

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 22 gennaio 2009

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

[AREA: FISCALITA' D'IMPRESA](#)

CIRCOLARE N. 5/2009

Oggetto: Contabilità di magazzino - Decorrenza ovvero cessazione dell'obbligo di tenuta da parte delle imprese a far data dal 1° gennaio 2009 in funzione di parametri dimensionali delle imprese stesse.

1. Premessa.

Come noto, l'art. 14, 1° comma, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973 prevede, per le imprese di maggiori dimensioni (come di seguito meglio individuate), l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, in forma sintetica (vale a dire sotto forma di "schede di mastro") e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute fra le consistenze negli inventari annuali, allo scopo di agevolare la funzione di accertamento.

I limiti di ricavi e di rimanenze oltre i quali sussiste l'obbligo di istituire le scritture ausiliare di magazzino sono stati aggiornati con regolamento approvato con il D.P.R. n. 695 del 9 dicembre 1996 ed entrato in vigore a partire dal 21 febbraio 1997 (si veda, al riguardo, la Circolare n. 9/1997 dello scrivente Studio).

STUDIO ANTONELLI

Il Ministero delle Finanze, dapprima con Circolare n. 40 del 26 novembre 1981 e, successivamente, con Circolare n. 45/E del 19 febbraio 1997, é intervenuto sull'argomento dettando istruzioni in ordine alle modalità di tenuta delle scritture ausiliarie e fornendo chiarimenti in ordine alle disposizioni introdotte dal D.P.R. n. 695/1996.

L'adozione definitiva dell'euro quale moneta dell'Unione Europea e la conseguente cessazione del corso legale della lira richiedono la conversione in euro dei parametri espressi in lire dall'art. 1 del D.P.R. n. 695/1996, secondo le regole di arrotondamento stabilite dall'art. 5 del Regolamento (CE) n. 1103/97.

Nel ricordare alle imprese in indirizzo la decorrenza ovvero la cessazione dell'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino a far data dal 1° gennaio 2009 in funzione dei parametri dimensionali propri delle imprese stesse, si delineano di seguito i fondamenti dell'istituto.

2. Decorrenza e cessazione dell'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino.

L'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino decorre dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui l'impresa, per la seconda volta consecutivamente, ha superato i seguenti limiti:

<u>ricavi di esercizio di cui all'articolo 85 del TUIR</u>	euro 5.164.568,99
<u>rimanenze di magazzino di cui agli articoli 92 e 93 del TUIR</u>	euro 1.032.913,80

I limiti di cui sopra devono essere superati congiuntamente; ne consegue che l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino non scatta se, con riferimento ad uno dei periodi di imposta interessati, i ricavi sono superiori a euro 5.164.568,99, ma le rimanenze sono inferiori o uguali a euro 1.032.913,80 o viceversa, ovvero se i parametri sono stati superati congiuntamente in un esercizio, ma non in quello successivo o viceversa.

L'obbligo decorre pertanto, nel caso più comune di esercizio (e dunque di periodo di imposta) coincidente con l'anno solare, dal 1° gennaio 2009 per le imprese che abbiano superato gli indicati limiti negli esercizi 2006 e 2007.

Le imprese che abbiano superato tali limiti negli esercizi 2007 e 2008 dovranno invece istituire le scritture ausiliarie di magazzino a partire dal 1° gennaio 2010, costituendo l'esercizio 2009 "l'anno tecnico" per l'impianto della contabilità di magazzino secondo le modalità sopra descritte.

La cessazione dell'obbligo della tenuta della contabilità di magazzino decorre invece dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze non hanno superato i suddetti limiti.

Così, ad esempio - in ipotesi di esercizio (e dunque di periodo di imposta) coincidente con l'anno solare - se nel 2007 e nel 2008 le rimanenze finali si sono mantenute al di sotto del limite di euro 1.032.913,80, ovvero i ricavi si sono mantenuti al di sotto del limite di euro 5.164.568,99, dal 2009 cesserà l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino.

STUDIO ANTONELLI

Riassuntivamente:

DECORRENZA DELL'OBLIGO DI TENUTA DELLA CONTABILITA' DI MAGAZZINO	
PIU' DI EURO 5.164.568,99 E PIU' DI EURO 1.032.913,80	DECORRENZA DELLA TENUTA DELLE SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO
NEL 2006 E NEL 2007	DALL' 1/1/2009
NEL 2007 E NEL 2008	DALL' 1/1/2010

CESSAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA DELLA CONTABILITA' DI MAGAZZINO	
UNO O ENTRAMBI I LIMITI DI VALORE DEI RICAVI E DELLE RIMANENZE NON SUPERATI	CESSAZIONE DELL'OBBLIGO
NEL 2007 E NEL 2008	DALL' 1/1/2009
NEL 2008 E NEL 2009	DALL' 1/1/2010

Il D.P.R. n. 695/1996 di cui si è fatto cenno in premessa precisa inoltre che per i soggetti il cui periodo di imposta è diverso dall'anno solare l'ammontare dei ricavi, al fine della verifica del limite di cui sopra, deve essere ragguagliato all'anno. Tale disposizione interessa in particolare quei soggetti che iniziano l'attività in corso d'anno e che di conseguenza dovranno, nel primo periodo di imposta, rapportare all'anno i ricavi conseguiti.

In ordine alle risultanze derivanti da accertamenti effettuati nei confronti dei contribuenti, in base all'interpretazione fornita dal Ministero delle Finanze nella C.M. n. 45/E del 19 febbraio 1997, si precisa che la disposizione contenuta nel 1° comma, ultimo periodo, dell'art. 1 del D.P.R. n. 695/1996 secondo la quale "ai fini della determinazione dei limiti sopra indicati non si tiene conto delle risultanze di accertamenti se l'incremento non supera di oltre il quindici per cento i valori dichiarati" deve essere intesa nel senso che la tolleranza del 15 per cento ai fini dell'individuazione dell'omessa tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino si riferisce disgiuntamente all'ammontare dei ricavi e delle rimanenze.

STUDIO ANTONELLI

Pertanto, qualora per uno o entrambi i periodi di imposta presi a riferimento ai fini dell'individuazione dell'obbligo della tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino l'impresa venga assoggettata a verifica fiscale dalla quale emerga una rettifica in aumento dei ricavi e delle rimanenze dichiarati per un ammontare degli stessi non superiore al 15 per cento (ammontare riferito disgiuntamente ad entrambi i valori) e qualora altresì in dipendenza delle predette rettifiche risulti che il contribuente sarebbe stato obbligato alla tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, lo stesso non risulterà sanzionabile per l'omessa tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino.

Si consideri il seguente esempio:

Valori dichiarati	Valori rettificati	Incremento percentuale
Ricavi pari ad euro 4.906.340,54	Ricavi pari ad euro 5.422.797,44	10,52%
Rimanenze pari ad euro 981.268,11	Rimanenze pari ad euro 1.110.382,33	13,16%

In tale esempio l'impresa non risulta comunque sanzionata per la omessa tenuta della contabilità di magazzino ancorché i parametri di riferimento, in conseguenza della rettifica apportata in sede di verifica fiscale, abbiano superato i limiti di cui all'articolo 1 del D.P.R. n. 695/1996, atteso che l'incremento non supera la misura percentuale di tolleranza del 15 per cento.

3. Modalità di tenuta della contabilità di magazzino per le varie categorie di imprese.

Le modalità di tenuta delle "scritture di magazzino" divergono sensibilmente a seconda che le imprese producano beni in serie (o per il magazzino) ovvero "beni unici" (o "su commessa").

Per le imprese commerciali le modalità di tenuta sono assimilabili, ancorché semplificate dall'assenza di un processo produttivo, a quelle delle imprese che producono per il magazzino.

In particolare, per le imprese che producono beni in serie e per le imprese commerciali le "scritture ausiliarie di magazzino" devono registrare le quantità entrate ed uscite:

- delle merci destinate alla vendita;
- dei semilavorati (se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione);
- dei prodotti finiti;
- delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere incorporati fisicamente nei prodotti finiti;
- degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti;
- delle materie prime tipicamente consumate nella fase di produzione dei servizi;

STUDIO ANTONELLI

- delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente.

Nessuna annotazione “a valore” si rende quindi obbligatoria nella contabilità di magazzino per le tipologie di imprese sopra descritte, ancorché la rilevazione dei costi possa risultare opportuna per agevolare le operazioni di valorizzazione delle giacenze necessarie per la stesura del bilancio sia ai fini civilistici che quelli fiscali.

Per le imprese industriali che producono beni “singoli” ovvero eseguono opere, forniture e servizi la cui valutazione è effettuata a costi specifici ovvero a norma dell'art. 60 del D.P.R. n. 917/1986, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi (trattasi dunque in questo caso di “valori”) specificamente imputabili alle “commesse”; le registrazioni sulle schede di lavorazione sostituiscono le rilevazioni di carico e di scarico dei singoli beni specificamente acquistati per le predette produzioni.

Quanto alla individuazione di tali “costi specificamente imputabili”, il Ministero delle Finanze, con la sopra citata C.M. n. 40 del 26 novembre 1981, ha precisato che trattasi dei costi relativi ai seguenti fattori di produzione:

- a) materie prime acquistate o prelevate dal magazzino, quando l’acquisto di tali materie prime non sia stato effettuato in modo specifico per la fabbricazione del bene;
- b) materie sussidiarie acquistate o prelevate dal magazzino;
- c) semilavorati acquistati o prodotti dall’impresa;
- d) mano d’opera diretta;
- e) ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella produzione;
- f) costi industriali imputabili all’opera o fornitura (stipendi dei tecnici, spese di mano d’opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, combustibile ed oli minerali, ecc.);
- g) qualsiasi altro costo imputabile all’opera, tra cui le spese commerciali (es. provvigioni, spese viaggio, ecc.).

Sono quindi da escludere le spese generali, non trattandosi di costi che attengono specificamente alla produzione.

Va infine osservato che:

- nel caso di produzione per commessa, la tenuta di scritture di magazzino “a quantità” è comunque obbligatoria limitatamente alle movimentazioni relative ad eventuali magazzini “materie prime” o “semilavorati” sussistenti in azienda;
- l’eventuale coesistenza di produzioni “per il magazzino” e di produzioni “per commessa” rende necessaria l’attivazione di una contabilità di magazzino idonea a seguire entrambe le produzioni secondo le regole proprie sopra esaminate.

Quanto alle formalità di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, si osserva che l’art. 14 del D.P.R. n. 600/1973 non prescrive né l’obbligo di preventiva bollatura né di altra formalità, ponendo esclusivamente tre requisiti di carattere generale:

- la tenuta in forma sistematica;

STUDIO ANTONELLI

- la tenuta secondo norme di ordinata contabilità;
- la rilevazione anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore ad un mese.

Il Ministero delle Finanze, dapprima nella citata Circolare n. 40 del 26 novembre 1981 e, successivamente, nella Risoluzione prot. n. 6-503 del 29 ottobre 1993, in merito all'esplicazione dei suddetti requisiti, ha precisato che il criterio della ordinata contabilità debba essere posto non in relazione all'art. 2219 del Codice civile bensì alle regole generali di rilevazione extracontabile e sottintende l'obbligo di redigere scritture secondo un metodo ed una forma liberamente scelti dal contribuente che consentano peraltro una facile ed univoca intelligibilità.

Quanto alle rilevazioni, la loro periodicità può essere continua (ovvero effettuata giorno per giorno) nonché riepilogativa, purché i raggruppamenti non superino l'arco di un mese.

Anche per tali scritture vale il termine di 60 giorni per la rilevazione dei movimenti, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, decorrente:

- per le scritture giornalieri, dal ricevimento dei documenti o dalla emissione dei documenti interni;
- per le scritture riassuntive, dalla data ultima del periodo riepilogativo.

Da ultimo, si precisa che, in caso di adozione della contabilità con sistemi meccanografici, l'aggiornamento entro i 60 giorni deve essere inteso come registrazione sui supporti fisici, così che la stampa del tabulato relativa ad un esercizio può essere effettuata anche una sola volta, entro tre mesi dalla scadenza del termine per la presentazione delle dichiarazioni annuali relative al medesimo esercizio. Infatti, ai sensi dell'art. 7, comma 4-ter, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, così modificato, da ultimo, dall'art. 1, comma 161, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (c.d. "Legge Finanziaria per il 2008"), "la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi, allorquando, in sede di controlli ed ispezioni, gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza".

In sostanza, in forza della citata previsione è possibile stampare detti registri, compresi quelli relativi alle scritture di magazzino, purché tenuti con sistemi meccanografici, entro tre mesi dalla data in cui scade il termine per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali.

4. Determinazione dei ricavi e delle rimanenze finali.

Per concludere si ritiene opportuno fornire alcuni chiarimenti in merito alla determinazione dei parametri (ricavi e rimanenze finali) rilevanti ai fini dell'obbligo in esame.

Ricavi e rimanenze finali vanno computati secondo le disposizioni tributarie ed, in particolare, alle seguenti:

- articolo 85 del TUIR per il computo dei "ricavi";
- articoli 92 e 93 del TUIR per quanto concerne il calcolo delle "rimanenze".

STUDIO ANTONELLI

4.1 Ricavi.

Ai sensi dell'art. 85, 1° comma, del TUIR, come risultante a seguito della entrata in vigore del D.Lgs. n. 344/2003, recante la riforma dell'imposizione sul reddito delle società, costituiscono ricavi i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, nonché i corrispettivi delle cessioni di materie prime, materie sussidiarie, semilavorati e di altri beni mobili acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, al netto dei relativi sconti, abbuoni e premi.

Non si tiene conto dei corrispettivi derivanti dalle cessioni di beni-patrimonio, i quali, come noto, sono idonei a produrre plusvalenze o minusvalenze, ma non ricavi di esercizio.

Inoltre, si ricomprendono tra i ricavi i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazione, comprese quelle non rappresentate da titoli, in società ed enti di cui all'articolo 73 del TUIR nonché i corrispettivi delle cessioni di strumenti finanziari simili alle azioni emessi da società ed enti di cui al citato articolo 73 del TUIR, di obbligazioni ed altri titoli in serie o di massa, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie (come tali risultanti dal bilancio), anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Al contrario, le cessioni di titoli e partecipazioni in società che costituiscono immobilizzazioni finanziarie (come tali iscritte in bilancio) e le cessioni di quote di partecipazione in società di persone non sono idonee a produrre ricavi di esercizio, bensì plusvalenze o minusvalenze.

Si considerano ricavi anche i seguenti proventi (rispettivamente elencati alle lettere f., g. ed h. dell'articolo 85 del TUIR):

1. le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita (ad esempio, furto) o il danneggiamento (ad esempio, incendio) di beni prodotti o commercializzati, materie prime e sussidiarie, semilavorati e di altri beni la cui alienazione permette di realizzare ricavi;
2. i contributi in denaro o in natura (questi ultimi valutati al valore normale) spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto (ad esempio, somme versate dalle imprese committenti a titolo di contributi alla spesa per l'acquisto di stampi - R.M. n. 9/559 del 21 aprile 1979);
3. i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.

4.2 Rimanenze finali.

Le norme cui occorre riferirsi ai fini del calcolo del valore delle rimanenze finali si ritrovano negli articoli 92 e 93 del TUIR.

L'articolo 92 del TUIR, come risultante a seguito della entrata in vigore del D.Lgs. n. 344/2003, recante la riforma dell'imposizione sul reddito delle società, riguarda i beni indicati nel 1° comma, lettere a) e b), dell'art. 85 dello stesso decreto che concorrono a formare il reddito d'impresa, indipendentemente dal metodo di valutazione adottato ai fini della redazione del bilancio civilistico, per un valore non inferiore a quello determinato a norma dello stesso articolo 92, commi 2, 3, 4, 5 e 6 (trattasi rispettivamente dei seguenti metodi: LIFO, FIFO, media ponderata, costo specifico e metodo del valore normale).

STUDIO ANTONELLI

Il comma 6 dell'articolo 92 prevede l'obbligo della valutazione in base alle spese sostenute nell'esercizio dei prodotti in corso di lavorazione e dei servizi in corso di esecuzione alla chiusura dell'esercizio, i quali, pertanto, concorrono alla formazione del volume delle rimanenze finali.

L'articolo 93 come risultante a seguito della entrata in vigore del predetto D.Lgs. n. 344/2003, disciplina la valutazione delle opere e dei servizi in corso di esecuzione di durata ultrannuale. Interessate all'applicazione di quest'ultima norma sono le imprese che eseguono opere, forniture e servizi di durata superiore ai 12 mesi, sulla base di contratti di appalto (d'opera o di servizi), somministrazione, vendita su ordinazione e simili, la cui realizzazione, parzialmente effettuata nel corso del periodo d'imposta, non è ancora completata al termine del periodo stesso.

In generale, per le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale il Legislatore fiscale ammetteva due diversi criteri di valutazione:

- a) valutazione sulla base dei corrispettivi pattuiti ovvero in base ai corrispettivi liquidati, per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento (art. 93, commi 1 e 4 del TUIR);
- b) valutazione in base al costo, con imputazione dei corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture (art. 93, comma 5, del TUIR).

Al riguardo, si segnala che l'art. 1, comma 70, della Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (cd. "Legge Finanziaria per l'anno 2007") ha abrogato il comma 5 dell'art. 93 del TUIR in base al quale era consentita la valutazione delle rimanenze al costo. Si ricorda che la valutazione in base al criterio del costo era subordinata alla richiesta di una specifica autorizzazione, da presentare all'Agenzia delle Entrate, e poteva essere utilizzato a condizione che tale metodo di valutazione fosse applicato a tutte le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale rilevate dal contribuente.

Per espressa previsione normativa, l'abrogazione del comma 5 dell'art. 93 del TUIR trova applicazione alle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale la cui esecuzione ha inizio a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2006, e quindi, per la generalità dei contribuenti (aventi esercizio coincidente con l'anno solare), per le opere, forniture e servizi iniziati a decorrere dall'anno 2007.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli