



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF077

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 14

<b>OGGETTO</b>	<b>IL MAGAZZINO - ASPETTI CONTABILI E FISCALI</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 2426 C.C. ED OIC N. 13; ART. 92 DEL TUIR
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>04/05/2017</b>

*Sintesi: Le rimanenze rappresentano costi sospesi stanziati nello stato patrimoniale dell'impresa in attesa di divenire costi di periodo (appartenenti al conto economico) nell'esercizio in cui i beni vengono ceduti. Le rimanenze sono valutate in bilancio secondo regole diverse, a seconda che esse siano intercambiabili (criteri: lifo, fifo, media ponderata) o meno (criterio del costo specifico). In linea di massima i valori fiscali corrispondono ai valori di bilancio.*

*Vi sono casi particolari in cui detta coincidenza viene meno. Ciò si verifica quando il criterio di valutazione applicato in bilancio non rientra tra quelli citati (ad esempio nel caso dell'applicazione del valore costante applicato per le minuterie). In questo caso occorre confrontare il valore di bilancio con il criterio lifo a scatti annuale (art. 92 c. 1, 2 e 3 Tuir), che costituisce il valore minimo fiscalmente riconosciuto dal legislatore tributario.*

*Altro caso in cui le regole di bilancio divergono dalle regole fiscali è quello della svalutazione del magazzino (infatti è diverso il valore desumibile dall'andamento del mercato indicato nell'art. 2426 c. 1, n. 9, c.c., dal valore medio dei beni nell'ultimo mese dell'esercizio). Il ripristino del valore del magazzino al valore di costo, disciplinato dal codice civile rileva ai fini fiscali (CM n. 73/1994, par. 3.26).*

*Costituiscono principi comuni contabili e fiscali i seguenti:*

- la differenza tra le rimanenze finali e le rimanenze iniziali rilevano ai fini del reddito;
- la rimanenza finale di un esercizio costituisce la rimanenza iniziale dell'esercizio successivo.

*In merito a quest'ultimo principio desta perplessità la sentenza della cassazione n. 11748/2008, dove è chiarito che non è altrettanto vero che la rimanenza iniziale di un certo periodo d'imposta (definito a seguito di un accertamento per adesione) debba corrispondere al valore delle rimanenze finali dell'esercizio precedente (determinato dall'ufficio per effetto di un accertamento analitico-induttivo).*

Le rimanenze di magazzino << rappresentano beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività della società>> (OIC n. 13, par. 4).

Per effetto della suddetta destinazione i beni del magazzino appartengono all'attivo circolante.

Occorre distinguere le diverse tipologie di beni che compongono il magazzino, sulla base dei chiarimenti contenuti nei principi contabili.

## TIPOLOGIE DI BENI CHE COSTITUISCONO IL MAGAZZINO - STATO PATRIMONIALE

### C) Attivo circolante:

#### I) Rimanenze:

1) materie prime, sussidiarie e di consumo	<b>Materie prime:</b> beni acquistati soggetti ad ulteriori processi di trasformazione. <b>Materie sussidiarie e di consumo:</b> costituite da materiali usati indirettamente nella produzione
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	<b>Prodotti in corso di lavorazione:</b> materiali, parti e assiemi in fase di avanzamento; <b>Semilavorati:</b> parti finite di produzione interna destinate ad essere utilizzate in un successivo processo produttivo
3) lavori in corso su ordinazione (OIC 23)	<i>Si tratta di contratti di appalto o altri atti aventi contenuti economici simili riguardanti grandi lavori come la realizzazione di opere, edifici,</i>

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI**

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

	<i>strade, ponti, navi, impianti, ecc.. La fattispecie non costituisce oggetto del presente intervento</i>
4) prodotti finiti e merci	<b>Prodotti finiti:</b> prodotti di propria fabbricazione <b>Merci:</b> beni acquistati per la rivendita senza subire rilevanti trasformazioni
5) acconti	Pagamenti anteriori alla consegna dei beni

Si riportano di seguito le altre voci di bilancio interessate:

CONTO ECONOMICO	
A) Valore della produzione:	2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti
B) Costi della produzione:	11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci

NOTA INTEGRATIVA	
La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:	
1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato	
4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo	

RENDICONTO FINANZIARIO (OIC 10)	
A) Flussi finanziari derivanti dell'attività operativa (metodo indiretto)	Variazioni del capitale circolante netto
	Decremento/(incremento) delle rimanenze



**N.B.:** nell'ambito del Rendiconto finanziario, redatto secondo l'accezione delle variazioni delle disponibilità liquide, occorre sottolineare che la variazione delle rimanenze di magazzino non costituisce mai un costo/provento di natura monetaria posto che la stessa non modifica le voci di bilancio appartenenti all'aggregato costituito da: cassa, assegni, depositi bancari e postali.

## CRITERI DI VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE

L'art. 2426 c. 1 nn. 1, 9, 10, c.c. (come mod. dal D.lgs. 139/2015) disciplina i criteri di valutazione delle rimanenze di magazzino:



*"1) le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. 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;*

*[...]*

*9) le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1), ovvero 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;*

*10) 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;"*

Si sintetizza di seguito il disposto normativo appena più sopra riportato:

- ➔ Le rimanenze sono valutate al **costo storico** che può essere:
    - **Costo d'acquisto**, se l'acquisizione deriva da un contratto di compravendita;
    - **Costo di produzione**, se l'acquisizione deriva da un processo produttivo facente capo all'impresa;
  - ➔ Il costo storico viene determinato con due **metodi alternativi**:
    - **Costo specifico** di acquisto o di produzione **per i beni infungibili** (beni non intercambiabili);
    - Costo di acquisto o di produzione determinato con i **criteri**:
      - **Fi.fo**;
      - **Li.fo**;
      - **Media ponderata**,
- per beni fungibili** (beni intercambiabili).

Si riporta di seguito, in forma più esplicativa, la correlazione tra il criterio di valutazione applicato e le poste di bilancio specificamente individuate:



Secondo il numero 9 il costo di acquisto o di produzione deve essere confrontato con il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. Nel caso in cui quest'ultimo valore dovesse risultare superiore al costo, il valore di mercato deve costituire il valore da utilizzare in bilancio, fino a quando permangono i motivi della svalutazione.

Un'altra disposizione rilevante che incide sulla valutazione del magazzino è contenuta nell'art. 2426, comma 1, n. 8, c.c., modificato dal D.lgs. n. 139/2015, di seguito riportato:



"8) 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."

Tale disposizione impatta sulla valutazione del magazzino in quanto l'eventuale differimento del pagamento di un bene, superiore alle normali condizioni di mercato, comporta la necessità di modificare il costo delle merci o delle materie prime connesse che dovrà confluire nella voce: "interessi passivi", conteggiato con il metodo del tasso effettivo (Tir).

Infatti, secondo l'Oic n. 13, par. 22:



"22. Nel caso in cui il pagamento sia differito rispetto alle normali condizioni di mercato, per operazioni simili o equiparabili, i beni sono iscritti in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 "Debiti".

## IL COSTO DI ACQUISTO

Ai fini del bilancio il costo di acquisto è regolato dai paragrafi 20 – 22 dell'OIC 13.

In sostanza il costo di acquisto:

- ➔ comprende gli oneri accessori;
- ➔ è al netto degli sconti commerciali, dei premi e degli abbuoni.

I costi accessori devono essere direttamente imputabili al materiale acquistato. Si tratta di:

- costi di trasporto;
- dazi doganali;
- tributi,
- altro.

Gli oneri finanziari non possono essere portati in aumento del costo di acquisto del bene.

## IL COSTO DI PRODUZIONE

Il costo di produzione è regolato dai paragrafi 23 - 36 dell'Oic 13.



*Par. 23: "Il costo di produzione comprende i costi diretti ed i costi indiretti (cd. costi generali di produzione) 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; con gli stessi criteri possono essere aggiunti, nei casi e con le condizioni previsti nel paragrafo 39, gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione interna o presso terzi. Esso esclude i costi di distribuzione ai sensi dell'articolo 2426, comma 1, num. 9 codice civile."*

Il **costo di produzione** si suddivide in:



Il paragrafo 24 precisa che rientrano tra i **costi diretti** i costi direttamente riferibili al processo produttivo.

I costi di produzione comprendono anche i costi indiretti se ragionevolmente imputabili. Si tratta dei **costi indiretti relativi all'ambito produttivo o allo stabilimento (ovvero tra i costi generali di produzione)**.

<b>Costi diretti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Materiali</li> <li>- Trasporti su acquisti</li> <li>- Manodopera diretta, incluso i costi accessori</li> <li>- Imballaggi</li> <li>- Servizi</li> <li>- Licenze di produzione.</li> </ul>
<b>Costi indiretti (generali di produzione)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Stipendi, salari e oneri riguardanti la direzione tecnica dello stabilimento</li> <li>- Ammortamenti relativi a immobilizzazioni (materiali e immateriali)</li> <li>- Manutenzioni e riparazioni</li> <li>- Materiali di consumo</li> <li>- Altri costi afferenti.</li> </ul>

L'OIC 13, al par. 25, individua taluni parametri per ripartire i costi indiretti, come di seguito sintetizzato.



**N.B.:** sono esclusi dal costo di produzione:

- Costi generali ed amministrativi;
- Costi di distribuzione.

#### APPROFONDIMENTO - I CONTRIBUTI IN C/ESERCIZIO

Le imprese possono ricevere contributi in conto esercizio per ridurre il costo di acquisto o di produzione dei beni destinati alla vendita. La fattispecie è regolata dall'OIC n. 13, par. 56, lett. f):



*"Sono dovuti sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali, rilevati per competenza e indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5.*

*[...] I contributi in conto esercizio sono rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti.*

*Tra i contributi in conto esercizio sono compresi quelli relativi all'acquisto di materiali. Ai fini della valutazione delle rimanenze, tali contributi sono portati in diminuzione del costo di acquisto dei materiali: in questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti. [...]"*

In questo caso:

CONTO	VOCE DI CONTO ECONOMICO	Note
Contributi in c/esercizio	A5. "Altri ricavi e proventi"	Importo del contributo (ad esempio: 30)
Materie prime (o merci ...) c/acquisti	B. Costi della produzione: 6) "per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci"	Costo di acquisto al lordo del contributo (ad esempio: 100)
Materie (o merci ...) prime c/rimanenze iniziali	B11. "variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci"	Costo di acquisto al netto dei contributi ricevuti (ad esempio: 70)
Materie prime (o merci ...) c/rimanenze finali		
Prodotti finiti (o prodotti in corso di lavorazione ...) c/rimanenze iniziali	A2 "variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti"	
Prodotti finiti (o prodotti in corso di lavorazione ...) c/rimanenze finali		

## GLI ONERI FINANZIARI NEL CASO DEL COSTO DI PRODUZIONE

Gli oneri finanziari non rientrano di regola nell'ambito del costo di produzione.

Fa eccezione il caso della produzione di beni che richiedono un lungo ciclo produttivo (es.: brandy).

La capitalizzazione è limitata dal valore realizzabile del bene desumibile dall'andamento del mercato, così come stabilito nel caso delle immobilizzazioni materiali (OIC n. 16).

## TIPOLOGIE DI COSTO DEI BENI FUNGIBILI

**Nel caso dei beni fungibili** (o intercambiabili) il legislatore ha previsto la possibilità di applicare **metodi di valutazione alternativi al costo specifico** (art. 2426, comma 1, n. 10, c.c.), proprio per effetto dell'impossibilità tecnica o amministrativa di mantenere distinte le singole unità fisiche di rimanenza (OIC n. 13, par. 44).

Sono previsti nell'art. 2426 c.c. i **metodi alternativi** indicati nella tabella che segue:

<b>Li.fo.</b>	<i>Last in, first out</i>	Si assume che l'ultimo bene entrato in magazzino sia il primo a uscire. Le rimanenze sono valutate ai costi più remoti	L'impresa attribuisce al magazzino un valore più basso rispetto ai prezzi aggiornati in caso di prezzi crescenti
<b>Fifo.</b>	<i>First in, first out</i>	Si assume che il primo bene entrato in magazzino sia il primo a uscire. Le rimanenze sono valutate ai costi più recenti	L'impresa attribuisce al magazzino un valore agganciato ai prezzi più attuali e pertanto si assume un valore più alto in presenza di prezzi crescenti.
<b>Media ponderata</b>		Si assume il valore medio ponderato: $\frac{\text{Costo di acquisto o produzione}}{\text{Quantità acquistate o prodotte}} \times \text{Quantità rimanenti}$	L'impresa attribuisce al magazzino un valore intermedio rispetto ai precedenti.

Ai **metodi** appena più sopra indicati l'**OIC n. 13 (par. 46 – 49)** aggiunge i seguenti:

- Costi standard
- Metodo del prezzo **al dettaglio**
- Metodo del valore costante.



