
Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini

*A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi*

Dott. Cristian Ficarelli
Dott.ssa Elisabetta Macchioni
Dott.ssa Sara Saccani
Dott. Fausto Braglia
Dott.ssa Francesca Benassi

Reggio Emilia, lì 05/06/2015

CIRCOLARE N. 22-2015 DEL 05/06/2015

OGGETTO: scritture ausiliarie di magazzino

Dal punto di vista civilistico, l'art. 2214 c.c. non nomina espressamente le cosiddette scritture ausiliarie. Per altro il comma secondo del medesimo articolo letteralmente dispone che l'imprenditore (in senso lato e, quindi, ricomprende tutte le imprese indipendentemente dalla forma giuridica e dalla struttura individuale o collettiva assunta) "deve altresì tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa ...".

E' del tutto evidente come qualsiasi impresa, oltre ai libri cosiddetti obbligatori, dovrà esaminare se la complessità delle proprie esigenze contabili non imponga, comunque, l'istituzione di altri libri che debbano essere tenuti in aggiunta.

Dal punto di vista fiscale, invece, delle scritture ausiliarie si occupa prevalentemente l'art. 14 del D.P.R. n. 600/73 , relativo all'accertamento, il quale dispone al comma 1, rispettivamente alla lett. c) e lett. d), l'obbligo di tenuta:

- delle scritture ausiliarie e
- delle scritture ausiliarie di magazzino,

per "le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell'art. 13", vale a dire per:

- a) le società soggette all'IRES;
- b) gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, soggetti all'IRES, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. n. 917/1986;
- d) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del decreto indicato alla lettera precedente.

Le due tipologie di scritture (ausiliarie e di magazzino) sono sostanzialmente differenti, perché riguardano oggetti di rilevazione diversi (le prime sono relative agli elementi patrimoniali e reddituali, mentre le seconde sono dirette a seguire le variazioni

Sede legale
Via Emilia all'Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it

intervenute tra le consistenze negli inventari annuali registrando le quantità entrate ed uscite di specifici elementi attinenti la gestione del magazzino).

Le scritture ausiliarie di magazzino sono obbligatorie soltanto in presenza di specifici requisiti economici e patrimoniali e presentano un diverso grado di coercitività.

Un altro aspetto, strettamente collegato soprattutto alle scritture ausiliarie di magazzino, è dato dagli adempimenti necessari per vincere le presunzioni di acquisto e di cessione definite dall'art. 4 del D.P.R. n. 441/97, decreto che - a tal fine - prevede la redazione di specifici documenti e l'esecuzione di particolari procedure.

Scritture ausiliarie di magazzino

Aspetti civilistici

La contabilità interna di magazzino è costituita dalle scritture di magazzino rilevate su un registro di magazzino e sui conti di magazzino.

E' opportuno subito precisare che il registro di magazzino non è specificamente prescritto dal Codice civile. Peraltro si rammenta che lo stesso all'art. 2214 , secondo comma obbliga le imprese a "tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni" delle stesse. Ne deriva che le imprese, anche di modeste dimensioni, le quali siano finalizzate non esclusivamente alla prestazione di servizi a favore di terzi, ben difficilmente potranno omettere la tenuta di tale scrittura anche ai fini civilistici.

Il registro di magazzino è un documento nel quale si annotano i movimenti in entrata ed uscita di tutti gli articoli trattati, documentati dalle bollette di carico e scarico emesse dal magazziniere, fatta eccezione per i beni di trascurabile rilevanza che non si ritiene necessario annotare, per non appesantire eccessivamente la contabilità. Ai soli fini fiscali viene precisato che 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 e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico.

Poiché le registrazioni sono effettuate in ordine di data si tratta di scritture cronologiche. Di regola il registro di magazzino funziona a quantità e non a valore.

a) I conti (mastri) di magazzino si annotano riportando, in ordine sistematico, nei conti analitici intestati ai singoli articoli trattati, le scritture del giornale di magazzino; si hanno perciò tanti conti quanti sono i tipi di merce, materie, prodotti, eventualmente raggruppati per categorie omogenee.

b) Nel caso delle imprese che lavorano "su commessa" i dati di carico e scarico atti ad indicare lo stato di avanzamento lavori sono generalmente rappresentati da schede di lavorazione che accolgono non solo le quantità fisiche, ma anche i relativi costi, le ore e le spese del personale direttamente imputabile, nonché le spese generali anch'esse direttamente imputabili.

Scopo del registro ausiliario di magazzino è quello di:

- controllare i movimenti dei beni siano essi provenienti da ovvero diretti a terze economie ovvero da o verso l'interno dell'azienda (c.d. trasferimenti interni);
- verificare i livelli dei beni in giacenza in modo da ottimizzarne le quantità in funzione dell'utilizzo;
- coadiuvare la contabilità industriale e l'ufficio acquisti rispettivamente per il calcolo dei costi di produzione e per l'ottimizzazione degli acquisti al prezzo migliore;
- coadiuvare la contabilità generale per la valutazione delle giacenze iniziali e finali ai fini di bilancio.

In considerazione della pluralità e complessità dei compiti è evidente come le scritture ausiliarie di magazzino si rivolgano essenzialmente al movimento:

- delle materie prime (imprese industriali e di trasformazione) e delle merci (imprese mercantili);
- dei semilavorati;
- dei prodotti finiti.

Per ciascun articolo si rilevano la consistenza iniziale, i movimenti in entrata (carico) e in uscita (scarico) e la consistenza successiva.

