



STRUMENTI

IL PRINCIPIO CONTABILE OIC N. 13 - RIMANENZE

Data ultimo aggiornamento:

31 gennaio 2018

Ultimo documento considerato:

Principio Contabile OIC n. 13 edizione dicembre 2017

INDICE

IL PRINCIPIO CONTABILE OIC N. 13 - RIMANENZE

PREMESSA.....	3
1. ASPETTI CIVILISTICI.....	3
1.1 Definizione.....	4
1.2 La rappresentazione in bilancio	5
1.3 I beni da includere tra le rimanenze	6
1.4 Il momento di rilevazione delle rimanenze	7
1.5 L'inventario	8
1.6 La rilevazione iniziale delle rimanenze	9
1.6.1 La determinazione del costo d'acquisto e di produzione	9
1.6.2 La valutazione in caso di adozione del criterio del costo ammortizzato.....	11
1.7 I criteri di valutazione.....	11
1.7.1 Il metodo FIFO.....	13
1.7.2 Il metodo LIFO	13
1.7.3 Il metodo del costo medio ponderato	16
1.7.4 Il metodo del prezzo al dettaglio	17
1.7.5 Determinazione dei costi dei semilavorati, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti ...	19
1.8 Il valore di realizzazione desunto dall'andamento del mercato	21
1.9 Le informazioni nella nota integrativa.....	22
2. ASPETTI FISCALI.....	23
2.1. Il criterio di valutazione fiscale delle rimanenze	23
2.2 Gli interessi passivi nella valorizzazione fiscale delle rimanenze	25
2.3. La svalutazione delle rimanenze	26
2.4. Alcuni casi particolari: cali naturali, sfridi e scarti di produzione	27
2.5. Le interpretazioni della giurisprudenza.....	28

IL PRINCIPIO CONTABILE OIC N. 13 - RIMANENZE

a cura di CLA Consulting S.R.L.

PREMESSA

Il principio contabile OIC n. 13 si occupa della:

- definizione
- rappresentazione in bilancio
- rilevazione
- valutazione

delle rimanenze o giacenze di magazzino.

A partire dai bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2016, il D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139 ha modificato le disposizioni previste dal Codice civile per la redazione del bilancio d'esercizio relativo alle società che adottano i principi contabili nazionali.

Il D.Lgs. n. 139/2015 ha altresì dato maggiore risalto ad una regolazione della valutazione per classi dimensionali e, pertanto, all'interno del principio contabile in esame, sono state previste delle parti ad hoc per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (articolo 2435-bis del Codice Civile) e le micro imprese (articolo 2435-ter del Codice Civile).

Nel mese di dicembre 2016, l'Organismo Italiano di Contabilità è intervenuto aggiornando i principi contabili nazionali, tra i quali l'OIC n. 13. A questo primo aggiornamento hanno fatto seguito altri emendamenti che sono stati approvati nel mese di dicembre 2017.

1. ASPETTI CIVILISTICI

Le principali norme civilistiche che trattano delle rimanenze di magazzino sono le seguenti:

1. L'articolo 2426, comma 1, n. 1 del Codice civile prevede la necessità di iscrivere le immobilizzazioni al relativo **costo di acquisto o di produzione**. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Viceversa, il costo di produzione ricomprende tutti i costi che sono direttamente imputabili al prodotto e può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato (con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi; le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile);
2. L'articolo 2426, comma 1, n. 9 del Codice civile precisa che le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, ovvero al valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato, se minore. Questo minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i presupposti. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione;

3. L'articolo 2426, comma 1, n. 10 del Codice civile precisa che il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli: "primo entrato, primo uscito" o: "ultimo entrato, primo uscito. Se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa;
4. L'articolo 2424 del Codice civile prevede che le rimanenze di magazzino siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce CI con la seguente classificazione: 1) *materie prime, sussidiarie e di consumo*; 2) *prodotti in corso di lavorazione e semilavorati*; 3) *lavori in corso su ordinazione*; 4) *prodotti finiti e merci*; 5) *acconti*;
5. Il penultimo comma dell'articolo 2423 del Codice civile stabilisce che se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato;
6. Da ultimo, l'articolo 2435-bis del Codice civile prevede che nel **bilancio in forma abbreviata** "lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani". Pertanto, le rimanenze devono essere esposte nell'attivo dello stato patrimoniale nel loro complesso in corrispondenza della voce CI *Rimanenze*. Inoltre, nel conto economico del bilancio in forma abbreviata le voci A2 ("*variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti*") e A3 ("*variazioni dei lavori in corso su ordinazione*") possono essere tra loro raggruppate in un'unica voce denominata A2-3 "*variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti e dei lavori in corso su ordinazione*".
Le stesse semplificazioni si applicano nel **bilancio delle micro-imprese** ai sensi dell'articolo 2435-ter del Codice civile.

1.1 Definizione

Le rimanenze di magazzino sono definiti come i "*beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività della società*".

Le principali tipologie di rimanenze di magazzino sono:

- le materie prime, ivi compresi i beni acquistati soggetti ad ulteriori processi di trasformazione (c.d. semilavorati di acquisto);
- le materie sussidiarie e di consumo (costituite da materiali usati indirettamente nella produzione);
- i prodotti in corso di lavorazione (materiali, parti e assiemi in fase di avanzamento);
- i semilavorati (parti finite di produzione interna destinate ad essere utilizzate in un successivo processo produttivo);
- le merci (beni acquistati per la rivendita senza subire rilevanti trasformazioni);
- i prodotti finiti (prodotti di propria fabbricazione)

1.2 La rappresentazione in bilancio

Il principio contabile OIC n. 13 analizza le modalità di rappresentazione in bilancio delle rimanenze di magazzino previste dal codice civile e, in particolare, affronta in particolare due aspetti:

- la classificazione delle rimanenze nello stato patrimoniale e nel conto economico;
- la possibilità di dettaglio delle classi di rimanenze.

Nello **Stato Patrimoniale**, il valore delle rimanenze di magazzino deve essere contabilizzato in corrispondenza della voce C.I. (“Rimanenze”) e suddivisa con le seguenti modalità:

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo;
- 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
- 3) lavori in corso su ordinazione;
- 4) prodotti finiti e merci;
- 5) acconti.

Nella seguente tabella riepiloghiamo la diversa natura delle varie tipologie di beni sopra citata:

CLASSI	DESCRIZIONE
Merci	Si tratta dei beni acquistati per la rivendita senza che abbiano subito trasformazioni di rilievo
Materie sussidiarie e di consumo	Sono costituite dai materiali utilizzati indirettamente nella produzione
Semilavorati	Si tratta di parti finite di produzione interna destinate ad essere utilizzate in un successivo processo produttivo. A differenza dei prodotti in corso di lavorazione hanno una loro identità fisica e contabile definita
Materie prime	Si tratta dei materiali utilizzati direttamente nella produzione
Prodotti finiti	Rappresentano i manufatti dell'impresa
Prodotti in corso di lavorazione	Si tratta di materiali, parti e componenti in fase di lavorazione

La ripartizione, date le evidenti differenze tra le varie categorie è sicuramente indispensabile per migliorare la chiarezza del bilancio e la rappresentazione corretta della situazione patrimoniale della società.

Nel **Conto economico**, le rimanenze finali attive dell'esercizio costituiscono componenti positivi di reddito per l'esercizio che si chiude (storno indistinto di costi) ed elementi attivi del capitale rilevato al momento di chiusura dell'esercizio (viceversa, nel bilancio di esercizio successivo diventeranno componenti negativi di reddito nel ruolo di rimanenze iniziali). A tale proposito:

- gli “*acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci*” devono essere rilevati tra i costi di produzione (voce B6 del conto economico);
- i contributi in conto esercizio ricevuti per l’acquisto di beni inclusi nelle rimanenze sono rilevati nella voce A5 (“*altri ricavi e proventi*”);
- le “*variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci*” devono essere espese nel costo della produzione in corrispondenza della voce B11;
- le “*variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, finiti, e semilavorati di produzione*” devono essere indicate nel valore della produzione in corrispondenza della voce A2;

In particolare queste variazioni, se positive, confluiscono con il segno “+” nella voce A2 (se riferite alle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti) e con il segno “-” nella voce B11 (se riferite alle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci). In quest’ultimo caso, infatti, l’incremento delle rimanenze riduce il costo della produzione.

Nel caso in cui debbano essere contabilizzate *svalutazioni dei beni inclusi nelle rimanenze di magazzino*, occorrerà rettificare direttamente i relativi valori compresi tra le attività e, in contropartita, a seconda della tipologia di beni a magazzino svalutati, dovrà essere inclusa nelle voci A2 e B11. Viceversa, i *ripristini di valore* determinano un incremento delle rimanenze finali di magazzino, nei limiti del costo originariamente sostenuto.

Con riferimento al bilancio abbreviato e a quello delle micro-imprese, nello Stato Patrimoniale questi valori devono essere rilevati in corrispondenza della posta C.I (“*rimanenze*”) e nel conto economico nella posta A2-3 (“*variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti e dei lavori in corso su ordinazione*”), a seguito della possibilità di raggruppare le poste A2 e A3¹.

1.3 I beni da includere tra le rimanenze

Le rimanenze di magazzino sono costituite da:

- i beni destinati alla vendita;
- i beni che concorrono alla produzione di beni destinati alla vendita.

A titolo esemplificativo, sono ricomprese tra le rimanenze di magazzino:

- a) le rimanenze di magazzino presso gli stabilimenti e magazzini della società, ad esclusione di quelle ricevute da terzi in visione, in prova, in conto lavorazione e/o deposito;
- b) le giacenze di proprietà della società presso terzi in conto deposito, lavorazione, prova;
- c) i materiali, le merci ed i prodotti acquistati, non ancora pervenuti bensì in viaggio quando, secondo le modalità dell’acquisto, sono stati già trasferiti alla società i rischi e i benefici connessi al bene acquisito (ad esempio: consegna stabilimento o magazzino del fornitore).