**Nota:** tali metodi possono essere utilizzati per praticità, se approssimano il costo effettivo delle rimanenze.

## IL CRITERIO DEL VALORE COSTANTE



**N.B.:** il D.lgs. n. 139/2016 ha abrogato l'art. 2426 c. 1 n. 12, c.c., relativo al valore costante.

Si riporta di seguito **la norma abrogata:**



~~"le attrezzature industriali e commerciali, le materie prime, sussidiarie e di consumo, possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione."~~

Mediante il metodo del valore costante il legislatore aveva inteso introdurre una semplificazione nella valutazione delle rimanenze di scarsa importanza in rapporto all'attivo del bilancio.



Occorre rilevare che l'OIC n. 13 (aggiornato nel mese di dicembre 2016, in seguito all'introduzione del D.lgs. n. 139/2016), riporta al **par. 49** quanto segue:



*"49. Il metodo del valore costante si applica alle materie prime, sussidiarie e di consumo qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza rispetto all'attivo di bilancio. Tale metodo approssima il costo effettivo delle rimanenze quando non si hanno variazioni sensibili nell'entità, valore e composizione di tali rimanenze."*



N.B.: il metodo del valore costante pur essendo stato abrogato dalla legge è stato "ripescato" dall'OIC n. 13 ed aggiornato per effetto di un *restyling* che prende in considerazione le novità introdotte dal D.lgs. n. 139/2015 (si veda, ad esempio, il richiamo alla rilevanza contro il precedente riferimento alla "scarsa importanza in rapporto all'attivo del bilancio", nonché il richiamo alle condizioni che cristallizzano l'approssimazione del costo effettivo.)

Per quanto riguarda l'applicazione del metodo valgono pertanto le condizioni già esistenti:

- le materie prime, sussidiarie e di consumo devono essere costantemente rinnovate;
- il loro valore deve essere nel complesso di scarsa rilevanza rispetto all'attivo del bilancio;
- non devono sussistere variazioni sensibili nell'entità, valore e composizione di tali rimanenze.

Il nuovo OIC n. 13 richiede che tale tecnica di determinazione del costo delle rimanenze trova applicazione <<per praticità se i risultati approssimano il costo effettivo delle rimanenze.>>

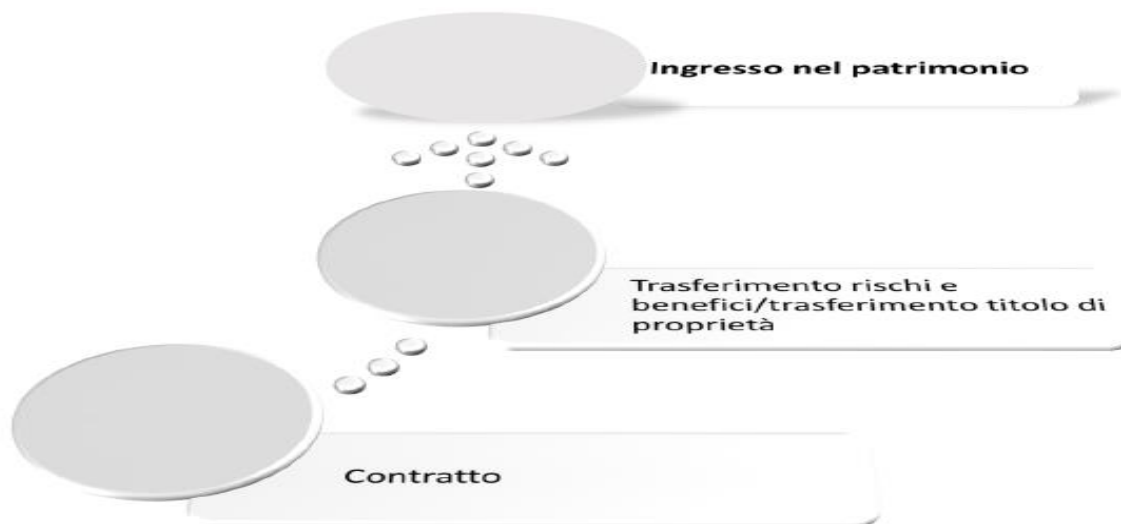
#### **DATA D'INGRESSO DEI BENI DESTINATI ALLA VENDITA NEL PATRIMONIO DELL'IMPRESA**

Il bene facente parte del magazzino entra nel patrimonio dell'impresa in base alle regole fissate dall'OIC n. 13, par. 16:



*"16. I beni rientranti nelle rimanenze di magazzino sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene acquisito."*

Si riportano in sintesi le regole contenute, in merito, nei paragrafi 17-18 dell'OIC n. 13.



Emerge, dunque, che l'ingresso del bene tra le rimanenze del magazzino si cristallizza nel patrimonio aziendale, ai fini del bilancio, nel momento del trasferimento dei rischi e dei benefici connessi, che in genere coincide con il trasferimento della proprietà bene.



Nota: nel caso in cui la data del trasferimento dei rischi e dei benefici connessi con il bene non dovesse coincidere con la data del trasferimento della proprietà del bene occorre tener conto della prima data.

## ANDAMENTO DEL MERCATO E SVALUTAZIONE CIVILISTICA

Il codice civile impone che la società effettui il seguente raffronto:



La fattispecie è disciplinata nei paragrafi 51-53 dell'OIC n. 13, che si riassume nel seguito:

OIC 13: determinazione del valore di realizzazione desunto dall'andamento del mercato		
Bene	Par. 51	Par. 52
Materie prime e sussidiarie, merci, prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione	<p>Par. 51: "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).</p> <p>Ai fini della determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, occorrerà tenere conto, tra l'altro, del tasso di obsolescenza e dei tempi di rigiro del magazzino."</p>	<p>Nel caso di declino dei prezzi di vendita, ed in presenza di ordini confermati con prezzo prefissato si applica il criterio del costo di acquisto, se si ritiene ragionevole l'ipotesi del rispetto degli accordi presi.</p>

L'art. 2426, comma 1, n. 9, c.c. precisa quanto segue:



*"9) le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1), ovvero 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;"*

In merito alla quantificazione del valore di mercato occorre fare riferimento all'OIC n. 13, par. 51:



*"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 è pari 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, occorrerà tenere conto, tra l'altro, del tasso di obsolescenza e dei tempi di rigiro del magazzino;"*

In merito alla svalutazione del magazzino l'OIC n. 13, par. 55, precisa:



*"54. Le rimanenze sono oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile;"*

Nel caso della svalutazione occorre tener conto dei seguenti principi (paragrafi 55-56):

- il valore di mercato diventa il nuovo costo;
- nel caso dell'applicazione del Li.fo. o del Fi.fo. il valore di mercato sostituisce gli strati precedentemente rilevati;
- il venir meno della svalutazione comporta la necessità di ripristinare il costo storico.



## LE RIMANENZE - ASPETTI FISCALI

La disciplina fiscale delle rimanenze trova fondamento nell'art. 92, del Tuir.

Un primo aspetto rilevante è costituito dalla individuazione del momento di ingresso dei beni nel patrimonio dell'impresa sotto l'aspetto fiscale.

Momento dal quale il bene entra a far parte del magazzino	Criterio civilistico	Criterio fiscale
	Momento in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene acquisito, che in genere coincide con il momento del passaggio della proprietà del bene (OIC 13)	Momento del passaggio della proprietà del bene (RM 2/149/75)

Un secondo aspetto è connesso con la disposizione contenuta nell'art. 92, comma 1, primo periodo, tuir che ricalca le regole di bilancio:



*"1. 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."*



**CTR di Roma, Sez. 4, n. 5371/4/16 del 5/07/2016:** l'Agenzia delle entrate è tenuta a riconoscere il costo rappresentato dalle rimanenze iniziali seppur relativo ad un periodo d'imposta per il quale il contribuente non ha trasmesso l'apposita dichiarazione dei redditi, nel caso in cui esibisca (nel caso di specie attraverso le memorie illustrative in sede contenziosa) schede di contabilità interna e "altra documentazione prodotta", in ogni caso idonee a determinare la differenza invocata dal contribuente stesso.

Nella tabella che segue si riportano i criteri fiscali previsti per la valutazione del magazzino:

Valutazione a costi specifici	Utilizzo del valore di bilancio	Costo specifico di acquisto o di produzione	
Valutazione in base a criteri diversi dal costo specifico previsti dal codice civile	Utilizzo del valore di bilancio	Lifo, Fifo, media ponderata	
Valutazione in base a criteri diversi da quelli previsti dal codice civile	Utilizzo del valore di bilancio		Confronto con il Li.fo a scatti annuale ex art. 92, co. 1, 2 e 3 Tuir

### APPROFONDIMENTO - EFFETTI DEL VALORE COSTANTE AI FINI FISCALI

Il criterio del valore costante, applicato per le minuterie, non trova riconoscimento legislativo nel Tuir. Ne segue che detto valore deve essere confrontato con il criterio Li.fo. a scatti annuale dettato dall'art. 92 del Tuir.

Si riporta di seguito quanto chiarito in merito dall'Agenzia nella **C.M. n. 73/E/1994, par. 3.27:**



*"Sulla problematica pare sussistere una difformità tra i criteri di valutazione ai fini civilistici dettati dal punto 12 dell'art. 2426 del cod.civ. (N.d.a.: ora OIC n. 13, par. 49) e quelli previsti dal comma 1 dell'art. 59 del Tuir (N.d.a.: ora art. 92 comma 1 del Tuir). Infatti, **mentre in bilancio è consentita l'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale delle materie prime, sussidiarie e di consumo ad un valore costante qualora siano costantemente 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), **per quanto riguarda, invece, l'aspetto fiscale le regole sono quelle stabilite dall'art. 59 del Tuir (N.d.a.: ora art. 92), alle quali non è consentito derogare.**"*

Nel caso in cui l'impresa applica criteri alternativi al Li.fo., Fi.fo, media ponderata, trova applicazione il secondo periodo dell'art. 92 c. 1 Tuir:



*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."*

Di seguito un esempio esplicativo relativo al valore minimo del magazzino valutato in bilancio in base ad un criterio diverso da quelli previsti nel codice civile (art. 92, commi 2 e 3 del Tuir).

Esempio1

### 31 dicembre 201X.

1° anno.



*Art. 92, Tuir. "2. Nel primo esercizio in cui si verificano, le rimanenze sono valutate attribuendo ad ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti e acquistati nell'esercizio stesso per la loro quantità."*

- Costo degli acquisti dell'anno 201X: 80.000,00;
- Quantità acquistate: 10.000,00;
- Costo unitario:  

$$\frac{80.000,00}{10.000,00} = 8$$
- Quantità rimanenti: 3.000,00;
- Valore del magazzino al 31 dicembre 201X:  
 $(3.000,00 \times 8) = 24.000,00$



### 31 dicembre 201X+1.

2° anno: aumento del magazzino.



*Art. 92, Tuir. "3. Negli esercizi successivi, se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto all'esercizio precedente, le maggiori quantità, valutate a norma del comma 2, costituiscono voci distinte per esercizi di formazione."*

- Costo degli acquisti dell'anno 201X+1: 90.000,00;
- Quantità acquistate: 10.000,00;
- Costo unitario:  

$$\frac{90.000,00}{10.000,00} = 9$$
- Quantità rimanenti: 5.000,00;
- Valore del magazzino al 31 dicembre 201X+1:  
 $(3.000,00 \times 8) = 24.000,00$   
 $(2.000,00 \times 9) = 18.000,00$   
**Totale ..... 42.000,00**



### 31 dicembre 201X+2.

3° anno: diminuzione del magazzino.



*“Se la quantità è diminuita, la diminuzione si imputa agli incrementi formati nei precedenti esercizi, a partire dal più recente.”*

- Costo degli acquisti dell'anno 201X+2: 100.000,00;
- Quantità acquistate: 10.000,00;
- Costo unitario:  

$$\frac{100.000,00}{10.000,00} = 10$$

- Quantità rimanenti: 1.000,00;

Occorre sottrarre dal magazzino le ultime rimanenze formatesi per poi risalire alle prime secondo il criterio per effetto del quale resta in magazzino il valore dei beni con riferimento alla data più remota.

- Valore del magazzino al 31 dicembre 201X+2:  
 $(1.000,00 \times 8) = 8.000,00$

**Totale ..... 8.000,00**



### APPROFONDIMENTO: LA CIRCOLARE G.D.F. n. 1/2008

Si riportano di seguito alcune precisazioni contenute nella Circolare G.D.F. n. 1/2008:

- ➔ in caso di utilizzo di un criterio fiscalmente riconosciuto (costi specifici, li.fo., fi.fo., media ponderata) occorre accertare la corretta applicazione del criterio;
- ➔ in caso di utilizzo di criteri diversi deve essere calcolato il valore delle rimanenze applicando il criterio li.fo. a scatti annuale e procedere al confronto con il valore delle rimanenze determinato dal contribuente.

## IL PRINCIPIO DELLA CONTINUITÀ DEI VALORI

L'art. 92, comma 7, del Tuir, contiene un importante principio (si tratta del **principio della continuità dei valori**) anch'esso in linea con le regole civilistiche, ma che esplica rilevanti effetti in materia di accertamento, di seguito riportato:



*"7. Le rimanenze finali di un esercizio nell'ammontare indicato dal contribuente costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo."*

La corte di cassazione ha ribadito il principio contenuto nella norma, precisando che le reciproche variazioni concorrono a formare il reddito di impresa (**Cassazione, sentenza n. 11748/2008**).



**N.B.:** secondo la giurisprudenza il principio della continuità non comporta necessariamente il caso contrario, ovvero che le rimanenze iniziali siano uguali alle rimanenze finali relative all'anno precedente (Cass. , sent. n. 15250, del 12/09/2012).

Ciò comporta che la definizione delle rimanenze iniziali, per effetto di accertamento per adesione, per una certa annualità, non modifica il valore delle rimanenze finali relative all'anno precedente già accertato dall'ufficio per effetto di un procedimento analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. N. 600/1973, in presenza di un'attività formalmente regolare, nel corso del quale era emersa una "evidente, macroscopica antieconomicità della gestione aziendale facente capo al contribuente".

## RAGGRUPPAMENTO DEI BENI PER NATURA E VALORE

Si riporta di seguito un passaggio contenuto nell'art. 92, comma 1, secondo periodo, del Tuir.



*"[...] 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.**"*

L'espressione è mutuata dall'art. 15, D.P.R. n. 600/1973. Comporta che il valore minimo fiscale deve essere individuato all'interno di ciascun gruppo.

Con il raggruppamento per "categorie omogenee" in dottrina si ritiene che si faccia riferimento alla natura dei beni, ovvero al genere merceologico. Esempio di genere: accessori di abbigliamento.

Il secondo parametro classificatorio è costituito dal valore. Allo scopo di definire un parametro oggettivo si può ritenere rispettato il vincolo del raggruppamento omogeneo per valore nel caso dei beni che presentano una banda di oscillazione del costo fino al 20 per cento rispetto al valore inferiore.

## LA SVALUTAZIONE FISCALE DEL MAGAZZINO

In merito alla cosiddetta "svalutazione fiscale del magazzino" occorre tener conto del disposto normativo contenuto nell'art. 92, comma 5, Tuir, di seguito riportato:



*" 5. Se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato a norma dei commi 2, 3 e 4, 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. Per le valute estere si assume come valore normale il valore secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio. Il minor valore attribuito alle rimanenze in conformità alle disposizioni del presente comma vale anche per gli esercizi successivi sempre che le rimanenze non risultino iscritte nello stato patrimoniale per un valore superiore."*



**N.B.:** la coincidenza tra valori civilistici e valori fiscali che sussiste in materia di costo specifico, Li.fo., Fi.fo e media ponderata, viene meno nel caso della svalutazione del magazzino.

Si veda il box di seguito riportato:

	<b>Criterio civilistico (art. 2426 c. 1 n. 9 CC)</b>	<b>Criterio fiscale (art. 92, c. 5, Tuir)</b>	<b>Cass., sent. n. 24272, del 27 novembre 2015</b>
<b>SVALUTAZIONE DEL MAGAZZINO</b>	Applicazione del valore desumibile dall'andamento del mercato se minore	Se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato a norma dei commi 2, 3 e 4, è superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio, si applica il valore normale medio dei beni nell'ultimo mese dell'esercizio, determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il suddetto valore normale.	<<(C)ome affermato da Cass. n. 869/2009, "è inconferente richiamo ai criteri dettati, in una diversa disciplina giuridica e ad altri fini (segnatamente, ai fini della formazione del bilancio societario), dovendosi nella specie fare esclusivo riferimento alle norme tributarie che dettano in proposito una disciplina esaustiva".>>

E' stato precisato in giurisprudenza che il valore di bilancio, nel caso di specie, non incide sul valore fiscale posto che i criteri di determinazione del valore sono sostanzialmente diversi:



**Valore desumibile dall'andamento del mercato** il primo  
**Valore unitario medio dei beni nell'ultimo mese dell'esercizio**, il secondo

### IL RIPRISTINO DI VALORE

Si è già detto in precedenza che, ai fini del bilancio, il minor valore deve essere ripristinato se vengono meno le ragioni della svalutazione.

Di seguito il confronto le disposizioni civilistiche e fiscali, in merito alla fattispecie:

	<b>Criterio civilistico (art. 2426, comma 1, n. 9, c.c.)</b>	<b>Criterio fiscale (art. 92, comma 5, Tuir)</b>
<b>RIPRISTINO DI VALORE</b>	Il minor valore desumibile dall'andamento del mercato non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi.	"Il minor valore attribuito alle rimanenze in conformità alle disposizioni del presente comma vale anche per gli esercizi successivi sempre che le rimanenze non risultino iscritte nello stato patrimoniale per un valore superiore".

➔ In merito l'agenzia delle entrate, attraverso la **C.M. n. 73, del 27 maggio 1994, par. 3.26**, ha precisato **che la ripresa di valore ai fini civilistici, una volta venuta meno la ragione della svalutazione, comporta la tassazione della differenza.**

### IL METODO DEL DETTAGLIO

Il metodo del dettaglio è disciplinato dall'art. 92, comma 8 del Tuir, di seguito riportato:



*" 8. Per gli esercenti attività di commercio al minuto che valutano le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio si tiene conto del valore così determinato anche in deroga alla disposizione del comma 1, a condizione che nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato siano illustrati i criteri e le modalità di applicazione del detto metodo, con riferimento all'oggetto e alla struttura organizzativa dell'impresa."*





**N.B.:** come precisa la CM 23 del 18/05/1983 il metodo del dettaglio ("Reta il Inventory Method") è un metodo di valutazione del magazzino che "si basa sulla contrapposizione tra i valori al costo (annotati in apposito registro tenuto presso la sede centrale) ed i valori alla vendita (i cui movimenti di carico e scarico sono annotati in appositi registri tenuti dalle filiali) aggiornati periodicamente, sempre e soltanto in termini di valore."

Si riportano di seguito i criteri fiscali relativi al metodo indicati nella C.M. n. 23 del 1983.

IL METODO AL DETTAGLIO	
<b>C.M. n. 23, del 18 maggio 1983</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- è' consentito solo ai soggetti che esercitano l'attività di commercio al minuto e risponde alle esigenze delle imprese che operano nel settore della grande distribuzione, la cui gestione è contraddistinta dall'acquisto e dalla vendita di un gran numero di beni aventi caratteristiche merceologiche diverse;</li> <li>- per quanto concerne la determinazione del valore delle rimanenze questo si discosta dal criterio LIFO;</li> <li>- in termini di quantità, prescinde dalla inventariazione fisica delle giacenze;</li> <li>- il carico di magazzino va rilevato sia al prezzo di costo che al prezzo di vendita e vanno, inoltre, rilevate sia le rivalutazioni che le svalutazioni delle merci in giacenza, conseguenti ad aumenti o diminuzioni dei prezzi di vendita intervenuti nel periodo;</li> <li>- la differenza tra il valore di vendita della merce trattata ed il relativo costo costituisce il ricarico che viene espresso in percentuale del valore ai prezzi di vendita;</li> <li>- il complemento a 100 di tale percentuale rappresenta il costo di acquisto delle merci;</li> <li>- il valore delle rimanenze viene determinato sottraendo dal totale delle merci disponibili, espresse ai prezzi di vendita, l'ammontare dei ricavi;</li> <li>- l'importo che ne risulta, espresso ai prezzi di vendita, va riportato al prezzo di costo moltiplicandolo per il suddetto complemento a 100 della percentuale di ricarico;</li> <li>- ai fini delle registrazioni di magazzino i movimenti di carico e scarico delle merci vanno registrati per gruppi sufficientemente omogenei (reparti, sezioni o simili, costituiti da beni affini sotto il profilo commerciale) e per ciascun gruppo l'azienda deve riportare il valore di vendita al valore di costo, riducendo il primo in base alla percentuale corrispondente al margine lordo e di cui si è detto sopra.</li> </ul>
<b>Cassazione, sentenza n. 12356/1999</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- In mancanza della tenuta della contabilità del magazzino (art. 14, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973), contenente le registrazioni di carico e di scarico l'amministrazione finanziaria è legittimata a rettificare il reddito d'impresa.</li> </ul>