

RIMANENZE - Artt. 92 / 2426

Lo schema civilistico prevede, alla voce C.I dell'attivo di s.p., la suddivisione in 5 sub categorie contraddistinte da un numero arabo e quindi suscettibili di raggruppamento, aggiunte ed adattamenti (art. 2423-ter). Sono appostate nell'attivo circolante e sono costituite da materie prime, sussidiarie e di consumo, prodotti in corso di lavorazione e semilavorati, commesse in lavorazione, prodotti finiti e merci, oltre agli acconti.

Per una corretta valorizzazione delle rimanenze occorre controllare che i costi di acquisto siano stati esposti - al netto di resi, sconti commerciali (non sconti cassa che sono proventi finanziari), abbuoni, premi e Iva detraibile,

- maggiorati di tutti gli oneri accessori direttamente imputabili (trasporto, provvigioni, carico e scarico, Iva indetraibile, imposte e tasse, dazi, ecc.).

Gli utili o perdite su cambi, al pari di quelli presunti calcolati a fine esercizio, vanno annotati tra i componenti di natura finanziaria (c.e. C.17-bis) e quindi non influiscono sui costi originari (Oic n. 1) e di conseguenza sulle rimanenze.

Per una migliore informazione aziendale è opportuno annotare gli oneri accessori in distinti conti di costo da stornare subito dopo con imputazione alla specifica voce di acquisto.

Es.: La fattura di trasporto per acquisti dovrebbe, a mio avviso, essere registrata prima come Trasporti di acquisto e poi stornata immediatamente al costo cui si riferisce (es. materie prime x). Ciò porta ad una corretta valorizzazione dei beni acquistati e permette di conoscere l'entità del costo dei trasporti.

••• **Le rimanenze da conteggiare sono** quelle, in proprietà, che:

- 1) si trovano fisicamente nei magazzini e nei negozi;
- 2) si trovano nei reparti di lavorazione;
- 3) si trovano presso terzi per lavorazione, magazzinaggio, spedizione, in visione, contratti estimatori e simili;
- 4) sono in viaggio per la vendita con consegna non ancora avvenuta (es. con clausola Fob).
- 5) sono in viaggio per l'acquisto, ma la fattura è già stata registrata;
- 6) sono in viaggio per l'acquisto, con consegna franco fornitore (attenzione alle clausole Cif, Fob, ecc.) e la fattura non è ancora registrata; in questo caso occorrerà anche procedere alla contabilizzazione del costo di acquisto con fatture da ricevere. Ai sensi dell'art. 1510 c.c. il venditore, salvo patto contrario, si libera dell'obbligo della consegna rimettendo la cosa al vettore o allo spedizioniere; da questo momento le merci sono nella disponibilità del compratore. La Risoluzione Min. Fin. Dir. Gen. Imposte dirette 01-10-1977, n. 9/1196 afferma che nell'ipotesi in cui ricorrano le circostanze perfezionative del tipo di cessione e quelle inerenti la certezza o l'oggettiva determinabilità del costo, l'imputazione deve essere effettuata nell'esercizio in cui avviene l'imbarco (FOB); nel caso in cui la polizza di carico e le fatture di addebito vengano spedite con le merci, talché il prezzo di queste, comprensivo delle spese di trasporto e del premio di assicurazione sia certo solo all'atto dello sdoganamento, è consentito imputare i relativi costi al periodo di imposta successivo quando la polizza di carico pervenga al compratore, insieme con le merci acquistate, dopo lo spirare del periodo di imposta in cui è avvenuto l'imbarco.

Per la corretta applicazione dell'art. 109.2 vedi anche § Clausole di trasporto.

- 7) sono presso il fornitore (consegna franco fornitore o in deposito presso lo stesso) con fattura già registrata.

VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE - Il codice civile

C.c. art. 2426 n. 9 - Le rimanenze vanno iscritte al costo di acquisto o di produzione o al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione.

C.c. art. 2426 n. 10 - Il costo dei **beni fungibili** può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli "primo entrato, prima uscito" o "ultimo entrato, primo uscito". Se il valore così determinato è inferiore, in misura apprezzabile, al valore corrente, la differenza deve essere indicata in n.i..

Beni fungibili: beni di massa la cui rimanenza non è identificabile rispetto ad un particolare acquisto (per una corretta interpretazione v. Cass. sent. n. 5113 del 1977).

