

## GRANDE DISTRIBUZIONE: AMMANCHI DI MAGAZZINO

di Artina Raffeale

(in "Bilancio e Reddito d'Impresa" n. 9 del 2012, pag. 20)

Sommario: [Premessa](#) - [La presunzione di cessione](#) - [Le scritture interne di magazzino](#) - [L'orientamento dell'Agenzia delle entrate](#) - [Sentenza 13 giugno 2012, n. 9628](#) - [Spunti di analisi](#)

*La Corte di Cassazione ha fermamente ribadito l'orientamento secondo cui le scritture ausiliarie di magazzino tenute dagli esercenti della grande distribuzione non possano essere utilizzate dall'Amministrazione finanziaria quale elemento di riscontro, al fine dell'applicazione delle disposizioni relative alla presunzione di cessione disciplinata dal D.P.R. n. 441/1997. La tenuta di tali scritture da parte degli esercenti della grande distribuzione, infatti, non risulta obbligatoria, eccezion fatta per l'ipotesi dei magazzini centralizzati. A parere della Suprema Corte, tuttavia, la non obbligatorietà di tali scritture non implica la loro totale irrilevanza ai fini accertativi da parte dell'Amministrazione finanziaria. Il contenuto di tali scritture, infatti, può costituire una prova atta a dimostrare le differenze inventariali rilevate dai verificatori ed è idonea a costituire una presunzione semplice su cui fondare l'accertamento ai sensi dell'[art. 39](#), comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973.*

### Premessa

Il fenomeno degli ammanchi di magazzino nella grande distribuzione costituisce una situazione patologica del settore. Le cause di tali ammanchi possono essere individuate in molteplici fattori scatenanti quali la commissione di errori/incidenti che portino al danneggiamento o distruzione del bene da parte dei consumatori che non se ne assumano la responsabilità, a errori nello stoccaggio e immagazzinamento che portino alla distruzione o danneggiamento delle confezioni tali da non consentirne la successiva rivendita, all'immancabile fenomeno dei furti e dei taccheggi. Un'ulteriore fonte di tali ammanchi può, inoltre, essere costituita dall'ipotesi della vendita di merce «in nero» e contestuale deduzione del costo d'acquisto della merce.

Al fine di contrastare tale ultima ipotesi il legislatore ha previsto, tramite il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 apposite presunzioni che, sulla base dei riscontri tra gli acquisti di merce registrati e le risultanze fisiche o delle scritture di magazzino, consentono ai verificatori di contestare l'avvenuta vendita «in nero» delle discrepanze rilevate. I commercianti obbligati alla tenuta delle scritture di magazzino risultano, quindi, chiamati

ad annotare nelle medesime tutti i riscontri dei furti e dei danneggiamenti, in quanto tutti gli ammanchi che non trovino riscontro nelle scritture citate possono essere considerati come venduti in evasione delle imposte.

Sebbene tale disposizione costituisca, a ragion veduta, lo spauracchio di tutti i piccoli esercenti commerciali, l'efficacia della stessa risulta limitata nei confronti degli esercenti della grande distribuzione, stante anche la minor probabilità che una struttura dell'ampiezza e complessità di tali attività possa giungere ad effettuare e mascherare delle vendite «in nero». Tale limitazione, tuttavia, non deve e non può essere intesa nell'impossibilità da parte dell'Amministrazione Finanziaria di contestare la vendita «in nero» di merce da parte di esercizi della grande distribuzione, in quanto, come evidenziato dalla recente Sentenza della Corte di cassazione civile del 13 giugno 2012, n. 9628, l'inapplicabilità delle disposizioni in merito alla presunzione di cessione non sottendono la conseguenziale inapplicabilità delle regole generali sull'accertamento, basate su presunzioni semplici gravi precise e concordanti.

