

Circolare n. 2 del 25 Gennaio 2024

Regolarizzazione magazzino, le novità della Manovra 2024

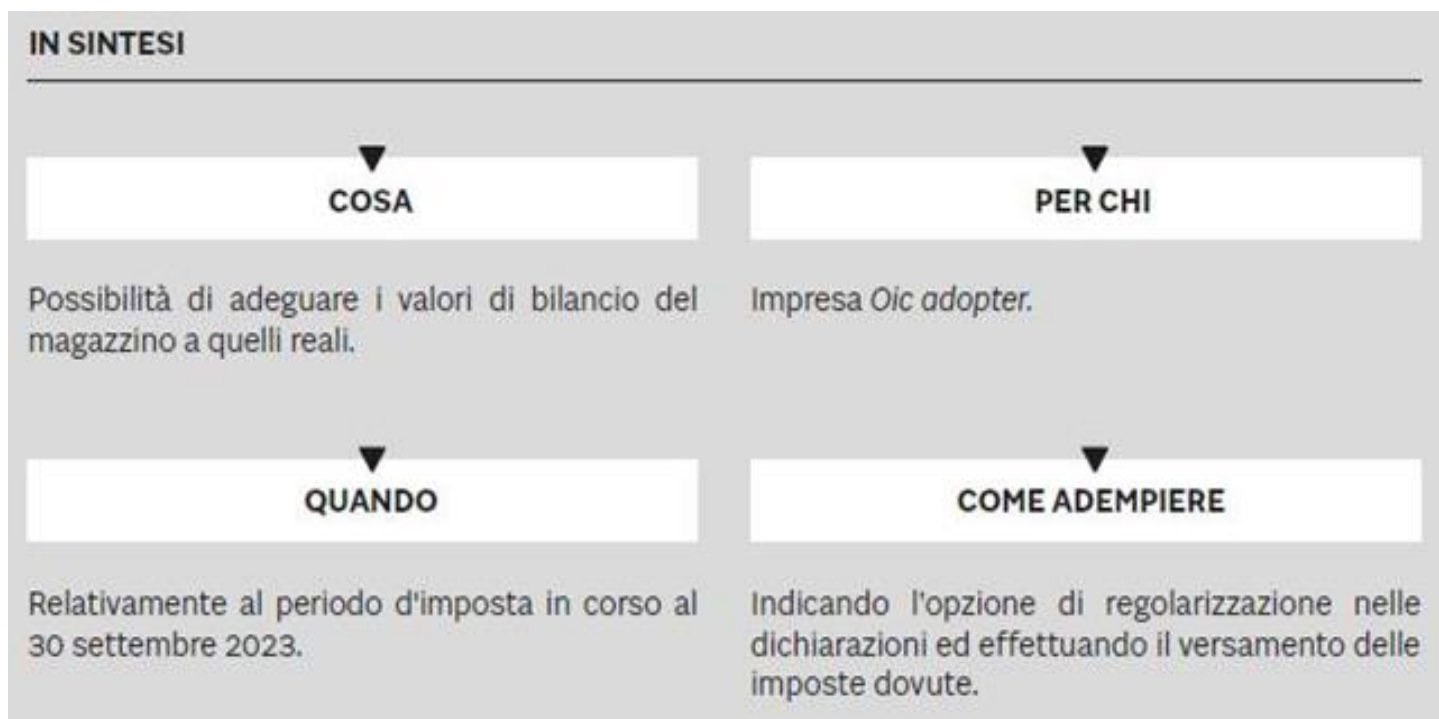
Indice

- 1. Legge di bilancio 2024 e regolarizzazione del magazzino**
- 2. Onerosità della regolarizzazione**
- 3. Termini di versamento**
- 4. Richiesta di adeguamento del magazzino**

Premessa, le novità della Manovra 2024

Come adeguare i valori contabili e fiscali

Relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 (2023, per i soggetti «solari») e imprese che adottano i principi contabili nazionali possono regolarizzare il magazzino, adeguando i valori di bilancio delle merci a quelli reali. La scelta presuppone l'indicazione di appositi dati nelle dichiarazioni da presentare nel 2024 e il versamento di imposta nel medesimo periodo.



1. Legge di bilancio 2024 e regolarizzazione del magazzino 2023

I commi 78-85 dell'articolo 1, Legge 30 dicembre 2023, n. 213 (Legge di bilancio 2024) ripropone una interessante **opportunità di regolarizzare i valori di magazzino** che mancava dal 1999.

In particolare, si consente di **regolarizzare le esistenze iniziali al 1° gennaio 2023 alle effettive consistenze fisiche (e di valore) delle merci.**

Dato che lo scheletro normativo della misura in esame ricalca quella dell'articolo 7, commi 9-14, Legge 488/1999 e quella della Legge 289/2002 (anche se quest'ultima era limitata alla regolarizzazione delle scritture contabili) è possibile richiamare i precedenti chiarimenti di prassi per comprendere appieno l'opportunità della «sanatoria» (il legislatore ha voluto definirla «regolarizzazione», ma a chi scrive l'effetto è quello tipico di una sanatoria).

Si tratta comunque di una regolarizzazione **a titolo oneroso**, dato che è richiesto il versamento di un'imposta **sostitutiva** e, in taluni casi, dell'**Iva**.

Ambito soggettivo

La norma (comma 78) consente la regolarizzazione - in via facoltativa - agli «*esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio*» (cd. **Oic adopter**).

Diversamente da quanto era stato previsto nel 1999 - in cui la sanatoria era ammessa alle imprese rientranti negli studi di settore - **nel testo della Legge di bilancio 2024 non è presenta alcuna limitazione alle imprese soggette agli Isa.**

3

Sono invece **esclusi** i soggetti **las adopter**, che valutano il magazzino secondo i dettami dello IAS 2.

Sarà necessario attendere precisazioni circa la possibilità di fruire della norma che dispone l'adeguamento del magazzino da parte dei **soggetti in contabilità semplificata**, dato che - fermi restando gli obblighi di natura civilistica - per detti soggetti la variazione delle rimanenze non produce effetti fiscali.

Analoghe considerazioni valgono, evidentemente anche per altri soggetti di «piccole» dimensioni (si pensi agli imprenditori che adottano il regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti, Legge 190/2014).

Oggetto della regolarizzazione

Il citato comma 78 consente l'«*adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 92*» del Tuir, ossia dei seguenti beni materiali:

- **prodotti finiti;**
- **merci;**
- **materie prime e sussidiarie, semilavorati.**

Pertanto, **non** sono oggetto della sanatoria le esistenze iniziali di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, la cui disciplina si rinviene nell'articolo 93 del Tuir.

Ambito oggettivo	
Beni per i quali è ammesso l'adeguamento	Beni per i quali non è ammesso l'adeguamento
Beni di cui all'articolo 92 del Tuir:	Beni di cui agli articoli 92, comma 6, 93 e 94 del Tuir:
Beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (articolo 85, comma 1, lettera a) del Tuir)	Commesse infrannuali in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, valutate con il metodo della commessa completata (articolo 92, comma 6 del Tuir)
Materie prime e sussidiarie, semilavorati ed altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (articolo 85, comma 1, lettera b) del Tuir)	Commesse ultrannuali (opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale), valutate secondo il metodo della percentuale di completamento (articolo 93 del Tuir)
	Titoli

Periodo in cui avviene la sanatoria

La regolarizzazione avviene «*relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023*» (comma 78).

Poiché oggetto della regolarizzazione sono le esistenze iniziali - relative al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 - dei beni *retro* individuati, significa che in linea generale (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) si tratta di sanare le **esistenze iniziali al 1° gennaio 2023**.

Modalità di adeguamento

Sono previste **due modalità alternative** di effettuazione della regolarizzazione, ossia (comma 79):

1) **eliminazione delle esistenze iniziali di quantità e/o valori superiori a quelli effettivi**. Come precisato dalla circolare ministero delle Finanze 1 giugno 2000, n. 115 (in attesa di futuri interventi di prassi aggiornati alla norma in commento), l'eliminazione può **essere totale** (e allora si ha un adeguamento di valori/quantità contabili/fiscali a valori/quantità di giacenze fisiche) **ovvero parziale** (in tal caso, si parla di riduzione delle esistenze iniziali, ma non si ottiene un vero e proprio adeguamento al dato reale, e dunque ad una completa regolarizzazione dei valori/delle quantità).

