

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI BARI  
TECNICA PROFESSIONALE

# Determinazione della base imponibile IRES e IRAP

## Consolidato fiscale nazionale

SAVERIO PETRUZZELLI

# Art. 81 - Principio di onnicomprensività

- Tutti i redditi conseguiti dalle società e dagli enti commerciali, da qualunque fonte essi provengano:
  - costituiscono reddito d'impresa
  - sono determinati secondo le disposizioni del Titolo II, Capo II – Sez. I del DPR 917/86 (TUIR).
- Il Capo II del TUIR disciplina la determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti nel territorio dello Stato.

## Art. 83 Determinazione del reddito complessivo

**Il reddito complessivo 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 stabiliti nelle successive disposizioni del Titolo II, Capo II, Sez. I, del TUIR.**

## Principio di derivazione rafforzata

**Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali** di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4 comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, **e per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile**, valgono ai fini fiscali, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della Sez. I citata del TUIR, **i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.**

Il principio di derivazione rafforzata si applica ai soggetti che redigono il bilancio:

- in base ai principi contabili internazionali, già a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007
- in base alle disposizioni del codice civile diversi dalle micro imprese, con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2015.

# Principio di derivazione rafforzata

Tale principio presiede alla determinazione del reddito d'impresa e implica la rilevanza fiscale dei criteri di **qualificazione, imputazione temporale e classificazione** adottati in bilancio, con il conseguente riconoscimento fiscale della rappresentazione contabile fondata sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

Ad esempio i premi concessi a dipendenti ed a clienti:

- se hanno i requisiti di certezza ed oggettiva determinabilità hanno come contropartita patrimoniale un debito e, pertanto, sono costi deducibili
- se non hanno i suddetti requisiti hanno come contropartita patrimoniale un fondo rischi, pertanto, sono costi indeducibili.

Il principio non trova applicazione con riguardo alle disposizioni fiscali che:

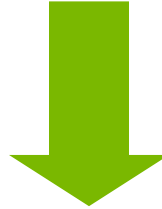
- limitano il riconoscimento fiscale di ammortamenti, valutazioni e accantonamenti
- derogano ai criteri di bilancio (redatto in base agli OIC o IAS/IFRS), ad esempio quelle che:
  - prevedono la tassazione di componenti positivi e la deducibilità dei componenti negativi per cassa anziché per competenza
  - non consentono o limitano la deduzione di costi in quanto non inerenti
  - ammettono la tassazione rateizzata di componenti positivi.

# Principio di derivazione rafforzata

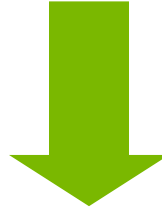
Nella seguente tabella sono indicate alcune fattispecie escluse dall'applicazione del principio di derivazione rafforzata, per le quali le regole fiscali prevalgono sui criteri di valutazione adottati ai fini del bilancio:

Riferimento normativo	Componenti di reddito	Modalità di tassazione
Art. 86 - 87 Tuir	Plusvalenze patrimoniali e plusvalenze esenti	Si applicano le norme fiscali relative al frazionamento della tassazione e all'eventuale esenzione.
Art. 89 Tuir	Dividendi	Si applica il principio di cassa
Art. 96 Tuir	Interessi passivi	Si applicano i limiti fiscali
Art. 95 Tuir	Compensi per amministratori	Si applica il principio di cassa
Art. 99 Tuir	Oneri fiscali e contributivi	Si applica il principio di cassa
Art. 102 Tuir	Ammortamento dei beni materiali	Resta ferma la deducibilità delle quote di ammortamento nella misura prevista dal legislatore fiscale
Art. 107 Tuir	Accantonamenti	Si applica il divieto di deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente individuati dalle norme del Tuir
Art. 109 Tuir	Interessi di mora (attivi e passivi)	Si applica il principio di cassa

# Componenti positive del reddito d'impresa



- Ricavi (art. 85)
- Plusvalenze (artt. 86-87)
- Sopravvenienze attive (art. 88)
- Dividendi ed interessi (art. 89)
- Variazioni delle rimanenze (art. 92; art. 92-*bis*)
- Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 93)
- Valutazione dei titoli (art. 94)
- Proventi immobiliari (art. 90)
- Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91)



- Spese per prestazioni di lavoro (art. 95)
- Interessi passivi (art. 96)
- Oneri fiscali e contributivi (art. 99)
- Oneri di utilità sociale (art. 100)
- Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite su crediti (art. 101)
- Ammortamenti (artt. 102 - 102-bis- 103 - 104)
- Accantonamenti al TFR (art. 105)
- Svalutazione crediti, accantonamenti per rischi su crediti (art. 106)
- Altri accantonamenti (art. 107)
- Spese pluriennali (art. 108)





**La  
determinazione  
della base  
imponibile IRES**

## Le variazioni in aumento di natura permanente

- Al fine di determinare l'IRES corrente occorre individuare le variazioni in aumento da apportare al risultato netto di bilancio per determinare il reddito imponibile IRES.
- Le variazioni in aumento si suddividono in variazioni in aumento di natura permanente ed in variazioni in aumento di natura temporanea.
- **Le variazioni in aumento di natura permanente sono relative a componenti di reddito per le quali è disposta la totale o parziale indeducibilità.**
- Tali componenti di reddito non concorreranno al reddito imponibile IRES nei successivi periodi d'imposta.
- Le variazioni in aumento di natura temporanea sono relative a componenti di reddito per le quali il legislatore fiscale ha disposto la deducibilità in un esercizio differente rispetto a quello di imputazione in bilancio. Tali componenti di reddito concorreranno alla determinazione della base imponibile IRES nei successivi periodi d'imposta.

## Le variazioni in aumento di natura permanente

- Verifica:
  - occorre procedere, scorrendo il bilancio di verifica fornito dalla società, alla individuazione di tutte le variazioni in aumento di natura permanente che devono essere correttamente considerate al fine di addivenire al reddito imponibile IRES.

## Le variazioni in aumento di natura permanente

- Di seguito illustreremo le principali variazioni in aumento di natura permanente:
  - imposte e tasse indeducibili
  - erogazioni liberali
  - utilizzo di mezzi di trasporto a 'deducibilità limitata'
  - sopravvenienze passive
  - utilizzo di impianti a telefonia fissa e mobile
  - rimborsi per spese di trasferta
  - spese per alberghi e ristoranti
  - spese di rappresentanza
  - minusvalenze relative a partecipazioni esenti.

## Variazioni in aumento di natura permanente: Imposte e tasse non deducibili

- L'art. 99 del TUIR dispone la non deducibilità delle imposte sul reddito e di quelle per le quali è ammessa la rivalsa anche facoltativa.
- Le principali imposte non deducibili sono: le imposte sul reddito (IRES, IRAP ed imposte differite), l'IMU (che dal 2012 ha sostituito l'ICI), le imposte sostitutive delle imposte sul reddito e l'IVA sugli omaggi non oggetto di rivalsa ai clienti.
- Non è deducibile l'imposta sul valore aggiunto oggettivamente detraibile per la quale la società abbia deciso di non operare la detrazione rinunciando così arbitrariamente ad un credito (esempio: IVA su spese per alberghi e ristoranti, per le quali la società ha richiesto il rilascio della fattura).
- Le altre imposte e tasse sono deducibili nell'esercizio di pagamento (rappresentano quindi una differenza temporanea).

### Verifica:

- occorre procedere individuando la presenza di tali costi nel bilancio di verifica fornito verificandone l'indicazione nel prospetto di calcolo.

## Variazioni in aumento di natura permanente: erogazioni liberali

- Le erogazioni liberali, in linea di massima, non sono deducibili dal reddito di impresa, in quanto costituiscono componenti negativi di reddito non inerenti all'attività svolta (si veda il concetto di inerenza di cui all'art. 109 del TUIR) ma sono previste delle eccezioni.
- A seconda dei casi, dunque, in presenza di erogazioni liberali contabilizzate tra i costi dell'esercizio si rende necessario effettuare delle variazioni in aumento:
  - per l'intero ammontare (erogazioni liberali che non rientrano nell'ambito dell'art. 100, comma 2 del TUIR)
  - per la sola quota eventualmente eccedente il limite deducibile (erogazioni liberali che rientrano nell'ambito dell'art. 100, comma 2 del TUIR o di altre disposizioni che ammettono espressamente tale possibilità di parziale deduzione).

### Verifica:

- occorre procedere individuando la presenza di tali costi nel bilancio di verifica, verificandone l'indicazione nel prospetto di calcolo
- qualora l'importo accertato in contabilità sia rilevante occorre verificare se l'erogazione liberale rientri o meno nelle casistiche di cui all'art. 100, comma 2 del TUIR. In tal caso occorre accertare il rispetto degli specifici limiti di deduzione
- qualora l'erogazione liberale non rientri all'interno delle disposizioni di cui all'art. 100, comma 2 del TUIR l'intero importo deve essere ripreso a tassazione.

## Variazioni in aumento di natura permanente: utilizzo mezzi di trasporto

- L'art. 164 del TUIR stabilisce una serie di limitazioni alla deducibilità dei componenti negativi di reddito afferenti alcune tipologie di autoveicoli e motoveicoli.
- I costi sugli autoveicoli a generale uso aziendale si deducono al 20% con un limite massimo di costo di acquisto pari a € 18.075,99, mentre i costi sugli autoveicoli concessi in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta si deducono al 70%.
- L'uso promiscuo costituisce reddito da lavoro dipendente (fringe benefit), deve risultare da documentazione specifica e comporta l'inserimento del controvalore dell'utilizzo extra aziendale del veicolo tra i componenti della retribuzione del dipendente in busta paga, ovvero l'addebito del controvalore con emissione di fattura a carico del dipendente.
- Le spese per il carburante seguono le medesime regole di deducibilità, purché effettuate mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate.
- Se risultano contabilizzati tra i costi dell'esercizio componenti negativi di reddito in misura eccedente le limitazioni fiscali, è necessario effettuare le relative variazioni in aumento.

## Variazioni in aumento di natura permanente: sopravvenienze passive

- Sono deducibili dal reddito d'impresa le sopravvenienze passive che costituiscono:  
a) mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito di precedenti esercizi; b) il sostenimento di spese, perdite ed oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi; c) la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

Verifica:

- le sopravvenienze passive originate da errori contabili di stima e che potevano essere evitate con la normale diligenza devono essere riprese a tassazione.



## Variazioni in aumento di natura permanente: telefonia fissa e mobile

- Ai sensi dell'art. 102, comma 9 del TUIR, tutti componenti negativi di reddito afferenti impianti di telefonia sia fissa che mobile sono deducibili nel limite del 80% dell'onere sostenuto.

Verifica:

- occorre procedere verificando l'eventuale variazione in aumento effettuata nel conteggio dell'IRES corrente con quanto contabilizzato dalla società
- ogni costo per telefonia fissa o mobile deve essere ripreso ai fini IRES per il 20% dell'importo contabilizzato (anche costi per collegamenti internet, ADSL, ecc.)
- sono esclusi dai limiti di deduzione i costi per i quali non è possibile una utilizzazione extra aziendale.

## Variazioni in aumento di natura permanente: spese per alberghi e ristoranti

- Dal 2009 le spese per alberghi e ristoranti sono deducibili dalla base imponibile IRES nella misura del 75% dell'importo contabilizzato. Fanno eccezione a questa regola le spese per alberghi e ristoranti che rientrano all'interno di trasferte effettuate dai dipendenti fuori dal territorio del comune (ex art. 109, comma 5 del TUIR).

Verifica:

- occorre verificare che il 25% dell'importo sia ripreso a tassazione ai fini IRES
- l'IVA non detratta su spese di alberghi e ristoranti non rappresenta un costo deducibile, qualora la società sia in possesso della relativa fattura (l'Agenzia ha ritenuto che nel caso in cui un soggetto non detragga l'IVA in quanto non in possesso di fattura ma solo di scontrino o ricevuta fiscale, possa comunque dedurre il costo nei limiti di quanto previsto dal TUIR). Essa deve essere interamente ripresa a tassazione.

## Variazioni in aumento di natura permanente: spese di rappresentanza

- Dal 2008 le spese di rappresentanza sono integralmente deducibili nell'esercizio in cui vengono sostenute solo se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità (art. 1, comma 33, lett. p) della L. n. 244/2007 e art. 108, comma 2 del TUIR. Il D.M. attuativo della nuova disciplina ha specificato cosa si intende per spese di rappresentanza, nonché quali sono i criteri in base ai quali tali spese sono da considerarsi inerenti.
- E' stato, inoltre, definito il concetto di congruità fissando dei limiti all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

Occorre verificare che le spese di rappresentanza dedotte dalla Società:

- presentino i requisiti richiesti dal decreto, ai fini della qualificazione e dell'inerenza. A tal riguardo, il criterio generale da seguire è quello della gratuità nei confronti dei destinatari dei beni e dei servizi relativi a tali spese. L'inerenza si verifica se le spese sono indirizzate a finalità promozionali o di pubbliche relazioni e se il loro sostenimento risponde all'obiettivo di generare benefici economici.

- non eccedano (a partire dall'esercizio 2016) i seguenti limiti sulla base di percentuali applicate ai ricavi/proventi della gestione caratteristica (introdotti dal Decreto n. 147/2015):
  - 1,5% fino a €10 milioni
  - 0,6% per la parte eccedente €10 milioni e fino a €50 milioni
  - 0,4% per la parte eccedente €50 milioni.

## Variazioni in aumento di natura permanente: minusvalenze e svalutazioni relative a partecipazioni

- Ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 101 del TUIR le minusvalenze (da classificare nella voce C 17 del Conto Economico) derivanti dalla cessione di partecipazioni che godono dei requisiti di cui all'art. 87 del TUIR sono indeducibili. Pertanto, occorre effettuare la ripresa in aumento.
- Le svalutazioni (da classificare nella voce D del Conto Economico e derivanti da perdite durevoli di valore delle partecipazioni) sono sempre indeducibili. Pertanto, occorre effettuare la ripresa in aumento.
- L'eventuale ripristino di valore, da classificare nella voce D del Conto Economico, (in quanto sono venute meno le cause che avevano originato la svalutazione della partecipazione) non è soggetto a tassazione. Pertanto, occorre effettuare la ripresa in diminuzione.

## Le variazioni in diminuzione di natura permanente

- Di seguito illustreremo le principali variazioni in diminuzione di natura permanente:
  - dividendi (percepiti e contestualmente contabilizzati)
  - proventi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, o a imposta sostitutiva ed alcune tipologie di sopravvenienze attive
  - cessioni di partecipazioni da cui sono derivate plusvalenze
  - accantonamenti al TFR
  - 10% dell'IRAP pagata nell'anno
  - IRAP relativa alle spese per il personale dipendente ed assimilato (in vigore dal 2012)
  - maxi ammortamenti e maxi canoni di leasing
  - iper-ammortamenti.

## Variazioni in diminuzione di natura permanente: dividendi

- In caso di percezione di dividendi da parte della società si rende necessaria una variazione in diminuzione nel caso in cui il dividendo sia contabilizzato secondo il criterio di cassa. La società deve aver operato una variazione in diminuzione del 95% del dividendo incassato (parte non imponibile dello stesso).

Verifica:

- occorre verificare che il dividendo sia stato effettivamente percepito nel periodo d'imposta (tale verifica può essere effettuata da un esame dei mastri contabili).
- occorre acquisire la delibera di distribuzione del dividendo effettuata da parte della società partecipata al fine di determinare se è stato distribuito effettivamente un dividendo oppure se sono state distribuite somme prelevate da riserve di capitali (in tal caso la somma ricevuta non costituisce dividendo ma riduce il costo della partecipazione - tale evenienza ha anche impatti sulla contabilità). Può, inoltre, chiedersi copia della certificazione di distribuzione dei dividendi che la società deve aver ricevuto dalla partecipata (in tale certificazione è attestato il titolo per il quale sono state distribuite le somme).

