

REDDITO DI IMPRESA Inventario delle rimanenze finali

Gentile Associato,

Si reputa opportuno ricordare alle imprese che è necessario predisporre l'inventario delle rimanenze al **31/12/2021**. Tale inventario deve essere predisposto in base a quanto previsto dagli art. 2423-bis c.1 e 2426 del c.c., dai Principi Contabili dell'O.I.C. (principio n°13 "le rimanenze" e principio n°23 "lavori in corso su ordinazione") e dall'art. 92 e 93 del T.U.I.R. (D.P.R. n. 917/1986); pertanto la valutazione potrà avvenire, a scelta del contribuente, **per singoli beni, per categorie omogenee o in base ai lavori in corso su ordinazione**.

Valutazione per singoli beni

La valutazione per singoli beni è fatta secondo il **costo specifico**, cioè imputando a ciascun bene il relativo costo, che può essere quello di acquisto o di produzione (art. 92, 1° co, D.P.R. n. 917/1986).

Tale criterio, a differenza di quello utilizzato per categorie omogenee (che esamineremo di seguito), **non ha alcun limite di valore in quanto corrisponde al costo reale del bene**.

Di regola questo criterio è utilizzato dalle imprese produttrici di beni altamente specifici, diversi uno dall'altro, come nel caso di imprese edili per gli appartamenti o gli immobili in genere in "magazzino".

Valutazione per categorie omogenee di beni

La valutazione per categorie omogenee tiene conto della **natura** e del **valore** dei beni oggetto della valutazione; non sono infatti ammesse forme di aggregazione tra beni della stessa natura ma con valore diverso, così come non sono ammesse aggregazioni di beni di natura diversa anche se di eguale valore.

Se si effettua la valutazione per categorie omogenee di beni, la norma fiscale individua un VALORE MINIMO da attribuire alle rimanenze. Se queste risultano in Bilancio ad un valore inferiore, si deve effettuare un'integrazione in sede di Dichiarazione dei redditi fino a raggiungere tale valore minimo. Il **VALORE MINIMO** è ottenuto applicando uno **dei metodi di valutazione** di seguito indicati, ovvero **sulla base del valore normale**, quando quest'ultimo è inferiore.

In caso di mutamento - civilisticamente giustificato - dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi, il contribuente deve generalmente darne comunicazione all'Ufficio delle Entrate (art. 110, co. 6 del T.U.I.R.) nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato.

I metodi di valutazione del **costo medio ponderato**, del **FIFO** o del **LIFO** in tutte le sue varianti riconosciuti dalla disciplina civilistica (art. 2426 n° 10 del C.C.), sono stati condivisi, dal D.L. n. 261/94, anche dalla disciplina fiscale. Pertanto, i metodi contemplati dalla norma fiscale risultano essere i seguenti:

- ✓ metodo del costo medio ponderato;
- ✓ metodo FIFO;
- ✓ metodo LIFO;
- ✓ metodo LIFO a scatti.

Nel caso in cui un'impresa adotti un criterio di valutazione **diverso** da quelli suindicati il **valore fiscalmente ammissibile delle rimanenze deve essere almeno eguale a quello risultante dall'applicazione del metodo LIFO a scatti o al valore normale**.

METODO COSTO MEDIO PONDERATO

Con questo metodo, beni omogenei, ma acquistati o prodotti in periodi diversi e quindi con costi diversi, vengono valutati ad un costo che rappresenta la media ponderata. Tale metodo cerca di livellare i movimenti dei prezzi. Il costo medio può essere ponderato:

- **per movimento:** in tal caso il costo medio si determina ogni volta che si verificano movimenti in entrata o in uscita di merci dal magazzino;
- **per periodo:** in tal caso alle quantità ed ai costi in inventario all'inizio del periodo si aggiungono gli acquisti o la produzione di un periodo e si determinano i costi medi ponderati alla fine del periodo stesso.

Tale metodo è più semplice rispetto al precedente: la ponderazione può essere infatti calcolata su base annuale, mensile o di altro periodo.

METODO FIFO (first in, first out)

In questo caso, si ipotizza che gli acquisti o le produzioni più remoti siano i primi ad essere venduti; di conseguenza si ipotizza che restino in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più recenti, valutate pertanto al costo di tali ultimi acquisti o produzioni.

Il metodo del FIFO rispecchia l'andamento dei prezzi di mercato, perché valuta il magazzino ai costi più recenti.

METODO LIFO (last in, first out)

In questo caso si ipotizza che gli acquisti o le produzioni più recenti siano i primi ad essere venduti; di conseguenza si ipotizza che restino in magazzino le quantità relative agli acquisti o alle produzioni più remote, valutate pertanto al costo di tali acquisti o produzioni.

Relativamente al valore delle giacenze, il metodo LIFO rispecchia prezzi passati mentre contrappone costi più recenti a ricavi più recenti. Per cui in fase di prezzi ascendenti, il metodo LIFO attenua gli effetti dell'inflazione sui risultati dell'esercizio rispetto agli altri metodi.

Tale metodo produce però alcuni effetti distorsivi:

- sullo stato patrimoniale, perché tende ad esporre in fase di prezzi crescenti un valore del magazzino sostanzialmente inferiore ai prezzi correnti;
- in caso di prezzi discendenti il metodo LIFO ha l'effetto di contrapporre ai ricavi nel conto economico i prezzi più bassi lasciando i più elevati nel magazzino, per poi essere eventualmente ridotti al valore di mercato in sede di valutazione.

A causa degli effetti distorsivi prodotti dal metodo LIFO sullo stato patrimoniale, per ovviare alla riduzione di significatività dell'ammontare delle rimanenze in esso esposte, assume particolare importanza l'indicazione nella Nota Integrativa del valore delle rimanenze di magazzino al minore tra i costi correnti alla data di bilancio ed il valore di mercato.

Nell'ambito di tale metodo sono previste due variabili: il metodo del **LIFO continuo** ed il metodo del **LIFO a scatti**.

VALUTAZIONE LIFO A SCATTI

E' il criterio di valutazione espressamente previsto dalla normativa fiscale, anche se non l'unico ammesso. Esso si fonda sul presupposto che le unità acquistate nel periodo più recente vengano cedute per prime. Il LIFO a scatti implica la determinazione, per il primo esercizio, del costo unitario medio dei beni e, per gli esercizi successivi, degli incrementi o decrementi delle rimanenze finali.

La valutazione delle rimanenze di magazzino, quindi, non è fatta a prezzi correnti, ma a prezzi "storici" ed è **effettuata per esercizio di formazione**, tenendo quindi distinti il **primo esercizio** in cui si verificano rimanenze di magazzino dai **successivi**.

Nel primo esercizio in cui si verificano rimanenze di beni, queste vanno valutate attribuendo ad ogni unità il costo medio ponderato ottenuto dividendo il costo complessivo dei beni prodotti o acquistati nell'esercizio per la totale quantità dei beni acquistati.

Per gli esercizi successivi occorre distinguere a seconda che la variazione subita dalle rimanenze sia positiva o negativa. Se le rimanenze dei beni sono invariate rispetto all'esercizio precedente, il magazzino fiscale mantiene valore inalterato. Pertanto:

- se **le rimanenze sono aumentate** rispetto all'esercizio precedente, sulla quantità di beni pari a quella in rimanenza nell'esercizio precedente si applica il valore attribuito nell'esercizio precedente. Sulla parte eccedente (che va ad aggiungersi) si applica, invece il valore medio attribuibile con riferimento agli acquisti dell'esercizio corrente.
- Se **le rimanenze diminuiscono** rispetto all'esercizio precedente, è necessario distinguere se si tratta di rimanenze relative al secondo esercizio, per cui il valore da attribuire alle rimanenze finali è dato moltiplicando il costo medio unitario determinato per il primo esercizio per la quantità di beni esistenti alla fine dell'esercizio, o se si tratta di rimanenze relative agli esercizi successivi, per cui la valutazione si esegue considerando uscite le quantità acquistate nell'anno e eventualmente comprate negli esercizi precedenti a cominciare dal più recente.

Relativamente ai metodi sopra elencati, in caso di prezzi crescenti il metodo LIFO (continuo o a scatti) tende a deprimere i risultati di gestione (si alzano i costi della produzione e si abbassano i valori delle rimanenze), mentre il metodo FIFO raggiunge il risultato opposto. Il metodo del costo medio ponderato (per movimento o per periodo) fornisce risultati intermedi.

L'OIC 13, la cui versione definitiva è stata pubblicata il 22 dicembre 2016, nell'ottica della **sostanza economica** in luogo della **funzione economica**, definisce che il momento della **rilevazione iniziale** delle rimanenze coincide con la data in cui avviene il **trasferimento dei rischi e dei benefici connessi** al bene acquisito precisando, poi, che tale trasferimento coincide di solito con il trasferimento di proprietà.

In **difetto di coincidenza** tra la data di trasferimento dei rischi e dei benefici e quella in cui avviene il passaggio del titolo di proprietà, è necessario prendere a riferimento il momento in cui si trasferiscono i rischi e i benefici. Sulla base di quanto considerato, il principio fornisce un'elencazione non completa di fattispecie potenzialmente annoverabili tra le rimanenze, ovvero:

- ✓ 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, ecc;
- ✓ le giacenze di proprietà della società presso terzi in conto deposito, lavorazione, prova, ecc;
- ✓ materiali, merci e 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).

Relativamente all'informativa da fornire per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (ex art. 2435 bis c.c.) e le micro imprese (ex art. 2435 ter c.c.) sono state previste delle parti specifiche per dare maggiore risalto ad una regolazione per classi dimensionali.

Si ritiene opportuno evidenziare che è stato abrogato il numero 12 del comma 1 dell'art. 2426 del c.c. ovvero la disposizione che stabiliva che "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.

Prodotti in corso di lavorazione e lavori in corso di ordinazione

In questa ultima parte della Circolare, si reputa opportuno trattare di quelle forniture, opere e servizi, svolte su ordinazione e stabilite come oggetto unitario di un contratto, ancora in corso di lavorazione alla fine dell'esercizio.

In base ai Principi Contabili dell'O.I.C. è sempre opportuno separare i **prodotti in corso di lavorazione** dai **lavori in corso su ordinazione**, in quanto per tali opere si applicano criteri valutativi diversi come di seguito delineati.

PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE

Dal punto di vista civilistico la valutazione dei prodotti in corso di lavorazione è disciplinata dall'art. 2426, n° 9 del c.c. e dal Principio Contabile n°13 dell'O.I.C.

Dal punto di vista fiscale tale valutazione è effettuata in base all'art. 92, comma 6, del T.U.I.R..

La valutazione di tali prodotti dovrà avvenire in base alle spese sostenute nell'esercizio (costi specifici); la C.M. n°40/81 precisa infatti che "i prodotti in corso di lavorazione formano oggetto di inventario e la loro valutazione al termine del periodo d'imposta sarà eseguita sulla base dei quantitativi e dei materiali impiegati, dalle ore utilizzate e dagli altri costi specificatamente imputabili".

LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

Dal punto di vista civilistico, l'art. 2426 n°11 del Codice Civile recita: "*i lavori in corso possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza*" (c.d. **criterio della percentuale da completamento**).

Il principio contabile O.I.C. n. 23, pubblicato nella sua versione definitiva il 22 dicembre 2016, conferma le regole già determinate nella precedente versione del principio in tema di contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale. Pertanto i requisiti necessari per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento rimangono i seguenti:

- l'esistenza di un contratto vincolante per le parti che definisca in modo chiaro le obbligazioni e, in particolare il diritto al corrispettivo per l'appaltatore;
- il diritto a percepire il corrispettivo per la società che effettua i lavori deve maturare con ragionevole certezza durante l'esecuzione dei lavori (ad esempio quando il contratto garantisce alla società che effettua i lavori in caso di recesso del committente il diritto al risarcimento dei costi sostenuti e di un congruo margine);
- non vi devono essere situazioni aleatorie su condizioni contrattuali o fattori esterni che possano rendere dubbia la capacità dei contraenti di far fronte alle proprie obbligazioni;
- il risultato della commessa deve essere attendibilmente stimato; ciò si verifica quando i ricavi di commessa e i costi necessari per completare i lavori possono essere determinati in modo attendibile.

Una volta verificate le condizioni richieste allora si dovrà, per la valutazione dei lavori in corso su ordinazione non ultimati, applicare il metodo della percentuale di completamento; sono nel caso in cui i requisiti non possano essere soddisfatti allora si potrà applicare il metodo della commessa completata (criterio previsto dall'art. 2426 punto 9) per le rimanenze in generale).

Nel caso di commesse di durata inferiore all'anno, tenuto conto che generalmente l'utilizzo del criterio della commessa completata non genera andamenti irregolari nei risultati d'esercizio, possono utilizzarsi entrambi i criteri di valutazione.

Il nuovo principio contabile O.I.C. n. 23, nella sua versione aggiornata, ha **sostituito** il principio della **funzione economica** con il principio della **sostanza economica** esplicitando che, in **caso di applicazione del criterio della commessa completata**, i ricavi e il margine della commessa sono **rilevati soltanto alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene realizzato** e precisando poi le condizioni al verificarsi delle quali si considera avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici, ovverosia quando:

- la **costruzione del bene sia stata completata** ed il bene accettato dal committente;
- i **collaudi siano stati effettuati con esito positivo**, mentre nel caso in cui il collaudo viene procrastinato per cause non dipendenti dall'appaltatore, il contratto si può considerare completato, purché vengano rispettate le altre condizioni e la richiesta di collaudo sia documentata;
- **eventuali costi da sostenere dopo il completamento siano di entità non significativa** e siano comunque stanziati;
- gli **eventuali effetti relativi a situazioni d'incertezza** connessi con tali commesse, ancora presenti nonostante la costruzione sia stata completata, **possano essere stimati con ragionevolezza** e sia possibile effettuare per essi appropriati stanziamenti.

Sono state inoltre previste **specifiche indicazioni** per **le società che redigono il bilancio in forma abbreviata**, ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile, e per **le micro-imprese**, ai sensi dell'articolo 2435-ter del Codice Civile, in presenza di specificità della disciplina di bilancio alla luce delle modifiche normative introdotte.

Anche dal punto di vista fiscale, è necessaria la distinzione tra lavori in corso di durata infrannuale e lavori in corso di durata ultrannuale.

Ai sensi dell'art. 92 del T.U.I.R., i lavori in corso su ordinazione con tempi di esecuzione inferiori a 12 mesi, devono essere valutati in base alle **spese sostenute** nell'esercizio (**costo specifico**).

Ai sensi dell'art. 93 del T.U.I.R., i lavori in corso su ordinazione con tempi di esecuzione superiori a 12 mesi, devono essere valutati in base ai **corrispettivi pattuiti**: i corrispettivi pagati a titolo definitivo sono da considerare ricavi e la valutazione delle rimanenze finali è limitata alla parte dell'opera non ancora liquidata.

Si ricorda che i criteri di valutazione delle rimanenze finali sono da riportarsi all'interno della **Nota Integrativa**.

Occorre sottolineare, tuttavia, che il **riporto dei criteri di valutazione nella Nota Integrativa non esonera dall'obbligo di indicare i suddetti criteri di valutazione anche sul libro inventari**.

Per A.GI.SCO.

Dottor Francesco Lerro

