
Guida alla redazione del Libro Inventari | Parte 2

di [Antonino Pernice](#)

Publicato il 18 Febbraio 2010

La seconda parte dell'utilissima guida alla predisposizione e redazione del libro degli inventari.

Prosegue l'analisi del libro inventari. Trovi qui la [prima parte della guida](#).

6 - Contenuto dell'inventario

All'inizio dell'attività (con riferimento alla data di costituzione/avvio) deve contenere:

- l'elencazione, descrizione, valutazione delle attività conferite;
- l'elencazione, descrizione, valutazione delle (eventuali) passività conferite;
- il valore del capitale di conferimento;
- l'elencazione, descrizione, valutazione delle (eventuali) attività e passività dell'imprenditore (solo nel caso di impresa individuale) al momento di inizio dell'attività.

Alla fine di ogni periodo amministrativo deve contenere:

- l'elencazione, descrizione, valutazione delle attività di fine esercizio;
- l'elencazione, descrizione, valutazione delle passività di fine esercizio;
- il valore risultante del capitale netto di funzionamento;
- l'elencazione, descrizione, valutazione delle (eventuali) attività e passività di fine esercizio dell'imprenditore (solo nel caso di imprenditore individuale);
- il bilancio di esercizio, completo in ogni sua parte (Stato Patrimoniale, Conto Economico, [Nota integrativa](#)).

È da dire che, nella prassi, molti operatori prestano poca attenzione a tale adempimento, nel senso che **omettono** di riportare l'inventario di inizio attività e, in relazione all'obbligo annuale, riportano semplicemente (in modo scorretto) la stampa del bilancio civilistico. Al riguardo si osserva che il codice civile non specifica se l'esposizione delle poste inventariali debba avvenire analiticamente o per raggruppamenti in classi (come quelle formate ex artt.242 e 2425 c.c.), ma, è da ritenere che sia opportuna un grado di analisi non limitato all'indicazione delle sole poste di bilancio.

Per quanto riguarda i criteri di valutazione:

- l'art.2217, 2^a c. c.c., ai fini civilistici, fa esplicito riferimento a quelli previsti per la redazione del bilancio d'esercizio nelle S.p.A., in quanto applicabili;
- l'art.15 dpr 600/73, ai fini fiscali, prevede che i beni devono essere raggruppati in categorie omogenee, per natura e per valore. Se nell'inventario non si rilevano gli elementi che costituiscono ciascun gruppo, devono essere tenute a disposizione dell'A.F. le "distinte" che sono servite per la compilazione dell'inventario.

Dunque, secondo la norma fiscale, appare possibile escludere il dettaglio relativo ad alcune classi di valori se per esse si prevede un documento di supporto che contenga quel dettaglio.

Le pronunce della Cassazione

La Cass., sent. 23694 del 08.11.2007, ha affermato che la mancata esibizione delle distinte giustifica l'accertamento induttivo per inattendibilità delle scritture contabili per **difetto dell'indicazione dei criteri di valutazione delle rimanenze**. La Cass, sent. n.18018 del 04.07.07, ha affermato la legittimità dell'accertamento induttivo in caso di omessa tenuta delle [scritture cronologiche di magazzino](#) (allorquando sono obbligatorie) e ritorna a ribadire la legittimità dell'accertamento induttivo anche solo per



