



Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Roma

Simulazione dell'Esame di Stato per la professione di
Dottore Commercialista

La determinazione delle imposte d'esercizio nelle società di capitali

Dr. Gaetano Luccisano

Prova pratica

- Dopo aver analizzato le analogie e le differenze tra il reddito d'impresa ed il reddito di esercizio, si provveda a calcolare, sulla base di adeguate ipotesi, l'imposta IRES, relativa alla seguente situazione contabile:

(Prova assegnata all'Università «La Sapienza» di Roma – I sessione 2012)

| Conti | Dare | Conti | Avere |
|------------------------------|------------------|--------------------------|------------------|
| Resi su vendite | 18.000 | Resi su acquisti | 12.000 |
| Merci c/rimanenze iniziali | 250.000 | Merci c/rimanenze finali | 320.000 |
| Merci c/acquisti | 1.800.000 | Merci c/vendite | 2.600.000 |
| Spese di trasporto | 25.000 | Abbuoni e ribassi attivi | 2.500 |
| Premi assicurativi | 13.500 | Interessi attivi bancari | 12.650 |
| Energia Elettrica | 8.000 | Proventi diversi | 6.000 |
| Spese di telefonia | 12.000 | Plusvalenza | 5.000 |
| Acqua e gas | 3.600 | | |
| compenso amministratori | 8.000 | | |
| compenso collegio sindacale | 4.000 | | |
| Salari e stipendi | 330.000 | | |
| Oneri sociali | 150.000 | | |
| Trattamento di fine rapporto | 35.000 | | |
| Fitti passivi | 48.000 | | |
| Amm.to oneri pluriennali | 3.000 | | |
| Amm.to Automezzi | 8.000 | | |
| Amm.to Mobili e arredi | 6.000 | | |
| Amm.to Macchine D'ufficio | 1.500 | | |
| Amm.to macchinari | 45.000 | | |
| Manutenzioni e riparazioni | 4.800 | | |
| Svalutazione crediti comm.li | 8.000 | | |
| Oneri tributari diversi | 9.500 | | |
| Interessi passivi bancari | 6.350 | | |
| Totale | 2.797.250 | Totale | 2.958.150 |

Si tenga presente che:

- a) i macchinari per E 180.000 sono stati acquistati interamente nell'esercizio 2014 e viene ipotizzata una durata utile di quattro anni (coefficiente fiscale 20%);
- b) i crediti commerciali al 31.12.2015 ammontano ad Euro 180.000,00 e il Fondo rischi su crediti ad Euro 8.700;
- c) il compenso deliberato per l'amministratore unico è di Euro 8.000,00 e per il collegio sindacale è previsto in Euro 4.000,00. Entrambi gli onorari non sono stati pagati;
- d) gli ammortamenti deducibili fiscalmente sono relativi a:
 - automezzi, coefficiente ordinario 20% su costo storico di Euro 35.000,00;
 - mobili e attrezzature, coefficiente ordinario 12% su costo storico di Euro 45.000;
 - personal computer, coefficiente ordinario 20% su costo storico, sostenuto in data 15 marzo 2015 di Euro 7.500,00

Focus svolgimento

- 1) Definizione di reddito di esercizio
 - *definizione*
 - *cenni sui metodi di calcolo : sintetico e analitico*
- 2) Definizione di reddito d'impresa
 - *Differenze tra normativa civilistica e fiscale: principio del «doppio binario»*
 - *Le variazioni fiscali permanenti e temporanee*
- 3) Determinazione IRES
- 4) Determinazione IRAP

Definizione di reddito di esercizio (1)

- Il reddito d'esercizio è il risultato economico conseguito con la gestione di un periodo amministrativo.
Può essere calcolato in modo sintetico o analitico.
Se si applica il procedimento sintetico, il reddito si calcola come incremento o decremento subito dal patrimonio netto in un periodo amministrativo per effetto della gestione.
Se nel periodo considerato non vi sono stati né apporti né prelevamenti del proprietario o dei soci, il confronto tra patrimonio netto calcolato all'inizio e alla fine dell'esercizio può dar luogo ai tre seguenti casi:

a

Definizione di reddito di esercizio (2)

- **a) il patrimonio netto finale è uguale al patrimonio netto iniziale**: la gestione si è chiusa in pareggio senza dar luogo ad un risultato economico;
- **b) Il patrimonio netto finale è maggiore del patrimonio netto iniziale**: la differenza tra i due valori è positiva; il reddito rappresenta l'incremento subito dal patrimonio netto iniziale per effetto della gestione ed è chiamato utile;
- **c) Il patrimonio netto finale è minore del patrimonio netto iniziale**: la differenza tra i due valori è negativa; il reddito rappresenta il decremento subito dal patrimonio netto iniziale per effetto della gestione ed è chiamato perdita.
Se nel periodo preso in esame vi sono stati apporti o prelevamenti da parte del proprietario o dei soci, la differenza tra il patrimonio netto finale e il patrimonio netto iniziale è in parte attribuibile a dette variazioni e in parte è determinata dal reddito positivo o negativo dell'esercizio.
Il reddito d'impresa è un valore astratto e non si materializza in un bene concreto ma consiste solo in un generico aumento (se utile) o decremento (se perdita) del patrimonio netto iniziale, a cui corrispondono aumenti o diminuzioni nelle attività o passività.

Definizione di reddito di esercizio (3)

Se si applica il procedimento analitico, il reddito si calcola come differenza tra un flusso di valori positivi (ricavi) e un flusso di valori negativi (costi) che scaturiscono dalle operazioni di gestione e si riferiscono a un periodo amministrativo.

Definizione di reddito d'impresa (1)

- Il reddito d'impresa è una delle sei tipologie di reddito prese in considerazione dal DPR 917/1986 (TUIR: Testo Unico delle Imposte sui Redditi) e distinta, da parte del legislatore, dai redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo e redditi diversi, al fine di determinare la base imponibile per la tassazione delle imprese.

Definizione di reddito d'impresa (2)

- Le imprese che **gestiscono la contabilità nei modi ordinari** devono redigere annualmente il bilancio di esercizio, così come previsto dalle disposizioni del codice civile.
- Esso rappresenta la situazione economica e patrimoniale dell'impresa alla data di redazione del bilancio stesso. In particolare è dalla redazione del conto economico, composto dalla differenza tra ricavi e costi, che si determina il risultato di esercizio rappresentato dall'utile o dalla perdita.
- Partendo dal risultato di bilancio si procede alla redazione della dichiarazione dei redditi, nonché alla determinazione dell'importo da assoggettare a tassazione. Si deve pertanto procedere ad un riesame "in ottica fiscale" di tutte le valutazioni effettuate secondo le norme civilistiche nel conto economico, operando così rettifiche di valore nei soli casi di divergenza tra regole dettate dal codice civile e regole dettate dalla normativa fiscale.
- La corretta determinazione dell'imponibile da assoggettare a tassazione avviene così apportando, al risultato del bilancio di esercizio (civilistico), le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione delle norme fiscali contenute nel TUIR (che sta come riferimento al Testo Unico delle Imposte sui redditi, che corrisponde al **DPR 917/86** e successive modifiche).

Definizione di reddito d'impresa (3)

In sintesi:

$$\begin{array}{r} \text{risultato d'esercizio civilistico} \\ \text{(ricavi contabilizzati-costi contabilizzati)} \\ + \\ \text{variazioni in aumento al risultato civilistico imposte} \\ \text{da norme fiscali} \\ - \\ \text{variazioni in diminuzione al risultato civilistico imposte} \\ \text{da norme fiscali} \\ = \\ \text{imponibile fiscale} \end{array}$$

Le variazioni al risultato civilistico derivano, come sintetizzato nel prospetto, dall'applicazione delle norme tributarie, che, in alcuni casi, divergono dalle norme civilistiche sul bilancio d'esercizio prevedendo un trattamento specifico dei componenti positivi e negativi del reddito.

Le imposte dirette

- I soggetti che redigono il bilancio di esercizio ed in particolar modo le società di capitali, sono soggetti passivi di due imposte dirette: l'IRES (Imposta sul Reddito delle Società) e l'IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive).
- Tali imposte sono disciplinate rispettivamente dagli articoli 72 e seguenti del TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) e dal D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

L'Ires

- Il presupposto per l'assoggettamento all'IRES da parte dei soggetti passivi è il possesso di redditi in denaro o in natura. L'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con l'aliquota del 27,5% (in vigore dall'esercizio 2008). Il reddito complessivo netto si determina secondo le disposizioni dettate dagli articoli da 81 a 116 dello stesso TUIR.
- In particolare, l'art. 83 del TUIR dispone che il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalle norme tributarie.

Il principio del «doppio binario»

- Dall'esame delle disposizioni fiscali, si può immediatamente rilevare che, sia per quanto concerne i componenti positivi di reddito che per quanto concerne i componenti negativi, non vi sia coincidenza con le disposizioni dettate dal codice civile ai fini della redazione del bilancio di esercizio e conseguentemente sia frequente la necessità di apportare al risultato contabile dell'esercizio quelle "variazioni" di cui sopra.
- Le variazioni apportate all'utile o alla perdita in applicazione dei criteri stabiliti dalle norme tributarie si possono distinguere tra variazioni permanenti e variazioni temporanee.

