

SOGGETTI IRES: LA RILEVAZIONE CONTABILE DELLE IMPOSTE DI ESERCIZIO

L'ultima operazione che chiude il bilancio delle società di capitali è rappresentata dal conteggio e relativa contabilizzazione delle imposte di esercizio (in particolare l'Ires e l'Irap).

È questa un'attività che spesso viene eseguita dopo la conclusione del periodo d'imposta di riferimento, talvolta a seguire o in concomitanza con l'effettuazione delle scritture di assestamento e rettifica necessaria per il rispetto del principio di competenza.

Tale ritardo rispetto alla chiusura dell'esercizio è spesso motivato dalle continue modifiche che vengono apportate alla legislazione tributaria, talvolta con effetti retroattivi che purtroppo non consentono – stanti le attuali disposizioni del codice civile che regolano il differimento dell'approvazione nei 180 giorni – di disporre di adeguate tempistiche per un corretto conteggio delle imposte.

Il periodo d'imposta 2009 per la verità non è stato caratterizzato da numerose modifiche sotto il profilo fiscale (si individua, ad esempio, la ridotta deducibilità al 75 per cento delle spese di vitto e alloggio), ma in tale periodo trovano per lo più conferma le importanti modifiche intervenute con decorrenza dal periodo d'imposta 2008.

Cambia dal periodo d'imposta 2008 il criterio di determinazione della base imponibile Irap che, in particolar modo per le società di capitali, si discosta radicalmente da quello adottato per la determinazione dell'Ires: il primo, seppur con talune importanti eccezioni, si fonda sul principio di derivazione "civilistica" (nuova disciplina introdotta dalla Finanziaria 2008) mentre ai fini della determinazione dell'Ires i dati vanno assunti avendo riguardo ai criteri dettati dal Tuir (principio di derivazione "fiscale").

Inoltre, sempre dal 2008, una parte dell'Irap (pari al 10% determinata secondo il principio di cassa, ma nel limite dello stanziato per competenza) diviene deducibile ai fini della determinazione dell'imposta sul reddito.

Con il presente contributo non si vogliono ripercorrere le regole di determinazione delle predette imposte, bensì le loro modalità di contabilizzazione, tenuto conto anche della tradizionale modalità di riscossione delle stesse che prevede la corresponsione di acconti (determinabili in primis secondo il metodo "storico" ma con la possibilità di adottare il metodo "previsionale" in funzione dell'andamento economico della società) nel corso del periodo d'imposta.

Va, infine, precisato che l'analisi si concentrerà sulle sole imposte correnti, tralasciando gli aspetti particolari legati alla contabilizzazione delle imposte differite ed anticipate.

Determinazione e contabilizzazione delle imposte

Un primo aspetto da tenere in considerazione nella determinazione delle imposte (in particolare, solo ai fini Ires), è la presenza di "perdite fiscali" pregresse (monitorate nel quadro RS del modello Unico SC).

Come è noto, tali perdite possono essere portate a riduzione del reddito imponibile conseguito nei periodi d'imposta successivi non oltre il quinto, o in taluni casi (conseguimento delle stesse nei primi tre periodi d'imposta di esistenza della società) per un periodo illimitato.

Come accennato in precedenza, è bene ricordare che le perdite vanno portate in diminuzione, fino al possibile azzeramento, della base imponibile Ires, ma non rilevano in alcun modo ai fini della determinazione dell'Irap.

ESEMPIO

La società Omega Srl presenta per il periodo d'imposta 2009 una base imponibile Ires di 10.000 ed una base imponibile Irap di 100.000. Dal quadro RS del modello Unico 2009 SC risultano perdite pregresse per 5.000. A seguito del totale utilizzo delle perdite pregresse in riduzione della base imponibile Ires, in data 31/12/2009 vengono accantonate Ires (aliquota 27,5%) per 1.375 ed Irap (aliquota 3,9%) per 3.900.