Si segnala che nella sentenza 22 dicembre 2017 n. 30811, la Corte di Cassazione ha escluso la necessità di rilevare gli articoli di cancelleria tra le rimanenze di magazzino nella considerazione che “*gli articoli di cancelleria non costituiscono né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività d’impresa, né materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili acquistati o prodotti per essere*

¹ Ex articolo 2435-bis e articolo 2435-ter del Codice Civile.

impiegati nella produzione di beni da parte della contribuente, che è società avente ad oggetto la produzione di componenti di auto. Di conseguenza, le relative rimanenze finali non possono concorrere alla formazione del reddito, ai sensi del combinato disposto del Dpr n. 917/1986, degli artt. 53 e 59 (ora artt. 85 e 92) del Tuir”.

1.4 Il momento di rilevazione delle rimanenze

La precedente versione dell'OIC 13 prevedeva l'obbligo di rilevare in bilancio le rimanenze di magazzino al verificarsi del passaggio del titolo di proprietà delle stesse, ovvero in base ad un criterio basato sull'aspetto giuridico formale.

Viceversa, la versione attuale dell'OIC n. 13 ha riformulato le regole da seguire per la **rilevazione iniziale** delle rimanenze di magazzino, assumendo a riferimento il principio della **sostanza economica**. Infatti, ad oggi, i beni classificabili tra le rimanenze devono essere rilevati inizialmente alla **data in cui si verifica il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito**. Nell'effettuare questa analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali.

Questo momento, nella prassi, coincide con il trasferimento del titolo di proprietà secondo le modalità contrattualmente stabilite. Tuttavia, se in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi dovesse essere coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici (è questo il caso della vendita con riserva di proprietà).

Si pensi, ad esempio, al fenomeno del c.d. “*consignment stock*”, ovvero la modalità di gestione delle rimanenze in base alla quale il fornitore invia la merce presso il deposito del cliente e in cui la merce rimane giuridicamente di proprietà del fornitore fino a quando il cliente non effettua un prelievo dal deposito. In questo caso, al fine di verificare la sussistenza dell'obbligo di rilevazione, occorrerà determinare se sussiste per il cliente l'obbligazione, legale o implicita, all'acquisto dello stock in giacenza presso i propri magazzini, ovvero se esso è libero di restituire eventuali materiali non prelevati al fornitore. Questo tipo di valutazioni può comportare una rilevazione temporale delle rimanenze anticipata o posticipata rispetto a quanto previsto dagli accordi contrattuali, e svincolata dal tradizionale concetto di “consegna” o “possesso”.

Un altro caso riguarda gli *acquisti di beni con diritto di restituzione entro una scadenza prestabilita* (previa restituzione del prezzo pagato per l'acquisto). In questa ipotesi la società che acquista il bene con il diritto di restituirlo ha acquisito tutti i benefici legati alla proprietà del bene, ma non si è ancora accollata il rischio economico dell'investimento (e ciò in quanto, in caso di mancata rivendita, la stessa potrà restituire il bene al fornitore che l'ha venduto in cambio della restituzione del prezzo pagato). La mancata assunzione del rischio economico dovrebbe indurre a non rilevare in bilancio il bene (ancorché i benefici legati alla proprietà siano stati acquisiti).²

Infine si ricorda che gli *acconti* versati ai fornitori per l'acquisto di beni rientranti nelle rimanenze di magazzino devono essere rilevati inizialmente alla data in cui sorge l'obbligo al pagamento di questi importi (ovvero, in assenza di tale obbligo, al momento del relativo versamento).

² Ciò potrebbe non essere vero nel caso in cui le dinamiche di mercato dovessero lasciare intendere che la possibilità che il bene aumenti di valore nel lasso temporale che intercorre tra la data del trasferimento della proprietà e la data di scadenza del diritto di restituzione sia molto maggiore della possibilità che, al contrario, il bene si deprezzi (in tal senso si veda: Alessandro Sura, *Nuovo OIC 13: trattamento contabile delle rimanenze*, Il fisco n. 23/2017, p. 2266)

1.5 L'inventario

Prima ancora delle operazioni di valutazione, ai fini della redazione del bilancio di esercizio è necessario procedere ad un'accurata rilevazione delle quantità in giacenza da valorizzare. Quest'ultima può essere effettuata alternativamente:

- sulla base di un inventario fisico effettuato alla data di riferimento del bilancio;
- attraverso la tenuta di un sistema di rilevazioni permanenti di magazzino, la cui affidabilità andrà verificata attraverso una conta fisica almeno una volta all'anno. La conta fisica può essere evitata soltanto nel caso in cui la società abbia implementato sistemi di controllo basati su un campionamento statistico efficace.

Nel primo caso, si tratta di un **inventario fisico (o diretto)**, mentre nel secondo caso di un **inventario contabile (o indiretto)**. In particolare:

- a) **l'inventario diretto**: si estrinseca nella effettiva ricognizione fisica delle giacenze nei magazzini, reparti produttivi, punti vendita, mezzi di trasporto, con l'intento di localizzare i beni, descriverli nei loro caratteri qualitativi, verificarne lo stato di conservazione e misurarne la consistenza nell'ambito di gruppi omogenei che, in genere, sono formati secondo criteri merceologici o commerciali (l'impresa effettua normalmente l'inventario fisico frazionandolo nel corso del periodo amministrativo, tenendo presenti le epoche di ridotta attività o di giacenze minime);
- b) **l'inventario indiretto**: trae i suoi dati quantitativi del magazzino da continue, analitiche e diligenti rilevazioni sui movimenti di entrata e uscita dal magazzino delle materie, merci e prodotti finiti. I sistemi computerizzati di contabilità sono in grado di fornire in ogni momento i dati relativi alla consistenza delle merci in giacenza, con notevole risparmio in termini di tempo e maggiore affidabilità, in quanto i rischi di errori nella rilevazione si riducono notevolmente.

A livello teorico, l'inventario diretto e quello indiretto si integrano vicendevolmente, in quanto una parte delle merci può essere inventariata direttamente, mentre la restante parte potrebbe essere inventariata indirettamente. In genere, tuttavia, l'inventario fisico viene utilizzato per comprovare l'affidabilità delle rilevazioni contabili. Le differenze tra l'inventario fisico e le rilevazioni contabili possono dipendere da ammanchi, errori di conteggio e di valutazione, cali naturali, furti, ecc. ed in ogni caso si renderà necessaria la correzione dell'inventario contabile. Quest'ultimo, infatti, non consente l'accertamento delle differenze sopra menzionate né, tanto meno, la verifica dello stato anomalo di alcuni beni da declassare per il loro difficile collocamento sul mercato o per la sopravvenuta non idoneità al consumo o alla vendita (beni fuori moda, difettosi, obsoleti, ecc.).

Con particolare riferimento alla **distruzione di beni merci a seguito di incendio**, nella sentenza 9 aprile 2013 n. 8604, la Corte di Cassazione ha confermato quanto già indicato nel documento OIC n. 13, ovvero che:

- le perdite derivanti da danni, deterioramenti, obsolescenza, lento rigiro, riduzione dei prezzi di vendita devono essere rilevate, in conformità al postulato della prudenza, come componenti negativi di reddito nell'esercizio nel quale le stesse possono essere previste;
- l'esistenza di uno di questi eventi deve essere determinata per ogni voce di magazzino e considerata per stimare il valore di futuro realizzo.

Tenuto conto di quanto sopra, il minor quantitativo di merci risultante dopo la distruzione si riflette sulle quantità inventariate a fine esercizio e, di conseguenza, sul valore delle rimanenze finali senza dar luogo ad alcuna registrazione in contabilità generale.

1.6 La rilevazione iniziale delle rimanenze

1.6.1 La determinazione del costo d'acquisto e di produzione

Una volta determinate le quantità dei beni in giacenza, si pone il problema della relativa valorizzazione³. Ai sensi dell'articolo 2426, n. 9, del Codice Civile, le rimanenze devono essere valutate al minore tra:

- il costo storico di acquisto o di produzione⁴;
- il valore di realizzazione desumibile dal mercato⁵.

Negli esercizi successivi, il minor valore non potrà essere mantenuto se sono venuti meno i motivi che avevano condotto gli amministratori alla svalutazione.

Nello specifico, secondo l'OIC n. 13:

- il **costo d'acquisto** può essere definito come il prezzo effettivo d'acquisto del bene aumentato dei relativi oneri accessori⁶ che sono direttamente imputabili al bene acquistato (per esempio le spese di trasporto e i dazi doganali) e diminuito dei resi, degli sconti commerciali, degli abbuoni e dei premi;
- il **costo di produzione** ricomprende i *costi diretti*⁷ e una quota di *costi indiretti* (c.d. "costi generali di produzione") che sono sostenuti nel corso della produzione e necessari per portare le rimanenze di magazzino nelle condizioni e nel luogo attuali per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto relativa al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.⁸

In particolare, i **costi generali di produzione** includono tutti i costi di produzione comuni, ovvero tutti quei costi di produzione comuni che sono necessari per portare le rimanenze di magazzino nelle condizioni e nel luogo attuali. Sono tali:

- i costi generali fissi di produzione, ossia quei costi indiretti di produzione che rimangono relativamente costanti al variare del volume di produzione (ad esempio: l'ammortamento, la manutenzione di stabilimenti e macchinari e i costi della direzione tecnica di stabilimento);

³ Al termine dell'esercizio, le merci acquistate o prodotte dall'impresa possono essere già state vendute oppure trovarsi ancora presso l'impresa. Nel primo caso, la contabilità generale ha rilevato il costo di acquisto ed il relativo ricavo in appositi conti, i cui saldi in sede di chiusura verranno poi riepilogati al conto economico dove si realizzerà la contrapposizione dei costi e dei ricavi di competenza dell'esercizio. Viceversa, nel secondo caso, l'accennata contrapposizione fra costo e ricavo appare impropria, dal momento che una parte dei costi non trova reintegro nei ricavi di vendita. Conseguentemente, occorrerà stornare una parte dei costi di acquisto dall'esercizio in chiusura e rinviarla a carico del successivo periodo amministrativo nel quale saranno liquidati i ricavi da contrapporre ai costi in questione.

⁴ Si ricorda che, ai fini della valutazione delle rimanenze, i contributi in conto esercizio acquisiti a titolo definitivo sono portati in diminuzione dal costo di acquisto dei beni in rimanenza.

