

Sintesi:

Sintesi: Le nuove norme disciplinanti l'obbligo della tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino dispongono la rilevazione delle merci destinate alla vendita, dei semilavorati esclusi i prodotti in corso di lavorazione (se distintamente classificati in inventario), dei prodotti finiti e degli imballaggi utilizzati per la confezione dei singoli prodotti. In via generale puo' sostenersi che devono essere registrati nelle scritturazioni di magazzino i beni che fisicamente vengono incorporati nei prodotti fabbricati dall'impresa.

Testo:

CAPITOLO II - BENI OGGETTO DI REGISTRAZIONE E BENI ESCLUSI DALLA REGISTRAZIONE Rispetto all'abrogato art. 17 del D.P.R. n. 600, le disposizioni in esame forniscono una dettagliata indicazione dei beni materiali che devono essere registrati nelle scritturazioni di magazzino, con precise regolamentazioni per determinate categorie di contribuenti. La distinta elencazione consente di precisare i beni i cui movimenti possono essere esclusi dall'obbligo di rilevazione in quanto la relativa registrazione, oltre ad essere eccessivamente onerosa, non fornirebbe apprezzabili risultati ai fini dei controlli. Ovviamente, la individuazione limitativa dell'ambito applicativo dell'obbligo di registrazione non toglie che le imprese abbiano la facolta' di comprendere nelle scritturazioni di magazzino anche beni o materiali non esplicitamente indicati e la cui rilevazione non e' obbligatoria ai fini fiscali.

La norma, senza fare riferimento all'art. 62 del D.P.R. n. 597 (come faceva l'abrogato art. 17 del D.P.R. n. 600), dispone come si e' visto, la rilevazione nelle scritture ausiliarie di magazzino delle merci destinate alla vendita, dei semilavorati, esclusi i prodotti in corso di lavorazione, se distintamente classificati in inventario, dei prodotti finiti, degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti. In via generale puo' dunque affermarsi che rientrano nell'obbligo di tenuta della contabilita' di magazzino i beni che fisicamente vengono incorporati nei prodotti fabbricati dall'impresa. Tali beni, proprio per la precisazione contenuta nella norma in esame, devono avere fisica consistenza e costituiscono, per la parte in giacenza, le rimanenze di fine esercizio, oggetto di valutazione a norma dell'art. 62 del D.P.R. n. 597. In tal senso, dunque, vi e' una stretta correlazione tra la previsione contenuta nell'art. 53, primo comma, negli artt. 62 e 63 del D.P.R. n. 597 e la nuova disposizione di legge, dato che i beni da iscrivere nelle scritture ausiliarie di magazzino costituiscono i beni oggetto dell'attivita' di impresa che concorrono a formare il reddito di natura commerciale o come ricavi, a norma dell'art. 53, o come rimanenze finali, ai sensi degli artt. 62 e 63 del D.P.R. n. 597.

Sulla base di quanto premesso, e' possibile fornire alcune precisazioni in ordine ai beni che i contribuenti possono escludere dall'obbligo di registrazione. Le precisazioni stesse, contenute sotto le seguenti lett. a), b), c), d), e) ed f), hanno carattere generale ed indicativo e non includono tutte le ipotesi che nella pratica possono riscontrarsi:

a) l'analitica descrizione merceologica dei beni oggetto della scrittura in esame e la mancanza di ogni riferimento all'art. 62 del D.P.R. n. 597 (contrariamente a quanto era previsto nell'abrogato art. 17) fanno si' che siano esclusi dalla registrazione i titoli azionari, obbligazionari e similari di cui al secondo comma dell'art. 53 del D.P.R. n. 597 e il cui regime di valutazione e' precisato nel successivo art. 64 dello stesso decreto. Deve ritenersi, dunque, non piu' applicabile la risoluzione di questo Ministero n. 9/1226 del 27 luglio 1977, emessa nell'ambito dell'abrogato art. 17 e con la quale, tenuto conto della formulazione dell'articolo stesso, si era affermata l'obbligatorieta', per le societa' finanziarie, della tenuta del registro in esame per la registrazione di titoli azionari, obbligazionari e similari posseduti;

b) devono considerarsi esclusi dall'obbligo di registrazione, quando non si tratti di beni al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, i materiali di consumo non fisicamente incorporati nel prodotto, i materiali per la manutenzione, i materiali per la pulizia, il materiale pubblicitario, la cancelleria e simili il cui costo va direttamente speso a conto economico e la cui rimanenza deve essere inventariata al termine del periodo d'imposta. Il tener conto della movimentazione di tali materiali, oltre ad essere eccessivamente oneroso per le aziende, risulterebbe anche di scarsa utilita' ai fini del controllo dei ricavi;

c) in passato questo Ministero ha avuto modo di precisare che i pezzi di ricambio, non costituendo beni che danno luogo ai corrispettivi di cui all'art. 53, dovevano essere esclusi dalla registrazione nel registro riepilogativo di magazzino di cui all'abrogato art. 17. Tale principio assume maggiore rilevanza nell'ambito della norma in esame che analiticamente specifica i beni oggetto di magazzino dai quali devono

sicuramente escludersi i pezzi di ricambio;

d) per l'esplicita disposizione della norma in esame, possono essere esclusi dalle scritture ausiliarie tutti i movimenti relativi a singoli beni o a categorie di beni il cui costo complessivo di acquisto non ecceda il 20% di quello sostenuto nel periodo d'imposta precedente per tutti i beni suscettibili di annotazione nelle predette scritture (anche se di fatto non annotati per le facilitazioni in commento), a condizione che tali beni siano scelti tra quelli il cui costo ha una incidenza percentuale trascurabile rispetto al costo di tutti i beni sopraindicati. Con tale formulazione, la norma ha voluto introdurre la cosiddetta analisi ABC nella individuazione dei beni da registrare nella contabilita' di magazzino.