Beni infungibili: beni le cui caratteristiche e specificità li rendono specificamente individuabili.

La valutazione delle rimanenze deve quindi avvenire:

- a) al costo di acquisto, maggiorato degli oneri accessori;
- b) al costo di produzione, quando il bene viene prodotto, internamente o anche a mezzo terzi, dall'impresa;
- c) per i soli beni fungibili, la valutazione può essere effettuata col metodo della media ponderata o con quelli "primo entrato, prima uscito" o "ultimo entrato, primo uscito".

Costo di acquisto - Il costo di acquisto dei beni merce (art. 2426.1 e Oic n. 13) deriva dalla sommatoria algebrica:

- **costo di acquisto;**

al netto di

• **sconti commerciali, abbuoni e premi** (gli **sconti finanziari**, o di cassa, devono essere imputati tra i proventi finanziari);

• **contributi in conto esercizio**, ottenuti in relazione all'acquisto di scorte, solo se esiste una correlazione temporale certa tra i costi sostenuti per acquistare le merci e i contributi ricevuti per il loro abbattimento (parere Consob del '96);

maggiorato di

• tutti gli **oneri accessori**: trasporto, provvigioni, carico e scarico, assemblaggio, spese, tasse e dazi di importazione, oneri di urbanizzazione, cioè tutti i costi connessi al contratto ed i costi relativi a ricevimento e presa in possesso;

• dell'**Iva indetraibile**, direttamente inerente. L'Iva indetraibile è capitalizzabile nei limiti in cui l'aggiunta di tale costo al prezzo di acquisto non faccia sì che si ecceda il valore del bene (recuperabile tramite l'uso).

• Nella determinazione del valore delle rimanenze **non** si tiene conto dei **costi figurativi** (es. lavoro dell'imprenditore) e ciò sia ai fini civilistici che fiscali.

Costo di produzione - I costi di produzione, che possono essere **diretti** o **indiretti** (Oic n. 13) comprendono:

- costo delle materie prime e sussidiarie, semilavorati e imballaggi, inclusi trasporti di acquisto, facchinaggio, dazi e qualsiasi altro onere accessorio;

- materiali di consumo;

- costi relativi a licenze di produzione;

- manodopera diretta, indiretta e personale tecnico di stabilimento;

- l'energia elettrica;

- gli ammortamenti, i noli, le manutenzioni e riparazioni dei macchinari impiegati nella produzione;

- i costi per assicurazioni e fidejussioni specifiche;

- i costi di progettazione e direzione lavori;

- i costi preoperativi, quelli sostenuti dopo l'acquisizione del contratto ma prima che venga iniziata l'attività di costruzione (vedi Oic n. 23, § G.II), tra cui i costi di progettazione e per studi specifici della commessa ed i costi di organizzazione e di avvio dei lavori;

- altri costi generali di produzione o industriali (vedi Oic n. 13, § D.III.g). Tra queste le spese che si rendono necessarie per porre le scorte nel loro attuale stato e sito;

- gli interessi passivi specifici ovvero relativi alle somme che sono state impiegate nell'opera o nella commessa, fino al momento in cui il bene può essere utilizzato; quando la costruzione o produzione del bene è stata commissionata da un terzo e sono stati pagati degli acconti, se ci sono beni di lunga esecuzione interna (edilizia, cantieristica, ma anche magazzinaggio, stagionatura, invecchiamento, ecc.), gli oneri finanziari si possono stratificare nel costo. In ogni caso il valore del bene, aumentato degli interessi, non può superare il valore di mercato. L'ammontare degli interessi passivi imputati a rimanenze **deve** essere espressamente indicato in nota integrativa ai sensi dell'art. 2427 n. 8. Ai fini fiscali la capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa solo per gli immobili - merce, limitatamente al periodo di costruzione.

Secondo l'Oic l'imputazione dei vari costi va effettuata con criteri rispondenti alle caratteristiche peculiari del processo produttivo di ogni singola azienda. I costi fissi di produzione sono spesso imputati al prodotto usando percentuali prefissate. I parametri di distribuzione maggiormente usati sono le ore dirette di manodopera o il costo della stessa.

I costi di distribuzione, le spese generali e amministrative non possono essere computate nel costo di produzione.

Interessi passivi a incremento delle rimanenze - Per le società di capitali e gli enti commerciali, l'art. 96, così come modificato dalla Finanziaria 2008, detta un meccanismo del tutto nuovo di deducibilità degli interessi passivi, che possono essere dedotti in ciascun periodo d'imposta entro il limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica.

L'art. 96.1 prevede espressamente l'**esclusione**, dal nuovo meccanismo di deduzione, degli **interessi passivi "compresi nel costo dei beni ai sensi del c. 1, lett. b) dell'art. 110"**. Si tratta, in particolare, degli interessi passivi imputati, secondo corretti principi contabili, ad incremento del costo di acquisizione dei beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa e del costo di costruzione o ristrutturazione degli immobili alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa (c.d. immobili-merce).

Il trattamento in questione si rende **applicabile anche agli interessi passivi imputati ad incremento del costo delle rimanenze** di beni o servizi oggetto dell'attività dell'impresa diversi dagli immobili (cfr. Oic n. 13 del 13.07.2005 e IAS 23). Ciò in ragione del fatto che, ai fini fiscali, le rimanenze sono assunte secondo il loro valore correttamente rappresentato in bilancio (combinato disposto art. 110.1, e artt. 92 e 93).

Con l'ulteriore precisazione che, a differenza di quanto avveniva in applicazione della previgente disciplina sul pro-rata reddituale (cfr. sul punto la C.M. 27.05.1994, n. 73, paragrafo 3.39 e, in dottrina, la circolare Assonime 10.11.1994, n. 139, paragrafo 5), gli interessi così patrimonializzati restano comunque esclusi dal nuovo meccanismo di deducibilità: invero, considerando che quest'ultimo si basa proprio sul rapporto tra in-

teressi passivi e risultato operativo lordo prodotto dall'impresa, sarebbe non solo illogico, ma anche contraddittorio, sottoporre al rapporto percentuale di deducibilità un componente di costo che concorre (come valore delle rimanenze) a formare esso stesso, in positivo, il Rol di periodo (Risoluzione 14.02.2008, n. 3/DPF).

Costo medio ponderato - Il costo medio ponderato dei beni risulta dalla divisione del costo complessivo dei beni acquistati o prodotti nell'esercizio, per la loro quantità.

Lifo a scatti - Il metodo Lifo (ultimo entrato primo uscito) tende a contrapporre costi correnti (più recenti) a ricavi correnti, valutando il magazzino ai costi più vecchi.

Con il lifo le rimanenze, nel primo esercizio di formazione, sono valutate al costo medio ponderato.

Negli esercizi successivi, se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto al periodo precedente, il valore delle rimanenze è dato dalla somma delle giacenze iniziali più le maggiori quantità valutate al costo medio ponderato dell'esercizio.

Se invece la quantità è diminuita, il decremento annulla gli incrementi formati nei periodi precedenti, a partire dal più recente.

Lifo continuo - Si differenzia dal lifo a scatti in quanto le regole da quest'ultimo previste si applicano ad ogni acquisto anziché annualmente a fine esercizio.

Fifo - Con il fifo (primo entrato primo uscito) si immagina che le uscite dei beni dal magazzino avvengano nello stesso ordine di entrata. Le rimanenze sono perciò rappresentate dai beni di più recente acquisizione. La valutazione va quindi effettuata ai costi/prezzi più recenti.

Costo specifico - Ogni singolo bene viene valutato al suo prezzo di acquisto o di produzione. Normalmente si tratta di beni di elevato valore, non fungibili e non raggruppabili in categorie omogenee.

Valore di mercato - L'art. 2426 n. 9, parla di valore di realizzazione *desumibile dall'andamento del mercato*, fino al momento dell'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea. La norma non richiede che la riduzione di valore abbia carattere durevole, ma ritiene sufficiente che, ai fini della svalutazione, la stessa possa avere anche carattere congiunturale dal momento che le rimanenze possono essere produttrici di perdite nel breve periodo. Tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. La rivalutazione civilistica fa scattare la tassazione.

Questo "valore minore" attribuito alle rimanenze, costituisce nuovo periodo di formazione per la valutazione Lifo ed è fiscalmente riconosciuto anche negli esercizi successivi, purché non si iscrivano ad un valore superiore in ossequio alle disposizioni civilistiche.

La valutazione al minore tra costo e mercato si effettua di solito voce per voce, ovvero creando apposito fondo svalutazione da apporre in bilancio a rettifica diretta della voce "Rimanenze".

Valore normale - Il valore normale è il prezzo mediamente praticato per merci della stessa specie o simili, in situazione di libera concorrenza, nel medesimo stadio di commercializzazione, nel medesimo luogo o in quello più prossimo. In pratica, ci si riferisce al listino prezzi dell'azienda, o ai listini di borsa, o alle mercuriali ed ai listini delle Camere di Commercio.

Deroghe alle valutazioni nel c.c. - L'art. 2423.4 consente una deroga all'immodificabilità dei criteri di valutazione (immodificabilità prevista per rendere comparabili i bilanci), se, in casi eccezionali, la valutazione risulta incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta.

L'art. 2423-bis.2 prevede un'ulteriore deroga in casi eccezionali.

Dalla lettura comparata dei due articoli si ricava:

- a) in entrambe le norme occorre un caso eccezionale;
- b) l'art. 2423 riguarda tutti i principi di redazione del bilancio e quindi anche i criteri di valutazione, l'art. 2423-bis riguarda esclusivamente i criteri di valutazione;
- c) nel caso dell'art. 2423, una volta appurata l'incompatibilità con la rappresentazione veritiera e corretta vi è l'obbligo di derogare, nelle previsioni dell'art. 2423-bis la deroga è possibile ma non obbligatoria.

In ogni caso la nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.

VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE - Il fisco

L'art. 92 *si limita a stabilire un valore minimo* e non fa alcuna distinzione tra fungibili e infungibili; quando non viene effettuata una valutazione a costi specifici, il valore delle rimanenze non deve essere inferiore a quello che risulta raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore e attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato con l'applicazione del lifo a scatti.

Le imprese che in bilancio valutano le rimanenze con i metodi della media ponderata, del fifo o con varianti del lifo (lifo continuo), potranno conservare gli stessi valori anche ai fini fiscali.

• Ne consegue che i metodi previsti dal codice civile (costi specifici, lifo, fifo, media ponderata, andamento del mercato) assumono piena valenza fiscale; se invece la valutazione delle rimanenze in bilancio viene ef-

fettuata con metodi diversi da quelli ammessi dal c.c., il valore delle giacenze finali non può essere inferiore a quello che si ottiene con il Lifo a scatti annuali.

Se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato secondo il metodo di valutazione applicato, con esclusione di quello a valore specifico, risulta superiore al *valore medio dei beni nell'ultimo mese dell'esercizio*, (anche per obsolescenza, moda, danni, deterioramenti, ...) l'intera quantità delle rimanenze, indipendentemente dal periodo di formazione, si moltiplica per il valore normale (art. 92.5).

Valutazione per singoli beni - La valutazione dei beni può essere fatta singolarmente sulla base dei costi specifici sostenuti per la produzione o per l'acquisto. Tale metodo è applicabile per la valutazione di beni che per le loro caratteristiche risultano essere unici o comunque non fungibili (ad esempio beni prodotti su commessa). Ad esempio, la valutazione a costi specifici è stata ritenuta applicabile per le imprese edili e più in generale a prodotti aventi specifiche caratteristiche di individualità e costi unitari considerevoli (C.M. n. 40 del 26/11/1981).

Raggruppamento in categorie omogenee - La valutazione dei beni può essere fatta raggruppando i beni in categorie omogenee (eccettuati i prodotti in corso di lavorazione):

a) per natura, cioè affinità merceologica;

b) per valore, nel senso che possono appartenere alla stessa categoria beni il cui valore unitario non diverge sensibilmente. La banda di oscillazione entro cui considerare i valori omogenei non è espressamente regolata da alcuna previsione normativa ma può ritenersi equo considerare una percentuale del 20%. Il 20% deve essere inteso come scarto fra il valore minimo e massimo dei beni appartenenti alla stessa categoria omogenea; per fare un esempio si possono valutare congiuntamente tutti beni il cui valore unitario è compreso fra le 10.000,00 e le 12.000,00 € e non tra le 8.000,00 (10.000,00 - 20%) e 12.000,00 (10.000,00 + 20%).

Metodo del prezzo al dettaglio - Utilizzabile solo per gli operatori della grande distribuzione e per il commercio al minuto (art. 92.8); la valutazione delle rimanenze è fatta sulla base dei ricavi (prezzo di vendita netto Iva) ridotto dell'utile lordo in essi incorporato. In apposito allegato da conservare (oppure in n.i.) devono essere illustrati i criteri e le modalità di applicazione di detto metodo, con riferimento all'oggetto e alla struttura organizzativa dell'impresa.

Rettifiche dell'Ufficio - Se l'Agenzia delle Entrate rettifica le rimanenze variando così il reddito dichiarato, tale rettifica ha effetto anche per gli esercizi successivi (art. 110.8).

Mutamento dei criteri di valutazione fiscale - In caso di mutamento totale o parziale dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi (art. 110.6), il contribuente deve darne comunicazione, all'Agenzia delle Entrate (mediante *raccomandata*).

La N.C. n. 130 (del 1996) afferma che la mancata comunicazione non incide sulla validità fiscale del mutamento dei criteri, ma comporta solo l'applicazione di una sanzione ai sensi dell'art. 53.1/600.

Differenze tra c.c. e Tuir - Le maggiori discrasie sono:

a) Modificabilità dei criteri di valutazione - Ai sensi dell'art. 2423-bis tendenzialmente immodificabili; modificabili, salvo l'obbligo di informativa all'Amministrazione finanziaria, per il Fisco ai sensi dell'art. 110.

b) Svalutazione - Per la svalutazione il c.c. fa riferimento ai prezzi anche successivi alla chiusura dell'esercizio, fino all'assemblea di approvazione del bilancio ed è sufficiente che il minor valore abbia carattere congiunturale (vedi "Valore di mercato"). Per il Fisco si ha riguardo all'andamento dei prezzi dell'ultimo mese dell'esercizio.

c) Rivalutazione - Per il c.c. ai sensi dell'art. 2426 n. 9, il minor valore derivante da una svalutazione non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi; per il Fisco il minore valore attribuito alle rimanenze è fiscalmente riconosciuto anche negli esercizi successivi purché non si iscrivano ad un valore superiore in ossequio alle disposizioni civilistiche (art. 92.5). Se, contrariamente alle norme civilistiche, non si provvede ad operare la rivalutazione, l'A.F. deve attenersi alle risultanze di bilancio verificando unicamente il rispetto del valore minimo fiscale senza entrare nel dettaglio delle valutazioni civilistiche; se, successivamente, viene riconosciuto un falso in bilancio è possibile l'accertamento del maggior reddito (C.M. n. 73/E del 27.05.94).

d) Valore minimo - La normativa fiscale si preoccupa soltanto di fissare il valore minimo, ma non vieta valutazioni maggiori; la norma civilistica è invece più rigida e non consente valorizzazioni diverse (né minori né maggiori) rispetto ai metodi di valutazione previsti.

In ogni caso, se civilisticamente viene iscritto in bilancio un valore superiore a quello fiscalmente riconosciuto, il valore avrà anche valenza fiscale (salvo le rivalutazioni da utilizzo disavanzo di fusione o di scissione L. 358 che mantengono valenza esclusivamente civilistica).

Se invece viene iscritto un valore inferiore a quello determinato applicando uno dei metodi fiscalmente previsti o ammessi (lifo, valore di mercato, media ponderata, fifo, varianti lifo o metodo del dettaglio) occorrerà effettuare una variazione in aumento sull'Unico.

e) Interessi passivi e spese generali - Per l'art. 2428.9 c.c. vanno aggiunti agli altri costi per la quota ragionevolmente imputabile (ricordare l'annotazione al n. 8 della n.i.); per il Fisco, in linea generale, interessi passivi

e spese generali non sono da considerare (fanno eccezione gli immobili rimanenze). Nei casi in cui sono normativamente imputabili gli interessi passivi vanno addebitati direttamente a commessa; negli altri casi si stratificano a fine esercizio (art. 110). Vedi: Interessi passivi – Valutazione e capitalizzazione.

f) Valore di mercato - Per il c.c. si considera fino all'approvazione del bilancio, per il Fisco, l'ultimo mese dell'esercizio.

g) Beni fungibili e non - Il c.c. li tratta diversamente all'art. 2426.1 numeri 9 (che è generale e vale per entrambi) e 10 (solo per i beni fungibili); per il Fisco nessuna differenziazione tra fungibili e non.

h) Rimanenze di scarsa importanza - L'art. 2426 n. 12 consente l'iscrizione ad un valore costante delle rimanenze continuamente rinnovate e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempre che non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione. Fiscalmente non è consentito (vale sempre il limite minimo del Lifo a scatti annuali).

- Le differenze esposte non generano contrasti insanabili in quanto la norma tributaria riconosce il valore civile attribuito in bilancio (media ponderata, fifo, lifo continuo), anche se inferiore a quello determinato fiscalmente (art. 93.4).

Se il valore in bilancio è inferiore al lifo annuale perché il redattore tiene conto dell'andamento dei prezzi successivo alla chiusura è necessaria una ripresa sull'Unico.

Nota integrativa - Dovranno essere fornite indicazioni:

- in merito al criterio di valutazione adottato;
- in caso di modifica dei criteri di valutazione occorre indicarne le ragioni e quantificare l'effetto;
- nel caso in cui le rimanenze vengano valutate al prezzo di mercato, in quanto inferiore, occorrerà segnalare il procedimento eseguito ed il valore di mercato preso a riferimento;
- gli interessi capitalizzati;
- le garanzie gravanti sui beni in rimanenza.

GIACENZA CONTABILE E FISICA. Differenze

La valutazione delle rimanenze a fine esercizio dà l'occasione per *verificare che la giacenza fisica corrisponda a quella contabile*, anche se sarebbe opportuno effettuare tali controlli già durante l'anno, sia pure a campione. La verifica può dare origine a quattro possibili risultati (vedi § Presunzione di cessione e di acquisto):

a) la consistenza fisica è analoga a quella risultante dalla contabilità di magazzino;

b) la consistenza fisica dei beni presenta modeste differenze in più e in meno rispetto ai saldi contabili. E' consentito compensare le differenze in più e in meno come previsto dalla R.M. n. 503/238 del 21.9.81;

c) la consistenza fisica è inferiore a quella contabile; si rischia la contestazione di vendite in evasione. La differenza può derivare da sfridi, scarti, cali, appropriazione indebita, microcriminalità. Per i cali, se la differenza è contenuta entro i limiti dei **cali naturali** (perdite di peso o di volume subite nel tempo dalle merci a seguito di fenomeni chimici, fisici o biologici) o **tecnici** (perdite conseguenti a manipolazioni, travasi, carico e scarico, ecc.) inizialmente fissati con D.M. 13.5.71, aggiornati con D.M. n. 55 del 13.1.00, basta fare una annotazione contabile. Il calo deve essere annotato nella contabilità di magazzino (C.M. 26.11.81 n. 40). Se il calo è superiore ai limiti, per il supero, occorre redigere apposito verbale e farsi una fattura a valore normale, con Iva, da annotare solo sul registro delle vendite e tra i ricavi. Quando le differenze sono notevoli e dovute ad irregolarità gravi, numerose e ripetute, tali da rendere inattendibili le scritture di magazzino, si rende applicabile l'accertamento induttivo (C.M. 40/1981). La fattura avrà come causale: "Per **ammancio** rilevato nella consistenza delle merci rispetto alla scheda contabile giusta verbale redatto in data ..."; il verbale andrà sottoscritto dagli amministratori e dal Collegio sindacale, se esistente (R.M. 27.5.78 n. 9/884; C.M. 22.1.76 n. 3/503994/75). L'autofattura si annota in contabilità con l'articolo:

Cali tecnici fuori tolleranza (costo indeducibile)	a	==/=
		Ricavi Iva vendite

d) la consistenza fisica è superiore a quella contabile; si rischia la contestazione di acquisti in evasione. E' consigliabile redigere un apposito verbale sottoscritto da amministratori e sindaci, se esistenti, e far pareggiare poi le schede. Da considerare l'opportunità di un ravvedimento operoso.

Se le differenze derivano da errori di registrazione, si deve provvedere mediante storno o annullamento della registrazione sbagliata, secondo i criteri di una ordinata contabilità.

Con C.M. 31/E/2006 l'A.F. ha fornito indicazioni circa le differenze inventariali per i soggetti tenuti alla contabilità i magazzino e per la grande distribuzione. La stessa invita l'Organo ispettivo a non limitarsi semplicemente alla ripresa a tassazione delle differenze, ma di esaminare il processo di formazione delle stesse anche in relazione ad elementi ed informazioni rese dal contribuente ispezionato.

RAPPRESENTAZIONE DELLE RIMANENZE - Le rimanenze compaiono sia nello stato patrimoniale che nel conto economico; tuttavia:

- in s.p. compaiono in valore assoluto riferito a fine esercizio,

- nel c.e. indicano le variazioni avvenute nell'esercizio;
- la voce acconti non avendo valenza economica compare solo in s.p.;
- prodotti finiti e merci costituiscono una voce unica in s.p. (C.I.4 Prodotti finiti e merci), mentre sono iscritti separatamente (tra loro) e cumulativamente con altri beni nel c.e. (A.2 Prodotti finiti – B.11 merci).

Stato patrimoniale	Conto economico	Voci
C.I.1	B.11	Materie prime e sussidiarie, Semilav. acquistati, Mat. di consumo
C.I.4	B.11	Merci
C.I.4	A.2	Prodotti finiti
C.I.2	A.2	Prodotti in lavorazione, Semilavorati in produzione
C.I.3	A.3	Lavorazioni su ordinazione, Opere e servizi infra/ultrannuali
C.I.5	---	Acconti

OMESSA ESIBIZIONE DELLE DISTINTE DI INVENTARIO E ACCERTAMENTO INDUTTIVO - Sentenza Corte di Cassazione, Sez. trib., 15 novembre 2007, n. 23691

L'inventario deve indicare la consistenza dei beni di magazzino raggruppati in categorie omogenee per natura e per 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'Amministrazione finanziaria le distinte utilizzate per la compilazione e la redazione dell'inventario. La **mancata esibizione delle distinte può giustificare l'accertamento induttivo** in conseguenza dell'**inattendibilità** delle scritture contabili per difetto dell'indicazione dei criteri di valutazione delle rimanenze.

La Cassazione è di recente intervenuta per sancire la legittimità dell'accertamento induttivo in caso di omessa tenuta delle scritture cronologiche di magazzino (Cass. 4 luglio 2007, n. 18018) e ritorna ora con questa sentenza a ribadire la legittimità dell'accertamento induttivo anche solo per carenza degli elementi di calcolo necessari per determinare il valore di inventario delle rimanenze.

SCRITTURE PER LE RIMANENZE - All'1.1 dopo le scritture di apertura si girano i conti patrimoniali accesi alle rimanenze (Prodotti finiti, Semilavorati, ecc.) nei conti "Variazioni rimanenze prodotti finiti, in corso di lavorazione e semilavorati", "Variazioni rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci":

Variazioni Materie Prime,	*	B.11	a	Materie Prime
Variaz. Rimanenze prod. finiti, ..	*	A.2		==/==
			a	Prodotti in lavorazione Prodotti finiti

Al 31.12 in sede di rilevazione del magazzino si farà:

==/==			a	Variaz. Rimanenze prod. finiti, .. *	A.2
Prodotti in lavorazione Prodotti finiti					
Materie prime,			a	Variaz. rim. mat. prime,	* B.11

* è prassi, in contabilità, usare un dettaglio di c.e. che utilizza conti specifici separati tra rimanenze iniziali e rimanenze finali (es rimanenze iniziali di c.e. materie prime e rimanenze finali di c.e. materie prime), che vengono sommati algebricamente nelle voci A.2 e B.11 solo in sede di redazione del bilancio in forma UE.

RIMANENZE PRODOTTI EDITORIALI - Con riferimento al settore editoriale librario è consentito, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di pubblicazione, valutare le giacenze di libri in misura ridotta rispetto al costo, secondo criteri di svalutazione indicati dal Ministero delle finanze con la C.M. n. 9/995 del 1977 e R.M. n. 9/158 del 5.5.1978. Le aliquote di svalutazione decrescono passando dal primo anno di pubblicazione ai successivi. La **ristampa** deve essere trattata come nuova pubblicazione.

SVALUTAZIONE DELLE RIMANENZE

Civile - Art. 2426 n. 9: ... al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore.

La norma non richiede che la riduzione di valore abbia carattere durevole, ma ritiene sufficiente che, ai fini della svalutazione, la stessa possa avere anche carattere **congiunturale** dal momento che le rimanenze possono essere produttrici di perdite nel breve periodo. Il redattore del bilancio deve tenere conto anche delle variazioni di valore intervenute dopo la chiusura dell'esercizio, fino al momento dell'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea.

Tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. La rivalutazione civilistica fa scattare la tassazione.

La differenza, se consistente, va indicata in n.i. quale riserva occulta.

Fiscale - Se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato secondo il metodo di valutazione applicato, risulta superiore al valore normale medio dei beni nell'ultimo mese dell'esercizio, (anche per obsolescenza, moda, danni, deterioramenti, ...) l'intera quantità delle rimanenze, indipendentemente dal periodo di formazione, si moltiplica per il valore normale (art. 92.5). Il valore normale rilevante ai fini fiscali è quantificabile come il prezzo da sostenere per la ricostituzione del magazzino, in base alla media dei prezzi dell'ultimo mese del periodo di imposto (art. 9). Secondo la C.T.R. di Torino (28.5.98 n. 49) è necessario fornire la prova documentale della successiva vendita a prezzo inferiore.

Questo "valore minore" attribuito alle rimanenze, costituisce nuovo periodo di formazione per la valutazione Lifo ed è fiscalmente riconosciuto anche negli esercizi successivi, purché non si iscrivano ad un valore superiore in ossequio alle disposizioni civilistiche.

N.B.: l'eventuale svalutazione delle rimanenze valutate a costo specifico, non è deducibile ai fini Ires ma lo è ai fini Irap.

• **Errori di valutazione** - Se le rimanenze dovevano essere svalutate (es. perché già obsolete o fuori moda) già in precedenti esercizi, occorre valutare le conseguenze fiscali e civilistiche:

- fiscali - la svalutazione non è più deducibile difettando la competenza;
 - civilistiche - la rettifica deve essere effettuata sulle rimanenze iniziali (non finali); la veridicità dei bilanci degli esercizi precedenti rimane compromessa (vedi § Correzione di errori).

• Il rispetto della procedura di **distruzione o trasformazione** in beni di altro tipo e di più modesto valore permette la **deducibilità** della minusvalenza ai fini reddituali (sia sul piano civilistico che fiscale), del bene trasformato o distrutto (C.M. n. 23 del 29.9.1988).

CONFRONTO TRA SISTEMI DI VALUTAZIONE

Data	Quantità		Prezzo	Importo compless.		Giacenza		
	Acq.	Vend.	unitario	Acq.	Vend.	Q.tà	Prezzo	Valore
01.01						100	1.000,00	100.000,00
15.01	160		1.100,00	176.000,00		260		
20.02		200	1.200,00		240.000,00	60		
06.05	150		900,00	135.000,00		210		
10.09		60	1.250,00		75.000,00	150		
30.10	70		1.300,00	91.000,00		220		
11.11		100	1.350,00		135.000,00	120		
31.12			1.000,00					

Valutazione delle rimanenze finali pari a q. 120.

Costo medio ponderato degli acquisti dell'esercizio: $(176.000,00 + 135.000,00 + 91.000,00) : 380,00 = € 1.058,00$ il q.

Costo medio	(120 x 1.058,00)	= € 126.960,00
Lifo a scatti:	(100 x 1.000,00) + (20 x 1.058,00)	= € 121.160,00
Lifo continuo:	(60 x 1.000,00) + (60 x 900,00)	= € 114.000,00
Fifo:	(70 x 1.300,00) + (50 x 900,00)	= € 136.000,00
Valore di mercato:	(120 x 1.000,00)	= € 120.000,00

Le differenze sono notevoli (tra il minore ed il maggiore c'è uno scarto del 20% circa); le conseguenze di una errata valutazione delle rimanenze possono quindi essere pesanti (c.c.: falso in bilancio; Tuir: rettifiche fiscali, mancata tenuta della contabilità di magazzino con possibilità di accertamento induttivo).

- E' stato variato il criterio di valutazione?
- E' stata mandata la comunicazione all'Agenzia delle Entrate?
- E' stata presa nota per darne comunicazione in nota integrativa?

MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, SEMILAVORATI ACQUISTATI

• non fungibili

C.c.: Si valutano al costo d'acquisto (costo specifico) o a valore di mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi.

Tuir: Valutazione al costo specifico di acquisto, salvo svalutazione.

• fungibili

C.c.: Si valutano al costo di acquisto (a costi specifici) oppure con il metodo della media ponderata, lifo o fifo ovvero al valore di mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi.

Tuir: La valutazione base è il lifo (art. 92.2.3). Le imprese che valutano civilisticamente le rimanenze con la