
Rimborso IRAP & contabilità: la rilevazione in bilancio della maggiore IRPEF/IRES versata per effetto della mancata deduzione dell'IRAP

di [Sandro Cerato](#)

Pubblicato il 9 Febbraio 2013

la maggior deduzione IRAP relativa al costo del lavoro che genera un diritto al rimborso per le imposte dirette già pagate ha anche dei riflessi contabili: ecco come rilevare correttamente tale credito fiscale in contabilità

L'art. 2 c. 1 del Decreto Legge 201/2011 ha modificato le modalità applicative della deduzione dell'IRAP dalle imposte sui redditi (introdotta dall'art. 6 del DL 185/2008) con l'effetto che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, sono deducibili dall'IRPEF/IRES, oltre la quota pari al 10% dell'IRAP corrisposta nel periodo d'imposta, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati (deduzione forfettaria), anche la parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni di legge (deduzione analitica).

Successivamente, l'articolo 4 del DI 16/2012 ha poi esteso la deducibilità dell'Irap pagata sul costo del personale dipendente e assimilato anche agli esercizi anteriori al 2012, consentendo ai contribuenti di richiedere il rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate (oppure della maggiore eccedenza a credito) dal 28 dicembre 2007 (per i versamenti in acconto il termine decorre dal momento del versamento del saldo, come indicato nella risoluzione n. 459/E del 2 dicembre 2008): le società che hanno un esercizio che coincide con l'anno solare possono, dunque, rideterminare e chiedere a rimborso le imposte versate sui redditi relative al quinquennio compreso tra il 2007 e il 2011, ovvero a partire dai versamenti effettuati con il primo acconto dell'imposta avvenuto nel giugno 2007, per arrivare fino al saldo 2011 versato a giugno/luglio 2012.

Non può, invece, costituire oggetto di rimborso, il saldo IRES/IRPEF 2006, ancorché pagato nel 2007, in quanto per tale versamento i 48 mesi (decorrenti da giugno 2007) risultano scaduti a giugno 2011.

Sotto il profilo prettamente contabile, il rimborso della maggiore IRPEF/IRES versata per effetto della mancata deduzione dell'IRAP relativa al costo del lavoro dà luogo a una sopravvenienza attiva da rilevare, in conto economico, tra i proventi straordinari (voce E.20), mentre la contropartita di tale componente positivo di reddito, è rappresentata dalla voce C.II.4-bis "Crediti tributari" dell'attivo di stato patrimoniale.

Sul punto, però, non era del tutto chiaro se i crediti relativi al rimborso delle imposte sui redditi per i periodi d'imposta precedenti quello in corso al 31 dicembre 2012, potessero essere iscritti nel bilancio delle società prima che il relativo diritto (o meglio l'ammontare effettivamente spettante) fosse stato riconosciuto dall'Amministrazione Finanziaria, ovvero anche prima della presentazione dell'istanza di rimborso. A fare chiarezza sull'annosa questione, si è espressa l'Associazione Italiana delle S.P.A (Assonime) con la circolare n. 1 del 15.01.2013. Preliminarmente, viene osservato che la disciplina civilistica in materia di bilancio di esercizio non detta particolari indicazioni in ordine ai requisiti per l'iscrizione dei crediti in bilancio. Generalmente viene riconosciuta la possibilità che i crediti possano essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale quando risultino ragionevolmente certi nell'esistenza: è illegittima, dunque, l'iscrizione in bilancio di un credito sottoposto a condizione sospensiva, prima che questa si sia verificata.

Non sembrano, invece, essere significativi, secondo Assonime, ai fini della rilevazione contabile di un credito, l'esistenza di altri requisiti (previsti dal legislatore) quali, nel dettaglio, l'esigibilità e la liquidità del credito: questi requisiti possono, invece, rilevare in termini di valutazione del credito stesso. Infatti, per quanto concerne la non esigibilità del credito, ovvero la mancata scadenza del termine per il pagamento, questa non può ostare alla rappresentazione in bilancio di un diritto di credito legittimamente vantato dalla società. Allo stesso modo, "non rileva la liquidità del credito se essa viene intesa nel senso proprio che l'ammontare del credito deve essere precisamente determinato oppure determinabile mediante operazioni di mero conteggio aritmetico".

In definitiva, per i crediti diversi da quelli commerciali, come nel caso dei crediti derivanti della maggiore IRPEF/IRES versata, l'iscrizione in bilancio degli stessi è condizionata dall'esistenza di un titolo che attribuisce un diritto di credito ad un determinato soggetto che può essere stimato in modo attendibile nel suo valore economico. Nel caso in esame, secondo Assonime, il titolo giustificativo, che legittima l'iscrizione in bilancio del credito in esame, è costituito dalla norma di legge speciale che riconosce, per i periodi d'imposta precedenti (rispetto a quelli per i quali si può far valere una deduzione), un diritto di rimborso per la quota di imposta sui redditi corrispondente alla componente IRAP riferibile al costo del lavoro. Si tratta sostanzialmente dell'art. 4 c. 12 del DL 16/2012, a nulla rilevando, il provv. Agenzia delle

Entrate n. 140973/2012, il quale ha avuto esclusivamente il compito di definire la procedura di rimborso, senza poter incidere sul "se" del rimborso, ma eventualmente solo sul "quando".

Pertanto, seguendo le istruzioni dettate da Assonime, il credito oggetto dell'istanza di rimborso può già iscriversi nel bilancio al 31.12.2012, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, ovvero si sarebbe già potuto iscrivere nei bilanci dei soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, chiusi in epoca successiva alla data di entrata in vigore del DL 16/2012. E' notizia, infatti, che molte società hanno iscritto in bilancio tali crediti anche prima dell'emanazione del citato provvedimento di attuazione, avvenuta in data 17 dicembre 2012. Infine, si rammenta che, la sopravvenienza attiva rilevata in bilancio risulta non imponibile nella determinazione del reddito d'impresa, in quanto generata dal venir meno di oneri in precedenza non dedotti (IRPEF/IRES).

8 febbraio 2013

Sandro Cerato