- occorre, inoltre, accertare la residenza della società partecipata e nella specie se il dividendo può essere definito come un dividendo proveniente da Paesi a fiscalità privilegiata ai sensi delle disposizioni dell'art. 89, comma 3 del TUIR. In tal caso non deve essere operata alcuna variazione in diminuzione essendo il dividendo interamente tassato.
- Se tramite istanza di interpello si dimostra l'effettivo svolgimento (da parte della partecipata) di un'attività industriale o commerciale (come principale attività nel mercato dello Stato di insediamento), soltanto il 50% dei dividendi concorre alla formazione del reddito del soggetto percettore).



## **Variazioni in diminuzione di natura permanente: proventi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, o a imposta sostitutiva ed alcune tipologie di sopravvenienze attive**

- I proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva non concorrono a formare il reddito di impresa ex art. 91, comma 1, lettera b) del TUIR. Pertanto, occorrerà effettuare la relativa variazione in diminuzione.
- Inoltre, non sono soggette a tassazione (pertanto, occorrerà effettuare la relativa variazione in diminuzione totale o parziale) le sopravvenienze attive inerenti:
  - a costi indeducibili in tutto o in parte (ad esempio inerenti ad auto, telefoni, oppure ai rilasci di fondi tassati esuberanti)
  - rimborsi/crediti relativi ad imposte
  - riduzioni di debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio
  - alla rinuncia ai crediti (da parte dei soci); in questo caso, occorre ottenere da questi ultimi la dichiarazione sostitutiva di atto notorio nella quale deve essere indicato il valore fiscale del credito; in assenza di essa, il valore fiscale del medesimo si considera pari a ZERO. Pertanto, la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale.

## Plusvalenze su partecipazioni (Participation exemption - PEX)

- Ai sensi dell'art. 87 del TUIR le plusvalenze da cessione di partecipazioni sono esenti al 95%.
- Ne consegue che, sussistendo le quattro seguenti condizioni, deve essere operata una variazione in diminuzione in misura pari al 95% della plusvalenza.

Verifica:

- ininterrotto possesso della partecipazione dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione; si considerano cedute per prime le azioni/quote acquisite in data più recente
- classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso
- la partecipata deve essere fiscalmente residente in uno Stato/territorio diverso da quelli con regime fiscale privilegiato
- la partecipata deve svolgere attività commerciale.

## Plusvalenze su partecipazioni (Participation exemption - PEX)

Gli ultimi due requisiti devono sussistere, ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso (oppure dalla data di costituzione della partecipata).

## Variazioni in diminuzione di natura permanente: accantonamenti al TFR

- Dal reddito d'impresa è deducibile un importo pari al 4% dell'ammontare del TFR annualmente destinato a forme pensionistiche complementari e al fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'art. 2120 del Codice Civile; per le imprese con meno di 50 addetti tale importo è elevato al 6%.

### Verifica:

- occorre verificare il numero di dipendenti dell'azienda e l'importo effettivamente destinato a forme pensionistiche complementari e al fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'art. 2120 del Codice Civile
- l'importo destinato può essere richiesto all'ufficio personale trovando evidenze in loro estrazioni. Il dato è inoltre riportato in nota integrativa.

## Variazioni in diminuzione di natura permanente: 10% dell'IRAP pagata nell'anno

- A partire dall'esercizio 2012, il D.L. 185/2008, all'art. 6, ha disposto la deduzione dall'IRES del 10% dell'IRAP pagata nell'esercizio forfettariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati.

Verifica:

- tale verifica può essere effettuata con copia dei modelli di versamento delle imposte (cd. 'Modello F24')
- l'importo in deduzione deve corrispondere alla somma tra il saldo IRAP relativo all'esercizio precedente (se a debito) e il minore tra:
  - IRAP di competenza dell'esercizio
  - acconti relativi all'esercizio di bilancio.
- Tale deduzione spetta se in bilancio l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati è superiore a quello degli interessi attivi e dei proventi assimilati.

## Variazioni in diminuzione di natura permanente: IRAP relativa alle spese per il personale dipendente ed assimilato

- Il D.L. 201/2011, all'art. 2, comma 1, ha disposto la deduzione, in sede di determinazione del reddito a fini IRES, dell'intero importo dell'IRAP riferita alle spese per il personale dipendente ed assimilato, al netto delle deduzioni spettanti a norma dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 (deduzione forfettaria c.d. «cuneo fiscale»; contributi previdenziali e assistenziali, ecc.).
- Tale deduzione è regolata dal principio di cassa.
- La deduzione è ammessa nei limiti dell'incidenza del costo del personale. Pertanto la deduzione dell'IRAP è commisurata al rapporto percentuale tra il costo del lavoro non deducibile ai fini IRAP e il valore della base imponibile IRAP.
- Poiché la Legge di Stabilità per l'esercizio 2015 ha previsto (ai fini IRAP) la deducibilità del costo del lavoro a tempo indeterminato, tale deduzione si calcola sulla base del rapporto percentuale tra il costo del lavoro a tempo determinato (in quanto non deducibile ai fini IRAP) e il valore della base imponibile IRAP.

## Variazioni in diminuzione di natura permanente: IRAP relativa alle spese per il personale dipendente ed assimilato

Verifica:

- tale verifica può essere effettuata partendo dal prospetto di calcolo dell'IRAP corrente.
- l'importo in deduzione deve corrispondere alla somma tra il saldo IRAP relativo all'esercizio precedente (se a debito) e il minore tra:
  - IRAP di competenza
  - acconti relativi all'esercizio di bilancio (occorre, quindi, richiedere i Modelli F 24).

## Le variazioni in aumento di natura temporanea

- Di seguito illustreremo le principali variazioni in aumento di natura temporanea:
  - rimanenze contabilizzate in misura inferiore
  - compensi agli amministratori, tasse varie e contributi associativi
  - interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili
  - ammortamenti
  - marchi ed avviamento
  - svalutazione dei crediti
  - spese di manutenzione e riparazione ordinaria su beni propri
  - accantonamenti per rischi ed oneri
  - interessi passivi di mora.



## Variazioni in aumento di natura temporanea: rimanenze contabilizzate in misura inferiore a quella ammessa dalla legge fiscale

- La valutazione di tali beni a fine esercizio va fatta in misura non inferiore a quella risultante dall'adozione di uno dei metodi sotto indicati:
  - metodo LIFO a scatti annuale o sue varianti
  - metodo FIFO
  - metodo del costo medio ponderato
  - metodo del 'costo specifico'.
- Le svalutazioni delle rimanenze sono ammesse solamente qualora rispettino le condizioni di cui all'art. 92, comma 5 del TUIR (confronto fra il valore unitario dei beni in rimanenza con il valore normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio).

Verifica:

- occorre verificare il metodo di contabilizzazione adottato dalla società

## **Variazioni in aumento di natura temporanea: rimanenze contabilizzate in misura inferiore a quella ammessa dalla legge fiscale**

- qualora sia utilizzato un metodo diverso da quelli sopra indicati accertarsi che il valore contabilizzato non sia inferiore a quello che si determina con il metodo del LIFO a scatti annuale
- verificare se sono effettuate svalutazioni in conto. Qualora siano state effettuate occorre verificare se l'importo è coerente e supportato ai sensi dell'art. 92, comma 5 (raffronto con valore unitario normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio).

## **Variazioni in aumento di natura temporanea: compensi agli amministratori, tasse (non sul reddito) e contributi associativi**

- Ai sensi dell'art. 95, comma 5 del TUIR, i compensi spettanti agli amministratori sono deducibili per cassa, ossia nell'esercizio in cui sono effettivamente pagati.
- I predetti compensi devono essere contabilizzati nell'esercizio in cui maturano; se nel corso dell'esercizio i medesimi non sono stati pagati in tutto o in parte, occorre effettuare la relativa variazione in aumento.
- Occorre, inoltre, accertare se i compensi sono deliberati dall'assemblea dei soci e se sono congrui con riferimento alle dimensioni e caratteristiche della società. In caso contrario, sussiste il rischio di contestazioni da parte dei verificatori fiscali.
- Ai sensi dell'art. 99 del TUIR, il principio di cassa, si applica anche:
  - ai contributi ad associazioni sindacali e di categoria
  - alle tasse ed imposte iscritte negli oneri diversi di gestione (registro, bollo, pubblicità, rifiuti....).
- N.B. Le predette imposte, anche se pagate nell'esercizio, sono, comunque, indeducibili se inerenti ad immobili non strumentali.

## Variazioni in aumento di natura temporanea: interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili (cd «meccanismo del ROL»)

- L'art. 96 limita la deducibilità degli interessi netti, e cioè degli interessi passivi e oneri assimilati eccedenti gli interessi attivi e proventi assimilati. La deduzione è parametrata al ROL, inteso come differenza tra il valore e i costi della produzione di cui, rispettivamente, alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del Codice Civile con esclusione delle lettere a) e b) della voce 10 (ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali) e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, nonché' dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.
- Le voci di bilancio rilevanti per la determinazione del Rol vanno assunte, però, «nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa», ossia con le regole non di bilancio, come avviene fino al 2018, ma con le stesse regole valide ai fini delle imposte sui redditi (novità apportata dal D.Lgs 142/2018).

## **Variazioni in aumento di natura temporanea: interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili (cd «meccanismo del ROL»)**

- L'eccedenza di interessi passivi rispetto al 30% del ROL non è deducibile nell'esercizio ma può essere dedotta nei periodi successivi a condizione che in detti periodi vi sia capienza, oltre che negli interessi attivi, nel 30% del ROL di competenza (art. 96, comma 4, TUIR): si utilizza prioritariamente il Rol della gestione caratteristica del periodo d'imposta, e secondariamente il Rol di esercizi precedenti.
- Il Rol eccedente è riportabile in aumento del Rol dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto.
- La Legge di bilancio 2018 ha eliminato la possibilità di includere i dividendi provenienti da controllate estere nel computo del ROL, a decorrere dal periodo di imposta 2017.

## Variazioni in aumento di natura temporanea: ammortamenti

- Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione e in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al 'costo' dei beni dei coefficienti di ammortamento fiscale previsti dal D.M. 31 dicembre 1988 in base alla tipologia di bene e al settore di attività dell'impresa (art. 102, comma 2, TUIR). Nell'esercizio di entrata in funzione del cespite l'aliquota ordinaria deve essere ridotta alla metà. Non sono ammessi ammortamenti superiori a quelli operati in bilancio.

Verifica:

- occorre verificare che le aliquote di ammortamento applicate (tale dato deve tra l'altro risultare anche in nota integrativa) siano non superiori a quelle massime previste dal D.M. 31 dicembre 1988

## Variazioni in aumento di natura temporanea: ammortamenti

- per i beni nuovi spesso alcune società effettuano un conteggio per giorni al fine di determinare l'ammortamento di bilancio. La norma fiscale stabilisce che per il primo anno l'ammortamento deve essere ridotto della metà (senza considerare quindi se il bene è entrato in funzione a dicembre oppure a marzo). In tal caso occorre procedere a determinare se il limite massimo fiscale è stato o meno superato. Nel caso di superamento deve essere operata una variazione in aumento
- occorre verificare inoltre che l'aliquota d'ammortamento sia applicata ad un valore fiscalmente riconosciuto (costo d'acquisto al lordo di svalutazioni). In caso di rivalutazione del costo del bene ad esempio, in conseguenza di operazioni straordinarie qualora queste siano avvenute in neutralità fiscale occorre considerare che una parte dell'ammortamento non è deducibile (la parte riferibile al costo non riconosciuto)
- occorre verificare (per i fabbricati industriali) che sia ripreso in aumento il 30% dell'ammortamento (quota inerente al terreno); tale norma si applica anche alla quota capitale dei canoni di leasing.

## Variazioni in aumento di natura temporanea: marchi ed avviamento

- L'art. 103 del TUIR dispone che l'ammortamento dei marchi d'impresa così come dell'avviamento debba avvenire in misura non superiore ad un diciottesimo del costo.

Verifica:

- occorre verificare in quanti anni civilisticamente sono ammortizzati i marchi e l'avviamento per poter procedere alle relative variazioni in aumento
- nel caso di avviamento non fiscalmente riconosciuto in quanto conseguente ad un'operazione straordinaria avvenuta in neutralità fiscale, occorre osservare che la variazione in aumento è di natura permanente. Non vi sarà mai in futuro la necessità di effettuare una variazione fiscale di segno opposto su tale posta (l'avviamento a differenza del marchio non può nemmeno essere ceduto).



## Le perdite su crediti

- Ai sensi dell'art. 101 del TUIR le perdite su crediti sono deducibili per la parte che eccede il fondo svalutazione crediti dedotto e se le perdite su crediti risultano da elementi certi e precisi.
- Le perdite su crediti sono comunque deducibili se il creditore è assoggettato a procedure concorsuali.

Verifica:

- occorre verificare se la società ha perdite su crediti e se le stesse risultano da elementi certi e precisi. A seguito delle modifiche della L. 7 agosto 2012, n. 134, a partire dal 12 agosto 2012, gli 'elementi certi e precisi' sussistono in ogni caso:
  - per i crediti di modesta entità (di importo non superiore a € 5.000 per le imprese di più rilevante dimensione e non superiore a € 2.500 per le altre) e se è decorso un periodo di almeno sei mesi dalla scadenza del pagamento

- quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto
- in caso di cancellazione dei debiti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.
- La società potrebbe supportare la deduzione delle suddette perdite anche presentando lettere firmate da avvocati dichiaranti l'infruttuosità delle procedure esecutive o la non convenienza economica nel perseguire il cliente (questi sono esempi di elementi certi e precisi).
- In caso di procedura concorsuale, la perdita è deducibile nell'esercizio di imputazione in bilancio anche quando la stessa interviene in un esercizio successivo a quello in cui il debitore si considera assoggettato a procedura (Decreto n. 147/2015); tale perdita sarà deducibile in un esercizio compreso tra quello in cui è aperta la procedura e quello in cui si verificano le condizioni per la cancellazione del credito dal bilancio.
- Determinato l'importo delle perdite su crediti che hanno i requisiti di deducibilità, occorre confrontare tale importo con quello del fondo svalutazione crediti dedotto. Solo l'eccedenza è deducibile.

## Variazioni in aumento di natura temporanea: svalutazione dei crediti

- Ai sensi dell'art. 106, comma 1 del TUIR, le svalutazioni dei crediti cd. 'commerciali' (ossia derivanti da operazioni produttive di ricavi) risultanti nell'attivo dello stato patrimoniale, sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,5% del valore nominale dei crediti medesimi (senza considerare quelli coperti da garanzie assicurative). Non sono più ammesse svalutazione sui crediti quando il fondo svalutazione crediti fiscale (ossia la parte del fondo svalutazione crediti in bilancio dedotta nell'esercizio e nei precedenti) è pari al 5% del valore nominale dei crediti.
- Regole particolari sono stabilite per gli enti creditizi e finanziari.

### Verifica:

- occorre verificare se è stata applicata in modo corretta l'aliquota massima fiscale al valore nominale (al lordo quindi delle svalutazione) dei crediti commerciali (crediti iscritti a fronte di ricavi). Questo sia per determinare se è stato rispettato il limite massimo fiscale sull'accantonamento sia per verificare il rispetto del limite massimo fiscale sul fondo svalutazione crediti

## Variazioni in aumento di natura temporanea: svalutazione dei crediti

- al fine di verificare la coerenza dei dati forniti dalla società si consiglia di chiedere copia del Modello Redditi dell'anno precedente e verificare gli importi inseriti nell'apposito prospetto del quadro RS. I dati ivi indicati rappresentano il punto di partenza (i dati ivi espressi rappresentano, infatti, la situazione civile/fiscale al 31 dicembre dell'esercizio precedente) al fine di comprendere il corretto trattamento della movimentazione del fondo svalutazione crediti avvenuta nell'esercizio.

## Variazioni in aumento di natura temporanea: spese di manutenzione e riparazione ordinaria su beni propri

- Le spese di manutenzione ordinaria sui beni (ammortizzabili) propri è ammessa nel limite massimo del 5% del costo storico medio dell'esercizio (considerando in giorni i cespiti acquisiti ed i cespiti ceduti). La quota eccedente è deducibile in quote costanti nei cinque esercizi successivi.
- Dal calcolo del limite fiscale devono essere esclusi i beni di terzi ed i beni coperti da contratti di manutenzione periodica.

### Verifica:

- una prima verifica di massima può essere effettuata considerando il costo storico dei beni ammortizzabili, escludendo quelli coperti da contratti di manutenzione periodica. A volte il rispetto dei limiti è evidente e non richiede particolari approfondimenti

## Variazioni in aumento di natura temporanea: spese di manutenzione e riparazione ordinaria su beni propri

- nei casi più complessi occorre procedere a verifiche più dettagliate ricordando che per il calcolo del limite occorre considerare il costo fiscale e che per i beni la cui deduzione è limitata occorre considerare il costo storico in misura corrispondente alla parte deducibile (stessa cosa per la spesa)
- le società spesso non considerano tutti i costi di manutenzione nel conteggio del limite. Non sempre vengono considerati i costi sostenuti per le squadre di manutentori interni, per i pezzi di ricambio ed altre spese simili. Occorre sincerarsi quindi che tutti i costi di manutenzione siano stati considerati.

## **Variazioni in aumento di natura temporanea: accantonamenti per rischi ed oneri**

- Ai sensi dell'art. 107, comma 4, gli unici accantonamenti per rischi ed oneri ammessi in deduzione dal reddito di impresa sono quelli previsti dalle norme recate dal Capo II del Titolo II del TUIR.

Verifica:

- se, dunque, risultano contabilizzati tra i costi dell'esercizio accantonamenti non rientranti tra le predette previsioni normative è necessario effettuare la relativa variazione in aumento
- occorre esaminare che non ci siano voci di costo non denominate accantonamenti ma che di fatto svolgano la medesima funzione (anche tali costi devono essere ripresi in aumento)
- in generale è importante verificare la movimentazione dei fondi rischi ed oneri

## **Variazioni in aumento di natura temporanea: accantonamenti per rischi ed oneri**

- in linea generale, come visto, gli accantonamenti non sono deducibili mentre gli utilizzi (qualora il fondo sia stato effettuato per la copertura di futuri costi fiscalmente deducibili) rendono necessaria una variazione in diminuzione. I rilasci di fondi rischi ed oneri comportano sempre l'effettuazione di una variazione in diminuzione
- il modo migliore per verificare la movimentazione dei fondi rischi ed oneri è quello di procedere individuando la variazione patrimoniale del fondo
- alcuni utilizzi potrebbero, infatti, non essere contabilizzati a conto economico (in tal caso, qualora l'utilizzo sia stato effettuato a fronte del sostenimento di un costo deducibile) deve essere effettuata una variazione in diminuzione.



## **Variazioni in aumento di natura temporanea: perdite su cambi da valutazione (perdite su cambi non realizzate) – art. 110, comma 3, Tuir**

- In caso di transazioni attive e passive con soggetti residenti in Paesi che adottano valute diverse dall'euro, il credito/debito (storico) deve essere contabilizzato e convertito in Euro alla data di effettuazione dell'operazione.
- La normativa fiscale prevede che, se l'incasso/il pagamento avverrà dopo la fine dell'esercizio, il credito/debito dovrà essere valutato e convertito in euro al cambio alla data di chiusura dell'esercizio. Quindi, si originerà una differenza di valutazione tra il cambio del credito/debito di fine esercizio e quello storico.
- Pertanto, nel caso di perdita su cambi da valutazione (non realizzata), occorre effettuare la variazione in aumento (in quanto la stessa non è stata realizzata entro la fine dell'esercizio).

## **Variazioni in aumento di natura temporanea: interessi passivi di mora**

- Gli interessi passivi di mora sono deducibili nell'esercizio di pagamento.

Verifica:

- se, dunque, risultano contabilizzati tra i costi dell'esercizio interessi passivi di mora non pagati occorre operare una corrispondente variazione in aumento.

## Le variazioni in diminuzione di natura temporanea

Di seguito illustreremo le principali variazioni in diminuzione di natura temporanea:

- plusvalenze rateizzate
- dividendi non percepiti nell'esercizio ma contabilizzati
- interessi di mora attivi
- utili su cambi da valutazione.

## Variazioni in diminuzione di natura temporanea: plusvalenze rateizzate

- Ai sensi dell'art. 86, comma 4 del TUIR, le plusvalenze realizzate dalla cessione di cespiti posseduti da più di tre anni (un anno per le società sportive professionistiche) possono concorrere a formare il reddito di impresa, anziché per l'intero nel periodo di imposta di competenza, in un massimo di cinque quote costanti nel periodo di imposta di competenza e nei quattro successivi.

Verifica:

- la scelta di rateizzare la plusvalenza deve risultare dalla dichiarazione dei redditi. Tale condizione è richiesta dalla norma di legge. Qualora non risulti soddisfatta la plusvalenza concorre interamente al reddito d'impresa
- se la società effettua variazioni in aumento per le quote di precedenti plusvalenze occorre accertarsi che queste quote trovino evidenza nel Modello Redditi dell'esercizio precedente (nello specifico negli appositi righi di dettaglio del quadro RF).

## **Variazioni in diminuzione di natura temporanea: dividendi non percepiti nell'esercizio ma contabilizzati**

- Ai sensi dell'art. 89, comma 2, gli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'IRES non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti (principio di cassa), in quanto esclusi per il 95% del loro ammontare.

Verifica:

- se nel corso dell'esercizio sono contabilizzati per competenza dividendi senza che essi siano stati incassati, si rende necessario effettuare una corrispondente variazione in diminuzione dell'utile 'contabile'.

## **Variazioni in diminuzione di natura temporanea: interessi attivi di mora**

- Gli interessi attivi di mora sono tassati nell'esercizio di effettivo incasso.

Verifica:

- occorre verificare se gli interessi attivi di mora contabilizzati sono stati tutti incassati. In caso contrario occorre operare una corrispondente variazione in diminuzione.

## **Variazioni in diminuzione di natura temporanea: utili su cambi da valutazione (utili su cambi non realizzati) – art. 110, comma 3, Tuir**

- In caso di transazioni attive e passive con soggetti residenti in Paesi che adottano valute diverse dall'euro, il credito/debito (storico) deve essere contabilizzato e convertito in Euro alla data di effettuazione dell'operazione.
- La normativa fiscale prevede che, se l'incasso/il pagamento avverrà dopo la fine dell'esercizio, il credito/debito dovrà essere valutato e convertito in euro al cambio alla data di chiusura dell'esercizio. Quindi, si originerà una differenza di valutazione tra il cambio del credito/debito di fine esercizio e quello storico.
- Pertanto, nel caso di utile su cambi da valutazione (non realizzati), occorre effettuare la variazione in diminuzione (in quanto lo stesso non è stato realizzato entro la fine dell'esercizio).

# Verifica e calcolo dell'IRES corrente

- Al reddito complessivo netto determinato con le regole fin qui enunciate si applica l'aliquota del 24%.
- Le perdite fiscali (art. 84 comma 1 del TUIR), in ambito IRES, possono essere computate in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi, in misura non superiore all'80% del reddito stesso, senza limiti di tempo (modifica in vigore dal periodo d'imposta in corso al luglio 2011).
- Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, invece, essere computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi (art. 84 comma 2 del TUIR).
- In presenza delle due tipologie di perdite fiscali (ad utilizzo limitato e ad utilizzo pieno), si veda l'esempio riportato nella seguente slide.



# Verifica e calcolo dell'IRES corrente

- Reddito imponibile lordo: 1.000
- Perdite fiscali (ad utilizzo limitato): (1.100)
- Perdite fiscali (ad utilizzo pieno): (50)

Reddito imponibile netto IRES è di **150** così determinato:

Reddito imponibile lordo: 1.000

Perdite fiscali: (800) utilizzabili nel limite dell'80% del reddito

Perdite fiscali (ad utilizzo pieno): (50) realizzate nei primi 3 periodi d'imposta.

IRES (24%\* 150) = **36**.

Le residue perdite fiscali di €300 potranno essere utilizzate nei futuri esercizi (sempre nel limite dell'80% del reddito prodotto in ciascuno di essi).

# Verifica e calcolo dell'IRES corrente

## Bilancio di verifica

CONTO ECONOMICO	
A) VALORE DELLA PRODUZIONE	
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	50.000,00
58/05/010 CESSIONE DI BENI	0,00
58/10/005 RICAVI PER PRESTAZ. DI SERVIZI	50.000,00-
2) Variaz. riman. di prod. in corso di lav. semi e f	141.231,00
60/05/005 PROD. IN CORSO DI LAV. CIESIST. IN	1.108.696,79
60/05/010 PROD. IN CORSO DI LAV. CIR.F.	1.249.927,79-
5) Altri ricavi e proventi	
a) Altri ricavi e proventi	47.902,00
64/05/100 ABBUONI ARROT. ATTIVI IMP.	1,07-
64/05/105 PLUSV. ORD. DA RATEIZZARE	0,00
64/05/115 SOPRAVVIVENZE ORDINARIE ATTIVE	47.901,18-
5 TOTALE Altri ricavi e proventi	47.902,00
A TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE	239.133,00
B) COSTI DELLA PRODUZIONE	
7) per servizi	147.311,00
68/05/025 ENERGIA ELETTRICA	137,30

## Calcolo IRES

Determinazione del reddito di impresa per l'anno 2014		FISCALE
Utile/Perdita di bilancio		40
Reversal amm.ti anticipati (quadro EC)		-
<b>+ Variazioni in aumento</b>		
RES	1.4.679	
RAP	-2.866	
RES per imposte differite		
RAP per imposte differite		21.487
ICI e altre imposte indeducibili	-3.300	
RES per imposte anticipate		
RAP per imposte anticipate		
Tasso rifiuti non pagato + diritto camerale	562	
Sopraavvenienze passive, perdite		948
Spese rappresentanza alberghi e rist. 100%		-
Spese di rappresentanza altre		
Scalo auto		
Manutenzione automezzi		
Spese gestione auto		
Carburanti		3.408
Noleggio auto		
Leasing auto	-3.408	
Altri ammortamenti inded.		
Ammortamento auto		-
Ammortamento telefonia		
Amm.to equipamenti indeducibile		

## Modello Unico

Determinazione del reddito di impresa		Mod. N.	0	1
RF1	Colore attività	681.000		
RF2	Controvalore degli asset di natura finanziaria			40.000,00
RF3	Costi			
RF4	Utile			40,00
RF5	Perdita			
RF6	Componenti positivi			
RF7	Costi costanti della produzione patrimoniale e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio			
RF8	Costi costanti dei contributi e liberazioni costanti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 101, comma 2, lettera b)			
RF9	Reddito determinato con criteri normalizzati			
RF10	Reddito di immobili non costituiti da beni strumentali né beni di cui si produce o si ha scambio di diritto tabellare			
RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui si gode			
RF12	Ricavi non sanabili			
RF13	Risorse per contenzioso o conciliazione in materia di lavoro e quota determinata a sensi del T.U. art. 52, comma 53, 54			
RF14	Controvalore dei beni amministrati per conto (art. 15, comma 5)			
RF15	Interessi passivi indeducibili			26.961,00
RF16	Imposte indeducibili (non pagate) (art. 99, comma 1)			21.487,00
RF17	Oneri di diritto sociale			
RF18	Spese per mesi di trasporto indeducibili a sensi dell'art. 102 del T.U.R.			3.408,00
RF19	Induzioni e retrocessioni patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili			848,00
RF20	Ammortamenti relativi a partecipazioni civili			
RF21	Ammortamenti non deducibili			
RF22	Variazioni riman. (art. 110, comma 2)			
RF23	Spese di cui all'art. 106, comma 2, ultimo periodo, e di cui all'art. 105, comma 2			
RF24	Spese di manutenzione, riparazione, ammortamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)			
RF25	Induzioni e retrocessioni non deducibili			
RF26	Variazioni riman. crediti e meno (art. 111)			
RF27	Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile a sensi dell'art. 102, comma 2			
RF28	Differenziali su cambi (art. 110, comma 2)			
RF29	Spese ed altri componenti negativi da Stato o fornitori diversi da quelli di cui all'art. 102 bis			
RF30	Induzione (doppio)			



**La  
determinazione  
della base  
imponibile IRAP**

# IRAP - Caratteristiche

## (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446)

- E' un'imposta diretta e locale. E' un'imposta reale, cioè, che colpisce la ricchezza in quanto tale, senza tener conto delle condizioni personali del contribuente come invece avviene per l'imposta personale.
- Non è un'imposta sul reddito propriamente detta.

- Esercizio abituale di attività autonomamente organizzata diretta:
  - alla produzione o allo scambio di beni
  - alla prestazioni di servizi.
- L'attività esercitata da:
  - società
  - enti (anche alcuni organi/amministrazioni statali)  
costituisce in ogni caso presupposto di imposta.

- Società ed enti di cui art. 73, comma 1, lett. a), b) del TUIR (società ed enti commerciali).
- S.n.c., S.a.s. ed equiparate (società di armamento e società di fatto con attività commerciale).
- Persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni.
- Produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR (con alcune eccezioni in relazione al volume di affari).
- Enti privati di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del TUIR (enti non commerciali).
- Società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. d) nuovo TUIR (società ed enti non residenti).
- Alcune amministrazioni pubbliche.

- Non sono soggetti passivi:
  - fondi comuni di investimento mobiliare ed immobiliare chiusi
  - fondi pensione
  - I soggetti che esercitano un'attività agricola ai sensi dell' art. 32 del TUIR; i soggetti di cui all'art. 8 del D.Lgs. 227/2001; le cooperative e i loro consorzi (di cui all' art. 10 del DPR 601/73). L' esclusione da IRAP di tali soggetti è stata prevista dalla legge di Stabilità 2016, che ha introdotto la lett. c-bis) all'interno dell' art. 3 co. 2 del medesimo D.Lgs. 446/97.
  - Per i soggetti non residenti in Italia l'imposta si applica se svolgono attività produttiva in una regione italiana (stabile organizzazione)

La base imponibile IRAP delle società di capitali aventi ad oggetto attività industriale o commerciale è determinata, ai sensi dell'art. 5, comma 1 del Decreto IRAP, dalla **differenza tra il valore ed i costi della produzione** di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del Codice civile, **con esclusione**:

- spese per il personale (B9 – C.E.)
- altre svalutazioni delle immobilizzazioni (B10, lett. c), - C.E.)
- svalutazioni crediti compresi nell'attivo circolante (B10, lett. d), - C.E.)
- accantonamenti per rischi (B12 – C.E.)
- altri accantonamenti (B13 – C.E.)
- componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda così come risultanti dal conto economico dell'esercizio

Regole particolari per la determinazione della base imponibile sono stabilite per le imprese bancarie e società finanziarie, per le holding industriali e per le società assicurative.