⁵ E' tale la stima del prezzo di vendita delle merci e dei prodotti finiti nel corso della normale gestione, avuto riguardo alle informazioni desumibili dal mercato, al netto dei presunti costi di completamento e dei costi diretti di vendita.

⁶ Sono tali tutti i costi che sono collegati all'acquisto e i costi che sono sostenuti per portare il bene nel luogo e nelle condizioni attuali.

⁷ Ad esempio: il costo dei materiali utilizzati, ivi inclusi i trasporti su acquisti, della manodopera diretta (inclusi gli oneri accessori), degli imballaggi, dei costi per servizi direttamente riferibili al processo di fabbricazione e dei costi relativi alle licenze di produzione.

⁸ La ripartizione dei costi indiretti deve essere effettuata utilizzando percentuali prefissate e basate su un volume di costi previsto per un determinato livello di produzione, oppure su dati consultivi. Se si utilizzano i dati consultivi, tuttavia, occorre fare riferimento alla capacità normale degli impianti, per non includere nel magazzino eventuali aumenti di costi unitari legati a inefficienze produttive.

- i costi generali variabili di produzione, ossia quei costi indiretti che variano con il volume della produzione (ad esempio: materiali e manodopera indiretti).

I costi generali di produzione sono ripartiti sui prodotti con criteri rispondenti alle caratteristiche peculiari del processo produttivo di ogni singola società.

In particolare:

- a) i costi generali fissi di produzione devono essere imputati a ciascuna unità prodotta in base alla normale capacità produttiva⁹. Può essere utilizzato il livello effettivo di produzione, qualora questo si approssimi alla normale capacità produttiva. Stante quanto sopra, l'ammontare dei costi generali fissi attribuito a ciascuna unità prodotta non deve aumentare in conseguenza di una bassa produzione o inattività degli impianti (parimenti, al fine di evitare che il valore delle rimanenze risulti superiore al costo sostenuto, nel caso di utilizzo della capacità produttiva oltre il livello considerato normale, la ripartizione dei costi generali fissi sui prodotti dovrà avvenire sulla base della capacità produttiva effettiva).

Nella prassi, questi costi sono ripartiti utilizzando i seguenti parametri:

- ore dirette di mano d'opera o il costo della mano d'opera diretta;
 - ore macchina;
 - costo primo, cioè il costo relativo al materiale diretto e alla mano d'opera diretta.
- b) i costi generali variabili di produzione sono attribuiti a ciascuna unità prodotta in base al livello effettivo di produzione.

A differenza di quanto sopra, sono **esclusi dalla valutazione** (in quanto non sostenuti specificatamente per portare le rimanenze al loro attuale sito e condizione):

- a) i costi di natura eccezionale o anormali (ad esempio i costi di trasferimento degli impianti produttivi da un sito all'altro, i costi di riparazione eccezionali dovuti a catastrofi naturali);
- b) i costi di distribuzione (in quanto appartenenti ad una fase successiva alla produzione);
- c) i costi di ricerca e sviluppo.

Con gli stessi criteri possono essere aggiunti, nei casi e con le condizioni previsti nel paragrafo 39 dell'OIC n. 13, gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi.

Con riferimento ai **prodotti con costi comuni non scindibili**, nei casi in cui non sia tecnicamente determinabile con ragionevolezza la quota di costo da imputare a ciascun prodotto, essa potrà essere determinata in proporzione al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato dei diversi prodotti.

Infine, si ricorda che, nella prassi, gli **oneri finanziari** sono esclusi dalla valutazione delle rimanenze di magazzino. Tuttavia, nei casi in cui il tempo che intercorre tra il pagamento del fornitore e il

⁹ Il principio contabile n. 13 definisce la capacità produttiva normale "la produzione che si prevede di realizzare in media durante un numero di esercizi o periodi stagionali in condizioni normali, tenendo conto della perdita di capacità derivante dalla manutenzione pianificata; essa è inferiore alla capacità massima teorica, in quanto da essa devono essere dedotti i tempi dei fermi per riparazione, indisponibilità di materiale o manodopera, altre cause di interruzione non prevedibili".

momento in cui il bene a magazzino è pronto all'uso dovesse essere significativo¹⁰, anche gli interessi possono essere capitalizzati:

- a) per il periodo di produzione di ciascuno stadio produttivo, considerato separatamente uno dall'altro;
- b) con il solo limite costituito dal valore recuperabile del bene.

Nel caso in cui dovessero essere ricevuti dei **contributi in conto esercizio** per l'acquisto di determinati beni materiali, quest'ultimi devono essere portati a diretto decremento del costo relativo al bene a cui si riferiscono, in modo tale che la valutazione delle rimanenze di fine esercizio ne tenga automaticamente conto¹¹.

1.6.2 La valutazione in caso di adozione del criterio del costo ammortizzato

L'articolo 2426, comma 1, n. 8, del Codice Civile prevede che *“i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo”*. Pertanto, come previsto al paragrafo 22 dell'OIC 13, per le società che valutano i debiti secondo il criterio del costo ammortizzato, se il pagamento del corrispettivo è differito rispetto alle normali condizioni di mercato (e pertanto soggetto ad attualizzazione) il valore da iscrivere tra le rimanenze è il valore a pronti, ossia il valore attuale dei futuri pagamenti contrattuali.

Al riguardo, il paragrafo 22 dell'OIC 13 prevede che: *“nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni simili o equiparabili, i beni sono iscritti in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 “Debiti” più gli oneri accessori”*.

Qualora la società dovesse applicare il criterio del costo ammortizzato retroattivamente, anche il contenuto previsto nel paragrafo 22 sopra citato deve essere applicato retroattivamente. In caso contrario, lo stesso dovrà essere applicato prospetticamente. Viceversa, le componenti delle voci riferite ad operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio possono continuare ad essere contabilizzate in conformità al precedente principio.

Questo emendamento è applicabile ai bilanci con esercizio aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva.

1.7 I criteri di valutazione

Una volta individuate le voci di spesa da includere nelle rimanenze, una corretta valutazione delle stesse dovrebbe avvenire a costi specifici, ossia attribuendo alle singole unità fisiche i costi che sono stati specificamente sostenuti per le unità stesse. Nella pratica, ciò risulta complicato a causa dell'entità delle rimanenze e della loro velocità di rotazione. Di conseguenza, stante l'impossibilità tecnica o

¹⁰ Come, ad esempio, nei casi in cui è necessario un periodo di invecchiamento del prodotto prima della relativa commercializzazione (ad esempio: vini, formaggi, liquori).

¹¹ In particolare, ai sensi dell'articolo 2425 del Codice Civile, nel conto economico i contributi in conto esercizio devono essere classificati separatamente in corrispondenza della voce A5 (*“Altri ricavi e proventi”*), mentre i costi di acquisto di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono rilevate nella voce B6 (*“Costi della produzione”*) al lordo dei contributi ricevuti per questi acquisti. La variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti (da contabilizzare nelle voci A2 o B11) deve essere indicata al netto dei contributi in conto esercizio ricevuti.

amministrativa di mantenere distinta ogni unità fisica in rimanenza, relativamente ai beni fungibili¹², il legislatore ammette l'utilizzo di metodi di determinazione del costo alternativi al costo specifico (F.I.F.O, costo medio ponderato, L.I.F.O, metodo dei prezzi al dettaglio).

Nello specifico, in alternativa al costo specifico, per la valutazione di beni fungibili è possibile adottare uno dei seguenti metodi di calcolo del costo:

- a) Fifo (in base al quale viene assunto che le quantità acquistate o prodotte in epoca più remota siano le prime ad essere vendute od utilizzate in produzione. In sostanza il magazzino viene valutato a valori correnti);
- b) Costo medio ponderato (secondo questo metodo, il costo di ciascun bene in rimanenza può essere quantificato in misura pari alla media ponderata del costo degli analoghi beni presenti in magazzino all'inizio dell'esercizio e del costo degli analoghi beni acquistati o prodotti durante l'esercizio. Le vendite sono scaricate dal magazzino al costo medio ponderato preso a riferimento per il calcolo);
- c) Lifo (in base a questo metodo si assume che le quantità acquistate o prodotte più recentemente siano le prime ad essere vendute od utilizzate in produzione. Così facendo, il magazzino viene valutato a valori storici).

Come regola generale, per uniformità di criterio, la stessa configurazione di costo dovrebbe essere adottata per tutte le classi componenti le giacenze di magazzino. Tuttavia, varie ragioni (quali ad esempio la natura delle giacenze di magazzino, la diversificazione dell'attività dell'impresa e la struttura amministrativa disponibile) possono talvolta far ritenere appropriata l'adozione di criteri diversi per le diverse classi di giacenza applicati con costanza nel tempo.

In particolare, ai fini della determinazione del costo delle rimanenze relativo ai i beni fungibili, l'OIC n. 13 prevede la possibilità di adottare tre diversi metodi alternativi al criterio del costo (LIFO, FIFO e costo medio ponderato), ovvero:

- 1) il metodo dei costi standard;
- 2) il metodo del prezzo al dettaglio;
- 3) il metodo del valore costante.

L'applicazione di queste tecniche è consentita soltanto nei casi in cui i risultati siano irrilevanti rispetto all'adozione dei metodi primari in quanto la loro applicazione approssima il costo effettivo delle rimanenze. In particolare:

- il metodo dei costi standard: può essere utilizzato qualora i costi standard di produzione sono rappresentativi di livelli normali di efficienza e di capacità produttiva, e sono regolarmente aggiornati e rivisti periodicamente per riflettere cambiamenti sia nei prezzi che nelle condizioni di costo (quali ad esempio i mutamenti dei processi e dell'efficienza);
- il metodo del prezzo al dettaglio: è applicabile al verificarsi di circostanze ben individuate (grandi quantità di beni, rapido rigiro, margini di importo simile) al verificarsi delle quali l'utilizzo dei metodi primari risulterebbe particolarmente difficoltoso. In particolare, il metodo del prezzo al dettaglio approssima il costo effettivo delle rimanenze quando si valutano rimanenze di grandi quantità di beni che sono soggetti a rapido rigiro con margini di importo simile. Il costo delle rimanenze viene determinato detraendo dal valore di vendita delle rimanenze un'adeguata percentuale di margine lordo;

¹² Devono considerarsi tali i beni che presentano le stesse caratteristiche e che, pertanto, sono tra loro scambiabili

- **il metodo del valore costante:** è applicabile per la valutazione delle rimanenze di materie prime sussidiarie e di consumo nel caso in cui questi beni siano costantemente rinnovati e, complessivamente, di scarsa rilevanza rispetto all'attivo di bilancio. In questi casi, a condizione che non si producano variazioni sensibili nell'entità, valore e composizione delle rimanenze, il metodo del valore costante dovrebbe approssimare il costo effettivo delle rimanenze.

