

Sintesi:

Sintesi: Il d.p.r.4 novembre 1981, n.664, abrogando l'art.41 del d.p.r.30 dicembre 1980, n.897, ha modificato la disciplina dell'obbligo della tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino. La nuova formulazione dell'art.14 del d.p.r.29 settembre 1973, n.600, modificato dal citato d.p.r. n.664, dispone l'obbligo della tenuta di scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinaria contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali. Le annotazioni possono essere effettuate anche in forma riepilogativa purché con scadenza non superiore al mese. I beni da iscrivere nelle scritture di magazzino possono essere registrati o per singolo bene oppure per un insieme di beni raggruppati secondo le categorie che risultano iscritte nell'inventario di fine esercizio. Le scritture possono essere tenute in forma libera e senza formalità di vidimazione e bollatura.

Testo:

PREMESSA La tenuta della contabilità di magazzino costituisce una necessità operativa delle aziende commerciali ed industriali, in quanto consente un adeguato controllo dell'andamento della gestione, rappresenta uno strumento di vigilanza amministrativa e fornisce l'inventario contabile delle scorte.

Per tali motivi è opinione corrente che le scritturazioni di magazzino si impongono alle aziende non per soddisfare a obblighi dettati dalle leggi civili o fiscali, ma per venire incontro a naturali esigenze richieste dalla stessa organizzazione dell'impresa.

Pertanto, il legislatore fiscale, allorché ha posto l'obbligo della tenuta delle scritture di magazzino, ha sostanzialmente preso atto di una situazione già esistente nella generalità delle aziende, utilizzando a fini tributari uno strumento di controllo, già conosciuto dalla tecnica aziendalistica, come parte integrante di una organica contabilità.

In tale prospettiva, le disposizioni dell'art. 7 della L. 5 gennaio 1956, n. 1, trasfuse poi nell'art. 43 del T.U. delle leggi sulle II.DD. del 29 gennaio 1958, n. 645, atteso che le registrazioni di magazzino costituiscono un elemento indispensabile per l'accertamento indiretto dei componenti positivi e negativi del reddito, sanzionano l'obbligatorietà della tenuta di apposite registrazioni di magazzino che avrebbero dovuto evidenziare distintamente per qualità e quantità i movimenti delle merci, in modo da permettere di seguire le variazioni intervenute tra le consistenze degli inventari annuali. Le intenzioni del legislatore del 1958 erano che, attraverso il raffronto del movimento quantitativo delle merci con i valori indicati negli appositi conti di mastro, si sarebbero potute appurare le eventuali alterazioni contabili, sia per sottrarre ricavi e imputare maggiori costi per consumi, sia per ridurre quantitativamente le giacenze di fine anno.

Tale registro, dunque, si presentava come una scrittura cronologica, in quanto assumevano rilevanza i movimenti contabili che si verificavano nel corso della gestione aziendale.

Con l'entrata in vigore della riforma tributaria, il legislatore delegato, nell'ambito dei principi direttivi contenuti nell'art. 2, n. 18 e dell'art. 10, n. 4, della relativa L.D. n. 825 del 1971, manteneva l'obbligo della tenuta della contabilità di magazzino ma, rispetto all'abrogato art. 43 del T.U. delle II.DD. del 1958, l'art. 17 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdusse in via legislativa una notevole semplificazione, già concessa in via amministrativa, non imponendo più la evidenziazione dei singoli movimenti intervenuti nel magazzino, nel corso del periodo d'imposta, ma richiedendo la semplice rilevazione dei dati in forma riepilogativa a fine esercizio. In proposito questo Ministero, pur rilevando che si dovesse presumere la necessità per le imprese di effettuare rilevazioni cronologiche dei movimenti di magazzino per pervenire ai dati sintetici richiesti dall'art. 17 del D.P.R. n. 600 e che una siffatta contabilità cronologica, se effettivamente tenuta, poteva essere acquisita in sede di verifica fiscale per la effettuazione dei necessari controlli, ebbe modo di precisare che ciò, tuttavia, non comportava alcun obbligo formale per il contribuente compilazione di tale contabilità cronologica.

In seguito, come è noto, l'art. 6 bis introdotto nel D.L. 23 dicembre 1977, n. 936, dalla legge di conversione 23 febbraio 1978, n. 38, abrogò, con effetto retroattivo dall'1 gennaio 1974, l'obbligo della tenuta del registro riepilogativo di magazzino di cui al citato art. 17. Questo Ministero, con la risoluzione n. 9/333 del 3 marzo 1979, prendendo atto che l'abrogazione dell'art. 17 del D.P.R. n. 600 svuotava di contenuto anche la previsione di cui al secondo c. dell'art. 14 dello stesso decreto che, ai fini della individuazione della consistenza di magazzino, occorreva rifarsi all'inventario previsto dal successivo art. 15 che, oltre agli elementi prescritti dal c.c., deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore, nonché il valore attribuito a ciascun gruppo.

Con l'abrogazione della scrittura contabile in esame, venne meno per l'Amministrazione finanziaria uno strumento di controllo della contabilità e diminuirono le concrete possibilità per gli uffici di avvalersi del sistema induttivo di determinazione del reddito fiscale previsto dall'art. 39, secondo comma, del D.P.R. n. 600. Inoltre, appariva del tutto illogico che la contabilità di magazzino che, come innanzi rilevato, viene utilmente impiegata per la verifica della gestione e dei controlli interni aziendali, non potesse essere utilizzata dai funzionari accertatori per il controllo della congruità delle valutazioni delle giacenze di magazzino e per l'accertamento della regolare tenuta dell'intera contabilità, attraverso controlli incrociati con i dati risultanti nelle altre scritture e documenti.

A tali incongruenze e distorsioni, che si verificavano nell'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, il Governo, nell'ambito della delega contenuta nell'art. 17 della L. n. 825 del 1971, ha avviato con l'art. 41 del D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897 (pubblicato nella Gazz. Uff. n. 335 del 30 dicembre 1980) che, colmando il vuoto creato dalla eliminazione dell'art. 17, ha reintrodotto nel D.P.R. n. 600 l'obbligo della tenuta di scritture ausiliarie di magazzino con riferimento alle attività commerciali ed industriali che, per le loro caratteristiche, abbisognano nella normale prassi aziendale, della contabilità del magazzino.

L'art. 41 del citato D.P.R. n. 897 viene ora soppresso e la disciplina in esso contenuta è sostituita da quella prevista dalle nuove disposizioni del D.P.R. 4 novembre 1981, n. 644, le quali, tra l'altro, stabiliscono diversi limiti per l'esclusione delle imprese dall'obbligo della tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino. Poiché l'art. 1 del nuovo D.P.R. 4 novembre 1981, n. 664, stabilisce testualmente che l'art. 41 del D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897, è abrogato, con effetto dal 31 dicembre 1980, ne deriva che le relative disposizioni sono poste totalmente nel nulla, anche nei confronti di quei soggetti per i quali l'obbligo della tenuta delle scritture di magazzino era sorto, a norma del sesto comma (secondo periodo) dell'art. 45 dello stesso D.P.R. n. 897, nel corso del 1981. Nei paragrafi che seguono si metteranno in risalto le caratteristiche e la struttura delle nuove disposizioni, facendo sin d'ora presente che le disposizioni stesse si rendono applicabili a decorrere dall'1 gennaio 1982, salva la diversa decorrenza per i soggetti specificamente indicati.

CAPITOLO I - CARATTERISTICHE E STRUTTURA DELLE SCRITTURE DI MAGAZZINO
L'obbligo della tenuta delle scritture di magazzino è stabilito attraverso l'aggiunta nel primo comma dell'art. 14 del D.P.R. n. 600 della lett. d), in base alla quale le imprese devono avere "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. Nelle scritture devono essere registrate le quantità entrate ed uscite delle merci destinate alla vendita; dei semilavorati, se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione; dei prodotti finiti nonché delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati; gli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti; delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi nonché delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. Le rilevazioni dei beni, singoli o raggruppati per categorie di inventario, possono essere effettuate anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese. Nelle stesse scritture possono inoltre essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico".

La norma pone tre requisiti di carattere generale: le scritture ausiliarie di magazzino devono essere, infatti, tenute in forma sistematica, secondo norme di ordinaria contabilità e mediante annotazioni giornaliere o periodiche, purché con scadenza non superiore al mese.

Con il requisito della sistematicità la norma ha inteso escludere che le scritture ausiliarie possano assumere la forma di un puro e semplice giornale di magazzino in cui vengono annotati i movimenti di carico e scarico tenendo conto unicamente del tempo in cui tali movimenti si verificano e quindi indipendentemente dalla natura dei beni movimentati. Al contrario, la norma stabilisce che per ogni singolo bene (o, per ogni categoria di beni, come si vedrà meglio in seguito) occorre rilevare distintamente sia i carichi sia gli scarichi, e ciò in modo tale che dalla lettura di ogni singola scheda o altro supporto contabile si possano ricavare tutti e soltanto i movimenti relativi al bene o alla categoria di beni.

La registrazione cronologica, quindi, non rappresenta un requisito delle scritture ausiliarie nel loro complesso, ma una procedura da seguire nell'ambito delle singole schede e perciò separatamente per ogni singolo bene o per categorie di inventario.

Per quanto concerne il rinvio alle norme di ordinata contabilità, questo si

deve intendere non tanto con riferimento all'art. 2219 del c.c., che ha valore per le sole scritture da tenersi su libri o registri preventivamente bollati o vidimati: il divieto di lasciare spazi in bianco, di fare interlinee e trasporto a margine, nonché di fare abrasioni, e' infatti privo di significato se il contribuente puo' sostituire a suo piacimento i fogli o le schede precedentemente erroneamente compilate.

Si deve quindi ritenere che il richiamo sia fatto con riferimento alle regole generali di rilevazione extra contabile e voglia sottintendere l'obbligo di redigere le scritture secondo un metodo ed una forma liberamente scelti dal contribuente, che consentano peraltro una facile ed univoca intelleggibilità.

Si deve ritenere, inoltre, che dal rinvio alle norme di ordinata contabilità discenda l'obbligo di conservazione della documentazione relativa ai movimenti di magazzino (bolle di accompagnamento delle merci viaggianti).

Relativamente ai movimenti dei beni all'interno dello stabilimento, che non formano oggetto di documentazione obbligatoria per legge, e' lasciata libertà all'imprenditore di adottare la procedura contabile ritenuta piu' idonea. Ove l'impresa sia strutturata per l'emissione di bolle interne, e' opportuno che anch'esse siano conservate a supporto delle scritture ausiliarie.

Anche con riferimento alla periodicità delle registrazioni e' lasciato all'imprenditore un margine di libertà disponendo la norma che le rilevazioni possono essere effettuate anziché giornalmente, anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese. Pertanto, ove l'impresa preferisca procedere registrazioni riepilogative per periodi di tempo comprendenti due o piu' giorni, essa puo' farlo, rinunciando alle registrazioni giornaliere, purché i riepiloghi non superino l'arco di un mese. Il periodo mensile in questione non va confuso con il termine di sessanta giorni posto dall'art. 22 del D.P.R. n. 600 per l'esecuzione materiale delle registrazioni. Ad esempio, se l'azienda adotta riepiloghi coincidenti con i mesi dell'anno solare, i movimenti del mese di gennaio potranno essere registrati cumulativamente entro sessanta giorni successivi al 31 gennaio. Nel caso in cui i movimenti non siano riepilogati periodicamente ma rilevati giornalmente, il termine di sessanta giorni decorre dalla data di emissione del documento interno o di ricevimento del documento esterno (esempio: bolla di accompagnamento delle merci viaggianti, fatture, ecc.) preso a base delle registrazioni di magazzino. Come già rilevato, la norma non ha prescritto alcuna particolare forma o criterio per la tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, ma ha lasciato alla libera scelta dell'imprenditore di impiantare e predisporre le scritture stesse tenuto conto delle peculiari caratteristiche dell'organizzazione aziendale. La soluzione adottata dal legislatore si basa sulla considerazione già messa in evidenza, secondo cui la contabilità di magazzino va assunta ai fini fiscali così come si trova utilmente impiegata nelle diverse aziende ai fini dei controlli interni e come mezzo di rilevazione dell'andamento gestionale.

Puo' dunque comprendersi il motivo per cui la norma non prevede strumenti sostitutivi di rilevazione per particolari settori produttivi nei quali la contabilità di magazzino, intesa come carico e scarico delle merci e dei prodotti commerciati o fabbricati, non assume particolare rilievo ai fini di controllo e di verifica e cio' in quanto in questi casi possono piu' utilmente essere utilizzati altri mezzi quali ad esempio le bolle di accompagnamento e le ricevute fiscali.

I beni da iscrivere nelle scritture di magazzino, per esplicita indicazione della norma, possono essere registrati o per singolo bene (es.: per la contabilità meccanizzata il riferimento va fatto al cosiddetto codice meccanografico dei beni) oppure per un insieme di beni raggruppati secondo le categorie che risultano iscritte nell'inventario di fine esercizio. Il richiamo alle categorie di inventario e' una ulteriore manifestazione della volontà del legislatore di rispettare la struttura civilistica delle scritture di magazzino; non e' dunque necessario che le predette categorie coincidano con quelle che ai fini fiscali sono previste dall'art. 62 del D.P.R. n. 597, anche se e' ovvio che e' nell'interesse stesso del contribuente, ai fini di una piu' agevole prova della veridicità della sua dichiarazione dei redditi mantenere la concordanza fra le categorie fiscali e quelle civili. Il raggruppamento per categorie omogenee voluta dall'art. 62 puo' costituire un'operazione che il contribuente puo' effettuare al termine dell'esercizio per i fini valutativi e che non deve coincidere necessariamente con le specifiche finalità di controllo richieste per le scritture in esame. In tal caso, il contribuente deve provvedere a fornire adeguate distinte di raccordo tra i dati rilevati nelle predette scritture e la consistenza dei beni in rimanenza raggruppati in categorie omogenee indicate nel libro degli inventari a norma dell'art. 15, secondo comma, del D.P.R. n. 600.

Va da se' che essendo stata lasciata libertà di forma per la tenuta delle scritture di magazzino, le scritture stesse possono concretarsi in libri,

schede o simili. Per le imprese le quali hanno adottato la contabilita' meccanografica, le registrazioni saranno costituite da tabulati per accogliere i movimenti di ciascuna voce merceologica.

In tale ipotesi, l'aggiornamento della contabilita' di magazzino entro sessanta giorni deve essere intesa come registrazione sui rapporti fisici, cosi' che la stampa del tabulato puo' essere effettuata anche una sola volta alla chiusura dell'esercizio.

Si ricorda che, per disposizione dell'art. 42 del D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897, le scritture di magazzino possono essere tenute in forma libera e cioe' senza le formalita' della bollatura e vidimazione.

Ove l'impresa tenga altre scritture a quantita' che adempiano all'obbligo imposto da particolari disposizioni di leggi, tali scritture, purché contengano tutti gli elementi richiesti dalle disposizioni in rassegna, possono sostituire le scritture di magazzino imposte dalla norma fiscale e cio' al fine di evitare inutili duplicazioni.