carenza degli elementi di calcolo necessari per determinare il valore di inventario delle rimanenze. La Cass., sent. n.15863/2001, ha affermato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in caso di omessa redazione dell'inventario di inizio e fine esercizio (alla quale non può sopperire la compilazione del prospetto delle attività e delle passività di cui all'art.10, 5^a c., D.L. 69 del 02.03.89, conv. con modif. dalla L. 154/89), l'ufficio può procedere ad accertamento induttivo del reddito d'impresa, ai sensi del 2^a c. dell'art.39 dpr 600/73, ricorrendo a presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art.2729 c.c. e a fatti noti all'ufficio, come i ricarichi medi per categorie omogenee di merci vendute nell'anno. La Cass. civ., Sez. Trib., Sent. n.21356 del 4 luglio 2008 (dep. il 7 agosto 2008), ha affermato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, e con riferimento al regime (applicabile *ratione temporis*) vigente in epoca anteriore all'entrata in vigore della Legge 28 del 18.02.99, la mancata esibizione, a richiesta dell'ufficio, di alcuna delle scritture contabili la cui tenuta sia obbligatoria ai sensi degli artt. 13 e 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, (nella specie, l'inventario) legittima l'A.F. a procedere ad accertamento induttivo, ai sensi dell'art.39, 1^a c., dpr 600/73; in sede d'impugnazione, poi, tale accertamento non è vanificato dalla mera produzione in giudizio di documentazione asseritamente sostitutiva delle predette scritture, in quanto il giudice tributario deve procedere ad una valutazione

analitica di detta documentazione, al fine di verificarne la validità ed idoneità a superare la presunzione fondata sulla mancata esibizione e sugli altri risultati dell'accertamento, essendo a carico del contribuente l'onere della prova contraria. La Cass., Sentenza n. 8273/2003, ha affermato che la mancanza dell'inventario, pur in presenza di bilancio regolarmente redatto, legittima di per sé il ricorso all'[accertamento induttivo](#). In tema di accertamento delle imposte sui redditi, infatti, l'inventario e il bilancio costituiscono scritture contabili distinte, aventi contenuto e finalità diverse, con la conseguenza che la violazione consistente nell'omessa redazione dell'inventario non può ritenersi sanata, né resa meramente formale, dall'avvenuta redazione del bilancio. Le indicazioni sintetiche contenute nel bilancio possono sostituire l'inventario solo se vengono messe a disposizione dell'Ufficio i documenti che contengono l'analisi delle singole voci riepilogate nel bilancio.

La valutazione dei beni può essere fatta raggruppando i beni in categorie omogenee (eccettuati i prodotti in corso di lavorazione):

- **per natura**, cioè affinità merceologica (i beni devono appartenere allo stesso genere, in relazione alle loro proprietà e caratteristiche merceologiche);
- **per valore**, cioè che possono appartenere alla stessa categoria beni il cui valore unitario non diverge sensibilmente (i beni devono avere un valore normale che oscilla entro una percentuale del 20% a inteso come scarto fra il valore minimo e massimo dei beni appartenenti alla stessa categoria omogenea).

In base alle norme richiamate, si ritiene opportuno di articolare l'inventario imposto per legge indicando:

- gli immobili

che possono essere individuati analiticamente per ogni particella catastale o per rogiti con le relative informazioni (ubicazione, estensione, descrizione, valore al mq. ecc.). Per le immobilizzazioni, si potrebbe richiamare una situazione di partenza bollata, come sezionale del libro inventari e annualmente indicare sul libro solo gli acquisti e le cessioni. Si può evitare di riportare ogni anno nell'inventario il dettaglio delle immobilizzazioni, tenendo il registro dei beni ammortizzabili come sezionale del libro inventari (con pari bollatura). In tal caso i beni dovranno essere riportati sul registro singolarmente, cioè uno per ogni pagina (Circ. Min. n.350660 del 01.03.1956). Nel libro inventari devono essere indicate anche le rivalutazioni dei beni;

- gli impianti, i macchinari, i mobili

indicandoli analiticamente, per singolo cespite, evidenziando il costo storico, il fondo ammortamento, il valore netto da ammortizzare (possono essere indicati nel registro dei cespiti ammortizzabili);

- le rimanenze di materie prime, semilavorati, prodotti finiti

articolate per categorie omogenee, evidenziando quantità, unità di misura, valore unitario e complessivo. Per esse valgono le disposizioni di cui al citato art.15 dpr 600/73;

- brevetti, [marchi](#), diritti

indicati per titolo giuridico, secondo le informazioni contrattuali o altro;

- le [partecipazioni](#), obbligazioni, altri valori mobiliari

articolate per categorie omogenee, evidenziando classe di titoli, emittente, numero, valore nominale e contabile;

- i crediti e i debiti

distinti per nominativo ed evidenziando natura, importo residuo, scadenza, valuta ed eventuali garanzie;

- il denaro e valori in cassa

distinti in relazione alle principali classi di valori e opportunamente numerati;

- il capitale sociale e le riserve

indicando le singole poste ed evidenziando il valore iniziale, gli incrementi e i decrementi di periodo, il valore finale;

- i fondi

distinti per classi, evidenziando il valore iniziale, gli incrementi e i decrementi di periodo, il valore finale. In pratica devono essere indicate analiticamente tutte le Attività e le Passività dell'impresa alla data di chiusura dell'esercizio. Per le classi di valori più affollate (es. le rimanenze, i crediti e i debiti) si può darne una rappresentazione sintetica, rinviando ad altri supporti il dettaglio (come previsto, rispettivamente, dall'art.15, dpr 600/73 e dalla R.M. n.2/1109-74 del 05.04.75)

7 - Inventario di magazzino

L'inventario di magazzino è una procedura mediante la quale viene accertata l'esistenza di beni inerenti l'impresa, effettuata in un determinato luogo e ad una certa data (normalmente al 31 dicembre di ciascun anno, al fine di determinare il valore delle rimanenze da imputare in bilancio,

per esigenze imposte dalla legge fiscale). L'inventario, con riferimento ai beni dell'impresa, si applica sia alle rimanenze di beni sia di immobilizzazioni, e può essere effettuato alla data di chiusura dell'esercizio o in momenti diversi per particolari esigenze dell'azienda, o, ancora, in altre situazioni particolari (ad esempio, in caso di passaggio del titolo di proprietà). Il termine inventario di magazzino indica l'insieme delle attività volte a rilevare, classificare e valutare, a una determinata data, tutti i beni (materie prime, semilavorati, lavorazioni in corso, prodotti finiti) di proprietà dell'azienda, siano essi presenti presso i magazzini dell'azienda e/o dislocati presso terzi (in deposito o in conto lavorazione).

L'inventario può essere:

- **fisico o analitico o di fatto o diretto**, consiste nell'attività di contare, pesare, misurare, elencare e valutare tutti i prodotti di proprietà dell'azienda. Viene redatto, oltre per quantificare le giacenze, per altri fini (quali i.e.: per rilevare e valutare i beni obsoleti, per rilevare e valutare le scorte di magazzino);
- **rotativo**, almeno una volta l'anno, al fine di effettuare un riscontro con le giacenze contabili e accertare che non siano stati omessi dei movimenti nelle registrazioni;
- **contabile o indiretto**, sulla base delle annotazioni effettuate nella contabilità di magazzino, che può divergere da quello fisico (i.e. per cali naturali, sfridi, scarti di produzione, ammanchi e furti, errori per omissioni o duplicazioni nelle registrazioni contabili, distruzioni). I cali e/o disperdimenti possono essere determinati presuntivamente.

Le differenze inventariali è consigliabile annotarle, per categoria di beni, nella nota integrativa (laddove redatta). Esse assumono importanza sia ai fini della determinazione del reddito d'esercizio sia ai fini delle presunzioni di cessione e di acquisto (dpr 441 del 10.11.97 e Circ. 193/E del 23.07.98 e n.241/E del 19.10.98). Dunque, la maggior parte delle imprese (il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare) hanno l'obbligo di procedere alla **valutazione delle giacenze di magazzino** relativamente a merci, semilavorati, materie prime, materie sussidiarie e di consumo, prodotti in corso di lavorazione, lavori in corso su ordinazione e prodotti finiti, esistenti al 31 dicembre di ogni anno. Tale valutazione di fine anno è finalizzata alla verifica della corrispondenza tra le giacenze effettive e le risultanze contabili e viene effettuata in base:

- alle risultanze della contabilità di magazzino;
- ovvero in base alla verifica fisica (inventario di fatto), da effettuarsi alla data di riferimento del bilancio.

