



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

LA REGOLARIZZAZIONE DELLE RIMANENZE DI MAGAZZINO

a cura di:

Claudio Turi

AREE DI DELEGA CNDCEC

Fiscalità

CONSIGLIERE DELEGATO

Salvatore Regalbuto

COMMISSIONE DI STUDIO CNDCEC

Imposte Dirette

PRESIDENTE

Stefano Poeta

20 SETTEMBRE 2024



Commissione di studio CNDCEC “Imposte Dirette”

Consigliere CNDCEC delegato

Salvatore Regalbuto - *Tesoriere CNDCEC e Consigliere delegato Area “Fiscalità”*

Coordinatore

Pasquale Saggese - *Coordinatore Attività di ricerca Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti*

Presidente

Stefano Poeta

Segretario

Stefania Telesca

Componenti

Salvatore Alfano

Francesco Barone

Antonino Calderone

Loredana Cavallo

Vito Clemente

Francesco Creaco

Carlo De Risi

Fabio Vincenzo D’Introno

Luca Miele

Francesco Naccarato

Salvatore Panebianco

Giuseppe Piccinni

Cristiano Russi

Danilo Sciuto

Mario Spera

Alberto Trabucchi

Claudio Turi

Franco Vernassa

Graziano Visentin

Susanna Zaniboni



Sommario

1. PREMESSA	3
2. L'AMBITO SOGGETTIVO DELLA DISCIPLINA	3
3. L'AMBITO OGGETTIVO	4
4. LE MODALITÀ DI REGOLARIZZAZIONE	4
5. LE IMPOSTE DOVUTE: IMPOSTA SOSTITUTIVA E IVA	5
6. GLI EFFETTI DELL'ADEGUAMENTO	8
7. LA REGOLARIZZAZIONE DELLE RIMANENZE NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI	8
8. I PROFILI CONTABILI DELL'OPERAZIONE	10



1. Premessa

La legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024), con i commi da 78 a 85 dell'articolo 1, ha previsto la possibilità per gli esercenti attività d'impresa di procedere alla regolarizzazione delle rimanenze iniziali di magazzino relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023¹.

La regolarizzazione si realizza adeguando il valore delle esistenze iniziali a quello effettivo e prevede il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (Irpef e Ires) e dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), a cui deve aggiungersi l'imposta sul valore aggiunto (Iva) nel solo caso di riduzione del magazzino.

Il presente lavoro illustra l'ambito soggettivo e oggettivo della disciplina, le modalità di regolarizzazione, le imposte dovute e le relative modalità di versamento, gli effetti dell'adeguamento, nonché le modalità di compilazione della dichiarazione dei redditi nella quale dovranno essere indicati i dati relativi alla regolarizzazione stessa, con l'esame infine dei profili contabili dell'operazione.

2. L'ambito soggettivo della disciplina

Ai sensi del comma 78 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2024, i soggetti ammessi, relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023, alla procedura di adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino sono gli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio.

L'ambito soggettivo della disciplina risulta pertanto piuttosto ampio, dal momento che ne risultano esclusi soltanto i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali.

Di conseguenza, rientrano nel perimetro applicativo della norma tutti i soggetti *OIC adopter*. Sono infatti sicuramente da includere, oltre alle società di capitali, le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria.

Per quanto riguarda le imprese in contabilità semplificata e i soggetti in regime forfetario, va considerato che le rimanenze iniziali e finali non assumono diretta rilevanza nella determinazione del reddito imponibile, trovando applicazione a tal fine il principio di cassa². Ciò nonostante, stando al tenore letterale del citato comma 78 – che esclude solo le imprese *IAS adopter* – anche tali soggetti possono considerarsi inclusi nel perimetro soggettivo. Va evidenziato, infatti, che i soggetti in

¹ Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il riferimento è quindi alle esistenze iniziali al 1° gennaio 2023. La legge di bilancio 2024 ripropone l'analoga disciplina contenuta nell'articolo 7, commi da 9 a 14, della legge 23 dicembre 1999, n. 488 (legge finanziaria 2000), sulla quale v. la circolare del Ministero delle finanze 1 giugno 2000, n. 115/E.

