

Come valutare le scorte di inizio e fine periodo rispettando gli obblighi previsti dalla legge? Che valore attribuire ai prodotti invendibili? Concludiamo l'analisi degli obblighi in materia di gestione del magazzino

DI STEFANO DE CARLI
STUDIO GUANDALINI, BOLOGNA



Chi ha paura del verificatore?



Sullo scorso numero abbiamo analizzato i principi generali imposti dal legislatore per la valutazione delle scorte di inizio e fine periodo convenendo che le diverse metodologie concesse, seppure indiscutibilmente corrette dal punto di vista della tecnica aziendale, si adattano ben poco alla realtà della farmacia, richiedendo un supporto tecnologico del quale le farmacie sono generalmente sprovviste. Ci si riferisce in particolare alla contabilità di magazzino, la cui adozione, peraltro, diventa obbligatoria solo quando vengono superate determinate soglie dimensionali. L'articolo 1, comma 1, del Dpr 695 del 9 dicembre 1996, prevede infatti che «*le scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera d) dell'articolo 14, primo comma, del Dpr 600 del 29 settembre 1973, devono essere tenute a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 53 del Dpr 917 del 22 dicembre 1986 e il valore complessivo delle rimanenze di cui agli articoli 59 e 60 dello stesso decreto sono superiori rispettivamente a dieci miliardi (pari a euro 5.164.568,99) e a due miliardi di lire (pari a euro 1.032.913,80)*».

Limiti congiunti che ben poche farmacie obiettivamente superano. Vediamo quindi come fare a contemperare le esigenze operative del settore con le statuizioni del Testo unico delle imposte dirette.

RAGIONEVOLEZZA, IDENTIFICABILITÀ E OMOGENEITÀ

I lettori dovrebbero ricordare che tra le convenzioni ammesse vi è quella denominata Fifo (*First in, first out*), in base alla quale la merce

entrata per prima (*first in*) è anche la prima a uscire (*first out*), con conseguente valutazione delle scorte in base ai prezzi più recenti. I più evoluti sistemi gestionali permettono di utilizzare tale convenzione, fornendo una valutazione che rispetta le imposizioni di legge. È indubbio però che la maggior parte dei gestionali permette solo una valorizzazione all'ultimo costo d'acquisto, non prevista dal decreto fiscale. Tale metodo tuttavia, che è quello quasi universalmente utilizzato dagli esercizi commerciali di limitate dimensioni, può ben essere considerato una variante semplificata del Fifo, dove ogni lotto di prodotti in giacenza non viene valorizzato in modo stratificato ma solo al costo dell'ultima fornitura.

D'altra parte detto criterio valutativo, pur non aderendo alla lettera della norma, ne rispetta certamente i requisiti di sostanza, tant'è che, in condizioni di ordinaria congiuntura economica, la valutazione al costo esprimerà certamente un valore superiore a quello scaturente dall'applicazione del metodo "Lifo a scatti" che viene indicato come limite minimo. E il solo fatto che il legislatore consenta di scegliere tra diverse convenzioni che, come abbiamo constatato nel numero scorso, possono portare a risultati differenti anche in modo considerevole, presuppone che il decreto richieda, oltre al rispetto del minimo, un procedimento non tanto precodificato, quanto dotato di caratteristiche di ragionevolezza, identificabilità e omogeneità. Difficilmente il verificatore opporrà quindi rilievi e, se anche così fosse, il suo compito sarebbe quello di dimostrare, con un'analisi a ritroso degli acquisti e delle vendite, che l'applicazione del

Fifo avrebbe portato valori diversi e più bassi rispetto al metodo dell'ultimo costo d'acquisto. Impegno che richiederebbe un dispendio di energie non proporzionale al risultato acquisibile, e per ciò stesso sconsigliato dai regolamenti emanati dall'Amministrazione finanziaria.

Quanto sopra presuppone comunque che il farmacista utilizzi in modo accurato il software gestionale in modo da ottenere una costante corrispondenza tra le giacenze "a video" e quelle reali. Chi opera in farmacia ben sa che, per i più disparati motivi, spessissimo ciò non accade. Quando le discrepanze sono consistenti, l'unica soluzione è quella di procedere a rilevazione fisica delle scorte. Ma come portare a termine, operativamente, una inventariazione? Escluso che il farmacista possa appendere per alcuni giorni fuori dai battenti il cartello "chiuso per inventario", come succede per altri esercizi commerciali, il consiglio è quello di procedere alla rilevazione tramite penne ottiche, che permettono di terminare l'operazione normalmente in un weekend.

Il risultato sarà preciso e veloce ma la valorizzazione sarà solo "prezzo al pubblico". Per ottenere il richiesto dato "al costo" bisognerà quindi scorporare l'Iva e successivamente applicare al prezzo derivato una percentuale di sconto per ottenere il valore "netto".

