordinaria dinamica gestionale di un magazzino.

Ai fini dell'applicazione delle presunzioni legali di cui al DPR n.441/97, pertanto, in sede di verifica fiscale si deve procedere ad un'attenta valutazione delle differenze inventariali rilevate dallo stesso contribuente nella contabilità obbligatoria di magazzino.

Qualora venga rinvenuta la presenza di rettifiche inventariali i verificatori non possono limitarsi a richiamare la disposizione contenuta nell'art.4 del DPR n.441/97, riprendendo a tassazione *sic et simpliciter* gli importi corrispondenti al valore delle predette differenze, ma sono tenuti ad effettuare una valutazione delle stesse in base alla posizione economica, patrimoniale e gestionale dell'impresa controllata, nonché ad esaminarne il processo di formazione e la natura fisiologica o patologica in relazione all'attività in concreto svolta e agli elementi, dati e informazioni eventualmente forniti dal contribuente. A titolo esemplificativo, tra gli elementi da considerare nell'ambito di detto procedimento valutativo l'Agenzia delle Entrate ha segnalato:

- le caratteristiche gestionali e le peculiarità del processo produttivo e/o commerciale;
- il *trend* delle differenze inventariali rilevate nell'arco dell'ultimo triennio;
- il *trend* degli investimenti effettuati dall'azienda, finalizzati all'adozione di misure organizzative e strumenti per il contenimento e la prevenzione delle cause di formazione delle differenze inventariali;
- il rapporto costi/benefici nell'adozione di misure atte a eliminare totalmente le differenze inventariali;
- la rilevazione di differenze inventariali - per lo stesso periodo d'imposta ovvero di rilevazione delle giacenze - sia di segno negativo sia di segno positivo, ipoteticamente compensabili a livello di categoria merceologica di prodotti;
- la scarsa plausibilità della vendita "al nero" delle merci costituenti le differenze inventariali riscontrate (in particolare se le differenze si riferiscono a materie prime utilizzate nel processo produttivo o a beni merce di scarso valore unitario e di elevata consistenza numerica);
- i valori delle differenze inventariali percentualmente non significativi in rapporto al volume d'affari o alla consistenza media del magazzino, da valutare sempre in stretta connessione con la tipologia di attività svolta e la localizzazione territoriale dell'impresa.

I verificatori devono, quindi, andare oltre le mere presunzioni legali, individuando ulteriori elementi a sostegno delle proprie pretese, pena l'illegittimità della contestazione. Conclude, inoltre, la citata circolare che la rilevazione delle discrasie inventariali non potrà fondare l'accertamento tutte le volte in cui, sulla base delle concrete circostanze del caso, risulti più probabile che le differenze stesse siano imputabili a fattori diversi rispetto alla vendita "in nero" della merce mancante.

Di conseguenza, nel caso in cui le perdite involontarie di beni siano plausibili, ovvero se è probabile che esse siano da ricondurre a furti, danneggiamenti e simili e non a vendite in nero, non possono essere elevate contestazioni a carico del contribuente.

Esistono, infatti, delle differenze inventariali fisiologiche, ineliminabili e non monitorabili nella grande distribuzione organizzata che, in quanto tali, non dovrebbero dar luogo a presunzioni di cessione.¹²

¹² In particolare, risulta ormai avallata dalla giurisprudenza la prassi di riconoscere come "fisiologica" in capo ai commercianti della grande distribuzione l'applicazione della percentuale di incidenza sui ricavi dei furti rilevati dal "Barometro Europeo dei furti nel retail".

⇒ Ulteriori pronunciamenti giurisprudenziali

Alla C.M. n.31/E/06 sono seguite negli anni alcune interessanti pronunce della giurisprudenza di merito.

Con la sentenza n.98 del 1° aprile 2008 la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha chiarito che il contribuente, in sede di verifica, è in ogni caso tenuto a motivare e giustificare l'annotazione delle differenze inventariali, tramite l'indicazione della causa (furti, cali, deperimento e così via) e l'esibizione della documentazione relativa, la quale, quindi, deve essere debitamente conservata dall'impresa.