### La presunzione di cessione

Al fine di evitare facili evasioni di materia imponibile da parte dei contribuenti a seguito della contabilizzazione e relativa deduzione dei costi relativi all'acquisto delle merci e la successiva mancata registrazione di tutte o parte delle vendite, il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 all'art. 1, primo comma dispone 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...»*. Tramite tale presunzione, quindi, la merce acquistata e non presente nei locali del contribuente deve considerarsi venduta, da cui deriva la ripresa sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IVA, ove dovuta, dell'eventuale differenza emergente con quanto registrato dal contribuente. La presunzione in esame non risulta avere un carattere assoluto; il secondo comma dell'[art. 1](#), del D.P.R. n. 441/1997, infatti, dispone che *«la presunzione di cui al comma 1 non opera se è dimostrato 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 d'opera, appalto trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà»*.

Al fine di permettere al contribuente di dimostrare le cause esimenti sopra indicate, il quinto comma dell'art. 1 individua le modalità attraverso cui provare la consegna a terzi della merce, mentre l'art. 2 si preoccupa di individuare le modalità/adempimenti necessari per evitare l'applicazione della presunzione di cessione nelle ipotesi di cessione gratuita agli

enti di cui all'[articolo 10](#), primo comma, numero 12, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, all'ipotesi di perdita dei beni dovuta ad eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del soggetto [\(1\)](#), alla distruzione dei beni [\(2\)](#) o trasformazione in beni di altro tipo e di più modesto valore. Per quanto concerne l'operatività della presunzione sopra riportata la stessa è disciplinata dall'[art. 4](#) del D.P.R. n. 441/1997 che, ai fini della trattazione in esame, riveste un'importanza fondamentale. Lo stesso, infatti, dispone che gli effetti delle presunzioni di cessione e di acquisto, conseguenti alla rilevazione fisica dei beni, operano al momento dell'inizio degli accessi, ispezioni e verifiche mentre *«le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera d) dell'[articolo 14](#), primo comma del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo»*. La presunzione di cessione risulta operare, quindi, o a fronte di una conta fisica delle merci presenti presso l'esercizio commerciale, ovvero tramite confronto tra quanto registrato nelle scritture ausiliarie di magazzino e l'importo delle rimanenze registrate per il periodo d'imposta oggetto del controllo, ossia tramite mero confronto documentale. Le condizioni di applicazione della presunzione di cessione risultano, quindi, difficilmente applicabili agli esercizi della grande distribuzione, in quanto il riscontro fisico da parte dei verificatori delle merci presenti presso l'esercizio risulta chiaramente impossibile, mentre il controllo tra le scritture ausiliarie di magazzino e l'ammontare delle rimanenze contabilizzate risulta precluso. Gli esercenti della grande distribuzione [\(3\)](#), infatti, risultano obbligati alla tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, ai sensi dell'[art. 14](#) primo comma lettera d) del D.P.R. n. 600/1973, solamente *«per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti vendita con esclusione di quelli indicati al punto 4 dell'[articolo 4](#) del D.P.R. 6 ottobre 1978 n. 627»*, risultando, invece, esclusi i magazzini dei singoli esercizi. Risultano, invece, pienamente applicabili anche a tali ipotesi le condizioni necessarie per provare la cessione gratuita di beni o la loro distruzione.

### **Le scritture interne di magazzino**

Sebbene le aziende della grande distribuzione non siano obbligate alla tenuta della contabilità di magazzino per i depositi dei singoli punti vendita che non fungono da magazzini interni centralizzati, le stesse risultano, di fatto, comunque obbligate da mere ragioni di logistica gestionali e controllo, alla tenuta di scritture interne che consentano di monitorare l'afflusso e il