1.7.1 Il metodo FIFO

Il metodo Fifo (*"first in first out"*) assume che le quantità di beni acquistate o prodotte in epoca più remota siano le prime ad essere vendute o utilizzate in produzione. Conseguentemente, l'adozione di questo criterio per la valutazione delle giacenze di magazzino comporta che:

- nello stato patrimoniale: devono essere indicate le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più recenti, rispecchiando in tal modo l'andamento dei prezzi di mercato;
- nel conto economico: si contrappongono ricavi recenti con costi meno recenti.

Come riportato nel documento OIC n. 13, attraverso questo metodo *"si assegnano prima gli ultimi costi sostenuti per le ultime quantità acquisite (acquistate o prodotte) nell'esercizio a corrispondenti quantità in giacenza; poi i penultimi costi sostenuti per le penultime quantità acquisite, e così via fino a coprire tutte le quantità in giacenza"*.

Esempio:

Acquisti dell'esercizio	Quantità (Kg)	Costo unitario	Costo totale
Acquisto 24/01	1000	100	100.000
Acquisto 30/06	500	110	55.000
Acquisto 20/10	600	120	72.000
Vendita 21/12	800		
Rimanenze finali	1.300		

La quantità in rimanenza al termine dell'esercizio pari a 1300 (Kg) sarà così valorizzata:

- 600 x 120 = 72.000
 - 500 x 110 = 55.000
 - 200 x 100 = 20.000
- 1.300 147.000

1.7.2 Il metodo LIFO

Con il metodo LIFO (*"last in first out"*), i costi più recenti vengono contrapposti ai ricavi più recenti. In questo modo, in fase di prezzi ascendenti, il metodo LIFO attenua gli effetti dell'inflazione sui risultati d'esercizio rispetto al metodo FIFO o del costo medio, poiché la valutazione del magazzino viene effettuata ai costi più remoti. In periodo di aumento dei prezzi, questo metodo può creare effetti discorsivi in bilancio, poiché è in grado di determinare un valore di magazzino inferiore ai costi del

momento. Viceversa, in fase di prezzi discendenti, il metodo LIFO contrappone ai ricavi iscritti in conto economico i prezzi più bassi, lasciando quelli elevati nel magazzino¹³.

Il metodo LIFO ha due possibili varianti, ovvero:

- **il LIFO continuo:** in base al quale ogni scarico viene valorizzato ai costi relativi alle ultime quantità acquistate;
- **il LIFO a scatti:** in base al quale nel primo esercizio di attività le rimanenze devono essere valutate al costo medio ponderato determinato in base al rapporto tra il costo complessivo e la quantità totale o prodotta.

Negli esercizi successivi la valutazione di fine esercizio dovrà essere effettuata come segue:

- 1) *se la quantità in giacenza è invariata:* le rimanenze devono essere valutate allo stesso valore dell'anno precedente;
- 2) *se la quantità giacente a fine esercizio eccede quella iniziale:* la quota iniziale deve essere valorizzata al valore di costo medio a tale data, mentre l'incremento può essere valutato:
 - a) ai costi relativi ai primi acquisti effettuati nell'esercizio
oppure
 - b) al costo medio degli acquisti nell'esercizio.

Ogni incremento di fine esercizio costituisce una classe (o strato) di valutazione)

- 3) *se la quantità giacente alla fine dell'esercizio è inferiore a quella iniziale:* la quantità di fine anno deve essere valorizzata utilizzando i costi e le quantità delle singole classi LIFO più remote che compongono le rimanenze di inizio esercizio.

Esempio:

Una società possiede in magazzino 100 unità di un articolo valutato al costo unitario di 100.

Durante l'anno si hanno le seguenti movimentazioni:

20/01: acquisto di 100 unità a 120 per unità;

20/02: vendita di 50 unità;

24/06: vendita di 100 unità;

31/08: acquisto di 180 unità a 155 per unità;

1/11: vendita di 160 unità;

Con l'adozione del criterio dei LIFO continuo la valutazione delle rimanenze sarà la seguente:

¹³ In questo senso il metodo LIFO da lungo tempo non è più ammesso dalla prassi internazionale, proprio perché considerato discorsivo della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico dell'esercizio (ciò in quanto, in periodi di prezzi crescenti, tenderebbe a deprimere il valore delle attività patrimoniali e, di conseguenza, il risultato economico dell'esercizio).

Data	Movimenti	Quantità	Costo unitario	Importo
1/1	Consistenza iniziale	100	100	10.000
20/01	Acquisto	100	120	12.000
		200		22.000
20/02	Vendita	(50)	120	(6.000)
		150		16.000
18/04	Acquisto	150	150	22.500
		300		38.500
24/06	Vendita	(100)	150	(15.000)
		200		23.500
31/08	Acquisto	180	155	27.900
		380		51.400
18/11	Vendita	(160)	155	(24.800)
		220		26.600

La valutazione delle rimanenze finali con il criterio del LIFO a scatti prevede il confronto tra la consistenza finale della merce con quella iniziale.

In particolare:

- a) *se la consistenza finale è maggiore della consistenza iniziale*: la quantità pari a quella esistente all'inizio si valorizza per il costo applicato in questa data: l'incremento di quantità può essere a sua volta valutato con diversi procedimenti; il più usuale consiste nel valutare l'incremento delle rimanenze al costo medio degli acquisti effettuato nell'esercizio.

Nel caso in esame quindi si avrà che:

Consistenza finale: 220

Consistenza iniziale: 100

Incremento di quantità: 120 da valutare al costo medio degli acquisti dell'anno

Data	Movimenti	Quantità	Costo unitario	Importo
20/01	Acquisto	100	120	12.000
18/04	Acquisto	150	150	22.500
31/08	Acquisto	180	155	27.900

	Totale	430		62.400
--	--------	-----	--	--------

In questo caso si avrà che:

1) il costo medio degli acquisti è pari a 145,12 (62.400 / 430)

2) le 220 unità in rimanenza a fine anno andranno così valutate:

100 unità a 100: 10.000

120 unità a 145,12: 17.414,40

220 unità: 27.414,40

b) se la consistenza finale è inferiore alla consistenza iniziale: la quantità esistente a fine esercizio viene valutata in base al prezzo applicato per la valutazione delle esistenze iniziali (nel caso in esame, se le rimanenze fossero state pari a 70 unità, la valutazione verrebbe effettuata al prezzo di 100 applicato per valutare le esistenze iniziali).

1.7.3 Il metodo del costo medio ponderato

Con il criterio del costo medio ponderato, i beni, acquistati o prodotti a date diverse ed a diversi costi, sono valutati ad un costo che rappresenta la media ponderata dei vari costi sostenuti dall'impresa. In particolare, il costo medio ponderato può essere calcolato:

- per movimento: in questa ipotesi il costo medio è calcolato dopo ogni singolo acquisto e le vendite vengono scaricate con il costo medio calcolato dopo l'ultimo acquisto effettuato;
- per periodo: in questa ipotesi alle quantità ed ai costi esistenti all'inizio del periodo si aggiungono gli acquisti di un periodo e si determinano i nuovi costi ponderati.

Esempio:

	Quantità	Costo unitario	Costo totale	Costo medio
Rimanenze iniziali	1000	100	100.000	100
Acquisto	500	110	55.000	
Totale	1.500		155.000	103
Vendita	500	103	51.500	
Totale	1.000		103.500	
Acquisto	100	120	12.000	
Totale	1.100		115.500	105

La quantità in rimanenza al termine dell'esercizio di 1.100 sarà valorizzata in misura pari a: $1.100 \times 105 = 115.500$.

	Quantità	Costo unitario	Costo totale	Costo medio
Rimanenze iniziali	1.000	100	100.000	100
Acquisto 30/06	500	110	55.000	
Acquisto 20/11	600	120	72.000	
	2.100		227.000	108
Vendita	500	108	54.000	
Rimanenze finali	1.600		173.000	108

La quantità in rimanenza al termine dell'esercizio di 1.600 sarà valorizzata in misura pari a: $1.600 \times 108 = 173.000$.

In relazione al criterio del costo medio ponderato, nella sentenza 26 novembre 2014, n. 25120, la Corte di Cassazione ha riconosciuto come legittimo il calcolo delle rimanenze finali dei prodotti ortofrutticoli in base agli acquisti effettuati in un periodo non superiore a quello di durata delle merci e non già nell'intero periodo d'imposta, in considerazione dell'alta deperibilità e della rapida rotazione di tali merci.

Nello specifico la Suprema Corte ha ritenuto che:

- *“in considerazione del congiunto e connesso operare dell'alta deperibilità e della rapida rotazione delle merci commerciate dalla contribuente (prodotti ortofrutticoli), è legittimo (in relazione all'art. 92 del TUIR) calcolare le rimanenze finali in base agli acquisti effettuati in data non superiore al periodo (nella specie non contestato) di durata delle merci stesse (ultimo mese per le arance, i mandarini e le pere; ultimi due mesi per le mele). In altri termini, data la particolarità del commercio di prodotti ortofrutticoli di alta deperibilità, è legittimo per l'ufficio tributario valutare, in questo ambito di attività d'impresa, le rimanenze finali (inquadrabili tra i cosiddetti "costi sospesi", cioè non ancora produttivi di ricavi, ma costituenti componente positiva nella determinazione del reddito d'esercizio), in base alla media ponderata per categorie omogenee (criterio utilizzato dal contribuente) dell'ammontare degli acquisti effettuati in data non anteriore all'ultimo periodo di durata (deperibilità) dei prodotti stessi”;*
- *“la peculiarità dell'attività commercio all'ingrosso di prodotti ortofrutticoli comporta che il magazzino, alla fine dell'esercizio, non abbia rimanenze dell'esercizio precedente, data la velocità di rotazione dei prodotti, ma contenga "necessariamente" solo gli acquisti degli ultimi mesi dell'anno”.*

1.7.4 Il metodo del prezzo al dettaglio

Nella prassi, in assenza di un soddisfacente sistema di contabilità industriale, la determinazione del costo viene effettuata in base al prezzo di vendita meno il presunto utile lordo. Si tratta sostanzialmente del c.d. metodo del prezzo al dettaglio, denominato *"retail inventory method"* nella prassi anglossassone, in base al quale il costo delle rimanenze viene determinato detraendo dal valore di vendita delle stesse una adeguata percentuale di margine lordo. Secondo i principi contabili, questo

metodo può essere considerato accettabile soltanto se può essere dimostrato che lo stesso è in grado di determinare valori assimilabili, con scostamenti trascurabili, a quelli prodotti dalle configurazioni di costo ritenute corrette e descritte nel principio contabile n. 13¹⁴.

