

ACCERTAMENTO

Rettifiche inventariali: la Legge prevale sulla prassi amministrativa

di Marco Bargagli

Molto spesso, nel corso della verifica fiscale, gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria constatano la presenza delle c.d. **“rettifiche inventariali”**, nelle ipotesi in cui la **giacenza contabile** non sia allineata alla **giacenza fisica** della merce presente in magazzino.

Tali situazioni interessano, in particolare, i contribuenti che sono obbligati alla tenuta della **contabilità di magazzino** ai sensi dell'[articolo 1 del D.P.R. 695/1996](#), in base al quale le relative scritture ausiliarie devono essere istituite a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui, per la seconda volta consecutivamente, l'ammontare dei ricavi e il valore complessivo delle rimanenze **sono superiori** rispettivamente **a € 5.164.568 e € 1.032.913**.

Ciò premesso, nella prassi commerciale è molto frequente che al momento della **rilevazione delle giacenze di magazzino** l'imprenditore individui **alcune differenze** tra quanto **risulta in contabilità**, e ciò che, invece, è **fisicamente presente** presso i locali aziendali.

I motivi di tale **disallineamento** possono essere molteplici: cali naturali di peso della merce, scarti di lavorazione, errori nel carico e scarico contabile al momento dell'entrata e dell'uscita dei prodotti dal magazzino, distruzioni e deperimenti accidentali, furti ecc.

Per questo motivo, con le rettifiche inventariali si procede alla **rettifica contabile** delle **quantità merceologiche**.

La Corte di Cassazione, con la recente [sentenza 6185/2017](#), si è espressa proprio sul tema in esame, enunciando interessanti considerazioni circa il **rapporto che intercorre** tra i **documenti di prassi** emanati da parte dell'Agenzia delle Entrate e le correlate **disposizioni di Legge** confermando, in merito, la **prevalenza di queste ultime**.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate aveva emesso nei confronti di una società un **avviso di accertamento** relativo al recupero di maggiore base imponibile ai fini Ires e Irap, per la deduzione di costi non inerenti e per il riscontro di **differenze di magazzino “positive” e “negative”**.

Infatti, a fronte della contabilizzazione di rettifiche inventariali, si realizza una **presunzione legale relativa** a carico del contribuente che potrebbe far **“scattare” specifiche violazioni**

fiscali.

In particolare, l'[articolo 1 del D.P.R. 441/1997](#) prevede che si **presumono ceduti** i beni acquistati, importati o prodotti che **non si trovano nei luoghi** in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti.

Tra tali luoghi rientrano anche le **sedi secondarie**, le **filiali**, le succursali, le dipendenze, gli stabilimenti, i negozi, i depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa.

La presunzione legale relativa **ammette prova contraria** e **non opera** se il contribuente dimostra che i beni stessi:

- sono stati **impiegati per la produzione, perduti o distrutti**;
- sono stati **consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato** o in dipendenza di **contratti estimatori**, di **contratti di opera**, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà.

L'[articolo 3 del D.P.R. 441/1997](#) prevede che i beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni si **presumono acquistati** se lo stesso non dimostra di averli ricevuti in base a un rapporto di rappresentanza ovvero fornendo un **adeguato titolo di provenienza**, quale ad esempio:

- lo **scontrino**;
- la **fattura**;
- la **ricevuta fiscale**;
- il **documento di trasporto**;
- una specifica annotazione nel libro giornale o in altro libro e registro tenuto a norma dell'[articolo 39 del D.P.R. 633/1972](#).

Ciò posto, gli ermellini hanno affrontato gli effetti derivanti dal **conflitto** che si potrebbe verificare tra i **documenti di prassi** emanati in *subiecta materia* da parte dell'Agenzia delle Entrate e le disposizioni normative **censurando, di fatto, la sentenza di merito**.

Nel caso in esame, il giudice di *prime cure* aveva applicato una circolare ritenuta, in sede di legittimità, **contraria all'assetto giuridico di riferimento**.

In particolare, la sentenza della Commissione Tributaria Regionale ha motivato, in **senso favorevole per la contribuente**, sulla base di una **nozione di normalità dello scostamento inventariale** effettivamente recepita nella [circolare AdE 31/E/2006](#).

Nel citato documento di prassi, infatti, è precisato che allorquando ci si trovi di fronte a **"differenze inventariali"** rilevate dallo stesso contribuente nella contabilità obbligatoria di magazzino .. (.) .. il verificatore è sempre chiamato ad una **analisi complessiva della posizione economica, patrimoniale e gestionale dell'azienda controllata**. Conseguentemente, se nel corso del

controllo dovessero riscontrarsi le rettifiche contabili sopra descritte, sarà cura del verificatore non limitarsi alla ripresa a tassazione sic et simpliciter degli importi corrispondenti al valore delle predette differenze, ma esaminare il processo di formazione delle stesse e la loro natura fisiologica o patologica in relazione all'attività in concreto svolta dall'impresa e in relazione agli elementi ed alle informazioni eventualmente forniti dal contribuente.

In conclusione, accogliendo il ricorso presentato da parte dell'Agenzia delle Entrate, la Cassazione ha rilevato che le **istruzioni impartite dall'amministrazione** operano **solo nei confronti dei verificatori in fase accertativa**, ma non possono *"influenzare il giudizio di legittimità dell'azione accertatrice, allorché sia sfociata in un atto formale di contestazione, rendendosi di fronte ad essa applicabili le sole norme di legge"* (conformemente cfr. [Corte di Cassazione, sentenza n. 10915/2015](#)).

Infatti, secondo la Cassazione, la Commissione Regionale Tributaria invece di **chiedersi** se le **presunzioni insite nel rilievo delle differenze inventariali** fossero **state superate secondo la disciplina di Legge**, ne ha di fatto **paralizzato l'operatività** sulla base delle indicazioni di cui alla citata circolare dell'Agenzia dell'Entrate.

Seminario di specializzazione

I PRINCIPALI STRUMENTI DI ACCERTAMENTO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)