² Per le imprese minori in contabilità semplificata il regime di determinazione del reddito "improntato al criterio di cassa" (v. relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017) è stato introdotto, come è noto, dall'articolo 1, commi da 17 a 23, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017).



contabilità semplificata sono comunque tenuti a indicare i dati delle rimanenze finali nel rigo RG38 del quadro RG del modello REDDITI 2024, nonché a riportare il valore delle rimanenze iniziali e finali nel quadro F del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione ed elaborazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), il cui calcolo dipende anche dal punteggio dell'indicatore elementare di affidabilità relativo alla "durata e decumulo delle scorte". Non si può quindi escludere a priori un potenziale interesse di tali soggetti a regolarizzare dati errati di magazzino, eventualmente indicati nelle dichiarazioni dei redditi anche di molti anni prima³. È pertanto auspicabile una conferma, sul punto, da parte della prassi amministrativa.

3. L'ambito oggettivo

Per quanto attiene all'ambito oggettivo, la normativa fa riferimento alle esistenze iniziali di "beni" di cui all'articolo 92 del testo unico delle imposte sui redditi (d'ora in avanti, "TUIR") di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il quale rimanda, a sua volta, ai beni di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR. Di conseguenza, la regolarizzazione può avere ad oggetto:

- beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (lett. a) cit.);
- materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (lett. b) cit.).

In virtù del riferimento del citato comma 78 ai soli "beni", sembrano invece potersi escludere dalla normativa in commento i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, di durata "infrannuale", valutati in base alle spese sostenute, nonostante che la loro disciplina sia rinvenibile nel medesimo articolo 92 del TUIR, al comma 6⁴. Non è inoltre possibile l'adeguamento delle rimanenze relative alle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione "ultrannuale" disciplinate dall'articolo 93 del TUIR.

4. Le modalità di regolarizzazione

Per quanto attiene alle modalità di regolarizzazione, il comma 79 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2024 stabilisce che *l'adeguamento "può essere effettuato mediante l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi nonché mediante l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse"*.

³ Inoltre, come si dirà nel paragrafo 6, la disciplina in oggetto determina uno "scudo" sanzionatorio anche per i periodi d'imposta precedenti a quello in cui ha effetto la regolarizzazione. Non si può quindi escludere l'interesse a ottenere tale copertura per gli anni pregressi da parte di un soggetto in contabilità semplificata nel 2023, ma che ha applicato il regime ordinario in uno o più periodi d'imposta precedenti.

⁴ In tal senso anche la circolare n. 115/E del 2000 (p. 3). I prodotti in corso di lavorazione di cui al medesimo comma 6 del citato articolo 92 del TUIR sembrerebbero invece potersi includere nell'ambito oggettivo della disciplina in esame.



Occorre quindi distinguere il caso in cui sia necessario ridurre il valore delle esistenze iniziali, perché il magazzino contabile è superiore a quello effettivo, dal caso opposto di magazzino contabile inferiore a quello effettivo, che comporta invece la necessità di incrementare il valore delle esistenze iniziali.

Con riferimento alla prima fattispecie, la norma prevede la possibilità di eliminare esistenze iniziali di “quantità” o “valori” superiori a quelli effettivi. In tal caso, quindi, si possono eliminare quantità non più presenti in magazzino oppure ridurre il valore di beni comunque presenti in magazzino, ma evidentemente contabilizzati per un valore superiore a quello effettivo.

È comunque ammessa la possibilità di effettuare contestualmente entrambe le rettifiche, ovvero riducendo le quantità per alcuni beni e solo i valori per altri.

Alcune perplessità sono legate invece alla procedura opposta di regolarizzazione, ovvero all’incremento del magazzino “sottostimato” rispetto a quello effettivo. Al riguardo, una interpretazione più vicina al dato letterale della norma che prevede “*l’iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse*” porta a sostenere che l’adeguamento possa essere effettuato esclusivamente per la rilevazione di beni non riportati nel magazzino. Non sarebbe quindi possibile un incremento di valore di beni esistenti, in quanto si realizzerebbe in tal modo una “rivalutazione” del magazzino, vietata dalla norma⁵. Tale impostazione lascia qualche perplessità, in quanto l’incremento di valori precedentemente sottostimati non comporta necessariamente una rivalutazione di magazzino, ma potrebbe derivare anche dall’occultamento di costi effettivamente sostenuti in relazione a beni correttamente iscritti nella loro quantità. Sul punto sarebbe auspicabile, pertanto, un superamento da parte dell’Agenzia delle entrate delle indicazioni fornite con la circolare ministeriale n. 115/E del 2000.