La Commissione Regionale di Milano, con la sentenza n.135 del 15 dicembre 2009, ha ritenuto illegittimi i rilievi degli organi accertatori, nei confronti di una società operante nella grande distribuzione, fondati sulla base del mero scostamento rilevato a fini gestionali dal contribuente stesso in una parte dei propri punti vendita, rispetto alla percentuale media delle perdite rilevata in uno studio relativo alla grande distribuzione.

⇒ L'operatività delle presunzioni per quanto riguarda la grande distribuzione

Oltre alle valutazioni di carattere generale evidenziate in precedenza, che entro certi limiti possono essere estese alle aziende di commercio diverse dalla grande distribuzione, la C.M. n.31/E/06 ha fornito specifiche indicazioni per quanto riguarda le particolari modalità applicative delle presunzioni di cessione per le imprese della grande distribuzione.

Infatti, come evidenziato in precedenza, gli organi accertatori possono individuare le differenze inventariali mediante una verifica fisica o facendo riferimento agli scostamenti registrati dallo stesso contribuente nella contabilità di magazzino.

Entrambe queste modalità non sono però utilizzabili nel caso della grande distribuzione.

- In primo luogo, infatti, le verifiche fisiche delle giacenze di magazzino da parte degli organi accertatori non sono realisticamente perseguibili, attesa la dimensione dei magazzini di tali aziende.
- In secondo luogo le imprese della grande distribuzione sono escluse dall'ambito di applicazione della presunzione legale di cui all'art.4, co.2 del DPR n.441/97, relativa alle differenze inventariali evidenziate nella contabilità di magazzino, proprio perché tali imprese non sono obbligate alla tenuta di detta contabilità per i depositi dei singoli punti vendita che non fungono anche da "magazzini interni centralizzati".

Pertanto, le aziende della grande distribuzione non sono vincolate alle rigide procedure previste dal DPR n.441/97 (denuncia, dichiarazione sostitutiva di atto notorio) per superare le presunzioni dei verificatori, ma possono fornire qualunque altro elemento (anche di ordine presuntivo) idoneo a vincere gli esiti della ricostruzione delle cessioni e/o degli acquisti.

Tuttavia, pur non essendo tenute alla contabilità di magazzino ai sensi art.14, lett.d), del DPR n.600/73, dette aziende per motivi gestionali e di controllo connessi in particolare alla loro dimensione, fanno ricorso a scritture ausiliarie di magazzino nelle quali sono rilevate anche le differenze inventariali relative all'attività di commercio al dettaglio.¹³

Come chiarito dalla C.M. n.31/E/06 (par.5), agli effetti delle disposizioni del DPR n.441/97, la contabilità di magazzino utilizzata dalla grande distribuzione non è

¹³ In particolare, dette imprese utilizzano, per le movimentazioni di merce nei magazzini dei punti vendita, scritture interne comunemente denominate "schede conto consegnatario" che, generalmente, si basano sul metodo del prezzo al dettaglio.

assimilabile alle scritture obbligatorie di magazzino di cui all'art.14, lett.d), del DPR n.600/73, in quanto si tratta di rilevazioni effettuate per mere finalità gestionali, che non riguardano necessariamente le quantità entrate ed uscite delle merci e non sono evidenziate nelle scritture obbligatorie di magazzino.

Tuttavia, le differenze inventariali rilevate dal contribuente per finalità gestionali possono essere utilizzate come un elemento di "prova libera",¹⁴ da valutare unitamente ad ulteriori elementi, sia da parte dell'Amministrazione Finanziaria in sede di verifica sia da parte dello stesso contribuente, come supporto ai fini della dimostrazione della natura e della causa delle differenze inventariali.

Tali scritture possono infatti consentire, con un certo grado di approssimazione, di spiegare le differenze inventariali ripartendole in modo realistico tra danneggiamenti, furti ovvero donazioni a titolo gratuito e/o distruzioni di beni per naturale scadenza del prodotto o obsolescenza.¹⁵

Detto orientamento è stato di recente confermato dalla Cassazione, che con la [sentenza n.9628 del 13 giugno 2012](#) ha ritenuto legittimo l'accertamento effettuato dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di un esercente della grande distribuzione a cui veniva contestata la vendita "in nero" di merce, sulla base delle differenze inventariali emergenti da scritture "interne" di magazzino redatte dal contribuente accertato.¹⁶

In particolare, la Cassazione dopo aver confermato l'inapplicabilità delle presunzioni legali di cessione contenute dal DPR n.441/97 alla grande distribuzione, ha altresì rilevato che l'inoperatività delle presunzioni legali di cessione non comporta anche l'inapplicabilità delle norme generali in tema di accertamento delle imposte. Ne consegue che:

possono essere oggetto di valutazione, sia ai fini dell'emissione dell'avviso di accertamento sia ai fini della successiva decisione del giudice, i prospetti inventariali volontariamente redatti dal contribuente.

Tale orientamento risulta, peraltro, conforme a quanto già espresso dalla stessa Cassazione con la [sentenza n.27195 del 2011](#) con la quale sono state ritenute utilizzabili in sede di accertamento le annotazioni dei movimenti relativi a materie prime effettuate dal contribuente in scritture ausiliarie di magazzino non obbligatorie, bensì meramente facoltative.

⇒ L'operatività delle presunzioni per i soggetti diversi dalla grande distribuzione

Dalla lettura della C.M. n.31/E/06 emerge che le precisazioni fornite per la grande distribuzione in tema di documentazione probatoria non siano *tout court* estensibili alle altre imprese commerciali ed industriali.

In particolare, sarebbero invece vincolati alle rigide prove indicate dal DPR n.441/97 i soggetti di limitate dimensioni per i quali le differenze inventariali possono essere agevolmente riscontrate mediante conta fisica delle merci in magazzino o nei punti vendita e quelli obbligati alla tenuta della contabilità di magazzino (ovvero i soggetti per i quali si rendono applicabili le disposizioni dell'art.4 del DPR n.441/97 circa l'operatività delle presunzioni di cessione e acquisto).

¹⁴ Cfr. G.B. Palumbo, A. Garcea, R. Lupi, M. Giorgi, "Ancora in tema di differenze inventariali, tra presunzioni legali e presunzioni semplici", in Dialoghi dir. trib. n. 1/06, pag. 131.

¹⁵ Cfr. R. Artina, "Grande distribuzione: ammanchi di magazzino", in Bilancio e Reddito d'Impresa, n. 9/12, pag. 20.

¹⁶ Si trattava, nello specifico, di rilevanti differenze inventariali di cui solamente un terzo veniva giustificato dal contribuente sulla base di distruzione di beni per scarti e rotture, mentre la parte eccedente veniva giustificata interamente come furti e taccheggi. Tale ultima giustificazione non era stata ritenuta plausibile dai giudici di primo e secondo grado, sia perché l'azienda non aveva mai provveduto a denunciare furti o preso provvedimenti per richiedere licenziamenti o applicare sanzioni disciplinari ai propri dipendenti, sia perché i presunti furti avevano ad oggetto anche beni di notevole ingombro, quali televisori, frigoriferi e, addirittura, cucine, che difficilmente potevano essere trafugati dall'esercizio commerciale senza che qualcuno se ne fosse accorto.

Dunque, per detti soggetti risulterebbe molto più oneroso dimostrare la natura delle differenze inventariali quali furti o ammanchi di magazzino, rispetto alle aziende della grande distribuzione.

Al riguardo è stato, tuttavia, rilevato che in nessun caso il DPR n.441/97 può porre dei vincoli in ordine alla prova contraria che il contribuente può dare in sede contenziosa.¹⁷ Pertanto, il particolare regime probatorio previsto dal DPR n.441/97 opera solo al fine di superare le presunzioni di cessione in sede di accertamento, ma non anche in sede di contenzioso, per cui di fronte ai giudici tributari il contribuente può vincere le presunzioni con ogni mezzo probatorio, anche qualora esse si riferiscano agli eventi per i quali è previsto un regime di prova vincolato.

¹⁷ Cfr. L. Salvini, *“Le differenze inventariali nella grande distribuzione: riflessi fiscali”*, in *Il fisco*, n.34/04, fascicolo n. 1, pag. 5797.