



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per la circoscrizione del Tribunale di Pisa

LA REGOLARIZZAZIONE DEL MAGAZZINO

**Commissione Fiscalità e
Contenzioso Tributario**

Consigliere Delegato
Dott. Michele Gelli

Presidente
Dott. Matteo Dell'Innocenti

Segretario
Dott.ssa Giulia Casarosa

Componenti
Dott.ssa Ierene Bertelli
Dott. Agostino Bertini
Dott.ssa Laura Coli
Dott.ssa Laura Falorni
Dott.ssa Isabella Lelli
Dott. Marco Martini
Dott.ssa Graziella Masci
Dott.ssa Benedetta Palandri
Dott. Andrea Pucci
Dott. Niccolò Puosi

Sede
Piazza Vittorio Emanuele II,
256127Pisa

Telefono
050-503318

@-mail
segreteria@odcecpisa.it

La Commissione Fiscalità, viste le novità intervenute in materia nel corso del 2023, ha ritenuto opportuno fornire un approfondimento sulla regolarizzazione del magazzino (Art. 1 co.78-85 della L. 30.12.2023 n. 213).

INDICE:

- ✓ **AMBITO TEMPORALE, AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO;**
- ✓ **ATTUAZIONE;**
- ✓ **DETERMINAZIONE DELLE IMPOSTE;**
- ✓ **MODALITA' DI ADESIONE E TERMINI DI VERSAMENTO;**
- ✓ **EFFETTI DELL'ADEGUAMENTO;**
- ✓ **PROFILI CONTABILI.**

AMBITO TEMPORALE, AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO

AMBITO TEMPORALE:

Si riferisce al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 e, quindi, il 2023 per i soggetti solari.

AMBITO SOGGETTIVO:

Tutte le imprese che non adottano i principi contabili internazionali (soggetti IAS/IFRS).

ESCLUSIONI: Soggetti in contabilità semplificata/forfettari

AMBITO OGGETTIVO:

L'adeguamento riguarda i beni di cui all'art. 92 del TUIR ovvero:

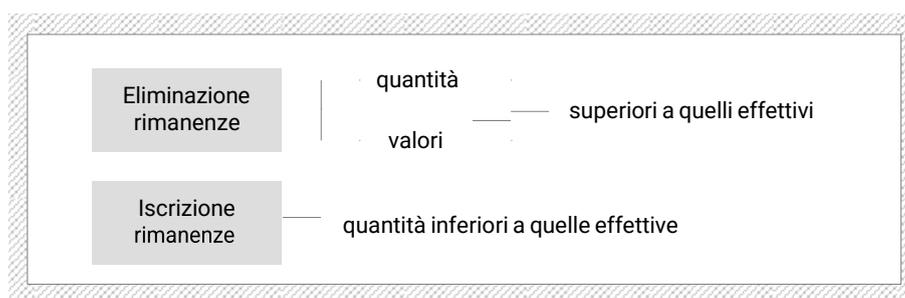
- Beni merce
- Materie prime e sussidiarie
- Semilavorati
- Altri mobili acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione

ESCLUSIONI:

- Commesse infrannuali
- Commesse pluriennali

ATTUAZIONE

L'Adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino può avvenire in due modalità come di seguito evidenziato:



A) ELIMINAZIONE DI ESISTENZE INIZIALI

La regolarizzazione può riguardare quantità o valori pertanto possono presentarsi i due seguenti casi:

1) Valutazione nel bilancio 2023 e nella contabilità di magazzino di giacenze quantitativamente effettive, ma a un costo unitario superiore a quello reale;

Esempio: ALFA SRL chiude bilancio al 31.12.2022 con rimanenze finali di materie prime per un importo di € 90.000,00 derivanti da 2.000 unità ognuna valorizzata al costo di € 45,00.

In realtà, il costo unitario di valorizzazione non è corretto, poiché ammonta a € 35,00. Pertanto, il valore delle esistenze iniziali all'1.1.2023 deve essere adeguato a € 70.000,00, stornando l'eccedenza di € 20.000,00.

2) Indicazione, nel bilancio 2022 e nella contabilità di magazzino, di quantità superiori a quelle effettive.

Esempio: ALFA SRL chiude bilancio al 31.12.2022 con rimanenze finali di materie prime per un importo di € 90.000 derivanti da 2.000 unità ognuna valorizzata al costo di € 45,00.

In realtà, le quantità sono 1.500, pertanto, il valore delle esistenze iniziali all'1.1.2023 deve essere adeguato a € 67.500, stornando l'eccedenza di € 22.500,00.

B) ISCRIZIONE DI ESISTENZE INIZIALI

La seconda tipologia di adeguamento riguarda l'iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse, consentendo di ottenere il riconoscimento di costi che, altrimenti, non avrebbero rilevanza fiscale.

Esempio: ALFA SRL chiude il bilancio al 31.12.2022 iscrivendo rimanenze finali di semilavorati per un totale di € 45.000,00 derivanti da 1.500 unità in corso di produzione, ognuna valorizzata ad un costo di € 30,00. In verità, le unità ammontano a 1.600. Pertanto, il valore delle esistenze iniziali all'1.1.2023 viene adeguato a € 48.000, iscrivendo nuovi valori per € 3.000.

DETERMINAZIONE DELLE IMPOSTE

Le imposte dovute divergono secondo che l'adeguamento riguardi:

- 1) l'eliminazione di esistenze iniziali;
- 2) l'iscrizione di esistenze iniziali.

1) ELIMINAZIONE DI ESISTENZE INIZIALI

Nel caso dell'eliminazione di esistenze iniziali di quantità o di valori superiori a quelli effettivi, occorre provvedere:

- al versamento dell'IVA;
- al versamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP.

Determinazione dell'IVA

L'IVA è determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione specifico per ogni attività, che sarà determinato da un successivo decreto.

L'aliquota media IVA è ottenuta applicando la seguente formula:

IVA su operazioni imponibili – IVA su cessioni di beni ammortizzabili

Volume d'affari + operazioni non soggette a IVA + operazioni non soggette a dichiarazione

Riassumendo, **dunque il costo dell'adeguamento**, a titolo di IVA, è dato dal seguente prodotto:

Aliquota media IVA per il 2023 × valore eliminato × coefficiente di maggiorazione

Determinazione dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva è stabilita con l'aliquota del 18% da applicarsi con la seguente formula:

$$\textit{Imposta sostitutiva dovuta} = 18\% \times \textit{valore eliminato} \times \textit{Coefficiente di maggiorazione}$$

2) ISCRIZIONE DI ESISTENZE INIZIALI

Se si procede all'iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse, il contribuente deve provvedere al solo pagamento dell'imposta sostitutiva del 18%, da calcolare sull'intero valore iscritto.

MODALITÀ DI ADESIONE E TERMINI DI VERSAMENTO

Ai sensi dell'art. 1 co. 82 della L. 213/2023, l'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 (cioè, nei modelli REDDITI 2024 e IRAP 2024).

Le imposte dovute vanno versate in due rate di pari importo:

- la prima, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023;
- la seconda, entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta 2024.

INDEDUCIBILITÀ DALLE IMPOSTE SUI REDDITI E DALL'IRAP

Ai sensi dell'art. 1 co. 84 della L. 213/2023, l'imposta sostitutiva è indeducibile dalle imposte sui redditi e relative addizionali e dall'IRAP.

