

La rottamazione del magazzino

Numero : **36/2024**
Gruppo : **AGEVOLAZIONI**
Oggetto : **ADEGUAMENTO RIMANENZE MAGAZZINO**
Norme e prassi : ART. 1, COMMI 78-85 DELLA LEGGE 213/2023; CIRCOLARE MEF N. 115 DEL 01.06.2000
Autori : DEVIS NUCIBELLA – DOTTORE COMMERCIALISTA IN PADOVA

Sintesi

La "Legge di Bilancio 2024" (art. 1, commi 78-85 della Legge 213/2023) ha **riproposto** la c.d. "**rottamazione del magazzino**", che consente alle imprese di **adeguare** i **valori contabili** delle **esistenze iniziali** all'effettiva **consistenza fisica** delle stesse.

A tal fine è richiesto il versamento:

- ❖ dell'**imposta sostitutiva del 18%**, nonché
- ❖ qualora la regolarizzazione sia effettuata con l'**eliminazione** delle predette **esistenze**, dell'**IVA**.

Gli argomenti

1. PREMESSA
2. AMBITO APPLICATIVO
3. PROCEDURA
4. ELIMINAZIONE DI ESISTENZE INIZIALI
5. ISCRIZIONE DI ESISTENZE FINALI
6. VERSAMENTO IMPOSTE
7. VALENZA CIVILISTICA
8. RILEVAZIONI CONTABILI
9. INDICAZIONE NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Premessa

La **regolarizzazione "a pagamento"** delle **rimanenze di magazzino** è una delle novità previste dalla "Legge di bilancio 2024"¹.

In particolare, l'**adeguamento** delle **esistenze iniziali di beni**²:

è riservata agli **esercenti attività di impresa** che non adottano i principi contabili internazionali per la redazione del bilancio d'esercizio (quindi ai c.d. "**OIC adopter**")
 riguarda l'adeguamento delle **esistenze del solo periodo d'imposta in corso al 31.09.2023** (2023 per i c.d. "soggetti solari")

Ambito applicativo

L'art. 1, comma 78 della "Legge di Bilancio 2024" dispone in particolare 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.

L'adeguamento può essere effettuato in riferimento ai "**beni**" di cui all'art. 92 Tuir, ossia solamente:

- ◆ alle **merci** (beni alla cui produzione/scambio è diretta l'attività dell'Impresa);
- ◆ alle **materie prime e sussidiarie, semilavorati ed altri beni mobili**.

Trattandosi delle **rimanenze iniziali del periodo d'imposta in corso al 30.09.2023**, per i soggetti con esercizio "solare" si tratta delle **esistenze iniziali al 01.01.2023** (ossia le rimanenze finali dell'esercizio in corso al 31.12.2022).



Sono invece **escluse** dalla regolarizzazione in esame le **esistenze iniziali** relative alle **opere, forniture e servizi di durata ultrannuale**³.

Procedura

L'adeguamento può essere effettuato alternativamente mediante:

- ◆ **eliminazione di esistenze iniziali** (parziale o totale);
- ◆ **iscrizione di esistenze iniziali** in precedenza **omesse**.

Da notare che, come chiarito in passato per un'analogia disposizione (**circolare MEF n. 115 del 01.06.2000**), l'adeguamento può riguardare **contemporaneamente** ipotesi:

- ◆ di **eliminazione** di una **categoria omogenea** di beni, e
- ◆ di **iscrizione** di **esistenze iniziali** di un'**altra categoria**,

rimanendo esse **operazioni autonome**, sia ai fini delle **imposte dovute** che della **regolarizzazione contabile**.

¹ è disposta in particolare dai commi 78-85 dell'art. 1 della Legge 213/2023.

² di cui all'art. 92 del Tuir.

³ di cui all'art. 93 del Tuir.

Eliminazione di esistenze iniziali

L'**eliminazione** delle **esistenze iniziali** può essere effettuata con riferimento **sia** alle **quantità** che ai rispettivi **valori**.

In sostanza l'adeguamento può conseguire al fatto che, nella valutazione del **bilancio 2022**, le **giacenze**:

- ◆ sono **quantitativamente corrette**, ma **associate ad un costo unitario superiore** a quello reale, oppure
- ◆ sono **quantitativamente superiori** a quelle **effettive**, anche se **valorizzate** ad un **costo unitario corretto**,

o anche entrambe le precedenti situazioni.

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**.

Ai fini della regolarizzazione è previsto il **pagamento** delle seguenti **imposte**:

IMPOSTE DOVUTE	
IVA	<p>Occorre in primo luogo il versamento dell'IVA, che è:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ determinata in base all'aliquota media 2023; ◆ applicata sul valore eliminato, che va però corretto da un coefficiente di maggiorazione (che verrà stabilito, per le diverse attività, con un apposito Decreto). <p>L'aliquota media, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad IVA ovvero soggette a regimi speciali, è così determinata:</p> <p style="text-align: center;">IVA relativa alle operazioni (al netto di quella riferita alla cessione di beni ammortizzabili) / volume d'affari</p>
Imposta sostitutiva sul redditi	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ l'ammontare calcolato ai fini IVA, e ◆ il valore delle esistenze iniziali eliminato

Iscrizione di esistenze finali

L'**iscrizione** di **esistenze iniziali** è consentita **unicamente** con riferimento alle **quantità** dei **beni in precedenza omessi**, dato che non è consentita l'iscrizione di valori precedentemente sottostimati (posto che configurerebbe una mera **rivalutazione, civilisticamente vietata**).

L'adeguamento comporta il pagamento della sola **imposta sostitutiva**, come segue:

18% x valore delle esistenze iniziali al 01.01.2023 iscritte



In questo caso **non è dovuta alcuna IVA** né assume dunque rilevanza il coefficiente di maggiorazione.

ELIMINAZIONE RIMANENZE INIZIALI	ISCRIZIONE RIMANENZE INIZIALI
<ul style="list-style-type: none"> ◆ minori quantità, o ◆ minor valore unitario 	Solo maggiori quantità
<ul style="list-style-type: none"> ◆ IVA media 2023 ◆ imposta sostitutiva 18% 	Solo imposta sostitutiva 18%

**Versamento
Imposte**

Le imposte dovute in seguito all'esercizio della facoltà di adeguamento delle esistenze iniziali di beni dovranno essere **versate in 2 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** in corso al 30.09.2023 (**2023** per i "soggetti solari");
- ◆ la **seconda** entro il termine di **versamento** della **seconda o unica rata** dell'**acconto** delle imposte sui redditi relativa al **periodo** d'imposta successivo (**2024** per i "soggetti solari").

IMPOSTA SOSTITUTIVA (+ IVA IN CASO DI ELIMINAZIONE RIMANENZE)	
1° rata (50%)	2° rata (50%)
Entro il 30.06.2024 (oppure 30.07.2024, con maggiorazione 0,4%)	Entro il 30.11.2024

In caso di **mancato pagamento** nei termini predetti, l'Amministrazione finanziaria procederà con l'**iscrizione a ruolo**, a titolo definitivo:

- ◆ delle **somme non pagate** e dei relativi **interessi**;
- ◆ delle **sanzioni** conseguenti all'adeguamento effettuato.

Il legislatore precisa inoltre che, ai fini:

- ◆ dell'accertamento;
- ◆ delle sanzioni;
- ◆ della riscossione;
- ◆ delle imposte dovute;

- ◆ del contenzioso,

si applicano le **disposizioni in materia di imposte sui redditi**.

Valenza civilistica

I **valori** risultanti dalle **variazioni**, effettuate sia mediante eliminazione che iscrizione di valori, sono **riconosciuti**:

- ◆ ai fini **civilistici e fiscali**,
- ◆ a decorrere dal **periodo d'imposta in corso al 30.09.2023**.



Si precisa inoltre che, nel limite del **valore iscritto o eliminato**, quanto risultante dalle variazioni **non può essere utilizzato ai fini dell'accertamento** in riferimento a **periodi d'imposta precedenti** a quello in corso al 30.09.2023.

Sul punto si ricorda nella citata circolare MEF n. 115/2000 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 quindi la possibilità di espletamento dello stesso in relazione ad **altre componenti di reddito**, attive o passive.

L'adeguamento **non ha poi rilevanza** sui **PVC consegnati** e sugli **accertamenti notificati fino al 01.01.2024⁴**.

Secondo la circolare MEF n. 115/2000, peraltro, 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 reato⁵, né**
- ◆ **ammissione di eventuale responsabilità penale** da parte del contribuente o del suo rappresentante legale.



Tanto premesso, se la mera iscrizione non può indurre a sanzioni dirette (ad esempio contestazione di "falso in bilancio"), **non risulta chiaro** se possano innescarsi delle **conseguenze indirette**, pur in presenza di una **generica copertura da "sanzioni di ogni genere"**.

Rilevazioni contabili

La **norma non disciplina gli aspetti contabili** dell'eliminazione, da individuare in applicazione dei **criteri generali**.

A tal fine, l'OIC n. 29 (per le imprese in contabilità ordinaria) dispone vada valutato secondo le due seguenti declinazioni:

TIPOLOGIA DI ERRORE	COMPORTEMENTO DA TENERE
rilevanti (caso generale)	l'eliminazione va a riduzione sul saldo di apertura di una

⁴ data di entrata in vigore della "Legge di Bilancio 2024".

⁵ ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale.

	voce del patrimonio netto ("Utili a nuovo" o altra voce più appropriata) senza alcuna influenza sul risultato del conto economico – e, pertanto, sul reddito di periodo
non rilevanti	la correzione (in alternativa alla soluzione precedente) può essere imputata a conto economico e la soppravvenienza attiva/passiva va neutralizzata con una corrispondente variazione in diminuzione/in aumento nella dichiarazione dei redditi

Al riguardo si può **distinguere** tra:

- ◆ **eliminazione** di esistenze iniziali;
- ◆ **iscrizione** di esistenze finali.

Per l'**eliminazione** delle esistenze iniziali il MEF, nella circolare n. 115/2000, ha precisato che dal punto di vista **fiscale**:

- ◆ la **contabilizzazione** dell'eliminazione delle esistenze iniziali (quantità e/o valori) è **libera**;
- ◆ vengono 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 di eliminazione di rimanenze iniziali, inoltre:

- ◆ 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** (di pari ammontare) in sede di **dichiarazione dei redditi**.

Contabilmente la società aveva già effettuato la seguente **scrittura** successivamente all'**apertura** del **bilancio**:

CE B.11	SP.C.I.4	Merzi c/rimanenze iniziali	Magazzino merci	xxx
---------	----------	----------------------------	-----------------	-----

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

CE B.14	CE B.11	Soppravvenienze passive	Merzi c/rimanenze iniziali	xxx
---------	---------	-------------------------	----------------------------	-----

In sede di **dichiarazione dei redditi** la società dovrà poi effettuare la richiamata **variazione in aumento** per l'importo delle rimanenze eliminate.

Nel diverso caso di **iscrizione di rimanenze iniziali** la scrittura sarà la

seguinte.

CE B.11	CE A.5	Merci c/rimanenze iniziali	Sopravvenienze attive	xxx
---------	--------	----------------------------	-----------------------	-----

In maniera speculare rispetto a quanto visto in precedenza, nella **dichiarazione dei redditi** la società dovrà effettuare una **variazione in diminuzione** per il medesimo importo.

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:

CE B.11	SP A.VI	Merci c/rimanenze iniziali	Altre riserve	xxx
---------	---------	----------------------------	---------------	-----

Si ricorda che, in tal caso, ai fini della regolarizzazione:

- ◆ è richiesto il **versamento dell'imposta sostitutiva del 18%** sul valore **iscritto**, mentre
- ◆ **non è dovuto** alcun importo ai fini **IVA**.

Indicazione nella dichiarazione dei redditi

Sebbene non sia specificato dalla lettera della norma – né dalla richiamata prassi ministeriale – si ritiene che l'opzione per l'adeguamento si perfezioni con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in corso al 30.09.2023 (**modello Redditi 2024⁶** per le imprese con esercizio "solare" – nel **quadro RQ**, dedicato alle **imposte sostitutive**).

SEZIONE XXVII		Valore maggiorato	Aliquota	Imposta
Imposta sull'adeguamento delle esistenze iniziali di beni	RQ110 - Eliminazione esistenze iniziali - IVA	1	2	3
		,00	,00	,00
	RQ111 - Eliminazione esistenze iniziali - IRES e IRAP	1	2	3
		Valore maggiorato	Valore eliminato	Differenza
		,00	,00	,00
	RQ112 - Esistenze iniziali omesse	1	2	3
			Valore iscritto	Imposta
			,00	,00

L'imposta sostitutiva **non è deducibile**:

- ◆ né ai fini delle **imposte sui redditi** (e relative addizionali);
- ◆ né dell'**IRAP**.

⁶ di seguito si riporta la parte della dichiarazione di interesse, sebbene nella versione alla data odierna ancora in bozza.

