

Circolare del 01/06/2000 n. 115 - Min. Finanze - Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Uff. del Dir. Centrale

Articolo 7, commi da 9 a 14, della legge 23 dicembre 1999, n. 488. Adeguamento, relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 1999, delle esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 59 del TUIR.

Sintesi: La circolare fornisce chiarimenti relativamente all'ambito soggettivo ed oggettivo, alle modalita' ed agli effetti dell'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 59 del TUIR, per il periodo d'imposta in corso al 30 settembre 1999. Sono altresì evidenziate le modalita' di determinazione e di versamento delle imposte dovute, gli effetti del mancato pagamento ed i collegamenti con la dichiarazione UNICO 2000.

Testo:

Alle Direzioni Regionali delle Entrate
Agli Uffici delle Entrate
Agli Uffici Distrettuali delle Imposte Dirette
Agli Uffici dell'Imposta sul Valore Aggiunto
Ai Centri di Servizio delle Imposte
dirette e Indirette

e, p. c.

Al Segretariato Generale
Al Servizio Consultivo ed Ispettivo Tributario
Al Comando Generale della Guardia di Finanza
Alle Direzioni Centrali del Dipartimento delle
Entrate
All'Ufficio Ispettivo Centrale del Dipartimento
delle Entrate

1. Premessa

L'articolo 7, commi da 9 a 14, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, prevede per i contribuenti esercenti attivita' d'impresa nei confronti dei quali trovano applicazione gli studi di settore approvati entro il mese di marzo 2000 o, in mancanza degli stessi, i parametri di cui al D.P.C.M. 29 gennaio 1996, e successive modificazioni, la possibilita' di procedere all'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'art. 59 del T.U.I.R., relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 1999.

L'esigenza di consentire l'adeguamento delle richiamate esistenze iniziali trova giustificazione dal riscontro di "incoerenze" nel valore dell'indice "rotazione di magazzino" che, in molti casi, possono essere fatte risalire a comportamenti fiscali anomali. Tali "incoerenze" sono, peraltro, evidenziate dallo stesso software per il calcolo dei ricavi stimati in base agli studi di settore (GE.RI.CO) che, tra l'altro, fornisce indicazioni anche in ordine alla coerenza dei principali indicatori economici che caratterizzano l'attivita' svolta dal contribuente, rispetto ai valori minimi e massimi assumibili con riferimento a comportamenti normali degli operatori del settore che svolgono l'attivita' con analoghe caratteristiche. Si sottolinea che come gia' precisato nella circolare n. 110/E del 1999, le anomalie riscontrate nell'indice di rotazione di magazzino possono essere utilizzate per la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo pur in presenza di ricavi congrui rispetto a quelli presunti sulla base degli studi di settore.

2. Ambito soggettivo di applicazione

I soggetti che possono procedere all'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'art. 59 del TUIR sono gli esercenti attivita' d'impresa nei confronti dei quali trovano applicazione:

Â°- gli studi di settore approvati con decreti del Ministro delle finanze entro il mese di marzo 2000;

Â°- i parametri di cui al DPCM 29 gennaio 1996 e successive modificazioni, in mancanza di studi di settore approvati entro la predetta data ovvero in presenza di cause di inapplicabilita' degli studi stessi.

Non possono, pertanto, effettuare l'adeguamento in commento i soggetti nei confronti dei quali, per il periodo di imposta in corso al 30 settembre 1999, non trovano applicazione ne' gli studi di settore ne' i parametri. E' il

caso, ad esempio, della sussistenza di cause di esclusione previste dall'art. 10, comma 4, della legge 8 maggio 1998, n. 146 ovvero di condizioni di inapplicabilita' previste dai decreti di approvazione degli studi di settore relativamente ad attivita' per le quali non risultano, eventualmente, approvati i parametri.

2.1 Cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri

Si ricorda che, in base all'articolo 10, comma 4, della legge n. 146 del 1998 gli accertamenti basati sugli studi di settore non possono essere effettuati nei confronti dei contribuenti che:

Â°- hanno dichiarato ricavi di cui all'articolo 53, comma 1, esclusi quelli di cui alla lett. c), del TUIR, di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione. Tale limite non puo', comunque, essere superiore a 10 miliardi di lire. Si precisa, al riguardo, che i decreti ministeriali 30 marzo 1999, 3 febbraio 2000 e 25 febbraio 2000 - di approvazione degli 86 studi di settore sino ad oggi pubblicati - non hanno stabilito limiti diversi dai dieci miliardi di lire; Â°

- hanno iniziato o cessato l'attivita' nel corso del periodo d'imposta; Â°
- hanno un periodo di non normale svolgimento dell'attivita'.

Sono, inoltre, esclusi dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri i contribuenti:

Â°- che hanno un periodo d'imposta di durata superiore o inferiore a dodici mesi;

Â°- che determinano il reddito con criteri di tipo forfetario;

Â°- incaricati alle vendite a domicilio.

Ulteriori precisazioni concernenti fattispecie configurabili cause di esclusione (donazioni, trasformazioni, ecc.) sono stati fornite con le circolari 21 maggio 1999, n. 110/E e 5 luglio 1999, n. 148/E e con le istruzioni alla compilazione dei modelli di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Si ricorda, inoltre, che, ai sensi dell'articolo 4 del D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195, le cause di esclusione sopra elencate previste dal citato articolo 10 della legge n. 146 del 1998 operano anche nei confronti dei soggetti esercenti attivita' per le quali trovano applicazione i parametri.

2.2 Cause di inapplicabilita' degli studi di settore

Nei decreti ministeriali di approvazione degli studi di settore relativi ad attivita' svolte nel settore delle manifatture, dei servizi e del commercio, sono individuate le cause ("multipunto", "multiattivita'", ecc.) al verificarsi delle quali gli studi di settore risultano inapplicabili anche nei confronti dei contribuenti che esercitano una delle attivita' per le quali gli studi stessi sono stati elaborati e per i quali non sussiste alcuna causa di esclusione prevista dall'art. 10 della legge n. 146 del 1998.

Le imprese per le quali operano le predette cause di inapplicabilita' degli studi di settore possono adeguare le esistenze iniziali dei beni se, per l'attivita' esercitata, sono stati elaborati i parametri di cui al DPCM 29 gennaio 1996. L'adeguamento in argomento non e', invece, consentito se l'attivita' esercitata e' compresa tra quelle indicate nell'allegato 2 al DPCM 29 gennaio 1996, per le quali i parametri non sono stati determinati in considerazione delle particolari caratteristiche del processo produttivo o della scarsa numerosita' dei contribuenti presenti nel campione da elaborare.

3. Ambito oggettivo di applicazione

L'adeguamento puo' essere effettuato soltanto in riferimento ai beni di cui all'art. 59 del T.U.I.R.. Si tratta dei beni di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 53 del T.U.I.R. e cioe' i beni alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, le materie prime e sussidiarie, i semilavorati e gli altri beni mobili.

E' esclusa la possibilita' di adeguamento delle rimanenze finali relative:

Â° - ai servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, valutate in base alle disposizioni contenute nell'art. 59, comma 5 del T.U.I.R.;

Â° - alle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, valutate in base alle disposizioni contenute nell'art. 60 del T.U.I.R..

4. Modalita' di effettuazione dell'adeguamento e determinazione delle imposte

dovute.

Ai sensi del comma 10 dell'articolo 7 in commento, l'adeguamento puo' essere effettuato mediante l'eliminazione di esistenze iniziali di quantita' o valori superiori a quelli effettivi nonche' mediante l'iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse.

L'adeguamento in commento puo', ovviamente, riguardare contemporaneamente ipotesi di eliminazione e di iscrizione di esistenze iniziali.

4.1 Eliminazione delle esistenze iniziali.

L'eliminazione delle esistenze iniziali puo' essere effettuata con riferimento sia alle quantita' che ai valori. E' possibile, quindi, eliminare le quantita' fisiche dei beni risultanti dalla contabilita' 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.

L'eliminazione totale o parziale di esistenze iniziali provoca, direttamente o indirettamente, una diminuzione del netto patrimoniale, senza peraltro generare un onere fiscalmente deducibile. Pertanto, l'importo derivante dall'eliminazione delle esistenze iniziali, se imputato a conto economico, va indicato tra le variazioni in aumento del risultato d'esercizio in sede di dichiarazione dei redditi. La rappresentazione contabile della predetta eliminazione e' libera da un punto di vista fiscale, fatti salvi i vincoli civilistici in relazione alla veste giuridica del soggetto operante (imprenditore individuale, societa' di persone, societa' di capitali).

In caso di eliminazione, l'adeguamento delle esistenze iniziali comporta il pagamento sia dell'IVA non assolta che di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP non pagate. Per la determinazione dell'importo da pagare occorre tenere presente che:

a) l'imponibile sul quale si applica l'IVA e' determinato moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione stabilito in relazione alle diverse attivita', tenendo conto delle risultanze degli studi di settore e dei parametri, con il decreto dirigenziale 23 marzo 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 80 del 5 aprile 2000.

L'aliquota IVA applicabile e' quella media propria del contribuente riferita al 1999, risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume d'affari dichiarato, tenendo conto della esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali. Per ulteriori approfondimenti relativi ai criteri di computo dell'aliquota media, si rinvia a quanto gia' precisato con circolare 13 maggio 1996, n. 117/E. L'imposta sul valore aggiunto dovuta per effetto dell'adeguamento e' indeducibile.

b) l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e' determinata applicando l'aliquota del 30% alla differenza tra l'ammontare dell'imponibile ai fini dell'IVA di cui alla precedente lettera a) ed il valore eliminato.

L'imposta sostitutiva non concorre a formare l'ammontare di cui alla lett. a) del comma 1 dell'art. 105 del TUIR (c.d. Canestro A). Infatti, l'imposta sostitutiva che concorre alla determinazione dell'ammontare di cui al citato art. 105 e' solo quella "sostitutiva" dell'Irpeg e non anche dell'IRAP come quella in argomento. Analoga soluzione e' stata gia' adottata, nella circolare n. 112/E del 21 maggio 1999, con riferimento all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap prevista per l'assegnazione e cessione agevolata di taluni beni ai soci di cui all'art. 29 della legge 23 dicembre 1997, n. 449 e art. 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28.

Si evidenzia, inoltre, che, ai sensi del comma 14 dell'articolo 7 in commento, l'imposta sostitutiva e' indeducibile.

4.2. Iscrizione di esistenze iniziali.

L'iscrizione di esistenze iniziali e' consentita unicamente con riferimento alle quantita' dei beni in precedenza omesse. Non e', invece, consentita l'iscrizione (correzione in aumento) di valori precedentemente sottostimati, che configura una mera rivalutazione.

Il valore di iscrizione dei beni in precedenza omessi e' determinato secondo i criteri indicati nell'articolo 59 del TUIR e nel rispetto delle regole dettate dall'articolo 2426 del codice civile in tema di valutazioni di

bilancio.

In questa situazione, l'adeguamento delle esistenze iniziali comporta il pagamento della sola imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP. L'imposta dovuta e' pari al 30% del valore iscritto. Non e', invece, dovuta l'imposta sul valore aggiunto e non assume alcuna rilevanza il coefficiente di maggiorazione.

5. Modalita' di versamento delle imposte dovute.

L'adeguamento si perfeziona con il versamento delle imposte dovute entro i termini previsti per il versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione da presentare per il periodo d'imposta in corso alla data del 30 settembre 1999 e, in caso di rateazione, per i successivi.

I versamenti rateali possono essere effettuati con le seguenti modalita':

Â° - se le imposte complessivamente dovute (imposta sostitutiva ed IVA) non superano i dieci milioni di lire il versamento puo' essere effettuato in due rate, la prima delle quali di ammontare non inferiore al 40 per cento delle somme complessivamente dovute;

Â° - per importi complessivi superiori a dieci milioni di lire e' possibile effettuare per il primo anno un versamento di cinque milioni di lire e versare la rimanente parte in un massimo di cinque rate annuali di pari importo non inferiori, ad esclusione dell'ultima, a cinque milioni di lire. Qualora risulti, ad esempio, dovuto un importo complessivo di 22 milioni di lire il contribuente potra' versare: 5 milioni di lire entro il termine previsto per il versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione da presentare per il periodo di imposta in corso al 30 settembre 1999 e 17 milioni di lire in 4 rate (tre da cinque milioni e l'ultima di 2 milione di lire). Nel caso, invece, di importo complessivo di 31 milioni di lire il contribuente potra' versare: 5 milioni di lire entro il termine previsto per il versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione da presentare per il periodo di imposta in corso al 30 settembre 1999 e i residui 26 milioni in cinque rate di ammontare pari a 5.200.000.

Gli importi delle singole rate devono essere maggiorati degli interessi legali a decorrere dal primo giorno successivo alla scadenza del termine previsto per il primo versamento.

Il versamento, comprensivo degli interessi dovuti, va effettuato con il modello di pagamento F24, utilizzando i seguenti codici tributo:

Â° 1708 - imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'IRAP, regolarizzazione magazzino. Art. 7, commi 11, lettera b), e 12, legge n. 488/1999

Â° 6495 - IVA. Regolarizzazione magazzino. Art. 7, comma 11, lettera a), legge n. 488/1999.

Il periodo di riferimento da indicare per tali codici e', in ogni caso, l'anno nel quale si esegue il versamento.

Il contribuente puo' ripartire l'importo di ciascuna rata tra i due predetti codici tributo nel modo che ritiene piu' opportuno a condizione che al termine dei versamenti gli importi versati risultino correttamente ripartiti. In riferimento all'esempio precedente, supponendo che l'importo complessivo di 22 milioni sia composto da 11 milioni di imposta sostitutiva e 11 milioni di imposta sul valore aggiunto, in occasione del primo versamento il contribuente potrebbe indifferentemente versare, ad esempio:

- 5 milioni di lire a titolo di imposta sostitutiva con il codice tributo 1708 e nulla a titolo di imposta sul valore aggiunto;
- 5 milioni di lire a titolo di imposta sul valore aggiunto con il codice tributo 6495 e nulla a titolo di imposta sostitutiva;
- 3,5 milioni di lire a titolo di imposta sostitutiva con il codice tributo 1708 e 1,5 milioni di lire a titolo di imposta sul valore aggiunto con il codice tributo 6495.

6. Mancato pagamento delle somme dovute nei termini prescritti.

Il comma 13 dell'articolo 7 in commento prevede che al mancato pagamento nei termini prescritti delle somme dovute consegue l'iscrizione a ruolo delle somme non pagate e di quelle ancora da pagare e dei relativi interessi, nonche' delle sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato.

Qualora il contribuente scelga di non rateizzare le somme dovute, in caso di mancata effettuazione del versamento in unica soluzione verranno iscritte a ruolo le imposte non pagate maggiorate degli interessi nonche' la sanzione del

30% prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

In presenza della richiesta di rateazione, qualora non venga effettuato il versamento di una delle rate verra' iscritto a ruolo:

- 1) la rata non versata e le successive;
- 2) gli interessi calcolati sull'importo complessivo indicato al punto 1;
- 3) la sanzione del 30%, prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, calcolata sull'importo della rata non versata.

La liquidazione delle imposte dovute ed il riscontro della regolarita' dei versamenti sono effettuati ai sensi dell'articolo 36 bis del DPR n. 600 del 1973 per l'imposta sostitutiva e ai sensi dell'articolo 54 bis del DPR n. 633 del 1972 per l'imposta sul valore aggiunto. Si applicano, pertanto, le disposizioni contenute nell'art. 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, in base alle quali l'iscrizione a ruolo non e' eseguita se il contribuente provvede, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione relativa all'esito della liquidazione, ad effettuare il versamento delle somme non pagate e dei relativi interessi unitamente all'ammontare della sanzione ridotta ad un terzo (10 per cento). In caso di pagamento rateale, per evitare l'iscrizione a ruolo il contribuente dovra' versare anche le somme rateizzate ancora da pagare.

Prima del ricevimento della predetta comunicazione e' possibile avvalersi delle disposizioni contenute nell'art. 13 del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 472, concernenti il ravvedimento operoso in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze delle somme risultanti dalla dichiarazione modello Unico 2000.

In tali ipotesi gli importi dovuti si calcolano assumendo come base di riferimento la rata maggiorata degli interessi dovuti fino alla scadenza della stessa.

La sanzione del 30 per cento e' ridotta al 3,75 per cento se il pagamento viene eseguito entro trenta giorni dalle prescritte scadenze, a condizione che venga contestualmente eseguito anche il pagamento della sanzione ridotta e degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Alle medesime condizioni, la stessa sanzione e' ridotta, invece, al 6 per cento se il pagamento viene eseguito entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione.

7. Dichiarazione dei redditi

Gli elementi posti a base della regolarizzazione devono essere indicati nelle apposite sezioni del quadro RS contenuto nel modello UNICO 2000. La sezione I va utilizzata in caso di iscrizione di esistenze iniziali; nella sezione II va, invece, indicata l'avvenuta eliminazione delle esistenze stesse. Nella sezione III e' richiesta l'indicazione dell'imposta totale risultante dall'adeguamento e l'eventuale rateazione.

Ai fini della compilazione delle predette sezioni del quadro RS si formulano i seguenti esempi.

a) Eliminazione di esistenze iniziali

Esercente attivita' di commercio al dettaglio di elettrodomestici, radio e televisori

Valore contabile delle rimanenze = 40.000.000

Valore effettivo delle rimanenze = 30.000.000

Importo dell'adeguamento = 10.000.000

Coefficiente di maggiorazione = 1,20

Aliquota IVA = 20%

Ricavi presunti = 12.000.000 (10.000.000 x 1,20)

IVA dovuta = 2.400.000

Imposta sostitutiva = 600.000 \hat{A} (12.000.000-10.000.000) x 30% \hat{A}

Imposta totale = 3.000.000

Il quadro RS va compilato con le seguenti modalita'

omissis

b) Iscrizione di esistenze iniziali

Esercente attivita' di commercio al dettaglio di elettrodomestici, radio e televisori

Valore contabile delle rimanenze = 40.000.000

Valore effettivo delle rimanenze = 80.000.000
Importo dell'adeguamento = 40.000.000
Imposta sostitutiva = 12.000.000 (40.000.000 x 30%)
Il quadro RS va compilato con le seguenti modalita'

omissis

8. Effetti dell'adeguamento

Il comma 14 dell'articolo 7 in commento disciplina gli effetti che l'adeguamento delle esistenze iniziali comporta. In proposito si osserva che:

a. l'adeguamento non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere. Ne consegue, innanzitutto che il minor o maggior valore indicato per le esistenze iniziali relative al periodo di imposta in corso al 30 settembre 1999 non determina l'applicabilita' delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie (quali, ad esempio, l'irregolare tenuta delle scritture contabili, la presentazione di dichiarazione infedele, l'omessa fatturazione o registrazione di operazioni imponibili).

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'autorita' giudiziaria, si ritiene che l'adeguamento non costituisca notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, ne' ammissione di eventuale responsabilita' penale da parte del contribuente o del suo rappresentante legale;

b. i valori risultanti dall'adeguamento delle esistenze iniziali sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo di imposta in corso al 30 settembre 1999. Pertanto il valore delle esistenze iniziali da indicare nella dichiarazione dei redditi modello Unico 2000 (righe RG11 e RF60 nella dichiarazione delle persone fisiche) deve tenere conto dell'adeguamento effettuato. Detti nuovi valori sono, inoltre, considerati dalla applicazione GERICO 2000 nel calcolo dell'indice di rotazione del magazzino. Il corretto adeguamento delle esistenze iniziali consente, quindi, di eliminare anomalie del predetto indice di coerenza che e' utilizzato dalla Amministrazione finanziaria per la selezione delle posizioni da controllare;

c. il minor o il maggior valore derivante dall'adeguamento delle esistenze iniziali non puo' essere utilizzato ai fini dell'attivita' di accertamento riguardante i periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 30 settembre 1999. Ne consegue che il valore eliminato o iscritto per effetto dell'adeguamento delle esistenze iniziali non puo' essere assunto per accertare maggiori redditi di impresa ovvero presumere acquisti o cessioni di beni senza l'applicazione dell'IVA. In sostanza, nei limiti dell'adeguamento, la disposizione in commento prevede una "franchigia" per gli eventuali accertamenti relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 30 settembre 1999. Tale "franchigia" rileva, peraltro, unicamente per gli accertamenti fondati su rilievi fiscali riferibili ai beni di cui all'articolo 59 del Tuir, mentre nessuna rilevanza potra', invece, assumere se i rilievi formulati dagli uffici si riferiranno ad altre componenti positive e negative non oggetto dell'adeguamento in commento;

d. l'adeguamento, ancorche' possibile, non ha effetto sui processi verbali di constatazione redatti nonche' sugli accertamenti notificati fino al 1 gennaio 2000 (data di entrata in vigore della legge n. 448 del 1999), anche relativamente a periodi di imposta diversi da quello in corso al 30 settembre 1999.

L'adeguamento delle esistenze iniziali non rileva pertanto relativamente ai periodi d'imposta per i quali fino al 1 gennaio 2000 sono stati notificati avvisi di accertamento o redatti processi verbali di constatazione contenenti rilievi fiscali relativi ai beni di cui all'art. 59 del TUIR.

Si precisa che a tal fine assumono rilevanza tutti i processi verbali (anche quelli giornalieri) relativi ad operazioni di verifica consegnati fino al 1 gennaio 2000 al contribuente o a persona abilitata a sottoscriverli.

