

L'adeguamento dei beni costituenti il magazzino

di Cesare D'Attilio (*)

È stata confermata la facoltà di procedere con la regolarizzazione delle rimanenze di magazzino allineandole alla situazione di giacenza effettiva. La previsione normativa contenuta nella Legge di bilancio 2024 "rispolvera" quanto era stato normato dalla Legge n. 488/1999.

Un excursus storico

Con la versione definitiva della Legge di bilancio 2024, pubblicata sulla G.U. come Legge n. 213/2023 e in vigore dal 1° gennaio 2024, è stata confermata la facoltà di procedere con la regolarizzazione delle rimanenze di magazzino adattandole alla situazione di giacenza effettiva. Questo tema è fortemente caro al legislatore e al Fisco alla luce del fatto che le verifiche della G.d.F., sempre più orientate in controlli fiscali sostanziali, rilevano frequentemente condizioni di irregolarità sulle consistenze e sui valori di magazzino: si evidenzia come uno degli aspetti critici attenga espressamente all'elevata incidenza, rispetto all'ammontare del volume d'affari, delle rimanenze di magazzino ed il cui controllo costituisce un punto fondamentale della lotta contro l'evasione fiscale in ragione dell'estrema variabilità delle stime e delle valutazioni del magazzino in sede di redazione del bilancio.

Trattasi di una regolarizzazione che risulta ben nota al Fisco italiano tanto che la norma ha molte analogie con l'art. 7, commi 9 e seguenti, della Legge n. 488/1999 ossia la Legge finanziaria 2000 e quindi si ritiene di poter far riferimento, nel caso in cui fossero ancora attuali, la C.M. 1° giugno 2000, n. 115 e la circolare Assonime 24 maggio 2000, n. 39, § 12 nonché, anche se con una diversa portata, nella Legge finanziaria del 2003.

La Finanziaria 2003 aveva drasticamente ridotto il tenore letterale della norma di riferimento, comportando non pochi problemi di natura interpretativa e di aggiornamento, superati solo con l'emanazione della circolare n. 3/E del 15 gennaio 2003 che forniva i primi chiarimenti in merito ai

diversi criteri e modalità di definizione agevolata previsti dalla citata normativa.

Si precisa inoltre che le precedenti disposizioni subordinavano l'adeguamento del magazzino ai soli soggetti titolari di un'attività d'impresa che aderivano, relativamente a tutti gli anni interessati, al "Concordato di massa", diversamente nella Finanziaria 2003 l'adesione aveva riguardato la "Definizione automatica dei redditi di impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione" (il c.d. Concordato per gli anni pregressi) con requisiti in parte modificati.

Obiettivo principale dell'art. 14, comma 6, della Legge n. 289/2002, era l'introduzione di un meccanismo di allineamento dei valori di magazzino per consentire ai contribuenti di sanare eventuali irregolarità presenti adeguando il valore effettivo a quello esposto nelle scritture, previo pagamento di un'imposta sostitutiva. In tal modo l'Amministrazione offriva al contribuente una sorta di "condono" sulle irregolarità sostanziali dei valori di magazzino.

La disciplina della regolarizzazione, attratta nell'ambito dell'art. 14 comma 6 rubricato "Regolarizzazione delle scritture contabili", prevedeva la possibilità di procedere all'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino (1)

Note:

(*) *Dottore commercialista in Lecco*

(1) Si precisa che le esistenze iniziali di magazzino erano solo quelle indicate dall'art. 59 del T.U.I.R. (oggi art. 92 T.U.I.R.) con esclusione quindi delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, i cui criteri di valutazione sono indicati nell'art. 60 T.U.I.R. (oggi art. 93 T.U.I.R.). Quindi nell'oggetto di rivalutazione rientrano i beni indicati all'art. 53 comma 1, lett. a) e b), del T.U.I.R. (oggi art. 56 T.U.I.R.), (prodotti finiti, merci, materie prime e sussidiarie, semilavorati).

solo per i “soggetti titolari di un’attività d’impresa”, sia in contabilità ordinaria che semplificata, che aderivano, “relativamente a tutti gli anni interessati”, alla “definizione automatica degli anni pregressi mediante autoliquidazione” (“Concordato per gli anni pregressi”) previsto dall’art. 7 della Finanziaria 2003. La regolarizzazione poteva effettuarsi mediante “l’eliminazione delle quantità e dei valori” superiori a quelli effettivi, nonché attraverso “l’iscrizione come esistenze iniziali delle rimanenze in precedenza omesse”.