## Fasi della verifica dell'IRAP corrente (imprese industriali e commerciali)

- 1) Verificare che le formule di calcolo del conteggio siano corrette e che non vi siano meri errori di calcolo.
- 2) Verificare che il conteggio dell'IRAP consideri i corretti valori di bilancio.
- 3) Procedere, scorrendo il bilancio di verifica, all'individuazione di costi interamente o parzialmente non deducibili seguendo le verifiche suggerite nelle successive slides.
- 4) Verificare che la società abbia assunto correttamente le deduzioni IRAP (esempio costo per INAIL, deduzione cd. 'Cuneo Fiscale', deduzione per costi per apprendisti, ecc.).
- 5) Verificare se la società ha assunto l'aliquota IRAP corretta in relazione alla regione nella quale produce il valore della produzione.
- 6) Verificare che l'importo dell'IRAP calcolata sia riflessa nel bilancio di verifica nel conto economico.

## I costi non deducibili ai fini IRAP

- La base imponibile IRAP dei soggetti società di capitali, imprese industriali e commerciali
  - non ammette in deduzione alcuni costi anche qualora contabilizzati in voci rilevanti ai fini IRAP (vedasi slide precedente nel principio di correlazione).
- Tali costi sono: perdite su crediti, IMU, interessi passivi insiti nei canoni di locazione finanziaria, i rimborsi KM forfetari, i compensi ad amministratori, i costi per collaboratori, le consulenze/prestazioni occasionali ed altri costi sostenuti per il personale dipendente assunto a tempo determinato.
- Nonostante il c.d. "principio di derivazione", sono indeducibili (come ai fini IRES) i costi non di competenza, non documentati, e non inerenti.
- Per quanto riguarda gli ammortamenti, come ai fini IRES, occorre riprendere in aumento:
  - la quota eccedente 1/18 del costo dei marchi e dell'avviamento
  - la quota inerente al terreno per i fabbricati
  - l'intero importo del disavanzo da fusione/scissione (se non affrancato).

## I costi non deducibili ai fini IRAP

### Verifica:

- occorre scorrere il bilancio di verifica individuando la presenza di tali costi e verificandone la corretta considerazione nel prospetto di calcolo
- a riguardo occorre prestare attenzione al trattamento IRAP dei contratti di lavoro interinale. Qualora l'intero costo dell'interinale sia classificato nella voce B7 (classificazione non corretta) occorre verificare che la parte riferita all'addebito del costo del personale sia ripresa in aumento ai fini IRAP
- In caso di distacco di personale:
  - il costo dei dipendenti (presi in prestito) è deducibile per la distaccataria
  - il corrispondente riaddebito (dei dipendenti dati in prestito) è tassato in capo alla distaccante.

## Deduzioni per costo del lavoro

- Dall'esercizio 2014: Dalla base imponibile IRAP possono essere portate in riduzione deduzioni riferite a contributi previdenziali per i dipendenti assunti a tempo indeterminato, un importo forfetario variabile da €7.500 a €21.000 (per dipendenti di sesso femminile o di età inferiore ai 35 anni, impiegati in zone svantaggiate), i costi per i contributi obbligatori (INAIL) ed il costo per disabili e apprendisti.
- Dall'esercizio 2015: Dalla base imponibile IRAP è deducibile il costo residuo (rispetto alle deduzioni sopra menzionate) del personale assunto a tempo indeterminato.
- Pertanto, risulta indeducibile, ai fini IRAP il costo del personale dipendente ed assimilato assunto a tempo determinato.

## La corretta aliquota IRAP

- L'IRAP è determinata moltiplicando la base imponibile per l'aliquota d'imposta pari ordinariamente al 3,90%.
- Occorre osservare che Leggi regionali possono disporre aliquote d'imposta differenti sia in linea generale che in relazione a particolari attività.
- Nella regione Puglia l'aliquota IRAP è del 4,82%
- In caso di produzione effettuata in più regioni la società deve ripartire la base imponibile fra le varie regioni (sulla base delle retribuzioni dei dipendenti) in modo da determinare il corretto carico fiscale.

### Verifica:

- occorre esaminare se la società produce solamente in una o più regioni
- occorre esaminare se le regioni interessate prevedono aliquote differenti da quelle ordinarie (tale verifica può essere effettuata consultando le 'Appendici' delle istruzioni al modello IRAP)

## La corretta aliquota IRAP

- verificato che la società effettua produzione in più regioni occorre farsi fornire il calcolo del riparto della base imponibile IRAP
- ottenuto il calcolo se ne può valutare la ragionevolezza sulla base di considerazioni legate al numero di dipendenti e del livello di retribuzioni corrisposte nelle varie regioni.



**Consolidato  
fiscale nazionale**

- Il regime del consolidato fiscale, nelle due diverse modalità del consolidato nazionale e mondiale, insieme alla tassazione per trasparenza rappresenta una delle maggiori novità in tema di tassazione dei gruppi societari, introdotta dalla riforma fiscale del 2004.
- L'istituto del **consolidato fiscale nazionale**, disciplinato dagli articoli da 117 a 129 del TUIR (DPR 917 del 1986), prevede la tassazione dei gruppi su base consolidata, ossia **permette alla società controllante di liquidare in modo unitario l'IRES**, applicandola su di un'**unica base imponibile per l'intero gruppo di imprese**, pari alla somma algebrica delle basi imponibili calcolate dalle singole società che optano per il regime della tassazione di gruppo e comprende l'intero reddito delle società consolidate.
- Con il consolidato mondiale viene estesa la possibilità di includere nella tassazione di gruppo anche le società non residenti, con gli stessi criteri e modalità previste per il consolidato nazionale, salvo alcune peculiarità.
- Il procedimento di consolidamento previsto dalla norma tributaria si sostanzia in un'aggregazione di imponibili IRES, determinati in capo alle singole società aderenti, effettuato dalla consolidante per determinare il “reddito complessivo globale”.



- Nel consolidato fiscale nazionale **la consolidante** assume l'onere di calcolo dell'imposta sul reddito complessivo globale e del relativo versamento del saldo e degli acconti nei confronti dell'Erario. Le società consolidate non perdono, tuttavia, la rispettiva soggettività tributaria, sebbene il particolare istituto ne modifichi i contenuti, tra i quali il mancato rapporto diretto con l'Erario in merito agli obblighi di versamento e rimborso d'imposta.
- Possono optare per il regime del consolidato fiscale nazionale, in qualità di consolidanti:
  - le società di capitali;
  - le società europee di cui al Regolamento CE n. 2157 del 2001 ;
  - le società cooperative e di mutua assicurazione;
  - le società cooperative europee di cui al Reg.to CE n. 1435 del 2003 residenti;
  - gli enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

- Invece, possono assumere la qualifica di consolidate solo le società residenti costituite nella forma di:
  - società per azioni,
  - società in accomandita per azioni,
  - società a responsabilità limitata. Tali società possono assumere la qualifica di soggetti consolidati anche se hanno optato per la determinazione del reddito su base catastale ai sensi dell'articolo 1, comma 1093, della legge n. 296 del 2006.
- Per accedere al regime oggetto di esame, il soggetto consolidante deve detenere una partecipazione nella società che si intende consolidare e devono ricorrere congiuntamente le seguenti condizioni:
  - deve esistere un **rapporto di controllo «di diritto»** ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1, codice civile;
  - il soggetto deve possedere una **partecipazione superiore al 50 per cento dei voti esercitabili in assemblea** e partecipare per **più del 50 per cento all'utile di bilancio**.

