

Sintesi:

Sintesi: La normativa disciplina le scritture ausiliarie di magazzino per attività economiche (commercio, industria, servizi). La circolare esamina i riflessi della normativa stessa facendo la distinzione tra attività di commercio, attività industriali e attività di servizi.

Testo:

CAPITOLO III - DISCIPLINA DELLE SCRITTURE DI MAGAZZINO PER ATTIVITA' ECONOMICHE La normativa disciplina le scritture ausiliarie di magazzino per attività economiche (commercio, industria, servizi), perché solo in questo modo è possibile utilizzare a fini fiscali la contabilità di magazzino che le imprese già tengono per fini gestionali. Per meglio definire i criteri di applicabilità della nuova normativa con riferimento alle diverse attività produttive, si esaminano qui di seguito i riflessi della normativa stessa facendo una prima grossa distinzione tra attività di commercio, nel senso proprio del termine, attività industriali e attività di servizi.

1 - Attività di commercio all'ingrosso e al minuto.

Per quanto concerne il commercio all'ingrosso nessun particolare problema si pone, in quanto appare evidente che le registrazioni di magazzino devono mettere in risalto le consistenze degli inventari annuali delle merci destinate alla vendita e le movimentazioni intervenute durante il periodo d'imposta interessato. Per questa attività il controllo è previsto tanto per il carico quanto per lo scarico del magazzino, attraverso la registrazione dei movimenti avvenuti nell'anno.

Una specifica disciplina è prevista per i soggetti che operano nei settori del commercio al minuto. Infatti la nuova normativa, richiamandosi alla definizione assunta per tali settori ai fini dell'I.V.A., stabilisce che "per le attività elencate ai nn. 1) e 2) del primo c. dell'art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, le registrazioni vanno effettuate solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti di vendita, con esclusione di quelli indicati al punto 4) dell'art. 4 del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627".

La disciplina riguarda i commercianti al minuto autorizzati ad esercitare l'attività in locali aperti al pubblico o in spazi interni o mediante apparecchi di distribuzione automatica o per corrispondenza o a domicilio o in forma ambulante, nonché per le attività concernenti somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi e nelle mense aziendali. In particolare non sono considerati dalla norma negozi o punti di vendita da includere tra le unità che determinano il limite (due o più) oltre il quale sorge l'obbligo della contabilità di magazzino quelli indicati al punto 4) dell'art. 4 del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627 (negozi, depositi, ecc. situati nell'ambito dello stesso comune o di comune limitrofo) e ciò perché i movimenti dei beni tra le dette unità sono esonerati dalla emissione di bollette di accompagnamento delle merci viaggianti. Va subito precisato che in tal modo il legislatore ha voluto privare l'Amministrazione finanziaria di uno strumento di controllo nei confronti delle predette attività, ma ha preso atto che la tenuta di una contabilità di magazzino a quantità per il commercio al minuto fornisce, data la natura dell'attività, apprezzabili risultati pratici.

Per tali settori la contabilità dei punti di vendita è tenuta con sistemi particolari (esempio: con il "retail method" che si basa sul valore e non sulle quantità) e il controllo viene effettuato con riferimento al carico della merce attraverso, ad esempio, le bolle di accompagnamento di merci e beni viaggianti, mentre si rinuncia a seguire lo scarico della merce il cui controllo, per particolari categorie di contribuenti, potrà essere eseguito sulla base delle ricevute fiscali.

Rimane pur sempre l'obbligo per tali soggetti di formare gli inventari delle rimanenze di fine esercizio, che devono trovare puntuale registrazione nel libro degli inventari, secondo le modalità stabilite dall'art. 15 del D.P.R. n. 600. Sulla veridicità di tali rilevazioni i contribuenti devono fornire agli uffici accertatori adeguata documentazione.

L'obbligo di tenuta delle registrazioni dei movimenti di magazzino, sia per il carico che per lo scarico, rimane sancito per il passaggio delle merci dai magazzini centralizzati ai diversi punti di vendita. In questo modo, e in conformità a quanto sopra detto, l'amministrazione mantiene il controllo per il carico dei vari negozi e punti di vendita lasciando, per lo scarico, la dimostrazione attraverso altri strumenti più idonei (bolle di consegna, ricevute fiscali, ecc.).

È di tutta evidenza che nelle ipotesi di attività miste all'ingrosso ed al minuto, i contribuenti interessati sono obbligati alla tenuta di una regolare contabilità di magazzino per quanto attiene al commercio all'ingrosso secondo le modalità prescritte dalla norma in esame

evidenziando separatamente i movimenti di carico e scarico dei magazzini centralizzati nel caso di esistenza di piu' negozi e punti di vendita. Va precisato infine che le registrazioni nelle scritture ausiliarie del settore in esame riguardano le quantita' e la qualita' delle merci movimentate senza che sia necessario rilevare anche i valori. Va chiarito in proposito che qualora l'attivita' mista, all'ingrosso ed al minuto, venga esercitata nello stesso locale, in quanto cosi' previsto dalla licenza rilasciata dalle competenti autorita', e' da ritenersi prevalente, ai fini delle rilevazioni di cui trattasi, il criterio indicato per il commercio al minuto.

