

sistemi uomini macchine organizzazione

summo 2

21138	707	9767	4001	
808	45	343	70	655
77	6509	65	121	558
8208	6909	5801	695	
184	33	2021	870	11
43	7800	805	44	0
996	18022	807	500	

**IL COMPUTER
E LA BORSA**

IL MAGAZZINO FISCALE: CRITERI DI VALUTAZIONE

Pubblichiamo una sintetica panoramica dei metodi di valutazione delle rimanenze con riferimento alle imprese commerciali.

di Franco Pontani

Dal 1974 (anno di entrata in vigore della riforma delle Imposte Dirette) ad oggi la valutazione delle rimanenze è stata oggetto di particolare attenzione da parte del legislatore fiscale sia attraverso modifiche normative, sia con circolari e risoluzioni ministeriali. Dopo un primo periodo di relativa «tranquillità» legislativa (dal 1° gennaio 1974 al 31 dicembre 1982) si assiste ad una intensa attività del legislatore con costanti modifiche ai criteri di valutazione fiscale:

a. Legge 19 marzo 1983 n. 72, art. 12, vigente dal 24 marzo 1983 al 31 dicembre 1984 (Visentini bis);

b. Legge 17 febbraio 1985 n. 17, di conversione del DL 19 dicembre 1984 n. 853, art. 3, commi 6, 7, 8, 9 (Visentini ter), vigente fino al 31 dicembre 1987;

c. DPR 22 dicembre 1986 n. 917, vigente dal 1° gennaio 1988 (Testo Unico delle Imposte Dirette).

A detti provvedimenti si devono aggiungere quelli per la tenuta della contabilità di magazzino la cui disciplina originariamente prevista dall'art. 17 del DPR 29 settembre 1973 n. 600 venne abrogata fin dall'origine per effetto dell'art. 6 bis del DL 23 dicembre 1977 n. 936 e sostituita dal 1° gennaio 1982 con l'aggiunta della lettera d. del 1° comma dell'art. 14 del DPR n. 600 citato e del 6° comma dell'art. 14 dello stesso DPR. La prima variazione si ebbe per effetto del DPR 30 dicembre 1980 n. 897 abrogato sin dall'origine dal DPR 4 novembre 1981 n. 664 che agli artt. 2 e 3 novellava il precedente sistema. La disciplina venne ancora modificata a partire dal 1° gennaio 1985 per effetto dell'art. 3, 9° comma del DL 19 dicembre 1984 n. 853.

L'attuale disciplina è pertanto regolata, dal punto di vista fiscale dall'art. 59 del DPR n. 917 e dall'art. 14 del DPR n. 600 che tuttavia non esauriscono i provvedimenti che disciplinano il comportamento fiscale, in quan-

to a questi deve intendersi strettamente correlato il disposto dell'art. 15 del DPR n. 600 che crea il collegamento fra la norma fiscale e la disciplina civilistica attraverso il richiamo all'art. 2217 del Codice Civile in materia di inventario e di bilancio.

Il raccordo con la norma civile trova anche suo fondamento nella disciplina della dichiarazione dei redditi che richiamandosi al bilancio redatto nel rispetto della norma civile identifica la connessione con l'art. 2425, 1° comma n. 2, l'art. 2424, 1°

comma n. 7, l'art. 2425 bis, 1° comma nn. 13 e 1, l'art. 2429 bis (per le società di capitali), 2° comma nn. 1, 3, 7 nonché, nella logica, all'art. 2429 bis, 1° comma.

In questo contesto è utile ricordare che l'evoluzione tecnica ha condotto alla definizione di principi contabili che si possono considerare di generale accettazione quali quelli emanati dai Consigli dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri Professionisti (Documento n. 3 del marzo 1978 e Documenti a questo correlati), principi di fonte dottrinale quali quelli dell'Assonime (Associazione delle Società per Azioni), delle Partecipazioni statali, di alcuni Ordini dei Dottori Commercialisti e della dottrina economica, a cui sono da aggiungere ancora Principi contabili internazionali tra i quali quelli che sono stati riconosciuti come ragione di possibile integrazione delle aree non disciplinate dai principi di generale accettazione sono emanati dallo IASC (International Accounting Standard Committee).

Considerato il sistema normativo che si inserisce in un contesto di intensa attività dottrinale ricca di contributi (volumi, articoli, atti di convegni, soluzioni a quesiti) appare evidente come difficilmente si possa affrontare in un articolo la complessa problematica connessa alle valutazioni di magazzino per tutti gli aspetti che la contraddistinguono e per tutte le interrelazioni tra norma fiscale, disciplina civile e principi contabili. Tratteremo pertanto solo alcuni temi fondamentali con riferimento ad aziende commerciali nel rapporto tra sistema contabile e criteri di valutazione.

La valutazione delle rimanenze. Il principio della stima. I principi contabili. La forma giuridica dell'impresa. La norma fiscale.

La valutazione delle rimanenze di magazzino implica un processo di stima che, nelle aziende commerciali, generalmente non coinvolge la determinazione delle quantità esistenti, specie nell'area della distribuzione e della vendita di calcolatori elettronici, registratori di cassa, loro componenti e prodotti accessori. La stima inerisce la valutazione soggettiva che si dà alle rimanenze sul fondamento del possibile realizzo sul mercato, attraverso la vendita, in un tempo relativamente breve, successivo alla chiusura dell'esercizio, in relazione al quale viene predisposto annualmente il Bilancio. Il processo di stima coinvolge anche la scelta del criterio aritmetico adottato per pervenire alla valutazione. Il processo in questione non implica la scelta di una valutazione di comodo in funzione del presumibile risultato di esercizio cui si vuole pervenire, sulla base di processi valutativi complessivi sia ai fini civili che ai fini fiscali.

Il processo estimatorio è pertanto fondato sia sulla regola fondamentale della valutazione della rimanenza indipendentemente dal risultato economico annuale sia sulla costanza nel tempo, e cioè per diversi esercizi, dei criteri adottati sicché, le rimanenze di inizio e di fine esercizio debbono essere sempre comparabili nei criteri nonostante i mutamenti quantitativi (appare superfluo qui precisare che le rimanenze di fine esercizio di un certo periodo amministrativo debbono necessariamente coincidere con le rimanenze di inizio esercizio del periodo amministrativo immediatamente successivo).

I criteri di valutazione non si possono considerare influenzabili dalla forma giuridica che l'impresa commerciale si dà. In altre parole ai fini del processo valutativo non ha alcuna importanza che l'impresa sia in forma individuale, nella forma della società di persone (s.d.f., s.n.c., s.a.s.) o nella forma di società di capitali (s.r.l., s.a.p.a., s.p.a.). Peraltro non appaiono applicabili criteri diversi di valutazione nella previsione fiscale, per i cosiddetti soggetti minori.

Principi e criteri sono quindi sostanzialmente identici per le imprese di qualsiasi dimensione e di qualsiasi forma giuridica.

Alla luce peraltro dello scenario tecnico-giuridico sommariamente delineato in premessa si impone anche una valutazione circa la gerarchia delle fonti normative e tecniche, se di gerarchia si può parlare. In realtà si dovrebbe parlare di priorità in relazione agli obiettivi da perseguire.

