

AGEVOLAZIONI

Le conseguenze civilistiche e fiscali della regolarizzazione del magazzino: novità D.D.L. di bilancio 2024

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

Convegno di aggiornamento

Legge di Bilancio e novità 2024

Scopri di più

Nella procedura di regolarizzazione del magazzino, prevista nel D.D.L. di Bilancio 2024, si pongono problematiche di **convenienza fiscale**, per le quali è fondamentale verificare **il costo rappresentato dalla imposta sostitutiva**, ma anche questioni di **carattere prettamente civilistico**, legate alla contabilizzazione della **differenza dal valore delle giacenze** e, soprattutto, legate al **rapporto soci e terzi** versus **amministratori, sindaci e revisori**.

In merito al primo tema, quello della convenienza fiscale, occorre tener presente che, nel caso di riduzione del magazzino, l'ipotesi a monte è **rappresentata da una cessione "in nero"** che avrebbe prodotto (se fosse avvenuta regolarmente) **reddito imponibile ed Iva dovuta**. Per quanto riguarda il reddito imponibile, **l'imposta sostitutiva del 18% costituisce certamente un risparmio**, rispetto al gravame fiscale ordinario pari al 27,9% = (24% Ires + 3,9% Irap), la cui base imponibile è esattamente il differenziale tra il **magazzino contabile sovrastimato** e il **magazzino reale**, incrementato da un coefficiente che verrà **determinato con apposito decreto dirigenziale**. È chiaro che, se **tale incremento forfettario rispecchierà la percentuale del precedente decreto** (risalente al 2000) potrà essere un **carico tributario sopportabile**, basti pensare che, nel caso del settore di vendita al dettaglio di abbigliamento, il **marginale di ricarico era fissato al 30%**, probabilmente **inferiore al ricarico reale**. Per quanto riguarda l'Iva, il calcolo della aliquota media tiene conto di **tutte le operazioni attive**, comprese quelle fuori campo per carenza di territorialità come, ad esempio, le **prestazioni di servizi realizzate a favore di committenti esteri**.

L'ipotesi contraria, cioè l'incremento del magazzino contabile, presenta un **carico di imposta sostitutiva** decisamente **inferiore**, poiché la fattispecie a monte è quella della **mancata contabilizzazione di acquisti**; quindi, il maggiore magazzino **genererà Iva dovuta ed imposte sul reddito**, quando **la merce verrà venduta**. In realtà, nella prassi operativa non sempre la sottovalutazione del magazzino è motivata dalla mancata contabilizzazione di acquisti "in nero", ma è giustificata dalla **volontà di ridurre il reddito imponibile** facendo figurare merce venduta (che in realtà giace in magazzino) con una **percentuale di ricarico molto più bassa rispetto a quella reale**. In tutti i casi, tuttavia, l'imposta sostitutiva è **sempre il 18%** (da

applicarsi sulla mera differenza di magazzino) ed è proprio questo l'unico **gravame della regolarizzazione**.

La seconda questione da risolvere è quella **contabile**, per la quale occorre prima di tutto capire se siamo di fronte (o meno) ad **un errore contabile**. Al riguardo, non sembrano sussistere dubbi che la fattispecie in oggetto è, a tutti gli effetti, **un errore contabile**, se solo si richiama la definizione contenuta nel principio contabile OIC 29 (par 44) per il quale *“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”*. Ebbene, le informazioni per una corretta valutazione del magazzino erano tutte presenti e disponibili per gli amministratori che volutamente, o per negligenza, hanno **deciso di alterare il valore delle giacenze**.

Una volta appurato che siamo di fronte ad un **errore contabile**, il tema successivo è quello **della sua correzione**, tema che riflette **alcuni cambiamenti**, rispetto alla precedente versione della regolarizzazione risalente al 2000. Infatti, all'epoca della precedente regolarizzazione, la dottrina si era espressa dando preferenza al **passaggio a conto economico**:

- rilevando **sopravvenienze attive** (o passive) per **operare la correzione**;
- **imputando l'impatto reddituale** della stessa, all'esercizio **in cui si procedeva alla correzione**

Attualmente, mentre è vero che la correzione deve essere eseguita sempre e solo nell'esercizio in cui ci si accorge dell'errore - *rectius* si decide di correggerlo (poiché il dato alterato del magazzino con ogni probabilità è ben presente alla attenzione dell'organo amministrativo) - è decisamente **diversa la modalità di correzione**. Infatti, solo per il caso di **errore non rilevante è possibile utilizzare il passaggio a conto economico**, e nel caso in oggetto (in cui si parla di sottovalutazione o sopravvalutazione del magazzino) è del tutto chiaro che **non siamo di fronte ad errori irrilevanti, bensì assolutamente rilevanti**. Pertanto, la correzione non può che indirizzarsi al patrimonio netto o, meglio, alle **riserve di utili** che sussistono alla data dell'1° gennaio del periodo in cui avviene la correzione, quindi 1.1.2023.

Analizzando i **due diversi casi di errore** (sottovalutazione e sopravvalutazione del magazzino) **si avranno le seguenti procedure**:

- **incremento del magazzino**. Il paragrafo 48 del citato principio contabile OIC 29 suggerisce di movimentare **le riserve di utili**, in prima battuta, o **altra riserva del patrimonio netto** (se ritenuta più appropriata). Se il magazzino è stato sottostimato, la correzione non potrà certamente tradursi nella creazione di una riserva di capitale (dato che l'errore non deriva da una mancata contabilizzazione di apporti dei soci), quindi è altrettanto certo che **dovrà essere creata una riserva di utili**. Si tratta di una riserva che, pur non avendo scontato alcuna imposizione “ordinaria” (l'imposizione è rappresentata dalla imposta sostitutiva del 18%), **non va considerata in sospensione di imposta**, ma una ordinaria **riserva di utili** che, se generata da società di capitali, avrà

come conseguenza **la tassazione in capo ai soci se distribuita**. La scrittura contabile all'1.1.2023 sarà la seguente: DARE Magazzino (a) AVERE riserve di utile.

- **decremento del magazzino**. Siamo di fronte ad una **riduzione di patrimonio netto** che deve essere imputata prima di tutto alle **riserve di utile e, in caso di incapacienza, alle altre riserve**. Questa correzione di regola ha come contropartita l'emersione di un debito (ipotesi che si verifica quando viene rilevato, ora per allora, un componente negativo non contabilizzato), mentre nel caso in esame la contropartita **dovrebbe essere proprio il magazzino iniziale**. La scrittura contabile all'1.1.2023 sarà la seguente: DARE Riserve (a) AVERE Magazzino.