



Documento

**Considerazioni in merito al trattamento
contabile della cancellazione del saldo
dell'imposta regionale sulle attività
produttive relativa al periodo di imposta in
corso al 31 dicembre 2019**



AREA PRINCIPI CONTABILI E DI VALUTAZIONE

CONSIGLIERE DELEGATO

Raffaele Marcello

ESPERTI

Matteo Pozzoli

Franco Roscini Vitali



SOMMARIO

INTRODUZIONE	3
1. INQUADRAMENTO.....	4
2. TEMATICA	4
3. LA CANCELLAZIONE DEL SALDO IRAP COME FATTO INTERVENUTO DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO	5
4. LA SOLUZIONE CONTABILE PROSPETTATA.....	5
5. CONSIDERAZIONI DI SINTESI	6
6. BILANCI CONSOLIDATI E SEMESTRALI	7



Introduzione

Il Consiglio Nazionale dei Commercialisti e degli Esperti Contabili, anche per mezzo della presente pubblicazione, intende fornire un proprio contributo alla soluzione delle “emergenze professionali” originate dalla emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Il contributo deve essere, infatti, letto congiuntamente a una serie di interventi che, con riferimento all’area dell’amministrazione e controllo, passano dall’analisi delle criticità del reporting finanziario per arrivare all’esame dello svolgimento dell’attività di vigilanza e degli incarichi di revisione legale.

Anche nel lavoro qui presentato i profili del COVID-19, considerato lo specifico periodo dell’esercizio in cui è esplosa la pandemia (primo semestre 2020), interessano più periodi amministrativi, ossia il 2019 e il 2020.

Il Decreto “Cura Italia” (art. 106 del D.L. 18 del 17 marzo 2020), estendendo i termini per l’approvazione del bilancio a 180 giorni dalla data di chiusura dell’esercizio, ha peraltro contestualmente ampliato il periodo che intercorre tra la data di chiusura dell’esercizio e la data di approvazione del bilancio, richiedendo agli operatori particolare attenzione all’analisi delle disposizioni transitorie.

In questa prospettiva, sperando di venire incontro alle istanze promosse dagli iscritti, continueremo nella nostra attività di comunicazione dei comportamenti ritenuti più adeguati al fine di creare le condizioni per una gestione aziendale trasparente che possa portarci presto a condizioni di normalità.

Raffaele Marcello

*Consigliere Nazionale con delega ai
Principi Contabili e di Valutazione*

1. Inquadramento

Taluni iscritti hanno fatto pervenire al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili richieste in merito alla corretta tecnica di contabilizzazione della cancellazione del saldo IRAP prevista dal decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 recante “Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all’economia, nonché di politiche sociali connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19” (“Decreto rilancio”).

Nello specifico, il primo comma dell’art. 24 “Disposizioni in materia di versamento dell’IRAP” del citato decreto dispone che: “[n]on è dovuto il versamento del saldo dell’imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019, fermo restando il versamento dell’acconto dovuto per il medesimo periodo di imposta. Non è altresì dovuto il versamento della prima rata dell’acconto dell’imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, nella misura prevista dall’art. 17, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, ovvero dall’art. 58 del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157; l’importo di tale versamento è comunque escluso dal calcolo dell’imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d’imposta”.

La cancellazione del saldo dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) 2019 e del versamento della prima rata di acconto IRAP periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (ossia, per il 2020) rientrano tra le manovre di sostegno alle imprese, le quali nel periodo di emergenza pandemica hanno avuto forti contrazioni di ricavi a fronte, nella gran parte dei casi, di più limitate contrazioni dei costi.

2. Tematica

Il tema che è oggetto di analisi del presente contributo è se - per le società che devono ancora approvare il bilancio¹ - la cancellazione del saldo (IRAP) 2019:

- sia da contabilizzare come insussistenza del passivo, con l’inclusione di un minor carico fiscale già per l’esercizio 2019, oppure
- sia da contabilizzare come insussistenza del passivo, con l’inclusione di un minor carico fiscale per l’esercizio 2020.

Non crea, invece, problematiche la contabilizzazione della cancellazione del versamento della prima rata dell’acconto dell’IRAP 2020 che è di competenza dell’esercizio 2020.

¹ L’art. 106 del decreto legge 17 marzo 2020 n. 18 (Decreto “Cura Italia”) ha esteso i termini per l’approvazione del bilancio 2019, concedendo la possibilità a tutte le società, indipendentemente dal disposto statutario, di ricorrere al maggior termine di 180 giorni dell’art. 2364 e 2478-bis del codice civile.

3. La cancellazione del saldo IRAP come fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio

Il disposto normativo con cui viene soppresso il saldo IRAP 2019 rientra in termini contabili per le società che devono approvare il bilancio (ovviamente, per le società che hanno già approvato il bilancio, il tema non si pone) tra i "fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio", intesi dall'OIC 29, "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio", come "quei fatti, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio" (OIC 29, par. 11).

Nel dettaglio, l'OIC 29, in analogia a quanto disposto dallo IAS 10, distingue tra:

- a) fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio, intesi come "fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza"; e
- b) fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio, intesi come "fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo"².

Ai nostri fini, si deve ricordare anche che: "la data di formazione del bilancio ... nella generalità dei casi è individuata con la data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori" (OIC 29, par. 62).

4. La soluzione contabile prospettata

L'eccezionalità della situazione delineata non può evidentemente essere esaminata in quanto tale dai principi contabili nazionali che, per propria natura, considerano le casistiche esistenti e/o ipotizzabili e che, mai, avrebbero potuto prevedere una circostanza quale quella che si configura attualmente per l'economia nazionale e mondiale³.

Difficile, quindi, ricercare una soluzione "perfetta" nelle specifiche norme dei vigenti principi contabili. Le interpretazioni applicative fondate sulla lettura delle previsioni in essere potrebbero, di fatto, portare l'utilizzatore a diverse soluzioni.

Esistono, infatti, varie argomentazioni che consentono di giungere alla conclusione che l'eliminazione del saldo IRAP sia considerabile come un "fatto successivo che deve essere recepito nei valori di bilancio" anziché un "fatto successivo che non deve essere recepito nei valori di bilancio", o viceversa.

Pertanto, il tema potrebbe "perdere" in parte di interesse, se si considera che il principio di rilevanza, introdotto nel panorama normativo nazionale con il decreto legislativo 18 agosto 2015 n. 139 prevede

² L'OIC 29, analogamente a quanto fatto dallo IAS 10 include la terza categoria dei "fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale" che non rilevano ai fini dell'analisi della tematica che è oggetto di commento.

³ In via generale, il paragrafo 35 dell'OIC 25, "Imposte sul reddito", prevede anche che: "[a]lla fine dell'esercizio, in sede di redazione del bilancio, la società determina l'ammontare delle imposte. Il costo derivante delle imposte correnti (o dovute) è calcolato in base al reddito imponibile e alle aliquote d'imposta vigenti alla data di bilancio".

che le norme contabili siano applicabili solo ai casi che producono effetti rilevanti sulla predisposizione del bilancio⁴.

In mancanza per il momento di una “interpretazione ufficiale” dell’Organismo Italiano di Contabilità, partendo dai principi fondamentali della predisposizione del bilancio e, in particolare, dal postulato della competenza economica, su cui è articolata la disciplina dei “fatti successivi” appare preferibile imputare lo “sconto” derivante dallo stralcio del debito IRAP inerente al versamento dell’eventuale saldo 2019 al bilancio dell’esercizio 2019⁵.

Con tutta evidenza, il legislatore nello scrivere la norma non si è posto il problema dell’imputazione della cancellazione del saldo IRAP, ma ha voluto fornire un sollievo immediato alle imprese italiane, riducendo con effetto retroattivo parte delle obbligazioni fiscali riferibili al reddito prodotto nel 2019. Di fatto, il legislatore ha indicato *ex lege* che l’imposta IRAP di competenza dell’esercizio 2019 è ridotta. Considerato che nel bilancio d’esercizio sono inserite le imposte di competenza dell’anno e che l’eliminazione del saldo IRAP 2019 identifica l’obbligazione riferita all’esercizio 2019, appare ragionevole imputare la cancellazione all’esercizio 2019.

Ciò detto, nell’incertezza esistente, non appare -come già accennato- irragionevole neanche imputare la cancellazione del saldo all’esercizio 2020⁶. In tal caso, la riduzione delle imposte impatterebbe a conto economico sulla voce 20) “imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate”.

5. Considerazioni di sintesi

Per i motivi sopra descritti, si ritiene che il redattore del bilancio debba prendere in considerazione nel proprio percorso decisionale i seguenti aspetti:

- attuale percorso di formazione del bilancio;
- contabilizzazione della cancellazione e rilevanza dell’importo trattato;
- informativa.

In sintesi, il redattore del bilancio deve, anzitutto, verificare l’attuale tempistica dell’approvazione del bilancio.

Nel caso in cui il bilancio sia stato approvato dall’assemblea, evidentemente, l’imputazione della cancellazione del saldo IRAP 2019 sarà riportato nel bilancio dell’esercizio 2020.

Anche nel caso in cui il bilancio sia stato approvato dall’organo di amministrazione (consiglio di amministrazione o amministratore unico) e non dall’assemblea, nella pressoché totalità dei casi, non

⁴ L’art. 2423, comma 5 del codice civile dispone che: “Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”.

⁵ In questo senso, si veda: Assonime, Pubblicazioni news legislative del 22 maggio 2020.

⁶ A favore di tale tesi potrebbe essere evidenziato che la decisione normativa trova “competenza” nel 2020 e che OIC ha già indicato, anche se il contesto era completamente dissimile, che le conseguenze degli effetti del COVID trovano riflesso nel bilancio 2020. Si veda: OIC, *Impairment test e COVID-19 - comunicazione*. OIC 9 e *COVID-19 - Valore d’uso di un’immobilizzazione nel bilancio al 31 dicembre 2019*, 5 maggio 2020.

si pongono problemi in termini pratici, stante che presumibilmente l'importo non sarà di entità tale da richiedere la riapertura del bilancio e la sua riapprovazione da parte degli amministratori (e l'eventuale ri-emissione di relazione da parte del soggetto incaricato della revisione legale)⁷.

Laddove il bilancio debba ancora essere approvato dall'organo di amministrazione, la società deve identificare il trattamento contabile da adottare, anche in ragione dell'incertezza nel definire una soluzione che sia pacificamente considerabile come l'unica conforme ai principi contabili.

Laddove si tratti di importi rilevanti, per lo scrivente Consiglio il criterio preferito appare, come precedentemente espresso, quello di imputare la cancellazione del saldo IRAP 2019 al bilancio 2019.

Tuttavia, considerata l'incertezza del trattamento, anche l'iscrizione dell'eliminazione al bilancio 2020 appare giustificabile.

Qualunque sia la scelta, considerate proprio le ambiguità contabili esistenti, appare doveroso riportare nella nota integrativa (se redatta) il trattamento adottato. A questo riguardo, si ricorda che il legislatore richiede che nella nota integrativa siano riportati *“i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato”* (art. 2427, comma 1, n. 1, del codice civile).

Laddove, al contrario, si tratti di importi non rilevanti, assunto quanto sopra detto, il trattamento contabile prescelto è individuabile dalla società, stante che, poi, considerata l'eccezionalità dell'operazione, in ogni caso la nota integrativa (se predisposta) identifica la tecnica utilizzata per la determinazione quantitativa delle imposte di competenza.

7

6. Bilanci consolidati e semestrali

Le disposizioni di carattere generale sopra richiamate sono evidentemente valide anche per la redazione del bilancio consolidato, in cui il comportamento delle società del gruppo con riferimento anche alla cancellazione del saldo IRAP 2019 dovrebbe essere rappresentato secondo un criterio uniforme e, per i bilanci infrannuali. Più nel dettaglio, per le relazioni semestrali la situazione tra diversi trattamenti dovrebbe ricomporsi, visto che l'eliminazione - nel caso in cui non sia stata (o non sia) imputata al bilancio 2019 - dovrà necessariamente essere imputata alla semestrale 2020.

⁷ Il già citato par. 62 dell'OIC 29 nel secondo capoverso afferma che: “se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori debbono adeguatamente modificare il progetto di bilancio, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio” (OIC 29, par. 62).