

Circolari per la clientela

**Regolarizzazione del magazzino
ex L. 213/2023 -**

**Disposizioni attuative e istituzione
dei codici tributo per il versamento
delle imposte dovute**

1 PREMESSA

L'art. 1 co. 78 - 85 della L. 30.12.2023 n. 213 (legge di bilancio 2024) consente ai soggetti titolari di reddito d'impresa di regolarizzare le rimanenze di magazzino adeguandole alla situazione di giacenza effettiva.

Con il DM 24.6.2024 sono stati approvati i coefficienti di maggiorazione necessari per determinare le imposte dovute per l'adeguamento.

La ris. Agenzia delle Entrate 17.6.2024 n. 30 ha invece istituito i codici tributo per procedere al versamento delle suddette imposte.

2 AMBITO TEMPORALE

La facoltà di regolarizzazione riguarda il periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 (e, quindi, il 2023 per i soggetti "solari").

3 SOGGETTI INTERESSATI

Possono avvalersi della facoltà gli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio e, quindi, in pratica, gli *OIC adopter*.

4 AMBITO OGGETTIVO

L'adeguamento può riguardare le rimanenze:

- dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- delle materie prime e sussidiarie, dei semilavorati e degli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

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;
- alle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale.

5 OPZIONE PER LA REGOLARIZZAZIONE

L'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 (2023, per i soggetti "solari"). In particolare, occorre compilare la sezione XXVII del quadro RQ del modello REDDITI 2024, secondo quanto sarà più avanti precisato.

6 MODALITÀ DI ADEGUAMENTO

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.

6.1 ELIMINAZIONE DI ESISTENZE INIZIALI

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.

6.1.1 Determinazione dell'IVA

L'IVA (da indicare nella colonna 3 del rigo RQ110 del modello REDDITI 2024) è determinata moltiplicando i due seguenti fattori:

- l'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione specifico per ogni attività, come previsto dal DM 24.6.2024 (risultato da riportare nella colonna 1 del rigo RQ110);
- l'aliquota media IVA riferibile all'anno 2023, da esporre nella colonna 2 del rigo RQ110.

Coefficienti di maggiorazione

Sono stati previsti coefficienti di maggiorazione specifici per ogni attività, individuati sulla base dei codici ATECO, distinti in tre diverse tabelle a seconda che il contribuente, nel periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 30.9.2023 (quindi nel 2022, per i soggetti "solari"):

- abbia svolto attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA e abbia dichiarato ricavi di importo non superiore a 5.164.569,00 euro (in questo caso, occorre fare riferimento ai coefficienti contenuti nella tabella di cui all'allegato 1 del DM 24.6.2024);
- abbia svolto attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA e abbia dichiarato ricavi di importo superiore a 5.164.569,00 euro (in questo caso, occorre fare riferimento ai coefficienti contenuti nella tabella di cui all'allegato 2 del DM 24.6.2024);
- abbia svolto attività economiche per le quali non sono stati approvati gli ISA e abbia dichiarato ricavi di importo non superiore a 5.164.569,00 euro (in questo caso, occorre fare riferimento all'unico coefficiente fissato dall'allegato 3 del DM 24.6.2024 per tutte le attività economiche, pari a 1,45).

Aliquota media IVA

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.

Nello specifico la formula da adottare per il calcolo dell'aliquota media è la seguente:

$$\text{Aliquota media IVA per il 2023} = \frac{\text{IVA su operazioni imponibili} - \text{IVA su cessioni di beni ammortizzabili}}{\text{Volume d'affari} + \text{operazioni non soggette a IVA} + \text{operazioni non soggette a dichiarazione}}$$

L'IVA dovuta per l'adeguamento (da esporre nella colonna 3 del rigo RQ110) è data, quindi, dal seguente prodotto:

$$\text{IVA dovuta} = \text{aliquota media IVA per il 2023} \times \text{valore eliminato} \times \text{coefficiente di maggiorazione}$$

6.1.2 Determinazione dell'imposta sostitutiva

In relazione all'imposta sostitutiva (da indicare nella colonna 4 del rigo RQ111), la relativa aliquota è stabilita al 18%, da applicare sulla differenza (esposta nella colonna 3 del rigo RQ111) tra:

- il valore eliminato moltiplicato per il suddetto coefficiente di maggiorazione (in pratica, l'ammontare dell'imponibile ai fini dell'IVA come sopra determinato), da indicare nella colonna 1 del rigo RQ111;
- il valore del bene eliminato (da indicare nella colonna 2 del rigo RQ111).

