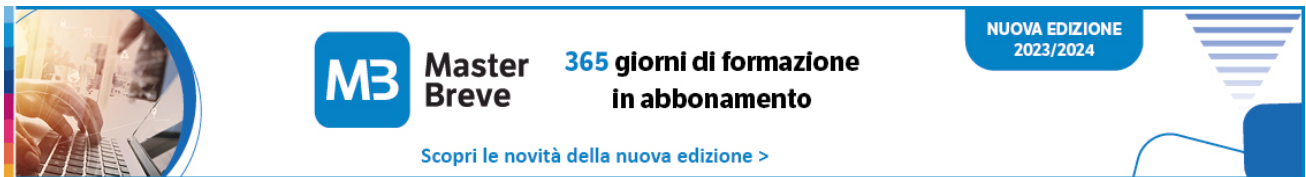


Legge di bilancio 2024: prime considerazioni sulla regolarizzazione del magazzino

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365



M3 Master Breve **365 giorni di formazione in abbonamento**

NUOVA EDIZIONE 2023/2024

[Scopri le novità della nuova edizione >](#)

Tra le norme inserite nella Legge di Bilancio 2024 (attualmente in discussione presso i due rami del Parlamento) spicca quella dedicata alla **regolarizzazione del magazzino**. Si tratta di una delle poche disposizioni che hanno un **impatto significativo sul reddito d'impresa** e che probabilmente concentrerà l'attenzione degli operatori, almeno per **eseguire qualche valutazione di convenienza**.

La previsione normativa è contenuta nell'articolo 20, D.D.L. Bilancio 2024, ed il testo richiama (quasi integralmente) una precedente disposizione, vale a dire l'[articolo 7](#), commi da 9 a 14, L. 488/1999; quindi, a distanza di più di venti anni, **viene riproposta una regolarizzazione del magazzino**, per la quale può essere utile riproporre i chiarimenti di prassi resi con la [circolare n. 115/E/2000](#).

Anzitutto isoliamo l'ambito soggettivo: la disposizione è rivolta alle **imprese diverse da quelle che adottano i principi contabili internazionali**; quindi, parliamo di un ampio spettro soggettivo che comprende le **imprese individuali** (in qualunque regime contabile), le **società di persone**, nonché le **società di capitali Oic adopter senza limiti dimensionali**. Peraltro, rispetto all'analogia disposizione del 1999, lo scenario attuale delle imprese comprende anche quelle che **adottano il regime forfettario e quello semplificato**, soggetti per i quali le giacenze di magazzino non assumono un rilievo diretto nella determinazione del reddito imponibile. Ciò pone una delicata problematica attinente alla **valutazione di convenienza** che, per i soggetti che determinano forfettariamente il reddito, dovrà essere effettuata valutando, in modo concreto, quali prospettive vi possano essere, affinché essi migrino verso il regime ordinario, ma sul punto torneremo in futuro **con un ulteriore intervento**.

L'oggetto della norma prevista dal D.D.L. Bilancio 2024 è rappresentato **dall'adeguamento dalle giacenze iniziali all'1.1.2023**, le quali potranno essere rettifiche sia in **aumento che in diminuzione**. Il riferimento alla [circolare n. 115/E/2000](#), ci permette di ritenere che, a fronte di uguale testo normativo, anche per l'attuale norma di adeguamento valga l'interpretazione

fornita all'epoca sull'esclusione (dalla procedura di regolarizzazione) **delle rimanenze di opere e servizi in corso di esecuzione, cioè le giacenze di cui all'[articolo 93 Tuir](#)**. In effetti, l'articolo 20, comma 2, D.D.L. Bilancio 2024, non richiama espressamente la citata disposizione del Tuir, né fa alcun riferimento a giacenze "di beni", ma allo stesso modo si era pronunciato il citato [articolo 7, L. 488/1999](#), e la stessa Agenzia delle entrate aveva **limitato la regolarizzazione alle sole giacenze fisiche**.