2 - Attivita' industriali Per quanto riguarda il settore industriale, occorre distinguere le attivita' nelle quali si eseguono produzioni di beni omogenei a "lotti ricorrenti" (es.: 1.000 pezzi al mese di gennaio, nessuna produzione a febbraio, 3.000 pezzi nel mese di marzo, ecc.) o a "flusso continuo" (in cui cioe' l'impresa fabbrica ininterrottamente il bene sul medesimo impianto), dalle attivita' che producono principalmente beni specifici.

Per quanto riguarda le prime, la scritturazione di magazzino nella formulazione contenuta nella nuova norma consente un preciso controllo sia sul carico che sullo scarico di magazzino.

Le registrazioni riguardano i movimenti:

- delle materie prime;
- dei semilavorati, esclusi i prodotti in corso di lavorazione, se distintamente classificati in inventario;
- dei prodotti finiti;
- degli altri beni destinati ad essere fisicamente incorporati nei prodotti finiti;
- degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti.

In tal modo devono essere forniti i dati riguardanti:

- le quantita' iniziali quali risultano dall'inventario;
- le quantita' entrate in magazzino e la loro provenienza (acquisti, produzione, resi da clienti, ecc.);
- le quantita' uscite dal magazzino e la loro destinazione (vendite, produzione, resi a fornitori, ecc.);
- la consistenza finale come dall'inventario di fine esercizio.

Le registrazioni devono evidenziare le consistenze delle movimentazioni e pertanto vanno tenute a quantita' senza che sia necessario evidenziare anche i valori.

Occorre, relativamente a tali attivita', chiarire che devono considerarsi esclusi alla registrazione i prodotti in corso di lavorazione di cui all'art. 62, sesto c., del D.P.R. n. 597. Questi prodotti formano oggetto di inventario e la loro valutazione al termine del periodo d'imposta sara' eseguita sulla base del costo dei quantitativi dei materiali impiegati (materie prime, semilavorati, ecc.), delle ore di lavoro utilizzate e degli altri costi industriali specificamente imputabili.

Per quanto riguarda, invece, le imprese che producono beni o servizi di cui all'art. 63 e per quelle la cui produzione di sostanza in beni valutabili sulla base di costi specifici, il legislatore prevede una particolare disciplina per adeguare le scritture di che trattasi alla realta' aziendale: in tali ipotesi, infatti, la evidenziazione dei movimenti di magazzino non avrebbe alcun riscontro con la realta'.

Trattasi sostanzialmente di beni che per la loro peculiarita' differiscono l'uno dall'altro e, pertanto, ad essi non si rende applicabile il criterio di valutazione "Lifo".

In particolare la norma dispone che "per la produzione di beni, opere, forniture e servizi la cui valutazione e' effettuata a costi specifici o a norma dell'art. 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi specificamente imputabili". In linea di massima, la norma si rivolge alle imprese edili, alle imprese la cui attivita' si estrinseca, attraverso contratti gia' stipulati, nelle costruzioni di opere, in forniture e in servizi la cui valutazione e disciplina fiscale e' contenuta nell'art. 63 del D.P.R. n. 597, e quindi, se esplicitamente richiesto, anche nei casi di opere, forniture o servizi di durata contrattuale inferiore a un anno in corso di esecuzione al termine del periodo d'imposta. Tuttavia come risulta dall'esplicito richiamo effettuato dalla norma ai beni valutabili a costi specifici nonche' dall'art. 63 del D.P.R. n. 597, la particolare disciplina risulta applicabile anche in taluni casi di produzione di beni non destinati ad un acquirente predeterminato, ma costruiti per essere collegati successivamente sul mercato. In altri termini e' necessario che l'imprenditore, decidendo liberamente in ordine alla propria organizzazione contabile, preferisca valutare i propri prodotti a costi individuali anziche' a costi di serie. Tale situazione si verifica, in genere, nel settore edilizio, trattandosi di prodotti che, avendo spiccate caratteristiche di individualita' e raggiungendo valori unitari considerevoli, richiedono l'istituzione di schede di lavorazione.

Per tali motivi il legislatore ha sostituito le scritturazioni di magazzino previste per le altre imprese industriali con le schede di lavorazione in cui devono risultare i costi specificatamente imputabili al prodotto o al bene oggetto della commessa.

Sulla base di tali schede e' possibile, infatti, desumere gli elementi essenziali per il controllo della valutazione delle opere in corso di realizzazione e cioe':

a) la corretta valorizzazione dei carichi dei materiali ai quali vanno aggiunte le ore di lavorazione, con riscontro nella documentazione contabile;

b) la corretta imputazione dei corrispettivi delle opere ultimate, tenendo conto degli scarichi;

c) la corretta valutazione delle rimanenze, in quanto a norma dell'art. 63 del D.P.R. n. 597 il totale dei costi sostenuti costituisce uno degli elementi determinanti per la valutazione delle opere stesse;

d) la corretta valutazione dei beni caratterizzati da costi specifici. Ai fini della compilazione delle schede occorre innanzi tutto precisare che per costi specificatamente imputabili devono intendersi tutti i costi sostenuti dall'impresa per la realizzazione dell'opera e che entrano a comporre il valore dell'opera stessa.

Nelle schede di lavorazione possono, ad esempio, risultare:

a) le materie prime acquistate e prelevate dal magazzino, quando l'acquisto di tali materie prime non sia stato effettuato in modo specifico per la fabbricazione del bene;

b) le materie sussidiarie acquistate o prelevate dal magazzino;

c) i semilavorati acquistati o prodotti dall'impresa;

d) la mano d'opera diretta;

e) gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella produzione;

f) i costi industriali imputabili all'opera o fornitura (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, combustibile e olii minerali, ecc.);

g) qualsiasi altro costo imputabile all'opera, tra cui le spese commerciali (es.: provvigioni, spese viaggio, ecc.).

Sono da escludere, dunque, le spese generali, gli stipendi per il personale amministrativo, ecc., non essendo costi che attengono specificatamente alla produzione.

Nella compilazione della scheda, i costi sostenuti per la produzione del bene dovranno essere indicati in modo analitico quali risultano dalle fatture o dagli altri documenti; gli altri costi non suffragati da specifica documentazione (es.: mano d'opera, materie prime prelevate da magazzino, ecc.) dovranno invece essere imputati secondo corretti principi contabili che dovranno essere esaurientemente illustrati a richiesta del funzionario accertatore.

Occorre precisare, inoltre, che la "scheda di lavorazione" costituisce rilevazione extracontabile il cui aggiornamento dovra' essere effettuato entro sessanta giorni per i costi specifici risultanti dalla fattura o da altro idoneo documento eventualmente emesso dalla impresa in relazione alla sua organizzazione contabile ed almeno entro sessanta giorni dalla fine del periodo d'imposta per gli altri costi.

Si precisa, inoltre, che per le imprese in questione l'obbligo delle scritture ausiliarie di magazzino deve considerarsi escluso anche per quelle materie impiegate esclusivamente nella fabbricazione del bene oggetto della commessa in quanto le relative movimentazioni risultano dalla stessa scheda di lavorazione.

Per contro, tali imprese hanno l'obbligo di tenere le scritture ausiliarie di magazzino per quelle materie che vengono acquistate per una pluralita' di prodotti e sono conservate nel magazzino dell'impresa.

3 - Attivita' di produzione di servizi Si e' gia' notato che le scritture ausiliare di magazzino hanno la finalita' di mettere in grado l'ufficio delle imposte di controllare la reale consistenza del magazzino attraverso la rilevazione dei beni entrati ed usciti nell'esercizio. In sede di accertamento la scrittura consente di verificare, anche attraverso indagini incrociate o indirette la effettiva imputazione dei ricavi.

Nell'ambito del settore dei servizi, la tenuta della contabilita' di magazzino assume rilievo, ai fini dei controlli di cui si e' ampiamente detto, solo con riguardo ai beni aventi consistenza fisica, la cui rilevazione puo' fornire al verificatore una utile indicazione sulla redditivita' dell'impresa.

A tal fine la norma prescrive che per le attivita' del genere le scritture di magazzino devono essere tenute per la registrazione delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi resi, nonche' delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. In sostanza, vanno presi in considerazione i beni ed i materiali che l'impresa di servizi direttamente utilizza per lo svolgimento della sua attivita'. In proposito occorre rilevare che:

i beni in questione devono essere idonei a costituire un "magazzino fisico", nel senso che per la loro consistenza e natura possono dare luogo a scorte valutabili;

devono essere specificamente utilizzati per la produzione di servizi, per cui vanno esclusi i materiali destinati ai servizi di carattere generale (materiali per la direzione amministrativa, oggetti di pulizia e tutto cio' che rientra nel concetto di "costo comune");

devono essere suscettibili di incorporarsi nei beni del committente su cui si esplica l'attivita' di servizio ovvero devono essere dei materiali tipici (es.: detersivi per l'impresa di pulizia, disinfettanti per l'impresa di disinfestazione) che, ovviamente, non rappresentino ne' beni strumentali per l'impresa che rende il servizio, ne' materiale di consumo per il funzionamento di tali beni strumentali.

Ad esempio, per le imprese di trasporto non costituiscono materie prime, specificamente da consumare per la produzione del servizio, i pezzi di ricambio, le gomme, la benzina.

Analogamente, per le banche e le imprese che operano nel settore dell'informatica non costituiscono materie prime i vari tabulati e supporti cartacei.

Anche per le imprese di produzione di servizio che svolgono attivita' alberghiera o di ristorazione, cosi' come per quelle che operano nel settore del commercio al minuto, le registrazioni devono essere effettuate soltanto per i movimenti di carico e scarico dei magazzini centralizzati che forniscono due o piu' alberghi o ristoranti, salva l'esclusione disposta dall'art. 4, punto 4), del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627.