deflusso delle merci dai singoli punti vendita. Tali scritture interne consentono, infatti, di effettuare un controllo tra il valore dell'incasso teorico che le merci avrebbero dovuto fruttare e l'incasso effettivo, nonché consentire un primo controllo in merito alla fedeltà dei propri dipendenti o all'incidenza dei furti, taccheggi e danneggiamenti, al fine di prendere gli opportuni accorgimenti. Tali scritture, come riconosciuto dall'Agenzia delle entrate stessa tramite la circolare 2 ottobre 2006, n. 31, *«non sono assimilabili, ai fini dell'operatività delle disposizioni del D.P.R. n. 441 del 1997 alle scritture obbligatorie di magazzino di cui alla lettera d) del comma 1 dell'[articolo 14](#) del D.P.R. n. 600 del 1973, atteso che si tratta di rilevazioni effettuate per finalità gestionali - e non per obbligo di legge - e che non riguardano necessariamente le quantità entrate ed uscite delle merci»*. Ciò non vuol dire, tuttavia, che le medesime ove prodotte spontaneamente in sede di accertamento, o rinvenute dai verificatori, non possano essere considerate dagli stessi quali documentazione atta a fornire una valida spiegazione delle discrepanze inventariali riscontrate, oppure costituire prova contro il contribuente [\(4\)](#). Appare, infatti, logico ritenere che ove tali scritture consentano, con un certo grado di approssimazione, di spiegare le discrepanze inventariali ripartendole in modo realistico [\(5\)](#) tra danneggiamenti, furti [\(6\)](#) ovvero donazioni a titolo gratuito e/o distruzioni di beni per naturale scadenza del prodotto o obsolescenza [\(7\)](#), le stesse possano portare ad escludere l'ipotesi delle vendite «in nero», ovvero avvalorarla, ove non rilevino la presenza di alcuna delle ipotesi sopra evidenziate o per importi ampiamente inferiori alla differenza rilevata.

### **L'orientamento dell'Agenzia delle entrate**

In merito all'effettiva applicabilità della presunzione di cessione, l'Agenzia delle entrate ha fornito al paragrafo 5 della Circolare 2 ottobre 2006, n. 31 le linee guida che i vari uffici devono adottare nei confronti della grande distribuzione. L'Agenzia ha evidenziato che *«Se nel corso del controllo, quindi, 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 forniti dal contribuente .... Occorre escludere l'operatività delle presunzioni di cessione di cui all'[articolo 4](#), comma 2 del D.P.R. n. 441 del 1997, ed in particolare l'automatismo dell'inversione dell'onere della prova. La rilevazione delle suddette discrasie inventariali non potrà, quindi, fondare l'accertamento tutte le volte in cui, sulla base delle concrete circostanze del caso, risulti più probabile che le*

*differenze stesse siano imputabili a fattori diversi rispetto alla vendita «in nero» della merce mancante».*

