



Quadro RF: check list commentata dei singoli righi

Variazioni in aumento		
RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio ¹	,00 ² ,00
RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti ¹	,00 ² ,00
	<p>Sono state conseguite plusvalenze patrimoniali o sopravvenienze per le quali s'intende esercitare l'opzione per la rateizzazione? Tali proventi sono stati conseguiti in esercizi precedenti?</p> <p>Le plusvalenze e sopravvenienze originate a seguito:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ cessione a titolo oneroso di beni strumentali; ▶ cessione di azienda; ▶ risarcimenti assicurativi relativi alla perdita o al danneggiamento di beni strumentali; ▶ cessione di immobilizzazioni finanziarie (no Pex); <p>possono usufruire di una particolare modalità agevolata di tassazione. Infatti, l'art.86, co.4 del Tuir prevede la possibilità di ripartire la tassazione delle predette plusvalenze in più esercizi, sino ad un massimo di cinque, per quote costanti, a condizione che i beni siano stati posseduti per almeno tre anni. 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 per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata.</p> <p>La possibilità di rateizzazione è concessa anche per le 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 la <i>participation exemption</i> di cui all'art.58 e 87 del Tuir, le disposizioni di cui sopra si applicano per quelli iscritti come tali negli ultimi tre bilanci; si considerano ceduti per primi i beni acquisiti in data più recente.</p> <p>In tale rigo, deve essere riportata:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ sia la quota costante che si porta come variazione in aumento la prima volta (mentre l'intero importo deve essere indicato come variazione in diminuzione nel rigo RF34); ▶ sia la quota costante di tali proventi oggetto di rateizzazione in precedenti esercizi. 	SI/NO/NA
RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b))	,00
RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))	,00
	<p>Sono stati conseguiti contributi in conto capitale o liberalità per i quali s'intende esercitare l'opzione per la rateizzazione? Tali proventi sono stati conseguiti in esercizi precedenti?</p> <p>I contributi in conto capitale sono rappresentati da quei contributi non classificabili come contributi in conto esercizio e in conto impianti.</p>	

I contributi in conto capitale concorrono a formare il reddito secondo il principio di cassa, cioè nell'esercizio in cui sono percepiti. È facoltà del contribuente tassare tali componenti in quote costanti in 5 esercizi. La medesima disposizione si applica anche alle liberalità conseguite. In tale rigo deve essere riportata sia la quota costante che si porta come variazione in aumento la prima volta (mentre l'intero importo deve essere indicato come variazione in diminuzione nel rigo RF35), sia la quota costante di tali proventi oggetto di rateizzazione in precedenti esercizi.

RF9 Componenti derivanti da operazioni straordinarie

,00

Si è verificata una causa di decadenza del “bonus aggregazioni” previsto dalla L. n.296/06 per operazioni straordinarie effettuate nel 2007 e nel 2008?

La L. n.296/06, co. da 242 a 249, prevede la possibilità di dare riconoscimento gratuito al disavanzo da concambio, emergente in operazioni di fusione o scissione, o al maggior valore iscritto dalla società conferitaria nel caso di conferimento per le operazioni straordinarie effettuate negli esercizi 2007 e 2008 (il D.L. n.5/09 ha prorogato tale agevolazione anche per il 2009).

L'agevolazione decade se nei primi quattro anni dall'effettuazione dell'operazione:

- ▶ sono poste in essere ulteriori operazioni straordinarie (sia da parte della società aggregante che da parte dei soci);
- ▶ ovvero sono stati ceduti i beni iscritti o rivalutati.

La società aggregante è tenuta ad apportare un rettifica in aumento del reddito imponibile Ires ed Irap corrispondente alle maggiori componenti negative di reddito dedotte, ovvero alle minori componenti positive di reddito assoggettate a tassazione negli esercizi precedenti.

La rettifica deve avvenire nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale si è verificata la causa di decadenza.

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

,00

RF22 Ammortamenti non deducibili ex artt. 102, 102-bis e 103¹

,00 ex art. 104²

,00³

,00

RF39 Proventi degli immobili di cui al rigo RF11

,00

L'impresa possiede immobili patrimoniali?

Per gli immobili diversi dai beni merce e strumentali, ai sensi dell'art.90 del Tuir, i proventi e gli oneri concorrono alla formazione del reddito sulla base dei seguenti criteri:

- ▶ nel caso di immobili situati nel territorio dello Stato, sulla base delle regole di determinazione dei redditi fondiari;
- ▶ nel caso di immobili situati all'estero, sulla base dell'ammontare netto del loro reddito risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo d'imposta o, in caso di difformità dei periodi d'imposizione, per il periodo d'imposizione estero che scade entro quello italiano. Se tali immobili non sono soggetti a imposta nello Stato estero, il loro reddito è dato dall'ammontare dei proventi percepiti nel periodo d'imposta, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese (art.70, co.2 del Tuir).
- ▶ nel caso di immobili locati, il reddito è pari al maggiore tra quello risultante dall'applicazione dei criteri fondiari sopra esposti e l'ammontare del canone risultante dal contratto di locazione ridotto, fino ad un massimo del 15% del canone, dell'importo delle spese documentate sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria.

Confronto con il valore normale medio

Nel caso in cui il valore unitario medio dei beni (determinato dividendo il valore complessivo per il totale delle quantità rilevate) risulta superiore al valore normale medio dei beni nell'ultimo mese dell'esercizio (rilevato, ai sensi dell'art.9 del Tuir, facendo riferimento al prezzo mediamente praticato per beni della stessa specie in condizioni di libera concorrenza, ed al medesimo stato di commercializzazione, nel luogo e nel tempo più prossimi), il valore delle rimanenze è determinato moltiplicando l'intera quantità di beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale.

Prodotti in corso di lavorazione e servizi in corso di esecuzione

I prodotti in corso di lavorazione sono quei beni che necessitano di ulteriori fasi di lavorazione per essere ultimati. Per tali beni, risulta scarsamente praticabile l'applicazione dei metodi di valutazione sopra esposti, in quanto sarebbe estremamente difficile raggrupparli in categorie omogenee. Inoltre, considerando che si tratta di prodotti non ancora ultimati, non è individuabile un valore di mercato.

Per tali motivi, Il co.6 dell'art.92 del Tuir prevede che i prodotti in corso di lavorazione, alla chiusura dell'esercizio, sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso.

Tale metodologia di valutazione è applicabile anche ai servizi in corso di esecuzione di durata non superiore ai dodici mesi. Nel caso di durata superiore è, invece, applicabile l'art.93 del Tuir per le opere e i servizi di durata ultrannuale.

Metodo del prezzo al dettaglio

Gli esercenti attività di commercio al minuto possono valutare le rimanenze con il metodo del prezzo al dettaglio. Tale metodo prescinde dalla inventariazione fisica dei beni in giacenza e si basa sulla contrapposizione tra i prezzi di costo e quelli di vendita dei beni, aggiornati nel corso dell'esercizio in termini di valore e non di quantità.

L'applicazione di metodo comporta che:

- ▶ le merci acquistate sono classificate in categorie omogenee in relazione alle percentuali di ricarico;
- ▶ i carichi e gli scarichi di magazzino vengono rilevati a valori e non a quantità. In particolare, i carichi e le esistenze iniziali sono valorizzati sia al costo sia al prezzo di vendita; gli scarichi sono valorizzati al prezzo di vendita;
- ▶ le rimanenze finali sono valutate al prezzo di vendita depurato dalle percentuali di ricarico.

Il dettagliante che intende utilizzare tale metodo per la valutazione delle rimanenze deve illustrare, nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato, i criteri e le modalità di applicazione del detto metodo, con riferimento all'oggetto e alla struttura organizzativa dell'impresa.

Sono presenti opere, forniture e servizi di durata ultrannuale?

L'art.93 del Tuir, con riferimento alla valutazione delle opere di durata ultrannuale, stabilisce che le variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine, le rimanenze finali, che costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo, sono valutate sulla base dei corrispettivi pattuiti.

Il metodo dei corrispettivi pattuiti prevede la valutazione delle rimanenze finali dell'opera, attribuendo il corrispettivo pattuito moltiplicato per la percentuale di avanzamento lavori raggiunta al termine dell'esercizio. In tal modo, il ricavo derivante dall'esecuzione dell'opera viene ripartito nei vari esercizi in cui vengono effettuati i lavori, evitando di concentrare l'intero utile nell'esercizio di completamento dell'opera stessa.

Esempio

Si supponga che ad un'impresa edile sia commissionato, nel 2008, la costruzione di un fabbricato, da completare nel 2010, per un corrispettivo di 300.000. Il costo dell'intera opera stimato dalla ditta costruttrice è pari a 200.000. Nella seguente tabella, si riportano i costi sostenuti nei vari anni di completamento dell'opera e la valutazione delle rimanenze alla chiusura di ciascun esercizio.

	2008	2009	2010
Costi esercizio	40.000	100.000	60.000
% completamento (Costo totale/Costi esercizio) x 100	20%	50%	30%
Rimanenze finali (Corrispettivo x % completamento)	60.000	150.000	90.000

Eventuali maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50%.

Abrogazione metodo di valutazione al costo

Con decorrenza dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2006, a seguito dell'abrogazione del co.5 dell'art.93 Tuir, da parte dell'art.1, co.70, della L. n.296/06, non è più possibile, per le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi, valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture, applicare lo stesso metodo anche ai fini della determinazione del reddito mediante apposita autorizzazione rilasciata dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Abrogazione riduzione rischio contrattuale

Dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, per effetto delle modifiche introdotte dall'art.36, co.20 e 21 del D.L. n.223/06, che ha abrogato il co.3 dell'art.93 Tuir, è stata eliminata la possibilità di apportare riduzioni per rischio contrattuale nella misura del 2% (4% per opere eseguite all'estero) all'ammontare delle rimanenze finali.

Prospetto

Si rammenta che, per le opere di durata ultrannuale, deve essere redatto un apposito prospetto, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, recante:

- ▶ gli estremi del contratto;
- ▶ generalità e residenza del committente;
- ▶ scadenze previste;
- ▶ elementi tenuti a base per la valutazione e collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa.

Sono state operate svalutazioni obbligazioni e titoli assimilati?

Ai sensi degli artt.94 e 101 del Tuir, le svalutazioni operate su obbligazioni e su "titoli assimilati" sono deducibili in misura non superiore al costo e il "valore normale".

Il costo è determinato raggruppando i titoli in categorie omogenee, dove per categoria omogenea s'intende quelli emessi dallo stesso soggetto ed aventi uguali caratteristiche.

Il "valore normale" è individuato dalla seguente tabella:

	Titoli negoziati in mercati regolamentati	Titoli non negoziati in mercati regolamentati
Iscritti nell'attivo circolante	valore risultante dai prezzi rilevati nell'ultimo giorno dell'esercizio, oppure dalla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese	valore normale di titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, aventi caratteristiche analoghe a quelle dei titoli non quotati oggetto di valutazione, oppure da altri elementi determinabili in modo obiettivo, ove la predetta comparazione non risulti praticabile
Iscritti nelle immobilizzazioni finanziarie	valore risultante dalla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo semestre	valore normale di titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, aventi caratteristiche analoghe a quelle dei titoli non quotati oggetto di valutazione, oppure da altri elementi determinabili in modo obiettivo, ove la predetta comparazione non risulti praticabile

Nel caso in cui l'impresa abbia operato una svalutazione sui predetti beni per un ammontare superiore a quello ammesso in deduzione ai fini fiscali, è necessario operare una variazione in aumento dell'utile civilistico in misura pari a tale "eccedenza". In particolare:

- ▶ rigo RF14: titoli iscritti nell'attivo circolante;
- ▶ rigo RF20: titoli iscritti nelle immobilizzazioni finanziarie.

Sono state operate svalutazioni di partecipazioni e titoli assimilati?

Ai sensi degli artt.94 e 101 del Tuir, le svalutazioni operate su partecipazioni e su "titoli assimilati" sono irrilevanti fiscalmente, a prescindere dalla classificazione di bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie o nell'attivo circolante.

Se, dunque, l'impresa ha iscritto a conto economico una svalutazione sui predetti beni, è necessario operare una corrispondente variazione in aumento dell'utile civilistico. In particolare:

- ▶ rigo RF14: partecipazioni iscritte nell'attivo circolante;
- ▶ rigo RF20: partecipazioni iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie.

Risultano iscritti in contabilità costi per compensi amministratori ma non corrisposti nell'esercizio 2008?

I compensi spettanti agli amministratori sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti. I compensi erogati sotto forma di partecipazione agli utili, anche spettanti ai promotori e ai soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati a conto economico.

Tale previsione costituisce una deroga al principio generale della competenza, stabilito dall'art.109, co.1, del Tuir posto a base del reddito d'impresa.

Pertanto, se la corresponsione dei compensi avviene nell'esercizio di competenza, non occorrerà operare alcuna variazione nella dichiarazione dei redditi. Viceversa, nell'ipotesi in cui la corresponsione dei compensi non avvenga nell'anno di competenza, sarà necessario apportare in dichiarazione una variazione in aumento del reddito d'impresa pari all'importo contabilizzato e non corrisposto entro l'anno di competenza. Conseguentemente, nell'esercizio di corresponsione del compenso, sarà necessario procedere ad una variazione in diminuzione del reddito d'impresa.

Per quanto riguarda i compensi erogati sotto forma di partecipazione agli utili, la disposizione in esame prevede la deducibilità nell'esercizio di pagamento, anche se non imputati a Conto economico. La finalità di tale previsione poggia il proprio fondamento sul fatto che compensi determinati in misura percentuale sugli utili sono determinati solo al momento di destinazione dell'utile netto d'esercizio e, quindi, non transitano mai dal Conto economico. Pertanto, la loro deducibilità si realizza nell'esercizio di pagamento operando una variazione in diminuzione del reddito complessivo in sede di dichiarazione, pari all'importo corrisposto all'amministratore.

La prassi ministeriale (C.M. n.58/E/01 e C.M. n.105/E/01) ha avuto modo di chiarire che anche ai compensi amministratori si applica, il *c.d. criterio di "cassa allargata"*, per il quale le somme incassate dall'amministratore entro il giorno 12 del mese di gennaio sono deducibili dal reddito d'impresa del precedente periodo d'imposta. In pratica, grazie a tale criterio, è come se la società li avesse figurativamente erogati entro la data del 31.12 dell'esercizio precedente.

Eventuali acconti percepiti dall'amministratore sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti se gli stessi rappresentano un costo maturato per la società e non costituiscono semplici crediti.

È stata verificata la deducibilità degli interessi passivi?

L'art.96 del Tuir stabilisce che i soggetti Ires possono dedurre gli interessi passivi sostenuti, al netto degli interessi attivi, nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. L'eccedenza di interessi passivi in deducibili può essere dedotta nei successivi periodi d'imposta se la sommatoria di tale eccedenza e degli interessi passivi dell'esercizio è inferiore al 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica di competenza.

Tali limiti di in deducibilità non valgono per i soggetti Irpef, tra cui le società di persone. Dispone, infatti, l'art.61 del Tuir, che gli interessi passivi dei soggetti Irpef sono deducibili se inerenti all'esercizio dell'impresa e nei limiti del rapporto tra ricavi imponibili (tra i quali si comprendono anche quelli che non concorrono a formare il reddito d'impresa perché esclusi) ed il totale dei ricavi.

Risultano costi per imposte indeducibili o non pagate?

Il co.1 dell'art.99 individua le imposte escluse dalla deduzione stabilendo che sono in ogni caso indeducibili le imposte sui redditi (Irpef, Ires e relative addizionali) e le imposte per le quali è ammessa la rivalsa, anche facoltativa (Iva, quando è detraibile e l'imposta sulle assicurazioni). Sono, inoltre, indeducibili, tutte le imposte la cui indeducibilità è prevista dalla legge.

Sono deducibili tutte le altre imposte, tra cui, l'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali, imposta di bollo, ecc., nell'esercizio in cui avviene il pagamento. L'Iva è deducibile nei seguenti casi:

- ▶ imposta non detraibile (art.19-*bis*1 del DPR n.633/72): l'Iva aumenta il valore delle immobilizzazioni o delle rimanenze se riguarda questi tipi di beni, altrimenti rappresenta costo deducibile⁴;
- ▶ imposta non detraibile da contribuenti con dispensa da operazioni (art.36-*bis* del DPR n.633/72): si seguono le stesse regole del caso precedente;
- ▶ imposta non detraibile da pro-rata (art.19 del DPR n.633/72): l'Iva non detratta rappresenta un costo generale deducibile.

Per determinate imposte, l'indeducibilità deriva dall'espressa previsione delle norme che le hanno istituite. Appartengono a questo gruppo:

- ▶ imposta comunale sugli immobili (D.Lgs. n.504/92);
- ▶ imposta regionale sulle attività produttive (D.Lgs. n.446/97);
- ▶ imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio (D.Lgs. n.467/97);
- ▶ imposta sostitutiva per l'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino (L. n.488/99);
- ▶ imposta sostitutiva per rivalutazione facoltativa (L. n.448/01);
- ▶ imposta sostitutiva su riserve e fondi in sospensione di imposta (L. n.448/01 e L. n.27/03);
- ▶ imposta sostitutiva per la rivalutazione dei beni d'impresa (D.L. n.342/00).

Il co.2 dell'art.99 del Tuir consente la deducibilità degli accantonamenti di imposte non ancora definitivamente accertate. La deducibilità viene concessa se il debito è sorto in seguito a presentazione di dichiarazioni, accertamenti o provvedimenti degli Uffici, decisioni di Commissioni Tributarie. Inoltre, gli accantonamenti devono riguardare imposte deducibili. Il limite massimo dell'accantonamento è dato dall'importo del debito che sorge in conseguenza degli atti sopra individuati.

Nel rigo RF17 devono essere, quindi, riportate tutte le imposte risultanti da conto economico:

- ▶ indeducibili per espressa previsione legislativa,
- ▶ deducibili per le quali, tuttavia, non è ancora avvenuto il pagamento.

Sono state sostenute spese per opere o servizi di utilità sociale, costituenti liberalità, nei confronti dei dipendenti?

L' art.100 co.1 del Tuir subordina la deducibilità delle spese relative ad opere o servizi a favore dei dipendenti, alla condizione che:

- ▶ l'utilizzo di tali opere o servizi riguardi la generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti;

⁴ Si tenga conto che la C.M. n.6/E/09 ha previsto l'impossibilità di dedurre dalle imposte sui redditi l'ammontare dell'Iva nel caso di prestazioni alberghiere o di ristorazione non documentate da fattura, ma con ricevuta o scontrino.

► le spese siano sostenute per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto.

In tal caso, le spese in questione sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille del totale delle spese per prestazioni di lavoro dipendente dell'esercizio.

Le spese eccedenti tale limite costituiscono una variazione in aumento da riportare al rigo RF18.

Sono state sostenute altre erogazioni liberali non riguardanti i dipendenti?

Sulla base del principio generale di inerenza, di cui all'art.109 del Tuir, i costi sostenuti per erogazioni liberali sono in deducibili dal reddito di impresa.

Tuttavia, determinate erogazioni liberali rientranti in una delle fattispecie di cui all'art.100, co.2, del Tuir, o da determinate disposizioni agevolative, sono deducibili, seppur nei limiti ivi previsti.

