

Prot. n. F65/RNS  
Bologna, 10 giugno 2020

**Oggetto: Art. 24 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (cd. Decreto Rilancio)  
Disposizioni in materia di versamento IRAP**

**Sintesi**

L'art. 24 del Decreto Rilancio prevede la cancellazione dell'IRAP dovuta a saldo per il periodo 2019 e in acconto prima rata 2020.

Con la presente circolare si commenta la disposizione evidenziando i profili soggettivi e oggettivi nonché gli aspetti inerenti alla rilevazione in bilancio.

L'art. 24 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 "*Disposizioni in materia di versamento dell'IRAP*" (d'ora in poi "*Decreto Rilancio*") prevede la cancellazione del versamento del saldo IRAP e dell'acconto prima rata quale misura di sostegno alla liquidità delle imprese nel periodo di emergenza COVID-19.

Si evidenzia sin d'ora che le disposizioni dell'art. 24 si applicano nel rispetto dei **limiti e delle condizioni** previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19*", e successive modifiche (che si allega alla presente circolare).

\*\*\* \*\*

Il primo comma dell'art. 24 stabilisce che **non è dovuto il versamento del saldo IRAP** relativo al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019:

- periodo 2019, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare;



- periodo 2019/2020 per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (cd. periodi "a cavallo") <sup>[1]</sup>;

fermo restando il versamento dell'acconto dovuto per il medesimo periodo di imposta.

Pertanto, la cancellazione del saldo Irap 2019 non fa venir meno la debenza dell'acconto dovuto per il medesimo periodo d'imposta; ciò vuol dire che il saldo IRAP – ai fini della cancellazione - sarà comunque determinato al netto degli acconti dovuti per il 2019 ancorché non effettivamente versati alla scadenza <sup>[2]</sup>.

Il secondo periodo del primo comma prevede, inoltre, che **non è dovuto il versamento della prima rata dell'acconto IRAP** relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019:

- 2020, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare;
- 2020/2021 per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (cd. periodi "a cavallo").

Gli importi IRAP a saldo e in acconto che non dovranno essere versati sono, dunque, quelli che ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 scadono:

- **a titolo di saldo e acconto prima rata entro il 30 giugno** per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Tali soggetti non sono dunque tenuti ad effettuare i versamenti di giugno 2020;
- **a titolo di saldo e acconto prima rata entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta** per i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

L'Agenzia delle entrate, con la Risoluzione n. 28 del 29 maggio 2020, ha riportato i seguenti esempi:

Contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare						
Periodo d'imposta	I° acconto entro	dovuto	II° acconto entro	dovuto	Saldo entro	dovuto
1.01.2019 - 31.12.2019	30.06.2019	sì	30.11.2019	sì	30.06.2020	no
1.01.2020 - 31.12.2020	30.06.2020	no	30.11.2020	sì	30.06.2021	sì

<sup>1</sup> In tal senso si è espressa l'Agenzia delle entrate con la Risoluzione n. 28 del 29 maggio 2020.

<sup>2</sup> In tal caso, la violazione potrà essere sanata mediante ravvedimento operoso versando l'imposta con i relativi interessi calcolati al tasso legale e le sanzioni.

Contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare						
Periodo d'imposta in corso al 31.12.2019	I° acconto entro	dovuto	II° acconto entro	dovuto	Saldo entro	dovuto
1.07.2019 - 30.06.2020	31.12.2019	sì	31.05.2020	sì	31.12.2020	no
Periodo d'imposta in corso al 31.12.2020	I° acconto entro	dovuto	II° acconto entro	dovuto	Saldo entro	dovuto
1.07.2020 - 30.06.2021	31.12.2020	no	31.05.2021	sì	31.12.2021	sì

D'ora in poi, per ragioni di semplificazione, si farà riferimento ai soli esercizi coincidenti con l'anno solare e, quindi, al periodo di imposta 2019 con riferimento al saldo e al periodo di imposta 2020 con riferimento alla prima rata di acconto (ancorché analoghe considerazioni potranno poi valere anche per gli esercizi cd. "a cavallo").

### Soggetti beneficiari

La cancellazione dei versamenti IRAP (saldo e acconto prima rata) è riconosciuta ai soggetti titolari di reddito di impresa e ai lavoratori autonomi con un volume di ricavi o di compensi <sup>3</sup> **non superiori a 250 milioni di euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del Decreto Rilancio). Il riferimento è al periodo di imposta 2019 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Tale disposizione è esclusa per le **imprese di assicurazione** (di cui all'art. 7, del D.Lgs. 15.12.1997 n. 446), le **Amministrazioni e gli Enti pubblici** (di cui all'art. 3, comma 1, lettera e-bis, del D.Lgs. 15.12.1997 n. 446) nonché per gli **intermediari finanziari e società di partecipazione** di cui all'art. 162-bis del TUIR.

Tali soggetti, esclusi dal beneficio, sono tenuti al versamento del saldo IRAP 2019 e degli acconti secondo le ordinarie modalità.

La **Risoluzione n. 28** del 29 maggio 2020 ha chiarito che le disposizioni hanno applicazione generalizzata, con esclusione dei soli soggetti espressamente individuati.

### Determinazione del saldo IRAP non dovuto

<sup>3</sup> Trattasi dei ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lettere **a)** corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa — e **b)** - *corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione* - o dei compensi di cui all'art. 54, comma 1, del TUIR.



Il “**saldo IRAP**” del periodo 2019 - che non dovrà essere versato ai sensi dell’art. 24 - si ritiene coincida con l’**importo a debito del rigo IR26** determinato in sede dichiarativa (*modello IRAP2020 periodo 2019*) mediante la compilazione della **sezione II del quadro IR** relativa ai dati per il versamento dell’imposta.

Si riporta di seguito l’estratto dei righi da IR21 a IR31:

Sez. II Dati concernenti il versamento dell’imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	IR21	Credito Ace			Altri crediti	4
		1	2	3		
	Totale imposta					,00
	Credito d’imposta	1	2	3		,00
	IR23	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione				,00
	IR24	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24				,00
	IR25	Credito riversato da atti di recupero			2	,00
	IR26	Importo a debito				,00
	IR27	Importo a credito				,00
	IR28	Eccedenza di versamento a saldo				,00
	IR29	Credito di cui si chiede il rimborso				,00
	IR30	Credito da utilizzare in compensazione				,00
	IR31	Credito ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale				,00

L’importo a debito del **rigo IR26** si determina per differenza tra:

- l’importo del **rigo IR21** (*Totale imposta*), pari alla somma dell’**imposta netta spettante a ciascuna regione** indicata nel rigo 11 di ciascuno dei rigi da IR1 a IR8 del quadro IR

e la somma degli importi indicati nei rigi:

- **IR22, colonna 1 e 2** (*credito ACE*) e **3** (*altri crediti indicati nel quadro RU*)
- **IR23** (*eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione*),
- **IR25, colonna 2** (*Acconti versati*) e **IS97, colonna 5** (*credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa*)

Tale ultima somma deve essere diminuita dell’importo di rigo IR24 (*eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24*).

Sulla base del calcolo desumibile dal prospetto del modello IRAP, il saldo non dovuto dovrebbe coincidere con l’importo a debito del rigo IR26 al netto, quindi, non solo degli acconti dovuti per il medesimo periodo 2019, ma anche degli ulteriori crediti indicati nei rigi IR22, IR23 e IR25 diminuiti dell’importo del rigo IR24.



Se così confermato [<sup>4</sup>], l'agevolazione non spetterebbe ai soggetti che si trovino in una situazione in cui la somma dei crediti (precedentemente descritti) sia superiore all'importo dell'IRAP dovuta per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019. In altri termini, in tutti i casi in cui, pur in presenza di un'imposta dovuta nel rigo IR21, sia compilato il **rigo IR27 (Importo a credito)**, la norma non apporterebbe alcun beneficio al contribuente.

