

Torino,

Alle Associazioni e agli
Ordini Professionali
delle province di
Torino e Cuneo

Alle Direzioni Provinciali
di Torino I e Cuneo

All.ti 1

Oggetto: Distruzione involontaria di documenti e/o merci a seguito di calamità naturali: adempimenti sostitutivi per i contribuenti danneggiati.

Come è noto, i recenti eventi alluvionali, che hanno colpito le zone del torinese e del cuneese, hanno causato gravi danni anche alle attività commerciali/industriali ed agli uffici, con distruzione di merci e documenti.

A seguito di ciò, sono pervenute a questa Direzione richieste di informazione circa i possibili comportamenti da adottare in caso di perdita della contabilità e/o delle merci per causa di forza maggiore.

Con la presente si intendono fornire le linee guida che i contribuenti debbono adottare, in tali circostanze, per certificare, ai fini fiscali, i danni subiti e la distruzione della contabilità.

Nel caso di perdita involontaria di merci, la circolare 31 del 2006, al punto 4, della Direzione Centrale Accertamento, in allegato, alla quale si rinvia per gli ulteriori dettagli, chiarisce che la perdita di beni, dovuta ad eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del contribuente, può essere provata anche attraverso la documentazione fornita da un organo della Pubblica Amministrazione (ad es. il verbale di accertamento della distruzione dei beni redatto da parte dei Vigili del fuoco) o, in mancanza, da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, da rendersi entro i trenta giorni dal verificarsi dell'evento o dalla data in cui se ne ha conoscenza, dalla quale risulti il valore complessivo dei beni mancanti.

Tale dichiarazione non deve essere inviata all'Agenzia delle Entrate, ma esibita, in caso di richiesta, agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

L'autocertificazione deve contenere il valore delle merci perdute indicato in contabilità e avere data certa. Ad essa va allegata copia del documento d'identità del sottoscrittore.

Per quanto riguarda la perdita involontaria dei documenti contabili a causa dei predetti eventi climatici, il contribuente dovrà presentare denuncia alle competenti autorità di pubblica sicurezza, specificando i luoghi ove le scritture si trovavano al momento dell'inondazione.

Ad esclusivo uso interno, è vietata la pubblicazione all'esterno

Dovrà poi ricostruire, per quanto possibile, i dati e gli elementi contenuti nelle scritture andate distrutte, provvedendo:

- alla eventuale nuova stampa dei registri contabili danneggiati, qualora la contabilità sia tenuta su supporti informatici ancora disponibili;
- a contattare fornitori, clienti, banche, professionisti, associazioni, ecc., per acquisire la copia della documentazione a sostegno delle operazioni commerciali e dei fatti gestionali (lettere, contratti, fatture, ecc.) nel caso la distruzione riguardi anche tali elementi probatori.

La perdita incolpevole del documento che possa attestare una circostanza favorevole alla parte non la esonera, infatti, dall'onere della prova, ma le consente di superarne le ordinarie limitazioni (detenzione delle fatture, annotazione nei registri, dichiarazione annuale) per ricostruire le scritture contabili andate distrutte¹.

Si ricorda, infine, che ai sensi dell'art. 39, secondo comma, lettera c) del D.p.R. 29 settembre 1973, n.600, l'accertamento induttivo è sempre possibile “quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore”.

Il Direttore Regionale
Paola Muratori*
**firmato digitalmente*

L'originale del documento è archiviato presso l'Ufficio emittente

¹ Si richiamano in tale senso le sentenze di Cassazione civile nn. 25713/2009, 5182/2011, 21233/2006

- 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) allorquando 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

volonta' del contribuente e' provata da idonea documentazione fornita da un organo della Pubblica Amministrazione (ad esempio, provvedimento di sequestro amministrativo/giudiziario o anche un verbale di accertamento della distruzione dei beni redatto da parte dei Vigili del fuoco) o, in mancanza, da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio - da rendersi entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento o dalla data in cui se ne ha conoscenza - dalle quali risulti il valore complessivo dei beni mancanti, salvo l'obbligo di fornire, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, i criteri e gli elementi in base ai quali detto valore e' stato determinato.

In particolare, al fine di garantire maggiore trasparenza circa le modalita' di determinazione delle differenze inventariali, alla dichiarazione sostitutiva dovra' essere tempestivamente associata una relazione che specifichi il calcolo delle differenze medesime e la loro distribuzione distinta per tipologia fenomenologica (es. furto, cali, deperimento, distruzione accidentale, mancata rettifica delle distinte base delle materie prime nel corso della fase di produzione di un bene, errore nella conta fisica delle materie prime di piccolissime dimensioni, ecc.).

La menzionata dichiarazione sostitutiva potra' essere ulteriormente documentata quindi attraverso l'allegazione di:

1. verbali di ricognizione con i quali si procede ad un riscontro continuo e periodico delle differenze inventariali;
2. elementi in merito alle misure di sicurezza adottate per il contenimento di furti che comportino una perdita involontaria dei beni;
3. elementi che attestino la propensione e la tendenza dell'azienda a migliorare i propri processi interni al fine di ridurre e limitare il piu' possibile i fenomeni che portano alla formazione di differenze inventariali, le quali non hanno una rilevanza solo fiscale, ma anche e significativamente un impatto importante sulla gestione economica e finanziaria della stessa azienda.

Infine per essere valida ai fini della norma in esame, la dichiarazione sostitutiva dovra' essere redatta in conformita' alla disciplina del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa).

Al riguardo si richiama il contenuto della circolare n. 6 del 25 gennaio 2002, paragrafo 18, laddove e' specificato che "La norma dispone che l'autocertificazione sia resa entro trenta giorni dal momento in cui si e' verificato l'evento, ovvero da quello in cui il contribuente ne ha avuto conoscenza. Cio' non significa che entro tale termine la dichiarazione in questione debba essere prodotta all'Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate, essendo a tal fine sufficiente che la stessa sia resa, ossia sottoscritta, - con le modalita' previste dall'art. 38 del citato d.P.R. n. 445 del 2000 - entro il termine prescritto e, se richiesta, esibita agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria".

Il contribuente e' comunque tenuto a predisporre il documento entro il termine prescritto (30 giorni), in modo da renderlo immediatamente disponibile ai verificatori al momento del controllo.

5. Problematica inerente alle differenze inventariali rilevate presso gli operatori della grande distribuzione

L'art. 14, primo comma, lettera d), del d.P.R. n. 600 del 1973, prevede che per le attivita' elencate ai numeri 1 e 2 dell'art. 22, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - tra cui le attivita' di cessione di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico - la tenuta della contabilita' di magazzino e' obbligatoria solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o piu' negozi o altre unita' periferiche, escludendo, quindi, da tale obbligo tutti gli altri depositi.

Le aziende della grande distribuzione, quindi, non sono obbligate alla tenuta della contabilita' di magazzino per i depositi dei singoli punti vendita che non fungono anche da "magazzini interni centralizzati".

Per quanto attiene la rilevazione delle "differenze inventariali" relative all'attivita' di commercio al dettaglio, le aziende della grande distribuzione utilizzano per finalita' gestionali, con riguardo alle movimentazioni di merce nei magazzini dei punti vendita, scritture interne comunemente denominate "schede conto consegnatario" che, generalmente, si