

Regolarizzazione del magazzino

11 GENNAIO 2024 | N. 26

di Claudia Romano – Centro Studi fiscale SEAC

In questa informativa...

La Legge di Bilancio 2024 (**art. 1, commi da 78 ad 85, Legge n. 213/2023**) ha riproposto, a distanza di molti anni dalla precedente, la c.d. **"regolarizzazione del magazzino"**.

Si tratta, in particolare, della possibilità di **adeguare i valori contabili delle esistenze iniziali al 1° gennaio 2023, all'effettiva consistenza fisica delle stesse**.

La Legge di Bilancio 2024 ricalca le linee principali previste in passato dapprima dalla Legge n. 488/1999, e successivamente, sia pure nell'ambito della più ampia regolarizzazione delle scritture contabili, dalla Legge n. 289/2002 (Finanziaria 2003). Come si dirà in seguito, ai fini della regolarizzazione è richiesto il versamento:

- **di un'imposta sostitutiva pari al 18%;**
- **dell'imposta sul valore aggiunto**, qualora la regolarizzazione sia effettuata con l'eliminazione delle predette esistenze.

Soggetti interessati e oggetto dell'adeguamento

L'**art. 1, comma 78, Legge di Bilancio 2024**, dispone che:



"Gli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio possono procedere, relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023, all'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 92 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917".

Sono **interessati** alla disposizione in esame gli **esercenti attività d'impresa** che, ai fini della redazione del bilancio, non adottano i Principi contabili internazionali.

Possono essere oggetto di "adeguamento" le **esistenze iniziali di prodotti finiti, merci, materie prime e sussidiarie, semilavorati** (ex art. 92, TUIR) relative al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023; si tratta, pertanto, in generale, delle rimanenze iniziali **al 1° gennaio 2023**.



Non sono interessate dalla regolarizzazione in esame le esistenze iniziali relative alle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (di cui all'art. 93, TUIR).

Modalità di adeguamento

Il successivo **comma 79**, dispone che la **regolarizzazione** del magazzino può essere effettuata tramite le seguenti modalità:

1. **eliminazione** delle esistenze iniziali di **quantità** o **valori** superiori a quelli effettivi. In merito, in occasione della precedente analoga disposizione, nella **Circolare 1 giugno 2000, n. 115/E** il Ministero delle Finanze ha chiarito che **l'eliminazione può essere totale o parziale** (comportando di fatto, in tale ultimo caso, una riduzione delle esistenze iniziali);
2. **iscrizione** di esistenze iniziali in precedenza omesse.

Eliminazione delle esistenze iniziali

La sopravvalutazione del magazzino è correlata, solitamente, a comportamenti volti a far emergere un utile fittizio ovvero ad occultare vendite non contabilizzate.

In tal caso si procede all'**eliminazione di quantità e valori superiori a quelli effettivi**.

L'**art. 1, comma 80, Legge di Bilancio 2024** dispone che:



*“In caso di eliminazione di valori, l'**adeguamento comporta il pagamento**:*

- a) **dell'imposta sul valore aggiunto**, determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione stabilito, per le diverse attività, con apposito decreto dirigenziale. L'aliquota media, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali, è quella risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume di affari dichiarato;
- b) **di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive**, in misura pari al 18 per cento, da applicare alla differenza tra l'ammontare calcolato con le modalità indicate alla lettera a) e il valore eliminato”.

Dalla lettura del citato comma 80 si evince che, ai fini della regolarizzazione, è previsto:

- il versamento **dell'IVA**, determinata in base all'aliquota media 2023, applicata sul valore eliminato, corretto da un **coefficiente di maggiorazione** stabilito, per le diverse attività, con un apposito Decreto.

L'aliquota media, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad IVA ovvero soggette a regimi speciali, è così determinata:

$$\frac{\text{IVA relativa alle operazioni al netto di quella riferita alla cessione di beni ammortizzabili}}{\text{volume d'affari}}$$

- il pagamento di un'**imposta sostitutiva** ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e dell'IRAP, in misura **pari al 18%**, applicata **alla differenza tra l'ammontare calcolato ai fini IVA e il valore delle esistenze iniziali eliminato**.

Nella Circolare MEF n. 115/2000 (alla quale è possibile far riferimento in attesa di ulteriori chiarimenti) è stato precisato che dal punto di vista fiscale, **la contabilizzazione dell'eliminazione delle esistenze iniziali** (quantità e/o valori) **è libera**, fatti salvi i vincoli di natura civilistica, diversi a seconda del tipo di soggetto interessato (impresa individuale, società di persone, società di capitali).

