



Quadro RF: analisi delle principali variazioni in aumento – Il parte

I contribuenti Ires, determinato il reddito d'impresa del periodo d'imposta 2011 sulla base del risultato economico emergente dal bilancio d'esercizio, apportano le rettifiche richieste dall'applicazione delle disposizioni tributarie contenute nel Tuir, che generano, quindi, un imponibile (o una perdita) fiscale divergente da quanto riscontrato sotto il profilo civilistico, alcune delle quali – plusvalenze, sopravvenienze attive, proventi immobiliari, valutazione delle rimanenze, compensi amministratori, interessi passivi ed imposte – già esaminate nel numero precedente di questa Rivista². Il presente contributo si propone, pertanto, di completare l'analisi delle principali variazioni in aumento.

Spese per mezzi di trasporto a deducibilità limitata

Nel rigo **RF19**, deve essere indicato l'ammontare indeducibile delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore utilizzati dall'impresa, in applicazione dei criteri stabiliti dall'art.164 del Tuir. A questo proposito, si rammenta che la disposizione riconosce la rilevanza fiscale di tali costi, nei seguenti termini.

integrale	Nel caso di veicoli adibiti ad uso pubblico od utilizzati esclusivamente come strumentali all'attività dell'impresa, ovvero senza i quali l'attività aziendale non può essere esercitata, come nel caso delle società di noleggio (C.M. n.37/E/97).
90%	Nell'ipotesi di veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, per la maggior parte del periodo d'imposta, a nulla rilevando che tale utilizzo sia avvenuto in modo continuativo, né che il mezzo sia stato impiegato da un solo lavoratore dipendente (C.M. n.48/E/98). Ad esempio, questo requisito deve ritenersi rispettato se il medesimo veicolo risulta utilizzato dal dipendente sig. Roberto Verdi dal 1° gennaio 2011 al 10 giugno 2011 e, poi, dal sig. Mario Rossi, dal 31 agosto 2011 al 31 dicembre 2011.
40%	Oppure 80% , se trattasi di agenti e rappresentanti di commercio, negli altri casi. A tale fine, non rileva la parte del costo di acquisto eccedente l'importo di € 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan – elevato ad € 25.822,84 con riferimento agli agenti ed ai rappresentati di commercio – ed € 4.131,66 per i motocicli ed € 2.065,83 per i ciclomotori: tali limiti devono, inoltre, essere considerati anche ai fini delle deducibilità dei canoni di locazione finanziaria di competenza. Diversamente, nell'ipotesi di locazione operativa e noleggio, le soglie sono fissate, rispettivamente in € 3.615,20 per le autovetture ed i caravan, € 774,69 per i motocicli ed € 413,17 per i ciclomotori.

Nel caso di autovettura concessa in uso agli amministratori, è deducibile in capo alla società l'intero ammontare dei costi sostenuti, sino a concorrenza degli *fringe benefit* tassato in capo all'amministratore, a norma dell'art.95 del Tuir: l'eventuale eccedenza di componenti negativi afferenti il veicolo è deducibile nel limite del 40%, tenendo altresì conto dei predetti limiti massimi di costo stabiliti dall'art.164, co.1, lett.b) del Tuir ([C.M. n.1/E/07](#)).

² S.Cerato e M.Bana, "Quadro RF: analisi delle principali variazioni in aumento – I parte" in La Circolare Tributaria n.17/12, pag.8 e ss..

Esempio DEDUCIBILITÀ DEL COSTO DI ACQUISTO DELL'AUTOVETTURA

Costo storico dell'autovettura acquistata il 15 febbraio 2010: € 30.000 (compresa l'Iva indetraibile).

Costo fiscale dell'autovettura: € 18.075,99.

Aliquota di ammortamento di cui al D.M. 31 dicembre 1988: 25%.

Quota di ammortamento imputata al Conto economico dell'esercizio 2011: 25%* € 30.000 = € 7.500.

Quota di ammortamento ammessa in deduzione nel periodo d'imposta 2011: 25%* € 18.075,99*40% = € 1.807,60.

Quota di ammortamento indeducibile nel 2011: € 7.500 – € 1.807,60 = € 5.692,40.

RF19 Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR	5.692,00
--	----------

Esempio DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE DI FUNZIONAMENTO DELL'AUTOVETTURA

Nel corso del periodo d'imposta, l'Alfa Srl ha sostenuto i seguenti costi relativi alle autovetture di cui all'art.164, co.1, lett.b) del Tuir:

- assicurazione: € 10.000;
- carburanti e lubrificanti: € 30.000;
- spese di manutenzione: € 10.000.

Questi costi (€ 50.000 complessivi), in quanto sostenuti per beni a deducibilità limitata, rilevano esclusivamente per il 40% del loro ammontare (€ 20.000): il restante importo di € 30.000 costituisce un costo definitivamente indeducibile, e come tale da riprendere a tassazione, operando una variazione in aumento nel modello Unico 2012 – Società di Capitali.

RF19 Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR	30.000,00
--	-----------

Svalutazioni, minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze e perdite indeducibili

Nel rigo **RF20**, colonna 2, devono essere indicate:

- le svalutazioni delle partecipazioni, immobilizzate e non, imputate a Conto economico, fiscalmente irrilevanti a norma degli 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, da indicarsi anche in colonna 1;
- nel caso di omessa, infedele od incompleta comunicazione all'Agenzia delle Entrate, le minusvalenze e differenze negative di ammontare superiore ad € 50.000 di cui all'art.5-*quinquies*, co.3, del D.L. n.203/05,– realizzate per effetto di operazioni su azioni o titoli negoziati in mercati regolamentati italiani od estere – e di quelle di importo complessivo superiore ad € 5.000.000, derivanti da cessioni di partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie di cui all'art.1, co.4, del D.L. n.209/02, diverse da quelle aventi i requisiti per la *participation exemption* di cui all'art.87 del Tuir. Sul punto, si rammenta, tuttavia, che – per effetto dell'entrata in vigore dell'art.11, co.1-3, del D.L. n.16/12 – non è più prevista la c.d. sanzione impropria dell'indeducibilità dal reddito d'impresa, bensì quella pecuniaria del 10%, da un minimo di € 500 ad un massimo di € 50.000.

RF20 Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili	¹	,00	²	,00
--	--------------	-----	--------------	-----

Minusvalenze su partecipazioni esenti

Nel rigo **RF21**, deve essere indicato l'importo delle minusvalenze realizzate per effetto della cessione delle partecipazioni soggette al regime di cui all'art.87 del Tuir, integralmente indeducibili, sebbene le plusvalenze della medesima natura subiscano una parziale imposizione, nella misura del 5%, e non una totale esenzione.

A questo proposito, si rammenta che le azioni o quote che rientrano in tale disciplina sono quelle che soddisfano, congiuntamente, i seguenti requisiti.

1. L'ininterrotto possesso, da parte dell'alienante, dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione, considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente.
2. La classificazione della partecipazione alienata nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie, nel primo bilancio del cedente chiuso durante il periodo di possesso.
3. La residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato oppure, alternativamente, l'avvenuta dimostrazione – tramite l'esercizio del diritto di interpello – che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.
4. L'esercizio, ad opera della partecipata, di un'impresa commerciale di cui all'art.55 del Tuir.

Nel medesimo rigo, devono essere altresì indicate:

- le minusvalenze realizzate imputate al Conto economico relative alla cessione di strumenti finanziari simili alle azioni di cui all'art.44 del Tuir e dei contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza, allorché sia previsto un apporto di capitale o misto, ove sussistano i requisiti di esenzione;
- la differenza negativa imputata al Conto economico tra le somme o il valore normale dei beni ricevuti dal socio a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale nelle ipotesi di recesso o esclusione del socio, riscatto delle azioni, riduzione del capitale per esuberanza ovvero liquidazione anche concorsuale di società ed enti e il costo della partecipazione, avente i requisiti di esenzione.

Esempio

La società Alfa Srl ha realizzato una minusvalenza di € 10.000, per effetto della cessione di una partecipazione rientrante nel regime della *participation exemption*, in quanto munita di tutti i requisiti previsti dall'art.87 del Tuir: tale componente negativo è, pertanto, integralmente indeducibile dal reddito d'impresa, comportando la necessità di effettuare, in sede di dichiarazione dei redditi, una variazione in aumento per il corrispondente importo.