E' da tener ben presente che se ai fini interni la contabilità di magazzino si avvale di entrambi gli strumenti sopra indicati, ai fini fiscali sono solamente i conti di magazzino, tecnicamente denominati "scritture ausiliarie di magazzino" ad essere rilevanti (scritture obbligatorie) per i soggetti più avanti precisati.

Nelle aziende mercantili i movimenti di magazzino possono essere comprovati:

a) per le entrate:

- dai documenti di trasporto e/o dalle fatture emesse dai fornitori in relazione alle merci ricevute;
- dai documenti di trasporto emessi da clienti, in relazione a resi di merci;
- dalle bolle doganali d'importazione, per i beni provenienti da paesi non UE;
- da apposite bolle di entrata predisposte dal magazziniere stesso al momento del ricevimento, in mancanza dei documenti sopra citati (per es.: beni provenienti da paesi UE scortati dal solo packing list);

b) per le uscite:

- dai documenti di trasporto e/o dalle fatture inviate ai clienti per le merci loro consegnate;
- dai documenti di trasporto inviati a fornitori, in relazione a resi di merci;
- dalle bolle doganali di esportazione.

Come detto, di regola le rilevazioni sono fatte solo per quantità. Ciò non toglie che possano essere relative tanto a quantità fisiche quanto a valori:

- a) se le rilevazioni sono a quantità fisiche si registrano quelle entrate od uscite di ciascun articolo espresse nell'unità di misura più opportuna (es.: per alcuni articoli si indicheranno i metri, per altri i quintali, per altri gli ettolitri e così via);

b) se le rilevazioni sono a quantità fisiche e valori, oltre alle quantità entrate ed uscite si indicano anche i corrispondenti valori dei beni movimentati; generalmente sia i carichi sia gli scarichi sono valorizzati al costo. Qualora i beni siano stati acquistati in una valuta diversa dall'euro, il carico va effettuato allo stesso cambio utilizzato per la registrazione contabile del documento di acquisto.

La contabilità di magazzino tenuta a sole quantità fisiche risponde sia alle norme fiscali sia alle esigenze di controllo dei movimenti di magazzino e del livello delle scorte.

Le rilevazioni sono tenute a valori solo quando si vogliono attuare collegamenti con la contabilità industriale al fine di calcolare i costi delle materie passate alle lavorazioni.

Aspetti fiscali

Dal punto di vista fiscale, invece, l'obbligo della tenuta di tali scritture è previsto dall'art. 14 comma 1 lett. d) del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 relativo all'accertamento. Questa previsione trova ragione nel fatto che, in sede di chiusura del bilancio, attraverso la rilevazione delle rimanenze finali si stornano dei componenti negativi dell'esercizio, rinviandoli all'esercizio successivo, con la conseguenza di influenzare, spesso in modo molto rilevante, il reddito dell'esercizio e degli esercizi futuri, azione questa che richiede idonee forme di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Soggetti obbligati

Soggetti obbligati alla tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino sono (Circ. Min. n. 45/E/1997):

- le società di capitali;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- le società di persone ed enti equiparati quali le società di fatto che esercitino attività commerciali e le società di armamento;
- gli imprenditori-persone fisiche;
- gli enti non commerciali qualora esercitino anche un'attività commerciale (art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600);
- le imprese agricole e di allevamento, ma solo se esercitate da società di capitali o di persone.

Se questa è la platea indicata dal citato art. 14, di fatto sono state introdotte delle semplificazioni a favore di soggetti con dimensioni ridotte in termini di fatturato e di valore delle rimanenze.

Limiti dimensionali

L'articolo 1 del D.P.R. n. 695 del 9 dicembre 1996 (Contabilità di magazzino), ha previsto che tali scritture devono essere tenute a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente:

- l'ammontare dei ricavi di cui agli artt. 57 ed 85 del TUIR superiore a Euro 5.164.568,99, ed
- il valore complessivo delle rimanenze di cui agli artt. 92 e 93 del TUIR sia superiore ad Euro 1.032.913,80 (con esclusione delle rimanenze di titoli).

Questi limiti (mai rivalutati) debbono essere superati in modo congiunto. Pertanto non si ha alcun obbligo fiscale di istituire il registro di magazzino qualora:

- in un esercizio il parametro dei ricavi sia stato superato, ma non quello del valore delle rimanenze o viceversa;
- entrambi i parametri sono stati superati in un esercizio, ma non in quello successivo o viceversa.

Inoltre l'obbligo cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore a tale limite.

In altri termini qualora per due esercizi consecutivi siano stati superati entrambi i parametri, si aspetta ancora un anno e dal quarto anno la tenuta della scrittura ausiliaria "Registro di magazzino" diventa obbligatoria.

Per i soggetti il cui periodo di imposta è diverso dall'anno solare o che inizino la propria attività in corso d'anno, l'ammontare dei ricavi deve essere ragguagliato all'anno. Ai fini della determinazione dei limiti sopra indicati non si tiene conto delle risultanze di accertamenti se l'incremento non supera di oltre il quindici per cento i valori dichiarati.