L'operazione anzidetta genera una **diminuzione del netto patrimoniale**, ma non un onere fiscalmente deducibile: di conseguenza, in caso di imputazione a conto economico dell'importo derivante dall'eliminazione, si dovrà effettuare una **variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi**.



Il bilancio di apertura della società Alfa Snc riporta un valore di rimanenze iniziali, al 1° gennaio 2023, per un valore pari ad € 150.000.

La società provvede alla **eliminazione di tali rimanenze** per un importo (presumibile di vendita) pari ad € 35.000.

Supponendo che il coefficiente di maggiorazione sia pari a 1,35 e che l'aliquota media sia pari a 22%, si procede al calcolo delle imposte:

■ **IVA**

€ 35.000 x 1,35	€ 47.250
€ 47.250 x 22%	€ 10.395

■ **Imposta sostitutiva**

€ 35.000 x 1,35	€ 47.250
€ 47.250 - € 35.000	€ 12.250
€ 12.250 x 18%	€ 2.205

■ **Imposte da adeguamento**

€ 10.395 + € 2.205	€ 12.600
--------------------	-----------------

La **regolarizzazione** si perfeziona con il **versamento dell'IVA** e dell'**imposta sostitutiva** che, come si vedrà in seguito, va effettuato in **due rate di pari importo**.

Pertanto la società ai fini della regolarizzazione dovrà provvedere a versare i seguenti importi:

- € 6.300 entro il 1° luglio 2024 (il 30 giugno 2024 cade di domenica) ed
- € 6.300 entro il 2 dicembre 2024 (il 30 novembre 2024 cade di sabato).

Si evidenzia che la società ha già effettuato la seguente scrittura successivamente all'apertura del bilancio:

01/01/2023				
CE B.11	SP.C.I.4	Merci c/ rimanenze iniziali	a	Magazzino merci
				150.000,00

La scrittura contabile da effettuare in caso di **eliminazione di rimanenze iniziali** potrà essere la seguente:

31/12/2023				
CE B.14	CE B.11	Sopravvenienze passive	a	Merci c/rimanenze iniziali
				35.000,00



In sede dichiarazione dei redditi la società dovrà effettuare una **variazione in aumento per l'importo di € 35.000**.

Iscrizione di esistenze iniziali

L'**adeguamento delle esistenze iniziali 2023** comporta l'**aumento delle quantità** di beni presenti a fine esercizio 2022 e non contabilizzati tra le rimanenze finali del 2022.

Secondo quanto chiarito nella citata Circolare n. 115/E **non è consentita l'iscrizione di valori precedentemente sottostimati** in quanto configurerebbe una "mera rivalutazione".

Il **comma 81** detta le regole in caso di **regolazione** mediante **iscrizione di valori**. In particolare la norma dispone che:



*“In caso di iscrizione di valori, l'adeguamento comporta il **pagamento di una imposta sostitutiva** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, in misura **pari al 18 per cento** da applicare al valore iscritto”.*



*In caso di iscrizione delle esistenze iniziali è previsto, solamente, il **versamento dell'imposta sostitutiva del 18% sul valore iscritto**, mentre non è dovuto alcun importo ai fini IVA in quanto viene applicata in una successiva vendita.*



ESEMPIO

La società Alfa S.n.c. **incrementa le rimanenze iniziali** per un importo pari ad € 35.000.

L'imposta sostitutiva dovuta sarà pari ad € 6.300 ($€ 35.000 \times 18\%$).

All'atto della vendita:

- *fattura di vendita per un imponibile, ad esempio, pari ad € 50.000;*
- *tassazione ordinaria di un importo pari ad € 15.000 ($€ 50.000 - € 35.000$).*

Anche in questo caso la società ha già effettuato la seguente scrittura successivamente all'apertura del bilancio:

01/01/2023				
CE B.11	SP.C.I.4	Merci c/rimanenze iniziali	a	Magazzino merci
				150.000,00

La scrittura contabile da effettuare in caso di **incremento di rimanenze iniziali** sarà la seguente:

31/12/2023				
CE B.11	CE A.5	Merci c/rimanenze iniziali	a	Sopravvenienze attive
				35.000

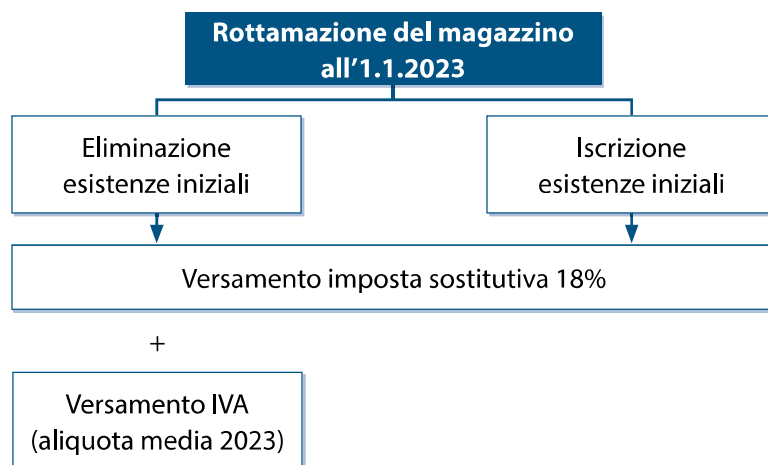


*In sede **dichiarazione dei redditi** la società dovrà effettuare una **variazione in diminuzione** per l'importo di € 35.000.*

In alternativa la società può decidere di accantonare a riserva di utili la parte di riserve incrementate. In questo caso la scrittura contabile da effettuare sarà la seguente:

31/12/2023				
CE B.11	SP A.VI	Merci c/rimanenze iniziali	a	Altre riserve
				35.000

In tal caso ai fini della regolarizzazione è richiesto il **versamento dell'imposta sostitutiva del 18% sul valore iscritto**. Non è dovuto alcun importo ai fini IVA.



Versamento delle somme dovute

Così come previsto dall'**art. 1, comma 82, Legge di Bilancio 2024**, l'adeguamento va "richiesto" nella **dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023** (mod. REDDITI 2024).

In attesa di chiarimenti si evidenzia che in precedenza la regolarizzazione in dichiarazione dei redditi è avvenuta compilando l'apposito prospetto presente nel quadro RS, del modello Unico 2000.

Quanto dovuto a titolo di IVA e imposta sostitutiva (18%) va versato (così come previsto dal comma 82) in **2 rate di pari importo** entro i seguenti termini.

I rata	Entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2023
II rata	Entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta 2024



*Sempre il comma 82 prevede che il **mancato pagamento** delle predette somme non comporta la decadenza dai benefici, ma determina l'**iscrizione a ruolo** a titolo definitivo delle somme non pagate nonché di quelle ancora da pagare, maggiorate dei relativi interessi e sanzioni.*

I **codici tributo da utilizzare** ai fini della regolarizzazione saranno istituiti da apposita Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate. In merito alla precedente regolarizzazione (Legge n. 488/1999) sono stati utilizzati i seguenti i codici:

- codice tributo "1708 - Imposta sostitutiva dell'IRPEF dell'IRPEG e dell'IRAP regolarizzazione di magazzino" per l'imposta sostitutiva;
- codice tributo "6495 - IVA regolarizzazione di magazzino" per l'IVA.

Effetti della regolarizzazione

Come espressamente stabilito dall'**art. 1, comma 83, Legge di Bilancio 2024**:



"L'adeguamento di cui al comma 78 non rileva a fini sanzionatori di alcun genere".

I “nuovi” valori:

- sono **riconosciuti, a decorrere dal 2023, ai fini sia civilistici che fiscali, nel limite del valore iscritto o eliminato;**
- **non possono essere tenuti in considerazione** dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'**accertamento relativo a periodi d'imposta precedenti il 2023.**

Sul punto merita evidenziare che nella citata Circolare n. 115/E è stato chiarito che il valore dell'adeguamento non è utilizzabile ai fini dell'accertamento di precedenti periodi d'imposta limitatamente ai beni oggetto di regolarizzazione, ferma restando la possibilità di espletamento dello stesso in relazione ad altre componenti di reddito, attive o passive.

L'adeguamento **non ha rilevanza sui PVC consegnati e sugli accertamenti notificati fino** alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2024 (**1° gennaio 2024**).

Il **comma 84, Legge di Bilancio 2024**, stabilisce che, ai fini:

- dell'accertamento;
- delle sanzioni;
- della riscossione delle imposte dovute;
- del contenzioso

si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi.



L'imposta sostitutiva non è deducibile né ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali né dell'imposta regionale sulle attività produttive.