### **Sentenza 13 giugno 2012, n. 9628**

Tramite la sentenza della Corte di cassazione del 13 giugno 2012, [n. 9628](#) i giudici hanno scrutinato la correttezza dell'accertamento effettuato dall'Agenzia delle entrate nei confronti di un esercente della grande distribuzione a cui veniva contestata la vendita «in nero» di merce, sulla base delle risultanze dei prospetti inventariali di fine esercizio riguardanti la contabilità di magazzino redatti dal contribuente accertato. Il contribuente risultava accusare, come analiticamente evidenziato dai propri prospetti di magazzino interni, rilevanti discrepanze inventariali di cui solamente un terzo venivano spiegate dalla distruzione di beni per scarti e rotture, mentre la parte eccedente veniva imputata dal contribuente interamente a furti e taccheggi. Sul punto gli accertatori prima e i giudici dei due gradi di giudizio poi, evidenziavano la forte incongruità di tale affermazione con il fatto che il contribuente non avesse mai provveduto a denunciare furti o preso provvedimenti per richiedere licenziamenti o applicare sanzioni disciplinari ai propri dipendenti. Ad incrementare le ragioni degli accertatori vi era, poi, l'incredibile peculiarità che la gamma di beni oggetto di furti e taccheggi risultasse interessare anche beni di notevole ingombro, quali televisori, frigoriferi e, addirittura, cucine che, ovviamente, non potevano essere trafugati alle casse dai clienti dell'esercizio commerciale. La difesa del contribuente, articolata in cinque punti, ruotava sul fatto che la presunzione di cessione di cui al D.P.R. n. 441/1997 non possa ritenersi applicabile agli esercizi della grande distribuzione e che l'accertamento ai sensi dell'[art. 39](#), comma 1, lettera d) del D.P.R. n. 600/1973 basato su presunzioni semplici, non poteva essere ritenuto comunque legittimo in quanto interamente basato sulle scritture interne di magazzino prodotte dal contribuente medesimo che, in quanto non obbligatorie, non potevano essere utilizzate a fondamento di tali presunzioni. Dal canto suo, l'Agenzia delle entrate contestava il riconoscimento delle differenze imputate agli scarti e rotture documentate dal contribuente non conformemente a quanto richiesto dal terzo e quarto comma dell'[art. 2](#) del D.P.R. n. 441/1997, e il riconoscimento di una percentuale forfetaria nelle discrepanze attribuibile ai furti e taccheggi. Nella sentenza in esame i supremi giudici hanno evidenziato la correttezza di quanto evidenziato dal contribuente in merito all'inapplicabilità delle presunzioni legali di cessione contenute dal D.P.R. n. 441/1997 rilevando *«che nel caso in cui - come pacificamente avvenuto nella fattispecie- gli ammanchi di beni non siano stati riscontrati né a seguito di un inventario fisico degli stessi, né di un confronto basato su documentazione contabile obbligatoria, si è fuori dall'ambito applicativo della disciplina dettata dal*

*D.P.R. n. 441 del 1997*». I giudici, tuttavia, hanno anche giustamente rilevato che *«l'inoperatività delle presunzioni legali di cessione non comporta, tuttavia, come pretende il contribuente, anche l'inapplicabilità delle norme generali in tema di accertamento delle imposte. Ne consegue che ben potevano essere oggetto di valutazione, in virtù delle norme citate (8), sia ai fini dell'accertamento sia ai fini dell'emissione dell'avviso di accertamento, sia ai fini della successiva decisione del giudice, i prospetti inventariali volontariamente redatti dalla contribuente»*. Per quanto concerne, invece, i rilievi effettuati dall'Agenzia delle entrate, i giudici hanno rilevato il corretto riconoscimento, operato dal giudice di primo grado, delle percentuali medie del settore rilevate dal «Barometro Europeo dei furti nel retail», opportunamente ponderate a seguito della particolare fattispecie relativa alla sottrazione di beni eccessivamente ingombranti per «passare inosservati». I giudici hanno, inoltre, confermato l'integrale riconoscimento dei beni smaltiti per scarti e rotture a seguito della specifica documentazione rilasciata dalla società che si è occupata del loro smaltimento.

### **Spunti di analisi**

La richiamata sentenza n. 9628/2012 riveste una peculiare importanza in quanto fornisce un'ulteriore e autorevole conferma del fatto che in tema di esercizi della grande distribuzione quello che conta risulta essere l'effettiva situazione di ogni singolo esercizio e gli adempimenti da questi messi in atto al fine di monitorare e spiegare, tramite apposita documentazione, il fenomeno dei furti, ammanchi, danneggiamenti e distruzione/smaltimento dei beni non più commerciabili. Nella motivazione della sentenza viene, infatti, avvallata ancora una volta la prassi di riconoscere in capo ai commercianti della grande distribuzione l'applicazione della percentuale di incidenza sui ricavi dei furti rilevati dal «Barometro Europeo dei furti nel retail»; a riprova della presenza di una situazione fisiologica del settore, che persiste a prescindere dalla volontà e accorgimenti del singolo esercente commerciale. A tale «prassi», tuttavia, si accosta anche un secondo orientamento secondo cui le percentuali indicate nel citato «Barometro» non debbano essere applicate tout court, ma vadano, invece, parametrize in base all'effettiva situazione che si palesa ai giudici nel singolo caso specifico. Si potrebbe, quindi, sostenere che l'applicazione forfetaria di tale percentuale di furti fisiologici vada applicata in misura piena solamente a fronte della prova da parte dell'esercente di aver posto in essere almeno quelle misure «minime», necessarie al fine di monitorare e per quanto possibile fronteggiare il fenomeno stesso. Un comportamento che si limiti ad annotare passivamente gli ammanchi a seguito di furti rilevanti ed

