

Circolare **n. 3 - fiscale**
del **13.02.2024**

Sommario

1. legge di bilancio 2024: regolarizzazione del magazzino

- 1 -

La legge di bilancio 2024 consente alle imprese OIC *adopter* la regolarizzazione delle esistenze iniziali di magazzino.

Premessa

Con la approvazione della legge 213/23 (Legge di Bilancio per il 2024) è stato promulgato un intervento che comporta significative ripercussioni sul reddito d'impresa, cioè la possibilità di regolarizzare il magazzino, o meglio di correggere sottovalutazioni o sopravvalutazioni eseguite nel passato.

Il provvedimento è contenuto nell'articolo 1, commi da 78 a 84 della citata legge di bilancio 2024 (L. 213, 30/12/2023) e prevede la possibilità di riallineare eventuali difformità tra i valori contabili ed i valori effettivi delle esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 92 del TUIR, decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, relativamente al periodo di imposta in corso al 30 settembre 2023 (anno 2023 per i soggetti solari).

Non si tratta di una novità del panorama fiscale italiano. Gli ultimi due interventi in tal senso sono riconducibili alle previsioni della L. 488/1999 e della L. 289/2002; quest'ultima introdusse una generale regolarizzazione delle risultanze contabili rispetto a quelle reali. In particolare, la sanatoria di cui all'articolo 7, commi da 9 a 14, della L. 488/1999, era limitata ai soggetti che rientravano nel perimetro degli studi di settore e dei parametri. A commento di tale disposizione, fu emanata la circolare n. 115 del 1/6/2000, i cui chiarimenti, salvo diversa indicazione dell'Agenzia delle Entrate, possono ritenersi validi anche per la facoltà introdotta dalla Legge di bilancio 2024.

I soggetti ammessi

Soggettivamente la possibilità della regolarizzazione è concessa alle imprese in contabilità ordinaria che non adottano i principi contabili internazionali per la redazione del bilancio di esercizio.

Vista la determinazione del reddito secondo il criterio di cassa, è da ritenere che il riallineamento in parola non sia applicabile alle imprese in contabilità semplificata.

Ai fini dell'ammissione alla regolarizzazione del magazzino sono irrilevanti il volume dei ricavi e la forma giuridica dell'impresa.

Presupposto oggettivo

La normativa in commento richiama l'articolo 92 del TUIR, sicché oggettivamente il riallineamento è limitato ai beni di cui all'articolo 85, comma 1, lett. a) e b) del TUIR.

In pratica, è possibile riallineare le esistenze iniziali relative ai beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, nonché quelle afferenti alle materie prime e sussidiarie, ai semilavorati e agli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

Non è possibile procedere in riferimento alle commesse ultrannuali, valutate secondo le disposizioni dell'articolo 93 del TUIR. Lo stesso dicasi per le commesse infrannuali, ciò in quanto la norma richiama i "beni" di cui all'articolo 92, quindi pare escludere i "servizi" in corso di esecuzione (articolo 92, comma 6, TUIR). In tal senso si è espressa la richiamata circolare n. 115.

Le ipotesi di regolarizzazione

L'adeguamento può avvenire sia mediante l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi, che attraverso l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse, nonché contemplando entrambe le ipotesi.

Non è, invece, consentita l'iscrizione (correzione in aumento) di valori precedentemente sottostimati, che configura una mera rivalutazione (circolare n. 115).

È necessario procedere alla predisposizione dell'inventario corretto secondo quanto risulta dalla regolarizzazione.

Il costo della regolarizzazione

In caso di **eliminazione di esistenze iniziali**, sono dovute:

1. l'IVA;
2. l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP (18%).

La base imponibile dell'IVA è pari al valore del magazzino eliminato moltiplicato per un coefficiente di maggiorazione stabilito, per le diverse attività, con apposito decreto dirigenziale.

Alla base imponibile così determinata si applica l'aliquota IVA media calcolata come segue:

$$(IVA \text{ su operazioni imponibili} - IVA \text{ su cessioni beni ammortizzabili}) / (\text{volume d'affari} + \text{operazioni non soggette ad IVA} + \text{operazioni non soggette a dichiarazione}).$$

La base imponibile dell'imposta sostitutiva è pari alla base imponibile IVA ridotta del valore del magazzino eliminato.

