



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI  
CIRCOSCRIZIONE DEL TRIBUNALE DI LECCE

COMMISSIONE DI STUDIO N. 9

# “FISCALITÀ”

## DOCUMENTO DI STUDIO SULLA REGOLARIZZAZIONE DEL VALORE DI MAGAZZINO

(ex L. 213/2023)

Consigliere delegato: **De Giorgi Manuela**

Consigliere delegato: **Piccinni Giuseppe**

### Componenti:

Presidente: **Marzano Luigi**

Vice-presidente: **Martina Paola**

Segretario: **Cagnazzo Carla**

Componente: **Cataldi Claudio**

Componente: **De Giorgi Antonio**

Componente: **Scarcia Ada**



## LA REGOLARIZZAZIONE DEL VALORE DI MAGAZZINO

La **legge n. 213 del 30 dicembre 2023** (legge di Bilancio 2024) ha previsto ai **commi 78-85 dell'unico articolo** una misura nota come “*regolarizzazione*” del magazzino, più specificatamente, questa norma consente, relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023, l'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni alle effettive consistenze fisiche e/o di valore delle stesse.

Tale misura, in realtà, non è una novità visto che il legislatore con la legge finanziaria del 2000 (L. 488/1999 art. 7, commi 9-14) aveva già previsto per il periodo d'imposta in corso al 30 settembre 1999 una misura analoga.

### Ambito soggettivo

La norma (comma 78) stabilisce che: «*Gli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio possono procedere, relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023, all'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 92 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*», possono, pertanto, facoltativamente usufruire della norma gli imprenditori cosiddetti “*Oic adopter*”.

Sono interessate **tutte le società** (di persona e di capitali) e **le imprese individuali**, in quanto, diversamente da quanto era stato previsto nel 1999 – in cui la sanatoria era ammessa alle imprese rientranti negli studi di settore – nel testo della Legge di bilancio 2024 non è presente alcuna limitazione alle imprese soggette agli Isa.

Alla data del presente documento di studio si è ancora in attesa di precisazioni in merito alla possibilità di fruire della norma anche da parte dei soggetti in contabilità semplificata, considerato che per tali soggetti la variazione delle rimanenze non produce effetti fiscali ma solo civilistici, in considerazione del fatto che applicando il criterio di cassa, le merci rilevano ai fini della determinazione del reddito nel periodo d'imposta in cui viene effettuato il pagamento/la registrazione degli acquisti (articolo 1, comma 18, Legge 232/2016; articolo 66 del Tuir; articolo 18, comma 5, Dpr 600/1973; Cm 13 aprile 2017, n. 11/E, paragrafo 4.2).

Conseguentemente, per tali soggetti o la norma sarà applicabile solo ai fini civilistici (senza la determinazione di alcun onere fiscale previsto dalla norma) ovvero dovranno essere esclusi dall'applicazione della norma in esame.

Analoghe considerazioni valgono, evidentemente, anche per altri soggetti di «piccole» dimensioni (si pensi agli imprenditori che adottano il regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti, Legge 190/2014).

### Ambito oggettivo

Come indicato nel citato comma 78, possono essere oggetto di adeguamento le esistenze iniziali dei beni di cui all'art. 92 del TUIR, ossia di:

- prodotti finiti,
- merci,
- materie prime e sussidiarie e semilavorati.

Il richiamo al solo articolo 92, Tuir comporta che **non possono essere oggetto di adeguamento le esistenze iniziali di cui all'articolo 93, Tuir, ossia quelle riferite alle opere, forniture e servizi infrannuali e ultrannuali**.

### Ambito temporale

Sempre il citato comma 78, stabilisce che la regolarizzazione può avvenire relativamente al **periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023**, conseguentemente, per le imprese con anno sociale coincidente con anno solare si tratta di poter adeguare il valore delle rimanenze al 1° gennaio 2023.

### Ambito applicativo

#### Modalità di adeguamento

Il comma 79 stabilisce che «*L'adeguamento di cui al comma 78 può essere effettuato mediante l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi nonché mediante l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse*».



Sono previste, quindi, due modalità alternative di effettuazione della regolarizzazione, ossia:

- 1) eliminazione delle esistenze iniziali di quantità e/o valori superiori a quelli effettivi.
- 2) iscrizione di esistenze iniziali precedentemente omesse.

In attesa di futuri interventi di prassi aggiornati alla norma in commento, si procede ad analizzare più nel dettaglio le due possibili modalità di regolarizzazione, tenuto conto dei documenti di prassi / dottrina a suo tempo diffusi (circolare ministero delle Finanze 115/2000 e circolare Assonime 24 maggio 2000, n. 39, paragrafo 12) i quali precisavano che:

- l'adeguamento può riguardare contemporaneamente le ipotesi di eliminazione di taluni beni/valori e l'iscrizione di quantità di esistenze iniziali (fermo restando che l'iscrizione è ammessa **per le sole maggiori quantità** e non anche per i maggiori valori);

- l'eliminazione può essere totale (e allora si ha un adeguamento di valori/quantità contabili/fiscali a valori/quantità di giacenze fisiche) ovvero parziale (in tal caso, si parla di riduzione delle esistenze iniziali, ma non si ottiene un vero e proprio adeguamento al dato reale, e dunque ad una completa regolarizzazione dei valori/delle quantità).

### 1) Eliminazione delle esistenze iniziali

Dato che le esistenze iniziali del 2023 corrispondono, in genere, alle rimanenze finali del 2022, la sopravvalutazione di queste ultime potrebbe essere motivata, salvo il caso dell'errore involontario, dalla volontà del redattore del bilancio di far emergere un utile fittizio (non realizzato, ovvero, per non far emergere perdite subite) ovvero di occultare delle vendite effettuate ma non contabilizzate.

La regolarizzazione avviene eliminando le quantità o i valori di magazzino superiori a quelli effettivi, come rappresentato nel prospetto n. 1 di seguito riportato.

Prospetto n. 1

Quantità (A)	Costo utilizzato per valorizzazione delle rimanenze al 31/12/2022 (B)	Valore rimanenze al 31/12/2022 (C = A * B)	Q.tà reali (D)	Costo effettivo (E)	Valore rimanenze effettivo F = (D * E)	Differenza da regolarizzare (G = F - C)
<b>I IPOTESI RETTIFICA DEL VALORE DELLE ESISTENZE DI MAGAZZINO AL 01/01/2023 PER CORREZIONE DEL COSTO EFFETTIVO</b>						
30.000	6,30	189.000,00	30.000	5,45	163.500,00	- 25.500,00
<b>II IPOTESI RETTIFICA DEL VALORE DELLE ESISTENZE AL 01/01/2023 PER CORREZIONE QUANTITA'</b>						
30.000	6,30	189.000,00	20.000	6,30	126.000,00	- 63.000,00

### 2) Iscrizione di esistenze iniziali

L'iscrizione di maggiori esistenze di magazzino può essere applicata, quando nella quantificazione delle rimanenze di magazzino alla fine del periodo d'imposta precedente a quello in cui si effettua la regolarizzazione si è omesso di inserire delle quantità di beni fisicamente già presenti. In questo modo l'impresa può vedersi riconosciuto il costo che altrimenti non avrebbe avuto rilevanza fiscale.

**Non è possibile**, invece, **iscrivere maggiori valori di beni già iscritti** in contabilità (sottostima delle rimanenze finali), in quanto, tale operazione rappresenterebbe una rivalutazione (Cfr. Circolare 115/2000), conseguentemente in ipotesi di omissione di valori dipendenti da errori nella determinazione del costo (di acquisto o produzione) si impedisce di fatto la deduzione di costi omessi.

Di seguito si riporta il prospetto n. 2 che illustra un'ipotesi di adeguamento con rettifica in aumento delle quantità iniziali.

Prospetto n. 2

Quantità (A)	Costo utilizzato per valorizzazione delle rimanenze al 31/12/2022 (B)	Valore rimanenze al 31/12/2022 (C = A * B)	Q.tà reali (D)	Costo effettivo (E)	Valore rimanenze effettivo F = (D * E)	Differenza da regolarizzare (G = F - C)
<b>I IPOTESI RETTIFICA DEL VALORE DELLE ESISTENZE AL 01/01/2023 PER CORREZIONE QUANTITA'</b>						
30.000	6,30	189.000,00	35.000	6,30	220.500,00	31.500,00

## Onerosità della regolarizzazione

Qualora venga adeguato il valore delle rimanenze **attraverso l'eliminazione di esistenze iniziali occorre**, ai sensi del comma 80 della norma in esame, **effettuare il versamento a titolo di:**

**a) Iva:** determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 (che si determina tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali) all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione stabilito, per le diverse attività, con apposito decreto dirigenziale (**il Decreto che stabilisce i coefficienti non è stato ancora emanato**, per la sanatoria della Legge 488/1999 i coefficienti erano stati fissati dal Dm 23 marzo 2000).