Schematicamente la situazione è così rappresentabile:

Esercizio X	Esercizio X+1	Esercizio X+2	Esercizio X+3
Ricavi oltre il limite previsto di Euro 5.164.568,99 Rimanenze oltre il limite previsto di Euro 1.032.913,80	Ricavi oltre il limite previsto di Euro 5.164.568,99 Rimanenze oltre il limite previsto di Euro 1.032.913,80	Non vi è l'obbligo di tenere la contabilità di magazzino in questo esercizio, in quanto trattasi del primo esercizio successivo al supero di entrambi i parametri	Vi è l'obbligo di tenere la contabilità di magazzino a partire da questo esercizio trattandosi del secondo esercizio successivo al supero di entrambi i parametri

Per contro, l'obbligo cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente si rientri nei limiti suddetti. La situazione sarà quindi così schematizzabile:

Esercizio x	Esercizio X+1	Esercizio X+2
Ricavi entro il limite previsto di Euro 5.164.568,99	Ricavi entro il limite previsto di Euro 5.164.568,99	Non vi è più l'obbligo di tenere la contabilità di magazzino in questo esercizio
Rimanenze entro il limite previsto di Euro 1.032.913,80	Rimanenze entro il limite previsto di Euro 1.032.913,80	

Si rammenta che per i soggetti in precedenza obbligati, ma che vedono legittimamente venir meno l'obbligo, qualora dovessero continuare a tenere i registri di magazzino, perché ritenuti in ogni caso utili ai fini gestionali, un eventuale accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria può estendersi anche a tutti i registri, libri e scritture trovati nei locali dell'impresa ancorché non obbligatori (art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600).

Soggetti non obbligati al registro di magazzino

Vi sono soggetti per i quali è consentita la non tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino. Per esempio:

- gli esercenti commercio al minuto e promiscuo (ingrosso e minuto) nell'ambito degli stessi locali (R.M. n. 9/1274 del 9-1-1986). In particolare per i commercianti al minuto, l'obbligo riguarda solo i movimenti di carico e scarico dei magazzini che riforniscano due o più negozi o altri punti vendita
- gli imprenditori individuali minori;
- i lavoratori autonomi e quelli con attività occasionale;
- gli imprenditori agricoli e di allevamento
- le imprese che lavorano su commesse di durata ultrannuale per la parte dei materiali direttamente imputabili a tali lavori (C.M. n. 36/9/1918 del 22-9-1982).

E' da ritenere che sia i soggetti legittimati a non tenere le scritture di magazzino, per esempio perché i parametri sopra visti non sono stati superati, sia quelli appena sopra indicati, non per questo possano sfuggire ad analisi e richieste degli organi accertatori. Semplicemente non sono obbligati ai registri in quelle forme e con i dati così come previsti dal legislatore, ma in qualche modo - ancorché empirico - dovranno essere in grado di provare gli eventuali movimenti di magazzino (documenti di entrata, fatture ricevute ed emesse, ecc.).

Regolarizzazione del magazzino

La circolare n. 45 del 19 febbraio 1997 specifica, in relazione all'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 1 del D.P.R. n. 695 del 9 dicembre 1996, che ai fini del calcolo dei limiti stabiliti per individuare se si rientra o meno nell'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, a seguito di accertamenti effettuati nei confronti dei contribuenti che riscontrino incrementi non superiore al 15% dei valori per entrambi i limiti previsti, si può

non tener conto degli stessi e tale margine di tolleranza opera sia in relazione al limite dei ricavi che a quello delle rimanenze.

Ad eccezione di questa specifica finalità (calcolo dei limiti previsti per l'applicazione dell'obbligo della tenuta delle scritture di magazzino), sembra quindi che le rettifiche apportate debbano essere recepite all'interno delle scritture stesse a prescindere dal fatto che la loro incidenza sia superiore o inferiore al limite del 15%. Questo per i principi di concordanza specificamente previsti per le scritture ausiliarie di magazzino. Analogo discorso può essere fatto anche in relazione ai condoni laddove la regolarizzazione riguardasse il magazzino.

Elementi oggetto di rilevazione ed elementi esclusi

Si è visto in precedenza che tanto la tecnica aziendalistica quanto le disposizioni codicistiche, a proposito del magazzino fanno sempre riferimento a beni materiali. Altrettanto è il comportamento del legislatore fiscale. Il registro di magazzino riguarda esclusivamente beni tangibili che concorrono alla formazione del reddito imponibile vuoi come ricavi vuoi come rimanenze; vengono esclusi da annotazione tutti gli altri beni, compresi quelli immateriali.

Il più volte citato art. 14, lett. d) con l'integrazione a latere di varie disposizioni ministeriali prevede una specifica elencazione degli elementi oggetto di rilevazione all'interno delle scritture di magazzino. Si tratta di:

- merci destinate alla vendita,
- semilavorati, (tanto quelli di origine da terze economie, quanto quelli che sono destinati ad essere incorporati in altri beni nel processo produttivo, ma che vengono rilevati in inventario e riversati a magazzino) se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione,
- prodotti finiti nonché materie prime e altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati,
- imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti (bottiglie, flaconi, ecc.),
- materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi,
- materie prime ed altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente,
- cali, sfridi, ammanchi e distruzioni volontarie di beni.

In linea di massima può dunque affermarsi che rientrano nell'obbligo di tenuta della contabilità 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 consistenza fisica e costituiscono, per la parte in giacenza, le rimanenze di fine esercizio oggetto di valutazione a norma dell'art. 92 del D.P.R. n. 917/1986.

Dalla contabilità di magazzino devono potersi evidenziare anche le variazioni intervenute. Rimangono esclusi dalla previsione quei beni acquistati e direttamente imputati ai prodotti in corso di lavorazione oppure alle cosiddette "commesse clienti" che generalmente non sono neppure codificati.

Ovviamente, l'individuazione limitativa dell'ambito applicativo dell'obbligo di registrazione non toglie che le imprese abbiano la facoltà di comprendere nelle scritturazioni di magazzino anche beni o materiali non esplicitamente indicati e la cui rilevazione non sia obbligatoria ai fini fiscali.

Il criterio informatore del legislatore fiscale è quello di preconstituire ai verificatori le informazioni necessarie per la cosiddetta ricostruzione indiretta della produzione.

Come chiarito nella circolare n. 40 del 1981 non debbono essere annotati sulle scritture ausiliarie di magazzino:

- i beni immateriali in genere,
- i titoli azionari, obbligazioni e similari,
- i prodotti in corso di lavorazione,
- i semilavorati non distintamente classificati in inventario,
- i materiali di consumo non fisicamente incorporati nel prodotto,
- i materiali per la manutenzione, 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 di imposta,
- i pezzi di ricambio (i quali però vanno comunque inventariati). A questo proposito, secondo il Principio OIC n. 16 possono essere esclusi dal registro di magazzino solo quelli di basso valore e veloce turn-over. Qualora detti beni abbiano sì un veloce turn-over, ma il loro valore sia invece significativo, devono essere rilevati anche nel registro in discorso. Infine i pezzi di ricambio di elevato valore unitario ed uso non ricorrente devono essere trattati come costi pluriennali e subire il normale processo di ammortamento in funzione della vita utile dell'immobilizzazione cui ineriscono, ovviamente con il medesimo coefficiente;
- specifici imballaggi classificabili come materiali di consumo quali, ad esempio la carta da pacchi, le buste, le scatole di cartone per contenere una pluralità di prodotti con specifica autonomia di vendita.
- singoli beni o categorie di beni il cui costo complessivo di acquisto non ecceda il 20% del costo d'acquisto di tutti i beni la cui annotazione sia obbligatoria nel medesimo anno precedente

La condizione richiesta è che i beni esclusi siano scelti tra quelli il cui costo ha un'incidenza percentuale trascurabile rispetto al costo di tutti i beni sopra indicati. Viene quindi di fatto richiesta una modalità di analisi nota come l'ABC di Pareto che consente di classificare i beni all'interno di tre distinte categorie a seconda del valore che rappresentano sul totale.

In altri termini è necessario valorizzare il consumo annuo di tutti i beni immagazzinati e, quindi, stendere una tabella ove i medesimi articoli siano elencati in ordine di valore decrescente. Statisticamente è possibile osservare che un numero relativamente piccolo di beni rappresenti la gran parte del valore globale, per contro un numero assai elevato di beni ne rappresenta una percentuale trascurabile. Una volta compreso tale fenomeno è possibile suddividere i beni stoccati in magazzino in gruppi (A - B - C), ove quelli del gruppo A rappresentano la gran parte del valore ancorché di numero limitato. Un

secondo gruppo, denominato B è rappresentato da una platea più larga di beni, ma anche complessivamente di un valore inferiore a quello precedente, ed infine il restante gruppo C accoglie un grandissimo numero di beni di infimo valore che per tale motivo potranno essere esclusi dalle annotazioni delle registrazioni ausiliarie, anche ai fini fiscali qualora essi rimangano al di sotto del 20 per cento del costo complessivo. Con appositi programmi è ora possibile non solo individuare la quantità economica dell'ordine di approvvigionamento, ma anche del momento d'ordine quando l'analisi fosse completata con la determinazione del lotto ottimale di acquisto.

Valga il seguente esempio:

- Classe A: vi rientrano i materiali che pesano maggiormente sul valore complessivo delle scorte e che richiedono un controllo più accurato,
- Classe B: include gli articoli che, pur pesando di meno, richiedono uno specifico controllo periodico,
- Classe C: comprende i beni che possono essere gestiti con procedure più semplici.

Come definito dalla citata Circolare n. 40/1981 "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 contabilità 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 Circolare richiama l'attenzione sul fatto che le imprese devono essere in grado, a richiesta degli accertatori, di esibire idonea documentazione e richiedono a tal fine la redazione di un documento, anche meno articolato di quello sopra indicato, generalmente usato per ragioni gestionali.

Il problema delle merci in viaggio e delle triangolazioni

In genere si è portati a ritenere che debbano essere annotati nel registro ausiliario di magazzino (ovvero nei diversi registri di magazzino qualora l'impresa per proprie necessità decida di istituirne diversi, per esempio in riferimento alle differenti localizzazioni dell'impresa stessa o comunque per altre comodità) esclusivamente i beni che "fisicamente" entrino in una determinata struttura fisica, per l'appunto un magazzino, un deposito o simili.

In realtà può esistere anche la necessità di istituire scritture ausiliarie con riferimento a "magazzini" meramente virtuali. Si pensi alle imprese che commerciano acquistando beni e successivamente rivendendoli senza che questi entrino effettivamente in alcun perimetro aziendale (cosiddetta cessione in triangolazione).

Un esempio chiarirà meglio: un'impresa nazionale che acquista una partita di grano in Canada e, mentre è ancora imbarcata sulla nave, la rivende ad un Cliente in Belgio; evidentemente quella partita non giungerà mai in Italia. Ciò non toglie che nel periodo di

tempo tra l'acquisto e la successiva rivendita (anche in relazione alle clausole Incoterms) l'impresa nazionale sia effettivamente proprietaria di quel bene. Ne consegue l'obbligo dell'annotazione sia del carico sia del successivo scarico in un apposito registro di magazzino ancorchè non possa essere riferito ad uno specifico magazzino come tradizionalmente considerato.

Modalità di tenuta delle scritture di magazzino

Come già riferito a proposito delle scritture ausiliarie previste dalle norme fiscali, ma non da quelle civilistiche:

- non è applicabile l'obbligo di numerazione delle pagine;
- non è applicabile la vidimazione iniziale
- la bollatura è solo facoltativa (Camera di commercio Milano);
- la tassa di concessione governativa non è mai dovuta;
- non si applica l'imposta di bollo

Le scritture di magazzino possono essere tenute in forma libera, per cui possono concretizzarsi in libri, tabulati, schede o simili, gestite anche in forma automatizzata, rispettando però alcuni requisiti previsti dalla norma e meglio specificati dalla citata Circolare n. 40/81.

In base al disposto dell'art. 14 lettera d) del D.P.R. n. 600/73 , le scritture ausiliarie di magazzino devono essere tenute:

- in forma sistematica ossia con criteri logici e temporali. Tutti i beni, siano essi singolarmente considerati ovvero per categorie, devono essere seguiti nei loro movimenti quantitativi,
- secondo le norme di ordinata contabilità al fine di seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali. Ciò nel senso che l'impresa deve redigere tale scrittura secondo un metodo ed una forma liberamente scelti, ma che consentano una facile ed univoca intellegibilità.;
- mediante annotazioni giornaliere o periodiche , purché con cadenza non superiore al mese.

In relazione al primo punto (obbligo di tenuta delle scritture in forma sistematica), le registrazioni devono avvenire per ogni singolo bene o per ogni categoria di beni, rilevando distintamente ed in ordine cronologico, sia i carichi che gli scarichi (quantità entrate ed uscite) 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 tenuta sistematica delle scritture ausiliarie di magazzino richiede quindi:

- che le quantità iniziali risultino uguali a quelle indicate nell'inventario dell'esercizio immediatamente precedente;
- che si provveda a rilevare le quantità entrate e la ragione economica sottostante (acquisto, produzione, reso da cliente, ecc.);
- che si provveda a rilevare le quantità uscite e la ragione economica sottostante (vendita, produzione, reso a fornitore, ecc.);
- che la consistenza finale corrisponda a quanto rilevato nell'inventario realizzato alla chiusura dell'esercizio.

In relazione al rinvio alle norme di ordinata contabilità, come sopra detto l'obiettivo del Legislatore é quello di far sì che le scritture, pur tenute in forma libera, consentano un'univoca e chiara intelleggibilità. Il riferimento comporta anche specifici obblighi di conservazione della documentazione relativa ai movimenti di magazzino, quali ad esempio i documenti di trasporto relativi alle merci. Relativamente ai movimenti dei beni all'interno dello stabilimento, che non formano oggetto di documentazione obbligatoria per legge, è lasciata libertà all'imprenditore di adottare la procedura contabile ritenuta più idonea; comunque, nei casi in cui l'impresa fosse strutturata per l'emissione di documenti di trasporto interni, risulta opportuno che anch'essi siano conservati a supporto delle scritture ausiliarie.

Nel caso delle scritture ausiliarie il divieto di lasciare spazi in bianco, di fare interlinee e trasporto a margine, nonché di fare abrasioni, risulta privo di significato poiché il contribuente può sostituire a suo piacimento i fogli o le schede precedentemente erroneamente compilate.

Periodicità delle registrazioni

Relativamente alla periodicità delle registrazioni si rileva come queste possano essere effettuate, sia con riferimento a singoli movimenti o con totale giornaliero, sia in forma riepilogativa, purché con periodicità non superiore al mese. Questo termine non ha nulla a che vedere con quello di sessanta giorni previsto dall'art. 22 del D.P.R. n. 600/73, per l'esecuzione materiale delle registrazioni che rimane quindi valido. Ne discende che, qualora un'azienda adottasse riepiloghi coincidenti con i mesi dell'anno, i movimenti potrebbero essere registrati cumulativamente entro i sessanta giorni successivi alla fine del mese stesso.

Il termine di 60 giorni deve essere calcolato nel seguente modo:

- per le registrazioni analitiche: dalla data di emissione del documento interno o di ricevimento del documento esterno utilizzato per le registrazioni di magazzino. Esempio: documento di trasporto emesso il giorno 15 gennaio dovrà essere registrata entro i 60 giorni successivi a tale data pur mantenendo come data di registrazione il 15 gennaio;

- per le registrazioni riepilogative di più movimenti: dalla fine del periodo preso a base per il raggruppamento. Esempio: se il periodo è il mese, le registrazioni del mese di gennaio dovranno essere registrate entro i 60 giorni successivi al 31 gennaio con data di registrazione 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 dal ricevimento del documento esterno (ad es.: Ddt, fattura, ecc.), preso a base delle registrazioni di magazzino.

L'annotazione delle variazioni di quantità dovute a cali, disperdimenti, colaggi, distruzioni di beni, errori di registrazione, può essere effettuata entro 60 giorni decorrenti dal termine del periodo di imposta.

Nel caso in cui l'impresa adotti la contabilità meccanografica per le registrazioni di magazzino, il termine di 60 giorni dovrà intendersi come termine per la registrazione sui supporti fisici, mentre la stampa delle schede di magazzino potrà essere effettuata successivamente anche in una sola volta, alla fine dell'esercizio o a semplice richiesta di eventuali verificatori.

