



Organo Ufficiale
dell'Associazione Industriali
delle Carni ASS.I.C.A.

L'industria delle Carni

N. 2
Anno LX
Febbraio 2010
Poste Italiane - Spedizione
in abbonamento postale
DL 353/2003 (conv. in
L.27/02/2004 n°46) art.1,
comma 1, DCB Milano

Mensile di attualità, opinioni e vita di settore

Cotechini e zamponi sulla via per l'Australia



■ **Federalimentare: "Oltre la crisi:
l'Industria Alimentare Italiana e
le sfide del 2010"**

■ **Alla prima del Don Giovanni
Mortadella Bologna protagonista
alla Scala**

■ **Sottoprodotti di origine
animale: il contenuto del
nuovo Regolamento**

■ **Un libro dal contenuto
"dimenticato": il libro degli
inventari**

Un libro dal contenuto "dimenticato": il libro degli inventari

Le questioni tecniche che influiscono sull'osservanza delle norme giuridiche

PREMESSE

È tempo di bilanci per le imprese individuali, per le società di persone, per le società di capitali. È tempo di "chiusura" delle scritture contabili dell'annuale periodo amministrativo. È tempo di "ricognizioni", valutazioni e (ri)considerazioni strategiche o di mera opportunità che, tempestive o rinviate, anche nell'attesa di eventuali provvedimenti di legge (dell'"ultimo momento"), impegnano fortemente l'organizzazione d'impresa, gli organi di gestione e, in particolare, gli uffici amministrativi e gli organi di controllo (interno ed esterno).

L'INVENTARIO "TRASCURATO"

Nell'"ordinario" ripetersi degli accadimenti d'impresa vi è sempre un elemento, un fattore, una condizione che, nel tempo, di norma in norma, di semplificazione in semplificazione, risulta sempre più trascurato, non solo nelle sostanze, ma anche nelle forme: si tratta della sostanza dell'inventario. Questa "sostanza", a dispetto dei principi contabili, dei principi di revisione, delle responsabilità ai sensi del costantemente monitorato e modificato D.Lgs. n. 231/2001 (e succ. modd.), dell'attività (sempre "contenuta") degli Organismi di Vigilanza e Controllo

e dei revisori interni, dei dibattiti sulla responsabilità (civile e penale) del(dei) "responsabile(i) del bilancio di esercizio", questi vincolati all'osservanza sostanziale dei principi contabili e "preda della tirannia dei valori" (F. PONTANI, "Global Accounting. Obiettivo possibile o mera utopia?", Giappichelli Editore, 2009 e C. SCHMITT, "La tirannia dei valori", Adelphi, 2008), frequentemente associata anche a difetti di forma, nella pratica (anche delle società quotate nei mercati regolamentati, a dispetto di tante "certificazioni" delle società di revisione, client oriented), risulta "tradita".

In verità, la questione dell'inventario, punto cruciale di riferimento per la corretta redazione del bilancio di esercizio, sembra trascurata perché, "in fin dei conti", la scrittura di legge, vuoi civile (artt. 2214 e 2217 c.c.), vuoi fiscale (art. 15, DPR 29 settembre 1973, n. 600 e succ. modd.), ancora da esplorare a fondo il novello disposto dell'art. 2215 bis c.c., nato con l'art. 16, 12° co. bis del D.L. 29 ottobre 2008, n. 185 (convertito in Legge con modificazione dalla L. 28 novembre 2009), vede la sua sottoscrizione (art. 2217, 3° co. c.c.) entro 3 mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.

Nel rapporto tra sostanze e forme dell'inventario e del conseguente obbligo giuridico (si veda anche l'art. 2221 c.c., ex Cass. 2134/2000 in tema di bancarotta semplice documentale ex art. 217 L.F.), sia ai fini civilistici (non consideriamo il caso dei "piccoli imprenditori" e della disciplina dell'art. 1, della L.F. modificata, ex l'art. 2083 c.c. in relazione all'art. 2214, 3° co. c.c., rilevanti, in ogni caso, le valutazioni tecnico-giuridiche in termine di efficacia probatoria di cui agli artt. 2709 e 2710 c.c., richiamati specificatamente al 5° co. dell'art. 2215 bis c.c.), sia ai fini delle imposte dirette (DPR 29 settembre 1973, n. 600 e succ. modd., relativo all'accertamento), nella pratica si rilevano comportamenti che non paiono certamente essere in linea né con la tecnica, né con il diritto.

