

## ***Analisi di alcune fattispecie di variazione in aumento ed in diminuzione maggiormente significative per la determinazione del reddito d'impresa nel Modello Unico SC/2011***

Il quadro RF contenuto nel Modello Unico SC 2011 è deputato alla determinazione del reddito d'impresa da parte delle società di capitali e degli altri soggetti Ires.

### **VARIAZIONE IN AUMENTO**

#### **RF7/8 - PLUSVALENZE e SOPRAVVVENIENZE ATTIVE**

Ai sensi dell'art. 86, co. 4, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 le plusvalenze realizzate su beni relativi all'impresa, diverse da quelle che si qualificano per l'esenzione ai sensi dell'art. 87, Tuir concorrono a formare il reddito:

- per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate;
- o, a scelta del contribuente, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni (in caso di immobilizzazioni finanziarie si fa riferimento all'iscrizione come tali negli ultimi tre bilanci), in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Medesimo regime è previsto per le sopravvenienze attive derivanti da risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o danneggiamento di beni patrimoniali, conseguite per un ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi.

La scelta della rateizzazione e del numero di rate con le quali si intende procedere alla tassazione della plusvalenza/sopravvenienza deve essere effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui la stessa è realizzata, indicando:

- al rigo RF34, colonna 2, quale variazione in diminuzione, l'intero ammontare delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive tassabili che, essendo state realizzate nell'esercizio, la società ha deciso di rateizzare (nella colonna 1 va indicato solo l'ammontare delle plusvalenze);
- al rigo RF7, colonna 2, quale variazione in aumento, la quota costante che nel 2009 concorre alla formazione del reddito d'impresa (nella colonna 1 va indicato solo l'importo corrispondente alle plusvalenze). In tale rigo vanno altresì indicate le quote costanti delle plusvalenze e sopravvenienze oggetto di rateizzazione in precedenti periodi d'imposta;
- al rigo RF66 va indicato l'importo complessivo delle plusvalenze e sopravvenienze relative al periodo d'imposta per le quali si è decisa la rateizzazione;
- al rigo RF67 la relativa quota costante prescelta.

#### **Esempio**

Alfa S.r.l. ha ceduto il 31 ottobre 2010 un impianto acquistato il 20 settembre 2006 per euro 400.000 e ammortizzato per euro 240.000, al prezzo di e 200.000, decidendo per la rateizzazione dell'importo in 5 esercizi.

<b>RF7</b>	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	<sup>1</sup>	8.000,00	<sup>2</sup>	8.000,00	
<b>RF34</b>	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	<sup>1</sup>	40.000,00	<sup>2</sup>	40.000,00	
<b>RF66</b>	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4	<sup>1</sup>	40.000,00	e 88, comma 2	<sup>2</sup>	,00
<b>RF67</b>	Quota costante dell'importo del rigo RF66	<sup>1</sup>	8.000,00	<sup>2</sup>	,00	

Analoga compilazione va effettuata con riferimento ai contributi e liberalità di cui all'art. 88, co. 3, lett. b), Tuir: la scelta per la rateizzazione e per il numero di quote costanti va effettuata indicando al rigo RF35 l'intero importo dei proventi incassati (da indicare anche al rigo RF68) e nel rigo RF8 la quota da assoggettare a tassazione (unitamente a quella relativa a esercizi precedenti), da indicare anche nel rigo RF69.

## RF11/12 - IMMOBILI PATRIMONIO

I righi RF11 e RF12 sono deputati ad accogliere i componenti di reddito derivanti dal possesso degli immobili patrimonio di cui all'art. 90, Tuir, ovvero degli immobili diversi da quelli strumentali e da quelli che costituiscono beni-merce.

Per tali fattispecie il reddito da assoggettare a tassazione prescinde dagli importi che emergono dal bilancio e la compilazione dei righi specifici del quadro RF è diversa a seconda del fatto che l'immobile sia o meno locato.

Se l'immobile patrimonio non è locato è necessario apportare le seguenti variazioni in aumento:

- rigo RF11 -> reddito determinato secondo le risultanze catastali;
- rigo RF12 -> componenti negativi afferenti l'immobile e contabilizzati fra i costi d'esercizio.

Se l'immobile è invece locato bisognerà operare variazioni in aumento:

- rigo RF11 -> per il reddito determinato nel maggiore ammontare tra la rendita catastale, rivalutata del 5%, ed il canone di locazione, al netto delle spese di manutenzione ordinaria documentate e a carico del contribuente, con una soglia massima di abbattimento pari al 15% del canone stesso;
- rigo RF12 -> per le componenti negative afferenti l'immobile e contabilizzate fra i costi d'esercizio;

ed in diminuzione:

- rigo RF39 -> per un importo pari al canone di locazione.

Con riferimento al rigo RF12 è bene ricordare che l'art. 1, co. 35, L. 244/2007, con una disposizione di interpretazione autentica dell'art. 90, Tuir, ha precisato che solo gli interessi "di funzionamento" sono da considerare componenti negativi non deducibili, mentre quelli "di finanziamento" sono deducibili dal reddito d'impresa.

### Esempio

La società Gamma S.r.l. ha concesso in locazione un immobile da cui ha riscosso un canone di euro 20.000 imputato a conto economico, ha sostenuto spese di

manutenzione ordinaria per euro 3.900 ed altre spese di gestione per euro 800.

La rendita rivalutata dell'immobile è pari a euro 2.500.

Il reddito dell'immobile sarà dato dal maggiore dei seguenti due importi:

- rendita rivalutata: euro 2.500
- canone di locazione (euro 20.000) ridotto delle spese di manutenzione nei limiti del 15% del canone (euro 3.000) = euro 17.000 economico

<b>RF11</b> Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività	17.000	,00
<b>RF12</b> Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF11	4.700	,00
<b>RF39</b> Proventi degli immobili di cui al rigo RF11	20.000	,00

### RF13 – RICAVI NON ANNOTATI

In tale rigo deve essere indicato l'ammontare complessivo dei corrispettivi non annotati nelle scritture contabili con separata indicazione dell'importo derivante dall'applicazione dei parametri e degli studi di settore ed anche della relativa iva.

### RF14 - RIMANENZE

Nel rigo RF14 va indicato l'ammontare delle rimanenze finali che concorrono a formare il reddito se non imputate a conto economico o se imputate per importi inferiori a quelli determinati in base agli artt. 92, 92-bis, 93 e 94, Tuir.

#### Rigo RF14

<b>RF14</b> Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)	,00
--	-----

Il co. 5, art. 92, Tuir prevede che la svalutazione possa essere dedotta se il valore unitario medio dei beni determinato con i criteri applicabili ai beni fungibili, ossia Lifo, Fifo e costo medio ponderato, è superiore al valore normale medio nell'ultimo mese dell'esercizio. La disposizione del comma 5 nulla dice, invece, in relazione alle rimanenze valutate a costo specifico.

A differenza dei metodi forfetari, il metodo a costi specifici valorizza con precisione il singolo bene giacente in magazzino e viene ad essere applicato nel momento in cui le rimanenze sono formate da beni infungibili.

Sarebbe del tutto illogico, come in qualche caso fa l'Amministrazione finanziaria, ritenere che chi applica il costo specifico, e quindi utilizza una modalità di valutazione delle rimanenze "puntuale", non possa dedurre la svalutazione che è obbligato ad operare da un punto di vista civilistico, e questo unicamente sulla base della considerazione che il comma 5 fa riferimento soltanto alle svalutazioni per chi applica i metodi convenzionali.

In realtà, tutto l'art. 92 è incentrato unicamente sulla valutazione fiscale delle rimanenze da parte di chi applica questi metodi e non il costo specifico, tant'è che il primo comma stabilisce che *"le rimanenze finali, la cui valutazione non sia effettuata a costi specifici o a norma dell'art. 93, sono assunte per un valore non inferiore (...)".*

Non prevedendo nulla la norma in relazione ai beni valutati a costo specifico, l'unica conseguenza logica è che valga quanto fatto in bilancio, di modo che, se l'impresa ha legittimamente svalutato civilisticamente, questa svalutazione sarà deducibile anche da un punto di vista fiscale.

Questo in ossequio al principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio civilistico, che impone che, per determinare il primo, vadano apportate alle risultanze del conto economico le modifiche previste dalle norme del Tuir. Non essendovi quindi una disposizione che regola la deduzione delle svalutazioni operate sulle rimanenze valutate a costo specifico, nessuna variazione deve essere operata in dichiarazione dei redditi e quindi la svalutazione deve essere, giocoforza, considerata fiscalmente rilevante.

In questo senso si esprime anche la Norma di comportamento Adc 168 del giugno 2007, che afferma che *"il mancato richiamo, nell'ambito dell'art. 92, comma 5, primo periodo, del D.P.R. 917/1986, ai beni valutati a costo specifico secondo il disposto del primo comma del medesimo articolo, non preclude che, ai fini della valutazione al termine dell'esercizio, il loro valore debba essere comunque confrontato con il valore normale di ciascuno di essi, per tale intendendo il valore ad essi oggettivamente attribuibile, secondo la previsione dell'art. 9 del Testo Unico, applicando, in sede di determinazione del reddito, ai sensi dell'art. 83 del D.P.R. 917/1986, il minore fra i due importi, secondo il principio stabilito dall'art. 2426, n. 9, Codice civile"*.

## **RF15 - COMPENSI AMMINISTRATORI**

Nel rigo RF15 vanno indicati gli importi dei compensi degli amministratori imputati a Conto Economico ma non effettivamente corrisposti nel 2010; l'art.95 c.5 Tuir stabilisce che:

*'i compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti; quelli erogati sotto forma di partecipazioni agli utili, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati al Conto Economico'.*

Si ricorda che ai compensi degli amministratori rientranti tra i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa si applica il principio di cassa allargata (rif.C.M. n.57/E/01) per cui nel periodo d'imposta 2010 sono deducibili/imponibili le somme corrisposte/incassate entro il 12 gennaio 2011. Il principio di cassa allargata non è invece applicabile al lavoratore autonomo che svolge mansioni ai amministratore rientranti nell'oggetto della propria attività.

Per i compensi, corrisposti nel 2010, ma imputati a Conto Economico nel bilancio dell'esercizio 2009 (o di quelli ancora precedenti), si dovrà effettuare invece una corrispondente *variazione in diminuzione* nel rigo RF40.

## RF16 - INTERESSI PASSIVI

Il rigo RF16 è stato modificato a partire dalla dichiarazione relativa all'anno 2008 per tener conto della nuova disciplina di deducibilità degli interessi passivi che si applica a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Il nuovo art. 96, Tuir prevede che gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli capitalizzati ad incremento del costo dei beni, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta:

- sino a concorrenza degli interessi attivi e dei proventi assimilati;
- per l'eventuale eccedenza nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (cd. Rol).

Ai sensi del disposto del co. 2, art. 96, per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore della produzione (lettera A) e i costi della produzione (lettera B) del conto economico, con l'esclusione di:

- ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali;
- canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali.

E' quindi possibile trovarsi in una delle seguenti condizioni:

- gli interessi passivi, al netto di quelli attivi, sono inferiori al 30% del Rol -> gli interessi sono totalmente deducibili;
- gli interessi passivi, al netto di quelli attivi, sono superiori al 30% del Rol -> l'eccedenza costituisce costo indeducibile e potrà essere recuperata nei successivi periodi d'imposta, a condizione che si registri capienza nell'ammontare del 30% del Rol.

Dal punto di vista dichiarativo i rigi da compilare sono i seguenti:

Rigo RF16		
<b>RF16</b> Interessi passivi indeducibili	1	2
	,00	,00

Nel campo 1 del rigo RF16 va indicato l'importo degli interessi passivi indeducibili di cui all'art. 96, Tuir, per determinare il quale va compilato l'apposito prospetto inserito nel quadro RF:

Prospetto interessi passivi non deducibili						
Prospetto interessi passivi non deducibili	Interessi passivi deducibili	1	2	3	4	5
	RF118	,00	,00	,00	,00	,00
	RF119 Risultato operativo lordo				1	2
					,00	,00
	Consolidato			IRES		RHT
RF120 Eccedenza di ROL riportabile	1	2	3			
	,00	,00	,00			
RF121 Interessi passivi non deducibili riportabili	non trasferibili al consolidato		trasferiti al consolidato			
	(di cui	1	2	3		
		,00	,00	,00		

Nel rigo RF 118 va indicato:

- in colonna 1 -> l'ammontare degli interessi passivi evidenziati in bilancio;
- in colonna 2 -> l'ammontare degli interessi attivi evidenziati in bilancio, compresi quelli impliciti derivanti da crediti di natura commerciale e, per i soggetti che operano con la pubblica amministrazione, quelli "virtuali" collegabili al ritardato pagamento dei corrispettivi e calcolati maggiorando il tasso ufficiale di riferimento di un punto;
- in colonna 3 -> il minor importo tra quelli indicati nelle colonne 1 e 2, pari all'ammontare degli interessi passivi immediatamente deducibili;
- in colonna 4 -> l'importo degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati indeducibili nei precedenti periodi d'imposta;
- in colonna 5 -> l'eventuale ammontare degli interessi passivi corrispondenti alla somma dell'importo indicato in colonna 4 e dell'importo risultante dalla differenza, se positiva, tra gli importi della colonna 1 e della colonna 2.

Il rigo RF 119 va compilato indicando in colonna 1 il Rol ed in colonna 2 la quota di interessi passivi deducibili nel limite del suo 30%: va quindi riportato il minore tra l'importo indicato al rigo RF 118 colonna 5 e il 30% del Rol indicato al rigo RF 119 colonna 1.

Nel caso di eccedenza di Rol o di interessi passivi non deducibili vanno compilati rispettivamente il rigo RF 120 colonna 2 ed il rigo RF 121 colonna 2.

Nel caso si registri un'eccedenza di interessi passivi non deducibili, questi potranno essere dedotti nei successivi periodi d'imposta a condizione che vi sia "capienza" per il recupero.

Esempio - Interessi passivi di importo inferiore a quelli attivi												
Interessi attivi e proventi assimilati								9.000				
Interessi passivi e oneri assimilati								7.000				
Risultato operativo lordo								10.000				
Prospetto interessi passivi non deducibili	Interessi passivi deducibili											
	RF118	1	7.000,00	2	,00	3	9.000,00	4	7.000,00	5	,00	
	RF119 Risultato operativo lordo						1	10.000,00	2	,00		
							Consolidato			IRES		RHT
	RF120	Eccedenza di ROL riportabile				1	,00	2	3.000,00	3	,00	
RF121 Interessi passivi non deducibili riportabili						non trasferibili al consolidato			trasferiti al consolidato			
						(di cui	1	,00	2	,00	3	,00

Interessi attivi e proventi assimilati	9.000
Interessi passivi e oneri assimilati	11.000
Risultato operativo lordo	10.000

Esempio - Interessi passivi di importo superiore a quelli attivi ed eccedenti il 30% del RoI

Interessi attivi e proventi assimilati	12.000
Interessi passivi e oneri assimilati	19.000
Risultato operativo lordo	10.000

In questo esempio l'ammontare degli interessi passivi, pari a 18.000, non è totalmente deducibile: l'importo di 12.000 è deducibile in considerazione dell'ammontare degli interessi attivi, l'importo 3.000 in quanto nel limite del 30% del RoI, mentre i restanti 3.000 risultano indeducibili e vanno riportati in RF16:

Si evidenzia infine che, nel caso di adesione al consolidato fiscale nazionale, l'eventuale eccedenza di interessi passivi e oneri assimilati indeducibili generatasi in capo ad un soggetto partecipante alla tassazione di gruppo può essere portata a riduzione del reddito complessivo consolidato, se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo "eccedente".

## RF17 - IMPOSTE INDEDUCIBILI O NON PAGATE

Ai sensi dell'art.99 comma 1 le imposte sono deducibili per cassa quindi possono essere dedotte dal reddito solo se effettivamente pagate nell'esercizio in cui sono imputate a conto economico.

Pertanto nel rigo RF17 vanno imputate le imposte oggettivamente non deducibili (ICI, IRES, Irap, ...) e quelle imputate a conto economico ma non effettivamente pagate nell'esercizio 2010 (imposta sulla pubblicità, tosap, imposta di registro, ....)

Per quanto riguarda l'irap da rilevare che secondo quanto previsto dall'art. 6, co. 1, D.L. 185/2008, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 è ammesso in deduzione, ai sensi dell'art. 99, co. 1, Tuir, un importo pari al 10% dell'Irap determinata ai sensi degli artt. 5, 5-bis, 6, 7 e 8, D.Lgs. 446/1997, *"forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1, del medesimo decreto"*

## RF18 – ONERI DI UTILITA' SOCIALE

Nel **rigo RF18** in **colonna 1** è indicato **l'ammontare di tutte le erogazioni liberali** imputate al Conto economico, **ad esclusione** di quelle previste dall'art. 100 co. 2 del TUIR:

☐ lett. f), h), se di importo non superiore a euro 2.065,83,

☐ lett. l), se di importo non superiore a euro 1.549,37,

☐ lett. m), n), o).

Come **principio generale, le erogazioni liberali non sono deducibili dal reddito di impresa**, in quanto costituiscono componenti negativi di reddito sprovvisti del requisito dell'inerenza all'attività svolta, di cui all'art. 109 del TUIR.

**Tuttavia, le erogazioni liberali che rientrano in una delle fattispecie di cui all'art. 100 co. 2 del TUIR sono deducibili, seppur nei limiti ivi previsti. Altre ipotesi di deducibilità parziale dal reddito di impresa delle erogazioni liberali sono previste da apposite disposizioni aventi natura agevolativa.**

In materia, si segnalano le recenti **indicazioni dell'Agenzia delle Entrate** secondo cui:

☐ è possibile dedurre le spese per ordinare e inventariare gli archivi dichiarati di interesse storico (ris. 2.4.2009 n. 93);

☐ è possibile dedurre le erogazioni previste dall'art. 100 co. 2 lett. a) del TUIR se il beneficiario dell'erogazione persegue esclusivamente una o più finalità fra quelle di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto e ricerca scientifica (ris. 30.10.2008 n. 411 e ris. 17.10.2008 n. 386);



☐ sono deducibili le erogazioni liberali in denaro, fino al 2% del reddito d'impresa dichiarato, versate a favore delle ONLUS che contribuiscono al Fondo speciale di solidarietà sociale istituito dall'art. 81 co. 29 ss. del DL 112/2008, conv. L. 133/2008 (ris. 24.10.2008 n. 401, vedi anche art. 3 del DM 11.12.2008).

**Le erogazioni liberali diverse da quelle espressamente disciplinate sono indeducibili** (art. 100 co. 4 del TUIR).

Premesso che **gli oneri di utilità sociale sono deducibili in base al principio di cassa** (ris. Agenzia delle Entrate 1.7.2003 n. 147), nell'ipotesi in cui l'erogazione liberale sia stata di importo superiore al limite percentuale del reddito, occorre:

☐ effettuare nel modello UNICO una variazione in aumento del reddito imponibile per l'intero importo dell'erogazione effettuata;

☐ determinare il reddito imponibile;

☐ calcolare la quota percentuale (esempio 2%) deducibile;

☐ da ultimo, effettuare in UNICO una conseguente variazione in diminuzione, determinando in modo definitivo il reddito imponibile.

Secondo le istruzioni al modello UNICO SC 2011, **l'ammontare delle erogazioni liberali deducibili**, commisurate al reddito d'impresa dichiarato, **deve essere determinato applicando le percentuali**, indicate dalle disposizioni che le prevedono, **al reddito al netto delle erogazioni liberali stesse**. Non appare chiaro se le percentuali di deducibilità debbano essere calcolate sul reddito d'impresa determinato sottraendo le erogazioni medesime oppure senza tenerne conto. Parte della Dottrina ritiene che quanto indicato nel modello UNICO SC è da intendersi nel senso che le erogazioni liberali devono essere determinate simultaneamente. Pertanto, ai fini del calcolo delle anzidette erogazioni deducibili, si rende necessario far ricorso alla seguente formula:  **$EL = Y \times a / (1 + a)$** , dove:

- EL = limite entro il quale l'erogazione risulta deducibile;
- Y = reddito d'impresa al lordo delle erogazioni liberali;
- a = percentuale di deducibilità.

## **ESEMPIO**

Si ipotizza una società di capitali che presenta la seguente situazione:

**Risultato ante imposte 100.000**

**Variazioni in aumento** (escluse le erogazioni liberali) **25.000**

**Variazioni in diminuzione** (escluse le erogazioni liberali) **5.000**

**Erogazioni Liberali 10.000**

In tale situazione occorre:

☐ effettuare il calcolo del reddito imponibile al "netto" delle erogazioni liberali:  
 $(100.000 + 25.000 - 5.000) = 120.000,00$ ;

☐ individuare l'ammontare massimo deducibile:  $(120.000,00 \times 2\%) = 2.400,00$  euro;

☐ effettuare la variazione in diminuzione del reddito imponibile per l'ammontare di 2.400,00 euro.

In **colonna 2**, oltre l'importo di colonna 1, va indicato l'importo delle **spese relative ad opere o servizi** – forniti direttamente o indirettamente – **utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti**, volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione assistenza sociale e sanitaria o culto, per la parte eccedente l'importo deducibile ai sensi dell'art. 100 co. 1 del TUIR.

### **SPESE PER LA GENERALITA' DEI DIPENDENTI**

Ai sensi dell'art. 100 co. 1 del TUIR, **le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti** (o categorie di dipendenti) volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, **sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.**

**Se risultano contabilizzati** tra i costi dell'esercizio componenti negativi di reddito **in misura eccedente** il predetto limite, è necessario effettuare **nella colonna 2 del rigo RF18 la relativa variazione in aumento.**

Come precisato dalle istruzioni per la compilazione del modello UNICO 2011 SC, in tale rigo vanno indicate anche le spese relative all'impiego di lavoratori dipendenti, assunti a tempo indeterminato, utilizzati per prestazioni di servizi erogati a favore delle ONLUS, per la parte eccedente la soglia massima di deducibilità, fissata anch'essa nel 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi, ai sensi della lett. i) del co. 2 dell'art. 100 del TUIR.

### **RF19 - SPESE PER MEZZI DI TRASPORTO INDEDUCIBILI**

Altra variazione in aumento è quella prevista dall'art.164 co.1 lett.b) Tuir che disciplina il trattamento fiscale delle spese per autoveicoli che non sono considerati ad uso esclusivamente strumentale la cui deducibilità fiscale subisce limitazioni (c.d. veicoli ad uso promiscuo).

Per l'Amministrazione Finanziaria costituiscono bene strumentale nell'attività d'impresa solamente quei veicoli senza i quali non si può esercitare l'attività quali quelli utilizzati dai noleggiatori, dai taxisti, ecc.

## Regole automezzi per il 2010

Con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 27 giugno 2007 la normativa può essere riepilogata come segue.

**Ai fini delle II.DD. i veicoli vengono divisi in due categorie, quelli la cui deducibilità rimane totale e quelli la cui deducibilità è limitata.**

Sono confermati i limiti massimi di valore sul quale calcolare le quote di ammortamento o un limite di valore per la deducibilità dei canoni leasing o di noleggio.

Negli schemi che seguono riassumiamo le regole:

VEICOLI A DEDUCIBILITA' TOTALE	
TIPOLOGIA VEICOLO	CONDIZIONE
Aeromobili da turismo	Utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria d'impresa vale a dire quei veicoli senza i quali l'attività non può essere esercitata (es. veicoli per le imprese che li noleggiavano)
Navi e imbarcazioni da diporto	
Autovetture	
Autocaravan	
Ciclomotori e motocicli	
Veicoli adibiti ad uso pubblico (taxi)	Uso pubblico
Altri veicoli:	Il loro utilizzo deve essere inerente all'attività svolta
Veicoli per trasporto merci	
Autoveicoli per trasporto promiscuo persone cose (1)	
Autoveicoli per trasporti specifici	

1) Il Ministero riconosce la piena deducibilità purché inerenti all'attività d'impresa o alla professione svolta, ma considerato che qualsiasi veicolo poteva essere immatricolato ad uso promiscuo, il Ministero ha posto dei vincoli non previsti dalla legge, veniva chiesto infatti che, oltre all'immatricolazione ad uso promiscuo, il veicolo disponga abitualmente, per almeno la metà della superficie dell'abitacolo, di un piano destinato al trasporto di cose. Per i veicoli immatricolati dall'1.10.1998 il problema non si pone perché col recepimento della Direttiva CEE in materia di omologazioni è scomparsa la categoria "autoveicoli per trasporto promiscuo".

VEICOLI A DEDUCIBILITA' LIMITATA (impresa/professionisti)			
Mezzo	% deducibilità II.DD.	Valore max per calcolo	
		Amm.to/leasing	Locazione/noleggio
Autovetture	40% impresa	18.075,99	3.615,19
Autocaravan		18.075,99	3.615,19
Ciclomotori		2.065,82	413,16
Motocicli		4.131,65	774,68

**N.B.** I leasing stipulati dal 08.08.2006 devono avere una durata minima di 48 mesi.

**Veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per più della metà del periodo d'imposta:** la quota deducibile è pari al 90% di tutti i costi sostenuti mentre ammortamenti leasing e noleggio non sono soggetti a limiti di valore del veicolo. Relativamente al noleggio, di contrario avviso, la Risoluzione 231/E del 22.08.2007. È opportuno documentare l'uso promiscuo al dipendente, prevedendolo nel contratto di lavoro.

Naturalmente la possibilità di utilizzo del veicolo aziendale costituisce un fringe benefit (compenso in natura) per il dipendente, detto compenso in natura è ora determinato convenzionalmente in misura pari al **30%** del costo annuo del veicolo per una percorrenza media di 15.000 Km. (detto importo è stabilito annualmente dal ministero sulla base delle tariffe ACI).

La misura del compenso in natura è ridotta, nel caso l'azienda abbia stipulato un accordo con il dipendente prevedendo un addebito per l'utilizzo dell'auto, a fronte del quale sarà emessa fattura imponibile I.V.A

**Ammortamento automezzi:** il valore totale dell'ammortamento massimo per un'auto sarà, pertanto, pari a 7.230,40 euro per le imprese e per i professionisti (40% di 18.075,99) ed a Euro 20.658,27 (80% di 25.822,84) per agenti e rappresentanti. L'ammortamento anticipato non è più ammesso.

**Spese automezzi:** tutte le spese relative agli automezzi (impiego, custodia, manutenzione, riparazione, ecc.) sono deducibili nella stessa misura prevista nella colonna deducibilità della tabella sopra riportata (40 o 80% oppure 100% per i veicoli a deducibilità totale).

**Leasing automezzi:** L'art. 36 cc. 6-bis e 6-ter del DL. 223/06 ha previsto che i canoni leasing per le autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, che non sono utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria sono deducibili a condizione che il relativo contratto abbia una **durata pari al periodo di ammortamento** (in precedenza si prevedeva la metà) quindi essendo in generale l'aliquota di ammortamento del 25% la durata del contratto di leasing deve essere di almeno 4 anni. Norma in vigore dai contratti stipulati dal 12 agosto 2006.

Nei casi ammessi i canoni leasing sono quindi deducibili nel limite corrispondente ai valori previsti, es. 18.075,99 per le autovetture. Così ad esempio, nel caso di stipula di un contratto di Leasing da parte un'impresa

o di un professionista in data 1° luglio, della durata di 48 mesi (1460 gg.) in cui, il costo del mezzo sostenuto dalla società di leasing, (aumentato dell' I.V.A. teorica non detraibile), sia di 30.987,41 euro contro i 18.075,99 euro ammessi fiscalmente e che l'ammontare complessivo dei canoni (interessi compresi) sia pari a 36.151,98 euro, avremo che: **la percentuale di deducibilità dei canoni leasing sarà del 23,333%**, pari cioè a:

$$- (18.075,99 : 30.987,41 \times 100) \times 40\% = 23,333.$$

Il primo anno la deduzione dovrà però essere rapportata al periodo di durata del contratto, pertanto, il costo deducibile sarà pari a 1.063,08 Euro così determinato:

- $36.151,98 \times 23,333\% = 8.435,34$  costo tot. leasing x % netta di deducibilità
- $8.435,34 : 1.460 \times 184 = 1.063,08$  tot. costo deducibile : durata contratto x gg. contratto nell'esercizio

**Locazione e noleggio:** i limiti di valore relativi ai contratti di locazione o noleggio vanno ragguagliati ad anno. Pertanto, il costo giornaliero deducibile della locazione o

noleggio di una autovettura posseduta da una normale impresa o un professionista sarà pari a:  $3.615,20 : 365\text{gg.} \times 40\% = 3,961$  euro

**Noleggio "Full service":** La circolare n. 48/1998 dispone che nei contratti di noleggio "Full Service" dove il canone di noleggio complessivo è comprensivo anche dei corrispettivi per prestazioni accessorie (manutenzione ordinaria, assicurazione e tassa di circolazione). Nel calcolo del costo massimo deducibile il canone di noleggio deve essere considerato al netto dei costi riferibili alle prestazioni accessorie. Nel contratto, però, deve essere specificatamente indicata la quota della tariffa di noleggio depurata delle spese per i servizi accessori di cui si fruisce.

### **ESEMPIO**

costo noleggio "full service" € 10.329,14

durata del contratto 1 anno solare

quota del "full service" riferibile al solo noleggio € 5.500,00

differenza per prestazioni accessorie € 4.829,14

Il costo complessivamente deducibile è determinato secondo il seguente calcolo:  $(€ 3.615,20 \times 40\%) + (€ 4.829,14 \times 40\%) = 1.446,08 + 1.931,65$

**Importo complessivo deducibile : € 3.377,73.**

**Ditte individuali:** non ci sono limiti al numero di veicoli, così come per le società di persone o di capitali.

**Professionisti:** sono deducibili i costi di **un solo veicolo** o nel caso di studi associati o società semplici la deducibilità è ammessa nella misura di un veicolo per ogni professionista socio o associato.

**Agenti di commercio:** Secondo il Ministero l'elevazione a 25.822,84 euro del limite di valore opera solo per le autovetture, ancorché la legge parli di "autoveicoli", definiti dal Codice della strada come "veicoli a motore con almeno quattro ruote".

In dichiarazione la parte di quota di spese non deducibile fiscalmente dovrà essere rilevata come variazione in aumento nel rigo RF19; a titolo esemplificativo le spese potrebbero essere relative a:

- Carburanti e lubrificanti
- Canoni leasing o noleggio
- Manutenzione e riparazione
- Assicurazione e tasse di proprietà
- Pedaggi autostradali
- Custodia
- L'iva oggettivamente o specificatamente indetraibile relativa alle predette spese

Per quanto riguarda l'ammortamento, invece, le quote indeducibili non vanno ricomprese in questo rigo ma va inserite nel rigo RF22 ('ammortamenti non deducibili')

## SPESE TELEFONICHE

L'art. 102, co. 9, Tuir stabilisce che: *"Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico (...), sono deducibili nella misura dell'80 per cento. La percentuale di cui al precedente periodo è elevata al 100 per cento per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo"*.

Deve essere quindi ripreso in dichiarazione un ammontare pari al 20% degli ammortamenti relativi alle apparecchiature utilizzate nell'ambito dei servizi di telefonia fissa e mobile che va indicato nel

### Rigo RF22

<b>RF22</b> Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103 <sup>1</sup>	,00	ex art. 104 <sup>2</sup>	,00	<sup>3</sup>	,00
---	--	-----	--------------------------	-----	--------------	-----

mentre gli altri componenti negativi vanno ripresi a tassazione, sempre nella misura del 20%, con una variazione in aumento nel rigo RF 32:

### Rigo RF32

Altre variazioni in aumento <b>RF32</b>	1	2	3	4	5	6	
	7	8	9	10	11	12	
	13	14	15	16	17	18	
	19	20	21	22	23	24	25
							,00

Sulla problematica della deduzione dei costi di telefonia l'Agenzia si era dapprima pronunciata con la R.M. 22 maggio 2008, n. 214/E nella quale si era sostenuto che, in presenza di costi suscettibili di utilizzazione promiscua quali appunto le spese telefoniche, si applicano le limitazioni imposte dal Legislatore senza possibilità di effettuare alcuna valutazione in ordine alla circostanza della loro effettiva destinazione a finalità strettamente connesse all'esercizio dell'attività d'impresa.

Secondo l'interpretazione dell'Agenzia quindi la disposizione del co. 9, art. 102 non è suscettibile di disapplicazione ai sensi dell'art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973, in quanto disposizione avente il carattere di "norma di sistema" (dettata allo scopo di evitare un "evasivo" utilizzo privatistico del bene) e, come tale, non riconducibile alla categoria delle norme antielusive specifiche.

Nella successiva R.M. 24 luglio 2008, n. 320/E l'Agenzia ha invece ammesso la deducibilità integrale di queste tipologie di spese nel caso in cui vi sia l'impossibilità di loro utilizzo per finalità diverse da quelle esclusivamente imprenditoriali.

Nel caso esaminato la società che ha presentato l'istanza fornisce servizi di *Information & Communication Technology* a banche, società finanziarie ed aziende industriali, avvalendosi di linee telefoniche dedicate, tecnologicamente non accessibili dall'esterno, utilizzate *"in via esclusiva per la trasmissione alle banche clienti dei dati loro necessari per l'erogazione dei servizi bancari"*.

La risoluzione sostiene che: *"Qualora ci si trovi in presenza di "apparecchiature terminali" non suscettibili, in virtù delle proprie specificità tecniche, di essere utilizzate per finalità diverse da quelle esclusivamente imprenditoriali, i relativi costi risulteranno deducibili secondo le ordinarie regole dettate in materia di determinazione del reddito d'impresa. Siffatte apparecchiature, in altri termini, non rientrano nel campo oggettivo di applicazione della previsione di carattere limitativo di cui all'art. 102, co. 9, Tuir, in quanto relativamente alle stesse non sussiste la possibilità di utilizzo o impiego differente da quello per finalità di carattere imprenditoriale.*

*Come correttamente riconosciuto dal Dipartimento Finanze i componenti negativi ad esse relativi risultano, pertanto, deducibili alla luce dei menzionati criteri generali, dovendo prevalere l'applicazione del principio di inerenza sulla norma antievasiva la cui applicazione - in tali ipotesi - presenterebbe profili di irrazionalità non giustificabili".*

## **RF20 - SVALUTAZIONI E MINUSVALENZE PATRIMONIALI, SOPRAVVENIENZE PASSIVE ....**

Nel rigo RF20 devono essere indicate tutte le svalutazioni delle partecipazioni imputate a conto economico non deducibili in base agli artt.94 e 101 del Tuir nonché le minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite, diverse da quelle deducibili ai sensi dell'art.101 del Tuir e/o l'eccedenza di quelle contabilizzate in misura superiore a quella risultante dall'applicazione delle predette disposizioni.

## **RF21 MINUSVALENZE RELATIVE A PARTECIPAZIONI ESENTI**

Nel rigo RF21 devono essere indicate tutte le perdite/minusvalenze realizzate su partecipazioni esenti ai sensi dell'art.87 comma 1 Tuir.

I requisiti per cui una partecipazione è considerata esente ai sensi dell'art.87 Tuir sono i seguenti:

- 1) periodo minimo di possesso (devono essere possedute ininterrottamente dal primo giorno del 12° mese precedente quello della cessione)
- 2) classificazione tra le immobilizzazioni finanziarie (fin dal primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso)
- 3) residenza fiscale della partecipata
- 4) esercizio di impresa commerciale da parte della partecipata

Se in possesso di tutti e 4 i requisiti le plusvalenze derivanti da cessione, dal risarcimento anche in forma assicurativa e dal consumo sono parzialmente esenti:

- Esente 95% per società di capitali ed enti commerciali
- Esente 50,28% per società di persone o imprese individuali

Tale variazione in diminuzione va indicata nel rigo RF46.

Per quanto riguarda invece le eventuali minusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni in pex sono:

- Totalmente indeducibili per società di capitali ed enti commerciali
- Indeducibili al 50,28% per società di persone o imprese individuali

## RF24 SPESE di RAPPRESENTANZA

Il rigo RF24 è deputato principalmente ad accogliere le spese di rappresentanza indeducibili di cui all'art. 108, co. 2, secondo periodo, Tuir:

Rigo RF24				
<b>RF24</b>	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	2	3
		,00	,00	,00

La Finanziaria 2008 ha modificato in modo sostanziale la disciplina fiscale delle spese di rappresentanza, contenuta nel secondo comma dell'art. 108, Tuir, con decorrenza dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007: quindi a partire dal 1° gennaio 2008 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Come è noto, la disciplina previgente prevedeva una deduzione generalizzata e forfetizzata delle spese di rappresentanza, che erano deducibili soltanto nella misura di un terzo del loro ammontare e, per di più, in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi.

Il co. 2, art. 108, prevede invece ora che: *"Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50"*.

La scelta fatta dal Legislatore è stata quella che viene effettivamente introdotta la deduzione totale, e nell'esercizio di sostenimento, delle spese di rappresentanza "inerenti e congrue" rispetto a determinati parametri, ma nel contempo è stato eliminato il meccanismo "forfetizzato" in precedenza applicabile. Di conseguenza le spese di rappresentanza o vengono dedotte completamente oppure risultano del tutto indeducibili.

Il decreto attuativo, costituito da un unico articolo, individua quelli che sono gli elementi caratterizzanti le spese di rappresentanza, proponendo alcune esemplificazioni, determina l'ammontare deducibile rapportandolo a quello dei ricavi caratteristici e definisce alcune tipologie di spesa che non si devono considerare di rappresentanza e che quindi non hanno limitazioni nella deducibilità.

Il primo comma stabilisce che si considerano inerenti, e quindi deducibili, a condizione che siano effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni di beni e servizi:

- a titolo gratuito;



- effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

L'elemento essenziale che connota la spesa di rappresentanza, rispetto ad una che si qualifica invece come di pubblicità, è innanzitutto quello della gratuità, ovvero la mancanza di un corrispettivo in capo alla controparte e di un correlato obbligo di dare o fare.

Per essere considerata deducibile la spesa deve essere sostenuta con logiche "imprenditoriali", ossia perseguendo finalità promozionali o di pubbliche relazioni, e deve essere "ragionevole", nel senso di essere idonea a generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa o di essere coerente con pratiche commerciali di settore.

Dopo aver individuato i criteri che rendono le spese di rappresentanza inerenti (nessun riferimento è stato però fatto all'attività "internazionale"), la disposizione prosegue con una serie di esemplificazioni di fattispecie che si possono considerare tali:

- spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose (esempio: assemblea annuale della società, anniversario della società,...);
- spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa ovvero ancora di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza sopra indicati.

Soddisfatto il requisito di inerenza e appurata quindi la potenziale deducibilità delle spese di rappresentanza, ne va stabilita la "congruità", che non si verifica sulla singola voce ma "per massa", ovvero sia rapportando il totale delle spese qualificabili come di rappresentanza con i ricavi della gestione caratteristica dell'impresa.

Le percentuali di deducibilità individuate dal decreto sono le seguenti:

- 1,3% dei ricavi e altri proventi fino ad euro 10 milioni;
- 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino ad euro 50 milioni;
- 0,1% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

#### Esempio

Nel corso del 2010 la società Delta S.p.a. ha sostenuto spese per inaugurare una nuova sede per euro 4.800. I ricavi conseguiti nel medesimo esercizio ammontano a euro 300.000. Il limite massimo di deducibilità è pari all'1,3% di 300.000, cioè euro

3.900.

<b>RF24</b>	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1		,00	2	4.800	,00	3	4.800	,00			
<b>RF43</b>	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e	1		,00	2	3.900	,00	3		,00	4	3.900	,00

Come stabilito dall'art. 108, co. 2, Tuir, sono in ogni caso deducibili per il loro intero ammontare le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50: di esse non si tiene inoltre conto ai fini della determinazione del Plafond di deducibilità.

Regole particolari vengono dettate per le imprese di nuova costituzione, per le quali le spese sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in diminuzione dal reddito dello stesso periodo d'imposta e di quello successivo, a condizione che vi sia "spazio" nel relativo *plafond* di quegli anni.

A tal fine è stato predisposto nel quadro RS - "Prospetti vari" - un apposito prospetto dove riportare l'importo delle suddette spese non deducibili nel periodo di imposta.

La novità più significativa contenuta nel decreto è probabilmente l'individuazione, operata dal quinto comma, di alcune spese che non costituiscono spese di rappresentanza e quindi sono deducibili senza rientrare nella verifica dei parametri di congruità:

- le spese di ospitalità , ovvero le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione a visite a sedi, stabilimenti o unità produttive;
- per le imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili;
- le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

In considerazione del diverso regime fiscale cui sono soggette, non solo a livello d'imposte dirette ma anche di Iva, queste spese devono essere tenute distinte contabilmente rispetto a quelle qualificabili come spese di rappresentanza. Di conseguenza conti diversi dovranno essere utilizzati per rilevare, ad esempio, la spesa di vitto sostenuta in occasione della visita di un cliente allo stabilimento (che non è spesa di rappresentanza), da quella del tutto analoga affrontata in altra circostanza non rinvenibile nell'elencazione fatta dal quinto comma (che è invece di rappresentanza).

Nel caso in cui le spese di rappresentanza siano spese di vitto e alloggio bisogna tenere conto anche del limite di deducibilità contenuto nell'art. 109, co. 5, Tuir.

Attenzione poi all'indicazione data dalla C.M. 6/E/2009: secondo l'Agenzia nel caso in cui il soggetto beneficiario della prestazione di vitto e alloggio rinunci a richiedere l'emissione della fattura, e la prestazione venga certificata con ricevuta o scontrino fiscale, l'ammontare dell'Iva, che ovviamente non è detraibile non risultando da fattura, non sarebbe neppure deducibile dal punto di vista delle imposte sui redditi. Questo sarebbe conseguenza del fatto che l'indetraibilità dell'imposta non deriva in questi casi da cause oggettive, ma da una scelta discrezionale esercitata dal contribuente.

## **RF25 – SPESE DI MANUTENZIONE, RIPARAZIONE AMMODERNAMENTO, ... ECCEDENTI LA QUOTA DEDUCIBILE**

Il rigo RF25 è interessato dall'importo delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione imputato al Conto economico eccedente, ai sensi dell'art. 102 co. 6 del TUIR, la quota deducibile nel periodo d'imposta.

La deducibilità dal reddito di impresa delle spese di manutenzione c.d. "ordinaria", diversa da quella delle manutenzioni c.d. "straordinarie" che vengono normalmente capitalizzate sul valore dei beni cui si riferiscono o, se relative a beni di terzi, iscritte tra gli oneri pluriennali nell'attivo dello Stato patrimoniale e ammortizzate, è stabilita dal co. 6 dell'art. 102 del TUIR.

Ai sensi della citata disposizione, le spese di manutenzione si distinguono tra:

☐ manutenzioni su beni propri;

I componenti negativi di reddito rappresentati dalle spese di manutenzione su beni propri sono anch'essi integralmente deducibili a meno che non sorgano limiti oggettivi riconducibili alla tipologia del bene in relazione al quale le manutenzioni sono effettuate, tuttavia:

- la deducibilità integrale nell'esercizio di competenza è ammessa solo se l'ammontare complessivo delle spese di manutenzione su beni propri contabilizzate tra i costi dell'esercizio non eccede il 5% del valore complessivo del c.d. "monte cespiti" ossia il costo di iscrizione complessivo di tutti i cespiti risultanti all'inizio dell'esercizio dal libro dei beni ammortizzabili, rapportato a periodo per i cespiti ceduti ed acquistati in corso di esercizio;
- l'eventuale eccedenza di spese di manutenzione rispetto al predetto limite è deducibile per quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi a quello di competenza. Si osservi che le quote delle eccedenze pregresse deducibili nel periodo oggetto di dichiarazione vanno indicate nel rigo RF54, indicando il codice 6 nell'apposito campo.

Quindi, se le spese di manutenzione su beni propri contabilizzate tra i costi dell'esercizio eccedono il limite massimo deducibile, è necessario effettuare la relativa variazione in aumento.

☐ manutenzioni su beni di terzi;

I componenti negativi di reddito rappresentati dai canoni di manutenzione e dalle spese di manutenzione su beni di terzi sono integralmente deducibili nell'esercizio di competenza a meno che, naturalmente, non sussistano limiti di deducibilità

riconducibili alla natura oggettiva del bene sul quale sono eseguite ( si pensi al caso delle manutenzioni su impianti di telefonia mobile o su autovetture che rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 164 del TUIR).

☐ manutenzioni effettuate sulla base di appositi contratti di assistenza periodica (c.d. "canoni di manutenzione"). Per tali tipologie di spese valgono i criteri ordinari e, pertanto, sono integralmente deducibili nell'esercizio di competenza a meno che, naturalmente, non sussistano limiti di deducibilità riconducibili alla natura oggettiva del bene.

## RF26 - SVALUTAZIONE CREDITI

Nella colonna 2 del rigo RF26 va indicata l'eccedenza delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti imputati a conto economico rispetto all'importo deducibile (art. 106, Tuir).

Gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti sono deducibili, in ciascun esercizio, nei limiti dello 0,5% del valore nominale dei crediti risultanti dal bilancio, di natura commerciale e non coperti da garanzia assicurativa. La deduzione non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto il 5% del valore nominale dei crediti risultanti in bilancio a fine esercizio.

### Esempio

A fine 2010 la società Alfa S.r.l. presenta la seguente situazione relativa ai crediti:

Crediti commerciali -> euro 1.000.000

Fondo svalutazione crediti iniziale -> euro 20.000

Accantonamento rischi su crediti -> euro 12.000

Fondo svalutazione crediti finale -> euro 32.000

	art. 105		art. 106	
<b>RF26</b> Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	1		2	3
		,00	7.000,00	7.000,00

## RF29 – DIFFERENZE SU CAMBI

La valutazione secondo il cambio alla data di chiusura del periodo dei crediti e dei debiti, nonché delle obbligazioni e titoli similari, non assume alcuna rilevanza ai fini fiscali salvo i casi in cui il rischio è coperto da appositi contratti di copertura, pertanto le perdite su cambi da adeguamento non sono deducibili e vanno indicate nel rigo RF29 mentre gli utili su cambi da adeguamento non sono imponibili e vanno indicati nel rigo RF51. In tali casi è, inoltre, necessario compilare il quadro RV per l'evidenziazione del disallineamento del valore fiscale da quello civile.

## RF30 - COSTI "BLACK LIST"

I co. 10, 11, 12 e 12-bis, art. 110, Tuir disciplinano la deducibilità dei costi sostenuti nei confronti di imprese e di professionisti residenti in paesi a regime fiscale privilegiato, individuati nella *black list* di cui al D.M. 23 gennaio 2002.

In particolare, il comma 10 stabilisce l'indeducibilità delle spese derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate in Stati o territori rientranti nella *black list*, salva l'ipotesi (comma 11) in cui il contribuente residente fornisca prova all'Amministrazione finanziaria circa:

- l'effettivo svolgimento di un'attività commerciale da parte dell'impresa estera fornitrice;
- il fatto che le operazioni da cui derivano i componenti negativi rispondono ad un effettivo interesse economico per l'impresa residente e che hanno avuto concreta attuazione.

Il co. 12-bis, art. 110, Tuir, introdotto dalla L. 286/2006, ha esteso l'ambito applicativo della disposizione in esame anche ai servizi resi da professionisti domiciliati nei paesi aventi regime fiscale privilegiato, dove il termine professionisti va inteso in un'accezione ampia.