Logica vuole che le registrazioni di magazzino siano eseguite nel modo più analitico possibile rispetto ai beni stoccati (come si suole dire item per item), ma anche per gruppi. D'altra parte è noto che l'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 prescrive, in riferimento all'inventario (art. 2217 codice civile) che i beni possano essere raggruppati in categorie omogenee per natura e valore. Da qui la necessità di omogeneizzare i criteri al fine di evitare una possibile fonte di contestazione o comunque di complicità nell'eventualità di una riconciliazione

Un aspetto rilevante è il momento che funge da riferimento per la contabilizzazione. Nel registro di magazzino occorre tener conto di tutti i beni che rientrano nella disponibilità giuridica dell'azienda (possesso), siano essi o meno anche nella disponibilità effettiva (detenzione). Ciò comporta che non assume rilevanza, a tal fine, il luogo fisico nel quale la merce è conservata, bensì il momento in cui si realizza il passaggio della proprietà della stessa come già segnalato nell'apposito paragrafo dedicato alle merci in viaggio.

Per i beni mobili, il momento del passaggio è rappresentato dalla data di spedizione o di consegna degli stessi a seconda delle modalità contrattuali seguite nell'acquisto, con il connesso trasferimento dei rischi. Le giacenze di magazzino ai fini della verifica di inventario ricomprendono quindi:

- le giacenze di proprietà dell'impresa che risultano presso gli stabilimenti ed i magazzini dell'impresa;
- i beni dell'impresa che sono presso terzi a titolo di deposito, in conto lavorazione, o in prova;

– i beni acquistati, non ancora giunti presso l'impresa in quanto in viaggio, ma che, in base alle clausole contrattuali stabilite per l'acquisto, sono già di proprietà dell'impresa.

Un aspetto rilevante è dato dal fatto che, al fine di consentire i controlli, i saldi finali delle schede di magazzino devono coincidere o essere riconciliati con i dati inseriti nell'inventario di fine esercizio. Non è obbligatorio che le categorie omogenee dell'inventario coincidano con quelle previste ai fini fiscali, anche se è nell'interesse stesso del contribuente prevedere una concordanza tra le categorie civilistiche e quelle fiscalmente rilevanti al fine di consentire una più facile prova della veridicità della dichiarazione dei redditi, nonché al fine di una più agevole gestione operativa.

In sintesi, la contabilità di magazzino viene generalmente tenuta mediante:

– registro o giornale di magazzino (che è una scrittura ausiliaria), nel quale si annotano cronologicamente i movimenti in entrata ed uscita di tutti gli articoli di cui si intende seguire la movimentazione;

– scheda di magazzino, la cui totalità rappresenta il mastro di magazzino (anch'esso da considerare scrittura ausiliaria). Le schede sono intestate ai singoli elementi oggetto di rilevazione, ovvero a loro raggruppamenti;

– schede di lavorazione, usate nelle produzioni su commessa: sostituiscono (in tutto o in parte) le schede di magazzino e servono ad annotare il valore dei vari costi imputati alla commessa.

Rilevazione nel registro dei cali, sfridi, scarti di lavorazione, perdita di beni ed errori

Vengono definiti "cali" le perdite di peso o di volume che le merci subiscono col passare del tempo. Possono distinguersi in cali naturali e tecnici. I primi sono causati da fenomeni merceologici, chimici o fisici, mentre i secondi si verificano a seguito delle operazioni a cui sono stati sottoposti i beni nelle fasi ad esempio di trasporto, stoccaggio.

Gli "sfridi" rappresentano invece le parti inutilizzate delle materie prime derivanti da discordanze tra la consistenza della materia impiegata e quella del prodotto finito ottenuto. Si distinguono dagli "scarti di produzione", che sono rappresentati da pezzi trasformati difettosi che non risultano più commercializzabili.

Al fine di eliminare le differenze contabili che si vengono a generare nell'attività aziendale riconducibili a cali, sfridi o scarti di lavorazione o ancora errori di registrazione, occorre procedere ad annotazione degli stessi all'interno delle scritture ausiliarie di magazzino.

Il Ministero ha escluso l'onere di rigorose prove, questo permane negli altri casi. Ne deriva che solo soddisfacendo questa necessità, il contribuente potrà ottenere il riconoscimento anche fiscale della contrazione del valore di magazzino. Certamente la nota integrativa dovrà riportare le motivazioni della distruzione volontaria e giustificare la decisione, in altri termini l'obbligo riguarda solo eliminazioni significative di beni. Generalmente, l'ammontare ritenuto ragionevole di cali, sfridi o scarti, al fine della deducibilità dello stesso, viene riconosciuto in percentuali differenti a seconda della

specifica tipologia dei beni oggetto dell'attività, ma comunque da far rientrare entro un certo limite massimo generalmente riconosciuto nel 5%.

Le differenze inventariali dovute ad errori di registrazione non costituiscono irregolarità delle scritture di magazzino se la differenza fra i dati registrati e quelli rilevati da altre fonti (come ad esempio nel caso di discordanza rispetto agli inventari) rimane contenuta entro i normali limiti di tolleranza, fermo restando che le eventuali differenze riscontrate possono essere oggetto di ripresa fiscale da parte degli uffici competenti.

In relazione alla perdita di beni verificatasi per motivi non dipendenti dalla volontà del contribuente, come ad esempio nel caso di furti, ammanchi, e tutte le tipologie di perdite di beni a causa di eventi fortuiti, accidentali, occorre conservare agli atti apposita documentazione diretta a supportare l'eliminazione in contabilità delle quantità che non sono più presenti nell'inventario fisico a causa delle predette perdite.

La documentazione può essere fornita da un organo della pubblica amministrazione (polizia, Carabinieri, ecc.) oppure nei casi diversi dai furti da dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà resa entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento o dalla data in cui se ne ha conoscenza, dalla quale 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.

Tra le variazioni da annotare occorre tenere conto anche delle operazioni di distruzione volontaria, le quali, inoltre, vanno anche previamente segnalate agli Uffici territorialmente competenti dell'Agenzia delle Entrate e alla Guardia Finanza rispetto al luogo ove sono previste le operazioni di distruzione, mediante raccomandata con ricevuta di ritorno, specificando: data, ora e luogo della distruzione, quantità, qualità e valore dei beni. Detta raccomandata deve essere inviata almeno cinque giorni prima dell'avvio delle operazioni di distruzione, precisando:

- il luogo,
- la data e l'ora di inizio,
- la qualità e quantità dei beni destinati ad essere rottamati,
- il valore stimato in base ai costi d'acquisto, nonché l'eventuale valore residuo, dopo di che l'impresa potrà intraprendere la distruzione indipendentemente dalla presenza o meno dei funzionari della Pubblica Amministrazione. Al termine delle stesse occorrerà procedere ad una verbalizzazione, sottoscritta dai pubblici funzionari qualora presenti, ovvero dal legale rappresentante o dal presidente del collegio sindacale, se esistente, con l'indicazione analitica dei beni distrutti e della loro valorizzazione al fine di poter determinare la perdita subita.

Qualora il costo dei beni da distruggere fosse inferiore ad € 5.164,57 è sufficiente una dichiarazione sostitutiva emessa dall'impresa stessa.

Conservazione del registro e delle scritture di magazzino in generale

Poiché si tratta di scritture contabili fiscalmente obbligatorie in presenza di determinate condizioni, quando istituite esse devono essere conservate sino a che non siano definiti gli eventuali accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre, quindi, il termine stabilito dall'art. 2220 del Codice civile. Gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari devono essere conservati sino alla stampa dei dati ivi contenuti (art. 22 del D.P.R. n. 600/1973).

Queste scritture possono essere conservate sotto forma di registrazioni su supporti di immagini (dischi, CD, DVD, microfilm e simili) purché i dati ivi inseriti siano inalterabili e imm modificabili e purché sia possibile - a richiesta degli organi di controllo - la nitida visione di quanto memorizzato e la loro puntuale riproduzione a stampa.

Esempio di registro di *magazzino* (per una società industriale)

Caratteristiche del magazzino - Art. 1 - Legge - Circolare IVA 6/79/32828 Registro riepilogativo del magazzino Art. 31, art. 32/33												
Materiale			Curti-M				Scritture				Inventario	
Codice	Descrizione	U.M.	Iniziale	Acquisti	Delle Produz.	Real. da altri	Vendite	Varie in produzione	Real. e fornitori	Consumi	Restituz. inventabili	Finale
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
AA010F1	Alimentatore XF1	N.	10	90		2	22	10	6	1		23
AA010F3	Alloggiamento F3	N.	40		120		117			2	60	37
AA010F7	Alloggiamento F7	N.	22	60			20	38	5			28
AA020K2	Ammortizzatore	N.	200		600		35	900		12	1	22
AA030K2	Assillo tipo 2	N.	330	700			330	50				430
AA030K4	Assillo tipo 4	N.	300	450				600	25	2		320
AA040K2	Bana tipo 2	N.	30		80		67					43
AA050H3	Busa cilindrica	N.	40		140	1	124					37

Ordinamento del registro di magazzino: per codice identificativo del materiale

Legenda dei campi del prospetto:

- 1) codice identificativo del materiale;
- 2) descrizione del materiale;
- 3) unità di misura con cui il materiale è gestito in azienda;
- 4) quantità inventariata all'inizio del periodo d'imposta.

Carichi relativi a:

- 5) quantità acquistate dai fornitori;
- 6) quantità prodotte in azienda e caricate a magazzino;
- 7) quantità restituite dai clienti:

Scarichi relativi a:

- 8) quantità vendute;
- 9) quantità utilizzate per la produzione interna di semilavorati o prodotti finiti;
- 10) quantità rese ai fornitori;
- 11) quantità utilizzate in azienda per consumi interni;
- 12) quantità relative a differenze inventariali rilevate durante la conta fisica, sia ciclica che di fine anno.

La rettifica sarà negativa se la quantità fisica risulta maggiore di quella contabilizzata, positiva in caso contrario;

- 13) quantità inventariata alla fine del periodo d'imposta ed è ottenuta dalla quantità inventario iniziale (4) alla quale viene sommato il totale delle quantità caricate (5, 6, 7) e dedotta la sommatoria delle quantità scaricate (8, 9, 10, 11, 12).

Le sanzioni per omessa od irregolare tenuta del registro di magazzino

L'omessa tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino o la loro mancata esibizione ai funzionari accertatori che ne abbiano fatta richiesta, concretizza la possibilità per l'Ufficio di procedere ad un accertamento induttivo (art. 39, comma secondo lett. c) del D.P.R. n. 600/1973).

Analoga facoltà è prevista dalla successiva lettera d) dello stesso secondo comma dell'art. 39, per il caso in cui nelle scritture di magazzino esibite si riscontrino irregolarità gravi, numerose, ripetute, tali da rendere inattendibili, nel loro complesso, le scritture stesse.

Tuttavia le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico e nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione.

L'Ufficio delle imposte, sempre in base al comma secondo del citato art. 39, può determinare il reddito imponibile degli stessi soggetti sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dal bilancio o dalle scritture contabili, quando risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili obbligatorie, ovvero quando le stesse non sono disponibili per causa di forza maggiore, ovvero ancora quando le irregolarità formali delle scritture contabili sono così gravi, numerose e ripetute da renderle inattendibili.

