
Guida alla redazione del Libro Inventari | Parte 1

di [Antonino Pernice](#)

Publicato il 11 Febbraio 2010

La prima parte di un'utile e approfondita guida alla predisposizione e redazione del 'Libro inventari'.

Come predisporre e redarre il Libro degli Inventari

1 - Soggetti obbligati alla tenuta del libro inventari

Ai sensi dell'art.13, 1' c., DPR 600/73, ai fini dell'accertamento, sono obbligati alla tenuta di scritture contabili:

- a. le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- b. gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust (aggiunte con effetto dal 01.01.07, dall'art.1, c. 76, lett. a), L.296/06), 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 DPR 917/86;
- d. le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 del decreto indicato alla lettera precedente (ora 55 – Redditi d'impresa).



Ai sensi dell'art.20, 1' c., DPR 600/73, le disposizioni degli artt. 14, 15, 16, 17 e 18 si applicano, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, anche agli enti soggetti all'IRPEG che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

2 - Obbligo di tenuta del libro inventari

L'imprenditore che esercita un'attività commerciale, ai sensi dell'art.2214 del c.c., deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari. Deve altresì tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa. Queste disposizioni non si applicano ai piccoli imprenditori. Ai sensi dell'art.14, 1' c., DPR 600/73, le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al 1^ comma dell'art.13 devono in ogni caso tenere:

a) il libro giornale e il libro degli inventari; (...).

E' da dire che la nozione di "libro" degli inventari appare superata poiché si compone della memorizzazione dei dati su supporto informatico e stampa su supporto cartaceo. Dunque, la tenuta del libro inventari è obbligatoria, ai sensi dell'art. 2214 del c.c., per gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale, tranne per i piccoli imprenditori. Parimenti, la normativa fiscale dispone la tenuta del libro inventari per i soggetti titolari di reddito d'impresa in regime di contabilità ordinaria, sia per obbligo di legge che per opzione. Per i contribuenti in contabilità ordinaria, le annotazioni da effettuarsi nel registro dei beni ammortizzabili possono essere eseguite anche nel libro inventari, con conseguente esonero dalla tenuta del libro cespiti.

2.1 – Bollatura del libro inventari.

Ai sensi dell'art.2215 c.c. il libro inventari non è soggetto né a bollatura né a vidimazione iniziale. L'art.8, legge 383/01 ha abrogato l'obbligo di vidimazione del libro giornale e del libro inventari, previsto dall'art.2215 c.c., nonché dei registri prescritti ai fini imposte dirette e Iva, previsto dall'art. 39 del DPR 633/72, lasciando invariata la formalità della numerazione progressiva delle pagine. Dopo la soppressione degli obblighi di bollatura e vidimazione dei libri e registri contabili, sono rimasti i seguenti obblighi:

- IMPOSTA DI BOLLO, ex DPR 642/73, Tariffa allegato A, art.16, lett. a): libri di cui all'art.2214, 1' c. del c.c. (libro giornale e degli inventari); ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli artt. 2215 e 2216 c.c.; per ogni 100 pagine o frazione €.14,62 mediante marche o bollo punzone da applicarsi sull'ultima pagina numerata o nei modi di cui al D.Lgs. 237/97 e succ. modif.. Per i libri e registri tenuti con sistemi meccanografici l'imposta può essere assolta direttamente all'ufficio del registro; in tal caso gli estremi della relativa bolletta di pagamento devono essere riportati sull'ultima pagina di ciascun libro o registro.
- Nota 2-bis: se i libri di cui all'art.2214, 1' c., c.c., sono tenuti da soggetti diversi da quelli che assolvono in modo forfetario la T.C.G. per la bollatura e la numerazione di libri e registri a norma dell'art.23 Tariffa allegata al DPR 641/72 (società di capitali), l'imposta è maggiorata di €.14,62

(cioè pari ad €29,24).

- L'imposta di bollo va assolta "*prima che il registro sia posto in uso, cioè prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina*". L'imposta di bollo può essere pagata mediante marche o bollo a punzone, da applicarsi sulla prima pagina, o effettuando il pagamento presso banche, poste o concessionari con il mod. F23. Nel caso di pagamento dell'imposta attraverso sportelli bancari, postali o concessionari del servizio di riscossione gli estremi della ricevuta di pagamento andranno riportati nella prima pagina di ciascun libro o registro (Circ. n.92 22.10.01), ovvero anche sull'ultima pagina.
- Il **mancato assolvimento dell'imposta di bollo** fermo restando l'assoggettamento alle conseguenti sanzioni amministrative da 1 a 5 volte l'imposta non integra la violazione di irregolare tenuta delle scritture contabili, ovviamente se le pagine siano correttamente numerate.
- La **numerazione** deve essere progressiva per anno, intendendo l'anno cui fa riferimento la contabilità e non quello di stampa. Il numero deve essere preceduto dall'anno, cominciando da uno ogni anno; la numerazione non deve effettuarsi sin dall'inizio per l'intero libro o per il complessivo periodo d'imposta, ma può essere eseguita quando si utilizza la pagina.
- La Circ. del 22.10.01 n.92 ha chiarito che non è più richiesta la numerazione preventiva per blocchi di pagine, essendo sufficiente l'attribuzione di un numero progressivo per ciascuna pagina prima di utilizzare la stessa.
- Per i contribuenti con esercizio diverso da quello solare l'anno da indicare sul libro è quello del **primo dei due anni di contabilità** (R.M. n.9 del 22.01.03; esempio: per l'esercizio 01.07.07 – 30.06.08 l'anno da indicare è il 2007 sia per il 2^a semestre sia per il 1^a semestre 2008).
- Qualora le **annotazioni** occupino solo poche pagine per ciascuna annualità, l'indicazione dell'anno può essere omessa (R.M. n.85 del 12.03.02 e Circ. n.64/E del 01.08.02; esempio: 2002/1, 2002/2, ecc.).
- Per la **stampa**, se i registri sono a fogli mobili bisogna intestare al contribuente ogni pagina.
- TASSE CONCESSIONI GOVERNATIVE (annuale), ex Dpr 641/72, Tariffa allegata, art.23), per la Bollatura e numerazione di libri e registri (art.2215 c.c.): per ogni 500 pagine o frazione €67,00.
- Nota: 1) La tassa può essere pagata anche a mezzo marche ed è dovuta per i libri di cui all'art.2215 c.c. e per tutti gli altri libri e registri che per obbligo di legge o volontariamente (art.2218 c.c.) sono fatti bollare nei modi ivi indicati, tranne quelli la cui tenuta è prescritta soltanto da leggi tributarie. (..).
- Nota: 3) Per la numerazione e bollatura di libri e registri tenuti da esercenti imprese, soggetti d'imposta agli effetti dell'Iva, la tassa è dovuta annualmente per le sole società di capitali nella misura forfetaria di €309,87, prescindendo dal numero dei libri o registri tenuti e delle relative pagine; tale misura è elevata a €516,46 se il capitale o il fondo di dotazione supera, alla data del

01 gennaio, l'importo di €.516.456,90.

- La **tassa** deve essere corrisposta entro il termine di versamento dell'Iva dovuta per l'anno precedente (16 marzo), mediante delega alle aziende e agli istituti di credito (a mezzo F24) che provvedono a versarla alle sezioni della tesoreria provinciale dello Stato; per l'anno di inizio dell'attività la tassa di cui alla presente nota deve essere corrisposta in modo ordinario prima della presentazione della relativa dichiarazione nella quale devono essere indicati gli estremi dell'attestazione di versamento.

Si evidenzia che, ai sensi dell'art.2219 c.c., tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili. Ai sensi dell'art.2220 c.c., le scritture devono essere **conservate per 10 anni dalla data dell'ultima registrazione** e comunque sino alla definizione dell'eventuale accertamento tributario.

3 - Obbligo di tenuta del libro inventari

Ai sensi dell'art.15, 1^a c., dpr 600/73, le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al 1^o comma dell'art.13 devono in ogni caso redigere l'inventario e il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, a norma dell'art.2217 c.c.:

- entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette (comma così modificato dall'art.8, L. 413/91).

3.1 – Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi.

- Ai sensi dell'art.2, 1^a c., DPR 322/1998, le persone fisiche e le società o le associazioni di cui all'art. 6 DPR 600/73, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'art.3, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. tra il 1^o maggio ed il 30 giugno ovvero in via telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta. (Comma così sostituito dall'art. 2, DPR 435 del 07.12.2001, con effetto a decorrere dal 01/01/2002, successivamente così modificato dall'art. 37 D.L. 223 del 04/07/2006, conv. in L. 248 del 04.08.06, successivamente modificato dall'art. 42 del D.L. 207 del 30.12.08, conv. in L. 14 del 27.02.09).

- I soggetti all'Irpeg, ai sensi del 2^a c., art.2 citato, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'art.3 in via telematica, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (comma così modificato dall'art. 37 D.L. 223 del 04/07/2006, conv. in L. 248 del 04.08.06, successivamente modificato dall'art. 42 del D.L. 207 del 30.12.08, conv. in L. 14 del 27.02.09).

Pertanto, per l'ente che ha presentato la dichiarazione dei redditi ad esempio entro il 30.09.2008 il termine è fissato al 30.12.2008.

4 - Elementi obbligatori da indicare nell'inventario

L'inventario, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, ai sensi del 2^a c. dell'art.15/600, **deve indicare:**

- la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall'inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, devono essere tenute a disposizione dell'ufficio delle imposte le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario.

Nell'inventario degli imprenditori individuali, ai sensi del 3^a c. dell'art.15/600, devono essere distintamente indicate e valutate:

- le attività e le passività relative all'impresa (comma così modificato dall'art. 3, DPR 28.03.1975, n. 60).

Ai sensi dell'art.2217, 1^a c., c.c. (Redazione dell'inventario), l'inventario deve redigersi:

- all'inizio dell'esercizio dell'impresa;
- successivamente ogni anno,
- e deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa, nonché delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee alla medesima. È da ritenere che tale estensione, per l'imprenditore individuale, sia stata posta poiché per le obbligazioni assunte nei confronti di terzi l'imprenditore individuale risponde anche con il patrimonio personale e non soltanto con quello investito nell'impresa.

Quindi, ai fini **civilistici**, ai sensi dell'art. 2217 del c.c. l'inventario deve essere compilato all'inizio dell'esercizio dell'impresa (inizio attività). Invece, ai fini **fiscali**, la R.M. n.9/50064 del 18.10.1975, ha previsto anche per gli imprenditori individuali che iniziano un'attività, che comporta l'adozione del regime di contabilità ordinaria, l'obbligo di redigere un inventario di apertura. L'imprenditore che passa dalla contabilità semplificata a quella ordinaria deve redigere un prospetto "iniziale", secondo le regole previste dal D.P.R. 23.12.1974, n. 689. Tale prospetto, che costituisce l'inventario iniziale con rilevanza fiscale, deve essere riportato sul libro inventari o su apposito documento entro il termine di

presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta precedente. L'inventario, ai sensi del 2^a c. dell'art.2217 c.c., si chiude con lo Stato Patrimoniale e con il conto economico e la nota integrativa. L'inventario, ai sensi del 3^a c. dell'art.2217 c.c., deve essere sottoscritto dall'imprenditore entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.

Nella prassi, il libro inventari si compone di:

- **una parte analitica**, contenente la composizione quali-quantitativa del patrimonio aziendale, ovvero l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività patrimoniali, raggruppabili in categorie omogenee per natura e valore con l'indicazione della relativa consistenza. Nella prassi, vengono esposte analiticamente ad esempio le voci clienti, fornitori e magazzino. Per la voce **cespiti** si potrebbe redigere o un inventario analitico per singolo bene o esporre per ogni categoria di beni la movimentazione intervenuta nell'esercizio (acquisti-dismissioni). I crediti verso clienti possono essere indicati per l'ammontare complessivo, ma, in tal caso, l'A.F. può richiedere l'elenco nominativo dei clienti (R.M. n.2/110974 del 05.04.75);
- **una parte sintetica**, contenente il bilancio d'esercizio ([Stato Patrimoniale](#), Conto Economico e [Nota integrativa](#)).

Si evidenzia che la norma non specifica se le attività e le passività debbano essere indicate e valutate singolarmente o se, invece, sia possibile raggruppare i singoli elementi in classi omogenee, in modo da evitare un dettaglio eccessivo. Tuttavia, questa apparente libertà deve essere messa a confronto con la possibilità che l'A.F. rilevi nell'assenza o nell'insufficiente informativa dell'inventario una causa di inattendibilità delle scritture contabili, procedendo, di conseguenza, all'accertamento induttivo del reddito (in tal senso Cass. Sez. Trib. Civ., sent. n.8273 del 26/05/2003). Il fatto che **l'inventario ed il bilancio debbono considerarsi elementi distinti** deriva dallo stesso art.2217 C.C., in base alla quale l'inventario

“si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite”.

Pertanto, in mancanza di specificazione, si deve ritenere che l'indicazione delle attività e delle passività debba essere analitica. Al riguardo, comunque, si sottolinea quanto prevede lo stesso art.15 DPR 600/73: l'inventario, oltre agli elementi prescritti dal Codice Civile o da leggi speciali, **deve indicare:**

- la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo;
- ove dall'inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, devono essere tenute a disposizione dell'Ufficio delle Entrate le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario.

Il raggruppamento in **categorie omogenee per natura** implica che i beni, in relazione alle loro proprietà e caratteristiche merceologiche, debbano appartenere allo stesso genere, ancorché di diverso tipo. Il

riferimento al **valore** presuppone che si tratti di beni aventi identico contenuto economico, da determinare in base al valore normale con riferimento al momento in cui si procede al raggruppamento. Per quanto riguarda l'indicazione analitica dei saldi di clienti e fornitori, come sopra richiamato, la R.M. n.2/1109 del 05.04.1975 ha sottolineato come l'art. 15 del DPR 600/1973, pur se detta disposizioni particolari e integrative costituenti l'oggetto dell'attività dell'impresa, nulla dispone in difformità dell'art. 2217 Codice Civile per quanto attiene i crediti. Ne consegue che i **crediti** medesimi possono essere registrati nell'inventario, fra le attività, nel loro ammontare complessivo, con possibilità, per l'Ufficio, di richiedere l'elenco nominativo dei debitori e quanto altro occorra in sede di controllo delle dichiarazioni o di accessi, ispezioni e verifiche (artt. 32 e 33 DPR600/1973). **La stampa del bilancio d'esercizio è comunque prevista dal 2° c. dell'art. 2217 a chiusura dell'inventario stesso.** Pertanto, per le **società di capitali** si tratterà di riportare il bilancio CEE composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa, come da definizione dell'art.2423 C.C.(a tal riguardo parte della dottrina non ritiene necessaria la riproduzione della nota integrativa; tuttavia, è consigliabile riportare anche la N.I. trattandosi di documento che costituisce parte integrante del bilancio, come previsto dall'art. 2423 C.C.). Per i **soggetti non tenuti alla redazione ed alla presentazione del bilancio in formato CEE**, sarà opportuno riportare comunque la situazione patrimoniale ed economica, mentre per i consorzi è sufficiente quella patrimoniale. In definitiva, non si ritiene sufficiente, pertanto, riportare sul libro degli inventari unicamente il bilancio d'esercizio, data l'impostazione estremamente sintetica degli schemi previsti dagli artt. 2424 e 2425 c.c. (specie nella versione abbreviata prevista dall'art.2435/bis del c.c.), ma si ritiene necessaria l'indicazione analitica delle varie voci comprese nell'attivo e nel passivo riportando, per lo meno, i saldi di bilancio. Dovranno essere invece conservate su carta semplice, se non indicate sul libro inventari, le distinte contenenti il dettaglio e la valorizzazione di detti saldi (quali, ad esempio, debiti v/fornitori, crediti v/clienti, l'inventario delle merci, ma anche i saldi dei c/c bancari, la composizione dei ratei e dei risconti, il dettaglio delle voci di patrimonio netto, ecc.). Non risultano particolari adempimenti relativamente ai **"lavori in corso di esecuzione"** per i quali si ritiene sufficiente l'indicazione complessiva delle rimanenze conservando le schede di lavorazione (o le schede di cantiere, se di questo si tratta) utilizzate per la valorizzazione degli stessi. Si evidenzia che, ai sensi dell'art.2, 1° c. Dpr 695 del 09.12.96, le annotazioni da effettuare nel Registro dei Beni Ammortizzabili, di cui all'art.16 DPR 600/73, possono essere eseguite anche nel libro degli inventari di cui all'art.2217 c.c.. I **soggetti in contabilità semplificata** possono eseguire le citate annotazioni nel Registro Iva degli acquisti. Per cui, le relative annotazioni possono essere effettuate, entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi, nel libro inventari (art.2217 c.c.), indicando anno di acquisizione, costo originario, rivalutazioni e svalutazioni, fondo di ammortamento, quota annuale di ammortamento, eliminazione dal processo produttivo, cessione. Vanno registrati:

- i beni immobili e i beni mobili iscritti in pubblici registri (singolarmente);
- gli altri beni (raggruppati per categorie omogenee, cioè per stesso anno di acquisto ed uguale coefficiente);
- i costi di manutenzione e riparazione non imputati ad incremento dei vari beni per la parte eccedente il 5% (separatamente).

5 - Beni relativi all'impresa

Ai sensi dell'art.77 (ora 65), 1' c., DPR 917/86, per le imprese individuali, ai fini delle imposte sui redditi, **si considerano relativi all'impresa:**

- oltre a quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa stessa;
- i beni appartenenti all'imprenditore che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario tenuto a norma dell'art. 2217 c.c..

Gli immobili di cui al 2^a c., dell'art.43 (quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore) si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario. Per i soggetti indicati nell'art.79 (ora 66) (**Imprese minori in contabilità semplificata**), tale indicazione può essere effettuata:

- nel registro dei [beni ammortizzabili](#),
- ovvero secondo le modalità di cui all'art. 13 DPR 435 del 07.12.2001, (cioè, possono non tenere il registro dei beni ammortizzabili qualora, a seguito di richiesta dell'A.F., forniscano, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati), e dell'art. 2, comma 1, DPR 695 del 21.12.96, (cioè, Le annotazioni da effettuare nel registro dei beni ammortizzabili, di cui all'art. 16 DPR 600/73, possono essere eseguite anche nel libro degli inventari di cui all'art. 2217 c.c. o, per i soggetti indicati nell'art. 79 DPR 917/86, nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'I.V.A.).

Ai sensi del 2' c., art.65/917, per le [società in nome collettivo](#) e [in accomandita semplice](#) si considerano relativi all'impresa:

- tutti i beni ad esse appartenenti, salvo quanto stabilito nel 3' c. per le società di fatto.

Per le **società di fatto**, ai sensi del 3' c. art.65/917, si considerano relativi all'impresa:

- i beni indicati alle lettere a) e b) del 1' c. dell'art.85 (corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi oggetto dell'attività),
- i crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa
- e i beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, compresi quelli iscritti in pubblici registri a nome dei soci utilizzati esclusivamente come strumentali per l'esercizio dell'impresa.

Per i [beni strumentali dell'impresa individuale provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore](#), ai sensi del comma 3-bis/917, è riconosciuto, ai fini fiscali:

- il costo determinato in base alle disposizioni di cui al DPR 689 del 23.12.74, da iscrivere tra le attività relative all'impresa nell'inventario di cui all'art. 2217 c.c.;
- ovvero, per le imprese di cui all'art.79 (ora 66) (cioè, Imprese minori in contabilità semplificata), nel registro dei cespiti ammortizzabili. Le relative quote di ammortamento sono calcolate a decorrere dall'esercizio in corso alla data dell'iscrizione.

Leggi anche la [seconda parte della guida alla predisposizione del libro degli inventari >>](#)

11 febbraio 2010 Antonino Pernice