

- la regolarita' delle scritture ausiliarie di magazzino nel caso in cui "gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantita' annotate nel carico o nello scarico ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14".

Nella prassi operativa delle imprese vengono effettuate - con cadenza solitamente annuale, ma talvolta anche semestrale o trimestrale - operazioni di "rettifica" del magazzino, finalizzate all'adeguamento del magazzino contabile a quello effettivo.

Le stesse imprese individuano piu' di una causa da cui scaturiscono le differenze inventariali che portano a tali rettifiche:

- cali fisici o di lavorazione delle merci
- erroneo utilizzo dei codici identificativi nel carico/scarico delle merci;
- furti;
- distruzioni accidentali.

E' di tutta evidenza che le differenze inventariali non necessariamente sono riconducibili a fenomeni di evasione di imposta, ma si generano anche in modo fisiologico in relazione alla ordinaria dinamica gestionale di un magazzino.

Alla luce di quanto appena evidenziato, quindi, in sede di verifica fiscale appare necessaria un'attenta valutazione del richiamo dell'art. 4, comma 2, del d.P.R. n. 441 del 1997, in ordine alla presunzione di acquisti non documentati (differenze positive) o vendite non fatturate (differenze negative) allorché ci si trovi di fronte a "differenze inventariali" rilevate dallo stesso contribuente nella contabilita' obbligatoria di magazzino.

In tali casi, il verificatore e' 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, sara' 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'attivita' in concreto svolta dall'impresa e in relazione agli elementi ed alle informazioni eventualmente forniti dal contribuente.

A titolo di esempio, potranno assumere rilievo ai fini di cui sopra:

- le caratteristiche gestionali e le peculiarita' del processo produttivo e/o commerciale;
- il trend delle differenze inventariali rilevate nell'arco dell'ultimo triennio;
- il trend degli investimenti effettuati dall'azienda, finalizzati all'adozione di misure organizzative e strumenti per il contenimento e la prevenzione delle cause di formazione delle differenze inventariali;
- il rapporto costi/benefici nell'adozione di misure atte a eliminare totalmente le differenze inventariali;
- la rilevazione di differenze inventariali - per lo stesso periodo d'imposta ovvero di rilevazione delle giacenze - sia di segno negativo che positivo, ipoteticamente compensabili a livello di categoria merceologica di prodotti;
- la scarsa plausibilita' della vendita "al nero" delle merci costituenti le differenze inventariali riscontrate (in particolare se le differenze si riferiscono a materie prime utilizzate nel processo produttivo o a beni merce di scarso valore unitario e di elevata consistenza numerica);
- valori delle differenze inventariali percentualmente non significativi in rapporto al volume d'affari o alla consistenza media del magazzino, da valutare sempre in stretta connessione con la tipologia di attivita' svolta e la localizzazione territoriale dell'azienda.

Da quanto sopra esposto discende che, nel redigere il processo verbale di constatazione ed i conseguenti avvisi d'accertamento, il verificatore e il funzionario dell'Ufficio dovranno tenere conto delle valutazioni appena descritte.

4. Non operativita' della presunzione di cessione

L'art. 2 del d.P.R. n. 441 del 1997 prevede al comma 3 che la perdita di beni dovuta ad eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla