

Crediti per imposte anticipate	a	Proventi straordinari	E.20
--------------------------------	---	-----------------------	------

N.i. - L'art. 2427 al n. 14) prevede l'obbligo di indicare nella nota integrativa la fiscalità latente prevede cioè l'indicazione dei motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie e l'evidenziazione dei relativi importi rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci di conto economico.

Richiesta analoga è fatta dall'art. 38.1, punto o-bis del D.Lgs. 127/91 per il bilancio consolidato.

IMPOSTE DIRETTE

Il principio generale della rappresentazione veritiera e corretta di cui all'art. 2423 vale anche per le imposte sul reddito.

L'art 2424-bis c. 3 specifica che gli accantonamenti per rischi ed oneri devono essere destinati a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza.

I debiti per le singole imposte devono essere **iscritti al netto** di acconti, ritenute d'acconto e crediti d'imposta, che siano legalmente compensabili, tranne nel caso in cui ne sia stato chiesto il rimborso; in quest'ultimo caso gli importi di cui è stato chiesto il rimborso vanno esposti tra i crediti alla voce C.II.4-bis.

I crediti verso l'Erario devono essere iscritti all'attivo di stato patrimoniale nella voce C.II.4-bis "Crediti tributari", se non compensabili. Le imposte anticipate trovano collocazione nella voce C.II.4-ter "Imposte anticipate".

L'onere fiscale dell'esercizio (voce 22 del c.e.) è rappresentato da:

- accantonamenti per le imposte liquidate e da liquidare per l'esercizio;
- ammontare delle imposte che si ritiene risulteranno dovute o che si ritengono pagate anticipatamente in relazione a differenze temporanee sorte o annullate nell'esercizio in corso;
- oneri e proventi da consolidato fiscale;
- rettifiche nello stato patrimoniale ai saldi di imposte differite per tenere conto sia di variazioni delle aliquote che dell'istituzione di nuove imposte.

IMPOSTE DI COMPETENZA DELL'ESERCIZIO

- Sono di competenza dell'esercizio le imposte relative al reddito civilistico, tenendo però conto solo delle variazioni fiscali a titolo definitivo.
- Le differenze fiscali solo temporanee (per anticipi o differimenti) devono essere scorporate dalle imposte dovute per l'esercizio, calcolando e imputando le imposte anticipate e/o differite.
- L'imputazione delle imposte differite è necessaria come stabilito dall'Oic n. 25. Per le imposte anticipate sembra esistere un maggior grado in incertezza (che impone particolare cautela, onde evitare di evidenziare utili inesistenti).
- Le differenze temporanee, ma con sfasatura a tempo lungo o indefinito, si potrebbero assimilare a differenze definitive. Così si potrebbe non tenere conto delle componenti a tassazione differita, ma con differimento a tempo indefinito (es. rivalutazioni, accantonamenti a fondo in sospensione che non si prevede di utilizzare ...). Altrettanto dicasi per le eventuali anticipazioni a tempo indefinito (es. costi incrementativi relativi a cespiti non destinati al realizzo a breve).
- Sono di competenza dell'esercizio anche le imposte relative agli eventuali incrementi del patrimonio netto, a meno che non se ne preveda il differimento della tassazione a tempo indeterminato.
- Delle scelte effettuate bisogna dare adeguata notizia in n.i..

Le imposte di competenza vanno allocate nel conto Debiti Tributari (D.12), in quanto trattasi di passività certe, mediante l'utilizzo dei sottoconti Erario c/Irap ed Erario c/Ires. Per quanto riguarda la contabilizzazione di imposte differite e prepagate si rimanda al capitolo "Imposte dirette - classificazione".

SUDDIVISIONE DELLE IMPOSTE:

- **dovute o correnti** c.e. - 22) Imposte sul reddito d'esercizio, correnti, differite e anticipate.
s.p. - D.12) Debiti tributari.

- **anticipate o prepagate** - pur essendo di competenza di esercizi futuri sono esigibili in quello in corso.

Il principio della prudenza giustifica l'omessa rilevazione delle imposte pagate in via anticipata; dovrebbero però essere indicate nella Nota integrativa.

Se vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero devono essere iscritte alle voci:

c.e. - 22) Imposte anticipate (con segno negativo)

s.p. - C.II.4-ter) Crediti per imposte anticipate. Tale credito è compensabile con il debito per imposte differite solo se ciò è possibile dal punto di vista fiscale; si ricorda che ai fini del bilancio va distinta in Stato patrimoniale la quota di imposte anticipate inferiore da quella superiore a 12 mesi. E' consigliabile (anche se

non obbligatorio) evitare di distribuire l'eventuale quota di utile civilistico determinatasi per effetto del calcolo delle imposte anticipate.

- **differite** - pur essendo di competenza dell'esercizio, si renderanno esigibili in futuro.
c.e. - 22.b) Imposte differite.
s.p. - B.2) Fondi per imposte differite.

- **latenti** - si indicano al n. 14 della n.i. - Rappresentano il carico fiscale potenziale che grava sul risultato d'esercizio. Trattasi di debiti tributari probabili in quanto non si è certi che intervenga per essi la tassazione.

Secondo il Oic n. 25, la voce 22) di c.e. va quindi trattata come gli altri componenti economici, in modo che il suo ammontare rappresenti il saldo delle imposte di effettiva competenza dell'esercizio e non quello delle imposte pagate nella relativa dichiarazione dei redditi.

Correzione dichiarazioni fiscali - La Cass. Sezioni Unite (n. 15063/2002) ha ritenuto emendabile e ritrat- tabile ogni dichiarazione dei redditi nella quale siano presenti errori del dichiarante (errore testuale, extra te- stuale, di fatto e di diritto), quando determinino un maggior onere a carico del contribuente. Ciò deriva dalla natura di atto non negoziale e non dispositivo della dichiarazione, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio.

FONDI PER IMPOSTE

Classificato tra i fondi per rischi ed oneri nella voce B.2 del passivo, dovrà accogliere separatamente:

- i fondi per accantonamenti relativi ad imposte probabili, aventi ammontare e/o data di sopravvenienza inde- terminata (es. causa accertamenti o contenzioso in corso). Qualora non si verificassero entrambe le condi- zioni di probabilità di esito sfavorevole dell'evento futuro e di ragionevole stimabilità della perdita è preferibile segnalare ed illustrare le passività potenziali unicamente in nota integrativa;
- il fondo per le imposte differite.

La valutazione della prima tipologia deve essere effettuata in base al presumibile esito degli accertamenti e dei contenziosi, tenendo conto di esperienze passate, situazioni simili, dell'evoluzione interpretativa sia della dottrina che della giurisprudenza.

Troveranno normalmente la loro contropartita nella voce E.21 di c.e. (Oneri straordinari / Imposte relative ad esercizi precedenti), mentre gli accantonamenti relativi all'esercizio in corso andranno iscritti alla voce E.22 (Imposte sul reddito d'esercizio).

Nell'anno di definizione del contenzioso o dell'accertamento, qualora l'ammontare accantonato risulti insuffi- ciente, la differenza deve essere imputata a c.e. tra gli oneri straordinari; in caso contrario l'eccedenza deve essere imputata nei proventi straordinari. In caso di provvedimenti legislativi quali concordati o condoni, che permettono di sanare le circostanze che hanno motivato la costituzione del fondo, deve essere utilizzato l'ammontare stanziato.

- Se si contabilizzano imposte a debito per accertamenti e/o contenzioso in corso:

Ires / Irap	a	Fondo per imposte B.2
-------------	---	-----------------------

ACCONTI DI IMPOSTA

Ires: devono essere versati 2 acconti, il 1° pari al 40% del 100% della differenza tra l'Ires liquidata per l'anno precedente e i crediti d'imposta e le ritenute scomputati, il 2° acconto pari 60% del 100%. Il versamento dell'acconto va effettuato in un'unica soluzione se l'importo del primo acconto non supera € 103.

Irpef: devono essere versati 2 acconti, il 1° pari al 40% del 99% del rigo "differenza", ed il 2° acconto pari 60% del 99% sempre di tale rigo. L'acconto non è dovuto se il rigo "differenza" è inferiore o uguale ad € 51,65 e va versato in un'unica soluzione al 30 novembre se inferiore ad euro 257,52.

Irap: devono essere versati 2 acconti, il 1° pari al 40% del 100% (99% per i soggetti Irpef) dell'Irap liquidata per l'anno precedente, il 2° acconto pari 60% della stessa aliquota. Il primo acconto non è dovuto se l'importo non supera € 103,00. Per le persone fisiche e le società di persone gli acconti non sono dovute se l'Irap dovuta non supera € 51,65 limite ridotto a 20,66 per le società di capitali.

Gli acconti possono essere ricalcolati con un metodo previsionale ricordando che sulle somme dovute e non versate sarà applicata una sanzione del 30% oltre agli interessi di legge.

Termini di versamento degli acconti

Soggetti IRES: il 1° acconto Ires e Irap, unitamente al versamento dei saldi risultanti dalla dichiarazione, de- vono essere eseguiti entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Il versamento del 2° entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio.

Soggetti IRPEF: il 1° acconto Irpef e Irap va versato entro il 16/6 (o 16/7 con la maggiorazione dello 0,40%) assieme al saldo risultante dalla liquidazione del modello Unico e il 2° acconto entro 30/11.

Solo il primo acconto ed il saldo sono rateizzabili mentre non sono dovuti in ogni caso versamenti di alcun

genere se gli importi delle imposte a saldo sono inferiori ciascuno a € 12 (per l'Iva annuale il limite è di € 10,33).

Contabilizzazione - Nella dottrina si è voluto sottolineare come la contabilizzazione degli acconti come un credito, possa considerarsi una prassi incoerente dal momento che, alla data di chiusura d'esercizio, essendo ormai stato prodotto il reddito, si ha in realtà solo un debito verso lo Stato per gli eventuali saldi dovuti.

Il versamento dell'imposta a saldo, andrà quindi contabilizzato come un costo salvo integrare lo stesso o stanziare una quota alla chiusura dell'esercizio dopo aver determinato l'esatto ammontare delle imposte di competenza. In alternativa si ritiene che si possa comunque continuare a contabilizzare gli acconti come crediti salvo poi, al 31.12, confrontarli con i debiti per i saldi.

VERSAMENTO A SALDO

Soggetti IRES: i saldi Ires e Irap (e delle relative imposte sostitutive) vanno versati mediante il modello di pagamento F24 entro il giorno 16 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta unitamente al primo acconto.

Soggetti IRPEF: i versamenti a saldo dell'Irpef e dell'Irap devono essere eseguiti entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferiscono i redditi dichiarati.

Versamento rateale: per gli importi dovuti al pagamento del saldo (saldo + primo acconto) è possibile effettuare il versamento entro un mese dalla scadenza (16 luglio) con la maggiorazione dello 0,4% mensile; è anche possibile optare per il versamento in rate mensili di uguale importo con applicazione dell'interesse dello 0,33% mensile. La rateizzazione va ultimata entro l'11° mese dell'esercizio e le rate vanno versate entro il 16 di ogni mese (per i soggetti titolari di partita Iva).

Sono escluse da rateizzazione le imposte sostitutive e integrative e le ritenute alla fonte.

Le imposte a saldo non vanno versate (o, in caso di importi a credito, non è possibile richiederne il rimborso) quando l'importo non superi € 12,00.

Modalità del pagamento degli F24 - I contribuenti titolari di partita IVA devono utilizzare, anche tramite intermediari, modalità di pagamento telematiche delle imposte dovute (DL 233/06).

Contribuenti	Versamento	Termine
Soggetti Irpef	Saldo e 1° acconto (40% del 99%)	16.6 (16.7 con maggiorazione 0,40%)
	2° acconto (60% del 99%) o unica soluzione	30.11 Solo se l'importo dovuto è inferiore a 257,52 euro
Soggetti Ires	Saldo e 1° acconto (40% del 100%)	entro il 16 del 6° mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta (7° mese + 0,40%)
	2° acconto (60% del 100%)	entro la fine dell'11° mese da chiusura periodo d'imposta
Soggetti Ires bilancio approvato oltre il 30.4 o senza approvazione	Saldo e 1° acconto (40% del 100%)	entro il 16 del mese successivo alla scadenza del termine. La mancata approvazione entro il 6° mese dalla chiusura dell'esercizio, comporta in ogni caso l'obbligo di versare entro il 16 del mese successivo (sia che approvi sia che non approvi il bilancio al 30.06 si devono versare le imposte entro il 16.07, differendo di trenta giorni con la maggiorazione dello 0,40)
	2° acconto (60% del 100%)	entro fine 11° mese da chiusura periodo
Soggetti Ires con periodo non coincidente con l'anno		- entro il 16 del 6° mese successivo (7° + 0,40%)
Operazioni straordinarie (fusioni, scissioni)		- entro il 16 del 6° mese successivo (7° + 0,40%)
Liquidazioni: 1° periodo e finale		- entro il 16 del 6° mese successivo (7° + 0,40%)

CONTABILITA' - Al pagamento degli acconti:

Acconto Irap	C.II.4-bis	a	Banca c/c	500,00	1.500,00
Acconto Ires	C.II.4-bis			1.000,00	

Dopo la rilevazione delle imposte di competenza al 31.12 occorre ridurre i Debiti tributari di acconti e ritenute; in bilancio appariranno crediti verso l'Erario solo se i debiti sono incipienti.

Irap	c.e.: 22 a	a	Erario c/Irap	D.12	600,00
Ires	c.e.: 22 a	a	Erario c/Ires	D.12	1.200,00

Erario c/Irap	a	Acconto Irap	500,00
Erario c/Ires	a	Acconto Ires	1.000,00
Erario c/Ires	a	Ritenute di acconto subite	50,00

Versamento rateale: scritture contabili - se si opta per il versamento rateale di saldo e acconto le scritture vanno effettuate al pagamento di ogni singola rata. Per semplicità si ricorda che se nel modello F24 le imposte risultano nella colonna "crediti compensati" tale voce andrà movimentata in "avere", se nella colonna "debiti versati" in "dare". Inoltre possono rivelarsi utili i codici tributo:

codice 2003	va utilizzato il conto	Erario c/ Ires
codice 3800	va utilizzato il conto	Erario c/ Irap
codice 2001	va utilizzato il conto	Acconto Ires
codice 3812	va utilizzato il conto	Acconto Irap
codice 1668-3805	va utilizzato il conto	Interessi passivi per rateizzazione imposte

A rateizzazione completata si consiglia di effettuare un controllo dei saldi dei conti movimentati specie in caso di dilazione del pagamento mediante pagamento dello 0,4% (infatti in questo caso la quota interessi della dilazione di 30 gg viene ricompresa nel medesimo codice tributo delle imposte versate).

Per comodità operativa è anche possibile, in sede di prima rata, quantificare e contabilizzare l'intero importo degli interessi e degli acconti creando un conto transitorio da denominarsi ad es. "Debiti tributari" che verrà poi utilizzato a partire dal pagamento della 2° rata.

Esempio (importi arrotondati all'unità per semplicità): una società nel 2009 ha versato acconti Ires e Irap per rispettivi € 73.936 ed € 25.564. Inoltre ha subito ritenute su interessi attivi bancari per € 36. Il saldo Ires / Irap 2009 è pari rispettivamente a € 59.376 ed € 23.235 che determina un primo acconto Ires / Irap 2010 di rispettivi € 23.736 ed € 9.294.

Ires 2009 a debito (+) / a credito (-) = + 59.376 - 73.936 - 36 = - 14.596.

Irap 2009 a debito (+) / a credito (-) = + 23.235 - 25.564 = - 2.329.

Totale da pagare (acconti 2010 +/- saldi 2009) = 16.105.

La società, che ha regolarmente approvato il bilancio entro 120 gg dal 31.12.2009, decide per la dilazione in n. 5 rate del debito suddetto a partire da luglio. Gli F24 sono i seguenti:

scad.	codice tributo	rate / anno	importi a debito	importi a credito	scad.	codice tributo	rate / anno	importi a debito	importi a credito
16/07/10	2003	1/1 2009		14.596	16/09/10	1668		13	
16/07/10	2001	1/5 2010	1.368		16/09/10	2001	2/5 2010	1.368	
16/07/10	2001	1/1 2010	16.925		16/09/10	3805		19	
16/07/10	3800	1/1 2009		2.329	16/09/10	3812	2/5 2010	1.866	
16/07/10	3812	1/5 2010	1.866		16/09/10	totale da pagare 3° rata:			3.266
16/07/10	totale da pagare 1° rata:			3.234	16/10/10	1668		20	
17/08/10	1668		7		16/10/10	2001	2/5 2010	1.368	
17/08/10	2001	2/5 2010	1.368		16/10/10	3805		28	
17/08/10	3805		9		16/10/10	3812	2/5 2010	1.866	
17/08/10	3812	2/5 2010	1.866		16/10/10	totale da pagare 4° rata:			3.282
17/08/10	totale da pagare 2° rata:			3.250	16/11/10	1668		27	
					16/11/10	2001	2/5 2010	1.368	
					16/11/10	3805		37	
					16/11/10	3812	2/5 2010	1.866	
					16/11/10	totale da pagare 5° rata:			3.298

Registrazioni: (gli importi sono arrotondati all'unità per semplicità di calcolo)

Alla data del pagamento del saldo/prima rata di acconti, si provvede a rilevare in dare il giroconto dei saldi Ires/Irap e gli acconti 2010 Ires/Irap (calcolati), mentre in avere il giroconto degli acconti 2009 Ires/Irap e il giroconto delle ritenute su interessi attivi. Poi si contabilizzano, sempre in avere, l'uscita di banca pari al pagamento della prima rata e il debito tributario complessivo corrispondente alle rate residue da versare (dalla 2 alla 5).

Dalla differenza tra le voci sopra indicate si determinano gli interessi passivi verso l'erario (che corrispondono alla somma tra interessi passivi per rateazione, come indicati negli appositi codici tributi, ed interessi pas-

sivi per versamento dilazionato con lo 0,4% a partire dal mese di luglio).

Erario c/Ires	a	Erario c/Irap	59.376,00	115.866,00
Erario c/Irap		Acconto Ires	23.235,00	
Acconto Ires		Acconto Irap	23.736,00	
Acconto Irap		Interessi passivi v/erario	9.294,00	
Interessi passivi v/erario		Acconto Ires	225,00	
		Acconto Irap	73.936,00	
		Erario c/riten. interessi attivi	25.564,00	
		Banca c/c	36,00	
		Debiti tributari	3.234,00	
			13.096,00	

Alla data del pagamento delle successive rate basterà semplicemente girare la voce debiti tributari:

Debiti tributari	a	Banca c/c	3.250,00
Debiti tributari	a	Banca c/c	3.266,00
Debiti tributari	a	Banca c/c	3.282,00
Debiti tributari	a	Banca c/c	3.298,00

COMPENSAZIONE

I contribuenti possono procedere alla compensazione dei crediti d'imposta risultanti dalle dichiarazioni annuali e dei crediti previdenziali risultanti dalle denunce contributive o dalle dichiarazioni annuali.

Il credito è utilizzabile a partire dal primo giorno successivo al periodo di imposta anche se non è ancora stata presentata la dichiarazione (es: il credito Iva 2009 è disponibile per compensazioni già dal 01.01.2010); i contribuenti che hanno diritto al rimborso Iva infrannuale possono usare il credito relativo in compensazione. I crediti possono essere utilizzati in compensazione fino alla data di presentazione della dichiarazione o denuncia successiva; il residuo non compensato può essere usato in compensazione per i versamenti successivi o chiesto a rimborso.

La compensazione può avvenire nell'ambito dello stesso tributo (compensazione verticale o interna; es: credito Iva 2009 con liquidazione Iva mese di gennaio) o con altri tributi / contributi / tasse da pagarsi mediante modello di pagamento F24 (compensazione orizzontale); in questo secondo caso la compensazione va evidenziata in F24 ed il modello stesso va presentato anche in caso di saldo finale pari a zero.

A partire dall'1.1.10 la possibilità di utilizzare in compensazione il credito Iva maturato nel 2009 per somme superiori ad € 10.000 è condizionata alla preventiva presentazione della dichiarazione Iva annuale. In base a quanto chiarito dall'A.E. l'ammontare delle compensazioni del credito Iva 2009 può eccedere il limite di € 10.000 solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione Iva annuale (la presentazione della dichiarazione annuale entro il mese di febbraio implica l'esonero dall'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dati IVA). Qualora l'importo delle compensazioni ecceda il valore di € 15.000 viene anche richiesta la certificazione del credito esposto in dichiarazione mediante l'apposizione del visto di conformità da parte di un soggetto abilitato (dottore commercialista, revisore, consulente del lavoro, CAF, ecc.). In alternativa al visto di conformità e solo per le società nelle quali il controllo contabile è svolto da un revisore o da una società di revisione, vale la dichiarazione Iva sottoscritta dal revisore. Le stesse limitazioni sono valide anche nel caso di utilizzo in compensazione dei crediti Iva trimestrali. Quindi, sarà possibile effettuare tali compensazioni, soltanto a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza (mod. IVA TR) dalla quale risulta tale credito.

Di conseguenza:

- il credito Iva relativo al I trimestre 2010, il cui mod. IVA TR andrà presentato esclusivamente in via telematica entro il 30/04/2010, sarà compensabile dal 16/05/2010;
- il credito Iva relativo al II trimestre 2010, il cui mod. IVA TR andrà presentato esclusivamente in via telematica entro il 31/07/2010, sarà compensabile dal 16/08/2010;

il credito Iva relativo al III trimestre 2010, il cui mod. IVA TR andrà presentato esclusivamente in via telematica entro il 31/10/2010, sarà compensabile dal 16/11/2010.

Nulla vieta l'utilizzo in compensazione del credito Iva 2008 anche per somme superiori ai limiti stabiliti. Tale possibilità ha come limite temporale la presentazione della dichiarazione Iva per l'anno 2009 (al più tardi entro il 30.09.10).

Penale: l'utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti per un importo superiore ad € 50.000, concretizza reato penale.

Il D.L. 185/2008 ha:

- eliminato l'obbligo di comunicare telematicamente all'A.E. le compensazioni di l'importo superiore ad € 10.000 nell'arco di un mese (disposizione che non è quindi mai entrata in vigore);
- inasprito le sanzioni per compensazioni di crediti inesistenti (da un minimo del 100% a un massimo del 200%, contro il 30% vigente in precedenza).

La possibilità di compensare crediti e debiti verso l'Erario influenza anche la redazione del **bilancio**. In base all'Oic n. 25, i debiti tributari devono essere riportati al netto dei crediti d'imposta compensabili (acconti, ritenute d'acconto, crediti d'imposta). I crediti d'imposta chiesti a rimborso devono invece essere esposti separatamente. Analogamente, i crediti devono essere riportati al netto di eventuali debiti tributari.