COSA È L'INVENTARIO

In senso stretto per inventario si intende la numerazione e la descrizione ordinata e completa di un gruppo di oggetti (quindi, riferibile ad "entità fisiche")

che, in un determinato momento, si trovano in un determinato luogo. Si tratta di un'attività di tipo ricognitivo che può condurre, rispetto ad un sistema di rilevazioni contabile (anche ai fini di gestione), all'accertamento di differenze da investigare e rilevare nel sistema contabile per i corrispondenti valori.

In una concezione più ampia, per inventario si intende l'elencazione, la descrizione e, per lo più, anche la valutazione dei singoli beni che costituiscono il patrimonio di un soggetto o delle attività e passività di qualsiasi impresa commerciale (S. BATTAGLIA, Voce "Inventario", in Grande Dizionario della Lingua Italiana, UTET, Vol. VIII, 1995, pag. 406).

La tecnica aziendale conosce diversi tipi di inventario tra i quali l'"inventario quantitativo" (che si realizza con criteri di identificazione e quantificazione coerenti con la natura dei singoli beni e diritti), l'"inventario estimativo", l'"inventario di controllo" e, in relazione al tempo di sua effettuazione, l'"inventario (fisico) di fine di un qualsiasi periodo di tempo" (incluso quello ciclico ed a rotazione) e l'"inventario (contabile, anche di tipo gestionale) permanente" (che trova il suo fondamento in appropriati fondamenti documentali, anche di tipo non cartaceo).

L'inventario che assume rilievo e che costituisce momento prodromico alla redazione del bilancio di esercizio, è indubbiamente quello che abbiamo denominato "inventario estimativo" (ed al tempo stesso qualificabile, nel caso di specie, come "inventario di controllo") indirizzato a rappresentare, vuoi le quantità, vuoi i valori, in base ad un comune metro monetario, delle attività e delle passività di un'impresa; questo sul fondamento di rigorosi metodi di accertamento delle esistenze dei beni e dei diritti, nonché delle obbligazioni. Lo strumento (si parla di strumento in quanto utilizzato per finalità ultime specifiche ed in parte tra di loro diverse, per cui l'inventario svolge una funzione che non si esaurisce in sé stessa) dell'inventario, al contempo, conduce a rappresentare un dato di stato da opporre in comparazione al dato di stato di un precedente periodo per poterne convenientemente apprezzare (in un'ottica di dinamica patrimoniale, economica e finanziaria) le variazioni, sia di quantità che di valore, e realizza il contemporaneo, sia pur sequenzialmente

successivo, obiettivo della stesura del bilancio di esercizio (in realtà di qualsiasi rendiconto patrimoniale). Nel contesto, quindi, sono difficili da accettare quelle prassi aziendali che indicano tra le componenti di inventario "l'inventario dei conti economici", distintamente per "componenti positivi" e "componenti negativi", dichiarandosi, poi, al contempo, "la conformità dell'inventario ai risultati delle scritture contabili".

Lo scopo tecnico dell'inventario è, da un lato, quello di accertare le esistenze, dall'altro, quello di attribuire le "esistenze" (di beni, diritti ed obbligazioni, ecc.), in un sistema legalistico patrimoniale, quale essenzialmente è quello nazionale di riferimento, ad una specifica impresa (escludendo, quindi, tutto ciò che non è espressione di diritti di proprietà, di diritti di credito, di obbligazioni di debito, ecc., riferibili, nel contesto legalistico, ad una determinata impresa) ed ancora attribuire a dette esistenze, in ossequio a regole economiche ed a principi generali di prudenza, valori ritenuti atti a correttamente e prudentemente rappresentare, pro-tempore, le sostanze nette di una qualsiasi impresa (od azienda).

L'inventario, che può avere, come detto, anche fondamento contabile ("inventario permanente"), non può essere disgiunto da ricognizioni fisiche e documentali e presuppone sempre l'esistenza di un effettivo (quindi, non solo "dichiarato") ed adeguato sistema di controllo interno. Nel senso indicato, ad esempio, con riferimento alle immobilizzazioni materiali, spesso trascurate dalle procedure periodiche inventariali, valga il richiamo al Doc. n. 16 dell'OIC, A.II.b) là dove si precisa che "... i sistemi contabili-amministrativi delle imprese devono essere affidabili (per struttura e controllo interno) e necessitano di strumenti amministrativi atti a rilevare contabilmente, ed in modo attendibile e documentato, il costo originario e le variazioni subite dai beni stessi (incrementi, decrementi ed alienazioni), ad assicurarne l'esistenza fisica e ad accertare che siano ancora utilizzati. Tali strumenti amministrativi devono permettere, fra l'altro, di svolgere con ragionevole facilità i controlli fisici di accertamento dell'esistenza ... che l'impresa deve effettuare periodicamente a seconda degli strumenti di controllo di cui dispone per la rilevazione ... (omissis)".

Non in modo dissimile si esprime, in tema di rimanenze di magazzino, il Doc. n. 13 dell'OIC, par. C., ove si precisa che "prima ancora delle operazioni di valutazione", occorre procedere "ad un'accurata rilevazione delle quantità ... da valorizzare", e ciò "in base a conta fisica", ovvero "a mezzo di un sistema affidabile di scritture contabili di rotazione", ovvero ancora sul fondamento "di sistemi di controllo o metodi di rilevazione (campionamento statistico) così altamente efficaci, affidabili da non rendere necessaria la conta fisica annuale (a data fissa od a rotazione) di ciascuna voce", seguendo oppor-

tune procedure (All. II del Doc. n. 13 dell'OIC). Questo, intuitivamente, sia in relazione all'accertamento delle rimanenze in magazzino o sulle linee di produzione (lavorazione, stagionatura, ecc.), sia presso i magazzini della singola impresa, sia presso terzi, anche per lavorazioni di lungo periodo.

Ancora, per i diritti di credito questi sono espressione del diritto di esigere determinati ammontari da elicienti e da altri soggetti; considerato poi che i rapporti giuridici sottostanti sono diversi, perché diversi sono i soggetti con i quali vengono intrattenuti, l'inventario deve essere completo quanto ad esistenza e valutazione in osservanza dei Principi contabili. Non in modo differente si può ragionare per i debiti e così per ognuno dei componenti dell'attivo e del passivo dello stato patrimoniale.

Cosa si debba intendere per "sistema affidabile di controllo interno" è noto alla legge (v. ad es. il disposto dell'art. 2403, 1° e 2° co. cc. in relazione ai compiti del Collegio Sindacale delle Società per Azioni e dell'art. 154 bis del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 in relazione al dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili e societari), alla ricerca tecnico-scientifica (v. ad es. i COSO Report 1987-1992-2004 ed i Cobit Report, 1996-1998-2000-2005-2007, i secondi per l'area dell'Information Technology), alla dottrina e, per taluni aspetti e conseguenze di difetto ed affidabilità di sistema, alla giurisprudenza. Brevemente, il sistema di controllo interno si può qualificare come "un processo posto in essere dal Consiglio di Amministrazione, da dirigenti e quadri aziendali e da qualsiasi altra persona che, all'interno dell'impresa, svolge la propria attività nel contesto sia gestionale, sia amministrativo-contabile ed atto a fornire una ragionevole assicurazione in merito, tra gli altri obiettivi, all'affidabilità dei bilanci di esercizio e delle altre comunicazioni finanziarie e gestionali ed al rispetto delle leggi e dei regolamenti" (sul tema, ampiamente, F. PONTANI, "La clausola generale ed i principi di redazione del bilancio di esercizio", Cedam, 2005, Cap. VI, pagg. 410 e segg., e bibl. ivi cit.; si vedano, ancora, i Principi di revisione della Commissione dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, nn. 3.1 e 3.2 dell'agosto 1982, poi sostituiti dai Principi nn. 400 e 401 dell'ottobre 2002, concernenti il sistema di controllo interno, sia in generale, sia in presenza di elaborazione elettronica dei sistemi informativi).

DALL'INVENTARIO AL LIBRO DEGLI INVENTARI

Se economia aziendale e ragioneria costituiscono il naturale punto di riferimento scientifico per la gestione delle imprese commerciali e delle aziende in generale, delle imprese si occupa, per la protezione degli interessi di una pluralità di soggetti, il diritto e, in relazione all'oggetto di trattazione, la discipli-

na del codice civile, che statuisce (art. 2214, 1° co. c.c.) che l'imprenditore deve tenere (il libro giornale e) il libro degli inventari.

