

VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE**Prassi**

C.M. 11.8.77 n. 9/995; Nota ministeriale 5.5.78 n. 9/158; C.M. 18.5.83 n. 23 n. 9/786

Giurisprudenza

Cass. 6.11.99 n. 12356; Cass. 5.2.2002 n. 1531; Cass. 23.10.2006 n. 22735

1 PREMESSA

L'art. 92 del TUIR definisce i criteri per la valutazione:

- dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (c.d. "beni merce");
- delle materie prime e sussidiarie, dei semilavorati e degli altri beni mobili acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, ad esclusione dei beni strumentali.

Non è qualificabile come rimanenza (e non può quindi essere valutato in base alla disposizione in commento) il diritto acquistato in forza di un preliminare di acquisto, "*vale a dire il mero credito alla prestazione del consenso per la stipulazione del contratto definitivo*" (Cass. 5.2.2002 n. 1531). 

Costituiscono invece beni "merce" i beni utilizzati a fini dimostrativi nei confronti dei clienti (es. beni destinati all'esposizione negli *show room*). Qualsiasi bene che si presti ad essere provato dai potenziali clienti, infatti, sarebbe di per sé un bene destinato alla vendita, e come tale non potrebbe assumere la qualifica di bene strumentale (Cass. 23.10.2006 n. 22735).

In generale, il contribuente può applicare uno qualsiasi dei metodi previsti per la valorizzazione del magazzino, subordinatamente alla condizione che il valore così ottenuto non sia inferiore a quello minimo fiscale, secondo quanto sarà più avanti precisato.

In ogni caso, la regola del valore minimo non si applica:

- per i beni la cui valutazione viene effettuata a costi specifici (si veda il successivo § 4): si tratta dei c.d. "beni infungibili";
- per l'attività di commercio al minuto (si veda il successivo § 6);
- per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale

Per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale si veda il successivo cap. 39 "Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale". 

2 RAGGRUPPAMENTO IN CATEGORIE OMOGENEE

Il primo passo da compiere per la determinazione del valore minimo fiscale è quello di raggruppare i beni in categorie omogenee:

- per natura → i beni devono, in relazione alle loro proprietà e caratteristiche merceologiche, appartenere allo stesso genere, ancorché di diverso tipo;
- per valore → i beni devono avere identico contenuto economico.

Momento di riferimento

L'omogeneità va determinata con riferimento al momento in cui si procede al raggruppamento.

3 CRITERI DI VALUTAZIONE

Ad ogni gruppo omogeneo come sopra determinato, occorre attribuire un valore che non risulti inferiore a quello minimo ottenuto applicando i criteri definiti dall'art. 92 del TUIR. Detto valore minimo è rappresentato dal c.d. "LIFO a scatti annuali".



Per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali, ai fini civilistico-contabili lo IAS 2 non consente più la valutazione delle rimanenze secondo il criterio LIFO. Pertanto, in sede di prima applicazione degli IAS/IFRS, i soggetti che adottano il LIFO devono procedere ad una nuova valutazione delle rimanenze, imputando il maggior valore ad una riserva di patrimonio netto. In base all'art. 83 del TUIR, tale riserva assume rilevanza fiscale, con un conseguente aggravio di imposizione.

Al fine di evitare tale conseguenza, per le imprese in esame viene prevista la possibilità di continuare a valutare le rimanenze con il criterio LIFO, ancorché solo ai fini fiscali (a condizione che esso sia stato utilizzato nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione degli IAS/IFRS ovvero nel minor periodo che intercorre dalla costituzione della società). Tale opzione non è revocabile e va esercitata nel modello UNICO, barrando a tal fine l'apposita casella contenuta all'interno del quadro RF.

3.1 LIFO A SCATTI ANNUALI

Occorre distinguere tra:

- il primo esercizio di formazione delle rimanenze;
- gli esercizi successivi.

3.1.1 Primo esercizio

Nel primo esercizio, la valutazione delle rimanenze avviene con l'attribuzione, ad ogni categoria di beni, di un valore determinato dal rapporto fra il costo complessivo dei beni della stessa categoria e la loro quantità.



Per l'individuazione delle componenti da includere nel costo dei beni, occorre rifarsi ai criteri definiti dall'art. 110 co. 1 lett. b) del TUIR (si veda il successivo cap. 56 "Determinazione del costo e del valore normale dei beni", § 2).

In buona sostanza, nel primo esercizio le rimanenze sono valutate al costo medio ponderato e ogni unità avrà il valore risultante dal seguente rapporto:

$$\text{Costo unitario medio ponderato} = \frac{\text{Costo dei beni acquisiti nell'esercizio}}{\text{Quantità totale acquistata}}$$



Rimanenze finali dell'esercizio (unità) (A)	100
Quantità complessiva acquistata nell'esercizio (unità) (B)	500
Costo complessivo sostenuto (C)	500.000
Costo medio unitario (D) = (C) / (B)	1.000
Valore delle rimanenze finali (E) = (D) x (A)	100.000

3.1.2 Esercizi successivi

Negli esercizi successivi al primo, occorre distinguere a seconda che:

- le quantità in rimanenza siano rimaste invariate rispetto a quelle dell'esercizio precedente;
- le quantità in rimanenza siano aumentate rispetto a quelle dell'esercizio precedente;
- le quantità in rimanenza siano diminuite rispetto a quelle dell'esercizio precedente.

Rimanenze rimaste invariate

Nell'ipotesi in cui le quantità in rimanenza siano rimaste invariate rispetto a quelle dell'esercizio precedente, può essere mantenuto lo stesso valore unitario attribuito in tale esercizio.

Rimanenze aumentate

In tale ipotesi, con riferimento alla quantità in rimanenza all'inizio dell'esercizio, si mantiene la stessa valutazione dell'inizio dell'esercizio. La parte eccedente le rimanenze iniziali viene valutata al costo medio ponderato degli acquisti dell'anno.

Rimanenze iniziali dell'esercizio (unità) = rimanenze finali dell'esercizio precedente (A)	100	
Quantità complessiva acquistata nell'esercizio (unità) (B)	500	
Costo complessivo sostenuto per gli acquisti dell'esercizio (C)	500.000	
Rimanenze finali dell'esercizio (unità) (D)	150	
Variazione delle rimanenze (E) = (D) - (A)	50	
Costo medio unitario delle quantità acquistate nell'anno (F) = (C) / (B)	1.000	
Valore del nuovo strato (G) = (F) x (E)	50.000	
Valore del vecchio strato (H)	100.000	
Valore delle rimanenze finali dell'esercizio (G) + (H)	150.000	

Rimanenze diminuite

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

Al riguardo, occorre distinguere i due seguenti casi:

- si tratta di rimanenze relative al secondo esercizio;
- si tratta di rimanenze relative ad esercizi successivi al secondo.

Nel primo caso, si considerano uscite:

- tutte le quantità acquisite nell'anno;
- una parte di quelle esistenti all'inizio del periodo d'imposta.

Il valore da attribuire alle rimanenze finali sarà quindi dato dal seguente prodotto:

$$\begin{array}{c} \text{Costo unitario medio ponderato esercizio precedente} \\ \times \\ \text{quantità beni alla fine dell'esercizio} \end{array}$$

	Rimanenze iniziali dell'esercizio (unità) = rimanenze finali dell'esercizio precedente (unità) (A)	100
	Valore rimanenze iniziali = Valore delle rimanenze finali dell'esercizio precedente (B)	100.000
	Costo medio unitario delle quantità acquistate nell'esercizio precedente (C) = (B) / (A)	1.000
	Quantità complessiva acquistata nell'esercizio (unità) (D)	500
	Quantità complessiva ceduta nell'esercizio (unità) (E)	550
	Rimanenze finali dell'esercizio (unità) [(F) = (A) + (D) - (E)]	50
	Valore delle rimanenze finali dell'esercizio (F) x (C)	50.000

Negli esercizi successivi al secondo, la valutazione viene effettuata considerando uscite le quantità acquistate nell'anno e una parte di quelle acquistate nei precedenti esercizi, ad iniziare dal più recente.

	<i>Rimanenze iniziali all'1.1.2007 → 3.750, formate nei seguenti esercizi:</i>	
	2004 1.000 (unità) a costo medio unitario pari a 40	40.000
	2005 1.250 (unità) a costo medio unitario pari a 20	25.000
	2006 1.500 (unità) a costo medio unitario pari a 30	45.000
	<i>Rimanenze finali al 31.12.2007 → 2.200</i>	
	Ipotizzando che nel 2007 non vi siano stati acquisti, si considerano uscite dal magazzino 1.500 unità per il 2006 e 50 per il 2005.	
	Le restanti unità (2.200) sono quindi valutate nel seguente modo:	
	2004 1.000 (unità) a costo medio unitario pari a 40	40.000
	2005 1.200 (unità) a costo medio unitario pari a 20	24.000
		64.000

3.2 ALTRI CRITERI FISCALMENTE AMMESSI

In alternativa al criterio di cui al precedente § 3.1, se le imprese adottano uno dei seguenti criteri per la predisposizione del bilancio d'esercizio, lo stesso assume rilievo anche ai fini fiscali (art. 92 co. 4 del TUIR):

- costo medio ponderato;
- FIFO;
- varianti del LIFO a scatti annuali (es. LIFO continuo).

In pratica, si crea una perfetta coincidenza tra i criteri adottati ai fini civilistici e quelli assunti ai fini fiscali.

 Tuttavia, qualora, ai fini civilistici, le imprese non adottino alcuno dei suddetti criteri, ai fini fiscali il valore delle rimanenze non potrà risultare inferiore a quello ottenuto tramite il LIFO a scatti annuali (si veda il precedente § 3.1).

Pertanto, nell'ipotesi in cui l'adozione di un metodo diverso da quelli fiscalmente riconosciuti porti al conseguimento di un valore inferiore a quello ottenibile con il LIFO a scatti annuali, occorrerà apportare un'apposita variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

3.3 SVALUTAZIONE AL VALORE NORMALE

Se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato secondo quanto

riportato nei precedenti paragrafi, è superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio, il suddetto valore minimo viene determinato nel seguente modo (art. 92 co. 5 del TUIR):

Quantità beni alla fine dell'esercizio × valore normale medio ultimo mese

Per la determinazione del valore normale, occorre fare riferimento ai criteri dettati dall'art. 9 del TUIR (si veda il precedente cap. 6 "Determinazione dei redditi e delle perdite", § 3). In ogni caso, per le valute estere, si assume come valore normale il valore secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio (art. 92 co. 5 del TUIR).



3.3.1 Svalutazione facoltativa

Ci si domanda se l'adeguamento al valore normale sia fiscalmente obbligatorio. Infatti l'art. 92 co. 5 del TUIR prevede letteralmente che "il valore minimo (...) è determinato (...)". Coerentemente con la disciplina in esame, che ammette – alle condizioni sopra esposte – qualsiasi criterio di valutazione, sembra che la svalutazione resti una facoltà discrezionale dell'impresa, intesa come discrezionalità tecnica e non come arbitrio.

Si ricorda che, civilisticamente:

- l'art. 2426 co. 1 n. 9 c.c. prevede che le rimanenze devono essere iscritte al costo di acquisto o produzione ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se inferiore;
- l'art. 2426 co. 1 n. 10 c.c. prevede che, se il valore dei beni fungibili valutati con il LIFO e varianti, FIFO e media ponderata differisce in misura apprezzabile dai costi correnti di fine esercizio, la differenza deve essere indicata, per categorie di beni, in Nota integrativa.



3.3.2 Riduzione dei costi alla produzione - Irrilevanza

Ai fini della determinazione del valore normale, nessun rilievo assume la circostanza che i costi alla produzione nel settore di attività dell'impresa abbiano subito una contrazione. Infatti, l'unico parametro rilevante a tali fini è il valore normale alla vendita (Nota ministeriale 5.5.78 n. 9/158).

3.3.3 Settore editoriale

Per il settore editoriale, è consentita la valutazione delle rimanenze di libri sulla base di percentuali del costo dell'esercizio di pubblicazione via via decrescenti, distinte a seconda della natura della pubblicazione (scolastica, scientifica o varia):

	Edizioni scolastiche	Edizioni scientifiche	Edizioni varie
I anno di pubblicazione	100%	100%	100%
II anno di pubblicazione	50%	100%	67%
III anno di pubblicazione	25%	75%	33%
IV anno di pubblicazione	6%	50%	10%
V anno di pubblicazione	0%	25%	10%
VI anno di pubblicazione	0%	10%	0%

La motivazione della “deroga” al principio del costo è la mancanza di un valore corrente espresso dal mercato contestualmente ad una flessione della domanda del bene (C.M. 11.8.77 n. 9/995).

3.3.4 Mantenimento del minor valore anche nei successivi esercizi

Il minor valore attribuito alle rimanenze secondo quanto sopra precisato vale anche per gli esercizi successivi, sempre che esse non risultino iscritte nello Stato patrimoniale per un valore superiore (art. 92 co. 5 del TUIR).

3.4 PRODOTTI E SERVIZI IN CORSO DI LAVORAZIONE ED ESECUZIONE

I beni in corso di produzione e i servizi in corso di esecuzione a fine esercizio sono valutati in base ai costi sostenuti, a meno che non rientrino tra le “forniture” ultrannuali (art. 92 co. 6 del TUIR).

In particolare, a fine esercizio, l'imprenditore deve individuare:

- i beni e i servizi in corso di esecuzione;
- l'eventuale contratto di fornitura;
- la relativa durata ultra/infrannuale.

La relativa valutazione verrà effettuata:

- se si tratta di opere, forniture o servizi pattuiti con oggetto unitario e con durata ultrannuale → in base all'art. 93 del TUIR;
- se si tratta di altri beni o servizi → in base ai costi sostenuti nell'esercizio.

4 VALUTAZIONE A COSTI SPECIFICI

Per i beni infungibili, la valutazione delle rimanenze avviene a costi specifici.



Si definiscono infungibili quei beni chiaramente identificati che non possono essere scambiati con altri.

Tale circostanza implica che la valutazione operata ai fini civilistici trovi pieno riconoscimento anche ai fini fiscali.

Pertanto, nel caso di valorizzazione delle rimanenze a costi specifici:

- non si applica la regola del valore minimo fiscale (di cui al precedente § 3.1) → in tal modo, anche qualora la valorizzazione al costo specifico conduca ad un ammontare inferiore a tale valore, non occorrerà apportare alcuna variazione in aumento;
- l'eventuale svalutazione operata ai fini civilistico-contabili, a norma dell'art. 2426 co. 1 n. 9 c.c. (si veda il precedente § 3.3.1), assume piena rilevanza anche ai fini fiscali.

5 CONTINUITÀ DEI VALORI DELLE RIMANENZE

Le rimanenze finali di un esercizio, nell'ammontare dichiarato dal contribuente, costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo (art. 92 co. 7 del TUIR).

6 METODO DEL PREZZO AL DETTAGLIO

Gli esercenti attività di commercio al minuto possono valutare le rimanenze con il

c.d. metodo del prezzo al dettaglio (art. 92 co. 8 del TUIR).

La norma prevede 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*”.

Dal momento che non è più possibile allegare prospetti alla dichiarazione dei redditi, si ritiene che tali criteri debbano essere illustrati all’Amministrazione finanziaria in caso di richiesta.

6.1 MODALITÀ APPLICATIVE

Ai fini dell’applicazione del metodo in esame, occorre operare nel modo seguente (C.M. 18.5.83 n. 23, prot. 9/786):

- il carico di magazzino va rilevato sia al prezzo di costo, sia al prezzo di vendita; inoltre, occorre rilevare sia le rivalutazioni, sia le svalutazioni delle merci in giacenza, conseguenti ad aumenti o diminuzioni dei prezzi di vendita intervenuti nel periodo;
- 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:

$$\frac{\text{valore di vendita} - \text{costo}}{\text{valore di vendita}} \times 100$$

- il complemento a 100 di tale percentuale rappresenta il costo di acquisto delle merci;
- il valore delle rimanenze viene determinato sottraendo dal totale delle merci disponibili, espresse ai prezzi di vendita, l’ammontare dei ricavi; 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;
- 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.

6.2 DISPOSIZIONI INAPPLICABILI

Nel caso di valutazione col metodo del prezzo al dettaglio, le rimanenze sono già valutate al minor valore tra costo e valore di mercato. Pertanto, non trovano applicazione le disposizioni relative:

- al valore minimo fiscale (di cui al precedente § 3.1);
- alla possibilità di svalutazione in base al “valore normale” (di cui al precedente § 3.3).