6.2 ISCRIZIONE DI ESISTENZE INIZIALI

In questo caso, il contribuente deve provvedere al pagamento della sola imposta sostitutiva del 18% (da indicare nella colonna 2 del rigo RQ112), da calcolare sul valore iscritto (da riportare nella colonna 1 del rigo RQ112).

7 TERMINI DI VERSAMENTO

Le imposte dovute per la regolarizzazione vanno versate in due rate di pari importo:

- la prima, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023; per i soggetti "solari", il termine scade quindi generalmente l'1.7.2024 (in quanto il 30.6.2024 cade di domenica), oppure il 31.7.2024 con la maggiorazione dello 0,4%;
- la seconda, entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 30.9.2023; per i soggetti "solari", il termine scade quindi il 2.12.2024 (scadenza del secondo o unico acconto delle imposte sui redditi per il periodo d'imposta 2024, tenendo conto che il 30.11.2024 cade di sabato).

Nel rispetto delle condizioni previste, per il versamento della prima rata è possibile beneficiare della proroga di cui all'art. 37 del DLgs. 12.2.2024 n. 13, con versamento quindi:

- entro il 31.7.2024, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure entro il 30.8.2024, con la maggiorazione dello 0,4%,

In caso di mancato pagamento delle imposte dovute per l'adeguamento nei termini previsti, conseguirà l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle:

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

Resta possibile avvalersi del ravvedimento operoso, secondo le disposizioni generali.

8 MODALITÀ DI VERSAMENTO

Il versamento deve essere effettuato con il modello F24 secondo le consuete modalità, utilizzando i codici tributo riepilogati nella tabella che segue (istituiti dalla ris. Agenzia delle Entrate 17.6.2024 n. 30).

Codice tributo	Descrizione
1732	Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali dei beni - IVA - articolo 1, comma 80, lettera a), della legge 30 dicembre 2023, n. 213
1733	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	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	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	Adeguamento per esistenze iniziali omesse dei beni - Imposta sostitutiva IRES e IRAP - articolo 1, comma 81, della legge 30 dicembre 2023, n. 213

Nel modello F24, i codici tributo andranno esposti nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione nel campo "Anno di riferimento" dell'anno d'imposta cui si riferisce il versamento, espresso nel formato "AAAA".

Il campo “rateazione/Regione/Prov./mese rif.” deve essere valorizzato nel formato “NNRR”, dove “NN” rappresenta il numero della rata in pagamento (“01” per la prima rata e “02” per la seconda rata) e “RR” indica il numero complessivo delle rate (“02”, in quanto il versamento è previsto in due rate).

9 INDEDUCIBILITÀ DALLE IMPOSTE SUI REDDITI E DALL’IRAP

L’imposta sostitutiva è indeducibile dalle imposte sui redditi e relative addizionali e dall’IRAP.

In occasione della precedente regolarizzazione, la C.M. 1.6.2000 n. 115/E (§ 4.1) si era pronunciata altresì per l’indeducibilità dell’IVA dovuta per effetto dell’adeguamento. Andrebbe confermato che analoga impostazione vale con riferimento alla regolarizzazione introdotta dalla L. 213/2023.

10 EFFETTI DELL’ADEGUAMENTO

La regolarizzazione:

- non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere;
- non ha effetto sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino all’1.1.2024.

I valori risultanti dall’adeguamento:

- sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 30.9.2023;
- nel limite del valore iscritto o eliminato, non possono essere utilizzati ai fini dell’accertamento in riferimento a periodi d’imposta precedenti.

11 ESEMPIO

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 5.164.569,00 euro che, nel bilancio dell’esercizio 2022, ha esposto rimanenze finali di materie prime pari a 50.000,00 euro, le quali all’1.1.2023 vengono adeguate a un valore di 40.000,00 euro, stornando l’eccedenza di 10.000,00 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 24.6.2024 (1,3):

- l’IVA dovuta per la regolarizzazione ammonta a 2.600,00 euro ($20\% \times 10.000,00 \times 1,3$);
- l’imposta sostitutiva dell’IRES e dell’IRAP ammonta a 540,00 euro [$18\% \times (10.000,00 \times 1,3 - 10.000,00)$].

I dati relativi all’adeguamento devono essere indicati nella sezione XXVII del quadro RQ del modello REDDITI SC 2024, secondo le modalità sopra esposte.