$10.000 - 5.000 = 5.000$ imponibile Ires

$5.000 \times 27,5\% = 1.375$ Ires del periodo d'imposta 2009

$100.000 \times 3,9\% = 3.900$ Irap del periodo d'imposta 2009

31/12/2009

Ires corrente (CE)	a	Debito Ires (SP)	1.375
--------------------	---	------------------	-------

31/12/2009

Irap corrente (CE)	a	Debito Irap (SP)	3.900
--------------------	---	------------------	-------

Gli acconti versati dalla società nel corso dell'esercizio 2009 dovranno essere portati a riduzione del debito accantonato, in modo da esprimere in modo corretto il debito o il credito verso l'erario.

Nell'ipotesi, infatti, in cui l'acconto versato nel 2009 sia di importo superiore alle imposte dovute e determinate in sede di chiusura del bilancio, si determinerà un credito nei confronti dell'Erario che, a scelta del contribuente, potrà essere chiesto a rimborso, portato a nuovo a riduzione degli acconti dovuti per l'esercizio successivo (cosiddetta compensazione "verticale") o utilizzato in compensazione "orizzontale" con altri tributi e contributi.

ESEMPIO

Nel corso del 2009 sono stati versati acconti Ires per complessivi € 10.000 mentre al termine dell'esercizio la società ha determinato un'imposta di € 7.500

16/06/2009

Acconti Ires (SP)	a	Banca c/c (SP)	4.000
-------------------	---	----------------	-------

30/11/2009

Acconti Ires (SP)	a	Banca c/c (SP)	6.000
-------------------	---	----------------	-------

31/12/2009

Ires corrente (CE)	a	Debito Ires (SP)	7.500
--------------------	---	------------------	-------

31/12/2009

Diversi	a	Acconti Ires (SP)	10.000	
Debito Ires (SP)			7.500	
Credito Ires anno 2009 (SP)			2.500	

In occasione della determinazione del saldo Ires occorre tenere conto anche di altri elementi che riducono il debito verso l'Erario o ne incrementano il credito.

È il caso, molto frequente, della presenza di ritenute operate a titolo di acconto sugli interessi attivi bancari, piuttosto che della ritenuta del 4% operata in occasione di prestazioni rese nei confronti di condomini.

È importante precisare che non si tratta di eventi che modificano la determinazione dell'imposta, bensì si tratta di "crediti" per ritenute che la società ha subito nel corso del 2009 e che potrà far valere in occasione della dichiarazione Unico 2010, a riduzione del saldo a debito piuttosto che dell'incremento dell'importo a credito.

ESEMPIO

Nel corso del 2009 sono stati versati acconti Ires per complessivi € 10.000 mentre al termine dell'esercizio la società ha determinato un'imposta di € 17.500. Sono presenti in bilancio al 31.12.2009 anche ritenute su interessi attivi per € 500, nonché ritenute 4% su prestazioni rese a condomini per € 3.000.

16/06/2009

Acconti Ires (SP)	a	Banca c/c (SP)	4.000	
-------------------	---	----------------	-------	--

30/11/2009

Acconti Ires (SP)	a	Banca c/c (SP)	6.000	
-------------------	---	----------------	-------	--

31/12/2009

Ires corrente (CE)	a	Debito Ires (SP)	17.500	
--------------------	---	------------------	--------	--

Nell'esercizio successivo, al momento del pagamento del saldo sarà necessario chiudere il conto di debito rilevando quale contropartita a riduzione le ritenute a titolo di acconto subite a vario titolo nel corso del 2009 e per l'importo residuo l'uscita finanziaria per il versamento delle imposte.

16/06/2010

Debito Ires (SP)	a	Diversi	7.500	
		Ritenute su interessi attivi		500
		Ritenute 4% su condomini		3.000
		Banca c/c		4.000

ESEMPIO

Nel corso del 2009 sono stati versati acconti Ires per complessivi € 10.000 mentre al termine dell'esercizio la società ha determinato un'imposta di € 7.500. Sono presenti in bilancio al 31.12.2009 anche ritenute su interessi attivi per € 500, nonché ritenute 4% su prestazioni rese a condomini per € 3.000.

