



Quadro RF: esame delle principali variazioni in diminuzione

Nel quadro RF trovano spazio, oltre alle variazioni in aumento, anche le variazioni in diminuzione. Di seguito verranno analizzate alcune delle disposizioni normative che generano variazioni diminutive e le relative modalità di compilazione di Unico SC.

Imposte anticipate

Tra gli oneri sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito vi rientrano di certo le imposte. Pertanto, in ossequio al principio di competenza, nel bilancio deve essere rilevata – oltre alle imposte correnti – anche la fiscalità differita. Le differenze tra l'utile civilistico e quello fiscale possono essere, infatti, di carattere temporaneo o permanente a seconda che lo sfasamento tra la rilevanza civilistica e fiscale di determinati proventi o oneri sia destinato o meno a riassorbirsi nel futuro. Solo le eventuali differenze temporanee genereranno imposte differite o anticipate. Le imposte anticipate nascono dalle differenze temporanee negative, differenze che implicano una temporanea variazione in aumento della base imponibile derivante da un aumento dei ricavi imponibili ovvero da una diminuzione di costi deducibili. Di fatto, le imposte anticipate sono imposte esigibili nell'esercizio in corso, ma di competenza di esercizi futuri.

Il maggior esborso d'imposta – con ciò intendendosi quella quota di imposte pagate in più riferibile a periodi successivi – viene rilevato a livello contabile iscrivendo nell'attivo dello stato patrimoniale il "Credito per imposte anticipate" (voce C.II.4-ter) e come contropartita, nel conto economico, le "imposte anticipate" (voce 22). Le imposte anticipate stanziata a conto economico rappresentano quindi una diminuzione di costo, comportando un incremento di utile (ovvero una diminuzione della perdita). Tale rettifica, effettuata ai fini civilistici, risulta fiscalmente irrilevante dovendosi così procedere ad una consequenziale variazione in diminuzione in dichiarazione.

Per completezza va rilevato che l'OIC 25 precisa che:

le attività derivanti da imposte anticipate non possono essere rilevate, in rispetto al principio della prudenza, se non vi è la ragionevole certezza dell'esistenza negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee deducibili, che hanno portato all'iscrizione delle imposte anticipate, di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze che si andranno ad annullare. In presenza di tali condizioni, la rilevazione è obbligatoria.

Esempio

- Ricavi 2010 = 100
- Manutenzioni ordinarie 2010 = 100
- Le manutenzioni ordinarie eccedono la quota deducibile nell'esercizio per 60

Il bilancio 2010 sarà così rappresentato:

Ricavi:	100	
Costi:	(100)	
Reddito ante imposte:	0	
Irap:	0	
Ires:	(16,50)	➔ 60 x 27,5%
Imposte anticipate:	16,50	➔ 60 x 27,5%
Utile:	0	

In Unico SC 2011 procederemo come di seguito:

RF4 A) UTILE	0,00
Variazione in aumento per imposte a bilancio	
RF17 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)	16,50,00
Variazione in aumento per manutenzioni eccedenti il <i>plafond</i> ex art.102, co.6, Tuir.	
RF25 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)	60,00
Variazione in diminuzione per neutralizzare imposte anticipate	
RF44 Imposte anticipate	16,50,00
RF61 REDDITO	60,00

Utili da partecipazione

Può accadere che la società di capitali che presenta il modello Unico 2011 detenga partecipazioni in c.d. soggetti trasparenti.

Nell'ipotesi in cui il soggetto partecipato sia una società semplice, ovvero una società in nome collettivo o una società in accomandita semplice, si dovrà procedere a gestire la tassazione degli utili iscritti a conto economico da parte della società che ne detiene la partecipazione direttamente nel quadro RF.

L'articolo 5, co.1, Tuir, stabilisce infatti che la quota di reddito spettante va imputata a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione. Pertanto, l'ammontare degli utili in società di persone contabilizzato a Conto economico dovrà essere sterilizzato mediante una variazione in diminuzione da indicare al rigo **RF 36**.

Esempio

- ➔ La Alfa Snc ha distribuito nel corso del 2010 un utile pari ad € 50.000 alla Beta Srl.
- ➔ Beta Srl ha rilevato tale utile a Conto economico.
- ➔ La quota imputata per trasparenza a Beta Srl ammonta invece ad € 70.000.

Il modello Unico 2011 dovrà essere così compilato:

1. imputazione reddito per trasparenza di competenza di Beta Srl;

RF57 Redditi da partecipazione ¹	70.000,00 ²	,00	reddito minimo ³	,00 ⁴	70.000,00
---	------------------------	-----	-----------------------------	------------------	-----------

2. sterilizzazione quota imputata a Conto economico.

RF36 Utili da partecipazione	50.000,00
------------------------------	-----------

Spese di rappresentanza contabilizzate in precedenti esercizi

Anche per il 2010 andranno gestite le eventuali variazioni fiscali sulle spese di rappresentanza sostenute negli anni precedenti alle modifiche introdotte dalla Finanziaria per il 2008. In base alla precedente formulazione dell'art.108, co.2, Tuir, le spese di rappresentanza erano deducibili nella misura di 1/3 delle spese sostenute in 5 anni. Pertanto, si potrà beneficiare della deduzione dei quinti rinviati con riferimento alle spese sostenute nei periodi 2007 e 2006. La deduzione avviene mediante variazione in diminuzione da indicare al rigo **RF43 col.3**.

Esempio

- ➔ Spese rappresentanza sostenute nel 2006 = 9.000.
- ➔ Spese rappresentanza sostenute nel 2007 = 15.000.

La quota deducibile relativa alle spese di rappresentanza sarà pari a:

- ✓ 3.000, con riferimento a quelle sostenute nel 2006;
- ✓ 5.000, con riferimento a quelle sostenute nel 2007.

Tali importi sono deducibili come di seguito:

Anno sostenimento spese	Quota deducibile				
	2006	2007	2008	2009	2010
2006	600	600	600	600	600
2007	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000

In Unico 2011 saranno pertanto deducibili €1.600.

RF43	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e	1	,00	2	,00	3	1.600,00	4	1.600,00
------	---	---	-----	---	-----	---	----------	---	----------

Redditi esenti e detassati

Il rigo **RF50**, che per il 2010 è composto da 6 colonne contro le 4 del modello relativo al 2009, è destinato alla gestione delle variazioni in diminuzione che derivano dalle seguenti agevolazioni:

- reddito esente conseguito dalle SIIQ e SIINQ;
- Tremonti-*ter* (art.5, co.1, D.L. n.78/09);
- bonus capitalizzazione (art.5, co.3-*ter*, D.L. n.78/09);
- Tremonti tessile (art.4, co. da 2 a 4, D.L. n.40/10);
- reti di imprese (art.42, co. 2-*quater* e segg., D.L. n.78/10);
- settore navale e pesca (art.4, co.2, D.L. n.457/97, art.13, co.3, L. n.488/99 e art.2, co.2, L. n.203/08);
- settore cinematografico e simili (artt. 2 e 5, D.Lgs. n.28/04);
- reddito esente ai fini Ires con riferimento a cooperative agricole, della piccola pesca e di produzione e lavoro.

Con riferimento alla c.d. Tremonti-*ter* va ricordato che gli investimenti in macchinari ed apparecchiature agevolabili sono quelli effettuati tra il 1° luglio 2009 ed il 30 giugno 2010, e comunque all'interno del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare dal 1° gennaio 2010 al 30 giugno 2010).

Nel rigo **RS102**, **col.1**, indicheremo l'ammontare complessivo degli investimenti agevolabili; in **col.2**, indicheremo invece il 50% del valore indicato in col.1 (importo deducibile); tale ultimo importo dovrà poi essere riportato in **RF50**, **col.2**.

RS102			Ammontare degli investimenti			Incentivo fiscale			
		1	100.000,00	50%	2	50.000,00			
RF50	Reddito esente e detassato	3	,00	4	,00	5	,00	6	50.000,00

Con riferimento al "bonus capitalizzazione", dovremo indicare in **RS104**, **col.1**, l'aumento di capitale perfezionato nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione e, comunque, non oltre il 5 febbraio 2010; in col.2, indicheremo l'importo dell'agevolazione, pari al 3% dell'importo indicato in col.1; analogamente alla metodologia di compilazione relativa alla Tremonti-*ter*, l'importo dell'agevolazione va riportato in **RF50**, **col.3**.

RS104			Aumento di capitale			Agevolazione			
		1	50.000,00	3%	2	1.500,00			
RF50	Reddito esente e detassato	3	1.500,00	4	,00	5	,00	6	1.500,00

La c.d. Tremonti tessile ha invece lo scopo di agevolare i costi di ricerca e sviluppo precompetitivo sostenuti per la realizzazione di campionari da parte delle imprese operanti nel settore moda e tessile³. La fruizione dell'agevolazione è subordinata alla presentazione, ed accoglimento, di un'apposita comunicazione (modello CRT). La compilazione di Unico 2011 avverrà con le medesime modalità previste per la Tremonti-ter (righe di riferimento: **RS107** ed **RF50, col.4**).

In colonna 6 andranno indicati, oltre agli eventuali importi indicati nelle colonne precedenti, le deduzioni di cui ai precedenti punti 6, 7 e 8.

Le altre variazioni diminutive

Nel rigo **RF54** andranno indicate tutte le eventuali variazioni in diminuzione che non trovano espressa menzione nei righe precedenti. Tra le "altre variazioni in diminuzione" alcune sono da indicare riportando un codice specifico, le rimanenti andranno indicate riportando il codice 99. Il modello Unico 2011 prevede 13 nuovi codici che individuano specifiche variazioni in diminuzione.

Di seguito si propone una tabella che riassume le variazioni da indicare in tale rigo. I codici di nuova introduzione sono evidenziati.

Codice	Tipologia variazione
1	Dividendi imputati per competenza nel 2010 ma non ancora percepiti
2	Minus relative a beni strumentali per società agricole sotto forma di società di persone, di società a responsabilità limitata e di società cooperative che hanno optato per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art.32 del Tuir
3	Deduzione forfetaria per trasferte dei propri dipendenti fuori dal territorio del Comune per imprese di autotrasporto merci di € 59,65 (€ 95,80 se all'estero)
4	<ul style="list-style-type: none"> • Deduzione relativa a quote di accantonamento annuale al TFR destinate a forme pensionistiche complementari, nel limite del 4% per imprese con almeno 50 addetti e del 6% per quelle con meno di 50 addetti (art.105, co.3, Tuir); • deduzione somme erogate agli iscritti ai fondi di previdenza del personale dipendente, nella misura percentuale corrispondente al rapporto tra la parte del fondo pensione interno assoggettata a tassazione e la consistenza complessiva del medesimo fondo risultante alla fine dell'esercizio precedente all'erogazione delle prestazioni
5	Somme distribuite da Trust
6	Deduzione quote di eccedenze pregresse relative a spese di manutenzione , riparazione, ammodernamento e trasformazione (di fatto trattasi dei quinti riferibili alle eccedenze dal 2005 al 2009)
7	Deduzione per cooperative edilizie a proprietà indivisa della rendita catastale per ciascun immobile adibito ad abitazione principale dei soci assegnatari e delle relative pertinenze
8	Deduzione ricavi dell'attività propria delle società agricole e delle società di persone costituite da imprenditori agricoli che esercitano solo attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci che adottano, rispettivamente, i regimi di cui all'art.1, co.1093 e 1094, della L. n.296/06

³ L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa tale agevolazione con la [C.M. n.22/10](#) e la [C.M. n.57/10](#).

11	Deduzione per las adopter che nel precedente modello Unico hanno optato per il riallineamento di 1/5 del saldo negativo
12	Deduzione 10% Irap pagata nel periodo oggetto della presente dichiarazione; va tenuto conto del fatto che, in ogni caso, gli acconti versati rilevano nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta (considerando anche gli eventuali ravvedimenti e iscrizioni a ruolo)
13	Deduzione quota interessi passivi indeducibili nell'esercizio precedente (dato da differenza tra RF118, col.2 e RF121 col.3, solo se positivo)
14	Remunerazione in base a rapporti di associazione in partecipazione con apporto di capitale o misto , rilevato per competenza ma non ancora percepito
15	Plus su beni patrimoniali e fiscalmente irrilevanti, per la parte eccedente le <i>minus</i> dedotte
16	Minus, sopravvenienze e perdite ex art.101 non imputate a conto economico, ovvero imputate in misura inferiore, tenendo conto in tal caso della differenza
17	Per gli las adopter , la quota deducibile e non transitata a conto economico relativamente a marchi ed avviamento
18	Avanzi di gestione accantonati dal Conai , dai consorzi di imballaggio, dal Cobat e dal consorzio nazionale di raccolta degli olii e dei grassi vegetali ed animali esausti
19	Ristorni effettuati da società cooperative e loro consorzi
20	Indennità e premi per il fermo definitivo dei natanti corrisposti alle imprese di pesca
21	Differenza positiva tra valore normale dei beni ceduti/servizi prestati ed il ricavo contabilizzato (o viceversa) nelle ipotesi di cui all'art.110, co.7 e art.160, co.2, Tuir
22	Per las adopter , ammontare che in sede di prima applicazione degli las deriva dall'eliminazione nell'attivo patrimoniale di costi iscritti e non più capitalizzabili
23	Ammontare dell'effettivo beneficio spettante ai sensi dell'art.5, co.1, del D.L. n.78/09, convertito, con modificazioni, dalla L. n.102/09 a seguito di successiva revoca dei contributi in conto impianti contabilizzati in diminuzione degli investimenti agevolati
28	Deduzione forfetaria⁴ prevista per gli esercenti impianti di distribuzione di carburante per uso autotrazione
29	la quota di reddito delle piccole e medie imprese destinata a investimenti ambientali, di cui all'art.6 della L. n.388/00, corrispondente all'eccedenza rispetto alla media degli investimenti ambientali realizzati nei due periodi d'imposta precedenti
99	Altre variazioni non espressamente elencate

⁴ Percentuali di riduzione:

- 1,1% dei ricavi, fino a € 1.032.913,80;
- 0,6% dei ricavi, oltre € 1.032.913,80 e fino a € 2.065.827,60;
- 0,4% dei ricavi, oltre € 2.065.827,60.