

Adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 92 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

L'articolo analizza la particolare previsione, contenuta ai commi da 78 a 85 dell'art. 1, Legge n. 213 del 30 dicembre 2023, di regolarizzazione delle esistenze iniziali di beni a quelle reali ed i metodi a cui far ricorso per le conseguenti correzioni contabili.

I commi da 78-85 dell'art. 1, l. n. 213 del 2023, ripropongono una interessante opportunità per regolarizzare i valori di magazzino. La particolare "sanatoria", che mancava nel panorama tributario dal 1999, di fatto, ricalca quella dell'art. 7, commi 9-14, Legge n. 488 del 23 dicembre 1999 con eccezione della platea di riferimento. All'epoca, infatti, la misura era destinata ad un ambito più ristretto di contribuenti, ovvero ai soggetti che applicavano gli studi di settore mentre, nell'attuale formulazione, non ci sono riferimenti ai contribuenti soggetti a Isa.

In particolare, il **comma 78** riconosce agli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili inter-

nazionali¹ nella redazione del bilancio, la facoltà, relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023, di adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'art. 92 (variazioni delle rimanenze) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi di cui al D.P.R. n. 917 del 1986.

Dal punto di vista soggettivo, quindi, nessuna preclusione rispetto a tutte le tipologie di contribuenti, con la possibilità di inclusione anche dei soggetti in regime di contabilità semplificata, ancorché, per questi ultimi, considerata l'applicazione del principio di cassa per la determinazione del reddito, la variazione delle rimanenze non produce effetti fiscali.

¹ La misura è riservata ai contribuenti OIC *adopter*. Si ricorda che l'obbligo di applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS è stato trasformato in mera facoltà, ai sensi dell'art.1, comma 1070, della legge n. 145 del 30 dicembre 2018.

PelusoFiscoNews nr.04/2024 del 17/02/2024

Per contro, dal punto di vista oggettivo, il riferimento all'art. 92 del Tuir rende necessaria l'applicazione della misura limitatamente ai **beni** alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero, **materie prime e sussidiarie, semilavorati ed altri beni mobili**, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, ex art. 85, comma 1, lett. a) e b) del Tuir².

Il **comma 79** prevede che l'adeguamento di cui al comma 78 possa essere effettuato attraverso due metodi. Il primo consiste nell'eliminazione delle esistenze iniziali, al 1° gennaio 2023, di **quantità e/o valori** superiori rispetto a quelli effettivi. Il secondo metodo consiste, invece, nella registrazione di **quantità** di esistenze iniziali omesse precedentemente, senza possibilità di iscrizione di maggiori valori di beni già iscritti in contabilità (rivalutazione), impedendo, di fatto, la deduzione di ulteriori costi.

Considerata l'onerosità della speciale sanatoria, si ritiene che la stessa sia destinata ai soggetti che intendano allineare il proprio magazzino in relazione a presunte vendite e/o acquisti senza l'emissione della relativa fattura. Nelle altre situazioni (parimenti patologiche) relative a fattori comportamentali, ovvero a politiche tese a mascherare eventuali perdite di bilancio, il gravame della misura comporterebbe un onere in termini economici da non sottovalutare.

I **commi 80 e 81**, stabiliscono, nel caso di adozione del **metodo della elimina-**

zione delle esistenze iniziali, che l'adeguamento comporterà il versamento:

- a) dell'**imposta sul valore aggiunto**, determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione stabilito, per le diverse attività, con apposito decreto dirigenziale di prossima emanazione;
- b) dell'**imposta sostitutiva** dell'Irpef, Ires e Irap, in misura pari al 18% da applicare alla differenza tra l'ammontare calcolato con le modalità indicate alla lettera a) ed il valore eliminato.

Nel caso di adozione del **metodo della iscrizione** di quantità ulteriori di esistenze iniziali, non sarà dovuta l'Iva sul valore iscritto, bensì la sola imposta sostitutiva sull'intero imponibile.

Il **comma 82** stabilisce che l'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di cui al comma 78 e le imposte dovute saranno versate in due rate di pari importo, di cui la prima entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative all'anno 2023 e la seconda entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo. Al mancato pagamento nei termini consegue l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate.

Quanto agli effetti della regolarizzazione, i valori iscritti e/o eliminati

² Con esclusione dei beni ex artt. 92, comma 6, 93 e 94 del Tuir. Trattasi di commesse infrannuali in corso e ultrannuali valutate secondo il metodo della percentuale di completamento.

PelusoFiscoNews nr.04/2024 del 17/02/2024

sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo di imposta 2023 e non potranno essere utilizzati ai fini dell'accertamento in riferimento a periodi di imposta precedenti; per contro, l'adeguamento non assume efficacia in relazione ad eventuali P.v.c. già recapitati, ovvero per accertamenti notificati fino al 1° gennaio 2024.

Le regole tecniche, rappresentanti la migliore prassi operativa per gestire l'adeguamento in trattazione, sono da ricercarsi nel principio contabile OIC n. 29 che evidenzia le modalità operative in ordine a cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti in-

tervenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Sul punto, considerata la rilevanza dell'errore³ derivante dall'adeguamento, l'eliminazione o l'iscrizione di valori alla data del 1° gennaio 2023, sarà contabilizzata sul saldo di apertura del patrimonio netto con riduzione o integrazione delle riserve aventi natura di reddito.

Considerata l'onerosità derivante dall'applicazione dell'imposta sostitutiva, l'eventuale stanziamento a patrimonio netto, quale contropartita dell'adeguamento in aumento delle giacenze, sarà considerata come riserva tassata e quindi influente al momento della distribuzione.

3 OIC 29, punto 46, "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".