

INTRODUZIONE: Brevi consigli per la redazione della prova scritta	Pag.	5
TEMA N. 1: Il candidato, esaminate le caratteristiche essenziali dell'accertamento delle imposte sui redditi, illustri le tipologie di accertamento esperibili nei confronti delle persone fisiche soffermandosi in particolare sulle caratteristiche del redditometro	»	9
TEMA N. 2: Premessi brevi cenni ai tipi di accertamento che l'amministrazione finanziaria può esperire nei confronti dei contribuenti titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo, il candidato tratti dell'accertamento induttivo con particolare riferimento agli studi di settore e agli indici sintetici di affidabilità fiscale. Il candidato si soffermi, infine, sul regime premiale previsto in favore dei contribuenti più affidabili.....	»	15
TEMA N. 3: Il candidato esamini le caratteristiche salienti del sistema di riscossione operando i necessari distinguo tra versamento spontaneo e riscossione coattiva. »		21
TEMA N. 4: Il candidato illustri le principali caratteristiche del sistema sanzionatorio tributario soffermandosi in particolare sulla procedura di irrogazione delle sanzioni.. »		31
TEMA N. 5: Il candidato illustri la disciplina del contenzioso tributario soffermandosi in particolare sulle novità apportate dal decreto di riforma del processo tributario (D.Lgs. 156/2015). Illustri, infine, la nuova disciplina che regolerà il processo tributario telematico.....	»	41
TEMA N. 6: Alla luce degli interventi del D.Lgs. 156/2015 il candidato esamini l'istituto dell'interpello esponendo le diverse tipologie ed esplicitandone i presupposti applicativi. Infine rediga un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate	»	51
TEMA N. 7: Il candidato illustri gli strumenti diretti a prevenire e a ridurre le liti tra amministrazione finanziaria e contribuenti, con particolare riguardo agli istituti del regime dell'adempimento collaborativo, dell'autotutela, dell'accertamento con adesione e del ravvedimento. Rediga, infine, un'istanza di accertamento con adesione per conto della società Alfa s.r.l. in relazione a un processo verbale dell'Agenzia delle entrate dal quale emergono i seguenti rilievi: a) acquisti di merce senza fattura; b) cessioni di merce senza fattura.....	»	59

TEMA N. 8: Il candidato, dopo aver illustrato le disposizioni relative ai Centri di assistenza fiscale (CAF) con particolare riguardo agli adempimenti relativi al rapporto tra CAF e lavoratore dipendente, si soffermi brevemente sulla certificazione tributaria e sulle modalità dell'attività formativa per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale.....	Pag. 69
TEMA N. 9: Dopo averne illustrato la figura e le differenze con il responsabile d'imposta, il candidato si soffermi sugli obblighi gravanti sul sostituto d'imposta	» 77
TEMA N. 10: Il candidato, esamini i caratteri essenziali dell'IRPEF e illustri le modalità di determinazione e di versamento dell'imposta.....	» 83
TEMA N. 11: Il candidato descriva i principali oneri deducibili ed oneri detraibili previsti dalla normativa in tema di IRPEF	» 89
TEMA N. 12: Il candidato, dopo aver trattato in modo sintetico delle modalità di tassazione dei redditi di lavoro dipendente, determini, sulla base di dati a scelta, la ritenuta fiscale su una busta paga. Inoltre, premessi brevi cenni al conguaglio fiscale di fine anno sui redditi di lavoro dipendente, ne effettui un esempio di calcolo	» 95
TEMA N. 13: Il candidato tratti dell'operazione di accantonamento di fine anno al Fondo TFR esaminandone anche gli aspetti contabili. Predisponga, inoltre, un esempio di calcolo dell'imposta sul TFR.....	» 101
TEMA N. 14: Il candidato illustri la disciplina fiscale delle principali categorie di fringe benefits.....	» 107
TEMA N. 15: Il candidato, dopo aver definito il reddito di lavoro dipendente e aver analizzato le modalità di determinazione dello stesso, si soffermi sulla disciplina introdotta dal D.L. 93/2008 relativa all'applicazione dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività. Fornisca, inoltre, un'esemplificazione del vantaggio fiscale derivante dall'applicazione di tale disciplina utilizzando dati a scelta.....	» 115
TEMA N. 16: Il candidato, dopo aver brevemente definito i redditi di lavoro autonomo e di impresa, si soffermi sulle diverse modalità di determinazione delle due categorie reddituali fornendo un esempio pratico che evidenzi la differenza tra il criterio di cassa e quello di competenza.....	» 121

TEMA N. 17: Il candidato, dopo aver brevemente esaminato le modalità di fatturazione di un professionista e i regimi contabili adottabili, rediga, con dati a scelta, un esempio di parcella	Pag. 127
TEMA N. 18: Il candidato, dopo aver illustrato i caratteri fondamentali del reddito d'impresa, si soffermi sui principi di determinazione dettati dal TUIR e tratti dei regimi contabili previsti per le imprese	» 133
TEMA N. 19: Il candidato esponga il trattamento fiscale degli interessi passivi nelle società di capitali	» 141
TEMA N. 20: Il candidato illustri gli effetti del recepimento dei principi contabili internazionali sulla normativa fiscale relativa alla determinazione del reddito d'impresa	» 145
TEMA N. 21: Il candidato esamini la disciplina fiscale dei costi relativi ai veicoli utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.....	» 151
TEMA N. 22: Il candidato, dopo aver brevemente esposto il meccanismo applicativo dell'IVA, illustri il sistema delle detrazioni ed i principi sui quali esso è fondato	» 155
TEMA N. 23: Il candidato illustri gli adempimenti cui sono obbligati i contribuenti IVA. Si soffermi in particolare sugli adempimenti connessi alla fatturazione delle operazioni attive e sui registri IVA.....	» 161
TEMA N. 24: Il candidato illustri il sistema dell'IVA intracomunitaria e i connessi obblighi contabili. Si soffermi il candidato, inoltre, sulla disciplina del cd. estero metro.....	» 169
TEMA N. 25: Il candidato esamini la disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e accenni ai dubbi di incostituzionalità e di incompatibilità dell'imposta con la normativa comunitaria	» 175
TEMA N. 26: Il candidato determini l'IRPEF e la relativa addizionale regionale dovute da un contribuente per il periodo d'imposta 2018.....	» 181
TEMA N. 27: Il candidato illustri le caratteristiche del modello di certificazione unica (CU) e i connessi adempimenti. Inoltre, rediga un esempio di compilazione con dati a scelta sulla base della normativa fiscale vigente	» 185

- TEMA N. 28: Il candidato proceda, commentandoli brevemente, ai calcoli necessari alla compilazione del prospetto di liquidazione di un modello 730/2019 Pag. 191
- TEMA N. 29: Il candidato presenti il quadro RN della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2018 di un contribuente persona fisica » 199
- TEMA N. 30: Il candidato, premessi brevi cenni alla dichiarazione delle persone fisiche, rediga il quadro RG (reddito di impresa in contabilità semplificata) del modello Redditi persone fisiche 2019..... » 205
- TEMA N. 31: Dopo aver esaminato le differenze tra la determinazione del reddito d'impresa civilistico e quello fiscale, il candidato determini, con dati a scelta, il reddito fiscale di una società di capitali..... » 211
- TEMA N. 32: Il candidato calcoli il reddito imponibile di un professionista per l'anno 2018..... » 227
- TEMA N. 33: Il candidato accenni alla disciplina fiscale dei cd. beni ad uso promiscuo ai fini delle imposte sui redditi, soffermandosi sui costi relativi ai mezzi di trasporto, e successivamente compili il quadro RE del modello Redditi 2019 di un professionista » 231
- TEMA N. 34: Il candidato proceda alla determinazione dell'IRES della società per azioni Alfa sulla base della situazione contabile al 31/12 e rediga le scritture contabili relative alla rilevazione dell'IRES di competenza e dell'utile d'esercizio, nonché le scritture di epilogo al Conto economico..... » 237
- TEMA N. 35: Il candidato, dopo aver illustrato sinteticamente gli adempimenti IVA relativi alle liquidazioni e ai versamenti periodici e all'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, proceda al calcolo dell'IVA dovuta da un imprenditore in riferimento ad una liquidazione periodica trimestrale » 243
- TEMA N. 36: Il candidato, dopo aver accennato alle disposizioni dettate dal D.Lgs. 241/97 in materia di versamento unitario e compensazione e al modello F24, dica degli effetti della sua introduzione sugli adempimenti periodici dei datori di lavoro e rediga un F24 con dati a scelta, prevedendo un esempio di compensazione e uno di rateazione..... » 249

TEMA N. 37: Il candidato, dopo aver esposto la disciplina relativa all'imposta municipale propria (IMU) proceda al calcolo della stessa e alla compilazione del modello F24 relativo al versamento d'acconto per l'anno 2019	Pag. 255
TEMA N. 38: Il candidato illustri in modo sintetico quali sono gli elementi che caratterizzano il prospetto di busta paga e predisponga un cedolino.....	» 261
TEMA N. 39: Il candidato illustri in modo sintetico il trattamento economico del congedo di maternità e del congedo parentale e predisponga il cedolino paga di una lavoratrice dipendente all'ottavo mese di gravidanza in congedo di maternità per l'intero mese	» 265
TEMA N. 40: Il candidato tratti brevemente delle mensilità aggiuntive e predisponga il cedolino paga relativo alla tredicesima mensilità per un dipendente assunto nel corso dell'anno.....	» 269
TEMA N. 41: Premessi cenni sulla base imponibile dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, tratti il candidato della nuova disciplina dettata in tema di determinazione del valore della produzione netta delle banche e di altri enti e società finanziari.....	» 273
TEMA N. 42: Dopo aver premesso brevi cenni al nuovo regime forfetario per il professionista, analizzi il candidato la procedura che determina l'imposta sostitutiva applicabile negli anni di imposta 2019 e 2020 sulla base di dati a scelta, tenendo conto dell'attività di un professionista in gestione separata INPS non iscritto ad alcuna Cassa di Previdenza. Si ponga anche l'esempio di calcolo per un'attività appena avviata.....	» 277

APPENDICI

Appendice I: Le principali novità dei modelli di dichiarazione fiscale	» 283
Appendice II: Ordinamento dei consulenti del lavoro	
L. 11 gennaio 1979, n. 12. — Norme per l'ordinamento della professione di consulente del lavoro	» 287

Regolamento sul tirocinio obbligatorio per l'accesso alla professione di consulente del lavoro	Pag. 296
Codice deontologico dei consulenti del lavoro	» 305
Appendice III: Prove scritte di diritto tributario assegnate nelle precedenti sessioni di esame	» 313

COPYRIGHT © SIMONE

COPYRIGHT © SIMONE

L'art. 83 del TUIR stabilisce che il **reddito complessivo** è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico dell'esercizio chiuso nel periodo d'imposta le *variazioni in aumento o in diminuzione derivanti dall'applicazione dei criteri stabiliti dal TUIR* (cd. *principio di derivazione*). Tale principio di derivazione, così come specificato dall'art. 83 TUIR, è stato esteso anche alle imprese che redigono il bilancio secondo i nuovi principi di valutazione stesi dall'OIC, ad eccezione delle microimprese. Si tratta di un principio di «derivazione rafforzata», già operativo per i soggetti IAS adopter, che riconosce i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio contenuti nei nuovi principi contabili.

Per i soggetti che redigono, per obbligo o anche per opzione, il bilancio in base ai **principi contabili internazionali**, anche nella formulazione di cui all'art. 4, co. 7ter, D.Lgs. 38/2005, valgono, anche in deroga ai criteri dettati dal TUIR, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai citati principi contabili.

Il reddito d'impresa si ottiene partendo dal risultato netto del conto economico redatto in conformità alla disciplina civilistica ed apportando, in sede di dichiarazione dei redditi, le variazioni opportune che tengano conto dei criteri fiscali.

In tal modo la disciplina fiscale non interferisce con quella civilistica in sede di formazione del bilancio.

In attuazione dell'art. 83 del TUIR e al fine di coordinare le nuove disposizioni con quelle di cui al D.Lgs. 38/2005, sono stati emanati il D.M. 1° aprile 2009, n. 48 e il D.M. 8 giugno 2011 con i quali, ai fini della determinazione del reddito d'impresa da parte dei soggetti IAS *adopter*, viene rimossa la rappresentazione dei fatti aziendali secondo la natura giuridico-formale degli stessi in luogo di una rappresentazione aziendale.

Hanno pertanto valenza fiscale le rappresentazioni in bilancio prescritte dagli IAS/IFRS, fatta eccezione per le valutazioni, relativamente alle quali continuano a prevalere le regole del TUIR. Allo stesso modo, la norma tributaria non cede il passo ai principi contabili internazionali ogni qualvolta fissi limiti di deducibilità (ad esempio, per i costi degli autoveicoli), imponga determinate ripartizioni temporali degli oneri (come per gli ammortamenti), prescriva che il componente negativo o positivo rilevi per cassa e non per competenza (ad esempio, dividendi o compensi agli amministratori).

La **determinazione** del reddito d'impresa fa leva su alcune fondamentali regole tecniche (art. 109 TUIR):

- il **principio della competenza** (co. 1), secondo il quale ricavi, oneri e proventi si imputano all'esercizio in base a principi di tecnica contabile ed economica o, se divergenti, in base a principi legislativi. Ciò comporta una **prevalenza del principio di competenza sul principio di cassa** per cui può risultare irrilevante, ai fini fiscali, il momento in cui avvengono il pagamento o l'incasso. Tale principio, tuttavia, ha subito un'importante deroga per quanto attiene le imprese in contabilità semplificata. I ricavi, i costi e gli altri componenti di cui non sia certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'importo, anche se di competenza dell'esercizio, vengono imputati all'esercizio in cui si verificano le condizioni di certezza ed esistenza;
- il **principio dell'inerenza** (co. 5), per il quale costi ed oneri sono deducibili solo se relativi a ricavi che concorrono alla formazione del reddito imponibile o che non vi concorrono in quanto esclusi (ad esempio i dividendi per i quali è riconosciuta la piena deducibilità dei costi connessi alla gestione della partecipazione). Vengono, pertanto, considerati indeducibili i costi non sostenuti nell'esercizio dell'impresa o che si riferiscano ad operazioni o attività da cui derivano proventi esenti, cioè non tassati.

La normativa prevede alcune limitate deroghe a questo principio tra cui quella relativa agli *oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale* (sempre deducibili purché imputati al conto

economico) e agli *interessi passivi* i quali sono deducibili anche se non inerenti, nel rispetto delle regole dettate dagli artt. 61 e 96 del TUIR;

- il **principio dell'imputazione** (co. 4), secondo il quale le spese e gli oneri (diversamente da quanto stabilito dal co. 3 per i ricavi, proventi e rimanenze) non sono ammessi in deduzione se non risultano indicati nel conto economico dell'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali;
- il **principio della certezza e della determinabilità oggettiva** dell'ammontare del costo o del ricavo (co. 1).

I componenti di reddito devono essere *certi* nell'esistenza e *determinati*, o almeno oggettivamente determinabili, nel loro ammontare. Pertanto, se nell'esercizio di competenza queste due condizioni non si realizzano, il componente concorrerà a formare il reddito nell'esercizio in cui esse si verificheranno.

Le **variazioni** da apportare al reddito di bilancio per trasformarlo in **reddito fiscale**, vengono calcolate confrontando, per ciascun elemento reddituale, la valutazione effettuata in base alle disposizioni del codice civile con la valutazione derivante dall'applicazione della disciplina tributaria.

Questa in particolare fissa delle regole specifiche riguardo a:

- crediti;
- rimanenze;
- ammortamenti;
- spese di manutenzione e riparazione;
- plusvalenze.

I **crediti**, in base all'art. 106 del TUIR, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta, nel limite dello 0,5% dell'ammontare del valore nominale o di acquisizione dei crediti derivanti da cessioni di beni o prestazioni di servizi con esclusione dei crediti assicurati. La deduzione non è più ammessa quando l'accantonamento ha raggiunto il 5% dei crediti esistenti alla fine dell'esercizio.

Nell'art. 106 non è più prevista la svalutazione dei *crediti per interessi di mora*, ora deducibili, ai sensi del co. 7 dell'art. 109, per cassa e non per competenza.

Le **perdite su crediti** sono deducibili fiscalmente se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o ancora, è assoggettato a procedure estere equivalenti (art. 101, co. 5 TUIR).

In seguito alle modifiche apportate dal **D.Lgs. 147/2015**, che ha introdotto il co. 5bis all'art. 101 del TUIR, è stabilito che per i crediti *di modesta entità* e per quelli vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali o a procedure equivalenti o abbiano concluso un accordo di ristrutturazione del debito, la **deduzione della perdita** è ammessa nel periodo di imputazione a bilancio anche se questa avviene in un momento successivo a quello in cui sussistono gli elementi certi e precisi.

Non è ammessa invece la deduzione se l'imputazione avviene in un periodo successivo a quello in cui si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione dal bilancio.

Le **rimanenze** sono rappresentate da materie prime, prodotti in corso di lavorazione, prodotti finiti esistenti in magazzino al momento in cui si compila l'*inventario* ed ai quali sono stati attribuiti opportuni valori.

Ai fini fiscali, come peraltro agli effetti civilistici, le rimanenze assumono la *duplice configurazione di componente positivo e negativo del reddito d'impresa*.

Per quanto attiene alla determinazione del loro valore, la normativa fiscale, pur rinviando alle disposizioni del codice civile e ai principi di corretta contabilità, stabilisce che la valutazione delle rimanenze, qualora non sia possibile valutarle al costo specifico, non può risultare inferiore al valore calcolato con il metodo del **LIFO a scatti annuali** (art. 92 TUIR).

In base a detto sistema:

- le rimanenze vanno valutate separatamente per categorie di beni dello stesso tipo e qualità;
 - nel primo periodo di imposta in cui si hanno le rimanenze, esse vanno valutate attribuendo ad ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti o acquistati per la loro quantità (co. 2);
 - nei periodi d'imposta successivi, se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto al periodo precedente, le maggiori quantità, valutate come sopra illustrato, costituiscono voci distinte per periodo di formazione. Se invece la quantità è diminuita, la diminuzione si imputa agli incrementi formati nei periodi d'imposta precedenti, a partire dal più recente (co. 3);
 - se il valore unitario dei beni come sopra determinato è superiore al valore normale di essi nell'ultimo mese del periodo d'imposta, la valutazione può essere fatta moltiplicando l'intera quantità, indipendentemente dal periodo di formazione, per il valore normale. Per le valute estere il valore normale è dato dal cambio alla data di chiusura dell'esercizio.
- Il minor valore attribuito alle rimanenze, così determinato, vale anche per gli esercizi successivi, purché le rimanenze non risultino iscritte nello Stato patrimoniale per un valore superiore (co. 5).

Ai sensi del co. 4, sono idonee ai fini fiscali anche le valutazioni delle rimanenze effettuate con i criteri del *FIFO* (primo entrato-primo uscito), del *costo medio ponderato* nonché *altre varianti del LIFO*.

Nel caso in cui il valore dei beni, calcolato con il criterio LIFO dovesse risultare superiore al **valore medio normale** dell'ultimo mese dell'anno, all'intera quantità in giacenza dei beni si deve applicare il valore normale. Per valore normale fiscale si intende il prezzo mediamente praticato; per beni dello stesso tipo in condizioni di normale concorrenza e allo stesso livello di commercializzazione, con specifici riferimenti ai listini più comuni, indipendentemente dall'esercizio di formazione.

Per quanto attiene ai **prodotti in corso di lavorazione ed ai servizi in corso di esecuzione**, il criterio di valutazione — stabilito dal co. 6 — è particolare: essi sono valutati, infatti, in base ai costi sostenuti nel periodo d'imposta se non vengono valutati con gli stessi criteri previsti per le opere e forniture ultrannuali di cui dall'art. 93 del TUIR.

Infine, l'ultimo comma dell'articolo in commento stabilisce che gli *esercenti attività di commercio al minuto* possono valutare le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio, e non del LIFO, purché illustrino i criteri e le modalità del metodo applicato nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato.

Il sesto comma dell'art. 110 del TUIR, il quale detta norme generali sulle valutazioni, stabilisce che in caso di **cambiamento**, anche parziale, **dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi**, il contribuente deve darne *comunicazione all'Agenzia delle entrate* nella dichiarazione dei redditi o in un apposito allegato.

Sempre in materia di criteri di valutazione, il medesimo articolo, al co. 8, dispone che la rettifica — da parte degli Uffici dell'amministrazione finanziaria — delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi: questa disposizione è da collegarsi a quella — contenuta nel comma 7 dell'art. 92 e che ricalca un principio di tecnica contabile — in base alla quale le *rimanenze finali di un esercizio costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo*.

Ne consegue che l'Ufficio deve tenere conto direttamente delle rettifiche operate e deve rettificare anche le valutazioni relative ai successivi esercizi.

La normativa ricomprende tra le rimanenze anche il **valore delle opere, delle forniture e dei servizi da eseguirsi in base a contratti pattuiti con durata ultrannuale** (art. 93 TUIR).

Le variazioni delle rimanenze finali di tali opere rispetto alle esistenze iniziali concorrono a formare il reddito dell'esercizio *per il valore complessivo della parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto*.

Con tale sistema si intende ripartire l'utile che si otterrà dall'esecuzione dell'opera tra i vari periodi nei quali l'opera stessa è stata realizzata.

L'articolo definisce in dettaglio le modalità di effettuazione della valutazione dei detti beni e servizi.

Tra i beni che costituiscono rimanenze la normativa fiscale comprende, peraltro, anche i **titoli azionari e obbligazionari**, nonché le **quote di partecipazione in società ed enti non rappresentate da titoli e strumenti finanziari**.

I criteri di valutazione dei titoli sono pressoché identici a quelli previsti per le rimanenze dei beni, salvo alcune disposizioni specifiche contenute nell'art. 94 del TUIR che mirano ad individuare i concetti di «categorie omogenee di titoli» e di «valore minimo» di titoli quotati in borsa, azioni etc.

In particolare, il comma 4 di tale articolo consente la *deducibilità fiscale delle eventuali svalutazioni del magazzino titoli solo in relazione ai titoli di cui all'art. 85, co. 1, lett. e), del TUIR (titoli obbligazionari, altri titoli di serie o di massa diversi dalle azioni, quote di partecipazione al capitale di società o enti commerciali o strumenti finanziari simili alle azioni che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie)*.

A tal fine il *valore minimo* viene determinato:

- per i *titoli negoziati in mercati regolamentati*, in base ai prezzi rilevanti nell'ultimo giorno dell'esercizio ovvero in base alla media aritmetica dell'ultimo mese;
- per gli *altri titoli*, in base al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.

Il co. 4bis dell'art. 94 in deroga ai suddetti criteri, stabilisce che la valutazione dei titoli non costituenti immobilizzazioni finanziarie operate in base ai *principi contabili internazionali* assume rilievo anche ai fini fiscali.

Stesso principio è affermato nel comma 1bis dell'art. 110 del TUIR per le obbligazioni e i titoli di massa di cui all'art. 85, co. 1, lett. e), che si considerano immobilizzazioni finanziarie.

Sotto il profilo fiscale l'**ammortamento** è il *procedimento tecnico-contabile* mediante il quale si effettua la ripartizione in più esercizi del costo di acquisizione di un bene avente utilità pluriennale.

I *beni materiali fiscalmente ammortizzabili* sono soltanto quelli *strumentali* per l'esercizio dell'impresa; di conseguenza, sono indeducibili gli eventuali ammortamenti di beni non strumentali, quali ad esempio gli immobili ad uso di civile abitazione.

Il **valore da ammortizzare** (o base di ammortamento) è rappresentato dal *costo originario* (costo principale del bene) aumentato, ai sensi dell'art. 110, co. 1, lett. b), del TUIR:

- degli *oneri accessori di diretta imputazione*, quali i costi di installazione, montaggio, trasporto etc., escluse le spese generali;
- degli *interessi passivi maturati su prestiti contratti per l'acquisizione o per la costruzione dei beni strumentali relativi all'impresa* fino all'esercizio della loro entrata in funzione e che dal bilancio risultano imputati ad aumento del costo.

Il TUIR disciplina distintamente l'*ammortamento dei beni materiali* (art. 102), l'*ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate* (art. 102bis), l'*ammor-*

tamento dei beni immateriali (art. 103) e l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili (art. 104).

Per quanto concerne i **beni strumentali materiali**, l'art. 102, al primo comma, stabilisce che le quote di ammortamento sono deducibili a partire dall'esercizio di effettiva entrata in funzione del bene.

I **tipi di ammortamento consentiti** sono:

- **ordinario**: è quello corrispondente ai coefficienti previsti con D.M. 31-12-1988 per categorie di beni omogenei, in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi. Nell'ipotesi di beni entrati in funzione nel corso dell'esercizio, anche se già utilizzati da altri soggetti, le quote di ammortamento sono ridotte a metà (co. 2);
- **a mannaia**: nel caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione integralmente, come se si trattasse di una perdita (co. 4);
- **immediato**: la normativa fiscale consente di portare integralmente in deduzione, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il costo dei beni strumentali il cui importo, unitariamente considerato, non è superiore a 516,46 euro. La deducibilità integrale non costituisce un obbligo ma una semplice facoltà con la conseguenza che, anche per i beni in oggetto, è sempre possibile effettuare l'ammortamento secondo le regole generali (co. 5).

Ricordiamo che per i soggetti che hanno effettuato investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 (termine prorogato, dalla L. 205/2017, al 31 dicembre 2018 ovvero entro il 30 giugno 2019, a condizione che entro il 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione), con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 30% (cd. **super ammortamento**, prima la soglia era del 40%). Risultano esclusi da tale agevolazione gli investimenti in veicoli e altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, co. 1, TUIR, sia che vengano utilizzati esclusivamente per l'attività d'impresa sia che siano adibiti ad uso promiscuo.

La L. 232/2016 ha, inoltre, previsto un'ulteriore maggiorazione del 150% del costo di acquisizione di determinati beni strumentali ai fini della deducibilità delle relative quote di ammortamento (cd. **iper ammortamento**) ed anche per tale previsione ne è stata prevista la proroga dalla legge di bilancio 2018. Sono ricompresi gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018 ovvero fino al 31 dicembre 2019 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Tra le principali **novità** apportate dalla Legge di Bilancio 2019 al cd. iper ammortamento si ricordano le **aliquote differenziate** a seconda dell'ammontare degli investimenti effettuati dall'impresa entro il 31 dicembre 2019 oppure entro il 31 dicembre 2020 a condizione che l'ordine risulti accettato dal venditore e che si sia provveduto al pagamento del relativo acconto del 20% della somma da investire. Le nuove aliquote andranno dallo 0% (per chi, ad esempio, ha già fruito dell'iper ammortamento al 150% durante lo scorso periodo d'imposta) fino al 150%.

Inoltre, viene modificato l'elenco dei beni strumentali cui si applica l'iper ammortamento, includendovi alcuni sistemi di gestione per l'e-commerce e specifici software e servizi digitali.

Per i contratti di **locazione finanziaria** stipulati dal **1° gennaio 2014** è ammessa la deduzione dei canoni per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ordinario (fino al 31 dicembre 2013 il periodo non poteva essere inferiore ai 2/3).

Le quote di *ammortamento dei beni relativi ad aziende date in affitto o in usufrutto* sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario.

L'art. 102bis del TUIR disciplina l'**ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate**. L'articolo stabilisce che le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio delle attività di distribuzione e trasporto del gas naturale e di energia elettrica sono deducibili in misura non superiore a quella che si ottiene dividendo il costo dei beni per la durata delle rispettive vite utili e riducendo il risultato del 20%.

La disciplina tributaria prende in considerazione non solo l'ammortamento di beni materiali ma anche l'**ammortamento di beni immateriali** (brevetti industriali, marchi, utilizzazione di opere dell'ingegno, avviamento etc.) sottoponendolo a norme particolari (art. 103 TUIR).

Il comma 1 fissa i limiti di deducibilità delle quote di ammortamento del costo dei *diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei marchi d'impresa, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico*. Tali quote di ammortamento, fatta eccezione per quelle relative ai marchi d'impresa, sono deducibili in ciascun esercizio in misura non superiore al 50% del costo. Le quote relative ai marchi d'impresa, invece, sono deducibili in misura non superiore a 1/18 del costo.

Per i *diritti di concessione* e degli *altri diritti* iscritti nell'attivo del bilancio le quote sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione risultante dal contratto o prevista ex lege (co. 2).

Il valore dell'*avviamento* iscritto nell'attivo del bilancio è deducibile in misura non superiore ad 1/18 del valore stesso.

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai *principi contabili internazionali*, la deduzione del costo dei marchi d'impresa e dell'avviamento è ammessa alle condizioni previste in via generale per gli altri soggetti ma *a prescindere dall'imputazione al conto economico*.

Infine, il comma 4 prevede, nel caso di *aziende date in affitto o in usufrutto*, che le quote di ammortamento del costo dei beni immateriali di cui all'articolo in commento sono deducibili da parte dell'affittuario o usufruttuario e non del concedente.

Regole specifiche sono, infine, dettate anche per quanto attiene ai **beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione** (art. 104 TUIR).

Il cd. **ammortamento finanziario** previsto per questi beni ha lo scopo di reintegrare l'impresa concessionaria del capitale investito nei beni che poi devolgerà al termine della concessione a titolo gratuito.

L'ammortamento finanziario, tuttavia, rappresenta, ai sensi del primo comma dell'art. 104 del TUIR, solo una *facoltà* per l'impresa concessionaria, la quale potrà, comunque, scegliere le ordinarie procedure di ammortamento di cui agli artt. 102 e 103.

Le quote di ammortamento finanziario fiscalmente deducibili vengono determinate dividendo il costo dei beni gratuitamente devolvibili — *al netto degli eventuali contributi ricevuti dal concedente* — per il numero complessivo degli anni di durata della concessione, tenendo conto anche delle frazioni di anno. Nel caso di successiva modifica della durata della concessione, le quote di ammortamento finanziario vanno rideterminate in relazione alla durata residua della concessione, a partire dall'esercizio in cui si è verificata tale modifica (co. 2).

Il comma 3 disciplina l'*ipotesi di incremento o decremento del costo dei beni*, per effetto di sostituzione, a costi superiori o inferiori, di ampliamenti, ammodernamenti o trasformazioni, di perdite e di ogni altra causa: in tal caso, a partire dall'esercizio in cui si è verificato l'incremento o il decremento, le quote di ammortamento finanziario vengono aumentate o diminuite in misura pari all'ammontare dell'incremento o decremento diviso per il numero di anni residui di durata della concessione.

L'ultimo comma prevede un particolare regime fiscale per le *concessioni aventi ad oggetto la costruzione e l'esercizio di opere pubbliche*: in tal caso, sono ammesse in deduzione quote di ammortamento finanziario differenziate da calcolare sull'investimento complessivo realizzato.