



Unione Giovani
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di
Roma

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

Roma 2 luglio 2020

Walter Gentile

Dottore Commercialista e Revisore Legale



Unione Giovani
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di
Roma

Traccia:

Il candidato illustri la modalità di determinazione del reddito complessivo IRES di una S.r.l. fornendo esempi di variazioni in aumento ed in diminuzione al fine della determinazione del reddito di impresa.

Venga illustrata inoltre la modalità di imputazione delle imposte nel bilancio di esercizio che adotta i principi contabili OIC.



**Società ed enti commerciali
di cui art. 73 c.1 TUIR lett. a), e b)**



Principio di attrazione



**Il reddito complessivo è considerato reddito di impresa da qualsiasi fonte provenga
Art. 81 TUIR**



Principio di derivazione - art. 83 del TUIR

Il reddito complessivo delle società di capitali e degli enti commerciali, è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri fiscali.

In seguito all'approvazione D.lgs. 139/2015, art. 13-bis, normativa riguardante le modifiche sui principi di bilancio che ha inserito come principio generale l'applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma anche alle imprese OIC, è stato necessario stabilire l'applicazione del criterio della derivazione rafforzata alle imprese OIC adopter analogamente a quanto già era previsto per le imprese che adottano gli IAS (Art. 13 bis L. 19/2012).

Sono riconosciute ai fini fiscali le regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previste dai principi contabili adottati.

Il principio di derivazione rafforzata non trova applicazione con riferimento alla categoria delle imprese che si qualificano come "micro imprese" (disciplinate all'art. 2435-ter c.c.); esse continueranno a determinare la base imponibile secondo le disposizioni precedenti all'introduzione della nuova normativa, facendo riferimento al tradizionale principio di derivazione semplice.



Determinazione del reddito complessivo



**Principio di derivazione rafforzata
Art. 83 TUIR**



Qualificazione



Classificazione



**Imputazione
temporale**



AMBITO
CIVILISTICO
BILANCIO

- RICAVI
- (COSTI)
- **RISULTATO D'ESERCIZIO ANTE IMPOSTE**
- **IMPOSTE CORRENTI**
- IMPOSTE DIFFERITE E ANTICIPATE
- **RISULTATO NETTO**

AMBITO
FISCALE
RF

- **RISULTATO D'ESERCIZIO ANTE IMPOSTE**
- **VARIAZIONI FISCALI IN AUMENTO**
- **(VARIAZIONI FISCALI IN DIMINUZIONE)**
- **REDDITO DI IMPRESA**
- IMPOSTE DIFFERITE E ANTICIPATE

DICHIARAZIONE DEI REDDITI
RN

- **REDDITO DI IMPRESA**
- **(PERDITE PRECEDENTI PERIODI DI IMPOSTA)**
- **REDDITO IMPONIBILE**
- **IMPOSTE CORRENTI**
- **(RITENUTE D'ACCONTO)**
- **(CREDITO DI IMPOSTA)**
- **IMPOSTA NETTA**
- **(ACCONTI)**
- **IMPOSTA DOVUTA**



Variazioni fiscali definitive - OIC 25

Variazioni fiscali definitive: si tratta di costi/ricavi civilistici che non sono in nessun esercizio deducibili/imponibili ai fini fiscali per intero o parzialmente.

Possono essere:

Variazioni in aumento:

- costi iscritti in bilancio che non sono deducibili nell'esercizio in tutto e/o in parte;
- ricavi che hanno un valore fiscale più alto rispetto al valore di iscrizione in bilancio.

Variazioni in diminuzione:

- costi iscritti in bilancio che sono deducibili in misura superiore rispetto al valore civilistico di iscrizione in bilancio;
 - ricavi iscritti in bilancio che non sono imponibili fiscalmente per intero del valore o in parte.
-



Variazioni fiscali temporanee - OIC 25

Variazioni fiscali temporanee: si tratta di costi/ricavi di competenza civilistica di un esercizio che secondo la disciplina fiscale sono deducibili/imponibili in un esercizio futuro o passato

Le variazioni temporanee si distinguono in:

Variazioni temporanee deducibili:

- Componenti negativi di reddito imputati in bilancio in un esercizio antecedente rispetto a quello della deduzione fiscale;
 - Componenti positivi di reddito imponibili fiscalmente in un esercizio precedente rispetto a quello di iscrizione in bilancio;
 - Le variazioni temporanee deducibili danno luogo a variazioni in aumento del reddito fiscale rispetto a quello civilistico dell'esercizio e generano imposte anticipate (imposte differite attive);
 - Imposte di competenza civilistica di altri esercizi ma che sono state pagate nell'esercizio;
 - In questa fattispecie il reddito civilistico < reddito fiscale.
-