La valutazione deve essere riferita ai suddetti beni presenti presso:

- l'impresa;
- i suoi magazzini e depositi, nonché presso le eventuali unità locali;
- terzi (per esempio in conto deposito o in conto lavorazione).

Devono invece essere **esclusi** i beni esistenti presso la società ma giuridicamente di proprietà di terzi,

per esempio ricevuti in deposito, lavorazione o visione, che troveranno opportuna indicazione tra i conti d'ordine. Anche per i beni propri presso terzi, al fine della corretta indicazione in bilancio, è opportuna la rilevazione tra i conti d'ordine. Normalmente il **passaggio del titolo di proprietà**, da un punto di vista sostanziale e non solo formale, **determina l'inclusione o meno dei beni nelle rimanenze di magazzino** ad una certa data, in quanto con lo stesso vengono trasferiti i rischi relativi al bene. **Il passaggio del titolo di proprietà si considera solitamente avvenuto:**

- alla data di spedizione o di consegna per i beni mobili, secondo le modalità contrattuali dell'acquisto;
- alla data della stipulazione del contratto di compravendita per gli immobili.

Con riferimento alla merce in viaggio, qualora sia già di proprietà dell'impresa ma non sia ancora pervenuta in magazzino, deve obbligatoriamente essere inclusa fra le rimanenze. **Le rimanenze di magazzino si espongono nello stato patrimoniale** seguendo quanto previsto dall'art. 2424 C I del Codice Civile: materie prime - sussidiarie e di consumo; prodotti in corso di lavorazione e semilavorati; lavori in corso su ordinazione; prodotti finiti e merci; acconti. **Esse si espongono nel conto economico** comprendendo nel valore della produzione le variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti, mentre le variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci sono comprese nei costi della produzione. Le rimanenze di magazzino acquistano rilevanza in quanto la variazione delle "giacenze" alla fine dell'esercizio rispetto a quanto imputato in bilancio all'inizio dell'esercizio influenza sia il conto economico sia lo stato patrimoniale.

Infatti, ai sensi dell'art.2424 c.c. (Contenuto dello Stato Patrimoniale), le rimanenze di magazzino vanno indicate nell'Attivo circolante, come segue:

STATO PATRIMONIALE ATTIVO ...

C) Attivo circolante: I – Rimanenze: 1) materie prime, sussidiarie e di consumo; 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati; 3) lavori in corso su ordinazione; 4) prodotti finiti e merci; 5) acconti. Totale

Ai sensi dell'art.2425 c.c. (**Contenuto del conto economico**), le rimanenze vanno evidenziate sia nel Valore della produzione sia tra i Costi della produzione, non in valore assoluto bensì come variazione delle rimanenze intervenuta nel corso dell'esercizio:

CONTO ECONOMICO

A) Valore della produzione: 2) variazioni rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati

e finiti; 3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione; B) Costi della produzione: 11) variazioni rimanenze materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;

Quindi, le Rimanenze compaiono sia nello S.P. che nel Conto Economico, tuttavia:

- nello S.P. compaiono in valore assoluto riferito a fine esercizio;
- nel Conto Economico indicano le Variazioni avvenute nell'esercizio;
- la voce Acconti non avendo valenza economica compare solo nello S.P.;
- i prodotti finiti e merci costituiscono una voce unica nello S.P. (C.I.4 Prodotti finiti e merci), mentre sono iscritti separatamente (tra loro) e cumulativamente con altri beni nel Conto Economico (A.2 Prodotti finiti – B.11 Merci).

Ai fini civilistici, per quanto riguarda le valutazioni, devono essere osservati i criteri previsti dall'art.2426 c.c.. Ai fini fiscali, le norme generali sulle valutazioni sono quelle previste dall'art.110 Dpr 917/86. Per quanto riguarda le presunzioni di cessione e di acquisto si applicano le norme previste dal Dpr n.441/1997.