MANCATO PAGAMENTO DELLE IMPOSTE DOVUTE

In caso di mancato pagamento delle imposte dovute per l'adeguamento nei termini previsti, conseguirà, a norma dell'art. 1 co. 82 della L. 213/2023, l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle:

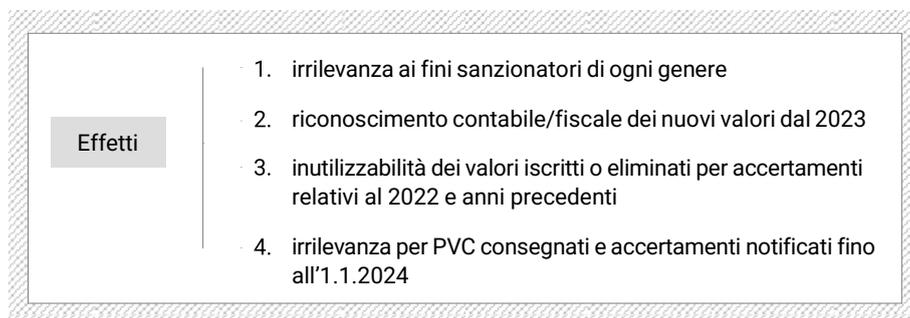
- somme non pagate e dei relativi interessi;
- sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato.

Si applicano le disposizioni contenute nell'art. 2 co. 2 del DLgs. 462/97; di conseguenza, l'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente provvede ad effettuare il versamento delle somme non pagate e dei relativi interessi, unitamente all'ammontare della sanzione ridotta ad un terzo, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione relativa all'esito della liquidazione (c.d. "avviso bonario").

Resta possibile avvalersi del ravvedimento operoso, secondo le disposizioni generali.

EFFETTI DELL'ADEGUAMENTO

L'art. 1 co. 83 della L. 213/2023 stabilisce che:



IRRILEVANZA DELL'ADEGUAMENTO AI FINI SANZIONATORI

Il minor o maggior valore indicato per le esistenze iniziali relative al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 non comporta l'applicabilità delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie quali, ad esempio:

- *l'irregolare tenuta delle scritture contabili;*
- *la presentazione di dichiarazione infedele;*
- *l'omessa fatturazione o registrazione di operazioni imponibili.*

Sempre secondo la C.M. 115/E/2000, per via dell'ampia formulazione della norma, *l'adeguamento non rileva neppure ai fini delle sanzioni di natura civile e penale*. Pertanto, fermo restando l'ordinario potere dell'autorità giudiziaria, si ritiene che l'adeguamento non costituisca notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, né ammissione di eventuale responsabilità penale da parte del contribuente o del suo rappresentante legale.

Ciò posto, è opportuno osservare che eventuali conseguenze sotto il profilo civile e penale potrebbero derivare dagli eventuali *effetti "indiretti"* della regolarizzazione, come emerge implicitamente dalla locuzione *"fermo restando l'ordinario potere dell'autorità giudiziaria"* adoperata dal citato documento di prassi.

È il caso, ad esempio, di una futura indagine per reati di natura fallimentare; tra gli elementi utilizzabili a sostegno dell'accusa potrebbe porsi l'adeguamento del magazzino come prova della normale iscrizione di valori non veritieri (i quali, anche se di per sé non sono suscettibili di effetti sanzionatori, "potrebbero contribuire alla formazione del giudizio del magistrato sul comportamento tenuto negli anni dal contribuente, che, ben difficilmente, potrà sostenere di non essere solito a tali pratiche, in presenza di un adeguamento volontario").

Ulteriori criticità paiono emergere in relazione ai profili di responsabilità di amministratori, sindaci e/o revisori, in relazione ai bilanci in cui sono state iscritte rimanenze inesistenti per quantità e/o valori. Infatti, non sembra che "una generica copertura da «sanzioni», ancorché «di ogni genere» possa impedire a soci, creditori o altri stakeholders di agire nei confronti del redattore dei bilanci qualora essi dimostrino di aver subito un danno dall'aver fatto affidamento sui dati (non corrispondenti al vero) riportati in tali documenti" (ex art. 2395 c.c.). Analoghe considerazioni sono proponibili nei confronti dei sindaci e/o dei revisori.