Ai sensi del co. 11, art. 110, Tuir il soggetto residente deve peraltro indicare i componenti negativi in questione in modo separato in dichiarazione, in modo da "segnalarli" all'Amministrazione finanziaria.

Quindi nel caso di sostenimento di spese derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate in stati o territori rientranti nella *black list*, le stesse vanno riportate come *variazioni in aumento* nel rigo RF30 e, se il contribuente ritiene di essere in grado di fornire le prove di cui all'art. 110, co. 11, Tuir, vanno riportate anche come variazioni in diminuzione nel rigo RF52.

### Righi RF30 E RF52

<b>RF30</b> Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata	.00
<b>RF52</b> Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata	.00

## **RF32 – ALTRE VARIAZIONI IN AUMENTO**

Il rigo RF32 ("Altre variazioni in aumento") è destinato ad accogliere in più campi, una diversa tipologia di variazioni in aumento indicata da un apposito codice, nella tabella sottostante si riportano i codici più significativi.

Codice 1 = 5% dei dividendi imputati per competenza negli esercizi precedenti ed incassati nell'esercizio.

Codice 3 = Spese per trasferte dei dipendenti eccedenti i limiti dell'art. 95 del TUIR

Codice 4 = Quota indeducibile dei canoni di locazione e delle spese relative alle strutture recettive di cui all'art. 95 del TUIR.

Codice 5 = Valore normale dei beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Codice 10 = Differenza positiva risultante dal realizzo entro la fine del terzo periodo d'imposta successivo dei beni oggetto di riallineamento ai sensi dell'art. 2 co. 2 del DM 3.3.2008.

Si ricorda che a seguito dell'abrogazione delle differenze extracontabili ad opera della L. 244/2007, è stata introdotta la possibilità di riallineare la differenza esistente tra valori civilistici e fiscali mediante l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP, con aliquota del 12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14% sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16% sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

Codice 11 = Maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva ai sensi del co. 2-ter dell'art. 176 del TUIR in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione prevista nel medesimo co. 2-ter.

Codice 13 = le plusvalenze patrimoniali e le sopravvenienze attive determinate ai sensi degli artt. 86 e 88 del TUIR, qualora non siano state imputate al Conto economico o vi siano state imputate in misura inferiore a quella determinata in base agli stessi articoli, tenendo conto in tal caso della differenza;

Codice 19 - l'ammontare della differenza positiva risultante dal realizzo, entro la fine del quinto periodo d'imposta successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, dei beni oggetto di rivalutazione ai sensi dei co. 16 ss. dell'art. 15 del DL 185/2008;

Codice 20 - per i soggetti che, nel periodo d'imposta precedente, hanno applicato l'art. 92-bis del TUIR, le svalutazioni determinate in base all'art.92, comma 5 del medesimo testo unico, fino a concorrenza del maggior valore assoggettato all'imposta sostitutiva di cui all'art. 81 co. 21 del DL 112/2008;

Codice 21 - per i soggetti che, nel periodo d'imposta precedente, hanno applicato l'art. 92-bis del TUIR, se la quantità delle rimanenze finali è inferiore a quella esistente al termine del periodo d'imposta di prima applicazione dell'articolo 92-bis del TUIR, il

maggior valore delle quantità vendute assoggettato all'imposta sostitutiva di cui all'art. 81 co. 21 del DL 112/2008

*Codice 99* = Variazioni in aumento diverse dalle precedenti per le quali non è previsto uno specifico codice.

## **VARIAZIONE IN DIMINUZIONE**

### **RF34/RF35 – PLUSVALENZE PATRIMONIALI E SOPRAVVENIENZE ATTIVE ....**

Vedi variazioni in aumento RF7/8

### **RF39 – PROVENTI DEGLI IMMOBILI DI CUI AL RIGO R11**

Vedi variazione in aumento RF11

### **RF40 – UTILI SPETTANTI AI LAVORATORI DIPENDENTI E AGLI ASSOCIATI IN PARTECIPAZIONE (ART.95 COMMA 6) E, SE CORRISPOSTI, COMPENSI SPETTANTI AGLI AMMINISTRATORI (ART.95 COMMA 5)**

Vedi variazione in aumento RF15

### **RF43 – SPESE/COMPONENTI NEGATIVE NON DEDOTTI O NON IMPUTATI A C/E**

Vedi variazione in aumento RF24

### **RF44 – IMPOSTE ANTICIPATE**

### **RF45 – PROVENTI NON COMPUTABILI NELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO (ART.91 COMMA 1 LETT.A) B))**

### **RF46 – PLUSVALENZE RELATIVE A PARTECIPAZIONI ESENTI**

Vedi variazione in aumento RF21

### **RF47 – QUOTA ESCLUSA DEGLI UTILI DISTRIBUITI (ART.89)**

Ai sensi dell'art.89 Tuir i dividendi incassati sono esclusi da tassazione al 95%.

### **RF51 – DIFFERENZE SU CAMBI**

Vedi variazione in aumento RF29

### **RF52 – SPESE ED ALTRI COMPONENTI NEGATIVI PER OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN STATI O TERRITORI A FISCALITA' PRIVILEGIATA**

Vedi variazione in aumento RF30



## RF54 - ALTRE VARIAZIONI in DIMINUZIONE

Nel rigo RF54 vanno indicate le variazioni in diminuzione non ricomprese espressamente nei righi precedenti con specificazione del relativo codice e dell'importo.

Rigo RF54																		
RF54	Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6											
		7	8	9	10	11	12											
		13	14	15	16	17	18	19										
			.00		.00		.00											.00
			.00		.00		.00											.00
			.00		.00		.00											.00

Vi sono 11 specifici codici che identificano altrettante specifiche variazioni tra cui le principali:

codice 1 - dividendi imputati per competenza e non ancora percepiti; ecc.)

codice 6 – quote delle eccedenze pregresse riferibili alle spese di manutenzione iscritte alla voce RF25

codice 12 - secondo quanto previsto dall'art. 6, co. 1, D.L. 185/2008, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 è ammesso in deduzione, ai sensi dell'art. 99, co. 1, Tuir, un importo pari al 10% dell'Irap determinata ai sensi degli artt. 5, 5-bis, 6, 7 e 8, D.Lgs. 446/1997, *"forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1, del medesimo decreto"*. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2009, nessun rilievo assumono l'effettiva entità degli interessi passivi e/o dei costi per il personale e quindi non va comunque determinata l'Irap afferente tali oneri. La deduzione avviene secondo il criterio di cassa, tenendo cioè conto dell'imposta effettivamente versata nel periodo d'imposta.

Codice 13 – importo relativo alla quota di interessi passivi in deducibili nell'esercizio precedente che può essere dedotto ai sensi dell'art.96 del Tuir; vedi rigo RF16

codice residuale 99 - che comprende le variazioni non espressamente elencate nel quadro.

PER DOCUMENTAZIONE FISCALE <http://www.agenziaentrate.gov.it>

(MODELLI DICHIARAZIONI, ISTRUZIONI DICHIARAZIONI, .....)