Questa metodologia presenta queste caratteristiche:

- consente la valutazione delle giacenze di magazzino in qualunque momento;
- è fondata sulla massa dei valori che sono rilevati in un'apposita contabilità, e che presuppongono l'adozione di un margine lordo di ricarico come politica di vendita;
- costituisce un criterio di valutazione delle rimanenze alternativo, comunque ancorato "al costo approssimato": il costo a cui valorizzare le rimanenze è determinato indirettamente attraverso la valutazione a ricavo, depurato del margine lordo;
- obbliga ad una rilevazione contabile continua, che non costituisce la contabilità di magazzino qualora ve ne fosse l'obbligo.

Il metodo del prezzo al dettaglio si fonda sulla conoscenza di questi tre elementi:

- a) il costo del bene;
- b) il ricarico o mark-up dell'utile lordo;
- c) il prezzo di vendita.

A livello operativo, la procedura del metodo al dettaglio può essere così sintetizzata:

- 1) le entrate e le uscite di magazzino vengono rilevate sia a quantità che a valore (in particolare: le entrate e le rimanenze iniziali sono valorizzate sia al prezzo di costo sia al prezzo di vendita. Inoltre sono rilevate le svalutazioni o le rivalutazioni delle merci in giacenza conseguenti ad aumenti o diminuzioni di prezzi avvenuti nel periodo. Le uscite sono valorizzate al prezzo di vendita);
- 2) viene calcolata la percentuale di ricarico, ovvero l'utile prodotto derivante dalla vendita di ogni prodotto
- 3) le merci di ogni reparto o negozio vengono raggruppate per categorie omogenee;
- 4) le rimanenze vengono calcolate con un metodo approssimativo, ovvero sottraendo dal ricavo di vendita la percentuale di ricavo.

In questo modo non si ottiene il costo di ogni tipo di merce compresa nella categoria omogenea, ma il costo medio delle merci in questione che può essere molto diverso da quello reale.

	Costo	Prezzo al dettaglio
--	--------------	----------------------------

¹⁴ Cfr. nota n. 57 del Principio contabile n. 13. Si ricorda che l'articolo 92, comma 8, del D.P.R. n. 917/86 prevede che gli esercenti l'attività di commercio al minuto che valutano le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio possono assumere il valore così determinato anche ai fini fiscali, a condizione che nella dichiarazione dei redditi siano illustrati i criteri e le modalità di applicazione di tale metodo, con riferimento all'oggetto e alla struttura organizzativa dell'impresa.

Rimanenze iniziali	4.000	12.000
Acquisti	<u>26.800</u>	<u>40.000</u>
Beni disponibili per la vendita	30.800	52.000
$(52.000 - 30.800)/30.800 = 68,83$		
Ricavi di vendita		35.000
Rimanenze finali al dettaglio $(52.000 - 35.000) =$ 17.000		17.000
Rimanenze finali al costo		
$17.000/(1 + 0,6883)$	10.070	

1.7.5 Determinazione dei costi dei semilavorati, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti

La determinazione del costo di produzione per semilavorati, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti avviene solitamente attraverso l'adozione di uno dei seguenti sistemi di contabilità industriale:

- per commessa,
- per processo industriale.

Questi sistemi possono essere tenuti a costi consuntivi o a costi standard (quest'ultimo tuttavia è ritenuto accettabile solo se i costi vengono aggiornati, così da rappresentare costi effettivi o reali¹⁵).

Il sistema basato sui costi standard poggia su alcune assunzioni in merito alla produttività dell'azienda e al costo dei fattori impiegati. Questa metodologia deve essere supportata da un sistema contabile e da uno di controllo di gestione che permetta all'azienda:

- il conseguimento degli obiettivi di contabilità industriale;
- il confronto tra i costi effettivi e quelli predeterminati con lo scopo di identificare le variazioni addebitandole a conto economico.

Il metodo dei costi standard è un metodo di contabilità industriale secondo il quale i costi consuntivi vengono comparati con costi predeterminati: il costo di ciascun prodotto viene determinato in anticipo rispetto alla produzione con l'uso di specifiche tecniche. Una volta terminata la preparazione dei costi standard, si rende necessario confrontare quest'ultimi con i costi consuntivi al fine di verificare se ci sono degli scostamenti, che debbono poi essere analizzati. Gli scostamenti possono essere di quattro tipi:

- variazioni di prezzo;
- variazioni di volume;
- differenze per sostituzioni relative ai materiali, macchinari e metodi;

¹⁵ Risoluzione ministeriale n. 2 del 25 ottobre 1975. Secondo l'Amministrazione finanziaria, la valutazione in base al criterio dei costi standard è ammissibile se non incide sulla valutazione delle rimanenze finali.

- modifiche nel disegno tecnico.

I costi standard devono essere periodicamente rivisti al fine di risultare rappresentativi dei costi effettivi. Questo significa che i costi standard già superati devono essere rettificati per riflettere i cambiamenti reali nelle condizioni di costo, quali i mutamenti di processo, ma non per riflettere l'inefficienza inclusa tra i costi consuntivi. Pertanto occorrerà analizzare le cause che hanno portato agli scostamenti (ad esempio l'inefficienza nella produzione), imputando i relativi oneri nell'esercizio di competenza e non differendoli nella valutazione delle rimanenze.

Calcolo del costo di fabbricazione	
Per commessa	Per processo industriale
Ad ogni ordine o lotto vengono imputati i costi effettivamente sostenuti di manodopera e di materiale, mentre l'imputazione delle spese generali avviene sulla base di percentuali prefissate e rapportate alle ore di manodopera diretta, alle ore macchina, ecc.	L'attività industriale viene divisa per reparti o processi di produzione ai quali vengono imputati i diversi costi; successivamente vengono calcolati i costi medi delle unità prodotte in ogni reparto o processo.
<ul style="list-style-type: none"> • Costi consuntivi, • Costi standard. 	

Il metodo della commessa è un sistema di determinazione del costo di semilavorati, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti utilizzato nelle produzioni in cui i costi possono essere identificati per prodotto; il materiale e la mano d'opera vengono registrati a commessa sulla base dei costi effettivi sostenuti, sebbene possano adottarsi degli standard di costo. Nel caso in cui la commessa si riferisca a diverse unità che verranno prodotte frazionatamente nel tempo, il costo delle unità già prodotte si determina sulla base dei preventivi di costo, medie e stime di costo a completamento.

Al contrario, il sistema di costo per processo industriale viene usato nel caso di processi produttivi continuativi e per prodotti omogenei, quali ad esempio i prodotti dell'industria chimica. L'attività industriale viene divisa in reparti o processi di produzione ed i costi vengono rilevati allo stesso modo; i costi relativi ai servizi di produzione vengono distribuiti sui reparti di produzione in base a parametri (consumi, tempo e così via). Periodicamente vengono calcolati i costi medi divisi in reparto o processo di produzione.

Nella determinazione dei costi si assume che la diversa modalità di flusso adottata (Lifo, Fifo, costo medio ponderato) segua il ciclo produttivo dell'impresa. A titolo indicativo, si assume che il costo della materia prima segua i passaggi dalle materie prime ai prodotti in corso di lavorazione e quindi ai prodotti finiti. Ad esempio, per un'impresa industriale che mantiene le materie prime a costo medio ponderato ed ha un sistema a commesse per i prodotti finiti, il costo delle materie prime da imputare alle commesse è il costo medio ponderato con cui quella materia viene prelevata e scaricata dal relativo magazzino.

1.8 Il valore di realizzazione desunto dall'andamento del mercato

La revisione dell'OIC n. 13 è stata l'occasione per razionalizzare e aggiornare le disposizioni previste in tema di determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, ossia il parametro di confronto con il costo storico da considerare ai fini della valutazione del magazzino.

A quest'ultimo riguardo occorre considerare che:

- a) il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato delle materie prime e sussidiarie, delle merci, dei prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione deve essere determinato in base alla **stima del prezzo di vendita delle merci e dei prodotti finiti nel corso della normale gestione**, avuto riguardo alle informazioni desumibili dal mercato, al netto dei presunti costi di completamento e dei costi diretti di vendita (quali, ad esempio, provvigioni, trasporto, imballaggio). Ai fini della determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è necessario tenere conto, tra l'altro, del tasso di obsolescenza e dei tempi di rigiro del magazzino¹⁶;
- b) in presenza di ordini di vendita confermati con prezzo prefissato, ai fini della determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato delle relative rimanenze presenti in magazzino, occorrerà utilizzare tale prezzo. Pertanto, le quantità in giacenza relative a ordini di vendita confermati con prezzo prefissato restano valutate al costo, nonostante un declino dei prezzi desumibili dall'andamento del mercato (ciò muove dall'assunto che sia ragionevolmente certo che i prezzi concordati saranno rispettati; viceversa, le giacenze devono essere svalutate al valore di realizzazione desumibile dal mercato al pari delle altre rimanenze di quel bene presenti in magazzino);
- c) le materie prime e sussidiarie che partecipano alla fabbricazione di prodotti finiti non sono oggetto di svalutazione se ci si attende che i prodotti finiti nei quali saranno incorporate possono essere oggetto di realizzazione ad un valore pari o superiore al costo di produzione del prodotto finito. Tuttavia, se la diminuzione nel prezzo delle materie prime e sussidiarie indica che il costo dei prodotti finiti eccede il valore netto di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato dei prodotti finiti, le materie prime e sussidiarie devono essere svalutate fino al valore netto di realizzazione. In queste circostanze, il prezzo di mercato delle materie prime e sussidiarie può rappresentare la migliore stima disponibile del loro valore netto di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

Le rimanenze sono oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è inferiore rispetto al relativo valore contabile.

