

■ **LA REGOLARIZZAZIONE DELLE RIMANENZE**

■ **MODIFICHE AL REGIME FORFETTARIO:
CM 32/E DEL 5.12.2023**

API
NOVARA, VICO E VERCELLI

Dott. Mongiardini Fabio



CODA, MONGIARDINI E TERUGGI
CONSULENZA SOCIETARIA, TRIBUTARIA E DEL LAVORO

La legge di bilancio 2024 all'articolo unico ai commi 78-85, prevede la possibilità di adeguare ai fini fiscali le esistenze iniziali di magazzino, per il solo periodo imposta in corso al 30.09.2023, ciò al fine di allineare le rimanenze contabili con quelle reali.

Pertanto, le esistenze iniziali dell'esercizio 2023, con il pagamento di una imposta sostitutiva, possono essere portate sia in aumento che in diminuzione (in quest'ultimo caso con il versamento anche dell'IVA).

La rettifica del magazzino deve essere inquadrata contabilmente come "Errore" la cui fattispecie viene trattata dal Principio Contabile OIC 29.

Pertanto, l'errore può essere "Rilevante" o "Non Rilevante". La differenza ha precisi effetti contabili in bilancio come previsto dal paragrafo 48 dell'OIC 29:

■ LA REGOLARIZZAZIONE DELLE RIMANENZE



LA REGOLARIZZAZIONE DELLE RIMANENZE

IL QUADRO APPLICATIVO DELLA SANATORIA

Cosa: le esistenze iniziali di magazzino di «beni» relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023

Chi: le imprese che non adottano gli IAS (precedente sanatoria: le imprese che applicavano gli studi di settore o i parametri). Limiti dimensionali? Ovviamente regolarizzazione irrilevante per coloro che adottano regimi contabili indifferenti all'ammontare del magazzino (semplificati, minimi e forfettari)

Natura delle differenze: la sanatoria si applica
all'eliminazione di valori (magazzino dichiarato sovrastimato)
all'iscrizione di valori (magazzino dichiarato sottostimato)

Le due fattispecie comportano effetti diversi

L'imposta sostitutiva: la misura è del 18% sostitutiva di imposte sui redditi, addizionali e IRAP (no IVA) (nel 2000 la sostitutiva era del 30%).



LA REGOLARIZZAZIONE DELLE RIMANENZE

IL QUADRO APPLICATIVO DELLA SANATORIA

COSA:



le esistenze iniziali di magazzino
di «beni» relativamente
al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023

LE ESCLUSIONI:



riferimento circolare 115/E/2000 AdE):
servizi in corso di esecuzione;
opere e servizi con durata ultrannuale
vietata)

NOTE PARTICOLARI:

È possibile contemporaneamente procedere con l'iscrizione e l'eliminazione di esistenze iniziali

Nel caso di eliminazione è possibile intervenire sia sui valori che sulle quantità

Nel caso di iscrizione è possibile intervenire solo sulle quantità
(diversamente sarebbe una rivalutazione che è vietata)



LA REGOLARIZZAZIONE DELLE RIMANENZE

IL QUADRO APPLICATIVO DELLA SANATORIA

Gli effetti dell'eliminazione delle esistenze iniziali di beni in magazzino (sulla quantità o sui valori):

PRESUNZIONE:



vendite in nero

COSTO:



- imposta sostitutiva 18% «sulla differenza tra l'ammontare dell'imponibile IVA e il valore eliminato» (circ. n. 115/E/2000)
- IVA aliquota media

**LA BASE
IMPONIBILE IVA:**



valore dell'eliminato maggiorata di una % di ricarico che dovrà essere individuata

Esempio:

eliminazione 100 mila euro di esistenze iniziali di magazzino di un dettagliante:

% di ricarico 30% (dato riferibile alla precedente sanatoria)

aliquota media IVA 20% - costo IVA euro 26.000 (20% di 130k)

sostitutiva 18% su 30 mila euro: euro 5.400

Totale costo: 31.400 euro



LA REGOLARIZZAZIONE DELLE RIMANENZE

IL QUADRO APPLICATIVO DELLA SANATORIA

Gli effetti dell'iscrizione delle esistenze iniziali di beni in magazzino

PRESUNZIONE:



acquisti in nero

COSTO:



imposta sostitutiva 18%

(NO Iva)

Esempio:

iscrizione di 100 mila euro di esistenze iniziali di magazzino di un dettagliante:
sostitutiva 18% su 100 mila euro: euro 18 mila
nessun costo IVA



LA REGOLARIZZAZIONE DELLE RIMANENZE

IL QUADRO APPLICATIVO DELLA SANATORIA

Gli adempimenti richiesti:

ADEGUAMENTO:



deve essere richiesto nella dichiarazione relativa al 2023 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con anno solare)

VERSAMENTO:



l'imposta sostitutiva 18% e l'IVA vanno versate in 2 rate:

- entro il termine del saldo 2023 prima rata
- entro il termine del secondo acconto 2024 la seconda rata

Dovranno essere determinati i codici tributo

Dovrebbe essere consentita la compensazione

Mancato pagamento dell'imposta dovuta: la sanatoria mantiene efficacia?

Nel 2000 quadro RS –questa volta? quadro RQ?



LA REGOLARIZZAZIONE DELLE RIMANENZE

IL QUADRO APPLICATIVO DELLA SANATORIA

Gli effetti della sanatori:

**PROFILI
SANZIONATORI:**



completamente irrilevanti.
Sia civile che penale (circolare 115/E/2000).
Si ritiene anche per violazioni commesse negli anni precedenti
in relazione alle regolarizzazioni effettuate

FINI FISCALI:



i valori sono riconosciuti con decorrenza dal 2023.
Con riferimento alla posizione fiscale dell'impresa e quindi (si
ritiene) anche ai fini ISA con effetti da valutare sulle proposte
per il «concordato preventivo biennale» (CPB)

FINI CIVILISTICI:



idem

**PVC E ACCERTAMENTI
NOTIFICATI ALLA
DATA DI ENTRATA IN
VIGORE DELLA LEGGE:**



sanatoria irrilevante

**IMPOSTA
SOSTITUTIVA:**



fiscalmente indeducibile



LA REGOLARIZZAZIONE DELLE RIMANENZE

IL QUADRO APPLICATIVO DELLA SANATORIA

Gli aspetti contabili:

REGOLARIZZAZIONE 2020:



le possibili soluzioni:

- sopravvenienza attiva/passiva
- imputazione reddituale nell'esercizio in cui si procedeva alla correzione

REGOLARIZZAZIONE 2023:



le attuali soluzioni:

- passaggio a conto economico se l'errore non è rilevante (ovviamente in questo caso con eventuale ripresa in aumento nei modelli dichiarativi)
- imputazione a patrimonio netto (riserve di utili) se è rilevante (attenzione che la riduzione non crei problemi sul patrimonio netto)



LA REGOLARIZZAZIONE DELLE RIMANENZE

IL QUADRO APPLICATIVO DELLA SANATORIA

Gli aspetti contabili:

INCREMENTO DI MAGAZZINO:



Dare: magazzino – Avere: riserva (di utili?)
Riserva non in sospensione d'imposta
Da valutare la fiscalità in funzione del tipo di società

DECREMENTO DI MAGAZZINO:



Dare: Riserva – Avere: magazzino
Per prime vanno scaricate le riserve di utili e poi nel caso di incapienza le altre

NOTE:

- informativa in nota integrativa
- tema della comparabilità dei valori a bilancio
- bilanci precedenti da riapprovare?



Caso pratico 1: riduzione del valore del magazzino

La società Alfa Srl al 1/1/2023 aveva un magazzino contabile di euro 600.000 a fronte di un magazzino reale di euro 500.000. Pertanto, occorre rettificare il valore delle esistenze iniziali del magazzino merci alla data del 1/1/2023 per euro 100.000.

Distinguiamo le due ipotesi di Errore Rilevante e Non Rilevante.

Errore rilevante (PATRIMONIO)

Data	Conti	Descrizione	Dare	Avere
01/01/2023	MERCI C/ESISTENZE INIZIALI	Merci in magazzino	€ 600.000,00	
01/01/2023	MERCI	Giro al c/Esistenze iniziali		€ 600.000,00

Al 31/12/2023, ai fini dell'adeguamento del magazzino, occorre rilevare in contabilità:

Data	Conti	Descrizione	Dare	Avere
31/12/2023	UTILI PORTATI A NUOVO	Regolarizzazione ex L. 213/2023	€ 100.000,00	
31/12/2023	MERCI C/ESISTENZE INIZIALI	Regolarizzazione ex L. 213/2023		€ 100.000,00

Invece del conto "Utili portati a nuovo" è possibile utilizzare un altro componente del Patrimonio Netto come ad esempio "Altre Riserve".

Errore non rilevante (ECONOMICO)

In questo caso occorre imputare la differenza del magazzino a Conto Economico:

Tra le scritture di apertura dell'esercizio al 01/01/2023 risulta la seguente registrazione:

Data	Conti	Descrizione	Dare	Avere
01/01/2023	MERCI C/ESISTENZE INIZIALI	Merci in magazzino	€ 600.000,00	
01/01/2023	MERCI	Giro al c/Esistenze iniziali		€ 600.000,00

Al momento della regolarizzazione:

Data	Conti	Descrizione	Dare	Avere
31/12/2023	SOPRAVVENIENZE PASSIVE	Regolarizzazione ex L. 213/2023	€ 100.000,00	
31/12/2023	MERCI C/ESISTENZE INIZIALI	Regolarizzazione ex L. 213/2023		€ 100.000,00

In tale ipotesi occorre ricordarsi di effettuare una variazione fiscale in aumento di euro 100.000 nella dichiarazione dei redditi e IRAP dell'anno d'imposta 2023.

3) Regolarizzazione del magazzino: Iscrizione

Al contrario del caso precedente, qui la regolarizzazione avviene aumentando le esistenze iniziali, in quanto in precedenza omesse.

Caso pratico 2: aumento del valore del magazzino

La società Alfa Srl al 1/1/2023 aveva un magazzino contabile di euro 600.000 a fronte di un magazzino reale di euro 800.000. Pertanto, occorre rettificare il valore delle esistenze iniziali del magazzino merci alla data del 1/1/2023 per euro 200.000. Distinguiamo le due ipotesi di Errore Rilevante e Non Rilevante.

Errore rilevante (PATRIMONIO)

Tra le scritture di apertura dell'esercizio al 01/01/2023 risulta la seguente registrazione:

Data	Conti	Descrizione	Dare	Avere
01/01/2023	MERCI C/ESISTENZE INIZIALI	Merci in magazzino	€ 600.000,00	
01/01/2023	MERCI	Giro al c/Esistenze iniziali		€ 600.000,00

Al 31/12/2023, ai fini dell'adeguamento del magazzino, occorre rilevare in contabilità:

Data	Conti	Descrizione	Dare	Avere
01/01/2023	MERCI C/ESISTENZE INIZIALI	Regolarizzazione ex L. 213/2023	€ 200.000,00	
01/01/2023	UTILI PORTATI A NUOVO	Regolarizzazione ex L. 213/2023		€ 200.000,00

Invece del conto "Utili portati a nuovo" è possibile utilizzare un altro componente del patrimonio Netto come ad esempio "Altre Riserve".

Errore non rilevante (CONTO ECONOMICO)

In questo caso occorre imputare la differenza del magazzino a Conto Economico:

Tra le scritture di apertura dell'esercizio al 01/01/2023 risulta la seguente registrazione:

Data	Conti	Descrizione	Dare	Avere
01/01/2023	MERCI C/ESISTENZE INIZIALI	Merci in magazzino	€ 600.000,00	
01/01/2023	MERCI	Giro al c/Esistenze iniziali		€ 600.000,00

Al momento della regolarizzazione:

Data	Conti	Descrizione	Dare	Avere
31/12/2023	MERCI C/ESISTENZE INIZIALI	Regolarizzazione ex L. 213/2023	€ 200.000,00	
31/12/2023	SOPRAVVENIENZE ATTIVE	Regolarizzazione ex L. 213/2023		€ 200.000,00

In tale ipotesi occorre ricordarsi di effettuare una variazione fiscale in diminuzione

 **MODIFICHE AL REGIME FORFETTARIO -
CM 32/E DEL 5.12.2023**



MODIFICHE AL REGIME FORFETARIO

CM 32/E DEL 5.12.2023

CM 32/2023: ASPETTI PRATICI

La circolare riepiloga le principali caratteristiche del regime agevolato e le **novità** più rilevanti introdotte dal periodo di imposta 2023:

- 1) innalzamento del limite dei ricavi e compensi ai fini dell'applicazione del regime, da 65.000 euro a 85.000 euro;
- 2) introduzione di una causa di **decadenza immediata** dal regime, al superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti.

La prima causa di fuoriuscita dal regime opera con **effetto dall'esercizio successivo** e genera quindi la gestione di tale passaggio tra un esercizio fiscale e l'altro.

La seconda causa ha invece **effetto immediato al verificarsi della condizione** e la circolare costituisce il primo documento utile per analizzare gli aspetti operativi conseguenti a distanza di quasi un anno dall'introduzione della norma, con riflessi per i contribuenti che già nel corso del 2023 hanno superato i limiti di ricavi o compensi.

MODIFICHE AL REGIME FORFETARIO

CM 32/E DEL 5.12.2023

CASO 1 – FUORIUSCITA DEL LIMITE DI €. 85.000 DI RICAVI/COMPENSI

PERDITA REQUISITI

ANNO X: perdita dei requisiti o intervento di una condizione ostativa (tra cui supero del limiti di ricavi o compensi di 85.000 euro ma non di 100.000 euro)

FUORIUSCITA: il regime forfettario viene meno a partire dall'anno successivo a quello in cui si è verificato l'evento (medesima conseguenza nel caso in cui ciò derivi da un accertamento)

NUOVO STATUS: trova automatica applicazione il regime semplificato o ordinario (eventualmente fino a quando si riacquistano le condizioni necessarie per il forfettario)

REGIME APPLICABILE: il regime automaticamente applicabile è quello in contabilità semplificata (sono imprenditori individuali con volume di ricavi inferiore a 400.000,00 o 700.000,00 euro)

NOTA BENE: È regime «naturale» e nessuna segnalazione è da effettuare nella dichiarazione IVA



MODIFICHE AL REGIME FORFETARIO

CM 32/E DEL 5.12.2023

CASO 1 – FUORIUSCITA DEL LIMITE DI €. 85.000 DI RICAVI/COMPENSI

FUORIUSCITA VOLONTARIA

LA REGOLA: non è previsto un periodo minimo di permanenza nel regime forfetario. I soggetti che possiedono i requisiti per applicare il regime forfetario hanno la facoltà di optare per l'applicazione dell'IVA e delle imposte sul reddito nei modi ordinari

LA POSSIBILITÀ: "il contribuente che, pur possedendo i requisiti previsti per l'applicazione del regime forfetario(...) abbia optato per i regimi di contabilità semplificata (...), può passare al regime forfetario senza attendere il decorso di un triennio, anche qualora abbia scelto la particolare modalità di registrazione di cui al comma 5 del predetto articolo 18, in quanto trattasi di due regimi naturali dei contribuenti minori

I contribuenti possono sempre transitare dal regime semplificato al forfetario se in possesso dei requisiti per la sua applicazione.

In tal caso, infatti, il contribuente passa da un regime naturale a un altro regime naturale (ris. 14.9.2018 n.64e circ. 10.4.2019 n.9, §3.1).



MODIFICHE AL REGIME FORFETARIO

CM 32/E DEL 5.12.2023

CASO 2 – FUORIUSCITA DEL LIMITE DI €. 100.000 DI RICAVI/COMPENSI

GESTIONE DELLA FUORIUSCITA

La disciplina applicabile alle imposte dirette deve essere **coordinata** con la disciplina IVA, tenuto conto del fatto che il superamento della soglia di 100.000 euro causa la fuoriuscita dal regime forfetario e l'applicazione della tassazione ordinaria:

- per l'intero periodo di imposta, ai fini delle imposte dirette;
- a partire dall'operazione oltre soglia, ai fini IVA.

Va esaminato caso per caso essendo particolarmente complesso il passaggio.



MODIFICHE AL REGIME FORFETARIO

CM 32/E DEL 5.12.2023

CASO 2 – FUORIUSCITA DEL LIMITE DI €. 100.000 DI RICAVI/COMPENSI

RITENUTE: CM 32/2023

Il superamento della soglia di 100.000 euro ha effetti anche sull'applicazione delle **ritenute** d'acconto di cui al titolo III del DPR600/73; in linea generale, i contribuenti forfetari non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta, e non sono tenuti a operare tali ritenute (salvo il caso in cui si tratti di redditi di lavoro dipendente o assimilati).

Su tutti i **compensi percepiti successivamente** all'incasso che comporta il superamento della soglia di 100.000 euro devono essere operate le ritenute, indipendentemente dalla data di fatturazione delle stesse.

Analogamente, per le operazioni passive, il professionista assume il ruolo di sostituto d'imposta solo a **decorrere dal primo pagamento** da effettuarsi successivamente al superamento del predetto limite (anche laddove l'eventuale fattura già ricevuta non indichi l'importo della ritenuta).