Variazioni temporanee (segue) - OIC 25

Variazioni temporanee imponibili:

- Componenti positivi di reddito imputati in bilancio e imponibili fiscalmente in esercizi successivi;
- Componenti negativi di reddito deducibili fiscalmente in esercizi precedenti rispetto a quelli in cui sono contabilizzati;
- Le variazioni temporanee imponibili danno luogo a variazioni in diminuzione del reddito fiscale rispetto a quello civilistico dell'esercizio e generano imposte differite (imposte differite passive) ;
- Le imposte sono di competenza civilistica dell'esercizio ma sono pagate in esercizi successivi;
- In questa fattispecie il reddito civilistico > reddito fiscale.



Condizioni per l'iscrizione di attività per imposte anticipate - OIC 25

Le attività per imposte anticipate si rilevano solo quando vi è la ragionevole certezza del loro recupero in futuro, in virtù del principio della prudenza.

Quando:

- si è in presenza di proiezione dei risultati fiscali della società tali per cui negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, la società conseguirà redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze deducibili che si annulleranno;
- negli esercizi in cui si prevede l'annullamento delle differenze temporanee deducibili, la società conseguirà sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.



Perdite fiscali - OIC 25

Le attività per imposte anticipate si iscrivono in bilancio in presenza di perdite fiscali riportate a nuovo.

In ogni esercizio occorre valutare la presenza dei requisiti per la contabilizzazione delle attività per imposte anticipate, infatti:

- Se non sono più presenti le attività per imposte anticipate devono essere stornate;
- Se si verificano i requisiti in esercizi successivi si iscrive l'attività per imposte anticipate nell'esercizio in cui si manifestano i requisiti.



Reversal - OIC 25

In ogni esercizio si procede nella verifica delle imposte anticipate e differite che si sono generate nel tempo e si procede nel riversamento («reversal») qualora siano rispettati i requisiti andando a imputare in bilancio quanto negli esercizi precedenti era stato anticipato o differito. Avviene lo storno con le seguenti scritture contabili:

Fondo imposte differite	a	imposte differite
(conto patrimoniale)		(conto economico)

Imposte anticipate	a	credito per imposte anticipate
(conto economico)		(conto patrimoniale)



Spese di telefonia - art. 102 c.9 TUIR

La deducibilità dei costi relativi alle apparecchiature telefoniche è pari all'80%, a prescindere dalla tipologia dell'apparecchio utilizzato (fisso o mobile).

Esempio:

Spese telefoniche in bilancio euro 2.000,00

Quota deducibile euro 1.600,00 (derivante da 2.000,00 x 80%)

Variazione in aumento euro 400,00 (derivante da 2.000,00 – 1.600,00)

Variazione definitiva





Plusvalenze esenti (PEX) - art. 87 del TUIR

Plusvalenze esenti (PEX) art. 87 del TUIR

Disciplina cenni:

Periodo di possesso ininterrotto nei 12 mesi antecedenti

Classificazione tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso

Residenza di società partecipata in Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato

La società partecipata oggetto di cessione soggetta a plusvalenza deve esercitare un'impresa commerciale

La plusvalenza è esente in misura del 95%

Esempio: Plusvalenza pari a ad euro 100.000,00 euro

Quota imponibile di plusvalenza pari ad 5.000,00 euro

Variation in diminuzione di imponibile fiscale pari a 95.000,00 euro

Variation definitiva





Plusvalenze patrimoniali - art. 86 del TUIR

Disciplina cenni:

Plusvalenze patrimoniali - art. 86 del TUIR Imponibilità:

a) Interamente nell'esercizio di realizzazione;

oppure

b) In 5 anni in quote costanti se relative a beni su beni posseduti per almeno 3 anni ;



Plusvalenze patrimoniali - art. 86 del TUIR (segue)

Es. Plusvalenza patrimoniale di beni strumentali euro 100.000,00 che nel rispetto delle condizioni si è scelto per l'imposizione rateizzata in 5 anni.