RF21	Minusvalenze relative a partecipazioni esenti	10.000,00
------	---	-----------

Ammortamenti indeducibili

Nel rigo **RF22**, colonna 1, devono essere indicati gli ammortamenti fiscalmente irrilevanti – in base agli art.102, 102-bis e 103 del Tuir e, quindi, nella misura massima individuata dal D.M. 31 dicembre 2008, in funzione dell'attività esercitata dall'impresa – concorrenti anche alla sommatoria di colonna 3, unitamente agli ammortamenti indeducibili a norma dell'art.104 del Tuir. Le principali problematiche potrebbero riguardare i seguenti aspetti:

- fabbricati strumentali, con riferimento alla parte eventualmente riferibile al terreno, nonché ad eventuali rivalutazioni effettuate prive di riconoscimento tributario;
- beni entrati in funzione nel periodo d'imposta;
- avviamento e marchi d'impresa.

Ammortamento indeducibile dei fabbricati strumentali

Il principio contabile nazionale Oic 16 (par. D.XI, punto 7) stabilisce che, qualora il valore del fabbricato incorpori anche quello del terreno sul quale insiste, l'importo ascrivibile alle suddette aree deve essere scorporato – ai fini della determinazione della quota di ammortamento di competenza dell'esercizio – sulla base di un adeguato processo di stima. È il caso, ad esempio, dell'area sulla quale venga successivamente costruito, anche in economia, il fabbricato strumentale all'attività, ovvero si proceda all'acquisizione di un unico compendio immobiliare, comprensivo del terreno, sulla base di un corrispettivo unico ed indiviso³.

³ Circolare Assonime n. 69/05, par.6.2.

Nella Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali Ias/Ifrs (ottobre 2005), è stato chiarito che lo scorporo del valore del terreno non deve essere operato con riferimento a tutte le singole unità facenti parte di un più ampio compendio immobiliare (appartamenti, uffici, ecc.), ma esclusivamente ai fabbricati cielo-terra. Sul punto, si rammenta che questi ultimi sono intesi come i beni che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale (C.M. n.11/E/07, par.9.3.). La *ratio* della suddetta limitazione è individuabile nella circostanza che vi possono essere porzioni di edifici i cui proprietari non vantino anche il possesso di un terreno sottostante e, quindi, non assoggettabili all'obbligo di scorporo. Tale distinzione non è, tuttavia, prevista dal Legislatore fiscale, il quale ritiene applicabili le disposizioni di cui all'art.36, co.7, D.L. n.223/06 anche agli immobili diversi da quelli cielo-terra (C.M. n.1/E/07, par.7.2).

 Pertanto, qualora il terreno non risulti separatamente iscritto nel bilancio d'esercizio, relativo all'anno di acquisizione del fabbricato, dovrà essere applicato il criterio forfetario del 30% con riferimento agli immobili industriali, e del 20% negli altri casi.

Alla luce dei suddetti principi, si possono verificare dei disallineamenti civilistico-fiscali, costituiti da costi definitivamente indeducibili, rendendo necessario effettuare una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi: è il caso, ad esempio, dell'imputazione a Conto economico di quote di ammortamento calcolate sul costo complessivo del fabbricato industriale – e, quindi, senza scorporare il valore riferito all'area sottostante – a causa di un mero errore contabile, oppure in quanto trattasi di immobile diverso da "cielo-terra", entrambi comportamenti non riconosciuti dall'Amministrazione Finanziaria.

Esempio AMMORTAMENTI RIFERIBILI ALLA QUOTA "TERRENO"

Costo complessivo del fabbricato industriale (comprensivo del valore del terreno): €1.000.000.

Valore riferibile al terreno: $30\% * €1.000.000 = €300.000$.

Costo riferibile al solo fabbricato industriale: $€1.000.000 - €300.000 = €700.000$.

Aliquota di ammortamento di cui al D.M. 31 dicembre 1988: 3%.

Quota di ammortamento imputata al Conto economico dell'esercizio 2011: $3\% * €1.000.000 = €30.000$.

Quota di ammortamento ammessa in deduzione: $3\% * €700.000 = €21.000$.

Quota di ammortamento indeducibile (rigo RF22, colonna 1): $€30.000 - €21.000 = €9.000$.

RF22 Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103 ¹	9.000,00	ex art. 104 ²	,00 ³	,00
----------------------------------	--	----------	--------------------------	------------------	-----

Un'altra possibile ipotesi di variazione in aumento riconducibile all'ammortamento dei fabbricati riguarda le imprese che, nel bilancio d'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, hanno rivalutato gli immobili, ai soli fini civilistici, oppure con effetti fiscali differiti – sotto il profilo degli ammortamenti – al quinto periodo d'imposta successivo, ovvero dal 2013, nel caso dei contribuenti avente l'esercizio coincidente con l'anno solare (art.15, co.16 e ss. del D.L. n.185/08). In entrambe le ipotesi, l'impresa ha imputato a Conto economico la quota di ammortamento calcolata sul costo rivalutato e, pertanto, superiore rispetto a quella ammessa fiscalmente, che si basa, invece, sul costo fiscale, ovvero quello ante-rivalutazione: l'eccedenza della quota di ammortamento civilistico, rispetto a quella rilevante nel periodo d'imposta 2011, rappresenta un costo indeducibile, che comporta la necessità di operare una variazione in aumento per il corrispondente importo.

Esempio

Costo fiscale del fabbricato industriale: €1.000.000 (al netto del valore del terreno).

Costo rivalutato del bene: €1.200.000 (al netto del valore del terreno).

Aliquota di ammortamento di cui al D.M. 31 dicembre 1988: 3%.

Quota di ammortamento imputata al Conto economico dell'esercizio 2011: $3\% * € 1.200.000 = € 36.000$.

Quota di ammortamento ammessa in deduzione: $3\% * € 1.000.000 = € 30.000$.

Quota di ammortamento indeducibile (rigo RF22, colonna 1): $€ 36.000 - € 30.000 = € 6.000$.

RF22 Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103 ¹	6.000,00	ex art. 104 ²	,00	³	,00
----------------------------------	--	----------	--------------------------	-----	--------------	-----

Ammortamento dei beni entrati in funzione nel periodo d'imposta

L'articolo 102, co.1 e 2, del Tuir stabilisce che le quote di ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene, in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione dei coefficienti di cui al D.M. 31 dicembre 1988, che – in occasione del primo periodo d'imposta – sono ridotti della metà.

Esempio

Impianto acquistato il 28 dicembre 2010, ed entrato in funzione il 1° gennaio 2011.

Costo fiscale del bene: € 20.000.

Aliquota di ammortamento di cui al D.M. 31 dicembre 1988: 12%.

Quota di ammortamento imputata al Conto economico dell'esercizio 2011: $12\% * € 20.000 = € 2.400$.

Quota di ammortamento ammessa in deduzione nel periodo d'imposta 2011: $12\% * 50\% * € 20.000 = € 1.200$.

Quota di ammortamento indeducibile nel 2011: $€ 2.400 - € 1.200 = € 1.200$.

RF22 Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103 ¹	1.200,00	ex art. 104 ²	,00	³	,00
----------------------------------	--	----------	--------------------------	-----	--------------	-----

Ammortamento indeducibile di avviamento e marchi d'impresa

L'articolo 103, co.1 e 2 del Tuir stabilisce che le quote di ammortamento dell'avviamento iscritto nell'attivo del bilancio e dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo: ciò può, pertanto, creare un disallineamento con la disciplina civilistica, in quanto, ad esempio, nel caso dell'avviamento è contemplato l'ammortamento civilistico nel minor periodo di 5 anni e, quindi, sulla base di un'aliquota di ammortamento del 20%. Lo scostamento in parola richiede, quindi, l'operazione di una variazione in aumento, in sede di predisposizione del modello Unico 2012 – Società di Capitali.

Esempio

Costo dell'avviamento iscritto in bilancio: € 50.000.

Aliquota di ammortamento civilistico: 20%.

Quota di ammortamento imputato al Conto economico dell'esercizio 2011: $20\% * € 50.000 = € 10.000$.

Quota di ammortamento ammessa in deduzione: $1/18 * € 50.000 = € 2.777,78$.

Quota di ammortamento indeducibile nel periodo d'imposta 2011: $€ 10.000 - € 2.777,78 = € 7.222,22$.