Dal tenore letterale della norma emergeva che, mentre l’eliminazione di esistenze poteva riguardare tanto le quantità che il loro valore, l’iscrizione di nuove rimanenze riguardava solo le quantità in precedenza non contabilizzate in quanto l’iscrizione di nuovi valori avrebbe rappresentato una mera rivalutazione (2). Nel solo caso di iscrizione di rimanenze era dovuta l’imposta sostitutiva del 13% sul valore iscritto. Rispetto al passato era variata pertanto l’aliquota dell’imposta sostitutiva: la Legge n. 488/1999 art. 7, commi 9-14 (Finanziaria 2000) prevedeva un’aliquota del 30%, poi ridotta al 10% dal disegno legge della Finanziaria 2003.

In tale situazione requisito fondamentale e necessario per poter regolarizzare le esistenze iniziali mediante la rottamazione del magazzino era l’adesione per il contribuente alla definizione automatica relativamente a tutti gli anni interessati.

La disciplina, regolata nell’art. 7 della Legge finanziaria 2003, prevedeva una versione, ampiamente riveduta e corretta, delle modalità di definizione dei redditi d’impresa e di lavoro autonomo già previste nel c.d. Concordato di massa varato negli anni 1994 e 1995.

La differenza sostanziale concerneva le modalità di definizione, previste mediante “autoliquidazione” e non già a seguito di “accettazione” di una proposta dell’Amministrazione finanziaria.

Rispetto alla precedente normativa (Finanziaria 2000) va rilevato che l’ambito di applicazione non era più limitato ai soggetti interessati da studi di settore o parametri, bensì esteso a tutti coloro che operavano il concordato per gli anni pregressi.

I contribuenti interessati potevano definire singolarmente le annualità d’imposta dal 1997 al 2001 per le quali le prescritte dichiarazioni erano state presentate entro il 31 ottobre 2002.

La definizione automatica si concludeva con il versamento delle somme determinate.

Il perfezionamento della definizione automatica comportava (a decorrere dal giorno, comunque non successivo al 20 giugno 2003, del pagamento - totale o della prima rata - delle somme dovute) i seguenti effetti:

- inibizione dei poteri di controllo dell’Ufficio;
- esclusione dell’applicabilità delle presunzioni di cessioni e di acquisto ai sensi del D.P.R. n. 441/1997;
- definitività della liquidazione delle imposte;
- irrilevanza ai fini penali ed *extratributari*;
- definizione automatica ai fini del calcolo dei contributi previdenziali;
- irrilevanza a qualsiasi effetto delle perdite risultanti dalle dichiarazioni oggetto di definizione automatica, con conseguente inefficacia del relativo riporto a nuovo (3).

Analisi e applicazioni delle norme

Per circoscrivere e approfondire le modalità di applicazione della norma in commento, l’operazione introdotta con la Legge di bilancio 2024 ha l’intento di appianare le differenze che si creano abitualmente tra le rimanenze di magazzino contabili e fisiche anche per rendere più limpido e patrimonializzare il bilancio delle imprese: la possibilità di aderire a tale adeguamento riguarda il periodo d’imposta in corso al 30 settembre 2023 (4).

Dal punto di vista soggettivo la facoltà riguarda solamente gli esercenti l’attività di impresa che non adottano i principi contabili internazionali e quindi agli OIC *adopter*. Con riguardo alle imprese in contabilità semplificata, le variazioni delle rimanenze non concorrono alla formazione del reddito d’impresa: secondo il principio di cassa le spese per le merci rilevano nel periodo d’imposta in cui viene effettuato il

Note:

(2) Si sottolinea che mentre l’operazione di eliminazione poteva riguardare sia le quantità (ad esempio 1000 Kg di acciaio dal costo unitario di euro 1 passano a 900 Kg dal costo unitario di euro 1) che i valori (ad esempio 1000 Kg di acciaio dal costo unitario di euro 1 passano a 1000 Kg dal costo unitario di euro 0,80), l’operazione di iscrizione di esistenze iniziali poteva riguardare solo maggiori quantità (ad esempio 1000 Kg di acciaio dal costo unitario di euro 1 passano a 1100 Kg dal costo unitario di euro 1).

(3) *Valutare il Magazzino* di Cesare D’Attilio edito IPSOA.

(4) Si intende che per i soggetti “solari” si riferisca al 2023.

pagamento e pertanto, tali soggetti dovrebbero essere esclusi dall'ambito applicativo della disposizione (5).

Dal punto di vista oggettivo, l'adeguamento può riguardare i beni di cui all'art. 92 T.U.I.R. (6) e pertanto trattasi delle rimanenze:

- dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 85, comma 1, lett. a, del T.U.I.R.);
- delle materie prime e sussidiarie, dei semilavorati e degli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (art. 85, comma 1, lett. b, del T.U.I.R.).

Restano esclusi, analogamente a quanto previsto in passato, le commesse infrannuali (cioè, di durata inferiore ai 12 mesi), ancora in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, valutate in base alle spese sostenute (*ex art. 92, comma 6, del T.U.I.R.*) nonché le opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, valutate in base all'art. 93 del T.U.I.R.

Con riguardo al trattamento contabile, l'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino può avvenire:

- eliminando le esistenze iniziali contabili di quantità o valore superiore a quelle effettive (quindi la regolarizzazione di segno negativo);
- iscrivendo, conseguentemente incrementando, le esistenze iniziali contabili precedentemente omesse rispetto alle effettive (quindi la regolarizzazione di segno positivo).

È necessario sottolineare che le imposte dovute divergono a seconda che l'adeguamento riguardi

l'eliminazione delle esistenze iniziali ovvero l'iscrizione di esistenze iniziali.

Esempi

Eliminazione di parte delle rimanenze non presenti in magazzino

Nel caso dell'operazione di eliminazione di esistenze iniziali, occorre provvedere al versamento:

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

La Tavola 1 riassume i passaggi previsti.

Imposta sul valore aggiunto

È previsto che l'IVA venga determinata applicando l'aliquota media con riguardo all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione specifico per ogni attività che sarà determinato dal Decreto dirigenziale che verrà emanato successivamente all'approvazione della Legge di Bilancio 2024 (7). L'aliquota media IVA si dovrebbe determinare (considerando l'esistenza di operazioni non soggette a imposta ovvero soggette a regimi speciali) dal rapporto tra:

Note:

(5) Secondo le disposizioni dell'anno 1999 solo le imprese rientranti negli studi di settore potevano aderire a questa facoltà: ad oggi l'ambito applicativo risulta essere più ampio.

(6) Per una approfondita analisi dei beni in parola si rinvia al capitolo 3 pag. 117 e ss. del Libro *Valutare il Magazzino* di Cesare D'Attilio edito IPSOA, anno 2023, VII edizione.

(7) Si veda il Decreto dirigenziale 23 marzo 2000 per il passato.

Tavola 1 - Esempificazione numerica di eliminazione quantità e valori delle rimanenze

QUANTITA'	COSTO UNITARIO	COSTO TOTALE
Kg. 10.000	20 euro	200.000 euro

che in seguito ad eliminazione di quantità diventano:

Kg. 9.000	20 euro	180.000 euro
-----------	---------	--------------

oppure che in seguito ad eliminazione di valore diventano:

Kg. 10.000	18 euro	180.000 euro
------------	---------	--------------

- l’IVA riferita alle operazioni e diminuita di quella relativa alla cessione di beni ammortizzabili;
- il volume d’affari (comprensivo delle operazioni non soggette a IVA e operazioni non soggette a dichiarazione).

Perciò il costo dell’adeguamento per quanto concerne l’IVA risulterebbe dal prodotto tra: aliquota media IVA con riferimento al 2023 x valore eliminato x coefficiente di maggiorazione.

In Tavola 2 si riporta un esempio esplicativo:

Imposte sostitutive dell’IRPEF, dell’IRES e dell’IRAP

Con riferimento all’imposta sostitutiva, l’aliquota è stata stabilita al 18% e va applicata sulla differenza tra:

- il valore eliminato moltiplicato per il suddetto coefficiente di maggiorazione;
- il valore del bene eliminato.

Si riporta il tutto in Tavola 3.

Pertanto, l’eliminazione di 20.000 euro comporta il pagamento di 3.750 euro per IVA e di

900 euro per imposta sostitutiva, quindi di complessive 4.650 euro.

Iscrizione di maggiori quantità di rimanenze presenti in magazzino

Qualora si procedesse all’iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse, il contribuente è tenuto al pagamento dell’imposta sostitutiva del 18% che va calcolata sull’intero nuovo valore iscritto. Nel passato in caso di iscrizione di quantità non si pagava l’IVA poiché si regolarizzava l’acquisto in maniera anonima: invece l’IVA avrebbe dovuto essere applicata all’atto della vendita del bene. Si veda in merito la Tavola 4.

Imposte sostitutive

Secondo quanto disposto dall’art. 1, comma 82, della Legge n. 213/2023 l’adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta in corso al 30 settembre 2023: quindi rispettivamente nei Modelli Redditi 2024 e IRAP 2024.

Con riguardo al pagamento, le imposte dovranno essere versate in due rate di identico importo con tali modalità:

- la prima, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d’imposta in corso al 30 settembre 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. L’imposta sostitutiva è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali

Nota:

(8) I coefficienti di maggiorazione vengono generalmente riportati nelle leggi di regolarizzazione del magazzino.

Tavola 2 - Imposta sul valore aggiunto

ESEMPIO: prodotti finiti profilati: coefficiente di maggiorazione 1,25 (*)
Ipotizzando un’aliquota media IVA riferibile all’anno 2023 pari al 15% e un’attività di “profilatura e piegatura a freddo” che comporta un coefficiente di maggiorazione (ipotizzato) del 1,25; si avrebbe avuto, proseguendo il nostro esempio:
Coeff. maggiorazione: 1,25 (ipotizzato)
Aliquota media IVA: 15% (ipotizzato)
Valore contabile rimanenze 200.000 euro
Valore effettivo delle rimanenze 180.000 euro
Differenza 20.000 euro
Valore di vendita eliminato:
(Coeff. (8) 1,25 x 20.000) 25.000 euro
IVA da versare:
(15% x 250.000) 3.750 euro
(*) Coefficiente ipotizzato a scopo meramente espositivo.

Tavola 3 - Imposte sostitutive

CONTINUAZIONE ESEMPIO: prodotti finiti profilati
Valore contabile rimanenze 200.000 euro
Valore effettivo delle rimanenze 180.000 euro
Differenza 20.000 euro
Valore di vendita eliminato:
(Coeff. 1,25 x 20.000) 25.000 euro
Imposta sostitutiva del 18%:
(25.000-20.000) x 18% 900 euro
Pertanto, l’eliminazione di 20.000 euro comporta il pagamento di 3.750 euro per IVA e di 900 euro per imposta sostitutiva, quindi di complessive 4.650 euro.

Tavola 4 - Esempificazione numerica di iscrizione di maggiori quantità di rimanenze presenti in magazzino

QUANTITA’	COSTO UNITARIO	COSTO TOTALE
Kg. 10.000	20 euro	200.000 euro
che in seguito ad iscrizione di <u>quantità</u> diventano:		
Kg. 12.000	20 euro	240.000 euro

nonché dell'IRAP (art. 1, comma 84, della Legge n. 213/2023).

In caso di mancato pagamento delle imposte dovute per l'adeguamento nei termini stabiliti (9), farà seguito l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle:

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

Risulta possibile avvalersi del ravvedimento operoso secondo quanto stabilito dalla normativa vigente. L'art. 1, comma 83, della Legge n. 213/2023 espone gli effetti della regolarizzazione, prevedendo che:

- la regolarizzazione non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere: la C.M. n. 115/E/2000 affermava 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, si ritiene che l'adeguamento non costituisca notizia di reato ai sensi dell'art. 331 del Codice di procedura penale, né ammissione di eventuale responsabilità penale da parte del contribuente o del suo rappresentante legale";
- i valori risultanti dalle regolarizzazioni sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali con decorrenza dal periodo d'imposta 2023 e, nel limite del valore iscritto o eliminato, non possono essere impiegati per l'accertamento con riguardo ai periodi d'imposta precedenti e quindi al 2022 e gli anni anteriori;
- inoltre, l'adeguamento non ha effetto sui processi verbali di contestazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino al 1° gennaio 2024. Si veda in merito la Tavola 5.

Considerazioni conclusive

Per concludere, il legislatore periodicamente ha spesso emanato norme per concedere

"condoni" sulle irregolarità di magazzino previo pagamento d'imposte.

In passato le aspettative del Ministero, in materia di condoni erano notevoli - all'epoca si attendeva dalle adesioni alla c.d. rottamazione del magazzino un gettito di circa 1.500 miliardi di lire- ma i risultati sono stati tutt'altro che lusinghieri, con un conseguente rinnovato allarme per chi non aveva regolarizzato le scorte, tanto che come ampiamente chiosato all'inizio del presente articolo successivamente venivano proposti altri due incisivi e corposi istituti di condono. Istituti che hanno trovato maggiore riscontro.

Ad oggi il legislatore è tornato sull'argomento proponendo l'istituto in commento con l'auspicio di una più diffusa applicazione da parte dei contribuenti e con la speranza che tale rinnovato istituto potrà intervenire efficacemente su un valore spesso altamente incoerente come le rimanenze di magazzino e il conseguente introito erariale.

Nota:

(9) Art. 1, comma 82, della Legge n. 213/2023.

Tavola 5 - Imposte sostitutive

<p>Secondo gli importi riportati nelle Tavole precedenti:</p> <p>Valore contabile rimanenze 200.000 euro Valore effettivo rimanenze 240.000 euro Importo di adeguamento 40.000 euro Imposta sostitutiva 18%: (40.000 x 18%) 7.200 euro</p> <p>Pertanto, l'adeguamento di 40.000 euro comporta il pagamento di 7.200 euro per imposta sostitutiva.</p>
