

Magazzini e giacenze: sanatoria solo per beni «caratteristici»

Nuova chance di adeguare le esistenze iniziali relative al periodo d'imposta 2023

Il Ddl di Bilancio consente di regolarizzare le rimanenze a cui è diretta l'attività

Pagina a cura di Giorgio Gavelli Fabio Giommoni

Con il disegno di legge di Bilancio per il 2024 ritorna la possibilità di regolarizzare le risultanze di magazzino all'inizio del periodo d'imposta 2023, pagando una sostitutiva che varia a seconda del comportamento dell'impresa.

La norma presenta molte analogie con l'articolo 7, commi 9 e seguenti, della legge 488/1999, per cui, in attesa di nuovi chiarimenti, possono essere ritenuti attendibili (opportunamente adeguati) quelli resi all'epoca, ad esempio con la circolare 115/E/2000.

Il perimetro applicativo

Sotto l'aspetto soggettivo, la disposizione esclude solo le imprese che adottano i principi Ias/Ifrs; ma è evidente che non hanno alcun interesse ad applicarla tutte le imprese che adottano regimi contabili che sono indifferenti all'ammontare delle giacenze di fine periodo (semplificati ex articolo 66 Tuir, forfettari, "minimi"). Nel 1999 potevano aderire a questa facoltà solo le imprese rientranti negli studi di settore, mentre un'analogia limitazione non si ritrova nella bozza in discussione in Parlamento, che, quindi, avrebbe uno spettro applicativo assai più ampio.

Dal lato oggettivo, la norma coinvolge le esistenze iniziali (relative al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023) dei beni cui all'articolo 92 del Tuir: quindi quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa, nonché le materie prime, sussidiarie, i semilavorati e gli altri beni mobili acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (lettere a e b dell'articolo 85). Restano fuori – analogamente al passato – i servizi in corso di esecuzione, compresi quelli ultrannuali di cui all'articolo 93 e (si ritiene) i titoli di cui all'articolo 94.

Il trattamento contabile

L'adeguamento potrà essere effettuato in due modalità differenti:

1 eliminazione (totale o parziale) di quantità e/o valori superiori a quelli effettivi all'inizio del periodo d'imposta;

2 iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse.

In passato (circolare 115/E/2000) venne precisato che è possibile "mixare" le due ipotesi, ma l'iscrizione deve concretizzarsi per quantità e non solo per valori, in

quanto, altrimenti, si tratterebbe di una mera rivalutazione.

La disposizione non indica il trattamento contabile dell'aggiustamento, limitandosi ad affermare che esso ha efficacia tanto contabile quanto fiscale a decorrere dal periodo d'imposta 2023. In passato venne affermato che, poiché l'eliminazione di esistenze iniziali provoca, direttamente o indirettamente, una diminuzione del netto patrimoniale, l'eventuale importo relativo imputato a conto economico andrà "sterilizzato" ai fini reddituali attraverso una apposita variazione in aumento nei modelli dichiarativi (da verificare l'effetto ai fini Ace, ancora efficace nel 2023). Nulla venne detto sull'incremento patrimoniale legato a una regolarizzazione in aumento, che dovrebbe a nostro avviso costituire una riserva di utili non in sospensione d'imposta.

Civilisticamente, occorrerà tener conto dell'adeguamento sia ai fini del risultato di esercizio (potrebbe emergere una perdita che, allo stato attuale, non fruirebbe della temporanea sterilizzazione delle conseguenze civilistiche di cui all'articolo 6 del Dl 23/2020, prorogata sino al 2022), sia ai fini dell'impatto sul patrimonio netto.

La correzione degli errori

Riteniamo applicabile a questa fattispecie il principio contabile Oic 29, nella parte in cui si occupa della correzione degli errori.

In caso di "errore rilevante" (ossia tale da influenzare, individualmente o assieme ad altri errori, le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio) l'intervento contabile avviene a inizio esercizio sul saldo di apertura del patrimonio netto, con contropartita (in linea di principio e salvo voci più appropriate) agli "utili portati a nuovo".

La correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è, invece, contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore. In entrambi i casi, oltre a dover rendere un'ampia informativa in nota integrativa, la società, ai soli fini comparativi, deve correggere retroattivamente gli errori rilevanti, in tutti i casi in cui ciò risulti operativamente realizzabile. A livello legale ci si dovrà porre il problema dell'eventuale riapprovazione dei bilanci precedenti.

Le responsabilità penali

La circolare 115/E/2000 affermò che «l'ampia formulazione della norma fa ritenere che l'adeguamento non rileva neppure ai fini delle sanzioni di natura civile e penale. Pertanto, fermo restando l'ordinario potere dell'autorità giudiziaria, si ritiene che l'adeguamento non costituisca notizia di 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».

Il tema andrà opportunamente affrontato e aggiornato se si vuole che l'adeguamento riscuota interesse presso le imprese, in particolare presso amministratori, sindaci e revisori delle società di capitali.