L'art. 9 del D.Lgs. n. 471/1997 istitutivo della riforma delle sanzioni non penali in materia di imposte dirette ed indirette, colpisce:

- – la mancata tenuta o conservazione di documenti e scritture contabili nonché dei
- – libri, documenti e registri, la cui tenuta e conservazione è imposta da leggi tributarie;
- – il rifiuto di esibirli o la sottrazione di essi in sede di accesso ovvero quando tale condotta interessi libri e registri dei quali, ancorché non obbligatori, l'esistenza risulti con certezza;

con una sanzione di carattere amministrativo da 1.032 euro a 7.746 euro, che può essere ridotta fino alla metà, qualora le irregolarità riscontrate nei registri, scritture e documenti siano di scarsa rilevanza e non sia stato prodotto ostacolo all'accertamento.

Il comma 5, poi, prevede una sanzione che va da 2.065,00 euro a 10.329,00 euro a carico dei sindaci e/o dei revisori delle società di capitali e degli altri enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRES) che sottoscrivono la dichiarazione senza denunciare la mancata o irregolare tenuta delle scritture contabili.

Peraltro è da ritenere che il concetto di mancata tenuta dei registri si configuri anche quando non si conservano per il tempo imposto dall'art. 22, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 i documenti e registri obbligatori ovvero non si tengono in conformità alle regole prescritte dallo stesso art. 22 del D.P.R. n. 600/1973. Le eventuali omissioni o irregolarità compiute in sede di registrazione potranno giustificare l'applicazione della specifica sanzione, rendendo inattendibile la contabilità se esse saranno numerose e ripetute.

Alle specifiche sanzioni comminate dagli articoli commentati possono aggiungersi le sanzioni accessorie disciplinate dall'art. 12 del D.Lgs. n. 471/1997 e dall'art. 21 del D.Lgs. n. 472/1997.

La sanzione di carattere amministrativo, può essere ridotta in virtù del cosiddetto "ravvedimento operoso" sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza:

La tenuta dei registri sostitutivi

Con risoluzione n. 162 del 30 luglio 2003, è stata ammessa la possibilità di non tenere le scritture contabili di magazzino laddove vengano tenuti altri registri contenenti le medesime informazioni.

Pertanto, qualora l'impresa predisponga delle scritture in ottemperanza ad altri obblighi di legge, non si riscontra alcun ostacolo a che le medesime possano sostituire le scritture di magazzino imposte dalla norma fiscale, sempre che contengano tutti gli elementi previsti dalla normativa in esame. Ciò anche al fine di evitare inutili duplicazioni.

Inoltre è stato precisato che i registri di cui all'allegato A del Decreto del 20 settembre 2002 (registro carico/scarico dei resi ad imposte assolute - cronologico -, registro carico/scarico vendite estere e speciali - cronologico - registro carico/scarico delle partite in sospeso vendite estere e speciali, prospetto riepilogativo della movimentazione dei prodotti, prospetto riepilogativo delle partite in sospeso) sono idonei a sostituire le scritture ausiliarie di magazzino.

Per ricapitolare quanto detto fino ad ora:

Finalità	Le scritture ausiliarie di magazzino riportano le movimentazioni, le variazioni e la giacenza a fine esercizio del magazzino.
Obbligo	<p>La tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino è obbligatoria per le imprese che, per 2 esercizi consecutivi, superino i seguenti limiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ricavi superiori a euro 5.164.568,99; • rimanenze totali superiori a euro 1.032.913,80. <p>Il limite di euro 5.164.568,99 per i ricavi deve essere determinato sull'intero ammontare dei ricavi delle attività esercitate.</p>
Contenuto e modalità di tenuta	<p>Le scritture ausiliarie di magazzino vanno tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità mediante annotazioni giornaliere o periodiche, purché con scadenza non superiore al mese e possono assumere la forma di libri, schede o simili.</p> <p>La richiesta del requisito della sistematicità esclude che le scritture ausiliarie di magazzino 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.</p> <p>Nelle scritture devono essere registrate le quantità entrate ed uscite:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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; • degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti; • delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi; • delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. <p>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.</p>

Momento iniziale e cessazione	<p>Le scritture devono essere tenute a partire dal 2° periodo d'imposta successivo a quello nel quale, per la 2° volta, entrambi i limiti sono stati superati.</p> <p>L'obbligo cessa a partire dal 1° periodo d'imposta successivo a quello in cui, per la 2° volta consecutivamente, l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze risulta inferiore ai limiti previsti.</p>
Termine di compilazione del registro	Le registrazioni nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre sessanta giorni.
Ragguaglio ricavi	In caso di esercizio diverso dall'anno solare, i ricavi devono essere ragguagliati ad anno.
Modalità di conservazione	<p>È possibile conservare le scritture ausiliarie di magazzino sia su supporto informatico sia su supporto cartaceo.</p> <p>Le registrazioni contenute nelle scritture ausiliarie di magazzino conservate su supporto informatico debbono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge.</p>
Termine fiscali di conservazione	Le scritture contabili obbligatorie ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie.
Imposta di bollo	Non è dovuta.
Accertamenti	<p>Ai fini della determinazione dei limiti per la tenuta della contabilità di magazzino, non si tiene conto delle risultanze di accertamenti se l'incremento (accertato) non supera di oltre il 15% entrambi i valori dichiarati.</p> <p>La tolleranza del 15%, ai fini dell'individuazione delle fattispecie di omessa tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, si riferisce disgiuntamente sia all'ammontare dei ricavi che a quello delle rimanenze.</p>
Accertamento induttivo	L'omessa tenuta o la mancata esibizione della contabilità di magazzino consente l'applicazione dell'accertamento induttivo.