

*Collana di*  
**CONTABILITÀ D'IMPRESA**

**10**

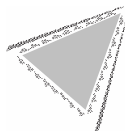
ALBERTO QUAGLI - FRANCESCO AVALLONE - GABRIELE D'ALAURO

# **RISULTATO AZIENDALE E DICHIARAZIONI FISCALI**

*Seconda edizione*



**G. Giappichelli Editore**



## ***Presentazione***

Nel presente lavoro, giunto alla seconda edizione, sono trattate le problematiche tecnico-contabili connesse alla determinazione delle imposte sul reddito delle società di capitali, includendo anche concreti casi di studio volti all'analisi del trattamento fiscale di specifiche voci di bilancio e alla predisposizione delle relative dichiarazioni tributarie.

Gli argomenti e le tematiche considerati si basano sulle disposizioni vigenti all'inizio dell'anno 2022, tenendo conto delle modifiche alla disciplina dell'IRES e dell'IRAP apportate in specie con L. 30 dicembre 2021, n. 234 (Legge di Bilancio 2022), con D.L. 30 dicembre 2021, n. 228 ("Decreto Milleproroghe", convertito, con modificazioni, dalla L. 25 febbraio 2022, n. 15) e con D.L. 27 gennaio 2022, n. 4 ("Decreto Sostegni *ter*", convertito, con modificazioni, dalla L. 28 marzo 2022, n. 25).

Il volume è *in primis* rivolto agli studenti universitari quale strumento di supporto alla didattica nell'ambito dei corsi di Ragioneria Professionale o di insegnamenti equivalenti.

Si ritiene altresì possa costituire un utile ausilio per gli operatori aziendali dei settori contabile-amministrativo e tributario: sono infatti fornite linee guida e indicazioni pratico-operative al fine di effettuare correttamente, alla chiusura di ogni esercizio aziendale, il calcolo del carico fiscale societario e la redazione delle relative scritture nella contabilità generale, e predisporre le conseguenti dichiarazioni tributarie.

Il lavoro si compone di quattro capitoli, volti a delineare le articolate interrelazioni tra risultato aziendale e dichiarazioni fiscali.

Nel Capitolo 1 sono illustrati gli aspetti concernenti il meccanismo di funzionamento e di applicazione dell'imposta sul reddito delle società (IRES), esaminando i profili fiscali delle più significative voci di bilancio.

Nel Capitolo 2 è analizzata l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), nei suoi riflessi fiscali e contabili.

Il Capitolo 3 tratta delle problematiche connesse alla determinazione e alla contabilizzazione delle imposte differite e anticipate.

Nel Capitolo 4, infine, sono proposti casi pratici di Ragioneria Professionale, che comprendono lo svolgimento di esercitazioni operative volte all'applicazione delle disposizioni fiscali relative a specifiche voci di bilancio e all'illustrazione delle modalità tecniche di predisposizione delle dichiarazioni tributarie obbligatorie.

GLI AUTORI

Genova, luglio 2022

## ***Risultato aziendale e imposta sul reddito delle società (IRES)***

SOMMARIO: 1.1. Il meccanismo delle variazioni al risultato civilistico: struttura della dichiarazione IRES. – 1.2. Principi di determinazione del reddito delle società e norme generali di valutazione. – 1.2.1. Principio di cassa: dividendi. – 1.2.2. Principio di cassa: interessi moratori. – 1.2.3. Principio di cassa: compensi agli amministratori. – 1.2.4. Principio di cassa: contributi in conto capitale. – 1.2.5. Principio di cassa: oneri fiscali e contributivi. – 1.2.6. Principio di certezza: accantonamenti. – 1.3. Profili fiscali di significative voci di bilancio. – 1.3.1. Immobilizzazioni immateriali. – 1.3.2. Immobilizzazioni materiali. – 1.3.3. Attività finanziarie. – 1.3.4. Rimanenze. – 1.3.5. Crediti. – 1.3.6. Debiti: interessi passivi. – 1.3.7. Crediti e debiti in valuta. – 1.3.8. TFR e lavoro dipendente. – 1.3.9. Spese di rappresentanza e spese di vitto e alloggio. – 1.3.10. Compensi ai sindaci. – 1.4. La determinazione e il versamento dell'IRES. – 1.4.1. Il calcolo del reddito imponibile: il riporto delle perdite fiscali. – 1.4.2. Il calcolo dell'imposta. – 1.4.3. Il calcolo del debito o credito d'imposta.

### ***1.1. Il meccanismo delle variazioni al risultato civilistico: struttura della dichiarazione IRES***

In sede di dichiarazione dei redditi delle società di capitali, per la determinazione della base imponibile ai fini dell'IRES occorre partire dal risultato dell'esercizio scaturente dal Conto Economico e apportare a esso le variazioni in aumento (derivanti dall'aggiunta di componenti positivi o dall'eliminazione di componenti negativi) e in diminuzione (derivanti, al contrario, dall'eliminazione di componenti positivi o dall'aggiunta di componenti negativi) conseguenti all'applicazione delle disposizioni del TUIR, così da giungere – mediante la compilazione del quadro RF (“Reddito d'impresa”) della dichiarazione – alla quantificazione del reddito d'impresa fiscalmente imponibile.

L'analisi dei principali profili fiscali delle più significative voci di bilancio, che possono dare luogo all'applicazione del meccanismo delle variazioni sopra indicate, è contenuta nel prosieguo della trattazione.

## ***1.2. Principi di determinazione del reddito delle società e norme generali di valutazione***

Tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (IRES) sono comprese le società di capitali residenti nel territorio dello Stato – oggetto precipuo del presente esame – il cui reddito complessivo, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni contenute nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che costituisce il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR).

L'IRES è stata introdotta per effetto delle disposizioni, modificative del TUIR, contenute nel D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, in vigore dal 1° gennaio 2004. Detta imposta, che ha sostituito l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), è applicata a partire dai periodi d'imposta che hanno inizio a decorrere dalla predetta data.

L'aliquota dell'IRES è stabilita in misura pari al 24% del reddito complessivo netto, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

Il reddito complessivo ai fini dell'IRES è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal Conto Economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalle disposizioni del TUIR e che saranno oggetto di trattazione nel prosieguo, con specifico riferimento alle società che redigono il bilancio non in base ai principi contabili internazionali, ma in conformità alle disposizioni del codice civile.

### ***Principio di competenza e principio di certezza***

In linea generale, i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza: tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni (art. 109, 1° comma, TUIR).

Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza è statuito, ai sensi dell'art. 109, 2° comma, TUIR, che:

– i corrispettivi delle cessioni di beni mobili si considerano conseguiti – e le spese di acquisizione di detti beni si considerano sostenute – alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, non tenendo conto delle clausole di riserva della proprietà;

– i corrispettivi delle cessioni di beni immobili e di aziende si considerano conseguiti – e le spese di acquisizione di detti beni si considerano sostenute – alla data della stipulazione dell’atto, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l’effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, non tenendo conto delle clausole di riserva della proprietà;

– i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti – e le spese di acquisizione di detti beni si considerano sostenute – alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi.

Sono peraltro previste alcune deroghe al principio di competenza, sia in materia di costi, sia in materia di ricavi, avendo riguardo, ad esempio, alla concorrenza alla formazione del reddito in base al principio di cassa dei compensi agli amministratori, degli oneri fiscali e contributivi e degli interessi di mora, nonché alla possibilità di dilazionare la tassazione di determinate plusvalenze in esercizi successivi a quello del loro conseguimento.

### ***Principio di imputazione a Conto Economico***

Occorre considerare, ai sensi dell’art. 109, 4° comma, TUIR, che:

– da una parte, i ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al Conto Economico;

– d’altra parte, le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al Conto Economico relativo all’esercizio di competenza, fatto salvo quanto sotto indicato.

In deroga al principio della previa imputazione a Conto Economico, sono tuttavia deducibili:

– le spese e gli altri componenti negativi imputati al Conto Economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità a norme sulla determinazione della base imponibile IRES che dispongono o consentono il rinvio (è il caso ad esempio della disposizione sulla deducibilità delle spese di manutenzione);

– le spese e gli altri componenti negativi che, pur non essendo imputati al Conto Economico, sono deducibili per disposizione di legge (è il caso, ad esempio, della disposizione sulla deducibilità dei compensi erogati agli amministratori).

La possibilità di operare la deduzione in via extracontabile di determinati costi non imputabili a Conto Economico, mediante indicazione degli stessi in

apposito prospetto della dichiarazione dei redditi, è stata abrogata, per effetto della L. 24 dicembre 2007, n. 244, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

### ***Principio di inerenza***

Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili, ai sensi dell'art. 109, 5° comma, TUIR, se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi.

Le spese e gli altri componenti negativi che invece si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito, sono deducibili in misura forfettaria, ossia per la parte corrispondente al rapporto (da individuare applicando alcune regole peculiari) tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito, o che non vi concorrono in quanto esclusi, e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Per quanto concerne la trattazione delle specifiche norme che prevedono limiti alla deducibilità degli interessi passivi si fa rimando al successivo punto 1.3.6.

### ***Principio di derivazione rafforzata***

In base al cosiddetto principio di "derivazione rafforzata" (art. 83 TUIR) assumono rilevanza fiscale, anche in deroga ad altre disposizioni del TUIR, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili, sia per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, sia per le società – a esclusione delle micro-imprese di cui all'art. 2435 *ter* c.c. – che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.

Sussistono una serie di norme specifiche (in specie emanate in attuazione dell'art. 1, 60° comma, L. 24 dicembre 2007, n. 244, e dell'art. 4, comma 7° *quater*, D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38), cui si fa rinvio, predisposte al fine di coordinare norme di carattere fiscale e contenuto dei principi contabili.

### ***Norme generali sulle valutazioni***

Circa le norme generali sulle valutazioni, è statuito in particolare quanto segue (art. 110 TUIR):

- il costo dei beni è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte;
- si comprendono nel costo dei beni anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali; in determinate fattispecie gli interessi passivi e altri costi sono tuttavia compresi nel costo dei beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa e nel costo degli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa;
- il costo dei beni rivalutati (salvo eccezioni) non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito;
- il costo delle azioni, delle quote e degli strumenti finanziari simili alle azioni si intende non comprensivo dei maggiori o minori valori iscritti;
- per i titoli a reddito fisso, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie e sono iscritti come tali in bilancio, la differenza positiva o negativa tra il costo d'acquisto e il valore di rimborso concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio;
- determinati proventi e componenti negativi sono ragguagliati alla durata dell'esercizio se questa è inferiore o superiore a dodici mesi;
- in caso di mutamento totale o parziale dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi il contribuente deve darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate;
- la rettifica da parte degli uffici dell'amministrazione finanziaria delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi.

### **1.2.1. Principio di cassa: dividendi**

Come sopra detto, i dividendi ricevuti dall'impresa sono assoggettati ad imposta nell'esercizio in cui sono incassati. Inoltre, occorre considerare che i dividendi percepiti non concorrono a formare il reddito dell'esercizio, in quanto componenti esclusi dalla tassazione, per il 95% del loro ammontare (art. 89, 2° comma, TUIR).

Pertanto, a fronte dell'imputazione a Conto Economico dei dividendi per competenza, è necessario evidenziare nel quadro RF:

- una variazione in diminuzione pari al 95% dell'ammontare incassato;
- una variazione in diminuzione relativa al 100% dell'ammontare non incassato, cui seguirà, nell'esercizio di incasso, una variazione in aumento relativa al 5% dell'importo dei dividendi percepiti nel periodo ma già contabilizzati in esercizi precedenti.



### ***Le norme di imponibilità per i dividendi***

Alfa S.p.A. ha iscritto nel Conto Economico dell'esercizio 2021 un dividendo deliberato dalla società partecipata Beta S.p.A., pari a € 5.000, che risulta incassato per € 3.000 nell'anno 2021 e per € 2.000 nell'anno 2022. Gli effetti fiscali sono i seguenti:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al 2021:
  - variazione in diminuzione del risultato civilistico pari al 95% del dividendo incassato, ossia per € 2.850 (pari a  $3.000 \times 0,95$ );
  - variazione in diminuzione del risultato civilistico pari al 100% del dividendo non incassato, ossia per € 2.000;
- nella dichiarazione dei redditi relativa al successivo esercizio 2022:
  - variazione in aumento del risultato civilistico pari al 5% del dividendo incassato nel 2022 ma già imputato al Conto Economico del 2021, ossia per € 100 (pari a  $2.000 \times 0,05$ ).

Le disposizioni sopra riportate si applicano in caso di dividendi distribuiti da società residenti in Italia, mentre sono previste regole specifiche in caso di dividendi distribuiti da società non residenti.

### ***1.2.2. Principio di cassa: interessi moratori***

Gli interessi moratori attivi e passivi sono fiscalmente rilevanti – ovvero, rispettivamente, imponibili e deducibili – in base al principio di cassa (art. 109, 7° comma, TUIR).

Ove pertanto detti interessi attivi/passivi, imputati per competenza a Conto Economico, non risultino incassati/pagati nel medesimo periodo, occorre apportare nel quadro RF:

- una variazione in diminuzione pari agli interessi attivi non incassati, cui seguirà, nell'esercizio di incasso, la corrispondente variazione in aumento;
- una variazione in aumento pari agli interessi passivi non pagati, cui seguirà, nell'esercizio di pagamento, la corrispondente variazione in diminuzione.

### ***L'applicazione del principio di cassa per gli interessi moratori***

Alfa S.p.A. ha iscritto nel Conto Economico dell'esercizio 2021 interessi moratori attivi pari a € 400, interamente incassati nel successivo anno 2022, e interessi moratori passivi pari a € 300, interamente pagati nel 2022. Gli effetti fiscali sono i seguenti:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al 2021:
  - variazione in diminuzione del risultato civilistico pari agli interessi moratori attivi non incassati, ossia per € 400;

- variazione in aumento del risultato civilistico pari agli interessi moratori passivi non pagati, ossia per € 300;
  - nella dichiarazione dei redditi relativa al successivo esercizio 2022:
- variazione in aumento del risultato civilistico pari agli interessi moratori attivi 2021 incassati, ossia per € 400;
- variazione in diminuzione del risultato civilistico pari agli interessi moratori passivi 2021 pagati, ossia per € 300.

### **1.2.3. Principio di cassa: compensi agli amministratori**

I compensi spettanti agli amministratori sono fiscalmente rilevanti in base al criterio di cassa: il costo sostenuto è pertanto deducibile nell'esercizio di pagamento (fatta salva l'applicazione, ove i compensi costituiscano per il percettore redditi assimilati al lavoro dipendente, del cosiddetto "principio di cassa allargato", che rende deducibili dal reddito dell'esercizio precedente i compensi corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo, in ipotesi di esercizio coincidente con l'anno solare).

Ciò premesso, nel caso in cui vi sia una differenza temporale fra l'esercizio di imputazione a Conto Economico, per competenza, dei compensi e il periodo di pagamento dei medesimi, è necessario operare due distinte variazioni nel quadro RF:

– ove l'esercizio di imputazione preceda l'esercizio di pagamento, si effettua una prima variazione, in aumento, per l'importo degli emolumenti iscritti per competenza ma non corrisposti, e una seconda variazione, in diminuzione, per le somme pagate nell'esercizio, ma già imputate nel Conto Economico di esercizi precedenti;

– ove l'esercizio di pagamento preceda l'esercizio di imputazione, si effettua una prima variazione, in diminuzione, per l'importo degli emolumenti corrisposti ma non ancora transitati a Conto Economico, e una seconda variazione, in aumento, per i compensi imputati quali costi dell'esercizio, ma già pagati, a titolo di acconto, negli esercizi precedenti.

#### ***I criteri di deducibilità per i compensi agli amministratori***

Alfa S.p.A. ha iscritto per competenza, tra i costi del Conto Economico dell'esercizio 2021, compensi spettanti agli amministratori per un importo pari a € 10.000, che risultano interamente corrisposti nel successivo esercizio 2022. Gli effetti fiscali sono i seguenti:

- variazione in aumento del risultato civilistico pari a € 10.000 da effettuare nella dichiarazione dei redditi relativa al 2021;
- variazione in diminuzione del risultato civilistico pari a € 10.000 da effettuare nella dichiarazione dei redditi relativa al 2022.

### **1.2.4. Principio di cassa: contributi in conto capitale**

I contributi in conto capitale, che hanno lo scopo di aumentare la patrimonializzazione dell'impresa e non sono necessariamente collegati a specifici investimenti, costituiscono dal punto di vista fiscale una sopravvenienza attiva che concorre a formare il reddito in base al principio di cassa (a esclusione dei contributi spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a un contratto, che sono invece fiscalmente rilevanti in base al principio generale di competenza).

Più in particolare, l'art. 88, 3° comma, lett. b), TUIR accorda la possibilità all'impresa di scegliere se assoggettare a tassazione i contributi integralmente nell'anno di incasso (indipendentemente, quindi, dall'esercizio di competenza) ovvero nell'anno di incasso e nei successivi, ma non oltre il quarto. L'impresa può, quindi, decidere di tassare il contributo in conto capitale nell'anno di incasso, ovvero ripartire il corrispondente debito di imposta su due, tre, quattro o cinque esercizi.

Ne consegue che, in sede di dichiarazione dei redditi, devono essere evidenziate nel quadro RF le opportune variazioni, rispettivamente:

- in diminuzione, per i contributi iscritti a Conto Economico ma non incassati, cui seguirà una variazione in aumento nel successivo esercizio di incasso;
- in diminuzione, per l'ammontare totale dei contributi incassati per i quali si è scelto di ripartire la tassazione negli esercizi successivi: l'imposta su questi componenti positivi di reddito viene così liquidata nell'arco di più anni;
- in aumento, per le quote di contributi – già incassati e oggetto di imponibilità frazionata – che sono da assoggettare a imposta nell'esercizio.

#### ***Le regole di tassazione dei contributi in conto capitale***

Alfa S.p.A. ha iscritto nel Conto Economico dell'esercizio 2021 un importo pari a € 40.000 a titolo di contributo in conto capitale, che risulta interamente incassato nel medesimo anno 2021 e con riferimento al quale la società intende avvalersi della rateizzazione della tassazione in 5 esercizi. Gli effetti fiscali sono i seguenti:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al 2021:
  - compilazione dell'apposito prospetto del quadro RS previsto per l'indicazione della scelta di avvalersi della rateizzazione della tassazione del contributo, indicando l'importo complessivo dello stesso (€ 40.000) e la corrispondente quota costante ( $€ 40.000/5 = € 8.000$ );
  - variazione in diminuzione del reddito imponibile pari a € 40.000;
  - variazione in aumento del reddito imponibile pari a € 8.000 (prima quota costante);
- nelle quattro successive dichiarazioni dei redditi (relative al 2022, 2023, 2024 e 2025):
  - variazione in aumento del reddito imponibile pari a € 8.000.

In senso più ampio, avendo riguardo alle differenti tipologie di contributi erogabili alle imprese, si consideri altresì che determinati contributi a fondo perduto, previsti da normative speciali emanate in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, non concorrono a formare il reddito imponibile, con conseguente variazione in diminuzione da effettuare in dichiarazione IRES.

### **1.2.5. Principio di cassa: oneri fiscali e contributivi**

L'art. 99 TUIR disciplina la deducibilità degli oneri fiscali e contributivi.

In particolare, la norma citata distingue fra tributi indeducibili e deducibili: non sono ammesse in deduzione le imposte sul reddito, quelle per le quali è prevista la rivalsa, nonché le imposte indeducibili per legge.

L'IVA, quale imposta per cui vi è l'obbligo di rivalsa, è indeducibile ove risulti detraibile. Nei casi in cui invece l'IVA assolta dall'impresa nei confronti dei propri fornitori sia indetraibile per espressa previsione di legge od in conseguenza del tipo di attività esercitata, essa si somma al costo del bene o del servizio al quale si riferisce e segue le generali regole di deducibilità di detto costo.