♦ Limite massimo per rimborsi e compensazioni di crediti d'imposta: € 516.456,90 per ciascun anno solare. E' l'importo massimo della sommatoria delle compensazioni in F24 (compensazioni orizzontali) e dei rimborsi tramite conto fiscale effettuati nel corso dell'anno. Da tale limite restano esclusi i crediti d'imposta derivanti da agevolazioni o incentivi fiscali previsti per legge (R.M. 86/E/1999). Si consiglia comunque prudenza, nel superare il limite massimo, per evitare conseguenze a livello di conto fiscale (ad esempio: blocco di rimborsi in corso, ecc..).

NB: tale limite massimo potrà essere innalzato con Decreto del Ministero dell'Economia e Finanze (D. L. 78/2009; C.M. 1/E/2010).

Inoltre, dal 2007, per i subappaltatori che fatturano con il meccanismo del "reverse charge", con volume di affari registrato nell'anno precedente costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto, il limite annuo per la compensazione e i rimborsi in conto fiscale è elevato ad € 1.000.000,00.

♦ In virtù della compensazione le scritture contabili potranno variare qualora si intenda compensare crediti / debiti Ires / Irap con altri debiti / crediti, come indicato nel seguente esempio:

data di riferimento: 11.2009;

2° acconto Ires calcolato € 25.000,00; 2° acconto Irap calcolato € 36.000,00;

credito Iva da Unico non riportato nelle successive liquidazioni € 41.000,00;

All'effettuazione della compensazione (mediante Mod. F24):

==/==	a	Erario c/ Iva	41.000,00
Acconto Irap		16.000,00	
Acconto Ires		25.000,00	

- Per evitare di superare il limite massimo di compensazione si può utilizzare un'apposita rilevazione tra i conti d'ordine che permette di verificare in ogni momento se si supera la soglia di € 516.456,90 (tale scrittura verrà poi stornata alla fine del periodo d'imposta):

Er. c/ trib. e contr. compensati	a	Tributi e contributi compensati	41.000,00
----------------------------------	---	---------------------------------	-----------

Al pagamento degli acconti:

Acconto Irap	a	Banca c/c	20.000,00
--------------	---	-----------	-----------

In alternativa alla rilevazione nei conti d'ordine è possibile anche girare in appositi conti (es: Erario c/Iva per compensazioni, ...) i crediti che si intende utilizzare in compensazione.

CREDITI DI IMPOSTA

Imposte pagate all'estero - Le imposte pagate all'estero a titolo definitivo, per i redditi ivi prodotti, sono ammesse in detrazione dall'imposta italiana in misura pari al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al lordo delle perdite di periodi precedenti ammesse in diminuzione. La misura massima del credito va così determinata: $\text{Reddito estero} \times \text{Imposta italiana} : \text{Reddito complessivo}$.

Verificare in ogni caso le convenzioni internazionali.

Crediti di imposta per agevolazioni- Vedi § agevolazioni alle imprese sotto forma di crediti d'imposta.

RIPORTO O RIMBORSO DELLE ECCEDENZE (Art. 80)

Quando la dichiarazione dei redditi evidenzia un credito, la società potrà:

1. computare l'eccedenza in diminuzione dall'imposta dell'esercizio successivo;
2. utilizzare il credito in compensazione, entro il limite massimo di € 516.456,90;
3. richiedere il rimborso tramite conto fiscale, entro il limite massimo di € 516.456,90; l'eventuale eccedenza va a rimborso con le procedure ordinarie;
4. richiedere il rimborso ordinario. Sulle somme a rimborso maturano gli interessi a partire dal secondo semestre successivo alla data di presentazione della dichiarazione.

I rimborsi possono essere richiesti solo quando l'importo supera € 10,33.

Cessione del credito a terzi - I crediti chiesti a rimborso possono essere ceduti a terzi mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata. L'atto deve essere notificato all'Agenzia delle Entrate ed al Concessionario della riscossione presso il quale è tenuto il conto fiscale. La cessione deve riguardare l'intero credito a rimborso per ciascuna imposta. Il cessionario non potrà a sua volta cedere il credito a terzi.