### **Determinazione dell'acconto prima rata non dovuto**

Si rammenta che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 30, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997 e 17, comma 3, del D.P.R. n. 435/2001, l'**acconto IRAP dovuto** [<sup>5</sup>] si versa in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00. La prima rata, nella misura del 40% dell'acconto dovuto, entro il termine di versamento a saldo relativo alla dichiarazione IRAP dell'anno precedente; la seconda rata, nella misura del 60%, entro il 30 novembre (entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dell'esercizio per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare).

Si evidenzia, inoltre, che l'art. 58 del D.L. n. 26.10.2019, n. 124 (decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2020) ha modificato a regime la misura della prima e della seconda rata dell'acconto IRAP con riferimento ai contribuenti soggetti agli **Indici sintetici di affidabilità economica** (cd. ISA).

Per tali soggetti, a decorrere dal 27.10.2019 (data di entrata in vigore del D.L. n. 124/2019), l'acconto si versa in due rate nella misura del 50% ciascuna.

Ne consegue che la **prima rata di acconto non dovuta per il periodo 2020** è pari al:

- 40% dell'acconto complessivamente dovuto per i soggetti ordinari;
- 50% dell'acconto complessivamente dovuto per i soggetti ISA

Se il versamento da effettuare alla scadenza della prima rata non supera euro 103,00, l'acconto dovuto dovrà essere versato per intero entro il termine della seconda rata di acconto. In tale ipotesi, si ritiene non applicabile il disposto dell'art. 24 in commento.

L'importo della **prima rata dell'acconto dovuto per il 2020 sarà comunque decurtata** (in aggiunta alla seconda rata dell'acconto che, invece, sarà versata) dal calcolo del saldo IRAP dovuto per il periodo 2020 ancorché non effettivamente versata ai sensi dell'art. 24 in commento.

<sup>4</sup> Si auspicano chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle entrate.

<sup>5</sup> L'acconto dovuto per il periodo di imposta 2020:

- se commisurato alle imposte dovute per l'anno precedente in applicazione del metodo storico, è pari al 100% del rigo IR21, quadro IR, della dichiarazione Irap 2020 riferita al periodo di imposta 2019;
- se commisurato alle imposte dovute per il periodo 2020 in applicazione del metodo previsionale, è pari al 100% delle imposte dovute per l'anno 2020 come risulteranno dal modello dichiarazione Irap 2021 tenendo conto del valore della produzione netta che presumibilmente sarà conseguito nell'anno.



La Relazione illustrativa (Decreto Rilancio) chiarisce che l'esclusione opera fino a concorrenza dell'importo della prima rata (calcolata con il metodo storico o, se inferiore, con il metodo previsionale). In base a tale chiarimento, si potrebbe, dunque, ritenere che la prima rata dell'acconto "figurativa", decurtata in sede di determinazione del saldo IRAP 2020, possa generare un credito.

Si riporta il seguente esempio:

<b>Acconto dovuto per il 2020 con il metodo storico</b>	
IRAP dovuta per il periodo 2019 (Rigo IR21, IRAP2020)	Euro 10.000,00
Prima rata acconto IRAP 2020 non versata ai sensi dell'art. 24	Euro 4.000,00
Seconda rata acconto IRAP effettivamente versata	Euro 6.000,00

<b>Saldo dovuto per il 2020</b>	
IRAP dovuta per il periodo 2020 (Rigo IR21, IRAP2021)	Euro 8.000,00
Prima rata acconto IRAP 2020 "figurativa"	Euro 4.000,00
Seconda rata acconto IRAP effettivamente versata	Euro 6.000,00
Saldo 2020 a credito	Euro 2.000,00

Si auspica un chiarimento dell'Agenzia delle entrate su tale aspetto.

### **Decreto Liquidità- Metodo previsionale acconto 2020**

Nel determinare l'acconto IRAP da versare per il 2020 si può altresì considerare quanto previsto dall'art. 20 del D.L. n. 23/2020 (cd. *Decreto Liquidità*)<sup>6</sup>.

L'art. 20 ha infatti riconosciuto, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 (2020, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), **l'inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi per omesso o insufficiente versamento dell'acconto** calcolato in base al metodo previsionale, nel caso in cui l'importo versato, con riferimento ad entrambe le rate dell'acconto, sia almeno pari all'80% della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base delle dichiarazioni relative al periodo di imposta 2020 (la novità riguarda gli acconti relativi alle imposte sui redditi e IRAP).

### **Aspetti inerenti al trattamento contabile della cancellazione del saldo IRAP 2019**

Un aspetto molto dibattuto che si è posto all'indomani dell'emanazione dell'art. 24 che, come sin qui esaminato, ha previsto la cancellazione del saldo IRAP2019, ha riguardato la contabilizzazione di tale cancellazione come minor carico di imposta attribuibile all'esercizio 2019<sup>7</sup>, ovvero come minor carico di imposta attribuibile all'esercizio 2020.

Per affrontare l'analisi di tale aspetto, appare utile distinguere tra:

<sup>6</sup> Nostra circolare Prot. n. RNS F44 del 17 aprile 2020.

<sup>7</sup> In tali termini si è espressa la dottrina rilevante (Assonime e Fondazione Nazionale dei Commercialisti).

- soggetti che hanno **approvato il bilancio** in corso al 31 dicembre 2019 (2019 per le società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare) entro la data di pubblicazione del *Decreto Rilancio* i quali si presume abbiano rilevato l'intero ammontare dell'IRAP dovuta nell'esercizio 2019. In tale ipotesi il problema della contabilizzazione non si pone e la cancellazione del saldo IRAP rappresenterà un minor carico di imposta da rilevare nell'esercizio 2020 e da ascrivere nella voce 20 tra le imposte relative ad esercizi precedenti;
- soggetti che **devono ancora approvare il bilancio in corso al 31 dicembre 2019**; situazione in cui si trovano verosimilmente molte imprese in virtù della estensione dei termini per l'approvazione del bilancio 2019 disposta dall'art. 106 del Decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (cd. *Decreto Cura Italia*). Si rammenta che tale disposizione ha previsto per tutte le società, indipendentemente dalle previsioni statutarie, la possibilità di approvare il bilancio entro il maggior termine di 180 gg dalla chiusura dell'esercizio. Per tali soggetti occorrerà valutare se l'iscrizione della minor IRAP sia da imputare all'esercizio 2019 ovvero da rinviare all'esercizio 2020.

In tale ultimo caso, ai fini della valutazione, a ben vedere, sussistono diverse motivazioni a favore di una contabilizzazione nell'esercizio 2019 e altre a favore di una contabilizzazione nell'esercizio 2020. I principi contabili [8] non sono dirimenti a risolvere la questione in quanto non disciplinano in modo specifico situazioni analoghe a quella attuale.

In base ad alcune previsioni estrapolate dai vigenti principi contabili nazionali è possibile osservare che:

- il principio contabile 25 ai paragrafi 35-37 **Rilevazione della fiscalità corrente** prevede che (§35) *“Alla 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.”*

In base al principio contabile 25, si potrebbe ritenere che le imposte, Irap nel caso che stiamo analizzando, siano da determinare in base alla legislazione vigente alla data di riferimento del bilancio (31.12.2019, per i soggetti coincidenti con l'anno solare).

- il principio contabile 29 ai paragrafi 59-67 disciplina, invece, i **Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio**; tale disciplina è basata sul postulato della competenza economica. Il paragrafo 59, per quanto di nostro interesse, identifica due tipologie:

- **fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio (lett. a)**

Sono quei fatti (positivi e/o negativi) che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura

<sup>8</sup> L'OIC ad oggi non ha emanato una propria interpretazione.



dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.