16/06/2009

Acconti Ires (SP)	a	Banca c/c (SP)	4.000	
-------------------	---	----------------	-------	--

30/11/2009

Acconti Ires (SP)	a	Banca c/c (SP)	6.000	
-------------------	---	----------------	-------	--

31/12/2009

Ires corrente (CE)	a	Debito Ires (SP)	7.500	
--------------------	---	------------------	-------	--

31/12/2009

Diversi	a	Acconti Ires (SP)		10.000
Credito Ires (SP)			2.500	
Debito Ires (SP)			7.500	

Nell'esercizio successivo, in occasione della compilazione del modello Unico 2010 sarà necessario procedere in contabilità alla determinazione del definitivo credito Ires relativo al 2009, per effetto della chiusura delle ritenute a titolo di acconto subite a vario titolo nel corso del 2009.

16/06/2010

Credito Ires (SP)	a	Diversi	3.500	
		Ritenute su interessi attivi		500
		Ritenute 4% su condomini		3.000

In virtù di tale contabilizzazione, il credito Ires sarà pari ad € 6.000 così come risultante dal quadro RN del modello Unico 2010 SC.

Determinazione e contabilizzazione degli acconti

Come accennato in precedenza, nel corso del periodo d'imposta 2009 i soggetti Ires (così come i soggetti Irpef, non oggetto di analisi in questa sede) hanno dovuto anticipare un acconto con riferimento alle imposte dovute per i redditi ed il valore della produzione relativi al periodo d'imposta 2009, da dichiarare nei Modello Unico 2010 e Irap 2010.

Le modalità con le quali determinare gli acconti Ires ed Irap sono due:

- metodo storico;
- metodo previsionale.

La scelta dell'uno o dell'altro metodo riguarda la singola imposta: può quindi, ad esempio, essere utilizzato il metodo previsionale per l'Ires e quello storico per l'Irap, o viceversa.

Il **metodo storico** si basa sull'imposta relativa al periodo di imposta precedente, con la determinazione dell'acconto in misura pari al 100% dell'imposta relativa al periodo precedente e con il versamento da effettuare in due rate:

- ▶ il 40% entro il termine di pagamento delle imposte a saldo per il periodo precedente (16 giugno per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare che approvano il bilancio nei termini ordinari);
- ▶ il 60% entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dell'esercizio (30 novembre per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Il pagamento della prima rata di acconto può anche essere differito al trentesimo giorno successivo al termine previsto, con l'applicazione di una maggiorazione pari allo 0,40% dell'importo dovuto, ed è possibile anche procedere alla sua rateizzazione, suddividendo il debito in un numero di rate a scelta del contribuente purché il versamento totale si concluda entro il mese di novembre.

Di conseguenza, effettuando il pagamento della prima rata il 16 giugno, il numero di rate massimo sarà pari a sei (con scadenza 16/6, 16/7, 16/8, 16/9, 16/10 e 16/11), mentre effettuandolo il 16 luglio sarà invece pari a cinque; su ciascuna rata è prevista la corresponsione di un interesse mensile pari allo 0,5%.

Secondo il **metodo previsionale** l'acconto dovuto è invece determinato sulla base di un reddito/valore della produzione stimato, ovvero quello che si presume di conseguire nel periodo di imposta in corso.

È conveniente ricorrere al metodo previsionale quando il contribuente ritiene di conseguire un reddito/valore della produzione inferiore a quello realizzato nel periodo precedente, con il rischio però che la previsione sia errata e, a posteriori, l'acconto versato sia insufficiente: oltre a versare la maggiore imposta, il contribuente sarà tenuto a corrispondere la sanzione per insufficiente versamento, per un ammontare pari al 30% di quanto non versato, oltre agli interessi nella misura del 3% annuo.

La violazione può essere regolarizzata tramite l'istituto del ravvedimento operoso, accedendo in questo modo ad una riduzione delle sanzioni.

Al momento del versamento della prima e della seconda rata di acconto sarà necessario rilevare in contabilità il credito verso l'Erario quale contropartita dell'uscita finanziaria:

16/06/2010 Rilevazione 1° acconto Ires e Irap

<i>Diversi</i>	a	Banca c/c
Acconto Ires		
Acconto Irap		

Nell'ipotesi in cui si sia optato per la rateizzazione dell'acconto, al versamento di ogni rata andrà effettuata la seguente scrittura contabile, con rilevazione degli interessi di competenza:

16/06/2010 Rilevazione 1° rata acconto Ires ed Irap

<i>Diversi</i>	a	Banca c/c
Acconto Ires		
Acconto Irap		
Interessi da rateizzazione		

La rappresentazione in bilancio

I crediti ed i debiti tributari comprendono le attività e le passività per imposte certe e di ammontare determinato.

I crediti tributari, costituenti crediti verso l'Erario per imposte pagate in eccedenza, sono esposti alla voce C.II.4-bis) dell'attivo dello stato patrimoniale e, ai fini della separata evidenziazione nello stato patrimoniale, è necessario valutare l'ammontare che verrà ragionevolmente incassato entro l'esercizio successivo e quanta parte oltre lo stesso.

I debiti tributari, esposti al valore nominale, sono iscritti alla voce D.12 del passivo dello stato patrimoniale al netto di acconti, ritenute d'acconto e crediti di imposta legalmente compensabili. Questa voce comprende solo i debiti tributari certi e determinati, quali quelli per imposte dovute in base a dichiarazioni; quelli probabili o di ammontare indeterminato vanno invece rilevati alla voce B.2 – Fondi per rischi ed oneri.

Le novità in materia di ravvedimento operoso

Il D.L. n.185/08 (noto come decreto "anti-crisi"), ha incrementato rispetto al passato la riduzione delle sanzioni applicabili in caso di ravvedimento operoso (disciplina contenuta nell'art.13 del decreto legislativo n.472/97).

In base alle disposizioni contenute in tale ultima disposizione, per gli omessi o ritardati versamenti la sanzione ordinariamente prevista con un minimo del 30%, viene così ridotta:

- ▶ nel caso del **ravvedimento breve** (entro 30 giorni dalla violazione) la riduzione è pari a 1/12 del minimo e cioè al 2,5%;
- ▶ nel caso del **ravvedimento lungo** (entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva) la riduzione è pari a 1/10 del minimo e cioè al 3%.

Tali percentuali si applicano a partire dai ravvedimenti perfezionati a partire dal 29 novembre 2008, anche se riferite a fattispecie di omessi versamenti afferenti scadenze precedenti.

Sempre in tema di versamenti delle imposte va dato conto di un'altra disposizione contenuta nel D.L. n.185/2008, questa volta di carattere restrittivo, che prevede che in caso di compensazione di crediti "inesistenti" (concetto diverso da quello di credito "non spettante" ma che comunque esiste) la sanzione che si rende applicabile va da un minimo del 100% dell'importo indebitamente utilizzato in compensazione ad un massimo del 200%:

- la violazione non è quindi più considerata un omesso versamento come sinora avvenuto (con sanzione del 30%), ma una fattispecie assimilabile alla dichiarazione infedele.

Laddove l'importo indebitamente utilizzato ecceda la misura annua di € 50.000, il D.L. n.5/2009 (decreto "incentivi") ha previsto che la sanzione sia pari al massimo previsto e cioè commisurata al 200%.

Versamenti e codici tributo

Entro il 16 giugno 2010 la società dovrà provvedere a versare tramite mod. F24 telematico il saldo relativo alle imposte liquidate in Unico 2010 per il periodo d'imposta 2009; tale scadenza è prevista qualora il periodo d'imposta sia coincidente con l'anno solare, mentre in caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare la scadenza per il versamento sarà entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta.

In tale data, oltre al saldo delle imposte 2009, dovrà essere versato anche il primo acconto 2010.

I codici tributo da utilizzare sono i seguenti:

- ▶ **2003** – saldo Ires
- ▶ **2001** – primo acconto Ires

- ▶ **2002** – secondo acconto Ires
- ▶ **3800** – saldo Irap
- ▶ **3812** – primo acconto Irap

► **3813** – secondo acconto Irap

È data facoltà ad ogni contribuente prorogare il termine di versamento del saldo e del primo acconto di 30 giorni previo versamento di una maggiorazione dello 0,40%.

Anche in tale caso può essere operata la rateizzazione delle somme a debito applicando gli interessi sulla somma maggiorata (non può essere rateizzato invece il secondo acconto, quello che ordinariamente si versa entro il 30 novembre in unica soluzione).

In caso di versamento rateale il differimento comporta il pagamento di interessi, da effettuarsi utilizzando il codice tributo **1668** se trattasi di Ires, e **3805** se trattasi di Irap.

ESEMPIO

Il contribuente versa il saldo Ires di 1000 entro il 16 luglio 2010, applicando la maggiorazione dello 0,4%.

16/07/2010

Diversi	a	Banca c/c		1.004
Debito saldo Ires			1.000	
Interessi da maggiorazione			4	

La proroga dei versamenti

Con l’emanazione del DPCM datato 10 giugno 2010 viene prevista una proroga di 20 giorni del termine ordinario del 16 giugno 2010 (che diverrà il 6 luglio 2010) per il versamento del saldo imposte 2009 e del primo acconto 2010 per i contribuenti per i quali si applicano gli studi di settore, senza l’applicazione di maggiorazioni.

Per il secondo anno consecutivo la proroga viene concessa in prossimità della scadenza del 16 giugno, a causa del ritardo della pubblicazione del software Gerico 2010 dovuto all’elaborazione dei correttivi che adeguano i calcoli di congruità degli studi di settore all’evoluzione della crisi economica in atto.

Scadenza	Adempimento	Soggetti interessati
6 luglio 2010	Versamento ordinario senza alcuna maggiorazione	Contribuenti soggetti agli Studi di settore
dal 7 luglio al 5 agosto 2010	Versamento con maggiorazione dello 0,40%	

I requisiti per potersi ritenere interessati al differimento sono:

- l’esercizio di attività economiche per le quali sono elaborati gli studi di settore;
- la dichiarazione di ricavi o compensi non superiori al limite massimo stabilito per ciascuno studio (allo stato attuale € 5.164.569, non avendo ancora trovato applicazione il nuovo limite di esclusione dagli studi di settore pari a € 7.500.000).

Generalmente, dunque, devono ritenersi interessati alla proroga i contribuenti che svolgono un’attività interessata agli studi di settore che rispettino il limite dei ricavi/compensi, non assumendo rilevanza ai fini della proroga il fatto che il contribuente rientri in una causa di esclusione o di inapplicabilità.

Il rinvio del termine ordinario del 16 giugno 2010 è previsto per tutti i versamenti risultanti dalla dichiarazione dei redditi e dalla dichiarazione Irap e comprende il pagamento del diritto annuo dovuto alle CCIAA (che, come noto, è legato alla scadenza del saldo delle imposte e beneficia della proroga). Il differimento riguarda i pagamenti delle seguenti imposte e contributi:

Nella tabella che segue sono evidenziati, per i contribuenti che fruiscono della proroga e scelgono di effettuare un pagamento rateale delle imposte (da 1 a 6 rate se si sceglie di differire dal 6 luglio 2010, da 1 a 5 rate se si sceglie di differire dal 5 agosto 2010), gli interessi dovuti nelle rate successive alla prima.

In caso di prima rata versata a partire dal 6 luglio 2010

Titolari di partita Iva		
RATA	SCADENZA	INTERESSI
I°	6 luglio	0,00
II°	16 luglio	0,11
III°	16 agosto	0,44
IV°	16 settembre	0,77
V°	18 ottobre	1,10
VI°	16 novembre	1,43

In caso di prima rata versata a partire dal 5 agosto 2010

Titolari di partita Iva		
RATA	SCADENZA	INTERESSI
I°	5 agosto	0,00
II°	16 agosto	0,12
III°	16 settembre	0,45
IV°	18 ottobre	0,78
V°	16 novembre	1,11