

CONSULENTE DEL LAVORO ESAME DI STATO

AA.VV.

Prefazione di **ROSARIO DE LUCA**
Presidente Fondazione Studi Consulenti del Lavoro

Copyright © 2021 TeleConsul Editore
www.teleconsul.it

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico, dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941 n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale – cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale - e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: www.clearedi.org

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Finito di stampare nel mese di aprile 2021 da
Rotostampa Group Srl
via Tiberio Imperatore, 23 – Roma

PREFAZIONE

di Rosario De Luca

Presidente Fondazione Studi Consulenti del Lavoro

Decidere di affrontare il percorso formativo per diventare Consulente del Lavoro è la scelta migliore che un giovane, avviato a intraprendere una professione del segmento giuridico-economico, possa fare. Nei quarant'anni trascorsi dall'approvazione della Legge n. 12/1979, la professione si è arricchita di numerose ulteriori funzioni, che mettono in condizione di vantaggio chi sceglie di abilitarsi per essere Consulente del Lavoro. Infatti, solo chi è iscritto all'Ordine può fregiarsi del titolo e svolgere l'attività professionale. Si tratta, dunque, di professionisti che svolgono la propria attività nell'ambito aziendale, gestendo lo sviluppo dei processi economici e le risorse umane. L'attività del Consulente del Lavoro si colloca in posizione centrale tra impresa, istituzioni pubbliche e lavoratori. E questo in virtù dei profondi mutamenti avvenuti dal 1979 a oggi. Infatti, la Legge istitutiva definiva come oggetto della professione lo svolgimento di tutti gli adempimenti in materia di lavoro, previdenza e assistenza sociale dei lavoratori dipendenti. Nel tempo, però, molte altre norme hanno attribuito nuove funzioni e competenze sia al Consulente del Lavoro in quanto professionista sia alle istituzioni di Categoria in regime di sussidiarietà positiva. Pertanto, si può ben affermare oggi che nel panorama delle professioni ordinistiche i Consulenti del Lavoro svolgono una funzione strategica di assistenza per l'impresa, anche quando questa versi in una situazione di crisi o di insolvenza. Un professionista, quindi, in grado di seguire le dinamiche aziendali sia per quanto concerne gli aspetti lavorativi sia per quelli fiscali sin dalla nascita dell'impresa, passando attraverso tutte le fasi che ne caratterizzano l'attività fino alla cessazione. Diverse disposizioni normative, infatti, hanno introdotto nel tempo numerosi e più ampi ambiti, altrettanto appartenenti a questa professione, come chiara indicazione del riconoscimento da parte dell'ordinamento della maggiore estensione effettiva del patrimonio di conoscenze, formazione, qualificazione, expertise della Categoria. Scegliere, quindi, di intraprendere un percorso formativo e qualificante come quello per l'iscrizione all'Ordine dei Consulenti del Lavoro è un'azione di assoluto valore, che proietta il giovane praticante in un mondo affascinante, ricco di intriganti e soddisfacenti situazioni professionali. E lo è ancor più oggi, in un contesto economico e sociale profondamente mutato e messo a dura prova dall'anno appena trascorso che ha visto una delle più alte espressioni dell'impegno civile della Categoria, i cui

iscritti hanno dovuto strenuamente assistere imprese e lavoratori e continuano a farlo perché l'impatto della pandemia sulle loro attività sia il meno devastante possibile. Un anno tanto particolare da impedire il consueto svolgimento della prova scritta della sessione d'esame 2020. Le "simulazioni" che trovate esemplificate in questo compendio prendono le mosse, non a caso, dagli scritti dell'anno precedente, aggiornati e rivisti secondo le normative, e conseguentemente i sistemi di calcolo, vigenti.

Il Manuale, infatti, vuole essere una guida, uno strumento concreto per prepararsi all'Esame di Stato. I nostri esperti hanno messo a disposizione le loro competenze in Diritto del lavoro, Tributario e Fiscale e in materia di Legislazione sociale in modo da offrire spunti teorici e simulazioni pratiche per approfondire le diverse tematiche oggetto della professione e affrontare al meglio il percorso di abilitazione professionale.

