



Quadro RF: esame delle principali variazioni in aumento - I parte

Il quadro RF del modello Unico società di capitali è deputato ad accogliere la determinazione dell'imponibile Ires attraverso le necessarie variazioni fiscali dell'utile civilistico. Il presente intervento si occupa di analizzare la categoria delle variazioni in aumento. Tuttavia, date le molteplici fattispecie che possono dar luogo ad una variazione in aumento del reddito imponibile, nel corso della trattazione si prenderanno in considerazione esclusivamente le principali ipotesi di rettifiche incrementative del reddito d'impresa, ed il loro impatto dichiarativo, che si rendono applicabili per la generalità dei contribuenti, lasciando fuori, invece, altre disposizioni a carattere molto più specifico, quali, ad esempio, le novità dichiarative emergenti per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali (IAS) oppure il particolare regime previsto per i soggetti che aderiscono alla fiscalità delle SIIQ (art.1, co.119 e ss., L. n.296/06 - Finanziaria 2007), od ancora le disposizioni in materia di trattamento delle rimanenze, previste per le società che operano nel settore petrolifero od energetico, nonché le particolari disposizioni che prevedono l'assoggettamento a tassazione di una quota degli interessi passivi, pari al 3 per cento per il 2008 (variazioni in aumento nel rigo RF16), per banche ed assicurazioni, soggetti esclusi dalla disciplina prevista dal nuovo art. 96 Tuir (D.L. n.112/08).

Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive

Come è noto, l'art.86, co.4 Tuir, prevede che le plusvalenze originate a seguito di:

- cessione a titolo oneroso di beni strumentali;
- cessione di azienda;
- risarcimenti, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni strumentali;
- cessione di immobilizzazioni finanziarie (no Pex)

possano essere ripartite in quote costanti, in più esercizi, sino ad un massimo di cinque, a condizione che i beni siano stati posseduti per almeno tre anni.

La norma fa espresso riferimento alle "plusvalenze realizzate" e ciò determina l'impossibilità di usufruire della rateizzazione per quelle plusvalenze originate dall'assegnazione ai soci o per destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività dei beni sopra menzionati. Il periodo temporale minimo di possesso di tre anni deve essere inteso come anni solari e non come periodi d'imposta. La decorrenza è determinata secondo le regole previste dall'art.109 Tuir, quindi dalla data di consegna per i beni mobili e dalla data di stipula del rogito notarile per i beni immobili.

In caso di cessione di un bene "riscattato" da un precedente contratto di *leasing*, nella determinazione del periodo minimo si tiene conto anche di quello in cui il bene è stato detenuto in virtù del contratto di *leasing* (R.M. n.379/07).

La possibilità di rateizzazione è estesa dall'art.88, co. 2, Tuir, anche alle sopravvenienze derivanti da risarcimento, per la perdita o il danneggiamento di beni patrimoniali, posseduti da almeno tre anni, "*conseguite per un ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi*".

Per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, per i quali non risulta applicabile il regime della Pex di cui agli art.58 e 87 del Tuir, le disposizioni di cui sopra si applicano alle immobilizzazioni finanziarie iscritte come tali negli ultimi tre bilanci. Le attività cedute

sono valorizzate secondo il metodo LIFO, cioè si presumono cedute per prime le partecipazioni acquisite in data più recente.

Per quanto riguarda la plusvalenza derivante dalla cessione di azienda, il periodo minimo triennale è relativo al possesso dell'azienda senza che assuma rilievo il minor periodo di possesso di alcuni beni che la compongono. Inoltre, nel caso in cui nel compendio aziendale siano comprese anche partecipazioni *Pex*, la plusvalenza derivante dalla cessione d'azienda è assoggettata a tassazione unitariamente secondo le ordinarie regole previste dall'art.86 Tuir, senza che possa essere scissa la quota parte riferibile alle suddette partecipazioni *Pex* (C.M. n.6/E/06, p.to 5.2).

La scelta di ripartire la plusvalenza in più esercizi deve risultare dalla dichiarazione dei redditi; in caso contrario, la plusvalenza concorre a formare il reddito nell'esercizio in cui è stata realizzata.

In particolare, in dichiarazione dovrà essere indicato:

- nel rigo **RF7, col.1**, la quota di competenza dell'esercizio relativa alle plusvalenze per le quali la società ha scelto la rateizzazione in quote costanti;
- nel rigo **RF7, col.2**, l'importo di cui a colonna 1, aumentato della quota costante di eventuali ulteriori sopravvenienze attive tassabili;
- nel rigo **RF7, col.2**, vanno indicate anche le quote costanti delle plusvalenze e delle sopravvenienze oggetto di rateizzazione in precedenti periodi d'imposta;
- nel rigo **RF34**, l'intero ammontare delle plusvalenze patrimoniali (**col.1 e 2**) e/o sopravvenienze (**col.2**) da rateizzare.

Si ricorda, infine, che nel rigo **RF66** va indicato l'importo complessivo delle plusvalenze, in **col. 1**, e delle sopravvenienze, in **col. 2**, mentre nel rigo **RF67** va indicato l'importo corrispondente alla quota costante prescelta rispettivamente per le plusvalenze, in **col.1** e per le sopravvenienze, in **col.2**.

Esempio

Nel 2010 la società Alfa Srl ha venduto una immobilizzazione acquistata 4 anni prima determinando una plusvalenza pari a €15.000 che presenta i requisiti per la rateizzazione. In sede di dichiarazione dei redditi, viene deciso di ripartirla in 5 periodi d'imposta, facendo concorrere in ciascun esercizio una quota di plusvalenza pari a €3.000.

Variazioni in aumento	RF7 Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio ¹	3.000,00 ²	3.000,00
	RF8 Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b))		,00
Variazioni in diminuzione	RF34 Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti ¹	15.000,00 ²	15.000,00
	RF35 Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))		,00
Plusvalenze e sopravvenienze	RF66 Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4 ¹	15.000,00 e 88, comma 2 ²	,00
	RF67 Quota costante dell'importo del rigo RF66 ¹	3.000,00 ²	,00

⇒ Approfondimento: plusvalenze derivanti da lease-back

Una particolare fattispecie che può generare plusvalenze imponibili riguarda il contratto di *lease back*. Come è noto, tale operazione prevede la vendita di un bene di proprietà di un'impresa ad una società di leasing, che a sua volta lo retrocede in locazione finanziaria allo stesso venditore. Dal punto di vista civilistico, il co.4 dell'art.2425-bis c.c. prevede che "le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione".

La ripartizione della plusvalenza sull'intera durata del contratto di leasing deriva dalla considerazione che il *lease back* si sostanzia in un'unica operazione di finanziamento, coerentemente con il principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma giuridica di cui all'art. 2423-bis c.c. Per quanto riguarda gli aspetti fiscali, l'Agenzia delle Entrate ha recentemente ribadito nella C.M. n.38/10 che nel contratto di *sale and lease*

back sussistono due distinte operazioni: la cessione del bene e la locazione finanziaria. La qualificazione dell'operazione in due distinte fattispecie comporta che, in relazione alla cessione del bene strumentale oggetto del contratto, torna applicabile la relativa disciplina di cui all'art.86 Tuir in caso di emersione di una plusvalenza.

Rinviando ad altro intervento¹ in merito alle differenti posizioni dottrinali e giurisprudenziali sull'argomento, di seguito si propone un esempio di rateizzazione della plusvalenza che tiene conto della tesi dell'Amministrazione Finanziaria.

Esempio

Supponendo che la società Alfa proceda nel 2010 ad un'operazione di *lease back* tramite la cessione di un macchinario ad una società di *leasing* e la successiva stipula del contratto di *leasing* per una durata di 8 anni. Dall'operazione di cessione emerge una plusvalenza di €1.600 che viene ripartita civilisticamente per tutta la durata del contratto di *leasing*. Da un punto di vista fiscale, la società opta per la rateizzazione della plusvalenza in 5 esercizi. La divergenza civilistico-fiscale è evidenziata nella seguente tabella:

anno	plusvalenza civilista	plusvalenza fiscale	differenza	imposte anticipate	credito per imposte anticipate
2010	200	320	120	33	33
2011	200	320	120	33	66
2012	200	320	120	33	99
2013	200	320	120	33	132
2014	200	320	120	33	165
2015	200	-	- 200	- 55	110
2016	200	-	- 200	- 55	55
2017	200	-	- 200	- 55	-

Per evidenziare la scelta della rateizzazione della plusvalenza da *lease back* in dichiarazione, si suggerisce di operare in questo modo:

- nel rigo **RF7, col.1 e col.2**, indicare la quota di plusvalenza fiscale pari a €320;

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio ¹	320 ,00 ²	320 ,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b))		,00

- nel rigo **RF32, cod.99**, indicare l'intero ammontare della plusvalenza pari a €1.600;

RF32 Altre variazioni in aumento	99	1.600 ,00		,00	,00
		,00		,00	,00
		,00		,00	,00
		,00		,00	,00
		,00		,00	,00
		,00		,00	,00
		,00		,00	,00

- nel rigo **RF34, col.1**, indicare l'intero ammontare delle plusvalenza da rateizzare pari a €1.600;

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti ¹	1.600 ,00 ²	,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))		,00

- nel rigo **RF54, cod.99**, indicare l'ammontare della quota di plusvalenza civilistica risultante a Conto economico, pari a €200;

RF54 Altre variazioni in diminuzione	99	200 ,00		,00	,00
		,00		,00	,00
		,00		,00	,00
		,00		,00	,00
		,00		,00	,00
		,00		,00	,00
		,00		,00	,00

¹ Cfr. S. Pellegrino e F. Furlani, "Lease back: tassazione graduale della plusvalenza conseguita" in La Circolare Tributaria n. 9 del 28 febbraio 2011.

- nel rigo **RF66, col.1**, indicare l'importo complessivo delle plusvalenze da rateizzare pari a €1.600;
- nel rigo **RF67**, indicare la quota costante della rata di plusvalenza rateizzata pari a €320.

Plusvalenze	RF66	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4	1	1.600	,00	e 88, comma 2	2	,00
e sopravvenienze	RF67	Quota costante dell'importo del rigo RF66	1	320	,00		2	,00

Tale metodo, anche se a prima vista “macchinoso”, permette di indicare la plusvalenza rateizzata e la quota costante che parteciperà al reddito imponibile degli esercizi successivi.

Redditi, spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili patrimonio

Gli immobili patrimonio posseduti da un'impresa, cioè quegli immobili che non costituiscono né beni strumentali né beni merce, sono tassati, analogamente a quanto avviene per le persone fisiche, sulla base delle risultanze catastali.

L'art.90 Tuir, in caso di immobili patrimonio concessi in locazione, prevede, infatti, che il reddito di tali beni sia determinato assumendo il maggiore importo tra rendita catastale e canone di locazione ridotto, sino ad un massimo del 15% del canone medesimo, delle sole spese documentate ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione di interventi di manutenzione ordinaria (di cui alla lett. a), co.1, art.3 DPR n.380/01) effettuati sugli stessi immobili. Il co.2 della medesima disposizione prevede, inoltre, l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi a tali immobili, con eccezione dei soli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione degli stessi.

Esempio

Si supponga che la società Beta Srl posseda un immobile patrimonio dato in locazione nel 2010. I proventi ed i costi di tale investimento sono riepilogati nella seguente tabella

Canone di locazione annuo	⇒	€20.000
Spese di manutenzione ordinaria	⇒	€4.000
Deduzione teorica massima	⇒	€3.000
Deduzione consentita	⇒	€3.000

Pertanto, nel quadro RF si dovrà procedere alla compilazione dei seguenti rigi:

- nel rigo **RF11** dovrà essere indicato il reddito imponibile ridotto della deduzione consentita, cioè (€20.000 – €3.000) = €17.000;

RF11	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività	17.000	,00
------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------	-----

- nel rigo **RF 12** dovranno essere indicati i costi afferenti contabilizzati pari a €4.000;

RF12	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF11	4.000	,00
------	-------------------------------------------------------------------------------	-------	-----

- infine nel rigo **RF39** dovranno essere indicati i proventi contabilizzati pari a €20.000.

RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF11	20.000	,00
------	---------------------------------------------	--------	-----

⇒ Approfondimento: immobili patrimonio destinati alla locazione e interessi passivi

Una particolare questione relativa agli immobili locati da società immobiliari di gestione riguarda la deducibilità integrale degli interessi passivi relativi a finanziamenti ipotecari. In particolare, il co.36 dell'art.1 della L. n.244/07 stabilisce la non rilevanza - agli effetti del meccanismo di limitazione di deducibilità degli interessi passivi previsto dall'art.96 Tuir- degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

Pertanto, premesso che, come chiarito dalla C.M. n.19/09, la condizione prevista dalla norma è che il mutuo ipotecario abbia ad oggetto gli stessi immobili concessi in

locazione, tali interessi risultano deducibili *tout court*, ovverosia sia ai fini dell'art.96, sia ai fini dell'art.90, del Tuir². Occorre, però, precisare che nello stesso documento di prassi l'Agenzia ha ricordato che:

"... tutte le altre spese e gli altri componenti negativi (diversi dagli interessi passivi di cui sopra) sostenuti relativamente agli immobili-patrimonio – compresi gli interessi passivi di funzionamento – continuano ad essere integralmente indeducibili ai sensi dell'art. 90, comma 2 del Tuir. Ne consegue che rimangono integralmente indeducibili ai sensi di tale ultima disposizione gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti, ad esempio, a fronte di interventi di manutenzione straordinaria".

Compensi spettanti agli amministratori

L'art.95, co.5 Tuir, prevede che i compensi spettanti agli amministratori siano deducibili nell'esercizio in cui sono erogati. Pertanto, qualora detti importi siano stati imputati a Conto economico, ma non siano stati materialmente corrisposti nel 2010, occorrerà effettuare una variazione in aumento per il corrispondente importo nel rigo **RF15**.

RF15 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)

,00

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**.

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)

,00

Ai compensi degli amministratori rientranti tra i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa si applica il principio di cassa allargata³, per cui nel periodo d'imposta 2009 sono deducibili/imponibili le somme corrisposte/incassate entro il 12 gennaio 2010. Il principio di cassa allargata non è invece applicabile al lavoratore autonomo che svolge mansioni di amministratore rientranti nell'oggetto della propria attività, per cui la società potrà dedurre, in tal caso, soltanto quanto effettivamente pagato entro il 31 dicembre 2009.

⇒ Approfondimento: inerenza del compenso amministratore

Recentemente, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n.18702 del 13 agosto 2010, ha affermato che:

"il DPR 22 dicembre 1986, n.917, art.62 (ora art.95, N.d.A.), il quale esclude l'ammissibilità di deduzioni a titolo di compenso per il lavoro prestato o l'opera svolta dall'imprenditore,... non consente di dedurre dall'imponibile il compenso per il lavoro prestato e l'opera svolta dall'amministratore di società di capitali".

La dottrina⁴ che ha commentato la sentenza, ha correttamente messo in evidenza che l'assimilazione dell'amministratore di società di capitali all'imprenditore individuale è priva di razionalità e che non esiste alcuna norma che legittimi tale assimilazione. Inoltre, la piena deducibilità dei compensi corrisposti agli amministratori trova origine sia nel regime di derivazione del reddito imponibile dall'utile civilistico, non essendo prevista alcuna norma che sancisca l'ineducibilità di detti costi, sia nel disposto dello stesso art.62 del DPR n.917/86 allora vigente, applicabile anche alle società di capitale per effetto del disposto dell'art.89 dello stesso DPR, il quale, stabilendo la deducibilità per cassa invece che per competenza dei compensi spettanti agli amministratori delle società in nome collettivo e in accomandita semplice (indirettamente, quindi, anche dei compensi spettanti agli amministratori delle società di capitali), espressamente ne prevedeva la deducibilità.

² Per un approfondimento si rinvia a D. Liburdi, "Regole di deducibilità degli interessi passivi per le società immobiliari", in La Circolare Tributaria n.32 del 10 agosto 2009, pag.14.

³ Cfr. C.M. n.57/E/01.

⁴ Cfr. T. Tassani, "La [in]deducibilità dei compensi agli amministratori secondo il recente orientamento della Corte di Cassazione: analisi critica", in La Circolare Tributaria n.39 dell'11 ottobre 2010, pag.25.

Sempre con specifico riferimento alla contestata interpretazione di cui sopra della Corte di Cassazione, si rileva anche che nella Interrogazione Parlamentare n. 5-03498 del 29 settembre 2010, è stato affermato che:

“la deducibilità del compenso presuppone la sua inerenza all'attività d'impresa secondo il principio di cui all'art.109, co.5 del Tuir, inerenza che va valutata caso per caso in relazione alla specifica fattispecie considerata”.

Con tale risposta parlamentare, richiamando il generico principio dell'inerenza quale unica condizione per la deducibilità, si è implicitamente negata la tesi della Suprema Corte.

Le critiche sopra espresse sono state successivamente accolte dalla Suprema Corte, la quale ha ribaltato la propria posizione interpretativa con la sentenza n.24957 del 10 dicembre 2010⁵. Come ultimo inciso, è necessario ricordare che la Suprema Corte, con la sentenza n.21933 del 29 agosto 2008, ha sancito che la determinazione dei compensi agli amministratori debba risultare da esplicita delibera assembleare e che tale delibera non possa considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio.

Spese per mezzi di trasporto indeducibili

Gli autoveicoli non utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa sono sottoposti ad alcune limitazioni di deducibilità dei costi afferenti sulla base delle regole previste dall'art.164 Tuir.

In particolare, per tali veicoli i limiti di deduzione risultano così articolati:

veicoli aziendali	<p>Per questa tipologia è prevista la deducibilità dei costi limitata al 40% (80% per agenti e rappresentanti di commercio) entro i seguenti limiti di costo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • acquisto: €18.075,99 (€25.822,84 per agenti e rappresentanti di commercio) per autovetture e autocaravan; €4.131,66 per motocicli; €2.065,83 per ciclomotori; • <i>leasing</i>: il canone va proporzionato al costo fiscalmente riconosciuto (la durata del contratto di <i>leasing</i> deve inoltre essere almeno pari al periodo di ammortamento corrispondente all'applicazione dei coefficienti ministeriali); • noleggio: €3.615,20 per autovetture e autocaravan; €774,09 per motocicli; €413,17 per ciclomotori;
veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti	<p>Per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta, sulla base di idonea documentazione che ne accerti l'utilizzo, i costi sono deducibili nella misura del 90%.</p> <p>Per “maggior parte del periodo di imposta” si intende l'utilizzo per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo di imposta del datore di lavoro; non viene richiesto né l'utilizzo continuativo né l'utilizzo del veicolo da parte di un unico dipendente.</p> <p>Se quindi, ad esempio, un'autovettura è stata utilizzata dal 1° gennaio al 20 giugno dal dipendente A e dal 1° novembre al 31 dicembre dal dipendente B, il requisito della maggior parte del periodo di imposta deve ritenersi rispettato.</p>

Relativamente agli autoveicoli assegnati agli amministratori, si ricorda che la prassi amministrativa (C.M. n.1/07) prevede che l'assimilazione del trattamento fiscale dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata ai redditi di lavoro dipendente, riguarda

⁵ Cfr. T. Tassani, “Ancora sulla deducibilità dei compensi agli amministratori: il revirement interpretativo della Corte di Cassazione” in La Circolare Tributaria n.7 del 14 febbraio 2011, pag.51.

le modalità di determinazione del reddito del collaboratore ai fini delle imposte dirette, ma non si configura quale assimilazione delle due tipologie di rapporto di lavoro a tutti gli effetti di legge e, in particolare, non opera con riferimento alle disposizioni che regolano la deduzione dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

Sulla base di tali affermazioni, la suddetta prassi ha precisato che, nel caso in cui un'autovettura sia concessa in uso promiscuo all'amministratore, l'ammontare del *fringe benefit* che concorre a formare il reddito dell'amministratore è deducibile per la società in base alle regole di cui all'art.95 del DPR n.917/86, fino a concorrenza delle spese sostenute dalla società medesima.

L'eventuale eccedenza delle spese sostenute dall'impresa rispetto al *fringe benefit*, potrà essere dedotta nei limiti imposti dall'art.164, co.1, lett. b), del Tuir (ad esempio, per le imprese diverse dagli agenti e rappresentanti di commercio nella misura del 40% e nei limiti di €18.075,99).

Per quanto riguarda i canoni di *leasing* relativi ad autovetture ad uso promiscuo va effettuata la sola variazione in aumento per il 60%, sia con riferimento alla quota capitale che alla quota interessi. Inoltre, si precisa che la quota interessi deducibile ai sensi dell'art.164, Tuir (40%), non dovrà essere considerata ai fini dell'applicazione dell'art.96, Tuir, posto che l'art.164, Tuir, come precisato dalla C.M. n.47/08, "costituisce una disciplina di carattere speciale dettata in relazione a tutti i costi ... sostenuti in relazione ai particolari cespiti in esso contemplati, ivi compresi gli interessi passivi".

Esempio

Spese di manutenzione	€1.200	+
Carburanti e lubrificanti	€1.800	+
Assicurazione auto	€800	+
Tassa di proprietà	€200	=
Totale	€4.000	

Tali voci di spesa sono tutte fiscalmente deducibili solo in parte, per cui la quota indeducibile delle stesse (60%) andrà riportata come variazione in aumento nel rigo **RF19** (l'eventuale quota di ammortamento indeducibile va invece indicata nel rigo RF22).

€4.000 x 40%	=	€1.600	quota di spesa deducibile
€4.000 – €1.600	=	€2.400	quota di spesa indeducibile da riportare in RF19

RF19 Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR	2.400,00
---------------------------------------------------------------------------------------	-----------------

Svalutazioni, minusvalenze patrimoniali e sopravvenienze passive non deducibili

Per effetto degli artt.94 e 101 Tuir, le mere svalutazioni delle partecipazioni, sia immobilizzate sia iscritte nell'attivo circolante, non sono deducibili; se la svalutazione è imputata a Conto economico, occorrerà, pertanto, effettuare una variazione in aumento in sede di dichiarazione. In base al medesimo art.101 Tuir, poi, le minusvalenze sono deducibili se realizzate a seguito di:

- cessione a titolo oneroso di beni strumentali;
- risarcimento, anche in forma assicurativa, per il danneggiamento o la perdita di beni diversi da quelli che danno origine a ricavi;
- cessione a titolo oneroso di azienda, compreso il valore di avviamento.


Nel rigo **RF20, col.2**, devono essere, quindi, indicate:

- le svalutazioni delle partecipazioni non deducibili ai sensi degli artt. 94 e 101, TUIR;

- le minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite, diverse da quelle deducibili ai sensi dell'art. 101, TUIR (comprese quelle derivanti da autoconsumo o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa);
- l'eccedenza di quelle contabilizzate in misura superiore a quella risultante dall'applicazione delle predette disposizioni (comprese quelle derivanti da autoconsumo o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa);
- le minusvalenze realizzate, a norma dell'art.101 Tuir, su azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni che non possiedono i requisiti per la *Pex*, fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi, ovvero dei loro acconti, percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo, ai sensi dell'art.109, co.3-*bis* e 3-*ter* del Tuir (c.d. "*dividend washing*");
- le differenze negative tra ricavi e costi dei beni di cui all'art.85, co.1, lett. c) e d) (i.e. azioni, quote e strumenti assimilati che non costituiscono immobilizzazioni), cui si rendono applicabili le citate disposizioni sul *dividend washing*.

L'importo relativo alle suddette minusvalenze e differenze negative deve essere indicato anche in **col.1** del rigo **RF20**.

RF20	Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili	¹	,00	²	,00
RF21	Minusvalenze relative a partecipazioni esenti				,00

 Non vanno, invece, indicate nel presente rigo le quote delle minusvalenze relative a partecipazioni esenti (*Pex*), le quali devono essere indicate nel successivo rigo **RF21**. Nel rigo **RF20**, **col.2**, vanno altresì indicate le minusvalenze di ammontare complessivo superiore a €5.000.000, derivanti dalla cessione di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle che possiedono i requisiti per la *Pex*, realizzate, anche a seguito di più atti di disposizione, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 25 settembre 2002, qualora il contribuente non abbia ottemperato all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate previsto dal provvedimento del 22 maggio 2003.

Devono essere, altresì, indicate nel presente rigo, le minusvalenze di ammontare superiore a €50.000, derivanti dalla cessione di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle che possiedono i requisiti per la *Pex*, realizzate a decorrere dal periodo d'imposta in cui si applicano le disposizioni di cui al D.Lgs. n.344/03, qualora il contribuente non abbia ottemperato all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate previsto dal provvedimento del 22 maggio 2003.

Minusvalenze relative a partecipazioni esenti

In base all'art.101 Tuir sono integralmente indeducibili le minusvalenze da realizzo, se conseguenti alla cessione di partecipazioni che si qualificano per l'esenzione, di cui all'art.87, Tuir (*participation exemption*); le minusvalenze sono invece interamente deducibile se le partecipazioni non soddisfano i requisiti per l'esenzione.

Nel rigo RF21 vanno, quindi, indicate, se imputate a Conto economico:

- le minusvalenze realizzate relative alla cessione di partecipazioni aventi i requisiti di cui all'art.87, co.1 Tuir (*Pex*), possedute ininterrottamente dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione;
- le minusvalenze realizzate 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, qualora sia previsto un apporto di capitale o misto, se sussistono i requisiti di esenzione di cui sopra;
- 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 fiscalmente riconosciuto della partecipazione, avente i requisiti di esenzione di cui sopra.

Esempio

La società Gamma Srl ha ceduto nel 2010 una partecipazione detenuta nella società Delta Srl, realizzando una minusvalenza di €110.000. La partecipazione aveva tutti i requisiti previsti dall'art.87 del Tuir e di conseguenza Beta nella propria dichiarazione rileva una variazione in aumento pari all'ammontare della minusvalenze realizzata.

RF21 Minusvalenze relative a partecipazioni esenti

110.000,00

EUROCONFERENCE
EDITORE

PRELEVA IL COUPON PER L'ACQUISTO

OFFERTA SPECIALE: UNICO E DICHIARAZIONE IRAP 2011

UNICO 2011 SOCIETÀ DI CAPITALI  AUTORI: Vari EDIZIONE: Aprile 2011 PREZZO: € 28,00 (IVA comp.)	UNICO 2011 SOCIETÀ DI PERSONE  AUTORI: Vari EDIZIONE: Aprile 2011 PREZZO: € 28,00 (IVA comp.)
UNICO 2011 PERSONE FISICHE  AUTORI: Vari EDIZIONE: Aprile 2011 PREZZO: € 35,00 (IVA comp.)	GUIDA ALLA DICHIARAZIONE IRAP 2011  AUTORI: Vari EDIZIONE: Aprile 2011 PREZZO: € 28,00 (IVA comp.)

OFFERTA SPECIALE UNICO E DICHIARAZIONE IRAP 2011
€ 100,00 (IVA comp.) anziché ~~€ 119,00~~ (IVA comp.)
Ulteriore sconto del 20% per i possessori della tessera *Privilege CLUB*


COLLEGATI AL SITO **ACQUISTA I TESTI**