Cessione del credito Ires infragruppo - Le cessioni delle eccedenze di imposta Ires all'interno di un gruppo possono essere verticali (tra controllante e controllata e viceversa) o orizzontali (tra controllate).

Il **cedente** deve cedere l'eccedenza non ancora chiesta a rimborso ma risultante dalla dichiarazione e può riguardare anche una sola parte del credito. L'eccedenza non ceduta può essere portata agli esercizi successivi, chiesta a rimborso o compensata. La cessione si intende perfezionata con la presentazione del modello Unico da parte del cedente.

Il **cessionario** può utilizzare il credito acquistato per saldi e/o acconti oppure in compensazione o può chiederlo a rimborso. Le eccedenze possono essere utilizzate a partire dall'inizio del periodo d'imposta del cedente nel corso del quale avviene la presentazione della dichiarazione.

Cessione del credito e consolidato fiscale - Vedi § Consolidato fiscale.

Rimborso di imposte - E' tassabile (come sopravvenienza attiva) se le imposte erano state dedotte nei precedenti esercizi (R.M. 9/813 del 28.6.79). Anche ai fini Irap si fa riferimento al principio di correlazione.

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Se a seguito di un accertamento l'impresa ritiene di pagare, la contabilizzazione di imposte, sanzioni e interessi, per imposte dirette ed Iva, sarà:

==/==	a	Debiti tributari		1.500,00
Imposte da accertamento			1.200,00	
Sanzioni da accertamento			200,00	
Interessi pass. da accertam.			100,00	

Mentre imposte e sanzioni sono indeducibili, gli interessi passivi sono deducibili ai fini Ires ma non Irap.

Se l'accertamento riguarda l'imposta di registro occorre verificare l'anno dell'atto accertato. Se un terreno edificabile acquistato da un privato ad € 1.000,00, viene accertato in € 1.500,00, con imposta di registro ed ipocatastali 55,00, sanzioni 10,00 ed interessi 5,00, le scritture saranno:

a) accertamento effettuato nello stesso anno di acquisto:

==/==	a	Debiti tributari		70,00
Imposte da accertamento			55,00	
Sanzioni da accertamento			10,00	
Interessi pass. da accertam.			5,00	
Terreni edificabili	a	Imposte da accertamento		55,00

Contenzioso - Il Fondo per imposte (B.2) comprende le passività per imposte probabili, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza siano indeterminati, quali accertamenti non definitivi, contenziosi in corso e simili (con contropartita nel c.e. a E.21 Oneri straordinari / Imposte relative ad esercizi precedenti).

I debiti tributari certi (che includono gli accertamenti definitivi e i contenziosi chiusi) devono essere iscritti alla voce del passivo D.12 Debiti tributari.

La valutazione delle passività per imposte probabili deve essere effettuata in base al presumibile esito degli accertamenti e dei contenziosi, tenendo conto di esperienze passate, situazioni similari, dell'evoluzione interpretativa sia della dottrina che della giurisprudenza.

Si ricorda che la R.M. n. 178/E del 9.11.01 precisa che gli interessi passivi sono sempre deducibili.

Nell'esercizio in cui viene notificato l'accertamento, le imposte, le sanzioni e gli interessi, come da documentazione, sono oggetto di variazione in aumento dell'intero costo (i soli interessi saranno deducibili nell'esercizio in cui l'accertamento diventerà definitivo):

==/==	a	Fondo imposte in contenzioso		1.200,00
Imposte esercizi precedenti			900,00	
Sanzioni per accertamento			200,00	
Interessi pass. da accertam.			100,00	

Per il versamento dell'anticipo da pagare per il contenzioso (es. 400):

Crediti v/Erario per contenzioso	a	Banca c/c		400,00
----------------------------------	---	-----------	--	--------