TEMI SVOLTI DI DIRITTO DEL LAVORO E DELLA LEGISLAZIONE SOCIALE

ABRUZZO

Il candidato, premessi brevi cenni sugli obblighi datoriali nei riguardi del lavoratore subordinato, si soffermi sulla disciplina dell'infortunio sul lavoro, con particolare riferimento all'infortunio *in itinere*: adempimenti del datore di lavoro e conseguenze.

Il rapporto di lavoro subordinato è oggetto di particolari attenzioni da parte dello Stato. Tramite la legislazione, di ogni ordine e grado, e la contrattazione collettiva vengono, infatti, previste particolari tutele ed obblighi che incombono sia sul lavoratore che sul datore di lavoro. Stante il presupposto per il legislatore, che il prestatore di lavoro subordinato è di per sé soggetto debole nel rapporto, vista la maggiore forza economico-sociale dell'imprenditore, i maggiori obblighi vengono posti a carico del datore di lavoro: dall'obbligo di adottare tutte le misure necessarie a tutelare l'integrità fisica e la personalità morale dei prestatori di lavoro, all'obbligo di non indagare su fatti che non abbiano rilevanza ai fini della valutazione dell'attitudine professionale; dagli obblighi di rispetto della normativa in materia di tutela dei dati personali a quelli sulla sorveglianza sanitaria e sulla sicurezza sul lavoro; dall'obbligo di assicurare parità di trattamento tra i lavoratori (dal momento di accesso al lavoro e per tutto lo svolgimento del rapporto) all'obbligo di informazione ai fini della destinazione del trattamento di fine rapporto; dall'obbligo di informare il lavoratore delle condizioni applicabili al contratto e al rapporto di lavoro alle comunicazioni obbligatorie al Ministero del Lavoro e agli Enti interessati; dall'obbligo di corrispondere una congrua retribuzione all'obbligo di provvedere al versamento delle contribuzioni obbligatorie di legge, alle forme di previdenza e assistenza.

Tra gli obblighi imputabili al datore di lavoro troviamo anche quello attribuitogli dall'art. 2087 del Codice civile: *"l'imprenditore è tenuto ad adottare nell'esercizio dell'impresa le misure che, secondo la particolarità del lavoro, l'esperienza e la tecnica, sono necessarie a tutelare l'integrità fisica e la personalità morale dei prestatori di lavoro"*. L'obbligo di sicurezza posto in capo al datore di lavoro, così come esplicitato dal Codice civile, è da intendersi in senso ampio, e va oltre il rispetto delle sole

norme su igiene e sicurezza sul lavoro, assegnando al datore di lavoro una specifica posizione di garanzia globale.

Posto quanto sopra, prima di entrare nel merito della disciplina dell'infortunio sul lavoro, appare utile soffermarsi sulle condizioni generali che portano il datore di lavoro all'obbligo assicurativo relativamente al "soggetto" ed alle "attività" oggetto di tutela. Il soggetto protetto è il lavoratore, o altro soggetto indicato nel Testo Unico D.P.R. n. 1124/1965, che presti attività lavorativa secondo determinate modalità individuate dalla legge. L'attività protetta è, invece, quella per la quale la legge opera una presunzione assoluta di rischio, oppure quella prestata da personale addetto *"a macchine mosse non direttamente dalla persona che ne usa, ad apparecchi a pressione, ad apparecchi e impianti elettrici o termici, nonché delle persone comunque occupate in opifici, laboratori o in ambienti organizzati per lavori, opere o servizi, i quali comportino l'impiego di tali macchine, apparecchi o impianti. L'obbligo dell'assicurazione ricorre altresì quando le macchine, gli apparecchi o gli impianti siano adoperati anche in via transitoria o non servano direttamente ad operazioni attinenti all'esercizio dell'industria che forma oggetto di detti opifici o ambienti, ovvero siano adoperati dal personale comunque addetto alla vendita, per prova, presentazione pratica o esperimento"*.

Al fine di assicurare la tutela contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, i datori di lavoro, secondo quanto previsto dal già citato Testo Unico D.P.R. n. 1124/1965, sono obbligati ad iscriversi e versare i premi all'Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro. Questo Istituto, anche brevemente INAIL, è un Ente di diritto pubblico, gestore dell'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni, che interviene in caso di eventi avvenuti per causa violenta in occasione di lavoro da cui sia derivata la morte o un'inabilità permanente al lavoro, assoluta o parziale, ovvero un'inabilità temporanea assoluta che comporti l'astensione dal lavoro per più di 3 giorni.

Oltre agli infortuni accorsi durante l'effettiva prestazione di lavoro, l'art. 12 del D.Lgs. n. 38/2000 ha aggiornato il Testo Unico sopracitato aggiungendo all'art. 2 il comma 3: *"Salvo il caso di interruzione o deviazione del tutto indipendenti dal lavoro o, comunque, non necessitate, l'assicurazione comprende gli infortuni occorsi alle persone assicurate durante il normale percorso di andata e ritorno dal luogo di abitazione a quello di lavoro, durante il normale percorso che collega due luoghi di lavoro se il lavoratore ha più rapporti di lavoro e, qualora non sia presente un servizio di mensa aziendale, durante il normale percorso di andata e ritorno dal luogo di lavoro a quello di consumazione abituale dei pasti. L'interruzione e la deviazione si intendono necessitate quando sono dovute a cause di forza maggiore, ad esigenze essenziali ed improrogabili o all'adempimento di obblighi penalmente rilevanti. L'assicurazione*

opera anche nel caso di utilizzo del mezzo di trasporto privato, purché necessitato. L'uso del velocipede, come definito ai sensi dell'art. 50 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, e successive modificazioni, deve, per i positivi riflessi ambientali, intendersi sempre necessitato. Restano, in questo caso, esclusi gli infortuni direttamente cagionati dall'abuso di alcolici e di psicofarmaci o dall'uso non terapeutico di stupefacenti ed allucinogeni; l'assicurazione, inoltre, non opera nei confronti del conducente sprovvisto della prescritta abilitazione di guida".

Con questo provvedimento, preso in seno ad una riforma più articolata dell'INAIL del 2000, il legislatore ha esteso il perimetro della disciplina sull'infortunio comprendendo anche quelli occorsi al lavoratore durante il normale percorso di andata e ritorno dal luogo di abitazione a quello di lavoro. È evidente che l'allargamento della copertura dell'assicurazione al di fuori dell'orario di lavoro pone non pochi paletti per il sostanziale riconoscimento della tutela.

L'INAIL, con suoi provvedimenti nel tempo, ha precisato, ai fini del riconoscimento della prestazione, quali mezzi di trasporto sono considerati idonei e cosa si intende per "normale percorso" di andata e ritorno dal luogo di abitazione a quello di lavoro.

Per quanto riguarda l'utilizzo del mezzo di trasporto privato, ai fini della tutela assicurativa, l'Istituto prevede che se il tragitto può essere compiuto a piedi o con mezzi pubblici, l'eventuale scelta del mezzo privato deve essere preso in considerazione solo se non esistono le condizioni ottimali per utilizzare i mezzi pubblici di trasporto. La valutazione in ordine alla necessità dell'uso del mezzo privato di trasporto va condotta con "criteri di ragionevolezza". Il legislatore invece ha previsto, espressamente, come sopra riportato che l'infortunio "*in itinere*" occorso a bordo di un velocipede dev'essere, al ricorrere di tutti i presupposti stabiliti dalla legge per la generalità degli infortuni "*in itinere*".