Quota imponibile nell'esercizio 20.000,00 euro (derivante da euro 100.000,00: 5)

IRES dell'esercizio sulla plusvalenza euro 4.800,00 (aliquota IRES 24% di 20.000,00)

Variazione temporanea imponibile, in diminuzione di euro 80.000 che genera imposte differite passive (componente negativo di reddito) nell'esercizio di 19.200,00 (derivante dalla aliquota IRES del 24% applicata alla differenza tra euro 100.000,00 – 20.000,00) con contropartita fondo imposte differite (conto numerario passivo)

Negli esercizi successivi verrà utilizzato il fondo generando un reversal di imposte differite passive da iscrivere in «avere» (componente positivo di reddito) che storerà parzialmente fino ad esaurimento nel corso degli esercizi il fondo per imposte differite da iscrivere in «dare»(conto numerario attivo)



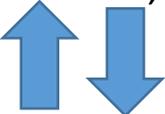


Ammortamento beni materiali - art. 102 TUIR

La deducibilità decorre dal momento in cui il bene entra in funzione

Gli ammortamenti sono deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti dal DM 31.12.1988; Nel primo esercizio, le quote di ammortamento del bene devono essere calcolate con applicazione dei coefficienti ministeriali, ridotti del 50%

Esempio:

- bene strumentale costo storico pari a euro 100.000,00 con vita utile congrua civilistica di 4 anni (25%) ammortamento quote costanti pari euro 25.000,00;
- coefficiente fiscale di ammortamento risultante dal DM 31.12.88 pari al 20% (5 anni) pari a 20.000,00 euro;
- viene effettuata una variazione in aumento temporanea pari ad euro 5.000,00. 
- **variazione temporanea deducibile** che genera imposte anticipate pari a euro 1.200,00 (derivante da 5.000,00X 24%).

Una volta terminato l'ammortamento civilistico si recuperano fiscalmente le quote non dedotte (per un importo complessivo di 5.000,00), effettuando una variazione in diminuzione.



Spese per veicoli di trasporto a motore - art. 164 del TUIR

Disciplina (cenni):

Spese per mezzi di trasporto a motore, autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli deducibili al 20%

Se dati in uso promiscuo a dipendenti deducibili al 70%

Se utilizzati da rappresentanti di commercio o da soggetti che effettuano attività di agenzia deducibili al 80%

Se riguardano i mezzi di trasporto diversi da quelli contemplati nel co. 1 dell'art. 164 del TUIR e previsti dall'art. 54 co. 1 del DLgs. n. 285/92, quali autobus e autocarri deduzione al 100%.

Limiti: 18.075,99 euro per autovetture e autocaravan; 4.131,66 euro per motocicli; 2.065,83 euro per ciclomotori

Esempio.

Spese per autoveicoli da bilancio euro 2.500,00 (ipotesi non strumentali non date in uso promiscuo a dipendenti)

Quota deducibile euro 500,00 (derivante da 2.500,00 x 20%)

Variazione in aumento euro 2.000,00 (derivante da 2.500,00 – 500,00)

Variazione definitiva





Rappresentanza - 108 c. 2 del TUIR

Le spese di rappresentanza che rispettano i requisiti di inerenza e congruità in funzione della natura e della destinazione delle stesse, sono deducibili in misura massima dei limiti percentuali, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa:

- Ricavi fino a 10 mln limite 1,5% dei ricavi e altri proventi
- Ricavi da 10 a 50 mln limite 0,6% dei ricavi e altri proventi
- Ricavi oltre 50 mln limite 0,4% dei ricavi e altri proventi

Le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro sono integralmente deducibili, a prescindere dai requisiti previsti per le spese di rappresentanza.

Le spese eccedenti tali limiti sono indeducibili e saranno oggetto di apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Variazione definitiva





Svalutazione e accantonamento per rischi su crediti - art. 106 c. 1 TUIR

La massima deducibilità tiene conto della verifica rispetto a un doppio limite:

Gli accantonamenti per la svalutazione crediti e per rischi su crediti sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa;

la deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.

Esempio:

Crediti iscritti in bilancio euro 1.000.000,00

Svalutazione nell'esercizio dei crediti nell'iscritti in bilancio euro 6.000,00

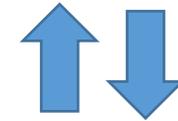
Ammontare complessivo del fondo svalutazione crediti euro 1.000,00

Quota max deducibile di svalutazione crediti euro 5.000,00 (derivante da 1.000.000,00 x 0,50%)

Quota max capienza di svalutazione crediti e accantonamenti euro 50.000,00 (derivante da 1.000.000,00 x 5%)

Variazione in aumento pari ad euro 1.000,00 (derivante da 6.000,00 – 5.000,00)

Variazione temporanea deducibile che genera imposte anticipate





Perdite su crediti - art. 101 c. 5 TUIR

Disciplina (cenni):

Le perdite su crediti sono deducibili:

- Se risultano da elementi certi e precisi;
 - In ogni caso se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, o se le perdite derivano da crediti vantati nei confronti di soggetti che hanno posto in essere i nuovi accordi previsti dalla legge fallimentare per la ristrutturazione del debito;
 - In ogni caso se il credito è di modesta entità e sia trascorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso;
 - Quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto;
 - I crediti sono cancellati dal bilancio in applicazione dei principi contabili.
-



Perdite su crediti - art. 101 c. 5 TUIR (segue)

Verifica se il debitore è assoggettato alle seguenti procedure e istituti assimilati:

- Fallimento;
- Liquidazione coatta amministrativa;
- Concordato preventivo;
- Amministrazione straordinaria;
- Accordi di ristrutturazione dei debiti omologati ai sensi dell'articolo 182-bis del R.D. 267/1942;
- Piano attestato di risanamento ex articolo 67, comma 3 lettera d) del R.D. 267/1942.

Il credito è considerato di modesta entità quando risulta di importo non superiore a:

- Euro 5.000, per le imprese che hanno conseguito un volume d'affari o di ricavi non inferiore a 100 milioni di euro;
 - Euro 2.500, per le altre imprese.
-



Perdite su crediti - art. 101 c. 5 TUIR (segue)

Nel caso in cui in bilancio sia presente un fondo svalutazione crediti o un fondo rischi su crediti per accantonamenti effettuati in esercizi precedenti, si utilizzano detti fondi a fronte della perdita su crediti che si manifesta, e solo l'eccedenza sarà imputata a conto economico.

E' necessario distinguere extra contabilmente il fondo svalutazione crediti in:

- a) Un fondo fiscale che contiene tutti gli accantonamenti dedotti al netto degli utilizzi utilizzabile a copertura delle perdite su crediti;
- b) Un fondo tassato dato dalla differenza tra il fondo civilistico ed il fondo fiscale che contiene tutti gli accantonamenti di bilancio ripresi a imposizione in quanto eccedenti il limite.





Spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande - Art. 109 c. 5 TUIR

Disciplina (cenni):

Le **spese** relative a prestazioni **alberghiere** e a somministrazioni di **alimenti** e **bevande** diverse dalle **spese** sostenute per le trasferte effettuate al di fuori del territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione continuata e continuativa, sono deducibili nella misura del 75%.

Tali spese che si considerano come spese di rappresentanza sono soggette anche al limite di cui all'art. 108 comma 2 relativo alle spese di rappresentanza

Es.

Spese per ristoranti in bilancio pari ad euro 2.500,00

Quota deducibile fiscalmente pari ad euro 1.875,00 (derivante da 2.500,00 X 75%)

Variazione in aumento pari ad euro 625,00

Variazione definitiva





Manutenzione - art. 102 c. 6 del TUIR

Disciplina cenni:

Interventi di manutenzione ordinaria sono atte a mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento;

I costi sono imputabili per competenza nell'esercizio in cui sono sostenuti.

Manutenzione ordinaria sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili, quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili (nel primo anno di attività il limite del 5% viene conteggiato sul valore delle immobilizzazioni alla fine dell'esercizio)

L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 esercizi successivi.

Sono invece interamente deducibili, per competenza, i compensi periodici dovuti a terzi per contratti di manutenzione periodica di determinati; in tal caso il bene per il quale è stato stipulato il contratto non concorre alla determinazione del plafond.



Manutenzione - art. 102 c. 6 del TUIR (segue)

Esempio

Valore totale dei beni strumentali ad inizio periodo euro 100.000,00 (ipotesi)

Spese di manutenzione sostenute euro 8.000,00 (ipotesi)

Quota max di deducibilità nell'esercizio euro 5.000,00 (derivante da 100.000,00 x 5%)

Parte deducibile in esercizi successivi euro 3.000,00 (derivante da 8.000,00 – 5.000,00)

Quota temporanea deducibile, in ogni esercizio a partire dal successivo euro 600,00 (derivante da 3.000 : 5)

Variazione in aumento temporanea deducibile, pari a euro 3.000,00 che genera imposte anticipate per 720,00 euro

Negli esercizi successivi l'impresa apporterà una variazione in diminuzione di euro 600,00 e si storeranno le imposte anticipate effettuando un reversal di euro 144,00

Le manutenzioni ordinarie sostenute su un bene in leasing si deducono per intero nell'esercizio di competenza



Manutenzione straordinaria - rif. Art. 108 c. 3 TUIR

Gli interventi di manutenzione straordinaria determinano un aumento significativo e tangibile di produttività o di vita utile del cespite.

Tali costi sono capitalizzabili e da iscrivere ad incremento del valore del cespite.