- A decorrere dal 2015, con l'articolo 6 del decreto legislativo n. 147 del 2015, è stata introdotta la possibilità, per il soggetto controllante non residente, di consolidare le basi imponibili delle società sorelle e delle loro stabili organizzazioni, previa designazione di una società controllata residente o di una stabile organizzazione di società controllata residente in Paesi UE/SEE al ruolo di consolidante.
- Ogni società o ente può partecipare ad **un solo consolidato in qualità di controllante oppure di controllata** purché:
  - l'esercizio sociale della controllante e della controllata siano coincidenti;
  - sia effettuata l'opzione congiunta sia da parte della consolidante che della consolidata, entro il termine stabilito dall'articolo 119 del Tuir, cioè con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione;
  - vi sia elezione di domicilio fiscale da parte di ciascuna società controllata presso la controllante ai fini della notifica degli atti e dei provvedimenti relativi ai periodi di imposta per i quali è esercitata l'opzione.

- **L'esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate** mediante la compilazione del quadro OP della dichiarazione Redditi SC, relativa al periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.
- **Permanendo il requisito del controllo, l'opzione è vincolante per tre esercizi sociali** e, salvo il caso in cui non sia revocata, si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio.
- Per effetto dell'esercizio dell'opzione per la tassazione consolidata di gruppo, **si determina un unico reddito complessivo** corrispondente alla **somma algebrica degli imponibili della controllante e delle controllate**, indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile alla società consolidante.
- Alla società consolidante compete anche:
  - il **riporto a nuovo dell'eventuale perdita** risultante dalla somma algebrica degli imponibili;
  - la **liquidazione dell'imposta di gruppo**;
  - la **liquidazione dell'eccedenza d'imposta** di gruppo rimborsabile o riportabile a nuovo.

- **La controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato**, calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato nazionale.
- **Gli obblighi di versamento a saldo e in acconto dell'IRES competono esclusivamente alla controllante.** Pertanto, il debito tributario sorge in capo alla consolidante fiscale.
- **Le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo possono essere utilizzate solo dalle società che le hanno prodotte.** Ne consegue, pertanto, che non è consentito il trasferimento alla consolidante delle perdite maturate, in capo alle controllate, nei periodi d'imposta anteriori a quello di esercizio dell'opzione per la tassazione consolidata.
- L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 40 del 2018 , ha chiarito che una holding neocostituita può consolidare immediatamente i soli risultati fiscali prodotti dalla consolidata neo-acquisita:
  - durante un periodo d'imposta «interamente controllato» dalla stessa e

- che si chiude nella stessa data in cui è prevista la chiusura del periodo d'imposta della controllante, anche se tale esercizio sociale viene appositamente modificato.
- Nel caso di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, l'esercizio dell'opzione non è consentito e, se già avvenuto, cessa dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione.
- Responsabilità previste dall'art. 127 TUIR:
  - La controllante è responsabile per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi; per le somme che risultano dovute a seguito di verifiche fiscali attinenti alle dichiarazioni dei redditi propria di ciascun soggetto che partecipa al consolidato; solidalmente al pagamento delle sanzioni irrogate;
  - Ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile solidalmente con la controllante per la maggiore imposta accertata e relativi interessi riferita alla rettifica operata sul proprio reddito imponibile; per le somme dovute a seguito di verifiche fiscali in conseguenza di rettifiche al proprio reddito; per le sanzioni.

## Contratti di consolidamento fiscale

- I rapporti giuridici, economici e finanziari derivanti dall'adesione al consolidato fiscale sono regolati da specifici accordi di carattere privatistico tra le parti, attraverso un “**contratto di consolidamento fiscale**”.
- Gli accordi di consolidamento possono prevedere la ripartizione degli eventuali benefici fiscali – sia di ordine finanziario (derivanti, ad esempio, dallo slittamento in avanti del versamento delle imposte dovute) che di ordine economico (derivanti da un effettivo e definitivo risparmio fiscale) – in modo differenziato a seconda delle diverse situazioni e della composizione del capitale sociale delle diverse entità che partecipano alla procedura.
- Le politiche fiscali del gruppo, ad esempio, potranno essere differentemente strutturate a seconda che il risultato complessivo sia rappresentato da un reddito imponibile soggetto ad imposta ovvero da una perdita fiscale di cui si prevede il recupero eventuale soltanto dopo alcune annualità.
- Il contratto di consolidato fiscale stabilisce inoltre il **criterio di ripartizione/utilizzo delle perdite fiscali** all'interno delle società del gruppo, in particolare nell'eventualità che le perdite conseguite dalle controllate siano superiori agli

## Contratti di consolidamento fiscale

imponibili positivi generati dalle altre società partecipanti al consolidato fiscale.

- Gli effetti contabili che derivano dall'applicazione del consolidamento fiscale dipendono direttamente dalle clausole contenute nel contratto.
- Le singole società aderenti iscrivono nel conto economico del proprio bilancio d'esercizio il carico fiscale inerente all'IRES, nella misura determinabile per effetto del combinato operare: i) delle norme tributarie; ii) degli accordi di natura privatistica tra le stesse società.
- Le imposte correnti per IRES di competenza, come sopra determinate, sono iscritte nella voce 20 "*imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*" del conto economico di ciascuna società.
- Nello stato patrimoniale del bilancio d'esercizio della società **consolidante** è esposto il **complessivo credito/debito per IRES verso l'Erario** e i **crediti e i debiti verso le società consolidate** derivanti dalla liquidazione dei vantaggi fiscali ricevuti/attribuiti.



## Contratti di consolidamento fiscale

- Nello stato patrimoniale di ciascuna società **consolidata** sono iscritti i **crediti e i debiti verso la consolidante** derivanti dalla quantificazione dei vantaggi fiscali attribuiti o ricevuti, mentre **nessun rapporto di credito o debito per IRES sarà evidenziato nei confronti dell'Erario.**
- Per quanto riguarda il trasferimento di ritenute, eccedenze di IRES, nonché degli acconti autonomamente versati dalle società consolidate, trattandosi di una vera e propria **cessione di attività al consolidato, la società consolidante rileva un credito tributario a fronte dell'iscrizione di un debito verso controllata,** per un importo pari al valore nominale della posta assegnata.
- **Ai fini IRAP, la tassazione consolidata non ha alcuna rilevanza** e, pertanto, le società partecipanti rilevano l'imposta corrente e differita su base separata.
- Esempi di contabilizzazione ed approfondimenti sono contenuti nel principio contabile OIC 25.

## Contratti di consolidamento fiscale



### Esempio

**Accordo avente ad oggetto l'esercizio dell'opzione per il regime fiscale della tassazione di Gruppo (Consolidato nazionale)**

tra

**ABC Partecipazioni S.p.A.**, con sede legale in Bari (BA), Via ..., C.F. ..., nella persona del Dott. ... ..., Presidente del Consiglio di Amministrazione (di seguito anche la "Controllante" o "Consolidante")

e

**XYZ S.p.A.**, con sede legale in Bari (BA), Via ..., C.F. ..., nella persona del Sig. ... ..., Presidente del Consiglio di Amministrazione (di seguito anche la "Controllata" o "Consolidata").

Congiuntamente le predette società anche denominate "le Parti".

#### **PREMESSO CHE**

- a) con gli artt. da 117 a 129 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, (nel proseguo anche "TUIR") e con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004 (nel proseguo anche "Decreto") e successive modifiche ed integrazioni, è stato introdotto e disciplinato, l'istituto della tassazione di Gruppo, definito Consolidato nazionale; in particolare dette fonti normative dispongono che, a determinate condizioni, la società controllante e ciascuna società controllata possono esercitare – congiuntamente tra loro – l'opzione per la sua applicazione;
- b) il Consolidato fiscale prevede un regime opzionale per la tassazione di gruppo che consiste nella determinazione in capo alla società o ente controllante di un unico reddito imponibile di gruppo, corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti dei soggetti aderenti (società controllante e società controllate) e conseguentemente, di

# Grazie

**Saverio Petruzzelli**

T. 348 3080441

E. [saverio@saveriopetruzzelli.it](mailto:saverio@saveriopetruzzelli.it)