Dato che le esistenze iniziali del 2023 corrispondono, in genere, alle rimanenze finali del 2022, la sopravvalutazione di queste ultime potrebbe essere motivata, salvo il caso dell'errore involontario, dalla volontà del redattore del bilancio di far emergere un utile fittizio (non realizzato; o meglio, per non far emergere perdite subìte) ovvero di occultare delle vendite effettuate ma non contabilizzate.

La regolarizzazione avviene eliminando le quantità o i valori di magazzino superiori a quelli effettivi.

2) Iscrizione di esistenze iniziali precedentemente omesse.

L'adeguamento delle esistenze iniziali 2023:

- › richiede l'iscrizione di maggiori quantità di beni che erano fisicamente presenti alla fine del periodo d'imposta precedente a quello in cui si effettua la regolarizzazione (si tratta, in genere, di rimanenze di merce non iscritte tra le rimanenze finali del 2022). In questo modo l'impresa può vedersi riconosciuto il costo che, altrimenti, non avrebbe avuto rilevanza fiscale;
- › non consente l'iscrizione di maggiori valori di beni già iscritti in contabilità (è il caso della sottostima delle rimanenze finali del 2022), altrimenti l'operazione si tramuterebbe in una rivalutazione (circolare 115/2000). Questa impostazione impedisce la regolarizzazione del magazzino nell'ipotesi di omissione di valori derivanti da una errata determinazione del costo (di acquisto o di produzione) applicato alle reali quantità inventariate; si impedisce di fatto la deduzione di costi omessi.

2. Onerosità della regolarizzazione

Quella in esame è una **sanatoria a pagamento**, con costi differenti in base alla modalità utilizzata.

Qualora venga adottato il **metodo della eliminazione delle esistenze iniziali** occorre effettuare il versamento a titolo di (comma 80):

a) **Iva**: determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 (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) all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione stabilito, per le diverse attività, con apposito decreto dirigenziale (per la sanatoria della Legge 488/1999 i coefficienti erano stati fissati dal Dm 23 marzo 2000). Evidentemente il coefficiente dovrebbe sostituire il margine goduto nella ipotetica vendita «in nero».

Sulla base dei chiarimenti forniti con la circolare ministero delle Finanze 13 maggio 1996, n. 117 (richiamata dalla circolare 115/2000, paragrafo 4.1), la formula per determinare l'aliquota media per il 2023 è la seguente.

Formula dell'aliquota media

Aliquota media Iva del 2023	=	$\frac{\text{Iva su operazioni imponibili} - \text{Iva su cessione di beni ammortabili}}{\text{Volume d'affari} + \text{operazioni non soggette ad Iva} + \text{operazioni non soggette a dichiarazione}}$
--------------------------------	---	--

b) **imposta sostitutiva (dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap): in misura pari al 18%**, da applicare alla differenza tra l'ammontare calcolato con le modalità indicate ai fini Iva e il valore eliminato.

Qualora venga adottato il **metodo della iscrizione di esistenze iniziali** occorre effettuare il versamento a titolo di (comma 81) **imposta sostitutiva** (dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap) in misura pari al 18% da applicare al valore iscritto. **Nulla** è dovuto a titolo di **Iva**, in quanto il tributo verrà applicato in sede di vendita dei beni iscritti *ex novo*.

Il costo dell'adeguamento	
Modalità utilizzata per la sanatoria	Imposte da versare
Eliminazione delle esistenze iniziali	<p><u>Iva:</u> valore eliminato x coefficiente di maggiorazione x aliquota media</p> <p><u>Imposta sostitutiva:</u> (ammontare calcolato ai fini Iva - valore eliminato) x 18%</p>

Iscrizione di esistenze iniziali	<u>Imposta sostitutiva:</u> (ammontare iscritto - valore eliminato) x 18%
---	--

Va osservato che la sanatoria in esame prevede un adeguamento dei valori - che sono frutto di errori di valutazione del magazzino - derivante da errori contabili, per i quali l'articolo 8, commi 1, lettera b) e 1-bis, DI 73/2022 consente la correzione, anche se operata in anni successivi in base ai criteri stabiliti dai principi contabili (nazionali e internazionali) con rilevanza fiscale, e senza che siano applicabili sanzioni ed interessi.

3. Termini di versamento

Il comma 82 prevede che il versamento dell'Iva (eventuale) e dell'imposta sostitutiva debba essere effettuato in **2 rate di pari importo**, secondo il seguente calendario.

Calendario dei versamenti		
Prima rata	Entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2023	<p>1 luglio 2024 (cadendo il 30 giugno in giorno festivo) per le persone fisiche, le società di persone e i soggetti Ires «solari» che approvano il bilancio o rendiconto entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio. Il termine può essere differito di 30 giorni (fino al 31 luglio 2024) con una maggiorazione dello 0,4%</p>
Seconda rata	Entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta 2024	<p>2 dicembre 2024 (cadendo il 30 novembre in giorno di sabato)</p>

I codici tributo da utilizzare per l'effettuazione del versamento saranno istituiti dall'agenzia delle Entrate con apposita risoluzione.

4. Richiesta di adeguamento del magazzino

La regolarizzazione avviene mediante indicazione dei valori di adeguamento nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta 2023 (modello Redditi 2024 e modello Irap 2024), come previsto dal comma 82.

Ciò significa che, una volta esercitata l'opzione relativa alla sanatoria, il **mancato versamento** delle imposte dovute:

- non comporta la decadenza dai benefici;
- determina l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate nonché di quelle ancora da pagare, maggiorate dei relativi interessi e sanzioni.

È ammesso avvalersi del **ravvedimento operoso**, secondo le disposizioni generali dell'articolo 13, Dlgs 472/1997.

Effetti dell'adeguamento

La norma (commi 83 e 84) dispone che:

1) i nuovi valori sono riconosciuti, a decorrere dal 2023 (precisamente, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023), ai fini civilistici e fiscali, nel limite del valore eliminato o iscritto. Così, ad esempio, i nuovi valori - a seguito dell'adeguamento effettuato - avranno effetti in relazione alla compilazione dei modelli Redditi 2024, Irap 2024, ISA 2024;

2) «*L'adeguamento di cui al comma 78 non rileva a fini sanzionatori di alcun genere*», per cui i nuovi valori non possono essere utilizzati dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento relativo ai periodi d'imposta precedenti il 2023, ovviamente limitatamente ai beni oggetto di regolarizzazione (ferma restando la possibilità di espletare l'accertamento relativamente ad altre componenti di reddito, attive e passive; cfr. circolare 115/2000). In pratica, in relazione ai soli valori delle rimanenze, si viene a creare una sorta di franchigia per la quale 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.

Inoltre, l'adeguamento non rileva - quanto agli **aspetti di natura civilistica e amministrativa** - ai fini sanzionatori per l'irregolare tenuta delle scritture contabili, la presentazione di dichiarazione infedele e per l'omessa fatturazione o registrazione di operazioni imponibili.

Quanto agli **aspetti di natura penale**, il citato documento di prassi aveva affermato che « *l'ampia formulazione della norma fa ritenere che l'adeguamento non rileva neppure ai fini delle sanzioni di natura civile e penale. Pertanto, fermo restando l'ordinario potere dell'autorità giudiziaria (n.d.a.: si pensi alle eventuali indagini del magistrato in ipotesi di fallimento), 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». Si tratta, questo, di un elemento - ancora da confermare - che sarà determinante ai fini del successo della misura in esame.

La copertura delle sanzioni non pare eliminare neppure il rischio degli amministratori per le azioni dei soci (articolo 2395 Codice civile), per i rischi in capo a sindaci e revisori (articolo 2393 Codice civile);

3) 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);

4) ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione delle imposte dovute e del contenzioso si applica le disposizioni in materia di imposte sui redditi;

5) l'imposta sostitutiva non è deducibile ai fini delle imposte (Irpef, Ires e Irap).

Si ritiene che, in linea con quanto a suo tempo affermato in relazione all'analogia disposizione della Legge 488/1999, che anche l'Iva versata sia non deducibile (circolare 115/2000, paragrafo 4.1).

DOTT. CARLO ORSENIGA

Rimango a disposizione per qualsiasi chiarimento.
Con i migliori saluti.

Dott. Carlo Orseniga

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Carlo Orseniga', with a stylized flourish at the end.