Non si nasconde che anche in questo caso bisognerà adattarsi a una semplificazione, essendo la percentuale di sconto che i vari fornitori applicano estremamente variegata ed essendo anche i prezzi al pubblico, ormai per circa il 30-40 per cento dei prodotti venduti, non fissi ma lasciati alla discrezionalità del farmacista. Nella considerazione però che una percentuale elevatissima di acquisti (più o meno dal 75 al 90 per cento del totale) viene effettuata da fornitori grossisti, che applicano delle condizioni abbastanza standardizzate e che i prezzi di vendita liberi hanno quasi sempre dei riferimenti in listini "consigliati", si

Escluso che il farmacista possa appendere per alcuni giorni fuori dai battenti il cartello "chiuso per inventario", come succede per altri esercizi commerciali, il consiglio è quello di procedere alla rilevazione tramite penne ottiche, che permettono di terminare l'operazione normalmente in un weekend

È lecito non inserire nell'inventario i prodotti che non hanno alcun valore di mercato, ma sarà certamente più proficuo applicare il criterio del valore di mercato solo nell'esercizio in cui la merce viene effettivamente smaltita: il carteggio necessario all'operazione costituirà una documentazione inoppugnabile

può ben affermare che una valorizzazione dal prezzo al pubblico, qualora venga effettuata adottando una serie di indici di sconto il più possibile aderenti alle condizioni praticate dai fornitori, possa dare risultati significativamente prossimi a quelli ottenibili con la metodologia Fifo.

SCADUTI E INVENDIBILI

Che valore attribuire però ai medicinali scaduti o, in genere, ai prodotti invendibili? Il più volte richiamato

Testo unico all'articolo 92, comma 5, regola la fattispecie prevedendo che «*se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato a norma dei commi 2, 3 e 4 [nel nostro caso: metodo Fifo] è superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo di cui al comma 1 [Lifo a scatti], è determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale*». In parole più semplici e rapportando il caso alla farmacia: i prodotti che non hanno alcun valore di mercato (proprio perché scaduti o invendibili) possono non essere valorizzati. Ben potrà il farmacista non inserirli nell'inventario indi-

pendentemente dal loro costo di acquisto. Tale comportamento, del tutto lecito, si scontra però con una carenza di documentabilità che lo rende sconsigliabile; sarà certamente più proficuo applicare il criterio del valore di mercato solo nell'esercizio in cui la merce viene effettivamente smaltita (indipendentemente dal fatto che sia rimborsabile o meno dall'Assinde) perché il documento di trasporto o in genere tutto il carteggio necessario costituirà una documentazione inoppugnabile da esibire ai verificatori che ne dovranno tenere debito conto in un loro eventuale procedimento induttivo di ricostruzione di utile lordo. Per completezza di analisi occorre analizzare infine un ultimo aspetto della problematica sulla valorizzazione delle scorte che ai lettori più attenti non sarà certamente sfuggito: nella prima parte dell'intervento si è messo in evidenza che il sempre più richiamato articolo 92, al comma 1, prevede, come requisito che sembra essenziale, che i beni siano raggruppati «*in categorie omogenee per natura e per valore*», e che a ogni categoria si applichino i principi illustrati, mentre sinora si è sempre ragionato in termini di inventariazione per pezzo singolo. In realtà la norma sembra avere una sua ragione d'essere più che altro per esigenze di semplificazione, tant'è che non vengono neppure specificati i criteri per determinare la natura dei beni né tanto meno entro che range si possono collocare i beni stessi per essere considerati omogenei "per valore". È indiscutibile comunque che una valutazione più analitica rispetto a quella prevista, quale quella "pezzo per pezzo", non possa non essere riconosciuta come valida, sia perché

"nel più sta il meno" sia perché, proprio per l'assenza di criteri che stabiliscono gli ambiti di omogeneità "per valore", ogni pezzo può essere considerato facente parte di una categoria a sé stante. Non risulta peraltro che i verificatori abbiano mai posto eccezioni per aver ricevuto un inventario analitico.

**E ATTENZIONE
AGLI STUDI DI SETTORE**

Per soddisfare comunque anche l'aspetto formale risulta semplice ottenere dalla propria *software house* una ripartizione in categorie nella quale i prodotti sono suddivisi per macro tipologie e ulteriormente ripartiti per classi di valore.

Il valore delle scorte andrà poi riportato sul registro degli inventari.

L'articolo 15 del Dpr 600/73 prescrive che «*l'inventario (...) 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 (ora Agenzia delle Entrate) le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario*».

Infine un'avvertenza: l'articolo 1 del Dpr 16 settembre 1996, n. 570 bolla come "inattendibile" la contabilità se non vengono riportati nel libro degli inventari i criteri adottati per la valutazione delle rimanenze. L'inattendibilità consente di ricostruire induttivamente il reddito basandosi sulle risultanze degli Studi di Settore.

Anche se non è ora ben chiaro come tale norma possa innestarsi nel recente filone giurisprudenziale che ha notevolmente limitato l'applicazione automatica dello strumento accertativo, soprattutto le farmacie che non risultano congrue all'analisi degli Studi dovranno fare attenzione a rispettare l'adempimento. Sarebbe veramente una beffa vedersi bocciata l'intera contabilità per una mancanza così banale.