Rispetto a quanto previsto quale normale percorso nel tragitto casa-lavoro, l'Istituto ha precisato che quest'ultimo deve essere affrontato per esigenze e finalità lavorative e, ovviamente, in orari compatibili con quelli lavorativi in modo tale che il lavoratore non abbia possibilità di una scelta diversa, né in ordine al tragitto, né in ordine all'orario. Il percorso da seguire dev'essere quello normalmente compiuto dal lavoratore, anche se diverso da quello oggettivamente più breve, purché giustificato dalla concreta situazione della viabilità (es. traffico più scorrevole rispetto a quello del percorso più breve ecc.) con deviazioni ammesse solo per casi straordinari e brevi soste che non espongono l'assicurato a un rischio diverso da quello che avrebbe dovuto affrontare se il normale percorso casa-lavoro fosse stato compiuto senza soluzione di continuità (non si interrompe il nesso causale tra lavoro e infortunio).

Dal punto di vista della gestione del rapporto di lavoro, l'infortunio sul lavoro *in itinere* non si discosta da quello avvenuto durante la prestazione lavorativa. In generale, in caso di infortunio sul lavoro, il datore di lavoro deve assicurare al lavoratore la conservazione del posto. Per quanto riguarda i riflessi retributivi e contributivi, il lavoratore deve essere assicurato secondo quanto previsto dalla normativa, ma tenendo sempre in considerazione quanto previsto dal contratto collettivo di lavoro applicato che potrebbe prevedere condizioni di miglior favore.

Al lavoratore, in generale, spetta un trattamento economico che in parte è a carico del datore di lavoro ed in parte dell'INAIL. Se richiesto dal contratto collettivo, dall'INAIL o da surrogazione legale il datore di lavoro non può rifiutarsi di fare anticipazioni sull'indennità per inabilità temporanea a carico dell'Istituto assicuratore. Il datore di lavoro pagherà l'infortunato mentre l'Istituto assicuratore, alla fine di ogni mese, provvederà al rimborso (salvo diversa convenzione).

Gli adempimenti per il datore di lavoro, in caso di infortunio, sono quelli di prestare i primi soccorsi al lavoratore e ad accompagnarlo al più vicino ambulatorio affinché sia sottoposto a visita medica. In ogni caso, l'assicurato è obbligato a dare immediata notizia di qualsiasi infortunio che gli accada, anche se di lieve entità, al proprio datore di lavoro. Entro 2 giorni da quando ne ha notizia, il datore di lavoro, è tenuto a denunciare all'INAIL gli infortuni da cui siano colpiti i dipendenti prestatori d'opera e che siano prognosticati non guaribili entro 3 giorni indipendentemente da ogni valutazione circa la ricorrenza dei requisiti per l'indennizzabilità. La denuncia dell'infortunio deve essere corredata dei riferimenti del certificato medico (numero identificativo e data di rilascio) già trasmesso all'INAIL.

Nel caso in cui dall'infortunio derivi la morte o il pericolo di morte, la denuncia va presentata entro 24 ore. Con l'invio all'Istituto della denuncia di infortunio con modalità telematica, per i datori di lavoro soggetti agli obblighi assicurativi presso l'INAIL, si adempie anche all'obbligo di comunicazione all'Autorità locale di pubblica sicurezza del Comune dove è accaduto l'infortunio.

Dal 12 ottobre 2017, nel caso in cui l'infortunio sul lavoro comporti l'assenza dal lavoro di almeno un giorno, escluso quello dell'evento, il datore di lavoro ha l'obbligo, entro 48 ore, di effettuare telematicamente la comunicazione di infortunio a fini statistici e informativi. Nel caso in cui l'infortunio sul lavoro preveda un'assenza dal lavoro superiore ai 3 giorni permane l'obbligo della denuncia di infortunio.