L'ineducibilità delle imposte comporta la necessità di operare una variazione in aumento della base imponibile. Tale variazione deve essere evidenziata in un apposito rigo del quadro RF.

In merito all'IRAP, sussistono disposizioni specifiche che consentono di effettuare, in presenza di determinati requisiti, due differenti deduzioni dalla base imponibile IRES.

In primo luogo, ove la società abbia sostenuto nell'esercizio spese per il personale dipendente o assimilato a tempo determinato (che, come si illustrerà nel capitolo 2 cui si fa rimando, non sono deducibili ai fini dell'IRAP), è prevista una deduzione analitica in misura corrispondente alla quota di base imponibile IRAP riferita al costo del lavoro, da applicare all'IRAP versata nel periodo.

In secondo luogo, ove la società abbia sostenuto nell'esercizio spese per interessi passivi e oneri assimilati (al netto degli interessi attivi e proventi assimilati), è altresì prevista una deduzione forfettaria pari al 10% dell'IRAP versata nel corso dell'esercizio.

Per il calcolo di entrambe le deduzioni, la cui somma non può eccedere l'importo totale dell'IRAP dovuta, i versamenti effettuati nel periodo a titolo di acconto IRAP rilevano se e nella misura in cui rappresentino in sede di conguaglio un costo dell'esercizio.

### ***La parziale deducibilità dell'IRAP***

Alfa S.p.A. ha versato nel corso del 2021 acconti IRAP per € 6.000, nonché un saldo IRAP 2020 per € 4.000. L'IRAP dell'esercizio, iscritta nel Conto Economico 2021, ammonta a € 12.000. La società ha sostenuto, sia nel 2021, sia nel 2020, spese per personale dipendente a tempo determinato e per interessi passivi. La quota di base imponibile IRAP riferita al costo del lavoro è pari nel 2021 al 30%, mentre nel 2020 era pari al 20%.

Tutto ciò premesso, la deduzione analitica IRAP per le spese del personale si calcola come segue:  $€ 0,2 \times 4.000 + 0,3 \times \min(6.000; 12.000) = € 800 + 1.800 = € 2.600$ .

Inoltre, la deduzione forfettaria IRAP per gli interessi passivi si calcola come segue:  $€ 0,1 \times [4.000 + \min(6.000; 12.000)] = € 0,1 \times (4.000 + 6.000) = € 1.000$ .

La somma delle due deduzioni (pari a € 2.600 + 1.000 = € 3.600) non eccede l'IRAP complessivamente dovuta da Alfa S.p.A. per il 2021 (pari a € 12.000).

Gli effetti fiscali sono i seguenti:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al 2021:
  - variazione in aumento del reddito imponibile pari a € 12.000 (IRAP totale iscritta nel Conto Economico);
  - variazione in diminuzione del reddito imponibile pari a € 2.600 (deduzione IRAP analitica);
  - variazione in diminuzione del reddito imponibile pari a € 1.000 (deduzione IRAP forfettaria).

In merito all'IMU relativa agli immobili strumentali, è previsto un meccanismo di deducibilità, ai fini del calcolo della base imponibile IRES, secondo percentuali differenziate in funzione del periodo di imposta di riferimento.

In particolare – a seguito delle modifiche normative apportate con la “Legge di Bilancio 2020” (art. 1, 4°-5° e 772°-773° commi, L. 27 dicembre 2019, n. 160) – la deducibilità è fissata in misura pari al:

- 50% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, ossia per il 2019, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare;
- 60% per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020, ossia per il 2020 e il 2021, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare;
- 100% a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021, ossia a partire dal 2022, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare.

In dichiarazione dei redditi occorre dunque effettuare una variazione in diminuzione pari alla quota deducibile dell'IMU relativa agli immobili strumentali imputata a Conto Economico e pagata nell'esercizio.

I tributi diversi da quelli ora esaminati sono deducibili in base al principio di cassa, vale a dire nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

In questo caso, può sussistere una differenza temporale fra l'esercizio in cui tali oneri sono addebitati al Conto Economico e quello in cui diventano deducibili, con conseguente variazione in aumento della base imponibile dell'anno di competenza e variazione in diminuzione di pari importo nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

Parimenti, sempre ai sensi dell'art. 99 TUIR, i contributi versati dall'impresa alle associazioni sindacali e di categoria sono deducibili nell'esercizio del pagamento, se e nella misura in cui sono dovuti in base a una formale delibera dell'associazione.

### **1.2.6. Principio di certezza: accantonamenti**

In applicazione dei principi di prudenza e di competenza, le imprese imputano a Conto Economico accantonamenti a fronte di rischi e oneri futuri.

Gli accantonamenti sono generalmente indeducibili, trattandosi di costi privi del requisito della certezza e non sostenuti nell'esercizio di imputazione (art. 109, 1° comma, TUIR), salvo eccezioni specificatamente previste e dettagliate dalla normativa fiscale.

Detta indeducibilità concerne l'accantonamento in bilancio a fronte del presunto onere futuro, ma non il costo in quanto tale che, se rientra fra quelli riconosciuti dal TUIR, è invece legittimamente deducibile nell'esercizio di effettivo sostenimento.

Ne consegue che in corrispondenza dell'imputazione dell'accantonamento a Conto Economico emerge una variazione in aumento da effettuare nel quadro RF della dichiarazione dei redditi, mentre, al momento del sostenimento effettivo del costo, con utilizzo contestuale del fondo accantonamento iscritto in bilancio, il componente negativo di reddito sarà pienamente deducibile dalla base imponibile (ovvero deducibile nei limiti imposti dal TUIR) e sarà evidenziato in forma di variazione in diminuzione, anch'essa esposta nel quadro RF della dichiarazione dei redditi.

#### ***Accantonamenti non deducibili***

L'impresa procede ad accantonare nel Conto Economico del 2021 € 5.000 a fronte di oneri legati a un contenzioso commerciale in essere. Si tratta di un accantonamento non ammesso in deduzione e, di conseguenza, con riferimento all'esercizio 2021 in cui è effettuato detto accantonamento, deve essere operata una variazione in aumento del risultato civilistico per € 5.000. Ipotizzando che, nel successivo eserci-

zio 2022, il costo venga effettivamente sostenuto per € 5.000, poiché ad esempio l'impresa ha perso il contenzioso, vi sarà l'utilizzo contabile del fondo accantonamento senza addebiti a Conto Economico, ma il costo diverrà fiscalmente deducibile e l'impresa potrà, di conseguenza, operare una variazione in diminuzione del risultato civilistico dell'anno 2022 per € 5.000.

Gli artt. 99, 105 e 107 TUIR, cui si fa rinvio, contengono un elenco tassativo degli accantonamenti deducibili a fronte di oneri futuri, nonché le specifiche norme che disciplinano i limiti di deducibilità dei medesimi, che in specie si riferiscono a:

- accantonamenti per imposte deducibili non ancora definitivamente accertate;
- accantonamenti di quiescenza e previdenza;
- accantonamenti iscritti a fronte di lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili;
- accantonamenti operati da imprese concessionarie della costruzione di opere pubbliche a fronte di spese di ripristino o sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili;
- accantonamenti effettuati a fronte di oneri derivanti da operazioni a premio e da concorsi a premio.

In merito alle peculiari norme, di cui all'art. 106 TUIR, concernenti il trattamento fiscale delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti si fa rimando al paragrafo 1.3.5.

### **1.3. Profili fiscali di significative voci di bilancio**

#### **1.3.1. Immobilizzazioni immateriali**

Ai sensi dell'art. 103 TUIR, sono statuiti determinati limiti massimi di deducibilità a titolo di ammortamento di specifiche immobilizzazioni immateriali.

In particolare:

- sono deducibili quote di ammortamento di diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti industriali, processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico in misura non superiore al 50% del relativo costo (art. 103, 1° comma, TUIR);
- sono deducibili quote di ammortamento di marchi d'impresa e dell'avviamento in misura non superiore ad un diciottesimo del relativo costo (art. 103, 1° comma, TUIR);

– sono deducibili quote di ammortamento di diritti di concessione e altri diritti iscritti nell’attivo del bilancio in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge (art. 103, 2° comma, TUIR).

Nel caso di affitto o di usufrutto di azienda, analogamente a quanto previsto – come si specificherà nel paragrafo successivo – per le immobilizzazioni materiali, la deduzione degli ammortamenti spetta all’affittuario o all’usufruttuario.

Ove siano imputati a Conto Economico ammortamenti di immobilizzazioni immateriali in misura eccedente i limiti sopra indicati:

– occorre effettuare in dichiarazione dei redditi una variazione in aumento del risultato civilistico, pari alla differenza tra ammortamento civilistico e ammortamento massimo fiscalmente deducibile;

– la suddetta quota di ammortamento indeducibile potrà essere fiscalmente dedotta alla fine del periodo di ammortamento civilistico, con l’effettuazione di una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi corrispondente.

#### ***Ammortamento dell’avviamento***

Si ipotizzi che Alfa S.p.A. abbia conseguito a titolo oneroso nell’esercizio 2021 un avviamento di € 36.000, da ammortizzare a Conto Economico in cinque esercizi.

Ciò premesso, poiché fiscalmente sono deducibili quote non superiori ad un diciottesimo del costo:

– nei primi cinque esercizi (ossia dal 2021 al 2025), a fronte di una quota di ammortamento imputata a Conto Economico pari a € 36.000/5 = € 7.200, la quota massima fiscalmente deducibile è pari a € 36.000/18 = € 2.000, cosicché è necessario effettuare in ciascuna delle cinque dichiarazioni dei redditi corrispondenti una variazione in aumento pari a € 7.200 – 2.000 = € 5.200;

– alla fine del quinto esercizio (ossia alla fine del 2025) l’ammortamento civilistico è concluso, mentre fiscalmente l’ammortamento procede per i successivi tredici periodi, cosicché, dal sesto al diciottesimo esercizio (ossia dal 2026 al 2038), in ciascuna delle dichiarazioni dei redditi corrispondenti viene effettuata una variazione in diminuzione pari a € 2.000.

Si noti che l’importo complessivo delle variazioni in aumento, pari a € 5.200 × 5 = € 26.000, coincide con l’importo complessivo delle variazioni in diminuzione, pari a € 2.000 × 13 = € 26.000.

Le spese relative a più esercizi, tra cui, ad esempio, le spese di impianto e ampliamento, sono deducibili – ai sensi dell’art. 108, 1° comma, TUIR – nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Ove sostenute dalle imprese di nuova costituzione, dette spese sono in ogni caso deducibili solo a partire dal-



l'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi, ai sensi dell'art. 108, 3° comma, TUIR.

A seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, è stata prevista da alcune normative specifiche (per la cui trattazione si fa rinvio al paragrafo 1.3.2. immediatamente successivo) la possibilità di sospendere la contabilizzazione degli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali in determinati esercizi.

In detti casi, è possibile dedurre in via extracontabile gli ammortamenti non imputati a conto economico, apportando variazioni in diminuzione nelle dichiarazioni IRES corrispondenti (che saranno compensate da variazioni in aumento del reddito imponibile alla fine del periodo di ammortamento fiscale).

### **1.3.2. Immobilizzazioni materiali**

Ai sensi dell'art. 102, 1° comma, TUIR, le quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali strumentali sono fiscalmente riconosciute subordinatamente all'effettiva entrata in funzione del bene, laddove invece, secondo quanto previsto dai principi contabili, l'ammortamento deve iniziare nel momento in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso.

Le quote di ammortamento deducibili (ai sensi dell'art. 102, 2° comma, TUIR) sono determinate in base a specifici coefficienti fiscali stabiliti da un apposito decreto ministeriale (D.M. 31 dicembre 1988), differenziati a seconda della natura del cespite e della tipologia di attività svolta dall'impresa, e da ragguagliare alla durata dell'esercizio ove diversa dai 12 mesi.

Nel primo esercizio di entrata in funzione del bene l'ammortamento deducibile è pari alla metà del valore che si ottiene moltiplicando il costo di acquisizione del bene per il coefficiente fiscale.

In merito alla determinazione del costo storico di acquisizione, fiscalmente rilevante per il calcolo degli ammortamenti, occorre in particolare incrementare detto importo degli oneri accessori di diretta imputazione (con alcune regole specifiche per cui si fa rimando all'art. 110, 1° comma, TUIR), delle spese di manutenzione capitalizzabili e di quelle plusvalenze iscritte che per espressa disposizione di legge non abbiano concorso alla formazione del reddito.

Si segnala inoltre che per i beni il cui costo unitario non è superiore a € 516,46 è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.

Nel caso di imputazione a Conto Economico di un ammortamento in misura superiore rispetto all'importo scaturente dall'applicazione sulla base dei coefficienti ministeriali:

- occorre effettuare in dichiarazione dei redditi una variazione in aumento

del risultato civilistico, pari alla differenza tra ammortamento civilistico e ammortamento massimo fiscalmente deducibile;

– la suddetta quota di ammortamento indeducibile potrà essere fiscalmente dedotta alla fine del periodo di ammortamento civilistico, con l’effettuazione di una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi corrispondente.

A seguito dell’emergenza epidemiologica da Covid-19, così come più sopra indicato per gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali, è stata prevista la possibilità di sospendere in determinati esercizi anche la contabilizzazione degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali, ai sensi dalle normative specifiche di seguito illustrate:

– il D.L. 14 agosto 2020, n. 104 (“Decreto Agosto”, convertito, con modificazioni, dalla L. 13 ottobre 2020, n. 126) ha previsto la possibilità di sospendere fino al 100% gli ammortamenti nell’esercizio in corso al 15 agosto 2020, con conseguente prolungamento di un anno del periodo di ammortamento civilistico, e con l’obbligo di destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare pari all’ammortamento non contabilizzato;

– la L. 30 dicembre 2021, n. 234 (Legge di Bilancio 2022) ha esteso la misura sulla sospensione degli ammortamenti sopra indicata anche all’esercizio successivo a quello in corso al 15 agosto 2020, ma solamente per le società che non hanno effettuato il 100% dell’ammortamento nell’esercizio precedente;

– il D.L. 30 dicembre 2021, n. 228 (“Decreto Milleproroghe”, convertito, con modificazioni, dalla L. 25 febbraio 2022, n. 15) ha previsto la possibilità di sospendere gli ammortamenti nell’esercizio successivo a quello in corso al 15 agosto 2020 anche da parte delle società che non si sono avvalse della sospensione del 100% dell’ammortamento nell’esercizio precedente;

– infine, il D.L. 27 gennaio 2022, n. 4 (“Decreto Sostegni *ter*”, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 marzo 2022, n. 25) ha esteso la misura sulla sospensione degli ammortamenti agli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022, indipendentemente dal comportamento adottato dalle società negli esercizi precedenti.

In dette fattispecie, è possibile dedurre in via extracontabile gli ammortamenti non imputati a conto economico, apportando variazioni in diminuzione nelle dichiarazioni IRES corrispondenti (che saranno compensate da variazioni in aumento del reddito imponibile alla fine del periodo di ammortamento fiscale).

In caso di alienazione di cespiti possono altresì emergere specifici effetti di natura fiscale, in particolare ove il valore contabile residuo del bene non coincida con il suo valore residuo fiscale, ad esempio in conseguenza della pregres-

sa imputazione a Conto Economico di ammortamenti non totalmente deducibili, come poc' anzi illustrato.

Occorre di conseguenza effettuare in dichiarazione dei redditi variazioni in aumento o in diminuzione per riconciliare le eventuali differenze fra valori residui contabili e valori residui fiscali delle immobilizzazioni alienate, e dunque i differenti importi civili e fiscali delle corrispondenti plusvalenze o minusvalenze.

### ***Il calcolo civilistico e fiscale di plusvalenze o minusvalenze da alienazione di cespiti***

Alfa S.p.A. ha ceduto nel 2021 un'immobilizzazione materiale, acquistata nel 2019, a un prezzo pari a € 5.000. Si considerino i dati seguenti:

- costo storico pari a € 10.000;
- fondo ammortamento contabile pari a € 8.000;
- fondo ammortamento fiscale pari a € 7.000;
- prezzo di cessione pari a € 5.000.

Ciò premesso, all'atto della cessione, il valore contabile del bene (pari a € 10.000 – 8.000 = € 2.000) non coincide con il suo valore fiscale (pari a € 10.000 – 7.000 = € 3.000).

Di conseguenza, occorre effettuare nella dichiarazione dei redditi relativa al 2021 una variazione fiscale in diminuzione in misura pari alla differenza tra plusvalenza contabile (pari a € 5.000 – 2.000 = € 3.000) e plusvalenza fiscale (pari a € 5.000 – 3.000 = € 2.000), ossia pari a € 1.000 a riduzione del risultato civilistico.

In caso di plusvalenze, occorre altresì considerare quanto previsto dall'art. 86, 4° comma, TUIR, in base al quale, ove i beni siano stati posseduti da più di tre anni, vi è una duplice alternativa:

- tassare l'intero importo della plusvalenza nell'esercizio di realizzo;
- frazionare la plusvalenza tassandola in quote costanti nell'esercizio di realizzo e negli esercizi successivi, non oltre il quarto.

Si tratta dunque di una agevolazione fiscale che permette di ripartire su più periodi il carico fiscale relativo ad un componente non ricorrente di reddito.

### ***La rateizzazione fiscale delle plusvalenze relative alle immobilizzazioni materiali***

Alfa S.p.A., che intende usufruire delle agevolazioni fiscali eventualmente applicabili, ha ceduto nel 2021 un'immobilizzazione materiale, acquistata nel 2017, iscrivendo una plusvalenza contabile e fiscale pari a € 5.000.

Ciò premesso, applicando l'agevolazione fiscale che consente la rateizzazione della plusvalenza relativa al suddetto cespite posseduto da più di tre anni, occorre effettuare:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al 2021:
  - compilazione dell'apposito prospetto del quadro RS previsto per l'indicazione della scelta di avvalersi della rateizzazione della tassazione della plusvalenza, indicando l'importo complessivo della stessa (€ 5.000) e la corrispondente quota costante ( $€ 5.000/5 = € 1.000$ );
  - una variazione fiscale in diminuzione pari all'intero importo della plusvalenza, ossia pari a € 5.000, e
  - una variazione fiscale in aumento pari alla prima delle cinque quote costanti, ossia pari a € 1.000;
- in ciascuna delle dichiarazioni dei redditi relative ai quattro esercizi successivi:
  - una variazione in aumento pari alla quota costante imponibile nel periodo corrispondente, ossia pari a € 1.000.

### *Le spese di manutenzione*

L'art. 102, 6° comma, TUIR disciplina il trattamento fiscale delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione. Tali spese, se non sono imputate in bilancio ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultante dal registro dei beni ammortizzabili (all'inizio dell'esercizio). Nel caso di società di nuova costituzione, il suddetto limite percentuale deve essere conteggiato, esclusivamente per il primo esercizio, sul costo complessivo risultante sempre dal registro dei beni ammortizzabili, ma al termine dell'esercizio. L'eccedenza rispetto a tale limite è comunque deducibile, seppur esclusivamente su un periodo di cinque esercizi e per quote costanti.

I compensi periodici dovuti a terzi per la manutenzione dei beni sulla base di un contratto sono deducibili nell'esercizio di competenza; in tal caso il costo dei beni cui i suddetti canoni si riferiscono non sarà conteggiato per la determinazione del limite percentuale del 5%.

### *Le spese di manutenzione*

La società Alfa S.p.A., nel corso dell'esercizio 2021 sostiene spese di manutenzione ordinaria per un importo pari a € 35.000. Di queste, € 5.000 rappresentano spese di manutenzione di competenza pagate in virtù di un contratto di manutenzione relativo a specifici beni di importo pari a 10.000. Il costo dei beni ammortizzabili risultante all'01/01/2021 dal registro dei beni ammortizzabili è pari a € 210.000.

Ciò premesso, nella dichiarazione dei redditi relativa al 2021, la società:

- determinerà l'ammontare massimo deducibile delle spese di manutenzione escludendo anzitutto il canone pagato in virtù del contratto (spese complessive pari a