Nel caso in cui il costo di una voce di magazzino dovesse essere ridotto al valore di realizzazione desumibile dal mercato, questo valore diventa il nuovo costo per quella voce rilevante ai fini delle successive operazioni contabili (valutazioni successive ecc.). Ciò comporta la perdita dei precedenti

¹⁶ Viceversa, il precedente OIC n. 13 prevedeva la valutazione di questa classe di rimanenze al minore tra il costo di acquisto ed il costo di sostituzione. Tuttavia, pur in presenza di un costo di sostituzione inferiore al costo d'acquisto, nei casi in cui vi fosse indicazione, documentabile e verificabile, che quantità normali di materie prime e sussidiarie partecipassero alla produzione di prodotti finiti con un valore di realizzo superiore al valore di costo, la precedente versione dell'OIC n. 13 prevedeva la necessità di non procedere ad alcuna svalutazione. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione delle altre modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC n. 13 possono essere rilevati in bilancio prospetticamente. Pertanto le componenti delle voci riferite ad operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio possono continuare ad essere contabilizzati in conformità al precedente principio.

strati per le rimanenze valutate con i metodi LIFO o FIFO. Se vengono meno, in tutto o in parte, i presupposti della svalutazione per effetto dell'aumento del valore di realizzazione desumibile dal mercato, la rettifica di valore effettuata è annullata nei limiti del costo originariamente sostenuto.

L'uniformità di metodo (ad esempio, LIFO, FIFO, costo medio ponderato) nella valutazione del magazzino rappresenta una condizione essenziale per la corretta determinazione dei risultati dell'esercizio. Le rimanenze finali si valutano con gli stessi metodi delle rimanenze iniziali.

Viceversa, nei casi eccezionali in cui dovesse essere cambiato il metodo di valutazione (ad esempio da costo LIFO a costo FIFO), occorrerà determinare l'effetto di questo cambiamento.

1.9 Le informazioni nella nota integrativa

L'articolo 2427, comma 1, del Codice Civile prevede la necessità di indicare le seguenti informazioni nella nota integrativa:

- i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
- le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo;
- l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;
- l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati.

All'atto di descrivere i criteri applicati alla valutazione delle rimanenze è necessario indicare, tra l'altro, i criteri che sono adottati per la svalutazione al valore di realizzazione desumibile dal mercato.

Nella nota integrativa occorre altresì fornire evidenza:

- qualora dovessero venire meno le ragioni che avevano reso necessario l'abbattimento al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato del ripristino del costo originario: del ripristino del costo originario e del conseguente effetto sul conto economico;
- degli eventuali gravami esistenti sulle rimanenze (ad esempio, pegno, patto di riservato dominio ecc.).

In deroga a quanto sopra, pur rimanendo fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili, gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa non devono essere rispettati quando la loro osservanza ha effetti irrilevanti al fine della rappresentazione veritiera e corretta¹⁷.

Nel rispetto dell'articolo 2435-bis del codice civile, la nota integrativa delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata deve indicare:

¹⁷ Ex articolo 2423, comma 4, del Codice Civile. Esempi di applicazione del principio generale della rilevanza con riguardo alla determinazione del costo delle rimanenze sono: l'utilizzo del metodo dei costi standard, del prezzo al dettaglio, oppure del valore costante delle materie prime, sussidiarie e di consumo.

- a) in caso di svalutazione delle rimanenze al valore di realizzazione desumibile dal mercato: i criteri adottati (ovvero del ripristino del costo originario, nel caso in cui dovessero venire meno le ragioni che avevano reso necessario l'abbattimento al valore di realizzo);
- b) l'evidenza degli eventuali gravami esistenti sulle rimanenze (ad esempio: pegno patto di riservato dominio, ecc).

Si ricorda che le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del Codice Civile¹⁸.

2. ASPETTI FISCALI

2.1. Il criterio di valutazione fiscale delle rimanenze

In linea generale, l'articolo 83 del TUIR prevede che *"il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione (...). Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (...) e per i soggetti diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del Codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del D.Lgs. 28 febbraio 2005 n. 38, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili da detti principi contabili"*

Il sopra citato principio di derivazione rafforzata¹⁹ determina, di conseguenza, la rilevanza fiscale delle *"qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni"* delle operazioni che sono effettuate in conformità a quanto previsto dai principi contabili in base a quanto visto ai precedenti paragrafi.

Fatte tali premesse, per la valutazione del magazzino, l'articolo 92, comma 1, del D.P.R. 917/86 prevede che *"le variazioni delle rimanenze finali dei beni indicati all' articolo 85, comma 1, lettere a) e b), rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali, la cui valutazione non sia effettuata a costi specifici o a norma dell'articolo 93, sono assunte per un valore non 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 a norma delle disposizioni che seguono"*.

Con riferimento a quanto sopra occorre considerare che²⁰:

¹⁸ Si tratta: 1) dell'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale; 2) degli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili; 3) gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime; 4) l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso di interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria

¹⁹ Si ricorda che il principio di derivazione rafforzata non si applica alle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del Codice Civile per le quali rimane la derivazione "giuridica" da bilancio.

²⁰ Cfr. Corte di Cassazione, sentenza 24 luglio 2013 n. 17983.

- **l'omogeneità per natura** comporta che i beni debbano, in relazione alle loro proprietà e caratteristiche merceologiche, appartenere allo stesso genere, ma non necessariamente al medesimo tipo;
- **l'omogeneità per valore** implica che i beni presentino contenuto economico somigliante ma non necessariamente uguale. Pertanto, all'interno di ciascuna categoria è possibile classificare beni aventi valore unitario diverso, ma non divergente in misura sostanziale. In particolare, nella prassi si considera che l'oscillazione massima consentita tra il limite superiore e quello inferiore della stessa categoria sia pari al 20% (parametro preso come riferimento dai verificatori in sede di verifica)²¹.

Nello specifico:

- non costituiscono una "categoria omogenea" i beni di diversa natura ma aventi un identico valore unitario, nonché quelli della stessa natura ma di diversa qualità in termini di valore;
- i beni di diverso tipo ma aventi lo stesso valore unitario possono far parte della stessa categoria (es. polvere di cacao con diverso tenore di grasso)²²;
- non è consentito il raggruppamento delle rimanenze per valori a prescindere dal tipo e dalla qualità dei beni, anziché in categorie omogenee per tipo e qualità²³

Successivamente al relativo raggruppamento in categorie omogenee attraverso le modalità sopra indicate, le rimanenze devono essere valutate ad un valore non inferiore a quello risultante:

- a) dall'applicazione del metodo del LIFO a scatti annuale;
- b) se adottati in bilancio per la valutazione delle rimanenze: dall'applicazione del metodo della media ponderata, ovvero del FIFO o LIFO;
- c) dall'adozione di qualsiasi altro metodo diverso dei precedenti, purchè tale da non determinare valori inferiori rispetto a quelli derivanti dall'applicazione del metodo del LIFO a scatti annuale.

Il valore delle rimanenze ottenuto mediante l'applicazione del LIFO a scatti costituisce, quindi, il valore minimo fiscalmente riconosciuto delle rimanenze se le stesse sono valutate con un criterio diverso dalla media ponderata, FIFO o LIFO. Pertanto, in caso di superamento di questo valore, la differenza non potrà essere dedotta fiscalmente e, di conseguenza, nella dichiarazione dei redditi andrà operata una "variazione in aumento" dal reddito imponibile.

La rilevanza fiscale del metodo LIFO a scatti annuale è stata evidenziata al punto 2.2.3 della circolare Assonime 15 giugno 2010 n. 20, in cui è stato affermato che *"... la norma fiscale si preoccupa ... soltanto di stabilire un limite minimo al di sotto del quale la minore valutazione eventualmente operata in bilancio non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito, mentre assumono rilevanza fiscale come è noto, le eventuali valutazioni di bilancio eccedenti in predetti limiti"*.

²¹ A questo riguardo la Corte di Cassazione con la Sentenza 7 maggio 2010 n. 11158 ha specificato che l'articolo 92 del TUIR nella parte in cui dispone che la valutazione delle rimanenze finali va effettuata raggruppandole in categorie omogenee per natura e valore *"non impone che tali categorie debbano necessariamente comprendere beni aventi identica natura, ben potendo essi essere raggruppati anche in categorie individuate in base al valore – da stabilirsi sulla base della definizione del valore normale risultante dal terzo comma dell'art. 9 del TUIR – in quanto l'omogeneità della categoria di raggruppamento non richiede affatto l'adozione di un unico criterio di valutazione per tutti i beni ad essa appartenenti, atteso che l'omogeneità della natura non necessariamente determina anche quella dei valori di ciascuno di quei beni, né una necessaria unicità di raggruppamento"*.

²² In tal senso: risoluzione ministeriale 2 ottobre 198 n. 9/1379

²³ In tal senso: risoluzione ministeriale 25 giugno 1975 n. 453.

La sopra citata interpretazione è stata confermata dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 12 novembre 2013 n. 78/E in cui è stato precisato che *“la disposizione tributaria prevista in materia ... si pone in rapporto di dipendenza dalla normativa civilistica nella misura in cui dà ingresso – ai fini della valutazione delle rimanenze – ai criteri adottati in bilancio, nel rispetto tuttavia di un valore minimo che la norma fiscale impone”*.

In precedenza, in senso analogo, è stato affermato che:

- *“ai fini fiscali le rimanenze sono assunte secondo il loro valore correttamente rappresentato in bilancio”* (risoluzione ministeriale 14 febbraio 2008 n. 3/DPF);
- *“ai fini fiscali, il valore delle rimanenze è determinato a partire dal loro valore correttamente rappresentato in bilancio ai sensi del combinato disposto degli artt. 110, comma 1, 92 e 93 del TUIR”* (circolare ministeriale 21 aprile 2009 n. 19/E, punto 2.2.4).

2.2 Gli interessi passivi nella valorizzazione fiscale delle rimanenze

Gli oneri finanziari non possono concorrere a formare il costo di produzione delle rimanenze, fatto salvo lo specifico caso degli immobili alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa (nel qual caso nel valore delle rimanenze possono essere computati gli interessi passivi maturati sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione)²⁴. In tal senso, nella sentenza 7 febbraio 2013 n. 2908, la Corte di Cassazione ha precisato che *“è consolidato l'orientamento di questa Corte secondo cui ... in tema di determinazione del reddito d'impresa delle imprese di costruzioni edili ... la valutazione dei fabbricati in corso di costruzione va effettuata imputando a costi non solo gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti ed utilizzati per l'acquisizione di beni strumentali all'esercizio dell'impresa, ma anche gli interessi passivi sui finanziamenti per la costruzione dei predetti fabbricati”* (Sez. 5, sentenza n. 10448 del 02/07/2003; Sez. 5, Sentenza n. 15981 del 14/11/2002; Sez. 1, Sentenza n. 11795 del 30/10/1992)

Le limitazioni previste dall'articolo 96 del TUIR alla deducibilità degli interessi passivi non riguardano gli interessi passivi che sono capitalizzati a norma dell'articolo 110, comma 1, lettera b), in esame.

Per quanto riguarda l'impossibilità (ai fini fiscali) di comprendere nel costo di produzione delle rimanenze gli interessi passivi, si deve ritenere che, sulla base del disposto dell'articolo 82, comma 1, del TUIR (e limitatamente ai beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere a e b, del TUIR) sia fiscalmente rilevante qualunque valore delle rimanenze superiore a quello che si sarebbe ottenuto applicando il metodo LIFO a scatti annuali. Ne consegue, quindi, che se civilisticamente il valore delle rimanenze incorpora gli interessi passivi e questo valore è pari o superiore a quello che si sarebbe ottenuto applicando il metodo del LIFO a scatti annuali, questo valore deve avere piena rilevanza fiscale.

A conferma di ciò, nella risoluzione 14 febbraio 2008 n. 3/DPF, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che *“... a differenza di quanto avveniva in applicazione della previgente disciplina sul pro-rata reddituale ... gli interessi così patrimonializzati restano comunque esclusi dal nuovo meccanismo di deducibilità di cui all'articolo 96 del TUIR”*. Questo in considerazione del fatto che tale *“meccanismo di deducibilità .. si basa proprio sul rapporto tra gli interessi passivi e risultato operativo lordo prodotto dall'impresa, per cui “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”*.

²⁴ Ex articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR

In senso ulteriormente conforme, in precedenza, nella circolare 21 aprile 2009 n. 19/E, punto 2.2.4, è stato affermato che “non rientrano nel campo di applicazione dell’articolo 96 del TUIR, gli interessi passivi imputati secondo corretti principi contabili ad incremento del costo delle rimanenze di beni o servizi oggetto dell’attività dell’impresa ... Ciò in quanto, ai fini fiscali, il valore delle rimanenze è determinato a partire dal loro valore correttamente rappresentato in bilancio ai sensi del combinato disposto degli articoli 110, comma 1, 92 e 93 del TUIR” (al riguardo si veda anche la circolare Assonime 18 novembre 2009 n. 46, punto 4.9).

2.3. La svalutazione delle rimanenze

Il comma 5 dell’articolo 92 del TUIR stabilisce che: “se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato a norma dei commi 2, 3 e 4, (LIFO, LIFO a scatti annuali, FIFO, e costo medio ponderato) è superiore al valore normale medio di essi nell’ultimo mese dell’esercizio, il valore minimo di cui al comma 1, è determinato moltiplicando l’intera quantità dei beni, indipendentemente dall’esercizio di formazione, per il valore normale”.

Apparentemente i sopra citati criteri paiono coincidere con quanto previsto civilisticamente ma, in realtà, esistono delle differenze di fondo, considerato che, ai fini della valutazione delle rimanenze:

- **civilisticamente:** occorre considerare il minore tra il costo e il relativo valore di mercato;
- **fiscalmente:** è riconosciuto qualsiasi valore purché non inferiore al minore tra il costo e il valore normale dei beni nell’ultimo mese dell’esercizio.

Nello specifico:

- il valore di mercato cui si riferisce il codice civile è rappresentato del valore presunto di realizzo del magazzino in giacenza;
- il valore normale rilevante ai fini fiscali è determinato base al disposto dell’articolo 9 del TUIR, ed è costituito dal prezzo da sostenere per la ricostituzione del magazzino (nella fattispecie in base alla media dei prezzi dell’ultimo mese dell’esercizio) e da determinare o facendo riferimento, ove possibile, alle tariffe del soggetto che fornisce i beni, alle mercuriali e ai listini delle Camere di Commercio. Per poter utilizzare il valore normale quale valore minimo di valutazione è necessario fornire una prova rigorosa e di tipo documentale circa l’effettiva vendita ad un prezzo inferiore al valore normale²⁵. Pertanto, nessuna svalutazione fiscale può essere effettuata in caso di contrazione dei costi della produzione dell’ultimo trimestre dell’anno²⁶.

Il minor valore attribuito alle rimanenze secondo le modalità sopra descritte può essere mantenuto anche negli esercizi successivi a condizione che (articolo 92, comma 5, TUIR):

- 1) siano ancora valide le condizioni che ne hanno consentito la prima determinazione;
- 2) le rimanenze non siano iscritte nello stato patrimoniale ad un valore superiore.

Pertanto, se queste condizioni non sono verificate, viene meno la possibilità di mantenere in bilancio la valorizzazione al valore normale, con conseguente tassazione di questo maggiore valore²⁷.

Con riferimento alle modalità di svalutazione fiscale delle rimanenze valutate a costi specifici si ricorda che:

- il comma 5 dell’articolo 92 prevede la possibilità di svalutare a valore normale i beni in rimanenza unicamente con riferimento alle rimanenze finali determinate con il criterio del “valore unitario medio dei beni” sulla base di quanto contenuto nei commi 2, 3 e 4 del medesimo articolo;
- (di conseguenza) per i beni che sono stati valutati a “costi specifici” l’eventuale svalutazione effettuata civilisticamente non è riconosciuta ai fini fiscali.

²⁵ In questo senso: Commissione Tributaria Regionale di Torino, 28 maggio 1998 n. 49

²⁶ Risoluzione ministeriale 5 maggio 1978 n. 9/158.

²⁷ Circolare ministeriale 27 maggio 1994 n. 73/E, risposta 3.26.

A quest'ultimo riguardo, con la norma di comportamento n. 168 del giugno 2007, l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti di Milano aveva affrontato la questione connessa alla possibilità di effettuare, ai fini della valutazione fiscale delle rimanenze di magazzino, il confronto tra il costo storico d'acquisto (ovvero il c.d. "costo specifico") ed il relativo "valore normale" così come risultante alla fine dell'esercizio attraverso l'adozione dei criteri previsti dall'articolo 9 del TUIR.

Nello specifico, l'ADC aveva osservato che:

- *"il mancato richiamo, nell'ambito dell'articolo 92, comma 5, primo periodo, del DPR 917/86, ai beni valutati a costo specifico non preclude che, ai fini della valutazione, al termine dell'esercizio, il loro valore debba essere comunque confrontato con il valore normale di ciascuno di essi, per tale intendendo il valore ad essi oggettivamente attribuibile, secondo la previsione dell'articolo 9 del Testo Unico, applicando, in sede di determinazione del reddito, ai sensi dell'articolo 83 del DPR n. 917/86, il minore tra i due importi, secondo il principio stabilito dall'articolo 2426, n. 9, del codice civile";*
- *e, che "a tale conclusione si giunge considerando che l'articolo 92, comma 5, primo periodo, del Testo Unico disciplina solo le ipotesi di valutazione che sono poste dal legislatore tributario in deroga al principio ordinario di valutazione indicato al comma 1, prima parte, del secondo periodo dello stesso articolo 92, coincidente con la valutazione a costo specifico, cioè con i metodi tradizionali".*

Tuttavia, sulla questione, nella risoluzione 12 novembre 2013 n. 78/E, l'Amministrazione finanziaria si è espressa in senso opposto, ribadendo il proprio orientamento favorevole all'irrilevanza fiscale delle eventuali svalutazioni delle rimanenze che sono valutate a costo specifico. In particolare, infatti, in questa sede è stato precisato che:

- *"il mancato richiamo nell'ambito del comma 5 dell'articolo 92 ai beni valutati a costi specifici porta, dunque, a ritenere che il legislatore abbia inteso individuare una specifica disciplina fiscale, ai fini della valutazione delle rimanenze, con esclusivo riferimento ai beni valutati con criteri di determinazione alternativi al costo, per i quali ha riconosciuto la possibilità di procedere alla relativa svalutazione";*
- *pertanto, "tale facoltà risulta, al contrario, preclusa, in relazione ai beni valutati al costo, la cui svalutazione non trova riconoscimento fiscale".*

Tenuto conto di quanto sopra, quindi, con riferimento ai beni valutati al costo di acquisto, secondo l'interpretazione contenuta nella risoluzione 78/E/2013, la relativa svalutazione iscritta in bilancio non assume rilevanza ai fini IRES, in ciò rendendo necessario operare una "variazione in aumento" ai fini della determinazione del reddito imponibile in misura corrispondente.

Si segnala che, coerentemente con questa interpretazione, nella successiva circolare 14 maggio 2014 n. 10/E, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto l'irrilevanza fiscale degli eventuali maggiori valori delle rimanenze di beni valutate a costo specifico.

2.4. Alcuni casi particolari: cali naturali, sfridi e scarti di produzione

I beni in giacenza di magazzino possono subire cali fisiologici durante il processo di produzione, lavorazione o vendita. In particolare questi cali possono consistere in:

- *cali naturali* (perdite di peso o volume delle merci dovute a fenomeni chimici, fisici o biologici);
- *cali tecnici* (perdite di peso o volume subite in dipendenza di manipolazioni nei luoghi in cui sono depositate o del trasporto da un luogo all'altro)

In questa ipotesi, ai fini fiscali, queste riduzioni quantitative possono assumere rilevanza nei limiti previsti dalla normativa doganale per le stime dei cali naturali e tecnici.²⁸

Gli *sfridi di produzione* consistono nelle quantità di materie prime non utilizzate nel ciclo produttivo per fatti tecnici non imputabili al ciclo stesso (es. stoffe residue).

Viceversa, gli *scarti* sono pezzi trasformati non vendibili a causa di difetti. In queste ipotesi, ai fini fiscali, è stata attribuita rilevanza agli scarti rilevati dagli uffici tecnici erariali senza la necessità di ulteriore giustificazione attraverso le procedure del DPR n. 441/97²⁹.

L'ammontare dei cali e/o degli sfridi o scarti deducibile può, quindi, essere riconosciuto in percentuali diverse a seconda della tipologia dei beni di riferimento e, comunque, nella prassi, in misura non superiore al 5%.

2.5. Le interpretazioni della giurisprudenza

Diversi sono stati gli interventi interpretativi che si sono susseguiti nel corso del tempo relativamente alla valutazione fiscale delle rimanenze di magazzino.

Tra queste si segnala che nella recente sentenza 11 gennaio 2018 n. 439, la Corte di Cassazione si è nuovamente espressa sul tema delle "rettifiche inventariali di magazzino".

Nel caso di specie, l'Ufficio si era limitato a riprendere a tassazione le differenze negative di magazzino rilevate, senza considerare la marginalità delle quantità rispetto al volume d'affari della società e senza operare alcuna compensazione delle differenze di segno negativo con quelle di segno positivo.

Secondo la Suprema Corte in caso di differenze inventariali opera una presunzione legale e il contribuente è tenuto a fornire la prova contraria, ovvero che le merci non rinvenute sono state impiegate nella produzione, perdute o distrutte. Tuttavia, le presunzioni della "trascuratezza dei valori" e dell'"errore umano" richiamate dalla società avrebbero dovuto essere considerate dall'Ufficio come fattori rilevanti per escludere l'intento elusivo (vendite in nero).

La Cassazione ha quindi affermato l'illegittimità della rettifica dei ricavi per "differenze inventariali" nel caso in cui i volumi considerati dal contribuente potrebbero essere stati determinati da un errore umano nella relativa quantificazione.

La decisione appare importante poiché esclude un'applicazione automatica della presunzione legale in favore di una valutazione di buon senso da parte del giudice.

Nella seguente tabella si riepilogano le principali interpretazioni giurisprudenziali che sono state emesse in materia di valutazione delle rimanenze di magazzino suddivise per relativo argomento.

ARGOMENTO	MASSIMA	RIFERIMENTO
Differenze inventariali	<i>È onere della parte provare che la contrazione registratasi nella consistenza del magazzino non sia frutto di cessioni o acquisizione non contabilizzate, prova che, come rilevato, può essere data solamente con le</i>	CTR di Firenze sent. n. 1558 del 19/06/2017

²⁸ In tal senso si veda il D.M. 13 gennaio 2000 n. 55 e circolare ministeriale 22 gennaio 1976 n. 3, protocollo 503994.

²⁹ In tal senso: risoluzione ministeriale 9 luglio 1981 n. 9/1543

	<p><i>prove tassativamente indicate dagli articoli 1 e 2 del D.P.R. n. 441/1997.</i></p>	
	<p><i>La società che ha tenuto un comportamento trasparente, fornendo ai militari verbalizzanti, tramite le scritture contabili, le differenze inventariali contestate e queste risultano del tutto coerenti con le dimensioni aziendali non possono essere contestate e considerate prova di cessione "in nero" ai sensi del D.P.R. n. 447 del 1997.</i></p>	<p>CTP di Reggio Emilia n. 350 del 26/08/2015</p>
	<p><i>L'art. 39 c.2 lettera d) del D.P.R. n. 600/1973 prevede che le scritture ausiliarie di magazzino non possano considerarsi irregolari, se gli errori od omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici. Per quanto concerne le rimanenze finali e le differenze inventariali le perplessità evidenziate dall' Ufficio, determinate da una confusionaria gestione societaria, non costituiscono prove certe atte a dimostrare le violazioni contestate.</i></p>	<p>CTR di Venezia n. 251 del 27/01/2015</p>
	<p><i>Risulta illogico negare all'Ufficio il potere di rettificare i valori di bilancio sulla base del riscontro delle differenze inventariali di magazzino confrontate con i dati contabili delle vendite.</i></p>	<p>CTP di Torino n. 22 del 05/03/2012</p>
	<p><i>In presenza di differenze inventariali deve essere 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, pena la nullità della ripresa fiscale.</i></p>	<p>CTP di Reggio Emilia n. 134 del 21/03/2011</p>

	<p><i>Pertanto le differenze rilevate non possono essere acriticamente ascritte ad un comportamento "evasivo" della società ricorrente.</i></p> <p><i>I verificatori avrebbero dovuto valutare e documentare con opportuni riscontri a campione, tenendo conto della struttura organizzativa e funzionale dell'impresa. Inoltre occorre tener sempre presente che la finalità dell'art. 14 del D.P.R. 600/1973 è quella di permettere al contribuente di annotare nelle scritture di magazzino, in un'ottica di piena ed assoluta trasparenza, gli scostamenti riconducibili alle ipotesi menzionate proprio al fine di evitare contestazioni in sede di controllo.</i></p> <p><i>Paradossalmente, invece, la condotta dei militari ritenuta "di legge" penalizza parte ricorrente che, nella corretta tenuta delle contabilità di magazzino ha rilevato in buona fede tali scostamenti.</i></p>	
	<p><i>L'esiguità delle differenze inventariali riscontrate e i valori assolutamente ridotti in relazione a ciascun prodotto costituisce la prova più evidente dell'assenza di qualsiasi volontà finalizzata alla sottrazione di materia imponibile in quanto le esigue differenze possono essere imputate a errori materiali dovuti all'attività degli addetti di magazzino.</i></p>	<p>CTR di Milano n. 8 del 17/01/2011</p>
	<p><i>Il verificatore è 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, 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 alla attività in concreto svolta dall'impresa in relazione agli elementi ed alle informazioni eventualmente forniti dal contribuente.</i></p>	<p>CTP di Novara n. 6 del 21/01/2010</p>
<p>Rimanenze accertamento induttivo</p>	<p><i>L'omesso raggruppamento dei beni in categorie omogenee per natura e valore costituisce una grave irregolarità che rende inattendibile la contabilità e consente all'Ufficio di procedere all'accertamento induttivo</i></p>	<p>Cassazione n. 28061 del 24/11/2017</p>
	<p><i>In caso di omessa presentazione del prospetto analitico delle rimanenze iniziali e finali, l'ufficio può procedere ad accertamento di tipo induttivo, attraverso una determinazione della percentuale di ricarico dei prezzi di</i></p>	<p>Cassazione n. 24016 del 24/11/2016</p>

	<p>vendita rispetto a quelli di acquisito. Ciò in quanto l'omissione determina l'impossibilità di una ricostruzione analitica dei ricavi con conseguente inattendibilità complessiva delle scritture contabili.</p> <p>L'accertamento induttivo effettuato dall'amministrazione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, è dovuto al riscontro, operato in sede di verifica della documentazione contabile fornita dal F., dell'esistenza di un magazzino assai rilevante ed in continuo aumento, con conseguente formazione di giacenze di merci per importi molto elevati, notevolmente superiori all'ammontare degli stessi ricavi dichiarati.</p> <p>Tale ricavi, peraltro, erano a loro volta molto inferiori ai costi di acquisto della merce, risultandone un'evidente, macroscopica, antieconomicità della gestione aziendale facente capo al contribuente.</p> <p>Il che, per le ragioni suesposte, ha determinato la piena legittimità dell'accertamento induttivo operato da parte dell'Ufficio finanziario</p>	
		<p>Cassazione, n.15250 del 12/09/2012</p>
<p>Le rimanenze finali del materiale di cancelleria</p>	<p>Gli articoli di cancelleria non costituiscono né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, né materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione di beni da parte della contribuente, che è società avente ad oggetto la produzione di componenti di auto. Di conseguenza, le relative rimanenze finali non possono concorrere alla formazione del reddito, ai sensi del combinato disposto del Dpr n. 917/1986, degli artt. 53 e 59 (ora artt. 85 e 92) del Tuir.</p>	<p>Cass. n. 30811 del 22/12/2017</p>
<p>Accertamento basato sulla valutazione dei dati estrapolati da un software aziendale</p>	<p>È illegittimo l'accertamento effettuato dall'Ufficio la cui ricostruzione dei ricavi si fonda essenzialmente sul reperimento di un software interno gestionale, ritenuto non idoneo a fornire elementi per la ricostruzione dei movimenti di magazzino.</p>	<p>Cass. n. 13728 del 23/09/2015</p>
<p>Rettifica delle rimanenze e continuità di valutazione</p>	<p>In conformità con il principio di continuità dei valori fiscali, sussiste l'obbligo per gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate di procedere ad una riliquidazione dei redditi relativi alle annualità successive a quella oggetto di accertamento fiscale per tener conto delle rettifiche operate sulle rimanenze e ciò senza che il contribuente proponga apposita istanza.</p>	<p>CTR Firenze n. 9/25/12 del 23/01/2012, e CTP Alessandria n. 11/5/11 del 09/02/2011</p>

Rimanenze e certezza del costo	<p>Le rimanenze (e relative variazioni) partecipano alla determinazione del reddito d'impresa dell'esercizio entro il termine del quale si siano realizzati entrambi i requisiti della certezza e della oggettiva determinabilità ("an" e "quantum").</p>	<p>Cassazione n. 9080 del 23/03/2015</p>
Rimanenze e imputabilità per il reato di dichiarazione infedele	<p><i>Trattandosi di un dato valutativo, deve trovare applicazione il margine di tolleranza tra accertato e dichiarato pari al 10% introdotto nell'alveo dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000</i></p>	<p>Corte di cassazione, Sez. III penale, n. 43817 del 22/09/2017</p>
Magazzino e studi di settore	<p><i>È legittimo l'accertamento da studio di settore nei confronti di una società che si trova in una difficile situazione economico-finanziaria ma che presenta rilevanti giacenze di magazzino, dovute ad acquisti a pieno ritmo</i></p>	<p>Cassazione n. 952 del 17/01/2018</p>