L'analisi ABC consiste, infatti, nel suddividere i beni acquistati secondo un ordine di importanza rappresentato, ad esempio, dal costo complessivo degli acquisti effettuati nel corso del periodo d'imposta. I beni della "classe A" sono pochi in numero e sono caratterizzati da un elevato costo complessivo di acquisto, mentre quelli della "classe C" sono tanti in numero e con un ridotto costo complessivo di acquisto, mentre i beni della "classe B" si collocano nella fascia intermedia.

In genere, le imprese annotano nella contabilita' di magazzino i beni delle classi A e B, mentre non seguono con scritture contabili i beni della "classe C", che normalmente sono contenuti nella misura indicata dalla norma.

La norma ha voluto recepire tale impostazione aziendale, disponendo che le imprese adottino tale criterio che, a richiesta dei funzionari accertatori, dovra' essere idoneamente illustrato. A tal fine si potra' ricorrere al seguente prospetto:

Beni di cui all'art. 2,	Costo complessivo di tutti	%
acquistati nel	gli acquisti effettuati nel	precedente
periodo di	precedente periodo	d'imposta
		imposta A
.....
B
C
.....
.....
.....	100	Per operare correttamente,

l'impresa deve individuare in primo luogo, tutti i beni o categorie di beni che, secondo la nuova disciplina, devono essere annotati nelle scritture ausiliarie di magazzino e calcolare, con riferimento ad ogni bene o categoria di beni, il costo complessivo di tutti gli acquisti effettuati nel precedente periodo d'imposta e la relativa percentuale di importanza. In secondo luogo, l'impresa puo' escludere dalle annotazioni nelle scritture ausiliarie di magazzino un numero di beni o di categorie di beni, individuati a partire da quelli aventi la percentuale di incidenza piu' bassa ed in modo tale che la somma delle percentuali stesse non ecceda il 20%.

e) una particolare segnalazione va fatta per gli imballaggi e per i semilavorati che sono inclusi dalla norma fra i beni oggetto di rilevazione del magazzino.

E' noto che gli imballaggi possono costituire un apprezzabile indice per operare un controllo indiretto della produzione e dei ricavi. Le imprese possono registrare la movimentazione degli imballaggi per "gruppi omogenei" in relazione alle loro dimensioni, caratteristiche e valore. E' appena il caso di precisare che tra gli imballaggi, nel significato che a tale termine si deve correttamente assegnare, rientrano i contenitori (es.: bottiglie, flaconi, ecc.) utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti predisposti per la vendita e non anche i cosiddetti materiali di consumo, quali ad esempio la carta da pacchi, le buste, le scatole di cartone per contenere una pluralita' di prodotti con specifica autonomia di vendita, i quali, pertanto, restano fuori dalla portata dell'obbligo di registrazione.

Quanto ai semilavorati, la norma si riferisce a quegli elementi che, ancorche' destinati ad essere incorporati in altri beni durante il processo di lavorazione, hanno gia' acquisito una distinta individualita', sia pure nei limiti di uno stato grezzo, che permette loro di essere conservati in magazzino e, a certe condizioni, di essere commercializzati. Detti semilavorati possono essere acquistati all'esterno o fabbricati all'interno, oppure possono essere in parte acquistati ed in parte fabbricati. Per essi la norma in esame prescrive l'obbligo di registrazione per quelli rilevati distintamente in inventario. Devono essere rilevati distintamente in inventario i semilavorati acquistati all'esterno. Nel caso in cui, invece, un elemento destinato ad essere incorporato in altri beni durante il processo di lavorazione sia prodotto all'interno dell'impresa, la sua qualificazione come semilavorato o come prodotto in corso di lavorazione e' lasciata all'impresa stessa, in funzione delle proprie caratteristiche produttive e cio' anche quando il semilavorato del medesimo tipo sia in parte acquistato ed in parte fabbricato dall'impresa. Ne consegue che,

nell'ipotesi di una classificazione del bene fra i prodotti in corso di lavorazione, nessuna rilevazione dovrà essere effettuata nelle scritture di magazzino; per contro, ove invece detto bene sia classificato come semilavorato, i motivi di carico e di scarico dovranno essere rilevati come per i semilavorati acquistati all'esterno.

La predetta distinzione è importante in quanto diversi sono i criteri valutativi applicabili a seconda dei due casi. Difatti, mentre per i semilavorati il criterio di valutazione, ai sensi del combinato disposto degli artt. 53 e 62 del D.P.R. n. 597, è quello del "Lifo" a scatti, i prodotti in corso di lavorazione, invece, vanno valutati in base ai costi sostenuti nel periodo d'imposta (art. 62, sesto c., del D.P.R. n. 597); f) particolare attenzione deve essere dedicata dagli organi di controllo alla corrispondenza tra l'inventario contabile desumibile dalle scritture ausiliarie di magazzino e le risultanze dell'inventario fisico. La norma consente che nelle predette scritture siano annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali di quantità e le altre variazioni (es.: distruzione di prodotti non idonei, ammanchi, sfridi di lavorazione, errori di registrazione, ecc.) delle giacenze fisiche rispetto a quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico.