

Sopravvenienza attiva dall'Irap nel bilancio 2020

CONTABILITÀ

L'abbuono del saldo potrebbe non rilevare nel rendiconto 2019

Andrea Vasapoli

L'articolo 24 del Dl 34/20 prevede che non è dovuto il versamento del saldo Irap relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Per le società che non hanno ancora approvato il bilancio si pone il problema se tale saldo deve essere accantonato nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019 (nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare) rilevando poi nel successivo esercizio 2020 una sopravvenienza attiva (fiscalmente non imponibile in quanto conseguente allo storno di un accantonamento non dedotto), ovvero se il saldo Irap, in quanto non dovuto, non deve essere stanziato nel bilancio dell'esercizio 2019.

Il principio contabile Oic 25, paragrafo 35, prevede che il costo delle imposte correnti è determinato in base al reddito imponibile e alle aliquote d'imposta vigenti alla data di bilancio. Si ritiene che il termine «vigenti» debba essere inteso non con il significato limitativo di «risultanti da norme già emanate alla data di bilancio», bensì nel più ampio senso di «norme applicabili con riferimento alla data di bilancio». Se, ad esempio, nel mese di gennaio di un anno il legislatore, in deroga allo Statuto del contribuente, disponesse una modifica dell'aliquota dell'imposta dovuta per l'anno prece-

dente, riteniamo che sia indubbio che nel determinare le imposte correnti si dovrebbe tenere conto dell'aliquota così modificata, in quanto applicabile al periodo d'imposta chiuso alla data di bilancio.

La previsione recata dall'articolo 24 del Dl 34/20 potrebbe quindi essere letta come una disposizione che, con riferimento alla data di bilancio, con effetto retroattivo modifica i criteri di determinazione dell'imposta dovuta e, conseguentemente, potrebbe essere qualificata come un fatto successivo che deve essere recepito nei valori di bilancio. Dal che discenderebbe che nel bilancio dell'esercizio 2019 il costo relativo all'Irap dovrebbe essere esposto al netto del saldo non dovuto. In particolare, la recente modifica normativa potrebbe essere considerata un fatto successivo che comporta un aggiornamento della stima della fattispecie giuridica rappresentata dalla debenza dell'Irap e, quindi, rientrare nelle previsioni di cui al paragrafo 59, lettera (a) del principio contabile Oic29.

L'interpretazione sopra esposta, per quanto tecnicamente sostenibile, appare tuttavia poco convincente nell'ambito di una interpretazione sia letterale che sistematica della disposizione del Dl 34.

L'articolo 24 è inserito in un contesto di misure di sostegno finanziario alle imprese e in verità non sembra che con tale disposizione il legislatore abbia inteso modificare, seppur indirettamente, i criteri di determinazione dell'imposta dovuta per il 2019, bensì solo liberare le imprese dal dovere di versare il saldo Irap di tale periodo d'imposta quale ulteriore misura di sostegno finanziario a fronte della crisi da Covid 19.

Tale finalità è chiaramente espressa nel testo della legge che nella relazione accompagnatoria al Dl 34/20, ove è previsto che per i soggetti destinatari della norma in commento «non è dovuto il versamento» del saldo Irap 2019. Non è quindi stato disposto che l'imposta dovuta è quella al netto del saldo, è stato previsto invece che è il versamento del saldo che non deve essere eseguito.

Riteniamo quindi che la disposizione di cui all'articolo 24 debba essere considerata una particolare fattispecie di remissione del debito (articolo 1236 del Codice civile), disposta ex lege erga omnes al sussistere delle condizioni normativamente previste, per effetto della quale il creditore (lo Stato) estingue l'obbligazione dei contribuenti (debitori) rappresentata, nel caso specifico, dalla debenza del saldo Irap.

La dichiarazione del creditore di rimettere il debito estingue l'obbligazione quando è comunicata al debitore, data di comunicazione che deve essere individuata nel 19 maggio 2020, giorno di pubblicazione sulla «Gazzetta Ufficiale» e di entrata in vigore del Dl 34/20. Così interpretata la fattispecie in commento, ne consegue che la stessa rappresenta un fatto successivo che non deve essere rilevato in bilancio (par. 59, lettera (b), Oic 29), in quanto di competenza dell'esercizio successivo.

Dal che discende la necessità di rilevare nel bilancio 2019 l'intero importo dell'Irap dovuta, comprensivo di quanto dovuto a saldo, rilevando nel 2020, con data 19 maggio, una sopravvenienza attiva pari al saldo per il quale è venuto meno l'obbligo di versamento.