Le variazioni all'utile civilistico

- Le variazioni permanenti sono costituite dalle differenze tra il risultato contabile prima delle imposte ed il reddito imponibile di un determinato esercizio. Tali differenze non verranno mai annullate nel corso degli esercizi successivi in quanto trattasi di costi non deducibili o da ricavi non imponibili. Le variazioni permanenti non comportano la necessità di correzioni contabili all'importo dell'IRES in quanto non determinano anticipazioni o differimenti di imposta.

Altrimenti detto, scaturiscono da componenti di reddito non riconosciuti fiscalmente, ma ritenuti legittimi civilisticamente. Tali differenze non comportano modifiche al bilancio.

Le variazioni all'utile civilistico

- Le variazioni temporanee sono invece costituite dalle differenze tra il risultato contabile prima delle imposte ed il reddito imponibile di un determinato esercizio destinate ad essere riassorbite nel corso dei futuri esercizi. Anche in questo caso le differenze sono originate da costi non deducibili o da ricavi non imponibili, ma solamente nell'esercizio in questione, non definitivamente.
- Ovvero, scaturiscono da differenti criteri di valutazione e dalla diversa considerazione della competenza temporale dei componenti reddituali tra normativa civilistica e normativa fiscale. In conseguenza di ciò si determina uno "spostamento" di tassazione tra esercizi diversi: o nel senso del differimento della tassazione, o nel senso dell'anticipazione.

La situazione contabile di riferimento

| Conti | Dare | Conti | Avere |
|------------------------------|------------------|--------------------------|------------------|
| Resi su vendite | 18.000 | Resi su acquisti | 12.000 |
| Merci c/rimanenze iniziali | 250.000 | Merci c/rimanenze finali | 320.000 |
| Merci c/acquisti | 1.800.000 | Merci c/vendite | 2.600.000 |
| Spese di trasporto | 25.000 | Abbuoni e ribassi attivi | 2.500 |
| Premi assicurativi | 13.500 | Interessi attivi bancari | 12.650 |
| Energia Elettrica | 8.000 | Proventi diversi | 6.000 |
| Spese di telefonia | 12.000 | Plusvalenza | 5.000 |
| Acqua e gas | 3.600 | | |
| compenso amministratori | 8.000 | | |
| compenso collegio sindacale | 4.000 | | |
| Salari e stipendi | 330.000 | | |
| Oneri sociali | 150.000 | | |
| Trattamento di fine rapporto | 35.000 | | |
| Fitti passivi | 48.000 | | |
| Amm.to oneri pluriennali | 3.000 | | |
| Amm.to Automezzi | 8.000 | | |
| Amm.to Mobili e arredi | 6.000 | | |
| Amm.to Macchine D'ufficio | 1.500 | | |
| Amm.to macchinari | 45.000 | | |
| Manutenzioni e riparazioni | 4.800 | | |
| Svalutazione crediti comm.li | 8.000 | | |
| Oneri tributari diversi | 9.500 | | |
| Interessi passivi bancari | 6.350 | | |
| Totale | 2.797.250 | Totale | 2.958.150 |

Plusvalenze

- Tra i componenti straordinari di reddito vi è la rilevazione di una plusvalenza di Euro 5.000,00 relativa alla vendita di un macchinario - **fiscalmente i plusvalori di beni posseduti per un periodo non inferiore a 3 anni possono essere tassati, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso (in cui sono conseguiti) e nei successivi, ma non oltre il quarto (art. 86 TUIR).**
- In tale ipotesi nell'esercizio di conseguimento si rileveranno:
 - a) una variazione in diminuzione per 4/5 della plusvalenza;
 - b) imposte differite relative ai 4/5 del plusvalore della cessione del
- macchinario che non sono stati tassati nell'anno di competenza, e che verranno tassati nei successivi.

| | X | X+1 | X+2 | X+3 | X+4 |
|---|------|------|------|------|------|
| hp 1) tassazione integrale nell'esercizio | 5000 | - | - | - | - |
| hp 2) tassazione pro-quota | 1000 | 1000 | 1000 | 1000 | 1000 |

Compensi amministratori e sindaci

- I compensi agli amministratori sono deducibili secondo il criterio di cassa, ovvero nell'esercizio in cui vengono pagati (art. 95 TUIR). Nel nostro caso, il compenso all'amministratore unico è maturato ma non è stato pagato, quindi in sede di dichiarazione avremo una variazione in aumento pari ad Euro 8.000,00. Di conseguenza, si rileveranno imposte anticipate così determinate:
- IRES anticipata = $8.000 \times 27,5\% = 2.200$
- I compensi ai sindaci del collegio sindacale, invece, sono deducibili nell'esercizio in cui i servizi sono ultimati. Non si rileva, dunque, alcuna variazione in aumento o in diminuzione

Svalutazione dei crediti

- Le Svalutazioni dei crediti iscritti in bilancio sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50% del valore nominale dei crediti stessi (art. 106 TUIR). Tale deduzione non è più ammessa quando il Fondo raggiunge il 5% del valore dei crediti stessi. Quindi:

Calcoliamo innanzitutto il rapporto fra l'attuale ammontare del Fondo rischi su crediti e quello dei crediti:

$$180.000 : 8.700 = 100 : x$$

$$x = 8.700 \times 100 / 180.000 = 4,83\%$$

Essendo il fondo pari a 4,83% dei crediti, è ancora possibile svalutare i crediti dello 0,17% e dedurre fiscalmente tale svalutazione

$$180.000 \times 0,17\% = 306 \text{ (svalutazione crediti fiscalmente ammessa)}$$

| | |
|------------------------------|--------------|
| svalutazione contabilizzata | 8.000 |
| svalutazione ammessa | 306 |
| variazione in aumento | 7.694 |

Ammortamento dei beni materiali

- Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali sono deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti dal D.M. del 31 dicembre 1998 (art. 102 TUIR).

Pertanto anche le immobilizzazioni materiali daranno origine ad una variazione in aumento, poiché:

Ammortamento civilistico > Ammortamento fiscale

| Descr. Bene | costo storico | amm.to civilistico | amm.to fiscale | var in aumento |
|--------------------|---------------|--------------------|----------------|----------------|
| Automezzi | 35.000 | 8.000 | 7.000 | 1.000 |
| Mobili e arredi | 45.000 | 6.000 | 5.400 | 600 |
| Macchine D'ufficio | 7.500 | 1.500 | 1.500 | - |
| Totali | | 15.500 | 13.900 | 1.600 |

Ammortamento degli oneri pluriennali

- Quanto alle immobilizzazioni immateriali, l'ammortamento degli *oneri pluriennali* (ossia oneri con utilità reddituale pluriennale, correlabili cioè con ricavi conseguiti in più esercizi successivi) deve avvenire in relazione alla loro *residua possibilità di utilizzazione* per un periodo non superiore a cinque anni.
- L'iscrizione degli oneri pluriennali nell'attivo del bilancio, inoltre, è consentita previo parere del collegio sindacale ed essi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (non si rileva quindi alcuna variazione).

Spese di manutenzione e riparazione

- Le spese di manutenzione e riparazione sono deducibili nell'esercizio nei limiti del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili risultanti all' 1/1 dell'esercizio dal libro dei beni materiali ammortizzabili; se durante l'esercizio si è avuta acquisizione o dimissione dei beni materiali ammortizzabili, questi concorrono in modo proporzionale al loro periodo di possesso (art. 102 TUIR):
 - Valore dei beni materiali ammortizzabili all'1/1:
 - $35.000 + 45.000 = 80.000$
 - Valore dei beni acquisiti il 15 marzo 2015:
 - $7.500 : x = 365 : 291$
 - $X = 7500 \times 291 / 365 = 5.979,45$
- Da cui $80.000 + 5.979,45 = 85.979,45$
 $85.979,45 \times 5\% = 4.298,97$ (max sp. manutenzione deducibili nell'esercizio)

| | |
|------------------------------|---------------|
| sp di manutenzione sostenute | 4.800,00 |
| sp. Deducibili | 4.298,97 |
| variazione in aumento | 501,03 |

Determinazione dell'IRES d'esercizio

Calcolo IRES dell'esercizio

Totale componenti positivi 2.958.150,00

Totale componenti negativi 2.797.250,00

Utile al lordo delle imposte 160.900,00

Variazioni in aumento

compensi amm.tore non pagati 8.000,00

svalutazione crediti 7.694,00

ammortamenti 1.600,00

sp. Manutenzione eccedenti 501,03

Totale variazioni in aumento 17.795,03

Variazioni in diminuzione

plusvalenze ordinarie quota 4/5 - 4.000,00

Reddito imponibile 174.695

IRES dell'esercizio 48.041