RICONOSCIMENTO DEI NUOVI VALORI AI FINI CONTABILI E FISCALI

Posto che i valori risultanti dall'adeguamento sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30.9.2023, il valore delle esistenze iniziali di magazzino da indicare nei modelli REDDITI 2024, IRAP 2024 e ISA 2024 in sede di dichiarazione deve tenere conto dell'adeguamento effettuato.

UTILIZZO DEI NUOVI VALORI AI FINI DELL'ACCERTAMENTO

L'Amministrazione finanziaria *non potrà assumere il valore eliminato* o iscritto in seguito all'adeguamento *per accertare maggiori redditi d'impresa* oppure *presumere acquisti o cessioni di beni senza l'applicazione dell'IVA*.

Peraltro, tale "franchigia" rileva unicamente per gli accertamenti riferibili alle rimanenze di cui all'art. 92 del TUIR, "mentre nessuna rilevanza potrà, invece, assumere se i rilievi formulati dagli uffici si riferiranno ad altre componenti positive e negative non oggetto dell'adeguamento in commento".

EFFETTO SUI PVC E SUGLI ACCERTAMENTI

L'irrelevanza dell'adeguamento sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino alla data dell'1.1.2024 *riguarda anche periodi di imposta diversi da quello in corso al 30.9.2023, purché "contenenti rilievi fiscali" relativi ai beni di cui all'art. 92 del TUIR*. A tal fine assumono rilevanza tutti i processi verbali (anche quelli giornalieri) relativi ad operazioni di verifica consegnati fino all'1.1.2024 al contribuente o a persona abilitata a sottoscriverli.

PROFILI CONTABILI

A livello contabile occorre rifarsi ai criteri previsti dal **documento OIC 29** in materia di correzione di errori contabili, atteso che l'adeguamento non è causato da un cambiamento di principi contabili, ma dall'esistenza di dati di bilancio originariamente esposti sulla base di una non corretta applicazione delle norme.

Occorre pertanto stabilire se l'errore commesso nella sovravalutazione o sottovalutazione delle rimanenze finali è qualificabile, o meno, come "rilevante", poste le differenti modalità di rilevazione contabile.

ERRORE RILEVANTE

Se la scorretta rappresentazione delle rimanenze è giudicata rilevante, l'importo della rettifica (in meno o in più) apportata alle giacenze iniziali **si iscrive sul saldo di apertura del Patrimonio netto** del bilancio dell'esercizio in corso al 30.9.2023, vale a dire dell'esercizio in cui si individua l'errore.

La rettifica viene solitamente rilevata tra gli utili portati a nuovo voce "A.VIII Utili (perdite) portati a nuovo", ma può essere apportata a un'altra componente del Patrimonio netto, se più appropriato. In particolare, il Patrimonio netto di apertura dovrà essere:

- ridotto, nell'ipotesi di eliminazione di esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi;
- aumentato, nell'ipotesi dell'iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse.

In ogni caso, dal momento che la correzione non transita a Conto economico, nessuna variazione (in aumento o in diminuzione) deve essere operata nella dichiarazione (modelli REDDITI e IRAP 2024) relativa al periodo d'imposta in cui viene corretto l'errore al fine di neutralizzare la componente reddituale irrilevante.

ERRORE NON RILEVANTE

Se l'errore viene giudicato irrilevante, la correzione deve essere rilevata nel Conto economico dell'esercizio in corso al 30.9.2023 quale:

- sopravvenienza passiva (voce B.14), nel caso di eliminazione di rimanenze;
- sopravvenienza attiva (voce A.5), nell'ipotesi di iscrizione di rimanenze in precedenza omesse.

Dal momento che la correzione transita a Conto economico, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene corretto l'errore (modelli REDDITI e IRAP 2024) occorre apportare una variazione in aumento (sopravvenienza passiva) o in diminuzione (sopravvenienza attiva) al fine di neutralizzare la componente reddituale irrilevante.

La Commissione Fiscalità e Contenzioso Tributario