La norma fiscale governa obiettivi di imponibilità e quindi di determinazione dell'imposta statuendo una disciplina di diritto pubblico. La norma civile fissa delle regole che tengono conto di cautele e di garanzie nei confronti dei terzi per cui istintivamente si può pensare ad una ipotesi di massimizzante del valore per la legge fiscale e minimizzante (cautelativo) per la legge civile. In realtà questi due opposti tendono ad essere mediati dalla tecnica e quindi dal richiamo a principi di comportamento che consentono di trovare una giusta composizione tra i conflitti di interesse sopra evidenziati facendo sì che in filosofie apparentemente divergenti si possa pervenire a convergenze di criteri e di risultati senza tuttavia impedire, in alcuni casi, che divergenze si possano presentare tra i criteri civi-

listici di valutazione e quelli dettati dalla norma fiscale. Un caso evidente è dato dal non riconoscimento, ad esempio, nella legislazione fiscale, del fondo svalutazione magazzino.

Se da un lato una parte della dottrina ritiene che la norma fiscale costituisca strumento di integrazione della generica norma civile, dall'altro altrettanta dottrina nega, nel pur unico tessuto giuridico, si possa pervenire a siffatta integrazione, da cui consegue il più volte caldeggiato «doppio binario». Non appaiono dubbi invece circa la integrazione tecnica fornita dai principi contabili alle norme civili.

Conseguentemente si viene a delineare, di fatto, una gerarchia tra le diverse fonti di disciplina. La norma civile primeggia con l'integrazione dei principi contabili. La norma fiscale, nella sua osservanza, costituisce ragione di eccezione in quanto peculiare per uno scopo specifico, conseguentemente la valutazione delle rimanenze è più informata al criterio civilistico ed al principio contabile che non alla norma fiscale, nella sua gestione giornaliera. Ciò implica che dovendo comunque rispettare la norma fiscale i sistemi di rilevazione ed i sistemi di valutazione debbano essere tali da consentire l'evidenza di specifiche differenze ai fini di poter procedere, in sede di dichiarazione dei redditi, alle opportune rettifiche sia di valore che di quantità.

Il presupposto di un sistema di rilevazione. Inventario contabile ed inventario fisico.

Il fondamento, al di là degli obblighi che appaiono immediatamente evidenti ai fini fiscali, è di natura contabile. Non si può infatti procedere ad una valutazione di entità fisica non sussiste l'evidenza dell'esistenza fisica. Tale evidenza risulta, nella norma fiscale, disciplinata a diversi livelli:

- a. nella movimentazione da e per terze economie, quando vi sia trasporto, dalle bolle di accompagnamento o dalle bolle/fatture;
- b. ancora nella movimentazione, in presenza di trasporto, da bolle di consegna ai fini della fatturazione differita;
- c. ancora nella movimentazione, dalle fatture, dalle ricevute fiscali o dagli scontrini fiscali, quando vi sia fatturazione immediata o consegna in locali aperti al pubblico o consegna per particolari settori;
- d. per le gestioni quantitative, ovvero per il raccordo tra esistenze fisiche all'inizio e alla fine dell'esercizio, la contabilità di magazzino che tiene conto anche di movimenti interni;
- e. in ogni caso l'inventario che, ai sensi dell'art. 15 del DPR n. 600, deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e con indicazione del valore attribuito a ciascun gruppo e, dal punto di vista fisico, anche la distinta ubicazione.

Appare evidente che, qualunque sia il criterio di valutazione adottato, in ogni caso debbono sussistere evidenze formali e non della movimentazione fisica e la situazione fisica di inizio e fine esercizio, pur essendo consentiti raggruppamenti per categorie omogenee, ma ciò solo come semplificazione per la sintesi e con l'ovvio onere di dimostrare quali siano gli elementi del gruppo componente la categoria omogenea anche nei casi nei quali, per agevolazione formale della norma non sia prevista o non sia prevista pro tempore una gestione analitica su fondamento sistematico-cronologico dei movimenti di magazzino.

L'inventario, in stretta coerenza con la norma civile e con i principi contabili, assume connotazione determinante quale presupposto e condizione per la valutazione.

L'inventario è generalmente fisico, tuttavia non appare vi siano controindicazioni per un inventario prettamente contabile e quindi desunto da un ordinato sistema di rilevazioni sia sistematiche che cronologiche che consentano di seguire le variazioni intervenute tra le consistenze degli inventari annuali. La norma fiscale (art. 14 lett. d. del DPR n. 600) appare sufficientemente intuitiva sia nella logica che nella meccanica. Nelle scritture debbono essere registrate le quantità entrate ed uscite delle merci destinate alla vendita. Le rilevazioni quantitative dei beni, singoli o raggruppati per categorie di inventario, possono essere giornaliere o mensili. Da quanto indicato si conferma anche la stretta relazione che esiste tra l'art. 14, 1° comma lett. d) e l'art. 15, 2° comma del DPR n. 600. Possibile il raggruppamento per categorie di inventario ove la categoria inventariale presuppone omogeneità di natura e valore e raccordo tra i beni singoli ed i raggruppamenti.

La norma fiscale, all'art. 14, 1° comma lett. d) prevede una possibilità di scostamento tra giacenze fisiche effettive e giacenze contabili (quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico) e la possibile iscrizione delle differenze nelle scritture di magazzino. In un'azienda commerciale si hanno casi in cui i beni sono più facilmente esposti alla sottrazione, in particolare nelle unità di vendita al dettaglio, tuttavia vi sono settori merceologici più privilegiati di altri nel senso che è più difficile sottrarre calcolatori, pacchi di floppy disk, schede elettroniche ecc. che non nastri, liquori in bottigliette mignon, capi di vestiario esposti al pubblico. La differenza inventariale pertanto viene vista con grande sospetto dall'Amministrazione finanziaria che presume ceduti i beni che regolarmente acquistati dall'azienda non risultano in inventario e non risultano venduti. Può essere significativa al riguardo la Ris. Min. 21 settembre 1981 n. 503238 che prevede, ai fini dell'Iva, la compensazione tra merci eccedenti e merci mancanti sui corrispondenti valori e la successiva fatturazione delle merci mancanti per assoggettamento ad Iva (ipotesi questa facile da realizzare nel caso in cui vi sia la contestazione tra depositante e depositario (quale era il caso di specie) più difficile nel caso di vendita al dettaglio (la soluzione potrebbe essere l'annotazione del valore di vendita tra i corrispettivi), problematica nel caso di vendita all'ingrosso senza contemporanea vendita al dettaglio (in questa ultima ipotesi potrebbe essere assai facile, ma non sappiamo in che misura giustificabile, la traslazione della differenza all'unità al dettaglio).

Quanto sopra ci induce a ricordare che con il DPR 4 novembre 1981 n. 664 si è stabilito un raccordo tra la disciplina dell'art. 12 della Legge 19 marzo 1983 n. 72 (Visentini bis), l'art. 14 del DPR n. 600 ed il punto 4 dell'art. 4 del DPR 6 ottobre 1978 n. 627, in altre parole tra la disciplina delle valutazioni, quella della contabilità di magazzino e quella delle bolle di accompagnamento, per i rapporti tra commercio all'ingrosso ed al minuto. In particolare poi la Circ. Min. n. 40 (prot. 9/4056) del 26 novembre 1981, parafrasando la legge, ha confermato l'onere della contabilità di magazzino solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini in-

terni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti di vendita, con esclusione dei negozi depositi e punti di vendita situati nell'ambito dello stesso comune o di un comune limitrofo e ciò perché i movimenti dei beni tra dette unità sono esonerati dall'ammissione di bollette di accompagnamento delle merci viaggianti. La circolare ministeriale precisa che il legislatore non ha voluto privare l'Amministrazione finanziaria di uno strumento di controllo, ma ha preso atto che la tenuta di una contabilità di magazzino a quantità, per il commercio al minuto, non fornisce, data la natura dell'attività, apprezzabili risultati pratici, ed ha rinviato al «valore» il criterio di riferimento per una determinazione delle giacenze con «ancoraggio» al carico di magazzino. Abbandono pertanto dell'onere fiscale, per gli esercenti il commercio al minuto, della contabilità sistematico-cronologica di magazzino, ma non abbandono dell'onere dell'inventario per effetto dell'art. 15, 2° comma del DPR n. 600.