Nel caso di **iscrizione di esistenze iniziali**, è dovuta la sola imposta sostitutiva.

In tale circostanza, la base imponibile è pari al valore iscritto.

Il comma 84, dell'articolo 1, della legge di bilancio 2024 sancisce che l'imposta sostitutiva non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive.

La menzionata circolare si è espressa per l'indeducibilità anche dell'IVA.

Adempimenti dichiarativi e versamenti

L'adeguamento dei valori deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 (modello redditi 2024 per i soggetti solari).

Le imposte dovute sono versate in due rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta richiamato e la seconda entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte relativa al periodo d'imposta successivo.

Al mancato pagamento nei termini consegue l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate e dei relativi interessi nonché delle sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato.

Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione delle imposte dovute, nonché del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

Gli effetti della regolarizzazione

L'adeguamento non rileva a fini sanzionatori di alcun genere, sia civili che penali (in tal senso si è espressa la circolare n. 115/2000).

I valori risultanti dalle variazioni indicate nei commi 80 e 81 sono riconosciuti, sia ai fini civilistici che fiscali, a decorrere dal periodo oggetto di regolarizzazione (2023 per i soggetti solari).

Il riallineamento assume rilevanza ai fini ISA e dovrebbe rilevare anche ai fini della proposta del concordato preventivo biennale.

I valori della regolarizzazione, nel limite dell'importo iscritto o eliminato, non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento in riferimento a periodi d'imposta precedenti a quelli di sanatoria (come indicato dalla richiamata circolare costituiscono una franchigia).

L'adeguamento non ha effetto sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino alla data di entrata in vigore della Legge di bilancio 2024, che pertanto rappresentano una causa ostativa alla fruizione della possibilità di riallineamento.

Aspetti contabili

La disposizione in esame non contiene indicazioni relative all'aspetto civilistico del riallineamento dei valori del magazzino. L'Agenzia delle Entrate ha affermato che *"la rappresentazione contabile della predetta eliminazione è libera da un punto di vista fiscale, fatti salvi i vincoli civilistici in relazione alla veste giuridica del soggetto operante"*. La contabilizzazione, quindi, non può che trarre indicazioni da quanto riportato nell'OIC 29 in tema di correzione degli errori contabili. La definizione di errore contabile si rinviene nel prg. 44 del citato principio, a mente del quale *"un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile"*. L'errore può avere impatto sullo stato patrimoniale e/o sul conto economico e/o sul rendiconto finanziario.

Un aspetto estremamente delicato della fattispecie in esame attiene alla rilevanza o meno dell'errore contabile, circostanza dalla quale derivano le modalità di contabilizzazione.

Secondo il prefato principio contabile, *"un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze"* (prg. 46). Ne consegue che non è rilevante se, considerato singolarmente, ovvero insieme ad altri, non influenza le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.

L'OIC non fornisce indicazioni quantitative circa la rilevanza, che va valutata caso per caso in base alla dimensione e alla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze. La rilevanza va contestualizzata.

Pertanto, l'errore può essere "rilevante" o "non rilevante". La differenza ha precisi effetti contabili in bilancio come previsto dal paragrafo 48 dell'OIC 29.

- Se l'errore viene considerato "rilevante", la correzione è contabilizzata sul saldo del Patrimonio Netto, di solito nella voce "Riserva di utili". Non avviene nessuna iscrizione a Conto Economico e di conseguenza nessuna variazione in dichiarazione dei redditi.
- Se, invece, l'errore è considerato "non rilevante" esso viene contabilizzato direttamente nel Conto Economico come sopravvenienza attiva o passiva, con conseguente variazione in aumento o diminuzione in dichiarazione dei redditi.

Contabilizzazione regolarizzazione minor valore rilevante:

Trattasi di una riduzione delle esistenze iniziali al 1/1/2023, a causa di una loro precedente sopravvalutazione.

La riduzione delle esistenze iniziali all'1/1/2023 ovviamente avrà effetto anche sulla valutazione delle rimanenze finali al 31/12/2023.