RF22 Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103 ¹	7.222,00	ex art. 104 ²	,00	³	,00
----------------------------------	--	----------	--------------------------	-----	--------------	-----

Spese di rappresentanza, per ristoranti ed alberghi

Le spese di rappresentanza, così come individuate dal D.M. del 19/11/08, sono deducibili, nell'esercizio del sostenimento, purché:

- soddisfino i requisiti di inerenza e congruità, a norma dell'art.108, co.2 del Tuir;
- non eccedano l'ammontare derivante dall'applicazione ai ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa dei seguenti coefficienti:
 - 1,30% sino a 10 milioni di euro di fatturato;

- ➔ 0,50% per l'eccedenza fino a 50 milioni di euro di volume d'affari;
- ➔ e 0,10% per l'eventuale *surplus*.

A tale fine, devono essere considerate le voci A1) e A5) del Conto economico civilistico, oltre alla C15) e C16), nel caso delle *holding* industriali⁴, assunte, tuttavia, per il valore fiscale risultante dalla dichiarazione dei redditi del medesimo periodo.

Le predette regole non operano, tuttavia, nei confronti delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente, aventi un valore unitario non superiore ad € 50, che sono, in ogni caso, integralmente deducibili dal reddito d'impresa.

L'articolo 1, comma 3 del D.M. 19 novembre 2008 dispone, inoltre, che le spese sostenute dalle imprese di nuova costituzione, in un periodo d'imposta precedente a quello di conseguimento dei primi ricavi, possano essere dedotte dal reddito di quest'ultimo esercizio, e di quello successivo, se e nella misura in cui i costi di tali anni siano inferiori all'importo fiscalmente rilevante. In sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi, l'impresa è, pertanto, tenuta a compilare, tra le variazioni in aumento, il **rigo RF24, colonna 2**, indicando l'ammontare delle spese di rappresentanza di cui all'art.108, co.2, secondo periodo, del Tuir, imputate al Conto economico dell'esercizio, diverse da quelle riportate in **colonna 1** nell'ambito dei costi relativi a prestazioni alberghiere, somministrazioni di alimenti e differenti da quelli sostenuti da lavoratori dipendenti e collaboratori coordinati e continuativi, in occasione di trasferte al di fuori del territorio comunale (art.95, co.3 del Tuir). Gli importi indicati in tali campi dovranno, poi, confluire nella **colonna 3**, unitamente alle spese di competenza di altri esercizi (art.109, co.4 del Tuir), ed a quelle non capitalizzabili per effetto dell'applicazione dei principi contabili internazionali, deducibili nella quota costante di un quinto, a norma dell'art.108, co.3, secondo periodo, del Tuir. La compilazione del rigo RF24 è, inoltre, collegata a quella dei seguenti righe.

RF43 VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE

In **colonna 1**, deve essere indicato il 75% delle spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande qualificabili come spese di rappresentanza, diverse da quelle di cui all'art.95, co.3 del Tuir. L'importo in parola concorre, inoltre, alla formazione di quello da riportare in **colonna 2**, ovvero l'ammontare deducibile delle spese di rappresentanza, individuato in base al D.M. 19 novembre 2008. Nella **colonna 3**, deve, invece, essere esposta la quota di spese di rappresentanza imputate al Conto economico degli esercizi pregressi, sino a quello in corso al 31 dicembre 2007, e come tali fiscalmente rilevanti in base alla versione previgente dell'art.108, co.2 del Tuir, ovvero nel limite di un terzo del costo, in cinque anni, in quote costanti di 1/15. In altri termini, nel **modello Unico 2012** il contribuente esaurirà la deducibilità delle spese di rappresentanza dell'esercizio 2007. La sommatoria degli importi di colonna 2 e 3 parteciperà, infine, alla determinazione dell'ammontare di **colonna 4**, comprendente, tra l'altro, una pluralità di componenti negativi non dedotti oppure non imputati a Conto economico, nonché gli oneri alberghieri e di somministrazione di alimenti e bevande non qualificabili come spese di rappresentanza, diversi da quelli di cui all'art.95, co.3 del Tuir.

RS101 SPESE DI RAPPRESENTANZA

Le imprese di nuova costituzione vi devono indicare le spese di rappresentanza, sostenute in esercizi precedenti a quello di conseguimento dei primi ricavi (comprese quelle riportate nel medesimo rigo del **modello Unico 2011**), **non deducibili** nel periodo d'imposta, bensì in quello del realizzo di tali componenti positivi e nel successivo, assumendo per il 75,00% i costi per prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande.

