

Valutazione delle rimanenze di magazzino: novità e riverberi sul bilancio d'esercizio

di Cesare D'Attilio (*)

La materia della valutazione delle rimanenze con le proprie diverse implicazioni civilistiche, fiscali e contabili, risulta particolarmente complessa e sempre di estrema attualità. Il legislatore per mitigare e contrastare effetti che stanno caratterizzando in gran parte l'economia europea e mondiale, flagellata da epidemie, guerre, penuria di forniture energetiche e materie prime, inflazione e stagnazione, disoccupazione, eccessivo indebitamento, rialzi dei tassi d'interesse e svalutazione della moneta ha varato numerosi interventi normativi, che hanno toccato anche le rimanenze di magazzino, in primis il bonus fiscale rimanenze finali da COVID-19, e in seguito disposizioni temporanee quali sospensione degli ammortamenti con conseguente impatto sulla valutazione delle rimanenze finali, deroga temporanea al principio della continuità e disposizioni, sempre temporanee, sui principi di redazione del bilanci.

Bonus fiscale rimanenze da COVID-19

Con l'emanazione dell'art. 48-bis del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modifiche dalla Legge n. 77/2020, è stato concesso un credito d'imposta per limitare le conseguenze negative derivanti dai vincoli posti in essere per contrastare l'epidemia di COVID-19 sulle rimanenze finali di magazzino nel settore tessile, della moda e degli accessori. La misura agevolativa (1) era stata inizialmente concepita soltanto per il periodo d'imposta in corso al 10 marzo 2020 ai settori gravemente colpiti, in particolare a quelli, che data la stagionalità e l'obsolescenza della merce e dei beni prodotti, hanno assistito ad un consistente *stock* invenduto. Nel dettaglio, il credito in commento spettava ai soggetti esercenti attività di impresa operanti nell'industria tessile e della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria. Il Decreto Sostegni *ter* ha poi ampliato la platea dei possibili soggetti beneficiari includendo anche le imprese che lavorano nei corrispondenti settori commerciali e che sono identificate dai codici Ateco 2007: 47.51; 47.71; 47.72. Era rilevante, ai fini della

fruizione del *bonus*, il codice comunicato all'Agenzia delle entrate con il modello AA7/AA9. I criteri per la corretta identificazione dei settori economici che potevano godere del credito di imposta in commento sono stati stabiliti con Decreto del Ministero dello Sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze. Tale credito ammontava al 30% del valore delle rimanenze finali di magazzino di cui all'art. 92, comma 1, del testo unico di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, eccedente la media del medesimo valore registrato nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.P.C.M. 9 marzo 2020, n. 62. I criteri e i metodi di valutazione delle rimanenze di magazzino, come già previsto dall'OIC, dovevano rimanere omogenei rispetto agli ultimi 3 periodi di imposta considerati ai fini della media. Tra i possibili soggetti beneficiari, bisogna inoltre

Note:

(*) *Dottore commercialista in Lecco*

(1) B. Pagamici, "Bonus rimanenze magazzino: si amplia la platea delle imprese beneficiarie", in *IPSOA Quotidiano*, 2022.

distinguere le società con bilancio certificato da quelle che non sono soggette a revisione legale dei conti e prive di collegio sindacale. Queste ultime dovevano, per usufruire del *bonus* in commento, ricorrere ad una certificazione della consistenza delle rimanenze di magazzino emessa da un revisore legale dei conti ovvero da una società di revisione legale dei conti iscritti nella Sezione A del registro di cui all'art. 8 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39. I controlli per quanto riguarda invece le società con bilancio certificato venivano svolti direttamente sulla base dei bilanci. La funzione del revisore o della società di revisione era quella di attestare il rispetto del principio di indipendenza. Per quanto riguarda l'impiego del credito, questo poteva essere utilizzato esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 tramite Mod. F24, nel periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione dell'art. 48-bis. La domanda doveva essere fatta tramite comunicazione all'Agenzia delle entrate, con riferimento al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021; il termine per la presentazione della domanda era il 10 giugno 2022. L'Agenzia delle entrate, a seguito della richiesta pervenuta, rilasciava entro 5 giorni una ricevuta con l'indicazione della presa in carico o meno della domanda. Detto credito può essere utilizzato esclusivamente in compensazione nel periodo di imposta successivo a quello di maturazione, di conseguenza per le comunicazioni relative al 31 dicembre 2021 entro il 31 dicembre 2022 per i soggetti il cui periodo di imposta coincide con l'anno solare ovvero entro la fine del periodo di imposta successivo a quello di maturazione per i soggetti che non rientrano nel primo caso.

Sospensione degli ammortamenti

L'art. 3, comma 8, del D.L. n. 198/2022 del Decreto "Milleproroghe" ha rinnovato per la quarta volta (quindi anche per l'esercizio 2022) la normativa finalizzata alla sospensione degli ammortamenti introdotta con il D.L. n. 104/2020 - convertito, con modificazioni, dalla Legge 13 ottobre 2020, n. 126 (2) - il quale aveva previsto la possibilità di sospensione degli ammortamenti annuali dei beni materiali ed immateriali per i soli soggetti che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio e per i

soggetti che adottano principi contabili nazionali (OIC - *adopter*) (3). Anche tale misura era stata varata per mitigare gli effetti economici negativi sul bilancio d'esercizio causati dal COVID-19. Deroga inizialmente prevista soltanto con riferimento ai bilanci 2020, ma successivamente prorogata anche per i bilanci successivi, compreso il bilancio al 31 dicembre 2022. Unica differenza rispetto alle precedenti edizioni è che la possibilità di sospendere gli ammortamenti è generalizzata ma non libera e pertanto acquisisce aspetto fondamentale l'informativa di bilancio: le società dovranno illustrare in nota integrativa in modo esaustivo le ragioni per cui hanno deciso di avvalersi di tale strumento nonché il connesso impatto economico e patrimoniale. In particolare, secondo il disposto dell'art. 60, comma 7-*quater*, del D.L. n. 104/2020, in nota integrativa devono essere evidenziate le ragioni della deroga, l'iscrizione e l'importo della riserva indisponibile, l'influenza della deroga di cui ci si è avvalsi sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico d'esercizio (4). Permane l'obbligo, in caso di opzione di non imputazione dell'ammortamento a conto economico, dell'iscrizione di una riserva indisponibile di utili per un ammontare pari all'ammontare degli ammortamenti non effettuati (secondo quanto disposto dall'art. 60, comma 7-*ter*). Si è inoltre previsto che la "quota di ammortamento non effettuata deve essere imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, allungando quindi con tale quota il piano

Note:

(2) Successivamente la norma in commento è stata rivista e modificata dall'art. 1, comma 711, della Legge 30 dicembre 2011, n. 234 per i soggetti "solari" relativamente ai bilanci 2021 pur solo per i soggetti che nel corso dell'esercizio 2020 "non hanno effettuato il 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali" e dal D.L. 30 dicembre 2021, n. 228 (c.d. Milleproroghe) coordinato con Legge di conversione 25 febbraio 2022, n. 15 in cui viene statuito che la sospensione degli ammortamenti "è estesa all'esercizio successivo a quello di cui al primo periodo": le società, quindi, possono sospendere gli ammortamenti indipendentemente dal fatto che li avessero sospesi l'esercizio precedente.

(3) Secondo l'art. 60, comma 7-*bis*, del D.L. n. 104/2020 sono espressamente escluse dalla normativa la società quotate poiché per obbligo IAS *adopter* nonché tutte le società che hanno adottato per opzione i principi contabili internazionali nel bilancio d'esercizio e/o nel bilancio consolidato.

(4) Per le *micro-imprese*, di cui all'art. 2435-*ter* c.c., l'informativa può essere fornita in calce allo stato patrimoniale.

di ammortamento originario di un anno”, ragion per cui dal punto di vista fiscale, la sospensione delle quote di ammortamento non pregiudica la possibilità di dedurre le quote stesse sia ai fini IRES sia ai fini IRAP, in tal caso l’impresa avrebbe dovuto contabilizzare nel proprio bilancio le imposte differite passive in quanto trattasi di differenze temporanee tra il valore civilistico e il valore fiscale. Inoltre, per S.p.A. e S.r.l. non trovano applicazione gli artt. 2446 c.c. commi 2 e 3, 2447, 2482-bis, commi 4, 5, 6, e 2482-ter c.c. e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale. Nella sostanza, il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita nei limiti del terzo, stabilito dagli articoli in commento, è posticipato al quinto esercizio successivo (2027). Il testo del Decreto Milleproroghe prevede la distinta indicazione in nota integrativa delle perdite “sospese” con analitica specifica in appositi prospetti della loro origine nonché movimentazione. Gestione non semplicissima per l’accavallarsi di altre norme sulla redazione del bilancio (una per tutte il rispetto del *going concern*) in una fase congiunturale non semplice e con aspetti macroeconomici senza precedenti.

Valutazione delle rimanenze in ossequio al principio della continuità aziendale

Sulla scia degli interventi descritti nei primi due punti, con l’art. 38-*quater* della Legge n. 77/2020 (5) è stata diffusa la facoltà di deroga temporanea al supremo principio previsto dal Codice civile in tema di continuità aziendale. Il comma 2 del citato articolo prevede per la redazione del bilancio d’esercizio al 31 dicembre 2020 che la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell’attività può essere effettuata sulla base di quanto registrato nell’ultimo bilancio chiuso entro il 23 febbraio 2020 in modo tale che non vengano considerati gli effetti negativi causati dall’epidemia da COVID-19. Tale deroga è stata consentita soltanto al verificarsi di alcune condizioni:

- i soggetti che ne possono beneficiare sono esclusivamente le società che adottano le norme del Codice civile e i relativi principi contabili nazionali: rientrano anche i bilanci consolidati se la capogruppo si avvale della deroga nel proprio bilancio d’esercizio. Non ne possono beneficiare in alcun modo le

società che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali;

- la società può avvalersi della deroga se nel precedente bilancio approvato la valutazione delle voci è stata effettuata nella prospettiva della continuità aziendale ai sensi dei paragrafi 21 e 22 dell’OIC 11; è possibile, inoltre, usufruire della deroga se, già nell’ultimo bilancio approvato, si è avvalsa della deroga al principio di continuità in base al comma 1 dell’art. 38-*quater* della Legge n. 77/2020.

Non è quindi possibile invocare la deroga dalle società che nel precedente bilancio approvato hanno applicato la condizione di continuità aziendale (6).

Costanza di applicazione dei metodi prescelti nella valutazione delle rimanenze di magazzino e impatto del COVID-19

Nella Sezione Costanza di applicazione dei metodi prescelti nella valutazione delle rimanenze di magazzino del Principio contabile n. 13, al paragrafo 57 si specifica che l’uniformità di metodo nella valutazione delle rimanenze è essenziale per una corretta determinazione dei risultati di esercizio, aggiungendo che “il cambiamento di metodo per la determinazione del costo dei beni fungibili in rimanenza costituisce un cambiamento di Principio contabile (cfr. OIC 29 Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio)” (7).

Note:

(5) C. Paparella, “Riflessi del COVID nel bilancio 2020: deroga al principio di continuità aziendale”, in *Fisco Oggi, Rivista on line dell’Agenzia delle entrate* del 19 marzo 2021; S. Bianchi - F. Ballarin, “OIC: Novità per bilanci 2021”, in *Amministrazione & Finanza*, n. 3/2022.

(6) Nella nota integrativa, nel caso di adozione della deroga, è doveroso illustrare le politiche contabili nonché fornire ampia informativa circa la capacità dell’azienda di continuare ad operare per almeno dodici mesi. Inoltre, devono essere specificati i fattori di rischio e i piani aziendali futuri che permettano di fronteggiare i rischi e le probabili incertezze individuate.

(7) Il nuovo OIC 29 stabilisce che gli effetti dei cambiamenti dei principi contabili debbano essere riportati retroattivamente, imputandoli al saldo di apertura del patrimonio netto dell’esercizio, negli utili riportati a nuovo o in un’altra componente del medesimo patrimonio netto quando più appropriato; la retroattività comporta poi la rideterminazione degli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo Principio contabile e quindi

(segue)

Si ribadisce quindi che le rimanenze sono passabili di svalutazione qualora il valore di realizzo (il quale è desumibile dal mercato) sia minore rispetto al relativo valore contabile. Con particolare riguardo al valore di realizzo si segnala che l'OIC 29 statuisce che vanno indicati in bilancio le perdite di valore dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio. Secondo l'OIC 29, paragrafo 59, i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sono "quei fatti, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio". In questa sede si asserisce inoltre che i fatti intervenuti dopo la data di chiusura del bilancio non determinano una variazione dei valori in bilancio in quanto di competenza dell'esercizio successivo. La svalutazione delle rimanenze ha caratterizzato sicuramente il bilancio chiuso al 31 dicembre 2019, alla luce dello scoppio dell'epidemia da COVID-19. Le società hanno quindi dovuto tener conto nei propri bilanci la probabile riduzione di valore delle giacenze al 31 dicembre 2019 per effetto dello scoppio della pandemia nei primi mesi del 2020 dando opportuna e doverosa informativa in nota integrativa sui criteri adottati per la valutazione delle rimanenze.

Analisi dell'impatto del COVID-19 sull'informativa di bilancio e sulla valutazione delle rimanenze

Con la crisi conseguente all'epidemia, si è potuto constatare ancor più lo stretto legame che vige tra ambiente interno delle aziende ed ambiente esterno. L'ambiente esterno certamente influenza le decisioni e le politiche che vengono assunte dalla società: il periodo di chiusura forzata di numerose attività ha avuto infatti riflessi - non di poco conto - sulle singole aziende. Per la redazione del bilancio 2020 sono state introdotte dall'art. 7 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23 le "Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio". Tali principi prevedevano la "consapevolezza degli effetti dirompenti ed abnormi dell'epidemia di COVID-19, ed in particolare delle ricadute, profonde ma temporanee, che essa può determinare sulla prospettiva di continuità". Il legislatore attraverso il decreto in commento ha posto l'attenzione sul principio di continuità aziendale, andando a rivedere lo stesso temporaneamente per il periodo straordinario determinato dall'epidemia. Entrando nel merito dell'analisi del principio sulla continuità

aziendale (8), si deve "consentire alle imprese che prima della crisi presentavano una regolare prospettiva di continuità di conservare tale prospettiva nella redazione dei bilanci degli esercizi in corso nel 2020". La norma in parola fa riferimento ai bilanci con data di chiusura al 31 dicembre 2020 che sicuramente hanno avuto delle forti ripercussioni in merito all'applicazione del presupposto del *going concern* dato lo scoppio della pandemia. Sembra inoltre essere applicabile ai bilanci chiusi al 31 dicembre 2019, alla data, non ancora approvati. Si può affermare quindi che si possono aprire due possibili scenari in base alla presenza o meno del presupposto di continuità aziendale:

- in presenza del presupposto di continuità è d'obbligo la verifica dell'assenza ovvero la presenza di incertezze dovute al COVID-19. Nel primo caso è doveroso indicare in nota integrativa l'assenza dello stesso e pertanto nessun impatto economico e finanziario nella società data la pandemia; mentre nel secondo è doveroso segnalare la natura di tali incertezze e riportare anche un piano per ridurle/eliminarle;

- in mancanza del presupposto di continuità aziendale: è necessario identificare il periodo storico a cui fa riferimento tale mancanza. In particolare, se fa riferimento agli effetti dati dall'emergenza da COVID-19, in linea con il Decreto Liquidità, il bilancio è stato redatto mantenendo i valori in continuità e dando ampia comunicazione della deroga in nota integrativa, se, viceversa, l'assenza del presupposto della continuità non è legata agli effetti da COVID-19, allora il bilancio è stato redatto per mezzo dell'utilizzo dei principi c.d. deformati.

Per quanto riguarda la valutazione delle rimanenze in un contesto caratterizzato dall'assenza del principio della continuità aziendale

Note:

(continua nota 7)

la società deve rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio precedente ed i dati comparativi dell'esercizio precedente come se il nuovo Principio contabile fosse sempre stato applicato.

(8) Per un'approfondita analisi degli aspetti qui trattati si può consultare, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Documento di Ricerca, *L'impatto dell'emergenza sanitaria sulla continuità aziendale e sull'applicazione dei principi contabili nazionali*, realizzato in collaborazione con SIDEA, 20 aprile 2020.

è doveroso rivedere la metodologia di misurazione dei costi e la relativa attribuzione alle rimanenze di magazzino. Infatti, per quanto concerne l'imputazione dei costi fissi, il paragrafo 13 dello IAS 2 afferma che "l'attribuzione dei costi generali fissi di produzione ai costi di trasformazione si basa sulla normale capacità produttiva. Questa rappresenta la produzione che si prevede di realizzare in media durante un numero di esercizi o periodi stagionali in circostanze normali" e l'OIC 13 stabilisce che i costi fissi generali debbano essere attribuiti a ciascuna unità prodotta in base alla normale capacità produttiva. L'epidemia da COVID-19 ha impattato sulla condizione di normalità citata dai principi contabili internazionali e da quelli nazionali causando quindi una rideeterminazione della ripartizione dei costi generali fissi. Data l'anomala riduzione dell'attività degli impianti e la conseguente minore produzione dovuta per il rispetto delle restrizioni *anti-contagio*, le aziende avrebbero dovuto rilevare nel risultato d'esercizio i costi fissi generali (9), non tutti imputabili sulla minore produzione realizzata e di conseguenza non completamente attribuibili alle rimanenze di esercizio. Si rammenta inoltre che ai revisori spettava comunque il compito e la responsabilità di verificare che ci fosse una corretta allocazione dei costi fissi generali per evitare la conseguente valutazione delle rimanenze superiore rispetto al costo sostenuto per produrle. Metodologia che necessita di un monitoraggio in costanza di applicazione del criterio di valutazione sino al totale "scarico" dei beni valutati con il criterio in commento per effetto della deroga introdotto nel periodo COVID-19.

D.L. Semplificazioni n. 73/2022 e abrogazione obbligo annuale di conservazione sostitutiva digitale dei registri contabili tenuti con sistemi elettronici

Una semplificazione in materia di tenuta e conservazione dei registri contabili è intervenuta in sede di conversione del Decreto Semplificazioni n. 73/2022, approvato con un emendamento dalle Camere, coordinato con la Legge di conversione 4 agosto 2022, n. 122 in cui è stato abrogato l'obbligo annuale di conservazione sostitutiva digitale dei registri contabili tenuti con sistemi elettronici (10). La

tenuta dei registri contabili è quindi valida anche in assenza della c.d. conservazione sostitutiva digitale e seppur non vengano stampati regolarmente su carta, la stampa però potrà essere richiesta eventualmente in sede di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. In realtà, tale norma era prevista già dall'art. 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357/1994 la quale afferma che "a tutti gli effetti di legge, 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 di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi, allorquando anche 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". L'Agenzia delle entrate, però, appellandosi alle sue interpretazioni (risoluzione 28 marzo 2022, n. 16/E) non permetteva che tale deroga venisse attuata e richiedeva la stampa su carta dei registri contabili in quanto "l'intervento richiamato, tuttavia, non ha modificato le norme in tema di conservazione e tra queste, con specifico riferimento ai documenti informatici fiscalmente rilevanti". È stato quindi introdotto il comma 4-quater per fornire una interpretazione univoca ed il testo è il seguente: "in deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto sono, in ogni caso, considerate regolari in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge o di conservazione sostitutiva digitale ai sensi del codice di cui al D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro

Note:

(9) L'OIC 13 asserisce inoltre che "l'ammontare dei costi generali fissi attribuito a ciascuna unità prodotta non deve aumentare in conseguenza di una bassa produzione o inattività degli impianti".

(10) Per un approfondimento può essere utile consultare A. Mastromatteo - B. Santacroce, "Libri e registri anche senza conservazione elettronica", in *Il Sole - 24 Ore* del 29 luglio 2022; S. Cinieri, "Registri contabili regolari anche se stampati solo su richiesta dell'Amministrazione finanziaria", in *IPSOA Quotidiano* del 30 luglio 2022.

presenza". Il Decreto Semplificazioni ha fatto chiarezza togliendo ogni dubbio in merito alla trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge ovvero di conservazione sostitutiva digitale. I registri contabili tenuti o conservati con sistemi elettronici sono considerati regolari anche in assenza dell'ultimazione del processo di stampa su supporto cartaceo ovvero senza l'apposizione di firma digitale o marcatura entro la scadenza prevista. Il nuovo comma introdotto dal Decreto Semplificazioni è valido soltanto se vengono rispettate le seguenti condizioni:

- 1) le operazioni devono essere aggiornate nei registri regolarmente tenuti e si deve essere in grado di dimostrare ciò;
- 2) i registri vengano stampati su eventuale richiesta dell'Amministrazione finanziaria e in loro presenza.

Il Decreto Semplificazioni in realtà non ha facilitato la conservazione elettronica dei registri contabili in quanto risulta difficile dimostrare di averli aggiornati costantemente. La decisione sul rispetto della prima condizione potrebbe essere presa in modo soggettivo dagli eventuali verificatori dell'Agenzia delle entrate e potrebbe far venire meno un metodo oggettivo che possa fornire maggiore tutela al contribuente. Anche il secondo requisito potrebbe essere di non facile applicazione in quanto non tutti i contribuenti hanno la possibilità di stampare in modo celere le pagine dei registri contabili.

Conversione in euro dei valori precedentemente espressi in lire

Infine, la conversione in legge del Decreto fiscale n. 146/2021 ha introdotto un'importante novità in materia di contabilità di magazzino e in particolare nell'ambito dell'art. 14, lett. d), D.P.R. n. 600/1973 ove vengono individuati i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture di magazzino regolamentate dal D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695 art. 1. Il cambiamento in commento comporta la conversione in euro dei precedenti valori espressi in lire (ricavi superiori ai 10 miliardi di lire e rimanenze finali superiori ai 2 miliardi di lire) e mai recepiti in euro nonostante l'entrata in vigore della nuova valuta nel lontano 2002. Pertanto, in seguito alla modifica della normativa di recente introdotta, i soggetti obbligati fiscalmente alla tenuta della contabilità di magazzino sono coloro che per due esercizi consecutivi presentano un ammontare dei ricavi ed un valore delle rimanenze, così come risultano dal bilancio, superiore rispettivamente ai seguenti limiti:

- ricavi superiori a 5.164.000 euro;
 - rimanenze finali superiori a 1.100.000 euro.
- Sostanzialmente valori frutto della conversione in euro dei precedenti in lire, previo gli arrotondamenti di rito, più consistenti con riferimento al nuovo valore delle rimanenze finali sino ad un lieve innalzamento della soglia.