Al di là di tali perplessità, si ritiene comunque possibile combinare la riduzione del magazzino per alcuni beni e/o valori e l’iscrizione per altri, calcolando distintamente le imposte dovute per ciascuna tipologia di adeguamento.

5. Le imposte dovute: imposta sostitutiva e Iva

Le imposte dovute per la regolarizzazione del magazzino variano in funzione della tipologia di adeguamento che viene effettuata.

Il comma 80 dell’articolo 1 della legge di bilancio 2024 disciplina il caso dell’eliminazione di valori. In questo caso sono dovute:

⁵ In tal senso si era espressa la citata circolare n. 115/E del 2000 (p. 4.2).



- 1) l'Iva, determinata applicando l'aliquota media dell'anno 2023 all'importo che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione stabilito, per le diverse attività, con apposito decreto dirigenziale⁶;
- 2) l'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap, pari al 18% della differenza tra la base imponibile ai fini dell'Iva e il valore eliminato.

In altri termini, in caso di riduzione del valore del magazzino, la regolarizzazione presuppone l'effettuazione di vendite "in nero", per cui è richiesta sia l'Iva su una base imponibile rappresentata dal valore eliminato, moltiplicato per un coefficiente che identifica il ricarico determinato per lo specifico settore, sia l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap sul "margine" così determinato⁷.

La norma disciplina il calcolo dell'aliquota Iva media, che si ottiene, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette a imposta ovvero soggette a regimi speciali, dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume di affari dichiarato⁸.

Il comma 81 disciplina invece il caso di iscrizione di valori, quindi di incremento del magazzino, per il quale è dovuta esclusivamente l'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap pari al 18% del maggior valore iscritto.

Al sensi del successivo comma 82, il versamento sia dell'Iva, se dovuta, che dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato in due rate di pari importo, di cui la prima entro il termine di 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 di acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo. A parziale modifica di quest'ultima disposizione, è intervenuto

⁶ A tal fine, è stato approvato il decreto del Direttore generale delle finanze 24 giugno 2024 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 147 del 25 giugno 2024), recante "Approvazione dei coefficienti di maggiorazione da utilizzare per l'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni" ai sensi dell'articolo 1, comma 80, legge n. 213/2023. Il decreto contiene 3 Allegati nei quali sono riportati i coefficienti di maggiorazione e un Allegato 4, contenente la nota tecnica e metodologica con i criteri per la definizione dei coefficienti. Nello specifico: i coefficienti dell'Allegato n. 1 devono essere utilizzati dai soggetti che hanno svolto nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 30 settembre 2023 attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa) e hanno dichiarato ricavi di importo non superiore a euro 5.164.569, anche qualora si sia verificata nel medesimo periodo d'imposta una causa di esclusione dall'applicazione degli Isa; i coefficienti dell'Allegato n. 2 devono essere utilizzati dai soggetti che hanno svolto nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 30 settembre 2023 attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale e hanno dichiarato ricavi di importo superiore a euro 5.164.569; il coefficiente dell'Allegato n. 3 deve essere utilizzato dai soggetti che hanno svolto nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 30 settembre 2023 attività economiche per le quali non sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale e hanno dichiarato ricavi di importo non superiore a euro 5.164.569.

⁷ In realtà, la "sopravalutazione" del magazzino non deriva necessariamente dalla vendita "in nero" dei beni-merce, ma potrebbe essere dovuta alla volontà di occultare perdite, per cui in tal caso la regolarizzazione del magazzino comporterebbe debiti di imposta per cessioni non avvenute.

⁸ Per un approfondimento sulle modalità di calcolo dell'aliquota media la circolare ministeriale n. 115/E del 2000 (p. 4.1) rimandava alla circolare n. 117/E del 13 maggio 1996. In tale documento di prassi per la determinazione dell'aliquota media è riportata la seguente formula: $(Iva \text{ sulle operazioni imponibili} - Iva \text{ su cessioni di beni ammortizzabili}) / (\text{Volume di affari} + \text{Operazioni non soggette a Iva} + \text{Operazioni non soggette a dichiarazione})$.



l'articolo 7 del decreto-legge 9 agosto 2023, n. 113 (c.d. decreto "omnibus")⁹, che ha prorogato al 30 settembre 2024 la scadenza del versamento della prima rata, per i soggetti per i quali tale termine scade entro il 29 settembre 2024. Inoltre, nel caso in cui, a seguito di tale slittamento, il termine del versamento della prima rata scade successivamente a quello della seconda rata, anche il versamento di quest'ultima è prorogato al 30 settembre 2024¹⁰.