Le spese di manutenzione straordinaria sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.



Super ammortamento - rif. il DL 30.4.2019 n. 34

Super-ammortamento al 30% per il 2019 (come per il 2018), con la previsione della nuova limitazione di 2,5 milioni di euro per gli investimenti agevolabili.

Per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi a condizione che entro la data del 31.12.2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

N.B. esclusione dei veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 co. 1 del TUIR

Maggiorazione del costo di acquisizione dei beni strumentali nuovi in misura del 30% a determinate condizioni ai fini della determinazione dell'ammortamento e dei canoni di leasing

Esempio:

Costo storico 30.000,00 euro

Coefficiente di ammortamento e coefficiente di ammortamento fiscale (senza super ammortamento) coincidenti pari al 20%

Ammortamento civilistico 6.000,00

Ammortamento fiscale comprensivo di super ammortamento 7.800,00

Variazione in diminuzione definitiva pari ad euro 1.800,00





Iper ammortamento legge di Bilancio 2019 art. 1, c. 60, L. n. 145/2018

Disciplina (cenni):

maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti deve essere applicata secondo la seguente graduazione:

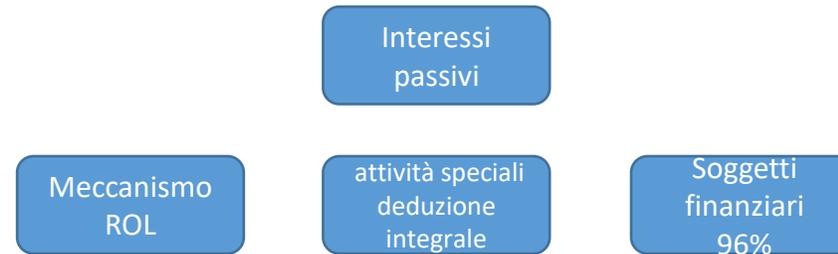
- 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 100% per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro;
- 50% per gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro.



Il costo di acquisizione è maggiorato del 150% per acquisto di beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese c.d. “Industria 4.0”, quali i beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamento, i sistemi per l’assicurazione della qualità e della sostenibilità, i dispositivi per l’interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell’ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.



Interessi passivi - art. 96 del TUIR



L'art. 96 del TUIR ha subito notevoli variazioni a seguito del D.Lgs. n.142 del 2018 recependo Direttiva antielusione ATAD dall'esercizio successivo al 31.12.2018

- Nuova definizione di interessi attivi e passivi rilevanti ai fini fiscali per applicazione della norma
- Nuovo ROL fiscale (non più contabile)
- Riporto eccedenze del ROL max di 5 anni
- Riporto di interessi attivi imponibili
- Disciplina transitoria





Calcolo delle imposte - IRES

Utile ante imposte lordo civilistico	200.000,00
Variazioni in aumento	
▪ Spese telefoniche indeducibili	400,00
▪ Spese automezzi	2.000,00
▪ Ammortamento	5.000,00
▪ Somministrazioni alimenti e bevande	625,00
▪ Spese di manutenzione	
Variazioni in diminuzione	
▪ Plusvalenze esenti (Pex)	95.000,00
▪ Plusvalenze patrimoniali rateizzate	80.000,00
▪ Super ammortamenti	1.800,00
Totale variazioni in aumento	8.025,00
Totale variazioni in diminuzione	(176.800,00)
Reddito complessivo	31.225,00
Perdite fiscali di precedenti periodi di imposta riportabili	-
Reddito complessivo IRES	31.225,00
IRES corrente	7.494,00



Scritture contabili

Imposte correnti	a	Debiti tributari	7.494,00
Crediti per imposte anticipate	a	Imposte anticipate	2.160,00
Imposte differite	a	Fondo imposte differite	19.200,00



Suggerimenti per esame

Tenuto conto della «super prova unica» in modalità a distanza e orale:

- Analizzare la domanda e crearsi una scaletta di argomenti da poter esporre le argomentazioni di risposta in maniera chiara e completa.
 - Utilizzare riferimenti normativi durante l'esposizione.
 - Fare esempi che possano chiarire di aver compreso il quesito e centrato l'argomento.
 - Solo una volta completata l'analisi della domanda esporre ulteriori argomentazioni e temi collegati purché inerenti ai temi trattati.
-



Unione Giovani
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di
Roma

Grazie per l'attenzione



Unione Giovani
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di
Roma

Dott. Walter Gentile

Dottore Commercialista e Revisore Legale

e.mail: gentilewalter.w@libero.it