Tra le scritture di apertura dell'esercizio 1/1/2023 deve risultare la seguente registrazione (con l'importo del valore contabile prima della regolarizzazione):

| | | |
|----------------------------|---|-------|
| Merci c/esistenze iniziali | A | Merci |
|----------------------------|---|-------|

Al 31/12/2023, ai fini dell'adeguamento del magazzino, occorre rilevare in contabilità (con l'importo della differenza tra valore contabile e valore reale):

| | | |
|------------------|---|----------------------------|
| Riserva di utili | A | Merci c/esistenze iniziali |
|------------------|---|----------------------------|

Se la correzione assume caratteri di rilevanza è rilevata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio 2023.

Per prime vanno ridotte le riserve di utili, in caso di incapienza si attinge alle altre riserve del patrimonio netto.

Contabilizzazione regolarizzazione minor valore non rilevante:

In questo caso occorre imputare la differenza del magazzino a Conto Economico.

Tra le scritture di apertura dell'esercizio al 1/1/2023 risulta la seguente registrazione (con l'importo del valore contabile prima della regolarizzazione):

| | | |
|----------------------------|---|-------|
| Merci c/esistenze iniziali | A | Merci |
|----------------------------|---|-------|

Al momento della regolarizzazione (con l'importo dato dalla differenza tra valore contabile e valore reale):

| | | |
|-------------------------------------|---|----------------------------|
| Sopravvenienza passiva indeducibile | A | Merci c/esistenze iniziali |
|-------------------------------------|---|----------------------------|

In tale ipotesi occorre effettuare una variazione fiscale in aumento nella dichiarazione dei redditi e IRAP dell'anno d'imposta 2023.

Contabilizzazione regolarizzazione maggior valore rilevante:

Al contrario del caso precedente, qui la regolarizzazione avviene aumentando le esistenze iniziali, in quanto in precedenza omesse.

Tra le scritture di apertura dell'esercizio 1/1/2023 deve risultare la seguente registrazione (con l'importo del valore contabile prima dell'attribuzione del maggior valore):

| | | |
|----------------------------|---|-------|
| Merci c/esistenze iniziali | A | Merci |
|----------------------------|---|-------|

Al 31/12/2023, ai fini dell'adeguamento del magazzino, occorre rilevare in contabilità (con l'importo dato dalla differenza tra valore reale e valore contabile):

| | | |
|----------------------------|---|------------------|
| Merci c/esistenze iniziali | A | Riserva di utili |
|----------------------------|---|------------------|

Nelle società di capitali la riserva iscritta, in caso di distribuzione, è imponibile in capo ai soci.

Contabilizzazione regolarizzazione maggior valore non rilevante:

In questo caso occorre imputare la differenza del magazzino a Conto Economico.

Tra le scritture di apertura dell'esercizio al 1/1/2023 risulta la seguente registrazione (con l'importo del valore contabile prima dell'attribuzione del maggior valore):

| | | |
|----------------------------|---|-------|
| Merci c/esistenze iniziali | A | Merci |
|----------------------------|---|-------|

Al momento della regolarizzazione (con l'importo della differenza tra valore reale e valore contabile):

| | | |
|----------------------------|---|--------------------------------------|
| Merci c/esistenze iniziali | A | Sopravvenienza attiva non imponibile |
|----------------------------|---|--------------------------------------|

In tale ipotesi occorre effettuare una variazione fiscale in diminuzione nella dichiarazione dei redditi e IRAP dell'anno d'imposta 2023.

Il conto "merci c/esistenze iniziali", sia dopo la scrittura di apertura del 1/1/2023 sia dopo la scrittura della regolarizzazione al 31/12/2023, può essere girata al conto "variazioni rimanenze di merci", il cui saldo confluirà direttamente nel Conto Economico nella voce B) 11) Variazioni delle rimanenze. Ovviamente, se la regolarizzazione riguarda altre voci del gruppo delle rimanenze (materie prime, sussidiarie e di consumo, prodotti in corso di lavorazione e semilavorati, prodotti finiti) nelle rilevazioni contabili la registrazione verrà imputata al rispettivo conto di appartenenza.

Cordiali saluti.
Gianluca Broglia