Sulla base dei chiarimenti forniti con la circolare del Ministero delle Finanze 13 maggio 1996, n. 117 (richiamata dalla circolare 115/2000, paragrafo 4.1), la formula per determinare l'aliquota media IVA è la seguente:

$$\text{aliquota media IVA} = \frac{\text{I.V.A. su operazioni imponibili (E30)} - \text{I.V.A. su cessioni di beni ammortizzabili}}{\text{Volume d'affari (E28) + op. non soggette I.V.A. + op. non soggette a dichiarazione}}$$

**b) imposta sostitutiva** (dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap): in misura pari al 18%, da applicare alla differenza tra l'ammontare calcolato con le modalità indicate ai fini Iva e il valore eliminato.

Riprendendo gli esempi riportati nel prospetto n. 1, ipotizzando un coefficiente dell'1,30 e un'aliquota media IVA del 22%, si avrà la seguente incidenza fiscale dell'operazione di adeguamento, come illustrato nel prospetto n. 3 di seguito riportato.

### Prospetto n. 3

CALCOLO IMPOSTE DOVUTE IN IPOTESI DI ELIMINAZIONE DI RIMANENZE INIZIALI								
Differenza da regolarizzare (A)	Coefficiente (B)	Base imponibile IVA (C= A*B)	Aliquota media IVA (D)	IVA dovuta (E=C*D)	Base imponibile ai fini dell'imposta sostitutiva (F=C-A)	Aliquota imposta sostitutiva (G)	Imposta sostitutiva dovuta (H)	Totale costo dell'adeguamento (I=E+H)
<b>I IPOTESI RETTIFICA DEL VALORE DELLE ESISTENZE DI MAGAZZINO AL 01/01/2023 PER CORREZIONE DEL COSTO EFFETTIVO</b>								
25.500,00	1,30	33.150,00	22%	7.293,00	7.650,00	18%	1.377,00	8.670,00
<b>II IPOTESI RETTIFICA DEL VALORE DELLE ESISTENZE AL 01/01/2023 PER CORREZIONE QUANTITA'</b>								
63.000,00	1,30	81.900,00	22%	18.018,00	18.900,00	18%	3.402,00	21.420,00

Qualora venga, invece, adeguato il valore delle rimanenze con **l'iscrizione di maggiori esistenze iniziali**, il comma 81, della norma in esame, stabilisce che *debba essere pagata un'imposta sostitutiva* dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, in misura pari al 18 per cento, da applicare al valore iscritto.

**Nulla è dovuto a titolo di IVA** in quanto questa sarà determinata all'atto della vendita delle maggiori quantità iscritte.

Riprendendo l'esempio riportato nel prospetto n. 2 si avrà la seguente incidenza fiscale dell'operazione di adeguamento, come illustrato nel prospetto n. 4 di seguito riportato.

### Prospetto n. 4

CALCOLO IMPOSTE DOVUTE IN IPOTESI DI RETTIFICA IN AUMENTO DELLE QUANTITA' INIZIALI									
Quantità (A)	Costo utilizzato per valorizzazione delle rimanenze al 31/12/2022 (B)	Valore rimanenze al 31/12/2022 (C= A * B)	Q.tà reali (D)	Costo effettivo (E)	Valore rimanenze effettivo F= (D*E)	Differenza da regolarizzare (G= F-C)	Aliquota imposta sostitutiva (H)	Imposta sostitutiva dovuta (I)	Totale costo dell'adeguamento (L=I)
30.000	6,30	189.000,00	35.000	6,30	220.500,00	31.500,00	18%	5.670,00	5.670,00



**Si precisa che nell'ipotesi in cui l'adeguamento del valore di magazzino sia effettuato tanto con l'eliminazione di rimanenze iniziali quanto con l'iscrizione di maggiori esistenze iniziali, il calcolo delle imposte dovute non potrà essere eseguito sulla somma algebrica di tali rettifiche ma andrà determinato singolarmente per ogni tipologia di rettifica che si effettuerà.**

### Termini di versamento

Il comma 82, della norma in esame, prevede che il versamento dell'Iva (eventuale) e dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato in **2 rate ciascuna pari al 50% di quanto dovuto**, di cui:

- la prima entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023,
- la seconda entro il termine di versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo successivo.

**Si precisa che alla data del presente elaborato non risulta ancora emanata apposita Risoluzione dall'Agenzia delle Entrate per l'indicazione dei codici tributo da utilizzare per l'effettuazione del versamento.** In vigore della regolarizzazione prevista dalla Legge 488/1999 erano stati utilizzati i codici tributo 1708 per l'imposta sostitutiva e 6495 per l'Iva.

Sempre il citato comma 82 precisa, inoltre, che *«Al mancato pagamento nei termini consegue l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate e dei relativi interessi nonché delle sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato».*

### Richiesta di adeguamento del magazzino

Secondo quanto prescritto dal comma 82 **l'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di cui al comma 78**, ne consegue che nei modelli REDDITI 2024 e IRAP 2024 dovranno essere indicati i valori dell'adeguamento.

Una volta dichiarata la volontà a voler usufruire di questa "sanatoria", l'eventuale mancato pagamento delle imposte dovute non comporterà la decadenza dai benefici e determinerà solo l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate nonché di quelle ancora da pagare, maggiorate dei relativi interessi e sanzioni.

**È possibile avvalersi del ravvedimento operoso, secondo le disposizioni generali dell'articolo 13, del Dlgs 472/1997.**

### Effetti dell'adeguamento

La norma (commi 83 e 84) dispone che:

1) i nuovi valori sono riconosciuti a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023, ai fini civilistici e fiscali, nel limite del valore eliminato o iscritto. Così, ad esempio, i nuovi valori – a seguito dell'adeguamento effettuato – avranno effetti in relazione alla compilazione dei modelli REDDITI 2024, IRAP 2024, ISA 2024;

2) *«L'adeguamento di cui al comma 78 non rileva a fini sanzionatori di alcun genere»*, per cui i nuovi valori non possono essere utilizzati dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento relativo ai periodi d'imposta precedenti il 2023, ovviamente limitatamente ai beni oggetto di regolarizzazione (ferma restando la possibilità di espletare l'accertamento relativamente ad altre componenti di reddito, attive e passive; cfr. circolare 115/2000). In pratica, in relazione ai soli valori delle rimanenze, si viene a creare una sorta di franchigia per la quale l'Amministrazione finanziaria non potrà assumere il valore eliminato o iscritto in seguito all'adeguamento per accertare maggiori redditi d'impresa oppure presumere acquisti o cessioni di beni senza l'applicazione dell'Iva.

Inoltre, l'adeguamento non rileva – quanto agli aspetti di natura civilistica e amministrativa – ai fini sanzionatori per l'irregolare tenuta delle scritture contabili, la presentazione di dichiarazione infedele e per l'omessa fatturazione o registrazione di operazioni imponibili.

Non vi sono ancora chiarimenti in merito agli effetti della sanatoria in ambito penale, il documento di prassi precedentemente citato, afferma 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 (n.d.a.: si pensi alle eventuali indagini del magistrato in ipotesi di fallimento), 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».*



La copertura delle sanzioni non sembra eliminare neppure il rischio degli amministratori per le azioni dei soci (articolo 2395 Codice civile), per i rischi in capo a sindaci e revisori (articolo 2393 Codice civile);

3) l'adeguamento non ha rilevanza sui PVC consegnati e sugli accertamenti notificati fino alla data di entrata in vigore della legge di Bilancio 2024 (1° gennaio 2024);

4) ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione delle imposte dovute e del contenzioso si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi;

5) l'imposta sostitutiva non è deducibile ai fini delle imposte (Irpef, Ires e Irap).

Anche con riferimento all'IVA versata a seguito di adeguamento del valore si ritiene che, in linea con quanto a suo tempo affermato in relazione all'analoga disposizione della legge 488/1999, che la stessa non sia deducibile (circolare 115/2000, paragrafo 4.1).

### La rilevazione contabile dell'adeguamento di valore delle rimanenze

I soggetti che si avvarranno di tale “sanatoria” dovranno contabilizzarla annotandola tanto sul libro giornale quanto sul libro inventari (con descrizione analitica delle variazioni effettuate).

Alla data del presente documento non risultano emesse dall'OIC delle specifiche indicazioni in merito ai risvolti contabili derivanti dall'operazione di “sanatoria” in esame, pertanto, allo stato attuale si può fare riferimento alle regole sancite dal medesimo organismo con il Principio Contabile n. 29 “*Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*”.

L'adeguamento del valore delle rimanenze è frutto, infatti, di una non corretta valutazione del magazzino a seguito di errori contabili che hanno condotto ad una sopravvalutazione o sottovalutazione dello stesso.

Ai fini della corretta rilevazione contabile dell'operazione è indispensabile quindi distinguere se l'errore commesso può essere qualificato (come illustrato dal citato OIC 29) come:

- **errore rilevante<sup>1</sup>**: nell'ipotesi in cui l'errore rilevato possa influenzare, individualmente o insieme ad altri errori, le decisioni dei destinatari del bilancio. In questo caso l'importo della rettifica (in aumento o in diminuzione) apportata al valore delle esistenze iniziali si iscrive a rettifica del saldo di apertura del Patrimonio netto – in genere, modificando la voce «A.VI – Altre riserve» ovvero la voce «A.VIII – Utili (perdite portati a nuovo» o altra voce più appropriata – del bilancio dell'esercizio in corso al 30 settembre 2023 (quello in cui è stato individuato l'errore);
- **errore non rilevante**: nell'ipotesi in cui l'errore rilevato non è in grado di influenzare le decisioni dei destinatari del bilancio. In questo caso la correzione transita nel Conto economico dell'esercizio in corso al 30 settembre 2023 (voci B.14 nel caso di sopravvenienze passive per eliminare le rimanenze oppure A.5 nel caso di sopravvenienze attive per l'iscrizione di rimanenze precedentemente omesse).

**Sia nel caso di errori rilevanti sia per quelli non rilevanti, il redattore del bilancio dovrà rendere una adeguata informativa nella Nota integrativa, che dovrà esporre, ai fini comparativi, i dati corretti retroattivamente nell'ipotesi di errori rilevanti.**

Vediamo in pratica ora il **trattamento contabile** della regolarizzazione del magazzino.

#### Esempio n. 1: regolarizzazione del magazzino tramite eliminazione di esistenze iniziali per quantità o valori superiori a quelli effettivi (Errore: sopravvalutazione)

La società Rossi Srl (con esercizio sociale coincidente con anno solare) al 1° gennaio 2023 aveva un magazzino contabile di € 800.000,00 a fronte di un magazzino reale di € 600.000,00. La società decide di avvalersi della norma in esame e quindi di rettificare il valore delle esistenze iniziali del minor importo di € 200.000,00 (magazzino contabile € 800.000,00 – magazzino reale € 600.000,00).

Si ipotizza un coefficiente di maggiorazione pari a 1,3 e un'aliquota media IVA del 22%.

<sup>1</sup> La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze.

Le imposte dovute sono calcolate secondo le formule precedentemente illustrate, ossia:

CALCOLO IMPOSTE DOVUTE IN IPOTESI DI ELIMINAZIONE DI RIMANENZE INIZIALI								
Differenza da regolarizzare (A)	Coefficiente (B)	Base imponibile IVA (C=A*B)	Aliquota media IVA (D)	IVA dovuta (E=C*D)	Base imponibile ai fini dell'imposta sostitutiva (F=C-A)	Aliquota imposta sostitutiva (G)	Imposta sostitutiva dovuta (H)	Totale costo dell'adeguamento (I=E+H)
200.000,00	1,30	260.000,00	22%	57.200,00	60.000,00	18%	10.800,00	68.000,00

Distinguiamo le **due ipotesi** di **Errore Rilevante** e **Non Rilevante**.

### I ipotesi: errore rilevante

Al momento dell'adeguamento, che ipotizziamo essere al 31 dicembre 2023, occorre rilevare in contabilità:

Data	Conto	Descrizione	Dare	Avere
31/12/2023	Utili portati a nuovo	Regolarizzazione ex L. 213/2023	200.000,00	
31/12/2023	Merci c/esistenze iniziali	Regolarizzazione ex L. 213/2024		200.000,00

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

### II ipotesi: errore non rilevante

In questo caso, la rettifica deve transitare dal Conto Economico, al momento della regolarizzazione, che ipotizziamo essere al 31 dicembre 2023, occorre, pertanto, rilevare in contabilità:

Data	Conto	Descrizione	Dare	Avere
31/12/2023	Sopravvenienze passive	Regolarizzazione ex L. 213/2023	200.000,00	
31/12/2023	Merci c/esistenze iniziali	Regolarizzazione ex L. 213/2024		200.000,00

Considerato che la sopravvenienza non è fiscalmente deducibile, occorre ricordarsi di effettuare una variazione fiscale in aumento di euro 200.000 nella dichiarazione dei redditi e IRAP dell'anno d'imposta 2023.

In entrambi i casi (errore rilevante o errore non rilevante) per la rilevazione delle imposte dovute a seguito di regolarizzazione si dovrà effettuare la seguente rilevazione contabile:

Data	Conto	Descrizione	Dare	Avere
31/12/2023	Imposte indeducibili (IVA)	Regolarizzazione ex L. 213/2023	57.200,00	
31/12/2023	Imposte indeducibili (imposta sostitutiva)	Regolarizzazione ex L. 213/2024	10.800,00	
31/12/2023	Debiti verso Erario	Regolarizzazione ex L. 213/2025		68.000,00

### Esempio n. 2: regolarizzazione del magazzino tramite iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse (Errore: sottovalutazione).

La società Rossi Srl (con esercizio sociale coincidente con anno solare) al 1° gennaio 2023 aveva un magazzino contabile di € 600.000,00 a fronte di un magazzino reale di € 800.000,00. La società decide di avvalersi della norma in esame e quindi di rettificare il valore delle esistenze iniziali del maggior importo di € 200.000,00 (magazzino contabile € 600.000,00 – magazzino reale € 800.000,00).

Ricordiamo che in ipotesi di iscrizione di maggiori esistenze iniziali è dovuta solo l'imposta sostitutiva del 18%.

L'imposta dovuta sarà calcolata secondo la formula precedentemente illustrate, ossia:

CALCOLO IMPOSTE DOVUTE IN IPOTESI DI ISCRIZIONE DI MAGGIORI ESISTENZE INIZIALI		
Differenza da regolarizzare (A)	Aliquota imposta sostitutiva (B)	Imposta sostitutiva dovuta (C = A*B)
200.000,00	18%	36.000,00

Distinguiamo le **due ipotesi** di **errore rilevante** e **non rilevante**.

### I ipotesi: errore rilevante

Al momento dell'adeguamento, che ipotizziamo essere al 31 dicembre 2023, occorre rilevare in contabilità:

Data	Conto	Descrizione	Dare	Avere
31/12/2023	Utili portati a nuovo	Regolarizzazione ex L. 213/2023		200.000,00
31/12/2023	Merci c/esistenze iniziali	Regolarizzazione ex L. 213/2024	200.000,00	

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

**Si precisa che si è in attesa di chiarimenti in merito agli effetti dell'incremento di patrimonio netto a seguito dell'adeguamento del magazzino ai fini dell'ACE (ancora in vigore nel 2023).**

### II ipotesi: errore non rilevante

In questo caso, la rettifica deve transitare dal Conto Economico, al momento della regolarizzazione, che ipotizziamo essere al 31 dicembre 2023, occorre, pertanto, rilevare in contabilità:

Data	Conto	Descrizione	Dare	Avere
31/12/2023	Soprapvenienze attive	Regolarizzazione ex L. 213/2023		200.000,00
31/12/2023	Merci c/esistenze iniziali	Regolarizzazione ex L. 213/2024	200.000,00	

Considerato che la sopravvenienza attiva non è fiscalmente rilevante, occorre ricordarsi di effettuare una variazione fiscale in diminuzione di euro 200.000 nella dichiarazione dei redditi e IRAP dell'anno d'imposta 2023.

In entrambi i casi (errore rilevante o errore non rilevante) per la rilevazione dell'imposta sostitutiva dovuta a seguito di regolarizzazione si dovrà effettuare la seguente rilevazione contabile:

Data	Conto	Descrizione	Dare	Avere
31/12/2023	Imposte indeducibili (imposta sostitutiva)	Regolarizzazione ex L. 213/2024	36.000,00	
31/12/2023	Debiti verso Erario	Regolarizzazione ex L. 213/2025		36.000,00

Non è dovuta l'Iva, in quanto questa diverrà esigibile alla vendita delle merci iscritte ex novo, come pure saranno dovute le imposte ordinarie (Irpef e Irap) sulla differenza tra il prezzo di vendita e il valore di iscrizione delle esistenze iniziali.