⁴ RR.MM. n.183/E/09, n. 143/E/08.

Esempio LIMITE DI DEDUCIBILITÀ DELLE SOLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Spese di rappresentanza imputate al Conto economico dell'esercizio 2011: € 500.000.

Ricavi della gestione caratteristica: € 70.000.000.

Plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza: $1,30\% * € 10.000.000 + 0,50\% * (€ 50.000.000 - € 10.000.000) + 0,10\% * (€ 70.000.000 - € 50.000.000) = € 350.000$.

Spese di rappresentanza indeducibili: € 500.000 - € 350.000 = € 150.000.

Il contribuente deve, pertanto, operare le seguenti variazioni nel modello Unico 2012 - Società di Capitali:

➔ in aumento (rigo RF24, colonna 2), per l'importo imputato a Conto economico: €500.000;

RF24	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1		,00	2	500.000,00	3		,00
------	--	---	--	-----	---	------------	---	--	-----

➔ in diminuzione (rigo RF43, colonna 2), per l'ammontare fiscalmente deducibile: €350.000.

RF43	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e	1		,00	2	350.000,00	3		,00	4		,00
------	--	---	--	-----	---	------------	---	--	-----	---	--	-----

Esempio DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA, PER RISTORANTI ED ALBERGHI

Ricavi della gestione caratteristica: € 500.000.

A. Costi per alberghi e ristoranti qualificabili come spese di rappresentanza: € 2.000 (rilevanti soltanto per il 75% del loro importo e, quindi, nella misura di € 1.500)

B. Altri oneri per alberghi e ristoranti: € 1.000

C. Altre spese di rappresentanza: € 3.500

D. Quota deducibile delle spese di rappresentanza del periodo d'imposta 2007: € 200

Variazione in aumento (rigo RF24)

RF24	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	3.000	,00	2	3.500,00	3	6.500	,00
			A + B			C			

Variazione in diminuzione (rigo RF43)

RF43	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e	1	1.500	,00	2	5.000	,00	3	200	,00	4	5.950	,00
------	--	---	-------	-----	---	-------	-----	---	-----	-----	---	-------	-----

75%*2.0

Minore tra: spese di rappresentanza (1.500 + 3.500) e *plafond* su ricavi (1,3%*500.000)

Sommatoria di colonna 2 e 3, più 75% di costi per alberghi e ristoranti non di rappresentanza

Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione

Nel rigo **RF25**, deve essere indicato l'ammontare di tali costi eccedente l'importo rilevante nell'esercizio di competenza, determinato ai sensi dell'art.102, co.6 del Tuir: questa somma è comunque deducibile, in quote costanti, nei successivi cinque periodi d'imposta, anche nel caso di cessione del bene a cui si riferiscono (R.M. n.9/826 del 20/09/80). La disposizione in parola stabilisce, in particolare, che le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione - non imputate, in bilancio, ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono - divengono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali risultanti dal registro dei cespiti ammortizzabili all'inizio dell'esercizio, nel rispetto dei seguenti principi.

➔ Per i beni ceduti, nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione. Sul punto, si rammenta

che – a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 29 aprile 2012 (data di entrata in vigore della conversione in legge, con modificazioni, del D.L. n.16/12) – tale criterio non dovrà più essere applicato: in altri termini, il costo dei cespiti alienati nel corso del periodo d'imposta rileverà, comunque, integralmente ai fini del calcolo del *plafond*, dal quale risulterà, invece, esclusa la spesa sostenuta per l'acquisizione di nuovi beni strumentali.

Costo beni materiali ammortizzabili	Plafond ante D.L. n.16/12	Plafond post D.L. n.16/12
Al 1° gennaio 2012: € 1.000.000	€ 1.000.000	€ 1.000.000
Ceduti il 30 giugno 2012: € 180.000	– € 180.000*6/12 = € 90.000	
Acquistati il 31 agosto 2012: € 180.000	+ € 180.000*4/12 = € 60.000	
Base di calcolo del <i>plafond</i> di deducibilità delle spese	€970.000	€1.000.000
Spese di manutenzione e riparazioni deducibili nell'esercizio di competenza	€48.500	€50.000

