

**UN INTERESSANTE NUOVO DOCUMENTO DEL
CNDCEC SULL'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO
DI COMPETENZA ECONOMICA
(ART. 2423-BIS, COMMA 1, N. 3)**

GIANFRANCO CAPODAGLIO, VANINA STOILOVA DANGARSKA,
LAURETTA SEMPRINI

In data 5 giugno 2020 è stato emanato un documento del CNDCEC dal titolo “*Considerazioni in merito al trattamento contabile della cancellazione del saldo dell'imposta regionale sulle attività produttive relative al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019*”. In esso viene trattato un argomento che potremmo definire “classico” in ragioneria: l'applicazione del principio di competenza economica, previsto dall'art. 2423-bis del codice civile.

Il tema viene così chiaramente e sinteticamente indicato dal documento: «*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.»*

Dopo un'accurata analisi, il documento conclude suggerendo la prima soluzione, ma ritiene accettabile anche la seconda.

Premettiamo che siamo assolutamente d'accordo con la soluzione suggerita, soprattutto nella prima parte. Ciò posto, però, è utile spiegare il perché della necessità dell'intervento del Consiglio nazionale, per una questione che rientra

nell'applicazione di un principio di redazione del bilancio (la competenza economica), ben noto ed applicato.

Sino agli inizi del 2018, il documento OIC 11 dedicava un ampio spazio alla spiegazione ed ai suggerimenti applicativi del suddetto principio, mentre la versione successiva, peraltro completa ed esaustiva su tutti gli altri postulati del bilancio, lo accenna con poche parole, rinviandone la spiegazione e l'indicazione delle modalità applicative agli altri documenti, che trattano i singoli elementi del bilancio, nel suo significato riduttivo di "stato patrimoniale"¹.

Da ciò, il Consiglio nazionale ha ritenuto che il fenomeno riguardasse esclusivamente la fattispecie "*insussistenza del passivo*", senza interessarsi delle scritture contabili che necessariamente hanno preceduto la registrazione del debito nei confronti dell'Erario.

A questo proposito giova ricordare che attualmente gli unici documenti emanati dall'Organismo italiano di contabilità (OIC) che trattano diffusamente il principio di competenza economica sono i n. 15 e 19, rispettivamente relativi ai crediti ed ai debiti, cosa questa del tutto anomala ed ingiustificata nel sistema contabile vigente in Italia, nel quale il principio di competenza economica riguarda esclusivamente costi e ricavi, in modo assolutamente indipendente dalle loro modalità di pagamento e riscossione. Il dettato del codice non ammette dubbi: «3) *si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;*».

È di tutta evidenza che i crediti ed i debiti non entrano affatto nel concetto di "competenza"; per rispondere al quesito posto dal documento del Consiglio nazionale, quindi, si deve far riferimento alle operazioni aziendali che hanno generato proventi od oneri, che sono stati (o meno) rilevati nella contabilità generale e che devono (o meno) essere iscritti nel bilancio dell'esercizio nel quale le operazioni sono avvenute.

Nella fattispecie, è previsto che la società non abbia ancora approvato il bilancio: occorre domandarsi se e quando nella contabilità generale è stato iscritto il costo per IRAP. Siccome il calcolo delle imposte sul reddito d'impresa si effettua solo dopo

¹ Si ricorda che prima dell'entrata in vigore del D.Lgs 127/91 la società doveva redigere "il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite".

aver registrato tutte le scritture della gestione sino a fine esercizio e quelle relative alla determinazione della competenza economica di tutti gli altri proventi ed oneri, sicuramente l'individuazione dell'importo dell'IRAP è un "fatto successivo alla chiusura", così come ovviamente successivo è il fatto relativo all'annullamento dell'imposta.

Ne consegue che, nella fattispecie, l'intervento normativo comporta una "rettifica di un costo" ritenuto di competenza economica del 2019; ovviamente, anche la rettifica è di competenza del medesimo esercizio.

In altre parole, prima della redazione definitiva del progetto di bilancio – e quindi nel 2020 - viene rilevato in contabilità l'onere fiscale, con contropartita a debiti. Se, prima dell'approvazione del progetto, viene meno l'obbligo tributario, si deve procedere allo storno del costo rilevato, ovviamente con contestuale cancellazione del debito. Il principio di competenza riguarda il costo e la sua rettifica, mentre la partita finanziaria ne è soltanto una conseguenza.

Diverso è il caso dei bilanci già approvati alla data di entrata in vigore della norma: in questa ipotesi, il costo per IRAP ha inciso il conto economico dell'esercizio 2019 ed il debito verso l'Erario è riportato nel bilancio d'apertura del 2020. Pertanto, il provvedimento agevolativo rappresenta un componente straordinario² positivo di reddito, misurato dal venir meno del debito.

² Non essendo più presente nel conto economico l'area straordinaria, l'insussistenza della posta passiva sarà compresa fra i componenti ordinari, come "*imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*".