Si tratta di una "scrittura" che rientra nella nozione delle scritture contabili, intese come documenti che rappresentano, in termini quantitativi o monetari, l'attività dell'imprenditore, la sua situazione patrimoniale ed i risultati della gestione, concorrendo alla definizione, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, le lettere commerciali, cioè le lettere relative agli affari trattati dall'impresa (Cass. Civ. Sent. 25 marzo 2003, n. 4329). Non sono, nell'ottica civilistica, equiparabili alle scritture contabili, quelle previste dalla legislazione tributaria ai fini fiscali, per cui la tenuta delle scritture fiscali non esonera l'imprenditore dall'obbligo delle scritture contabili civilistiche, né fa venir meno la configurazione del reato di cui all'art. 217 L.F., anche se dette scritture consentono la ricostruzione della contabilità aziendale (in questo senso, il combinato della Cass. Civ. Sent. 3 marzo 1994, n. 2108, Cass. Pen. 28 giugno 1989, Cass. Pen. 16 ottobre 1986, Cass. Pen. 26 novembre 2003, n. 9698, in G. BONILINI, M. CONFORTINI, "Codice Civile Commentato", UTET, 2009, pag. 4911).

La Suprema Corte di Cassazione, con la Sentenza del 26 maggio 2003, n. 8273, ha poi affermato che "l'inventario (n.d.s. di cui all'art. 2217 c.c., quindi quello sottoscritto ex art. 2217, 3° co. c.c.) ed il bilancio sono due scritture distinte, aventi contenuto e finalità diverse; pertanto, l'omessa redazione dell'inventario non è sanata, né resa meramente formale, dall'avvenuta redazione del bilancio e, quindi, dalla sua trascrizione con la Nota Integrativa sul libro civilistico".

Nel contesto, se l'obbligo della tenuta del libro civilistico è sancito all'art. 2214 c.c., la modalità di redazione dell'inventario ed il vincolo della sua trascrizione nel libro civilistico, si rinviene, in modo distinto, all'art. 2217 c.c. e, ai fini tributari, all'art. 15 del DPR 1973, n. 600:

1. l'art. 2217 c.c. statuisce che l'inventario debba "contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa ..." "l'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite";
2. l'art. 15, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 (disciplina tributaria dell'accertamento) statuisce che "l'inventario, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, deve (debba) indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore ed il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall'inventario non si rilevano 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" (si è in presenza di una "agevolazione" di tenuta del registro che non trova un corrispondente specifico in sede civilistica).

Tra i principi statuiti dall'art. 2217 c.c. per una corretta e regolare redazione dell'inventario (redazione e non trascrizione sul libro degli inventari) vi è anche quello dell'analiticità, con la conseguenza che in caso di violazione di detto principio ed in caso di incertezza od inaffidabilità della contabilità, è configurabile il reato di bancarotta semplice documentale (vedi G.G. SANDRELLI, Università di Torino, Scuola Specializzazione per le Professioni Legali "Bruno Caccia e Fulvio Croce", 12 febbraio 2007).

È indubbio che la norma tributaria assuma a riferimento del suo dettato il disposto civilistico ed a quello si deve fare fondamentale riferimento. La sequenza dettata dalla norma dell'art. 2217 c.c. è molto chiara: nel libro degli inventari devono figurare, nell'ordine ed in successione logica, a partire dall'inizio dell'esercizio e, poi, su base annuale, l'inventario, che deve essere sottoscritto dall'imprenditore, il bilancio ed il conto dei profitti e delle perdite, nonché la nota integrativa, in ossequio alla disciplina del bilancio delle società di capitali (sul tema, in sintesi, il rinvio è al commento, per dottrina e giurisprudenza, a G. CIAN, A. TRABUCCIII, "Commentario breve al codice civile", Cedam, 2009, pagg. 2532 e segg.).

Non è, quindi, "tollerabile" nell'ottica della redazione dell'inventario, in ossequio al comb. degli artt. 2214-2217 c.c., la semplice trascrizione del bilancio di esercizio con dettagli, specie quando poi i dettagli seguono la trascrizione del bilancio di esercizio e non assumono la veste di "inventario" mancando, in genere, per le componenti fisiche dell'inventario stesso, l'individuazione quantitativa (e secondo la disciplina tributaria quella dell'ubicazione dei beni). Infatti, questa prassi *contra legem* vede, in genere, la sottoscrizione del solo bilancio e non dei dettagli dello stesso, pur inadatti ad assumere la connotazione di inventario.

CONCLUSIONI

Dalla disamina, assai sintetica, in relazione alla spazio disponibile per la trattazione, emerge chiaramente come nella prassi il libro degli inventari sia inteso con un valenza semantica e tecnica diversa da ciò che viene richiesto da una corretta gestione aziendale, in osservanza dei principi di controllo interno, sostanzialmente frequentemente violate sia la norma civilistica, sia quella tributaria.

Prof. Franco Pontani
Dottore Commercialista, Docente di Metodologie e Determinazioni Quantitative d'Azienda, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano