

Bilancio, vigilanza e controlli n. 2/2019

La gestione civilistica e fiscale delle differenze inventariali

di Fabio Giommoni - dottore commercialista e revisore legale

Le differenze inventariali sono un fenomeno fisiologico per le imprese commerciali e industriali, ma occorre che siano attentamente gestite, sia sotto l'aspetto civilistico, perché rappresentano costi per l'azienda, sia sotto l'aspetto fiscale, in quanto possono comportare contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi.

In particolare, in ambito fiscale risulta fondamentale disporre degli strumenti per contrastare le presunzioni di cessione previste dal D.P.R. 441/1997, le quali si applicano anche alle differenze inventariali.

Premessa: la natura e l'origine delle differenze inventariali

Per le imprese commerciali le differenze inventariali sono rappresentate da 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 tra le principali motivazioni 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 etc.) 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 e 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.

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.

Aspetti contabili delle differenze inventariali

A livello contabile la differenza inventariale può essere definita come la discordanza, positiva o negativa, che risulta a una certa data tra la giacenza “contabile” e quella effettiva del magazzino merci, materie prime o prodotti finiti.

Benché non vi sia infatti uno specifico obbligo civilistico¹, si ritiene che ai fini di una corretta gestione delle giacenze, nonché della redazione del bilancio, le imprese debbano tenere la c.d. contabilità di magazzino, la quale rappresenta un sistema contabile specifico per registrare le entrate e le uscite relative alla movimentazione delle merci e dei prodotti in magazzino, nonché per evidenziare le giacenze finali da valorizzare poi in contabilità generale.

La tenuta obbligatoria delle scritture di magazzino è invece espressamente prevista dalla normativa fiscale e in particolare dall'[articolo 14](#), lettera d), D.P.R. 600/1973 il quale prescrive l'obbligo, al superamento di determinati limiti dimensionali², 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.

¹ Secondo alcuni l'obbligo di tenere le scritture ausiliarie di magazzino discenderebbe invece, indirettamente, dall'articolo 2214, comma 2, cod. civ., che impone alle imprese di “*tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni*” delle stesse.

² Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.P.R. 695/1996, sono obbligati alla tenuta della contabilità di magazzino i soggetti che per 2 esercizi consecutivi hanno superato entrambi i seguenti limiti:

- ricavi di 5.164.568,99 euro;

- rimanenze finali di 1.032.913,80 euro.

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 di 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.

Tali obblighi contabili risultano tuttavia esclusi 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 ambulante³.

In particolare, per le aziende della c.d. “grande distribuzione”, 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 2 o più negozi o altri punti vendita, mentre risultano esclusi dal predetto obbligo 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”, le quali, con cadenza periodica (ad esempio annuale, semestrale o trimestrale), sono effettuate per adeguare le giacenze risultanti dalle scritture contabili di magazzino (c.d. “magazzino contabile”) a quelle effettive, in base ai verbali inventariali con i quali si procede a un riscontro continuo e periodico delle differenze inventariali, rilevandone altresì la causa.

Questa pratica civilistica risulta conforme a quanto stabilito dall’[articolo 14](#), lettera d), D.P.R. 600/1973, 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”).

A fronte della rilevazione delle rettifiche inventariali a livello di contabilità di magazzino non occorre effettuare alcuna specifica scrittura in contabilità generale in quanto queste incideranno sul valore delle rimanenze di fine esercizio che saranno contabilizzate alla chiusura del bilancio, le quali assumeranno un valore minore di quello che si sarebbe avuto senza l’insorgere di dette differenze.

Pertanto il “costo” delle differenze inventariali incide indirettamente sull’utile mediante la rilevazione di minori ricavi per rimanenze finali.

Tuttavia, se le differenze inventariali sono attribuibili anche agli esercizi precedenti rispetto a quello in cui sono rilevate, allora occorrerà fare riferimento alla disciplina degli errori contabili prevista dal Principio contabile Oic 29, valutando, ai fini della relativa iscrizione in bilancio, se l’errore derivante dalle differenze inventariali degli esercizi precedenti è rilevante o non rilevante.

Disciplina fiscale delle differenze inventariali

In ambito fiscale la problematica delle differenze inventariali assume particolare rilevanza in merito alla disciplina delle presunzioni legali di acquisto e cessione ai fini Iva di cui al D.P.R. 441/1997, le

³ Nonché per gli altri soggetti specificatamente individuati all’articolo 22, D.P.R. 633/1972.

quali, per costante giurisprudenza della Cassazione, trovano applicazione anche con riferimento alle imposte dirette⁴.

Per quanto riguarda le presunzioni di cessione, l'[articolo 1](#), D.P.R. 441/1997 stabilisce infatti 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.

Rientrano a pieno titolo in detta disciplina anche le differenze inventariali in quanto l'[articolo 4](#), comma 2, D.P.R. 441/1997 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 di cui alla lettera d), [articolo 14](#), comma 1, D.P.R. 600/1973, o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate.

La presunzione in esame non è assoluta in quanto il comma 2, articolo 1, D.P.R. 441/1997 stabilisce che essa 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 a eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del soggetto, deve farsi riferimento all'[articolo 2](#), comma 3, D.P.R. 441/1997.

Questa disposizione prescrive che i suddetti casi devono essere provati mediante idonea documentazione fornita da un organo della P.A. o, in mancanza, da dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ai sensi dell'[articolo 47](#), D.P.R. 445/2000, resa entro 30 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.

L'articolo 4, D.P.R. 441/1997 individua 2 diverse modalità attraverso le quali in sede di verifica possono essere attivate le presunzioni di acquisto o cessione.

⁴ Limitando i riferimenti alle sentenze più recenti, si vedano: Cassazioni n. 12245/2018; n. 6185/2017; n. 18645/2016; n. 10915/2015.

La prima attiene alla rilevazione delle differenze inventariali mediante conta fisica dei beni all'atto dell'accesso da parte dell'Amministrazione finanziaria presso i locali aziendali. Le presunzioni conseguenti alla rilevazione fisica dei beni operano per l'esercizio in cui sono eseguiti gli accessi, ispezioni e verifiche.

La seconda attiene, invece, alle differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera d), [articolo 14](#), comma 1, D.P.R. 600/1973, 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 sia effettuando una conta fisica delle merci presenti presso l'esercizio commerciale, sia facendo riferimento alle differenze indicate nelle stesse scritture ausiliarie di magazzino, ossia tramite mero confronto documentale.

Tuttavia, nel primo caso le presunzioni di cessione rileveranno solo per l'esercizio in cui è effettuata la conta fisica, mentre nel secondo anche per gli eventuali esercizi precedenti con riferimento ai quali sono state registrate le differenze inventariali nella contabilità di magazzino.

Problematiche operative delle differenze inventariali in ambito fiscale

Ai fini della gestione fiscale delle differenze inventariali risultano fondamentali i chiarimenti forniti dalla [circolare n. 31/E/2006](#) in merito all'operatività delle presunzioni di cui al D.P.R. 441/1997⁵.

Detta circolare riguarda in modo particolare la grande distribuzione organizzata, quindi aziende di più rilevanti dimensioni che rendono improbabile la realizzazione di vendite non fatturate, ma buona parte delle considerazioni ivi sviluppate possono risultare valide anche per altre tipologie di imprese.

Con la circolare n. 31/E/2006 l'Agenzia delle entrate prende atto, innanzi tutto, che le differenze inventariali non necessariamente sono riconducibili a fenomeni di evasione di imposta, ma si generano anche in modo fisiologico in relazione alla ordinaria dinamica gestionale di un magazzino, per cui le disposizioni sulle presunzioni di cessione non devono essere interpretate e applicate in maniera automatica, ma l'ufficio, in sede di verifica fiscale, deve procedere a un'attenta valutazione delle differenze inventariali rilevate dallo stesso contribuente nella contabilità obbligatoria di magazzino.

⁵ L'emanazione di tale documento di prassi è risultata particolarmente opportuna in quanto in precedenza gli organi accertatori utilizzavano spesso in modo acritico le disposizioni del D.P.R. 441/1997, considerando sistematicamente le differenze inventariali che le aziende non fossero state in grado di giustificare adeguatamente quali vendite non documentate

Detta valutazione implica l'esame del processo di formazione delle differenze inventariali e la valutazione della loro natura fisiologica o patologica in relazione all'attività in concreto svolta dall'impresa e in relazione agli elementi e alle 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.

La predetta circolare ricorda che in ogni caso, ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 3, D.P.R. 441/1997, l'onere di provare la perdita di beni dovuta a eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del contribuente ricade sul contribuente stesso.

Come evidenziato in precedenza, detta prova deve essere basata, in primo luogo, su idonea documentazione fornita da un organo della P.A. che, secondo la [circolare n. 31/E/2006](#) può essere rappresentata, ad esempio, dal provvedimento di sequestro amministrativo/giudiziario o anche da un verbale di accertamento della distruzione dei beni redatto da parte dei vigili del fuoco.

In mancanza di tale atto amministrativo potrà essere fornita la dichiarazione sostitutiva di atto notorio da parte dello stesso contribuente, da rendersi entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento o dalla data in cui se ne ha conoscenza, dalla quali risulti il valore complessivo dei beni mancanti, fatto salvo l'obbligo di fornire, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, i criteri e gli elementi in base ai quali detto valore è stato determinato.

Secondo l'Agenzia delle entrate, alla dichiarazione sostitutiva dovrà essere tempestivamente associata una relazione che specifichi il calcolo delle differenze medesime e la loro distribuzione distinta per tipologia fenomenologica (ad esempio furto, cali, deperimento, distruzione accidentale, mancata rettifica delle distinte base delle materie prime nel corso della fase di produzione di un bene, errore nella conta fisica delle materie prime di piccolissime dimensioni, etc.).

La menzionata dichiarazione sostitutiva potrà essere ulteriormente documentata attraverso l'allegazione di:

1. verbali di ricognizione con i quali si procede a 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;
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.

Queste modalità per fornire la prova contraria alle presunzioni di cessione valgono per la generalità dei contribuenti, mentre per le aziende della grande distribuzione va tenuto presente che queste non sono obbligate, a norma dell'[articolo 14](#), D.P.R. 600/1973, alla tenuta della contabilità di magazzino per i depositi dei singoli punti vendita che non fungono anche da "magazzini interni centralizzati", anche se dette aziende per finalità gestionali fanno ricorso a strumenti di contabilità di magazzino con i quali sono rilevate le differenze inventariali. Dunque, per la grande distribuzione non opera la presunzione di cessione di cui all'[articolo 4](#), comma 2, D.P.R. 441/1997, trattandosi di differenze non evidenziate nelle scritture obbligatorie di magazzino, con la conseguenza che si dovrà escludere l'inversione automatica dell'onere della prova prevista da detta disposizione. Questo non significa, secondo la [circolare n. 31/E/2006](#) che le differenze inventariali rilevate nella contabilità gestionale non possano essere utilizzate per un accertamento, sia ai fini dell'Iva sia delle imposte dirette, ma i verificatori devono fare ricorso anche ad altri riscontri documentali (ad esempio le risultanze dei controlli incrociati e/o di questionari) e/o presunzioni⁶.

⁶ La sentenza della Cassazione n. 12245/2018 ha confermato quanto già indicato nella sentenza n. 9628/2012, ovvero come in tema di accertamento dell'Iva e delle imposte sui redditi, il rilievo di ammanchi di beni sulla base di scritture contabili non obbligatorie (nella specie i prospetti inventariali di magazzino relativi ai depositi di singoli punti vendita appartenenti ad aziende della grande distribuzione, essendo tali prospetti prescritti dagli articoli 14 e 22, D.P.R. n. 633/1972, solo per i "magazzini interni centralizzati") esclude l'applicabilità della disciplina dettata dal D.P.R. 441/1997, in materia di presunzioni di cessione e di acquisto di beni, la quale presuppone che gli ammanchi siano riscontrati a seguito di un inventario fisico dei beni o di un confronto basato su documentazione contabile obbligatoria. Non sono tuttavia inapplicabili le disposizioni generali che consentono la rettifica delle dichiarazioni fiscali anche sulla base di presunzioni semplici dotate dei requisiti di cui all'articolo 2729, cod. civ., in quanto queste possono essere desunte anche da documentazione contabile non obbligatoria tenuta dal contribuente e rinvenuta dai verificatori o spontaneamente esibita.

Si dovrà, tuttavia, tenere conto che di norma le aziende della grande distribuzione, stante anche il sistema di certificazione di trasmissione telematica dei corrispettivi, adottano procedure amministrative e organizzative rigorose, nel rispetto delle quali appare poco probabile l'effettuazione di vendite "in nero", per cui in questo caso la dimostrazione che alle differenze inventariali corrisponde effettivamente una cessione dei beni in evasione d'imposta dovrà essere suffragata da ulteriori elementi probatori.

Anche per quanto riguarda la prova contraria, non applicandosi le presunzioni di cui al D.P.R. 441/1997, il caso della grande distribuzione è diverso, per cui non c'è il vincolo delle procedure previste da detta norma (denuncia o dichiarazione sostitutiva di atto notorio), ma la prova contraria potrà essere costituita da qualunque dato (anche di ordine presuntivo) idoneo a contrastare l'*iter* argomentativo dei verificatori. Al riguardo si deve tenere presente che la Cassazione, anche in anni più recenti ([sentenza n. 6185/2017](#)), ha confermato che in materia di differenze inventariali le istruzioni impartite con la [circolare n. 31/E/2006](#) operano unicamente nei confronti dei verificatori in fase accertativa, ma non possono influenzare il giudizio sulla legittimità dell'accertamento una volta che questo sia stato compiuto, rendendosi di fronte a esso applicabile le sole norme di cui al D.P.R. 441/1997, che pongono, in favore dell'Erario, presunzioni legali annoverabili fra quelle "miste", che consentono cioè la dimostrazione contraria da parte del contribuente unicamente entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova prefigurati e stabiliti a evidenti fini anti elusivi.

Ne consegue che il giudice non è tenuto ad assumere la nozione di normalità dello scostamento inventariale recepita nella circolare n. 31/E/2006 dell'Agenzia delle entrate, in quanto in tema di presunzioni di cessione e di acquisto dei beni in evasione di imposta di cui al D.P.R. 441/1997 non è infatti, prevista alcuna soglia minima all'esercizio del potere dell'ufficio di accertare.

Dalla lettura della circolare n. 31/E/2006 emerge, inoltre, che le precisazioni fornite per la grande distribuzione in tema di documentazione probatoria non sembrano applicabili alle imprese obbligate alla contabilità di magazzino le quali rimarrebbero, quindi, vincolate alle rigide prove indicate dall'[articolo 2](#), comma 3, D.P.R. 441/1997 (denuncia o dichiarazione sostitutiva di atto notorio).

Per il caso specifico delle aziende di produzione la Cassazione ha, tuttavia, precisato, nella [sentenza n. 439/2018](#), che il giudice deve riconoscere la rilevanza delle presunzioni contrarie indicate dal contribuente, costituite dalla trascurabilità, ovvero dalla modestia dei valori, e dall'errore umano, e riconducibili all'[articolo 1](#), commi 1 e 2, lettera a), D.P.R. 441/1997, ovvero principalmente al caso in cui la presunzione non opera se è dimostrato che i beni sono stati impiegati per la produzione.

Con la [sentenza n. 1783/2019](#) la Cassazione ha ulteriormente precisato che il vincolo probatorio che caratterizza la presunzione di vendita è però riferito meramente all'"oggetto" nel caso in cui il ricorrente

alleggi l'impiego dei beni per la produzione ([articolo 1](#), comma 2, lettera a), D.P.R. 441/1997), non essendo previsto per tale ipotesi anche un vincolo inerente i mezzi di prova esperibili. Sicché, in tale caso, l'onere in esame (sempre probatorio e non di mera allegazione) può essere assolto anche mediante l'esperimento di mezzi di prova differenti da quelli contemplati dal citato decreto e, quindi, anche mediante presunzioni semplici, purché all'esito del procedimento logico-inferenziale di cui all'[articolo 2729](#), cod. civ. e in base a obiettivi riscontri suscettibili di valutazione da parte del giudice di merito. Nel caso oggetto della suddetta sentenza la Cassazione ha però rilevato che la suddetta circostanza era stata oggetto di sola "evidenziazione" da parte del ricorrente e, quindi, di mera allegazione e non di prova.