Con la risoluzione n. 30/E del 17 giugno 2024, l'Agenzia delle entrate ha istituito i seguenti codici tributo per consentire il versamento delle imposte dovute:

- **"1732"** denominato "Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali dei beni – IVA - articolo 1, comma 80, lettera a), della legge 30 dicembre 2023, n. 213";
- **"1733"** denominato "Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali dei beni - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP - articolo 1, comma 80, lettera b), della legge 30 dicembre 2023, n. 213";
- **"1734"** denominato "Adeguamento per esistenze iniziali omesse dei beni - Imposta sostitutiva delle Imposte sui redditi e IRAP - articolo 1, comma 81, della legge 30 dicembre 2023, n. 213";
- **"1735"** denominato "Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali dei beni - Imposta sostitutiva IRES e IRAP - articolo 1, comma 80, lettera b), della legge 30 dicembre 2023, n. 213";
- **"1736"** denominato "Adeguamento per esistenze iniziali omesse dei beni - Imposta sostitutiva IRES e IRAP - articolo 1, comma 81, della legge 30 dicembre 2023, n. 213".

L'omesso versamento nei termini comporta l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate, nonché delle sanzioni e degli interessi. È sempre possibile avvalersi del ravvedimento operoso. Il mancato pagamento non determina il venir meno degli effetti dell'adeguamento, ma solo l'iscrizione a ruolo degli importi non pagati. L'adeguamento si perfeziona, infatti, con l'indicazione dei dati relativi alla regolarizzazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023.

Il comma 84 prevede che, ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione delle imposte dovute, nonché del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi. Inoltre, la norma specifica che *"l'imposta sostitutiva non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive"*. Nessun riferimento viene fatto alla indeducibilità dell'imposta sul valore aggiunto versata a seguito dell'adeguamento. Si segnala che, in relazione alla precedente disposizione normativa, l'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto indeducibile anche l'Iva¹¹.

⁹ Il decreto, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 186 del 9 agosto 2024, è entrato in vigore il giorno successivo e, alla data di chiusura del presente documento, è in corso di conversione in legge.

¹⁰ Tale proroga si è resa necessaria in ragione del ritardo con cui è stato emanato il decreto dirigenziale che ha definito i coefficienti di maggiorazione da utilizzare per il calcolo delle imposte dovute per l'adeguamento.

¹¹ Cfr. circolare n. 115/E del 2000 (p. 4.1).



6. Gli effetti dell'adeguamento

I valori derivanti dall'adeguamento sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo d'imposta in cui è effettuata la correzione del magazzino e, nel limite del valore iscritto o eliminato, non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento in relazione ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 30 settembre 2023.

L'adeguamento, tuttavia, non ha effetto sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino all'entrata in vigore della legge di bilancio 2024, ovvero fino al 1° gennaio 2024.

Il comma 83 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2024 stabilisce inoltre che l'adeguamento *“non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere”*. Riprendendo i chiarimenti contenuti nella circolare n. 115/E del 2000 (p. 8, lett. a) in relazione alla precedente analoga disposizione, da ritenere validi anche per la nuova normativa, l'adeguamento non comporta quindi l'applicazione delle sanzioni tributarie connesse a violazioni quali, ad esempio, l'irregolare tenuta delle scritture contabili, la dichiarazione infedele, l'omessa fatturazione o registrazione di operazioni imponibili.

Dubbi possono sorgere in relazione ad altri profili sanzionatori, in particolare per quanto concerne i riflessi di natura penale. Si ritiene che lo scudo sanzionatorio valga anche per i reati tributari di cui al decreto legislativo n. 74 del 2000 connessi all'errata rilevazione delle rimanenze. A favore di tale interpretazione si era espressa la circolare ministeriale n. 115/E del 2000, più volte citata, nella quale è stato precisato che *“l'adeguamento non rileva neppure ai fini delle sanzioni di natura civile e penale”* e inoltre che l'adeguamento non costituisce *“notizia del reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, né ammissione di eventuale responsabilità penale da parte del contribuente o del suo rappresentante legale”*. Su tale aspetto, particolarmente rilevante, è senz'altro auspicabile una conferma da parte dell'Agenzia delle entrate.

7. La regolarizzazione delle rimanenze nella dichiarazione dei redditi

L'adeguamento del magazzino si perfeziona con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei dati relativi allo stesso. Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'adeguamento va quindi indicato nel Modello REDDITI 2024.

I dati relativi all'adeguamento vanno indicati nella nuova **sezione XXVII** del **quadro RQ** presente nei modelli Redditi Persone Fisiche, Società di Persone, Società di Capitali ed Enti non Commerciali 2024.

Si riporta di seguito, a titolo esemplificativo, la sezione presente nel modello Redditi SC 2024:



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

In caso di eliminazione di esistenze iniziali vanno compilati i righe RQ110 e RQ111. In particolare:

- 1) nel **rigo RQ110** va indicato in colonna 1 il valore che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione determinato dal decreto dirigenziale 24 giugno 2024, in colonna 2 l'aliquota Iva media relativa al 2023 e in colonna 3 l'Iva dovuta, pari al prodotto del valore della colonna 1 per l'aliquota indicata in colonna 2;
- 2) nel **rigo RQ111** va indicato in colonna 1 il valore che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione determinato dal suddetto decreto dirigenziale (quindi lo stesso importo indicato nella colonna 1 del rigo RQ110), in colonna 2 l'importo delle rimanenze eliminate, in colonna 3 la differenza tra il valore di colonna 1 e quello di colonna 2 e infine nella colonna 4 l'imposta sostitutiva dovuta, pari al 18% del valore indicato in colonna 3.

In caso di incremento del valore delle esistenze iniziali va compilato il **rigo RQ112**, indicando:

- 1) in colonna 1 il valore iscritto in aumento delle esistenze iniziali;
- 2) in colonna 2 l'imposta sostitutiva dovuta, pari al 18% dell'importo indicato in colonna 1.

Si ipotizzi, ad esempio, il caso dell'adeguamento effettuato da una società di capitali, con esercizio coincidente con l'anno solare, che svolge attività di "Commercio al dettaglio di mobili, di articoli per l'illuminazione e altri articoli per la casa in esercizi specializzati", che presenta un ammontare di ricavi nel periodo d'imposta 2022 inferiore a euro 5.164.569 (codice Ateco 47.59 e coefficiente di maggiorazione previsto dal decreto 24 giugno 2024 pari a 1,39), con un magazzino contabile al 1° gennaio 2023 pari a euro 100.000,00, un magazzino effettivo pari a euro 70.000,00 e un'aliquota Iva media del 22%.

La Sezione XXVII del quadro RQ risulterebbe così compilata:

SEZIONE XXVII		Valore maggiorato	Aliquota	Imposta
Imposta sull'adeguamento delle esistenze iniziali di beni	RQ110 Eliminazione esistenze iniziali - IVA	1	2	3
		41.700,00	22,000	9.174,00
	RQ111 Eliminazione esistenze iniziali - IRES e IRAP	1	2	3
	Valore maggiorato	Valore eliminato	Differenza	Imposta
	41.700,00	30.000,00	11.700,00	2.106,00
	RQ112 Esistenze iniziali omesse	1	2	3
		Valore iscritto	Imposta	
		,00	,00	,00

Riprendendo l'esempio precedente, nel caso inverso di rimanenze iniziali reali pari a euro 100.000,00 e rimanenze contabili pari a euro 70.000,00, la compilazione del quadro risulterebbe la seguente:



SEZIONE XXVII		Valore maggiorato		Aliquota		Imposta	
Imposta sull'adeguamento delle esistenze iniziali di beni	RQ110	Eliminazione esistenze iniziali - IVA		1	2	3	4
	RQ111	Eliminazione esistenze iniziali - IRES e IRAP		1	2	3	4
	RQ112	Esistenze iniziali omesse		1	2		

Per quanto attiene, infine, ai modelli Isa, in caso di adeguamento delle rimanenze, occorrerà barrare l'apposita casella contenuta nel quadro F (dati contabili) del modello, al nuovo campo 2 del rigo F08, per segnalare l'avvenuto adeguamento delle rimanenze iniziali ed evitare l'attivazione dell'anomalia connessa alla differenza di valore tra le esistenze iniziali del periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 e le esistenze finali del periodo d'imposta precedente¹².

8. I profili contabili dell'operazione

La normativa non contiene disposizioni specifiche in relazione alla contabilizzazione dell'operazione, né sono stati emanati chiarimenti dall'OIC, per cui occorre fare riferimento ai principi generali. Al riguardo, l'operazione di adeguamento del valore delle esistenze iniziali può essere inquadrata come "correzione di errore contabile". Non si tratta infatti né di un cambiamento di stima, né di un cambiamento di principi contabili, ma di una errata rilevazione di dati per i quali, al momento in cui è stato commesso l'errore, già si disponeva di tutte le informazioni per una corretta rilevazione.

In base al Documento OIC 29, infatti, *"un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile"*.

La rilevazione contabile varia a seconda della natura "rilevante" o "non rilevante" dell'errore, laddove per errore rilevante si intende un errore che *"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"*¹³.

La correzione di un errore contabile deve essere effettuata in bilancio nel momento in cui si individua l'errore e contestualmente sono disponibili tutte le informazioni per una corretta rilevazione. Nel caso in questione, la rettifica va effettuata nell'esercizio in corso al 30 settembre 2023. Tuttavia, l'articolo 7 del decreto-legge n. 113 del 2024, che, come si è detto, ha prorogato il termine per il versamento della prima rata delle imposte dovute per la regolarizzazione, ha previsto anche, al

¹² Si veda la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 15/E del 25 giugno 2024 (p. 3).

¹³ Cfr. principio contabile OIC 29, paragrafo 46.



comma 2, la possibilità per i soggetti per i quali il termine di approvazione del bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 2023 scade entro il 29 settembre 2024, di contabilizzare l'operazione nell'esercizio successivo, ovvero nell'esercizio 2024 per i soggetti "solari".

La contabilizzazione dell'operazione sarà effettuata:

- 1) in caso di errore rilevante, a rettifica del saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio, utilizzando gli utili portati a nuovo o altra voce del patrimonio netto, se più appropriata;
- 2) in caso di errore non rilevante, nel conto economico dell'esercizio.

In caso di errore ritenuto rilevante, le scritture contabili per la riduzione o l'incremento del magazzino risultano essere, rispettivamente, le seguenti:

Utili a nuovo (SP, A. VIII)	a	Rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo (SP, C.I. 1)
-----------------------------	---	---

Rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo (SP, C.I. 1)	a	Utili a nuovo (SP, A. VIII)
---	---	-----------------------------

In caso di errore ritenuto non rilevante, le scritture contabili per la riduzione o l'incremento del magazzino risultano essere, rispettivamente, le seguenti:

Sopravvenienze passive (CE, B. 14)	a	Rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo (SP, C.I. 1)
------------------------------------	---	---

Rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo (SP, C.I. 1)	a	Sopravvenienze attive (CE, A.5)
---	---	---------------------------------

Nel caso di errore non rilevante con rilevazione delle sopravvenienze nel conto economico, occorrerà rettificare in dichiarazione ai fini fiscali il componente negativo o positivo, attraverso corrispondenti variazioni in aumento o in diminuzione.

Inoltre, nella redazione del bilancio, come previsto dal Documento OIC 29, paragrafo 49, occorrerà procedere, ai fini comparativi, a rideterminare gli importi per l'esercizio precedente, qualora l'errore sia stato commesso in tale esercizio, oppure a rideterminare i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente, qualora l'errore sia stato commesso prima dell'esercizio precedente.



Per quanto attiene alla contabilizzazione delle imposte dovute a seguito della regolarizzazione, l'imposta sostitutiva sarà rilevata nella voce 20 del Conto economico, nella quale sono rilevate le imposte dirette, mentre l'Iva sarà rilevata nella voce B)14) "oneri diversi di gestione"¹⁴.

¹⁴ In caso di errore ritenuto "rilevante" e, quindi, di rettifica delle rimanenze direttamente sul saldo di apertura del patrimonio netto, si ritiene possibile rilevare le imposte direttamente a patrimonio netto, in analogia con quanto previsto dall'OIC 25, paragrafo 63, in relazione alla fiscalità connessa alla rivalutazione di attività iscritte nell'attivo patrimoniale. Ad esempio, in caso di incremento del valore delle rimanenze, ciò comporterebbe l'iscrizione di un debito tributario a riduzione della riserva iscritta.

