

STUDIO MISTRETTA
Dott. Rag. Antonio Mistretta
C/so Calatafimi, 110/A -91025 Marsala (TP)
Tel. 0923/982020

Circolare informativa per la clientela
n. 3/2014 del 27 marzo 2014

RIMANENZE di MAGAZZINO CONTABILITÀ e VALUTAZIONE

In questa Circolare

- 1. Categorie omogenee**
- 2. Criteri di valutazione**
- 3. Prodotti in corso di lavorazione e servizi in corso di esecuzione**
- 4. Determinazione del costo dei beni**
- 5. Rettifica delle rimanenze da parte dell'Ufficio**
- 6. Metodo del prezzo al dettaglio**
- 7. Interessi passivi e immobili-merce**
- 8. Obbligo di tenuta della contabilità di magazzino**

Le **regole** per la **valutazione fiscale** delle **rimanenze** sono riportate nell'art. 92, D.P.R. 917/1986.

1. CATEGORIE OMOGENEE

La valutazione delle rimanenze si effettua raggruppando i beni in **categorie omogenee** «*per natura e valore*». È certamente consentita una valutazione per **singolo articolo**, come di norma si effettua in società dotate di sistemi informativi evoluti.

Deve trattarsi di beni dello stesso genere anche se di diverso tipo, aventi **uguale valore unitario**. Ad esempio, per un capo di abbigliamento, si potranno raggruppare tutte le camicie (anche se di modelli diversi) che hanno lo stesso valore, ma non camicie con valore diverso e neppure camicie e maglioni pur se hanno identico valore.

2. CRITERI di VALUTAZIONE

La norma fiscale impone **solo** l'**iscrizione** di un **valore non inferiore** a quello risultante dalla applicazione dei criteri indicati di seguito. Ogni eventuale **plusvalutazione** è sempre acquisita a **tassazione**, mentre ogni **minusvalutazione** richiede una **variazione in aumento** nella **dichiarazione** dei redditi. Queste regole, secondo l'Agenzia delle Entrate (si veda sotto), non valgono per i beni valutati a costi specifici (ad esempio, immobili, grandi impianti, autovetture dei commercianti di veicoli). La plusvalutazione di questi beni non sarebbe dunque fiscalmente rilevante.

Criterio base

Costo medio ponderato per **categorie omogenee**, con **effetto Lifo a scatti annuale**. In pratica, in caso di incremento nella quantità, si formeranno due strati, uno valutato allo stesso importo dell'anno precedente, l'altro, pari alla quantità aggiuntiva, valutato al costo medio ponderato del nuovo anno. In caso di **decremento** si considereranno consumati gli **strati più recenti**.

Assumono rilevanza fiscale anche il metodo del **costo medio ponderato dell'esercizio**, il **Fifo (continuo o a scatti annuale)** o **varianti del Lifo**, anche se portano a valori inferiori al Lifo a scatti

Altri metodi assumono rilevanza se comportano un valore non inferiore a quello derivante dal criterio base.

Costi specifici

È ammessa la valutazione dei beni **a costi specifici**. Si tratta in genere di beni di **rilevante valore unitario** non valutabili per flussi omogenei (immobili costruiti in c/proprio, grandi impianti, ecc.).

Svalutazione al valore normale

Se il **valore unitario medio** dei beni (di una determinata categoria omogenea), valutato al costo con i metodi di cui sopra, è **superiore** al **valore normale medio** di essi nell'ultimo mese dell'esercizio (art. 9, D.P.R. 917/1986), il **valore minimo** è pari al valore normale moltiplicato per l'intera quantità a prescindere dall'esercizio di formazione.

La svalutazione al valore normale fa perdere la **stratificazione** alla categoria omogenea. La svalutazione, in virtù della regola fondamentale secondo cui il Fisco detta solo un limite minimo è sempre **facoltativa**. Ciò significa che se non si è svalutato al valore normale in un certo anno, resta possibile farlo in anni successivi sempreché il valore dell'ultimo mese sia inferiore al costo.

Il valore normale è costituito dal **prezzo o corrispettivo mediamente praticato** per i beni e i servizi della stessa specie o similari in condizioni di **libera concorrenza** e al **medesimo stadio** di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o i servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai **listini** o alle **tariffe** del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle **mercuriali** e ai listini delle **Camere di commercio** e alle **tariffe professionali**, tenendo conto degli sconti d'uso.

La **valutazione al valore normale** resta efficace **anche** per gli **esercizi successivi** salvo che nel bilancio non venga ripristinato un valore superiore.

Con la R.M. 78/E/2013, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la svalutazione delle rimanenze di beni valutati a costi specifici (immobili, grandi impianti, ecc.), effettuata sulla base del valore normale dei beni

stessi nell'ultimo mese dell'esercizio, **non ha effetto fiscale**. Le imprese di costruzione che procedono (per obbligo civilistico) a iscrivere i beni posseduti ad un valore inferiore al costo, per tener conto del minor valore di mercato, devono dunque **recuperare a tassazione la differenza**, fino al momento della stipula del rogito di vendita.

Correlativamente sono **irrilevanti** per questi beni (risposta dell'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2014) le **rivalutazioni** rispetto al **costo specifico**.

3. PRODOTTI in CORSO di LAVORAZIONE e SERVIZI in CORSO di ESECUZIONE

I **prodotti in corso di lavorazione**, che cioè sono ad uno stadio intermedio di lavorazione e che non vengono dunque rilevati nelle scritture ausiliarie di magazzino in una specifica categoria omogenea, **non** sono **valutabili** con il **sistema del flusso dei costi**, ma sempre ai **costi specifici** dell'esercizio (costi sostenuti per portare il bene all'ultimo stadio di lavorazione completato entro il 31 dicembre).

Gli **stessi criteri** si utilizzano per i **servizi in corso di esecuzione** salvo quanto disposto dall'art. 93, D.P.R. 917/1986 per le commesse di **durata ultrannuale**.

4. DETERMINAZIONE del COSTO dei BENI

Si comprendono nel costo **anche** gli **oneri accessori di diretta imputazione**, **esclusi** gli **interessi passivi** e le **spese generali**.

Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere, con gli stessi criteri, anche i **costi diversi** da quelli direttamente imputabili al prodotto. Per gli **immobili** alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa, si comprendono nel costo gli **interessi passivi** sui **prestiti** contratti per la loro costruzione o ristrutturazione

5. RETTIFICA delle RIMANENZE da PARTE dell'UFFICIO

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

La rettifica da parte dell'Ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto **anche** per gli **esercizi successivi**. L'Ufficio tiene conto **direttamente** delle **rettifiche** operate e deve procedere a rettificare le valutazioni relative **anche** agli **esercizi successivi**.

6. METODO del PREZZO al DETTAGLIO

Per i **commercianti al minuto** è consentito attribuire **rilevanza fiscale** al **metodo del prezzo al dettaglio** laddove utilizzato civilisticamente, purché nella dichiarazione dei redditi o in un apposito allegato siano illustrati i **criteri** e le **modalità di applicazione** del detto metodo, con riferimento all'oggetto e alla struttura organizzativa dell'impresa.

Le regole del metodo del prezzo al dettaglio sono illustrate nella C.M. 23/1983, capitolo 15.

7. INTERESSI PASSIVI e IMMOBILI-MERCE

Il Codice civile consente la **capitalizzazione** degli **interessi passivi**, alle stesse condizioni previste per i beni strumentali, **anche** per i **beni-merce** (in particolare per gli immobili che vengono costruiti dall'impresa per la rivendita).

I **Principi contabili nazionali non** trattano espressamente della capitalizzazione di interessi passivi per gli immobili-merce, stabilendo più in generale che se un finanziamento è stato chiaramente assunto a fronte di specifiche voci che richiedono un processo produttivo di vari anni prima di poter essere vendute si

possono includere i relativi interessi passivi tra i costi limitatamente al periodo di produzione, sempreché l'onere degli interessi sia stato **realmente sostenute** e il **costo più gli interessi non ecceda il valore netto di realizzo**.

Queste regole impongono alle imprese immobiliari di **sospendere la rilevazione degli interessi** nelle rimanenze non appena il fabbricato è ultimato, e ciò anche qualora vi sia ancora margine rispetto al valore di mercato. Occorre, inoltre, **confrontare il valore contabile** (comprensivo degli interessi) con quello **realizzabile** sul mercato al termine dell'esercizio, adeguando se del caso al ribasso l'importo di bilancio.

Fiscalmente, l'art. 110, D.P.R. 917/1986 stabilisce che per gli immobili-merce si comprendono nel costo anche gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione.

La norma fiscale si limita ad attribuire **rilevanza fiscale** alla **capitalizzazione** in bilancio degli **interessi passivi** senza indicare un obbligo di valutazione fiscale minima delle rimanenze di immobili che comprenda anche detti interessi passivi (taluna dottrina sostiene, peraltro, la tesi dell'obbligatorietà dell'inclusione degli interessi passivi nel valore delle rimanenze di tali beni).

Spesso ci si chiede se la capitalizzazione degli interessi passivi sugli immobili-merce, una volta adottata in un esercizio, debba essere mantenuta **anche** per tutto il **resto della costruzione** del bene immobile destinato alla vendita o se, stante l'autonomia dei periodi di imposta, abbia efficacia fiscale la capitalizzazione effettuata in un esercizio e non in quelli successivi. La risposta all'interrogativo ha natura prevalentemente **civilistica**, nel senso che, come detto, la norma fiscale si limita sul punto a dare riconoscimento ad una **preventiva imputazione in bilancio**, effettuata ovviamente secondo corrette regole contabili. Quindi, laddove la modifica del criterio contabile di imputazione degli interessi passivi (in precedenza computato nel costo del bene, successivamente no) sia correttamente giustificata in bilancio, il valore così iscritto avrà **valenza anche fiscale**.

8. OBBLIGO di TENUTA della CONTABILITÀ di MAGAZZINO

OBBLIGO di TENUTA della CONTABILITÀ di MAGAZZINO dall'1.1.2014 (valori espressi in euro)								
	2011			2012			2013	Obbligo dall'1.1.2014
Ricavi Rimanenze	Sup. 5.164.569 Sup. 1.032.914			Sup. 5.164.569 Sup. 1.032.914			Indifferente	Sì
Ricavi Rimanenze	Sup. 5.164.569 Sup. 1.032.914			Sup. 5.164.569 Inf. 1.032.914	Inf. 5.164.569 Sup. 1.032.914	Inf. 5.164.569 Inf. 1.032.914	Indifferente	NO
				<i>Oppure →</i>	<i>Oppure →</i>			
Ricavi Rimanenze	Sup. 5.164.569 Inf. 1.032.914	Inf. 5.164.569 Sup. 1.032.914	Inf. 5.164.569 Inf. 1.032.914	Sup. 5.164.569 Sup. 1.032.914			Sup. 5.164.569 Sup. 1.032.914	NO (N.B. obbligo dall'1.1.2015)
	<i>Oppure →</i>	<i>Oppure →</i>						
Ricavi Rimanenze	Sup. 5.164.569 Inf. 1.032.914	Inf. 5.164.569 Sup. 1.032.914	Inf. 5.164.569 Inf. 1.032.914	Sup. 5.164.569 Inf. 1.032.914	Inf. 5.164.569 Sup. 1.032.914	Inf. 5.164.569 Inf. 1.032.914	Indifferente	NO
	<i>Oppure →</i>	<i>Oppure →</i>		<i>Oppure →</i>	<i>Oppure →</i>			

Le imprese di **minori dimensioni**, che ancora **non** hanno istituito la **contabilità fiscale di magazzino**, devono verificare l'**eventuale superamento dei limiti** che fanno scattare il relativo obbligo (si veda la tabella sopra riportata). Qualora detti limiti siano stati **superati nel corso dell'ultimo biennio**, l'impresa ha a disposizione un primo esercizio per predisporre l'impianto contabile (cd. «esercizio di prova»), mentre l'obbligo di istituzione delle scritture decorre solamente da quello successivo.

L'**obbligo** di istituzione della **contabilità fiscale di magazzino** (art. 1, D.P.R. 695/1996) scatta **dal secondo periodo d'imposta successivo** a quello in cui, per la seconda volta consecutiva, sono stati **superati congiuntamente** i seguenti parametri:

- **euro 5.164.569** di **ricavi** di cui all'art. 85, D.P.R. 917/1986;
- **euro 1.032.914** di **rimanenze finali** di cui agli artt. 92 e 93, D.P.R. 917/1986 e cioè rimanenze di beni destinati alla vendita (merci e prodotti finiti), di materie prime, di semilavorati, di prodotti in corso di lavorazione, e di opere e servizi in corso di esecuzione di durata sia infrannuale che ultrannuale.

Dal 1° gennaio 2014 è, pertanto, scattato l'**obbligo** della **contabilità di magazzino** per le imprese che, sia nell'esercizio 2011 che nell'esercizio 2012, hanno superato tutti e due i limiti suddetti.

Per la verifica del superamento dei limiti di legge, i ricavi e le rimanenze si quantificano secondo le previsioni del D.P.R. 917/1986. Con riferimento ai **ricavi**, rilevano, pertanto, i **corrispettivi realizzati** nell'esercizio (ovvero il valore normale per i beni autoconsumati) a norma dell'art. 109, D.P.R. 917/1986 (**criterio di competenza**). Per le **rimanenze**, occorre riferirsi ai **principi di valutazione** previsti, rispettivamente, dagli artt. 92 e 93, D.P.R. 917/1986.

Nel caso di esercizio avente **durata inferiore** (o **superiore**) a **12 mesi**, i ricavi devono, ai fini del loro confronto con il limite di legge, essere **ragguagliati** ad anno, dividendo il loro importo per il numero di giorni di durata dell'esercizio e moltiplicando il risultato per 365. Nel caso di **rettifica** dei ricavi e/o delle rimanenze da parte dell'Ufficio, **non** si tiene conto delle **risultanze dell'accertamento** se l'incremento **non supera il 15%** del valore dichiarato.

Una volta entrati nel regime obbligatorio di tenuta della contabilità di magazzino, qualora, per **due esercizi consecutivi** (ad es. 2012 e 2013), almeno **uno** dei due limiti **non** venga nuovamente **superato**, l'obbligo viene a **cessare**. La cessazione dell'obbligo di tenuta delle scritture decorre già **dall'inizio del periodo d'imposta immediatamente successivo** (ad es. dall'1.1.2014).