Riassumendo, pertanto, l'esistenza fisica testimoniata attraverso un sistema contabile od il puro inventario di fine esercizio costituisce sempre ragione di obbligo fiscale ancorché, in relazione al metodo di esercizio dell'attività commerciale, per gli esercenti il commercio al minuto, si possa più agevolmente, e dal punto di vista formale, meno onerosamente, pervenire alla valutazione finale.

Il criterio di valutazione LIFO come ipotesi di minimo valore. La possibilità di criteri alternativi, i principi contabili e le norme di bilancio.

I criteri di valutazione per i beni oggetto dell'attività esercitata e quindi, per le imprese commerciali, oggetto della commercializzazione, sono individuati all'art. 59 del DPR 917/1986. Il riferimento è alle categorie omogenee per natura e valore e quindi allo stesso tipo di raggruppamento individuato all'art. 15, 2° comma del DPR n. 600.

Può essere difficile pensare a raggruppamenti omogenei superiori all'articolo. Infatti il singolo articolo costituisce il raggruppamento più omogeneo possibile sia per natura che per valore. Di conseguenza ogni raggruppamento di più articoli può generare il rischio di una critica sia in relazione alla natura che al valore. In

effetti il riferimento alla singola unità emerge dal 2° comma dell'art. 59 che disciplina il metodo di attribuzione del valore alle rimanenze nel primo esercizio in cui si formano, cioè nel primo esercizio in cui i beni di una certa natura vengono acquistati. Il valore è ottenuto sommando tutti gli acquisti dell'anno inerenti quel «tipo» di bene e dividendo per le quantità acquistate. Si ottiene in questo modo un valore medio unitario che moltiplicato per il numero dei beni di quel «tipo» esistenti alla fine dell'esercizio si ottiene il valore della prima rimanenza di quel bene.

Il metodo di valutazione media così individuato è in realtà un metodo di calcolo che deve comunque sempre essere seguito per gestire i criteri di valutazione sia minimi che alternativi previsti come ordinari dalla norma fiscale. Tutti gli articoli acquistati durante l'esercizio devono infatti essere oggetto di valutazione media, cioè per tutti i beni acquistati dobbiamo disporre ai fini di applicare i criteri di valutazione ordinari dei valori medi unitari determinati secondo il calcolo sopra specificato e disciplinato al 2° comma dell'art. 59 citato.

Una volta che si ha a disposizione la serie dei valori medi si deve poter disporre delle liste inventariali all'apertura ed alla chiusura dell'esercizio. Si procederà quindi al confronto delle quantità.

Si potranno avere i seguenti casi:

- a. le quantità di alcuni beni sono aumentate;
- b. le quantità di alcuni beni sono diminuite;
- c. le quantità di alcuni beni sono immutate.

Il criterio di valutazione minimo fissato dalla legge (art. 59, comb. 2° e 3° comma) è individuato in quello che i principi contabili chiamano metodo LIFO applicato in relazione a variazioni (scatti) annuali.

In base a tale criterio le quantità aumentate vengono valutate al valore medio di acquisto (costo medio) dell'anno in cui è avvenuto l'aumento. Le quantità immutate e quelle diminuite vengono valutate al costo adottato per la valutazione all'inizio dell'esercizio, cioè a quello di valutazione del precedente esercizio.

Applicando questo criterio per diversi esercizi si perverrà, in presenza di incrementi annuali di magazzino, ad

una stratificazione delle scorte per anno di formazione e all'attribuzione per ogni incremento del valore di acquisto medio dell'anno di formazione dell'incremento. Da quanto sopra detto appare altresì evidente che, in caso di riduzione della scorta di magazzino, il decremento della scorta viene imputato agli incrementi precedenti a cominciare dall'ultimo e «consumando» gradatamente gli strati accumulati nel tempo per il bene oggetto di valutazione o l'unico strato esistente.

Questo criterio minimo di base può essere sostituito, nell'interesse del contribuente, dal valore medio di acquisto dell'ultimo trimestre dell'esercizio quando questo risulta inferiore al valore medio unitario dei beni di magazzino. In altre parole se il valore medio unitario del bene oggetto di valutazione risultante dalla media ponderata delle quantità stratificate e dei loro valori di strato è superiore al valore medio unitario di acquisto dell'ultimo trimestre dell'esercizio cui è pertinente la valutazione, la scorta viene valutata a tale valore medio inferiore. Tale valutazione porta a sostituire tutti gli strati accumulati ed il precedente unico strato con una nuova valutazione che verrà assunta come valutazione di riferimento per la successiva stratificazione.

In questo contesto è opportuno precisare che il costo di acquisto che costituisce fondamento per i criteri di valutazione è il costo di acquisto dal fornitore aumentato degli oneri accessori (trasporto, magazzinaggi presso terzi, intermediazione all'acquisto ecc.) sostenuti sino all'immissione dei beni in magazzino.

Ai criteri minimi sin qui esposti si possono sostituire altri criteri che portino a valutazioni superiori. Ciò è previsto all'art. 59, 1° comma quando si definisce il criterio di legge quale quello che deve portare la valutazione ad un «valore non inferiore» a quello determinabile utilizzando i criteri sopra esposti, ed al 4° comma dello stesso articolo quando si prevede la ininfluenza del criterio del valore medio dell'ultimo trimestre (sopra commentato) se il contribuente iscrive in bilancio le rimanenze ad un valore superiore.

I criteri di valutazione possono essere quelli del Lifo a scatti mensili o per partita, del Fifo (che prevede l'imputazione dei decrementi di scorta agli strati più antichi anziché a quelli più

recenti), del costo medio ponderato su tutta la scorta accumulata ecc.

I criteri sopra indicati sono legittimi sia ai fini della legge civile che dei principi contabili di generale accettazione.

In realtà la legge fiscale non pone limiti alla valutazione superiore a quella minima per cui si potrebbe anche valutare la scorta ad un livello superiore al costo e sino al prezzo di vendita od addirittura superiore, ma ci si troverebbe in presenza di valutazioni non ammesse dalla legge civile ed assistite, in relazione alle diverse circostanze, da effetti anche di natura penale (come nel caso di procedure concorsuali).

Gli esercenti l'attività di commercio al minuto e la valutazione con il metodo del prezzo al dettaglio. L'attività mista di commercio all'ingrosso ed al dettaglio.

Per gli esercenti l'attività del commercio al minuto, anche in connessione alla ricordata relazione con l'esonero della tenuta della contabilità di magazzino e con il particolare regime delle bolle di accompagnamento, si rende possibile la valutazione con il metodo del prezzo al dettaglio (Retailing Inventory Method) a condizione che la meccanica di tale metodo (criteri e modalità di applicazione) sia illustrata con riferimento all'oggetto e alla struttura organizzativa dell'impresa (art. 59, 7° comma).

Il criterio in questione venne introdotto con l'art. 12 della Legge 19 marzo 1983 n. 72 e confermato dall'art. 3, 7° comma del DL 19 dicembre 1984 n. 853, convertito con modificazioni nella Legge 17 febbraio 1985 n. 17.

La Legge non definisce il criterio in questione; infatti pur ammettendolo in linea di principio ed in deroga ai criteri valutativi fondati sulle dinamiche quantitative rinvia al contribuente l'onere della sua illustrazione quale allegato obbligatorio alla dichiarazione dei redditi.

Se la Circolare n. 40 del 26 novembre 1981 citava il «retail method» non ne forniva l'illustrazione, dando il metodo come noto. La relazione dell'on. Visentini alla Commissione Finanza e Tesoro del Senato del 17 marzo 1983 sul testo definitivo dell'art. 12 della L. 19 marzo 1983 n. 72 osservava che «si parla di valutazione con il metodo al dettaglio, ma nessuna norma di legge definisce che cosa essa sia e nessuna illustrazione di essa è stata data da alcuno in Commissione e si è avuta l'impressione di un rinvio ad una nozione che nessuno sapeva precisare ... Il «metodo del dettaglio» è qualcosa che è ben lungi dall'essere noto, è soggetto a definizioni e a determinazioni assai differenti anche nei suoi elementi fondamentali (i dati di base ed il cosiddetto ricarico). La norma costituisce una norma «in bianco» in attesa che un contenuto le

	Costo	Valore di Ricavo	Ricarico %	Complemento a 100
1. DETERMINAZIONE DEL DISPONIBILE PER LA VENDITA				
Rimanenze iniziali	xxx	xxx		
Acquisti (al netto dei resi)	xxx	xxx		
Costi accessori degli acquisti	xxx			
Rettifiche di valore		xxx		
Totale disponibile	xxx	xxx	x (*)	x (**)
MENO				
2. DEDUZIONI DAL DISPONIBILE				
Vendite		xxx		
Rettifiche di valore		xxx		
3. RIMANENZE FINALI				
	xxx	xxx		
(*) $\frac{\text{Disponibile a ricavo} - \text{Disponibile a costo}}{\text{Disponibile a ricavo}} \times 100$				
(**) $\frac{\text{Disponibile a costo}}{\text{Disponibile a ricavo}} \times 100 = 100 - \text{Ricarico \%}$				

(Tratta con modifiche da «Sebastiano Di Grazia e Gaspare Insaudo - Le rimanenze di magazzino nel commercio al dettaglio», Giuffrè 1986)

venga dato dall'Amministrazione finanziaria o forse dagli stessi contribuenti interessati».

Circa il rinvio ad una definizione da fornirsi da parte del contribuente la norma è chiara. Infatti, come sopra anticipato, il contribuente deve fornire indicazioni circa i criteri e modalità in allegato alla dichiarazione dei redditi. Solo con Circolare del 18 maggio 1983 n. 23/9/786 si è precisato che le modalità di applicazione possono articolarsi secondo una certa metodica che non esclude possibili alternative. Trattasi pertanto di una metodica di tipo indicativo che si estrinseca nei seguenti punti (v. fig. n. 1):

- a. il carico di magazzino (cioè dei beni acquistati) 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;
- b. la differenza tra il valore di vendita della merce trattata ed il relativo costo costituisce il ricarico che viene espresso in percentuale del valore dei prezzi di vendita;
- c. il complemento a 100 di tale percentuale rappresenta il costo di acquisto delle merci;
- d. 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.

Dall'esame dell'art. 14, 1° comma lett. d) del DPR n. 600 abbiamo visto come l'obbligo di tenuta delle scritture di magazzino sia limitato, per le imprese che esercitano il commercio al dettaglio, ai soli movimenti di carico e scarico dei magazzini centralizzati che forniscono due o più punti di vendita.

Non risultano pertanto soggette all'obbligo della contabilità di magazzino:

- a. le imprese che hanno un solo punto di vendita senza magazzino centralizzato staccato;
- b. le imprese che hanno più punti di vendita con acquisti decentrati per singolo punto di vendita e quindi senza magazzino centralizzato;
- c. le imprese che hanno più punti di vendita che sono riforniti da magazzini centralizzati di pertinenza di altre imprese.

Appare evidente che in alcuni casi il commercio al dettaglio è onerato in parte dalle rilevazioni sistematico-cronologiche di magazzino, in parte risulta esente. Tuttavia questa esenzione non impedisce l'onere della individuazione del carico di magazzino che presuppone un rapporto quantitativo ed una classificazione omogenea, nonché una valorizzazione del carico sia a costo che a valore di ricavo. Ciò implica pertanto una struttura di rilevazione per gruppi

omogenei di ricarico ed un controllo di tipo gestionale affatto semplici e più tipici di grandi organizzazioni che non di imprese costituite da singole unità di vendita al pubblico.

Nel caso poi di gestione all'ingrosso ed al dettaglio appare, dalla lettura della norma e delle circolari, che nulla impedisce la gestione della valorizzazione secondo i criteri ordinari per l'attività all'ingrosso e secondo il metodo del prezzo al dettaglio per le unità di commercio al minuto. Nulla peraltro impedisce l'osservanza del criterio ordinario sia per l'attività all'ingrosso che per l'attività al dettaglio. Anzi dalla lettera della norma

appare che il criterio di valutazione al dettaglio sia ammesso a condizione che tale valutazione sia adottata in sede civile ossia in sede di bilancio divenendo la norma fiscale una forma di riconoscimento del criterio scelto dall'azienda in relazione ad obiettivi organizzativi e gestionali.

Nel caso inoltre in cui l'attività prevalente sia di commercio al dettaglio ed il commercio all'ingrosso sia esercitato occasionalmente, secondo una

parte della dottrina, il metodo del prezzo al dettaglio potrebbe essere seguito per l'intera attività.

Il raccordo tra un esercizio e quello successivo e gli effetti dell'accertamento tributario. La possibile duplice valutazione d'imposta.

Per concludere questa sintetica panoramica dei metodi di valutazione delle rimanenze con riferimento ad imprese commerciali giova ricordare che il 6° comma dell'art. 59 del DPR

n. 917 precisa che le rimanenze finali di un esercizio costituiscono le rimanenze iniziali dell'esercizio successivo nell'ammontare indicato dal contribuente; pertanto se non vi è rettifica da parte dell'Ufficio delle Imposte Dirette non insorgono problemi e rettifiche è presumibile non vi siano quando il contribuente in assenza di differenze inventariali e determinata l'omogeneità della classe a livello di singolo articolo si trovi a valutare le rimanenze ad un livello superiore a quello desumibile dall'applicazione dei criteri minimi dettati dall'art. 59 del DPR n. 917. In tutti gli altri casi sia di applicazione della meccanica ordinaria sia del metodo del prezzo al dettaglio ogni qualvolta l'Ufficio delle Imposte riterrà di rettificare in più le rimanenze alla fine di un qualsiasi esercizio, il maggior valore accertato e poi definitivamente stabilito in sede contenziosa non potrà costituire valore delle scorte all'inizio del periodo successivo.

In questo mutamento di filosofia rispetto alle previgenti discipline riposa la duplicazione di imposta sulle differenze in più accertate dall'autorità fiscale, quasi ragione di incentivazione ad una valutazione del magazzino più elevata creando una sorta di scorta permanente tassata ad evitare l'irrimediabilità di periodiche duplicazioni di imposta.

Conclusioni

Tutti i metodi individuati di valutazione delle scorte traggono il loro fondamento da una gestione di tipo quantitativo. Il criterio di valutazione è sempre il costo. Il criterio di valutazione minima di base è quello del Lifo a scatti annuali la cui alternativa è data dal costo medio dell'ultimo trimestre dell'esercizio se inferiore alla media ponderata risultante dall'applicazione della stratificazione Lifo. Il metodo del prezzo al dettaglio costituisce regola derogatoria limitata alla sola attività di vendita al dettaglio in presenza di alcune condizioni. Il raccordo tra le diverse disposizioni della disciplina fiscale appare nell'attuale disciplina molto più armonico che in passato realizzando più in concreto quell'avvicinamento ai principi contabili ed alla norma civile tanto auspicato ed oggetto della filosofia dichiarata ispiratrice del Testo Unico delle Imposte Dirette.

Franco Pontani