

Regolarizzazione dei magazzini: ulteriori chiarimenti

Con il DM 24 giugno 2024, pubblicato il 24 giugno sul proprio sito, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha approvato i **coefficienti di maggiorazione** necessari per determinare le imposte dovute nel caso in cui si intenda procedere all'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino ai sensi dell'art. 1 commi 78-85 della L. 213/2023 (legge di bilancio 2024).

Come disposto dalla norma primaria, sono stati previsti coefficienti specifici per ogni attività, individuati sulla base dei codici ATECO, distinti in tre diverse tabelle a seconda che il contribuente abbia svolto attività economiche per le quali sono stati approvati, o meno, gli ISA e abbia dichiarato ricavi di importo superiore, o meno, a 5.164.569 euro.

La regolarizzazione riguarda il periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 (e, quindi, il **2023** per i soggetti "solari").

Sotto il **profilo soggettivo**, la disposizione è rivolta agli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali e, quindi, in buona sostanza, agli OIC adopter. Sono, di fatto, escluse le imprese in contabilità semplificata, posta l'impossibilità di avvalersi della regolarizzazione.

Infatti, per tali soggetti, i costi di acquisto delle merci rilevano nel periodo d'imposta in cui è effettuato il pagamento.

Per quanto concerne l'**ambito oggettivo**, l'adeguamento riguarda i beni di cui all'art. 92 del TUIR. Si tratta, quindi, delle

rimanenze:

- dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 85 comma 1 lett. a) del TUIR);
- 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 TUIR).

Sono, invece, **escluse** le rimanenze relative:

- alle 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 TUIR);
- alle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, valutate in base all'art. 93 del TUIR.

Operativamente, l'**adeguamento** delle esistenze iniziali di magazzino può avvenire tramite:

- l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi;
- l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse.

Si ritiene che l'adeguamento possa riguardare **contemporaneamente** ipotesi di eliminazione e di iscrizione di esistenze iniziali (cfr. la C.M. n. 115/2000, emanata in occasione dell'analoga disposizione prevista dall'art. 7 commi 9-14 della L. 488/99, che sul punto si ritiene ancora attuale).

Nel caso dell'**eliminazione** di esistenze iniziali di quantità o di valori superiori a quelli effettivi, occorre provvedere al versamento:

- dell'IVA;

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

Quanto al primo punto, l'**IVA** è determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione relativo alla specifica attività esercitata, come definiti dal provvedimento approvato.

L'aliquota media IVA è ottenuta – tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette a imposta ovvero soggette a regimi speciali – dal rapporto tra:

- l'IVA, relativa alle operazioni, diminuita di quella relativa alla cessione di beni ammortizzabili;
- il volume d'affari.

L'aliquota dell'**imposta sostitutiva** è, invece, stabilita al 18%, da applicare sulla differenza tra:

- il valore eliminato moltiplicato per il suddetto coefficiente di maggiorazione (in pratica, l'ammontare dell'imponibile ai fini dell'IVA come sopra determinato);
- il valore del bene eliminato.

Se si procede all'**iscrizione** di esistenze iniziali in precedenza omesse, il contribuente deve provvedere al pagamento della sola imposta sostitutiva del 18%, da calcolare sul valore iscritto. Di fatto, tale modalità di adeguamento è stata l'unica sinora realizzabile, anche in assenza del DM attuativo.

Si consideri una srl "solare" con codice ATECO 47.21 "Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati", soggetta agli ISA e con ricavi di importo non superiore a 5.164.569 euro che, nel bilancio dell'esercizio 2022, ha esposto rimanenze finali di materie prime pari a 50.000 euro, le quali al 1° gennaio 2023 vengono adeguate a un valore di 40.000 euro, stornando l'eccedenza di **10.000** euro.

Ipotizzando un'aliquota media IVA riferibile al 2023 del 20% e assumendo il coefficiente di maggiorazione proprio dell'attività esercitata dalla srl definito dal DM in commento (1,3):

- l'IVA dovuta per la regolarizzazione ammonta a 2.600 euro ($20\% \times 10.000 \times 1,3$);
- l'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP ammonta a 540 euro [$18\% \times (10.000 \times 1,3 - 10.000)$].

I dati relativi all'adeguamento devono essere indicati nella sezione XXVII del **quadro RQ** del modello REDDITI SC 2024.

(MF/ms)