- In sede di determinazione del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili all'inizio del periodo d'imposta, devono essere considerati anche tutti i cespiti, iscritti nel relativo registro, completamente ammortizzati.
- I beni a deducibilità limitata rilevano esclusivamente per la parte di costo riconosciuta fiscalmente. Si pensi, ad esempio, ai cespiti ad uso promiscuo, come le autovetture di cui all'art.164, co.1, lett. b) del Tuir il cui costo – per la parte non eccedente € 18.075,99 – deve essere assunto per il solo 40%, anche ai fini del calcolo del *plafond* in commento: oppure ai telefoni cellulari, fiscalmente rilevanti per l'80% del proprio costo, a norma dell'art.102, co.9 del Tuir.
- Sono esclusi dal computo del “costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili” i terreni, gli elementi immateriali (avviamento, marchi, brevetti, ecc.) e gli oneri pluriennali (costi di impianto ed ampliamento, ricerca, sviluppo e pubblicità), nonché i cespiti non strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa, come gli immobili-patrimonio, e quelli relativi a beni per i quali il contribuente eroga dei compensi periodici per la manutenzione prevista contrattualmente e, quindi, deducibili nell'esercizio di competenza.

Esempio

Costo complessivo dei beni al 1° gennaio 2011: € 1.500.000 (di cui € 500.000 interessati da contratti di manutenzione periodica).

Spese di manutenzione ordinaria imputate a Conto economico dell'esercizio 2011: € 150.000 (di cui € 80.000 relativi a compensi per contratti di manutenzione periodica).

Base di calcolo del *plafond* del 5%: € 1.500.000 – € 500.000 = € 1.000.000.

Spese di manutenzione e riparazione da assoggettare al test di cui all'art.102, co.6 del Tuir: € 150.000 – € 80.000 = € 70.000.

Quota deducibile nel periodo d'imposta 2011: 5,00%*€ 1.000.000 = € 50.000.

Spese di manutenzione e riparazione in deducibili nel periodo d'imposta 2011: € 70.000 – € 50.000 = € 20.000.

RF25 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)	20.000 ,00
---	-------------------

Importo deducibile per quote costanti nel quinquennio successivo: (€ 70.000 – € 50.000)/5 = € 4.000.

Periodo d'imposta	Quota deducibile	Variazione in dichiarazione
2012	50.000	+ 20.000
2013	4.000	- 4.000
2014	4.000	- 4.000
2015	4.000	- 4.000
2016	4.000	- 4.000
2017	4.000	- 4.000
	70.000	0

Qualora i beni materiali indicabili nel registro dei beni ammortizzabili comprendano anche degli immobili, è altresì necessario verificare se gli stessi hanno formato oggetto di rivalutazione, a norma dell'art.15, co.16 e ss., del D.L. n.185/08. Al ricorrere di tale ipotesi, si potranno avere effetti futuri differenziati ai fini della deducibilità delle relative spese di manutenzione e riparazione, ammodernamento e trasformazione, a seconda della tipologia di rivalutazione effettuata nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007:

- ➔ esclusivamente civilistica, per una mera esposizione nello Stato patrimoniale di un miglior grado di capitalizzazione dell'impresa, con l'effetto che – in sede di determinazione del *plafond* del 5% deducibile, deve essere utilizzato, nella base di calcolo dello stesso, il costo fiscale di tutti i beni materiali ammortizzabili, a nulla rilevando la rivalutazione effettuata;
- ➔ fiscale ad effetti differiti al quinto d'imposta successivo a quello in cui è stata eseguita l'iscrizione dei maggiori valori, con riferimento alla deducibilità degli ammortamenti e delle predette spese di manutenzione e riparazione, trasformazione ed ammodernamento (C.M. n.8/E/09, par.2.3). In altri termini, fino al periodo d'imposta 2012, incluso, il coefficiente forfetario di deducibilità del 5% deve essere determinato – come nell'ipotesi meramente civilistica di cui al punto precedente – assumendo, con riferimento agli immobili, il costo ante-rivalutazione iscritta nel bilancio 2008. Diversamente, a partire dall'inizio del quinto periodo d'imposta successivo (1° gennaio 2013, per i contribuenti avente l'esercizio coincidente con l'anno solare), il predetto *plafond* considererà, in relazione ai fabbricati, il costo rivalutato, consentendo, pertanto, all'impresa di poter beneficiare di un maggior riconoscimento fiscale, nel periodo d'imposta di competenza, delle spese di manutenzione e riparazione, ammodernamento trasformazione.

Esempio

Costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili iscritti in bilancio al 31 dicembre 2010: € 1.500.000 di cui € 700.000 relativi ad un fabbricato del costo storico di € 400.000 rivalutato nel bilancio 2008 per € 300.000.

Costo fiscale dei beni materiali ammortizzabili al 1° gennaio 2011: € 1.200.000.

Costo fiscale dei beni materiali ammortizzabili oggetto di contratti di manutenzione periodica: € 200.000.

Costo fiscale da assoggettare al coefficiente forfetario del 5% (periodo d'imposta 2011):
 $€ 1.500.000 - € 300.000 - € 200.000 = € 1.000.000.$

Spese di manutenzione e riparazione, ammodernamento e trasformazione deducibili nel 2011: $€ 1.000.000 * 5\% = € 50.000.$

Costo fiscale dei beni materiali ammortizzabili al 1° gennaio 2013: € 1.500.000.

Costo fiscale da assoggettare al coefficiente forfetario del 5% (periodo d'imposta 2013):
 $€ 1.500.000 - € 200.000 = € 1.300.000.$

Spese di manutenzione e riparazione, ammodernamento e trasformazione deducibili nel 2013: $€ 1.300.000 * 5\% = € 65.000.$

Costi	Periodo d'imposta 2011	Periodo d'imposta 2013
Costo complessivo civilistico	1.500.000	1.500.000
Rivalutazione immobili fiscalmente irrilevante	- 300.000	
Costo fiscale dei beni materiali ammortizzabili oggetto di contratti di manutenzione periodica	- 200.000	- 200.000
Base di calcolo del coefficiente del 5%	1.000.000	1.300.000
Plafond di spese di manutenzione e riparazione, ammodernamento e trasformazione deducibili nel periodo d'imposta	50.000	65.000

Nel caso di imprese di nuova costituzione, il predetto *plafond* è determinato, nel primo esercizio, sulla base del costo complessivo dei beni materiali risultante al termine di tale periodo d'imposta: con l'effetto che tale dato risulta già completamente depurato, senza alcun ragguglio, delle cessioni effettuate nel corso dell'esercizio, mentre gli acquisti finiscono per rilevare integralmente a prescindere dalla data di esecuzione dell'operazione.

Accantonamenti per svalutazione crediti eccedenti il limite fiscale

Nel rigo **RF26**, colonna 2, deve essere indicato l'ammontare degli accantonamenti imputati alla voce B10d) del Conto economico in relazione alle perdite presunte di inesigibilità dei crediti, operati sulla base dei criteri civilistici, in misura superiore allo 0,50% del valore nominale complessivo dei crediti – non coperti da garanzia assicurativa, e derivanti dalla cessione di beni-merce e prestazioni di servizi di cui all'art.85 del Tuir – oppure in misura tale da determinare un fondo svalutazione eccedente il 5% del valore complessivo dei crediti.

RF26 Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	art. 105	art. 106
1	2	3
	,00	,00

Differenze su cambi

L'articolo 2426, n.8-*bis* c.c. stabilisce che le attività e passività, a breve termine, in valuta estera, devono essere valutate al tasso di cambio, imputando le corrispondenti differenze alla voce C17-*bis*) del Conto economico: ai fini fiscali tali scostamenti sono fiscalmente irrilevanti, a norma dell'art.110, co.3 del Tuir, in quanto componenti reddituali non ancora realizzati (salva l'ipotesi eccezionale della copertura del rischio di cambio). Conseguentemente, nel caso delle perdite su cambi, aventi natura meramente estimativa, deve essere operata una variazione in aumento, nel rigo RF29: gli utili su cambi da valutazione danno, invece, luogo ad una variazione in diminuzione, da indicare nel rigo RF51. Tali righe devono, inoltre, essere compilati se, nel periodo d'imposta 2011, sono stati rispettivamente realizzati utili e perdite su cambi, che non hanno concorso, poiché irrilevanti, alla formazione del reddito imponibile negli esercizi in cui hanno formato oggetto di una mera valutazione al tasso di cambio di chiusura.