Tali fatti sono rilevati in bilancio per riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio (§60).

· **fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio (lett. b)**

Sono quei 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.

Ai fini della rilevazione in bilancio, tali fatti non sono rilevati nei prospetti quantitativi del bilancio; tuttavia, se rilevanti sono illustrati nella nota integrativa perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni (§61).

Il principio contabile 29 (paragrafi §11 e 62) chiarisce poi che i **fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio** sono quei fatti, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio (quest'ultima individuata con riferimento alla data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori).

In base ad una lettura del principio contabile 29, che privilegi una interpretazione conforme al **postulato della competenza**, si potrebbe ritenere che la cancellazione del saldo IRAP introdotta con l'art. 24 rappresenti un minor costo IRAP da rilevare nell'esercizio 2019 in quanto tale costo - ed il corrispondente debito - sorge alla data di chiusura del bilancio (31.12 per soggetti coincidenti con l'anno solare).

Avvalora tale tesi il chiarimento fornito dall'OIC (**newsletter pubblicata nel mese di maggio 2018**) laddove, in tema di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, è stato affermato che un fatto successivo non può determinare l'iscrizione di un credito o di un debito (giuridicamente sorto in un esercizio successivo) ma lo stesso può portare ad un aggiornamento delle stime del valore delle attività e delle passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio (e non vi sono dubbi che il debito IRAP rappresenti una condizione già esistente al 31.12).

Dovremmo, quindi, desumere che il venir meno del saldo IRAP2019 determini un aggiornamento della stima dell'IRAP dovuta.

Un diverso punto di vista, più aderente alle previsioni del principio contabile 25, potrebbe essere quello basato su un'interpretazione che privilegi la rilevanza del dato normativo e, dunque, il fatto che l'approvazione e la pubblicazione in GU del Decreto siano un fatto sorto dopo la data di





bilancio e come tale da rilevare in bilancio nel 2020 quale minor costo per IRAP (del resto la finalità della disposizione è unicamente quella di stralciare il debito per versamenti IRAP di giugno/luglio).

Fermo restando tutto quanto sopra detto, è evidente che in assenza di uno specifico chiarimento (che dovrebbe a tal fine desumersi da una interpretazione ufficiale dell'OIC), entrambe le argomentazioni potrebbero essere teoricamente percorribili.

Ai fini delle decisioni del redattore del bilancio, può essere utile ricordare anche il **principio di rilevanza** introdotto nel nostro ordinamento con il D.Lgs. 18.08.2015, n. 139. A seguito di tale norma, l'art. 2423, comma 5, del c.c. 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.”*. L'applicazione di tale previsione potrebbe in molti casi rendere pressoché irrilevante la scelta tra l'una o l'altra interpretazione.

Si consideri, infine, anche l'iter legislativo del Decreto Rilancio che ad oggi non è ancora concluso; è attualmente in corso la conversione in legge del Decreto che potrebbe introdurre (o no) modifiche al testo della norma. Tale aspetto potrebbe portare il redattore del bilancio ad applicare il **postulato della prudenza** sancito dall'art. 2423-bis, comma 1, n. 1 del Codice civile. Si rammenta che, a tale riguardo, il principio contabile 11 (§16) prevede che *“La valutazione delle voci secondo prudenza comporta la ragionevole cautela nelle stime in condizioni di incertezza.”*; aspetto non certo trascurabile. Da ultimo, è rilevante a tali fini anche l'assenza ad oggi di chiarimenti dell'Agenzia delle entrate, in particolare, sulla determinazione degli importi non dovuti.

Cordiali saluti.

**Allegati:**

Art. 24 del D.L. 19 maggio 2020 n. 34

Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2020)

Risoluzione n. 28 del 29 maggio 2020

Newsletter OIC maggio 2018