Umberto Terzuolo
(Dottore Commercialista in Torino)

L’adeguamento del magazzino

Premessa

- Art. 1 cc 78 - 85 della L. 213/2023: **reintroduzione** della possibilità di **regolarizzare le rimanenze di magazzino** adeguandole alla giacenza effettiva, **sia in aumento sia in diminuzione**.
- Norma **non** è **ancora pienamente operativa**: si attende il Decreto sui **coefficienti di maggiorazione** rilevanti per la **determinazione dell'IVA** in caso di eliminazione di rimanenze iniziali.
- **Disposizione simile** a quella introdotta per la **Legge Finanziaria 2000**: richiamo alle **C.M. 115/E del 2000** e **Circ. 39/2000 di Assonime**.

Ambito soggettivo ed esercizi interessati

- Regolarizzazione concessa agli esercenti **attività di impresa *OIC adopter*** ed in **contabilità ordinaria**.
- Non vale per i soggetti in contabilità semplificata.

- Regolarizzazione relativa **periodo di imposta in corso al 30 settembre 2023**: **impatto** sui bilanci con **esercizio "solare"** (31.12.2023) o **con esercizio "a cavallo"** (ad es. 30.6.2024)

Ambito oggettivo ed esclusioni

- L'adeguamento interessa le **rimanenze di beni di cui all'art. 92** del TUIR:
  - **Beni** alla cui **produzione** o **scambio** è **diretta l'attività** di impresa;
  - **Materie prime, sussidiarie, semilavorati** e **altri beni mobili** acquistati o prodotti per essere **impiegati nella produzione**;
  - **Non** rileva i metodi di valutazione (**LIFO**, **FIFO** o costi specifici).
- **Non sono regolarizzabili** le rimanenze relative alle **commesse**:
  - **infrannuali** valutate in base alle **spese sostenute** (Art. 92 c.6 Tuir)
  - **pluriennali** valutati a **stato di avanzamento** (Art. 93 Tuir)

Modalità di adeguamento

- **Magazzino** esercizio 2022 ‘‘**sopravvalutato**’’ - **eliminazione rimanenze iniziali**
  - **Regolarizzazione per quantità**: rilevazione anche nella contabilità di magazzino di quantità superiori a quelle reali ma valutate a valori corretti;
  - **Regolarizzazione per valori**: rilevazione anche nella contabilità di magazzino di quantità corrette ma valutate a valori superiori a quelli reali
  - **Tesi dottrinale**: non è possibile il doppio adeguamento quantità – valori

Modalità di adeguamento

- **Magazzino** esercizio 2022 **sottovalutato** - **iscrizione rimanenze iniziali**
  - **Finalità**: rilevazione costi che alternativamente non avrebbero rilevanza fiscale nell'esercizio 2023.
  - **Possibilità** di **adeguare** solamente le **quantità inferiori** a quelle reali, **non** i **valori** (in conformità con C.M. 115/E del 2000).

Determinazione imposte dirette ed indirette

- **Differente trattamento fiscale** a seconda che si eliminino o iscrivano rimanenze iniziali.
- **Eliminazione rimanenze finali:**
  - **Versamento IVA**:
    - **presunzione di vendita in "nero"** di rimanenze non esistenti a cui corrisponde omissione rilevazione costi (tesi Assonime Circ. 39/2000);
    - IVA determinata applicando **l'aliquota media 2023** x **valore eliminato** x **coefficiente di maggiorazione.**

Determinazione imposte dirette ed indirette

- Eliminazione rimanenze finali - Versamento IVA:
  - **Aliquota media IVA per 2023**:

    Iva su operazioni imponibili – IVA su cessione beni ammortizzabili

    Volume di affari (VE50) + op. non soggette (editoria ed extraterritoriali) + op.

    ---

    non soggette a dich. (esenti con dispensa adempimenti ex art. 36bis)
  - **Coefficiente di maggiorazione specifico** per ogni attività: in attesa di Decreto.
  - L'**IVA** versata è **indetraibile (C.M. 115/E del 2000).**

Determinazione imposte dirette ed indirette

- **Eliminazione rimanenze finali:**
  - **Versamento Imposta sostitutiva IRES, IRPEF, IRAP**:
    - **Aliquota 18%** calcolata su (**valore bene eliminato x coefficiente di maggiorazione**) VS **valore bene eliminato**
    - Art. 1 c.84 **L. 213/2023**: **l'imposta sostitutiva** è **indeducibile** ai fini delle imposte sul reddito e ai fini IRAP.
- **Iscrizione rimanenze finali:**
  - Versamento **Imposta sostitutiva IRES, IRPEF, IRAP del 18%** calcolata su **valore iscritto**

Termini versamento imposte dirette ed indirette

- **Pagamento** da effettuarsi in **due rate**:
  - **Prima** rata entro il **saldo imposte** sui redditi relative periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 (**1.7.2024 o 31.7.2024**)
  - **Seconda** rata entro il **II acconto** imposte sui redditi relative periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 (**2.12.2024**)
- **Mancato pagamento**: c.d. **liquidazione automatica** delle imposte con **sanzioni** da ''**avviso bonario**'' ossia ridotte ad **1/3**.
- **Possibilità di** avvalersi del **ravvedimento operoso**.

Conseguenze adeguamento – art. 1 c.83 L.213/2023

1. **Regolarizzazione irrilevante ai fini sanzionatori**:

   Non possono essere irrogate sanzioni (C.M. 115/E del 2000) per:

   - irregolare tenuta contabilità,
   - dichiarazione infedele,
   - omessa fatturazione e registrazione di operazioni imponibili

2. **Riconoscimento dei nuovi valori ai fini contabili e fiscali**:

   I modelli REDDITI 2024 IRAP 2024 e ISA 2024 devono tenere conto dell'adeguamento.

Conseguenze adeguamento – art. 1 c.83 L.213/2023

3. **Irrilevanza dell'adeguamento sui PVC e sugli accertamenti notificati entro il 1.1.2024** anche su periodi di imposta diversi da quello oggetto di regolarizzazione purché si contengano rilievi fiscali relativi alle rimanenze.
4. **Impossibilità di utilizzo dei nuovi valori ai fini dell'accertamento per periodi di imposta precedenti a quello in corso al 30.9.2023:** non sarà possibile l’applicazione di presunzioni di acquisti o cessioni senza l’applicazione dell’IVA o l’accertamento di maggiori redditi in riferimento esclusivamente ai rilevi riferibili alla rimanenze.

Adempimenti contabili e OIC 29

- I **maggiori** o **minori valori esistenti** ad **inizio esercizio** devono essere **rilevati contabilmente** nel **bilancio in corso al 30.9.2023** ma **non vi sono indicazioni** specifiche sul trattamento contabile.
- **OIC 29 in tema di "errori contabili"**: per **errore** si intende una **rappresentazione qualitativa** e/o **quantitativa non corretta** di un **dato** in bilancio e/o di **un'informazione fornita** in Nota Integrativa. Possono essere **errori matematici,** di **errata interpretazione** dei **fatti**, di **negligenza** nel **raccogliere informazioni** e **dati** per il corretto trattamento contabile.

Adempimenti contabili e OIC 29

- **OIC 29** definisce ‘‘**rilevanti**’’ gli **errori che individualmente, o insieme ad altri, possono 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.
- La definizione di errori ‘‘non rilevanti’’ si ricava per differenza.
- **Rilevanza dell’errore** guida il **trattamento contabile** e le **informazioni** da fornire in **Nota Integrativa**.

Adempimenti contabili e OIC 29

- **Gli errori ‘‘rilevanti’’ non transitano a Conto Economico** ma a **variazione** (riduzione o incremento) **del saldo di apertura del Patrimonio Netto** (ad es. 1.1.2023), solitamente utilizzando la voce ‘‘**Utili portati a nuovo**’’ (ma è ammesso l’utilizzo di altre voci del P. Netto). **Nessuna variazione in diminuzione o aumento** deve essere apportata nei **mod. REDDITI.**
- In **Nota Integrativa: rideterminare gli importi comparativi** per l’esercizio precedente (StP: Utile | C/Ec: Costi operativi, Imposte, Utile) & **Descrizione errore**, **Ammontare correzione**, **Motivazioni eventuali deroghe**.

Adempimenti contabili e OIC 29

- **Gli errori ‘‘non rilevanti’’ transitano in Conto Economico** come **sopravvenienza attiva o passiva** (A5 o B14) e non in base alla classificazione per natura (deroga all’OIC 12 §50.)
- Sarà **necessaria** una **variazione** in **diminuzione** o in **aumento** nel mod. REDDITI.
- In **Nota Integrativa: possibile indicazione** , secondo parte della dottrina, dato che si tratta di **importi** e **registrazioni non ordinari** ma **relativi** ad **errori commessi** in **precedenti esercizi**.

Adempimenti contabili relativi alle imposte

- **L'imposta sostitutiva** andrebbe rilevata nella voce 20 ''**Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite anticipate**''.
- **l'IVA** andrebbe rilevata nella voce B14 tra gli ''**Oneri diversi di gestione**''.
- I **debiti tributari** conseguenti andrebbero rilevati nella voce D12 – ''**Debiti Tributari**''.
- In caso di **errore ''rilevante''**, la dottrina si interroga se sia **corretto** considerarle a **Conto Economico oppure** se debbano transitare a **Patrimonio Netto** (in linea con il §4 dell'OIC11).