7.1 – Obbligo della Contabilità di magazzino

Ai sensi dell'art.1 Dpr n.695 del 09.12.96, le imprese sono obbligate alla tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, di cui alla lett.d), dell'art.14 Dpr 600/73 (contabilità di magazzino), a partire dal secondo esercizio successivo a quello in cui per la seconda volta sono stati superati entrambi i limiti di:

- ricavi (art.85 Tuir) = €5.164.568,99;
- rimanenze (art.92 e 93 Tuir) = €1.032.913,80.

Ai fini della determinazione dei limiti sopra indicati non si tiene conto delle risultanze di accertamenti se l'incremento non supera di oltre il 15% i valori dichiarati. Tale obbligo cessa con effetto immediato qualora l'impresa non superi, anche un solo dei due limiti, per due esercizi consecutivi. Sono esclusi dall'obbligo di registrazione i beni in corso di lavorazione, i materiali di consumo che non si incorporano nel prodotto, i materiali per le manutenzioni, i ricambi e la cancelleria. Possono essere esclusi i beni (singoli o per categorie omogenee) il cui costo complessivo nel precedente periodo non ha superato il 20% del costo di tutti i beni soggetti a registrazione.

8 – ESEMPIO DI INVENTARIO AL 31.12. Fondazione “Alfa” – ONLUS

Attivo B. Immobilizzazioni:	C. <u>Trattamento di fine rapporto</u> subordinato: Fondo trattamento fine rapporto operai
B II Immobilizzazioni materiali:	
	D. Debiti:

<p>1. Terreni e fabbricati Immobile "x" Fondo ammortamento immobile "x"</p> <p>2. Impianti e macchinari: Fondo ammortamento</p> <p>4. Altri beni: Macchine elettriche elett. Ufficio Fondo ammortamento Totale delle immobilizzazioni C. Attivo circolante: C Il Crediti: Crediti Crediti contributi da ricevere Contributo Regione Contributo 5 per mille anno Crediti verso altri Depositi cauzionali Credito di imposta sostitutiva tfr C IV Disponibilità liquide: 1. Depositi bancari e postali 2. Denaro e valori in cassa Cassa contanti Cassa valori bollati e postali Risconti attivi: Spese assicurazione Spese telefoniche Totale debiti (D) Totale attivo</p> <p>Passivo e Patrimonio netto: Ratei passivi: Affitti passivi A. Patrimonio netto: Fondo di dotazione vincolato Riserve da donazioni Avanzo di gestione anni precedenti Riserve vincolate Contributi per investimenti Totale passivo e patrimonio netto Conti d'ordine: Beni di terzi in affitto Terreno agricolo sito in comune di ...</p> <p>Avanzo di gestione anno ... Totale patrimonio netto (A)</p>	<p>13. Contributi da erogare: Progetto bambini Progetto bambini scuola Progetto asilo Progetto scuola professionale Progetto Dispensario Infermeria Progetto adozione bambini 13. Contributi anticipati anno Verdi Paolo Rossi Guido ... 13. Debiti verso fornitori: Telecom Italia spa 13. Fatture fornitori da ricevere: Telecom Italia spa Enel spa 13. Debiti verso altri: Dipendente "Sig. Rossi" Debiti diversi Debiti emolumenti conto 14^a e ferie "Sig. Rossi" 13. Debiti previdenziali: Est conto versamento Inail I.N.P.S. 13. Debiti tributari: Ritenute IRPEF dipendenti Ritenute IRPEF professionisti Erario conto imposte sostitutiva TFR 13. Altri debiti: Finanziamento infruttifero Totale debiti (D) Ratei passivi: Affitti passivi Totale passivo e patrimonio netto Conti d'ordine: Beni di terzi in affitto Terreno agricolo sito in comune di ...</p>
---	--

A cura di Antonino Pernice 11 febbraio 2010

Ti suggeriamo anche: [Tenuta e conservazione dei registri IVA, libro giornale, beni ammortizzabili, magazzino](#)