eclatanti [\(9\)](#), senza attribuirvi alcuna importanza o reazione, risulta incompatibile con la natura stessa dell'attività commerciale svolta e non può che risultare quantomeno sospetto. Nel caso in esame, infatti, è stata considerata legittima l'applicazione di una percentuale ponderata, ossia applicata in misura inferiore al valore assoluto, in quanto la situazione specifica del contribuente oggetto di accertamento non risultava giustificabile, né riferibile a una «normale» attività di gestione [\(10\)](#). Un ulteriore elemento degno di nota che può essere portato a supporto dell'orientamento della prevalenza della sostanza sulla forma, può essere rilevato nella decisione dei supremi giudici di considerare valida la decisione dei giudici di prime cure di riconoscere al contribuente l'intera entità delle differenze inventariali per scarti e rotture. La correttezza di tale riconoscimento è stata avvallata, infatti, a seguito della dettagliata analisi di detti scarti da parte del giudice di prime cure e della specifica documentazione fornita dalla società incaricata di smaltire i rifiuti del contribuente, a nulla rilevando che, a detta dell'Agenzia delle entrate, la citata documentazione non fosse conforme a quanto richiesto dall'[art. 2](#) del D.P.R. n. 441/1997. Il secondo importante orientamento che emerge dalla sentenza in oggetto può essere rinvenuto nella statuizione che la generale inapplicabilità della presunzione di cessione prevista per gli esercenti della grande distribuzione non possa essere assimilata a una sorta di immunità di tale categoria dagli accertamenti sulle discrepanze di magazzino, in quanto sebbene le presunzioni di cessioni non siano applicabili, trovano comunque sempre applicazione i principi generali dell'accertamento, al cui fine possono essere utilizzati anche i documenti «non obbligatori» rinvenuti presso il contribuente.

---

**Note:**

[\(1\)](#) Ivi compresi, conseguentemente, i furti, taccheggi, danneggiamenti.

[\(2\)](#) Quale può essere il caso della naturale scadenza della merce deperibile o obsolescenza della merce in vendita.

[\(3\)](#) La dizione della norma citata si limita, in vero, a richiamare le attività elencate ai nn 1) e 2) del primo comma dell'[articolo 22](#) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 tra cui risultano ricomprese anche «le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico» in cui risultano rientrare anche gli esercizi della grande distribuzione.

[\(4\)](#) In tal senso confronta Cassazione, sent. [nn. 479/1991](#); 6949/2006; 7184/2009; 9628/2012.

[\(5\)](#) E, quindi, tenendo anche conto della tipologia merceologica oggetto di tali avvenimenti.

[\(6\)](#) Sul punto si evidenzia l'usuale applicazione/riconoscimento della percentuale rilevata dal «Barometro Europeo di furti nel

retail» che identifica l'incidenza percentuale «fisiologica» dei furti rispetto alle vendite del singolo esercizio.

(7) Validamente comprovate dall'apposita documentazione richiesta dall'[art. 2](#) del D.P.R. n. 441/1997

(8) Ossia il D.P.R. n. 600/1973 [art. 39](#) e il D.P.R. n. 633/1972, [art. 54](#).

(9) 1.000 pacchetti di caramelle da 1€ rubati «non fanno» un frigorifero da 400€.

(10) Si rammenta che nel caso oggetto della sentenza il contribuente si limitava a rilevare placidamente il furto di beni quali televisori frigoriferi e cucine senza tuttavia prendere alcun provvedimento volto al recupero della merce, ad accertare le relative responsabilità dei propri dipendenti e a prevenire ulteriori furti.