Nell'ipotesi di ritardata o omessa denuncia o comunicazione sono previste delle sanzioni:

- in caso di omessa o tardiva denuncia di infortunio si applica la sanzione amministrativa da 1.290 euro a 7.745 euro;

PROVE TEORICO PRATICHE SVOLTE DI DIRITTO TRIBUTARIO

ABRUZZO

Il candidato, dopo aver brevemente illustrato la disciplina relativa all'IRAP, determini il reddito d'impresa, ai fini IRPEF, nonché il reddito complessivo, tenendo conto delle seguenti informazioni:

- nell'anno 2018 un imprenditore ha fatturato ed incassato lavori eseguiti per euro 100.000, di cui euro 22.000 relativi ad acconti per lavori che saranno eseguiti nel corso dell'anno 2019;
- spese per telefono fisso euro 1.000, spese per energia elettrica euro 1.500 e spese per gas da riscaldamento euro 1.000 (le spese si riferiscono ad ufficio amministrativo);
- canone d'affitto per ufficio, pagato nel corso del 2018, per euro 10.000 (si precisa che il canone d'affitto annuo, da contratto, è pari a euro 12.000);
- spese per il personale dipendente, pari a euro 17.000, oltre contributi sociali per euro 7.200, contributi INAIL per euro 1.000 e TFR di competenza dell'anno per euro 1.000 (si precisa che gli stipendi di novembre e dicembre 2018, per un totale di euro 2.000, sono stati pagati nel mese di marzo 2019);
- l'azienda ha un autocarro per trasporto materiale, acquistato il 1° giugno 2015 per euro 18.000 (percentuale di ammortamento 20%);
- l'azienda ha acquistato arredi d'ufficio il 1° aprile 2014 per euro 5.000 (percentuale d'ammortamento 20%);
- l'azienda ha acquistato un pc il 1° luglio 2012 per un importo pari a euro 2.000 (percentuale di ammortamento 20%);
- l'azienda ha acquistato beni inferiori ad euro 516 nel corso del 2018 per euro 2.500;
- spese di manutenzione beni strumentali, relativi all'attività d'impresa, per euro 5.000;
- assicurazione per l'autocarro, pari ad euro 1.500;
- spese per la sistemazione del giardino condominiale euro 500 IVA inclusa;
- spese per la tenuta della contabilità euro 1.500;
- spese per l'acquisto di un quadro d'arte per euro 20.000;

- pasti e soggiorni pari ad euro 3.000;
- spese di rappresentanza pari ad euro 5.000.

Si determini l'imposta IRPEF lorda, tenendo conto che l'imprenditore ha pagato nel corso dell'anno 2018 contributi previdenziali personali INPS pari ad euro 5.000.

L'IRAP è un'imposta regionale sulle attività produttive ed il relativo gettito è destinato alle Regioni presso le quali il valore della produzione è stato prodotto.

Pur essendo regolata da una legge dello Stato, infatti, le risorse sono destinate alle Regioni le quali hanno la possibilità di intervenire sulle aliquote dell'imposta.

La disciplina dell'IRAP è contenuta nel D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 ed è previsto che il contribuente proceda annualmente alla redazione della dichiarazione annuale ed al versamento dell'imposta dovuta.

Sia dal punto di vista dichiarativo che da quello relativo alle modalità e termini di pagamento, l'IRAP presenta analogie con le imposte sui redditi.

Infatti, la dichiarazione IRAP viene approvata annualmente con Decreto direttoriale del Direttore dell'Agenzia delle Entrate e deve essere trasmessa in via telematica all'Agenzia delle Entrate entro i termini previsti per le dichiarazioni ai fini IRPEF o IRES.

Il versamento deve essere effettuato a saldo entro il 30 giugno di ogni anno, mentre gli acconti sono dovuti in due soluzioni di uguale importo (50% ciascuno, dopo l'approvazione del D.L. n. 124/2019).

Il primo contestualmente al saldo delle imposte, il secondo entro fine novembre.

Qualora l'importo della prima rata d'acconto non superi 103 euro, l'intero importo dovuto in acconto andrà versato in un'unica soluzione entro fine novembre. L'acconto non è invece dovuto se l'importo è inferiore a 20,66 euro per i soggetti IRES e a 51,65 euro per tutti gli altri soggetti.

L'imposta si applica a coloro che svolgono abitualmente una attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Dunque, l'elemento essenziale perché ricorra l'assoggetto all'IRAP è quello di stabilire se sussiste il requisito organizzativo.

Nel corso degli anni la verifica di sussistenza di tale elemento ha dato luogo a notevole contenzioso.

La giurisprudenza di legittimità, succintamente, ha statuito ad esempio che il professionista senza dipendenti non presenta i requisiti organizzativi richiesti dal D.Lgs. n. 446/1997 e pertanto non è soggetto d'imposta.

L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta per cui a prescindere dalla sussistenza del requisito dell'organizzazione è obbligatorio procedere alla redazione e trasmissione della dichiarazione annuale ed al versamento dell'imposta.

L'IRAP, come anticipato, è una imposta regionale e pertanto l'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione.

Qualora il contribuente abbia prodotto il valore della produzione in più Regioni è necessario calcolare la quota di imposta dovuta in ognuna di esse al fine di poter attribuire ad ognuna la parte di competenza di ciascuna.

Il calcolo va effettuato determinando il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, addetti con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti per un periodo di tempo non inferiore a 3 mesi nel territorio di ciascuna Regione.

Il calcolo dell'imposta viene effettuato redigendo l'apposita dichiarazione in cui sono previste apposite sezioni destinate alle diverse tipologie di contribuente.

La previsione di tali sezioni è diretta conseguenza della differente modalità di calcolo del valore della produzione prevista dal D.Lgs. n. 446/1997 per le diverse tipologie di contribuenti.

Sono previste apposite regole per la determinazione del valore della produzione netta delle società di persone e delle imprese individuali; delle banche e di altri enti e società finanziarie; delle imprese di assicurazione; dei soggetti che esercitano arti e professioni; per alcuni soggetti del settore agricolo; degli enti privati e delle amministrazioni pubbliche.

Per le società di capitali e su opzione anche per le altre imprese, occorre fare riferimento ai dati di bilancio, con alcuni correttivi, mentre per gli altri soggetti invece ci sono regole differenti.

Ad esempio, i titolari di reddito di lavoro autonomo, determinano il valore della produzione quale differenza tra compensi e costi inerenti l'attività esercitata.

Non sono deducibili dal valore della produzione gli oneri finanziari ed il costo del lavoro.

Tuttavia, per quanto concerne il costo del lavoro, sono previste delle deduzioni da portare in detrazione in sede di calcolo dell'imponibile su cui calcolare l'imposta che di fatto portano a dedurre quasi interamente il costo sostenuto.

Tali deduzioni prevedono l'integrale deduzione dei contributi INAIL, dei contributi previdenziali ed assistenziali, delle spese per apprendisti, per lavoratori disabili e per il personale addetto ad attività di ricerca e sviluppo.

Sono poi previste ulteriori deduzioni, calcolate diversamente a seconda che il personale sia occupato con contratto a tempo indeterminato ovvero a tempo determinato ed altre che prendono in considerazione il luogo di lavoro ovvero l'età del soggetto impiegato.

Abbiamo visto che non sono deducibili gli interessi passivi ma, parimenti, non concorrono a determinare il valore della produzione gli interessi attivi.

Tornando alle deduzioni, anche per le piccole imprese il legislatore ha previsto alcune deduzioni allo scopo di ridurre il valore della produzione netta su cui si calcola l'imposta.

Per quanto riguarda l'IRAP dovuta a saldo per il periodo d'imposta 2019, che avrebbe dovuto essere versata nel 2020, si evidenzia che a seguito dei provvedimenti emanati dal legislatore per venire incontro ai contribuenti per la crisi epidemiologica da virus Covid-19, non è dovuto il saldo IRAP 2019 ed il primo acconto per il periodo d'imposta 2020.

In particolare, l'art. 24 del D.L. n. 34/2020 ha previsto l'esenzione dal versamento per i titolari di reddito d'impresa e lavoro autonomo con ricavi o compensi non superiori a 250 milioni di euro.

Veniamo ora al calcolo del reddito d'impresa ai fini IRPEF per il periodo di imposta 2018.

Preliminarmente occorre fare una distinzione tra contribuenti in contabilità ordinaria e contribuenti in contabilità semplificata ai sensi dell'art. 66 del TUIR - Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. n. 917/1986.

Si tratta di una distinzione importante perché i contribuenti in contabilità ordinaria determinano il reddito d'impresa secondo il criterio di competenza, quelli in contabilità semplificata secondo il principio di cassa.

Nel caso da sviluppare nel tema, non rilevano evidentemente le disposizioni relative al periodo emergenziale in quanto si fa riferimento al periodo d'imposta 2018 i cui adempimenti e scadenze sono ricaduti nel 2019.

Considerando che il fatturato del 2018 è stato di euro 100.000, immaginiamo che anche quello del periodo di imposta precedente non si discosti da tale importo, per cui il regime naturale di determinazione del reddito del contribuente è quello di cassa.

Sostanzialmente, la differenza, nel nostro caso, riguarderebbe i componenti positivi in quanto se il contribuente si trovasse in contabilità ordinaria il calcolo dei ricavi andrebbe effettuato decurtando dal fatturato di euro 100.000 l'importo di euro 22.000 relativi al 2019.

Trattandosi invece di un contribuente in contabilità semplificata, i componenti positivi sono pari a euro 100.000 in quanto interessamento e incassati nell'anno 2018.

Venendo ai componenti negativi, invece, si evidenzia quanto di seguito indicato:

- le spese per telefono fisso sostenute pari a euro 1.000, sono deducibili ai sensi dell'art. 102, comma 9 del TUIR all'80% per cui l'importo deducibile è di euro 800;
- le spese per energia elettrica pari a euro 1.500 e le spese per gas da riscaldamento pari a euro 1.000, sono interamente deducibili nel periodo di imposta 2018;
- il canone d'affitto per ufficio deducibile è quello pagato nel corso del 2018 pari a euro 10.000 (qualora il contribuente si trovasse in contabilità ordinaria, invece, la quota deducibile sarebbe di euro 12.000 pari al canone d'affitto maturato nel periodo d'imposta, cioè quello annuo che, da contratto, è pari a euro 12.000);
- le spese complessive per il personale dipendente sono complessivamente pari a euro 26.200 e sono interamente deducibili nel 2018. Tale importo è stato determinato sommando la spesa per personale, pari a euro 17.000, i contributi sociali per euro 7.200, i contributi INAIL per euro 1.000 ed il TFR di competenza dell'anno per euro 1.000. È influente il fatto che gli stipendi di novembre e dicembre 2018, per un totale di euro 2.000, siano stati pagati nel mese di marzo 2019 in quanto sia per i contribuenti in contabilità ordinaria che per quelli in contabilità semplificata, il costo del lavoro si considera sostenuto nel periodo di imposta di competenza;
- la quota di ammortamento per autocarri deducibile è di euro 3.600. Il calcolo è stato effettuato applicando la percentuale di ammortamento del 20% sul costo storico sostenuto per l'acquisto dell'autocarro per trasporto materiale. Considerando che il suddetto mezzo è stato acquistato il 1° giugno 2015 per euro 18.000, facendo il piano di ammortamento, nel periodo di imposta 2018 risulta un residuo da ammortizzare superiore a euro 3.600, per cui la predetta quota di ammortamento è stata considerata interamente;
- la quota di ammortamento per arredi d'ufficio deducibili è di euro 1.000. Anche in questo caso, considerando che l'acquisto del bene strumentale è av-

venuto il 1° aprile 2014 per euro 5.000 la quota di ammortamento nel 2018 è intera;

- la quota di ammortamento per macchine elettriche (PC) è pari a zero. Infatti, considerando che l'azienda ha acquistato un pc il 1° luglio 2012 per un importo pari a euro 2.000 e la percentuale di ammortamento risulta del 20%, il piano di ammortamento ha portato all'intero ammortamento del bene strumentale prima del 2018. Pertanto, nel 2018 il bene strumentale risulta interamente ammortizzato;
- i costi per l'acquisto di beni inferiori ad euro 516 deducibili sono di euro 2.500. Infatti, è irrilevante il fatto che nel corso del 2018, complessivamente, il costo sia stato superiore a euro 516. Ai sensi dell'art. 102, comma 5 del TUIR assume rilevanza per la deducibilità nel periodo di imposta il costo d'acquisto del singolo bene strumentale;
- i costi per spese di manutenzione beni strumentali, relativi all'attività d'impresa, deducibili sono pari a euro 1.250. Il calcolo è stato effettuato tenendo conto che l'art. 102, comma 6 del TUIR prevede che tali spese sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio dell'esercizio. Nel nostro caso, il costo complessivo dei beni ammortizzabili all'inizio del 2018 è di euro 25.000 (18.000+5.000+2000), per cui il 5% risulta pari a euro 1.250. La differenza tra euro 5.000 ed euro 1.250 sarà deducibile in quote costanti nei cinque esercizi successivi;
- il costo per assicurazione per l'autocarro deducibile è di euro 1.500;
- non sono deducibili le spese per la sistemazione del giardino condominiale per euro 500 IVA inclusa in quanto abbiamo considerato che si tratta del condominio del contribuente e dunque trattasi di spesa personale non inerente all'impresa;
- i costi deducibili per spese per la tenuta della contabilità sono di euro 1.500;
- le spese per l'acquisto di un quadro d'art per euro 20.000 non sono deducibili in quanto non inerente all'attività dell'impresa;
- i costi per pasti e soggiorni deducibili, ai sensi dell'art. 109, comma 5 del TUIR sono deducibili nella misura del 75% per cui, considerando che quelli sostenuti sono pari ad euro 3.000, la quota deducibile ammonta ad euro 2.250;
- le spese di rappresentanza deducibili, ai sensi dell'art. 108, comma 2 del TUIR, tenendo conto del fatturato dell'impresa, sono pari all'1,5% di quelli sostenuti. Per cui, considerato che il fatturato è di euro 100.000, le spese di rappresentanza sono pari a euro 1.500.

Alla luce di quanto indicato, pertanto, il reddito d'impresa del contribuente è pari a:

Componenti positivi:

• Ricavi	€	100.000
• Totale componenti positivi	€	100.000

Componenti negativi:

• spese telefoniche	€	800
• spese per energia elettrica	€	1.500
• spese per gas da riscaldamento	€	1.000
• canone d'affitto	€	10.000
• spese per il personale dipendente	€	26.200
• quote di ammortamento	€	4.600
• costi per l'acquisto di beni inferiori ad euro 516	€	2.500
• costi per spese di manutenzione beni strumentali	€	1.250
• costo per assicurazione	€	1.500
• costi per la tenuta della contabilità	€	1.500
• costi per pasti e soggiorni deducibili	€	2.250
• spese di rappresentanza deducibili	€	1.500
• Totale componenti negativi	€	54.600

Reddito d'impresa € **45.400**

Reddito complessivo € **45.400**

Oneri deducibili per contributi previdenziali personali INPS pagati nel 2018 € 5.000

Reddito imponibile € **40.400**

Imposta lorda € **11.672**

Il calcolo dell'imposta è stato effettuato tenendo conto delle aliquote previste per ciascun scaglione di reddito come segue:

- fino a euro 15.000 è stata applicata l'aliquota del 23%, per un'imposta pari a euro 3.450;
- per la parte eccedente e fino a euro 28.000, che corrisponde ad un imponibile di euro 13.000 è stata applicata l'aliquota del 27%, per un'imposta pari a euro 3.510;
- per la parte eccedente e fino a euro 40.400 che corrisponde ad un imponibile di 12.400 l'aliquota del 38% per un'imposta pari a euro 4.712.