Ancora, ai sensi del comma 2, dell'articolo 20, D.D.L. Bilancio 2024, **la regolarizzazione va distinta tra incremento di giacenze e diminuzione delle stesse** alla data dell'1.1.2023. Più delicato è certamente l'intervento di **riduzione delle giacenze**, poiché il legislatore presuppone che la differenza tra inventario contabile e giacenze reali sia rappresentata da **merce ceduta in modo irregolare**. Al riguardo, va segnalato che, nella prassi operativa, **non è infrequente che la differenza tra giacenze contabili** (più elevate) **e giacenze reali** (meno elevate) **non derivi da merce ceduta in modo irregolare**, bensì dal proposito di occultare perdite, quindi, **una scelta certamente illegittima**, ma sul piano civilistico e su quello non fiscale. In tali fattispecie, la regolarizzazione del magazzino **non porterebbe alcun vantaggio**, anzi genererebbe debiti di imposta per **cessioni non avvenute** e metterebbe in evidenza una **valutazione scorretta del magazzino ai fini del bilancio**, con possibili **azioni di responsabilità** attivabili dai soci **nei confronti dell'organo amministrativo**.

Ma tornando, invece, all'adeguamento in riduzione del magazzino, motivato da cessioni occultate nel passato, va segnalato che la **riduzione può avvenire sia per modifica del valore**, sia per modifica della **quantità delle merci**. Sul punto, sempre in presenza di identico testo normativo, è stata chiara la richiamata [circolare n. 115/E/2000](#), nella parte in cui ha affermato che: *"È possibile, quindi, eliminare le quantità fisiche dei beni risultanti dalla contabilità in misura superiore a quelle effettive ovvero ridurre i costi unitari di valutazione dei beni effettivamente esistenti in magazzino in quanto superiori a quelli effettivi"*. Diversa è l'ipotesi contraria, ovvero l'incremento del magazzino, nel qual caso l'unica operazione possibile è **l'aumento delle quantità**. L'ipotesi illecita sottostante a quest'ultima regolarizzazione è che sia stata **omessa la contabilizzazione di acquisti** che, quindi, **non sono confluiti nelle giacenze contabili**. Ciò spiega il motivo per cui, in questo secondo caso, **l'imposta sostitutiva richiesta non riguardi l'Iva**, ma solo Ires/Irpef e Irap. In realtà, nella prassi operativa, la circostanza che il magazzino effettivo **sia più elevato di quello contabile è dovuto dalla scelta** (illecita) di **occultare parte dell'imponibile**, fingendo di aver ceduto merci con un **marginale di guadagno meno elevato rispetto a quello effettivo**.

L'operazione di regolarizzazione, nella passata edizione, si perfezionava con il pagamento della imposta sostitutiva, come aveva affermato la citata [circolare n. 115/E/2000](#) (paragrafo 5): *L'adeguamento si perfeziona con il versamento delle imposte dovute entro i termini...*, mentre la norma attuale si differenzia, laddove l'articolo 20, comma 5, D.D.L. Bilancio 2024, statuisce che l'adeguamento deve essere richiesto nella **dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023**. Questa previsione si allinea con le recenti disposizioni normative in materia (es. **rivalutazione dei beni di impresa** e **assegnazione agevolata**) che contengono una facoltà, a cui il contribuente può aderire previo versamento di imposta sostitutiva. In tali casi, si è

sempre assegnato, al passaggio nel modello Redditi, **valore costitutivo della scelta eseguita**, al punto che un eventuale omissione di versamento della imposta sostitutiva (che nel passato avrebbe comportato il non perfezionamento dell'adeguamento del magazzino), ora comporta solo che **l'imposta non versata venga iscritta a ruolo**, ferma restando la validità della regolarizzazione. Il debito per imposta sostitutiva **è rateizzato in due scadenze**:

- la prima, contestuale al versamento del **saldo delle imposte sul reddito** relativo al **periodo d'imposta 2023**;
- la seconda, **entro il termine del versamento dell'acconto** (seconda rata) delle imposte sul reddito relative al periodo d'imposta 2024, quindi verosimilmente, **entro il 30.11.2024**.

L'imposta sostitutiva, sia la quota riferibile all'Iva, sia quella riferibile all'Ires/Irap, è indeducibile e l'effetto della regolarizzazione è diretto alle giacenze iniziali del **periodo d'imposta in corso al 30.9.2023**, il che permette di dire, semplificando, che **la regolarizzazione ha come oggetto le rimanenze iniziali dell'esercizio 2023**.