Nel rigo RF18 devono essere indicate tutte le erogazioni liberali sostenute, ad eccezione di quelle integralmente deducibili di seguito individuate:

- fondi trasferiti a titolo di contributi e liberalità a sostegno della ricerca, erogati a Università, fondazioni universitarie riconosciute, enti di ricerca pubblici e associazioni specificamente individuate (art.1 co.353 - 355 della L. n.266/05);
- spese sostenute da soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi del D.Lgs. n.490/99 (art.100 co.2 lett.e);
- stato, enti pubblici o privati per la promozione di studi e ricerche di rilevante valore culturale ed artistico sui beni vincolati, comprese mostre ed esposizioni (art.100, co.2 Tuir, lett.f);
- Onlus nel limite di €2.065,83 (art.100, co.2 Tuir, lett.h);
- erogazioni per iniziative umanitarie gestite da enti individuati da apposito DPCM nei Paesi non appartenenti all'Ocse nel limite di €1.549,37 (art.100, co.2 Tuir, lett.l);
- Stato, enti pubblici e privati senza scopo di lucro per la realizzazione di programmi culturali (art.100, co.2 Tuir, lett.m);
- organismi di gestione parchi e riserve naturali (art.100, co.2 Tuir, lett.n);
- Stato, enti pubblici e privati senza scopo di lucro per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nella sanità (art.100, co.2 Tuir, lett.o).

RF19 Spese per mezzi di trasporto in deducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR

,00

Sono state sostenute spese di impiego connesse a mezzi di trasporto?

L'art.164 prevede determinati limiti di deduzione per determinate tipologie di autoveicoli e motoveicoli utilizzati dall'impresa.

Rientrano nell'ambito applicativo dell'art.164 del Tuir:

- le autovetture ex art.54 co.1 lett.a) del D.Lgs. n.285/92 (Codice della Strada);
- le autocaravan ex art.54 co.1 lett.m) del D.Lgs. n.285/92;
- i motocicli;
- i ciclomotori;
- gli aeromobili da turismo, le navi e le imbarcazioni da diporto (se utilizzati esclusivamente come strumentali nell'attività propria dell'impresa).

Nota: I costi dei veicoli immatricolati in categorie diverse da quelle sopra elencate sono pienamente deducibili se rispettano il requisito generale dell'inerenza (autocarri, *business car*, ecc.).

In relazione ai suddetti veicoli, l'art.164 del Tuir distingue tra:

- ▶ veicoli per i quali le spese e gli altri componenti negativi sono integralmente deducibili:
 - autovetture ed autocaravan di cui alle citate lett.a) e m) del C.d.S., motocicli e ciclomotori destinati ad essere utilizzati esclusivamente strumentali nell'attività propria dell'impresa (autonoleggio, autoscuole, ecc.);
 - gli aeromobili da turismo, le navi e le imbarcazioni da diporto;
- ▶ veicoli per i quali le spese e gli altri componenti negativi sono parzialmente deducibili:
 - autovetture ed autocaravan di cui alle citate lett.a) e m) del C.d.S., motocicli e ciclomotori non destinati ad essere utilizzati esclusivamente strumentali nell'attività propria dell'impresa (autonoleggio, autoscuole, ecc.);

L'art.164 del Tuir prevede i seguenti limiti di deduzione delle spese sostenute dei veicoli a motori utilizzati dall'impresa:

- 90% delle spese sostenute dall'impresa per i veicoli dati in uso ai dipendenti, per la maggior parte del periodo d'imposta;
- 40% (elevato all'80% per le autovetture degli agenti e rappresentanti) delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai veicoli a motore non strumentali e nel rispetto delle seguenti limiti di deducibilità per quanto riguarda l'acquisto in proprietà, in *leasing* o in noleggio:

Costo di acquisto:

- ▶ autovetture e autocaravan: €18.075,99 (elevato a €25.822,85 per gli agenti e i rappresentanti);
- ▶ motocicli: €4.131,66;
- ▶ ciclomotori: €2.065,83

Leasing

- ▶ canone proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli;

Noleggio

- ▶ autovetture e autocaravan: €3615,20;
- ▶ motocicli: €774,69;
- ▶ ciclomotori: €413,17

Nel rigo RF19 rientra l'eccedenza rispetto ai limiti sopra menzionati delle spese di impiego, dei canoni di *leasing* e di noleggio.

Le quote indeducibili di ammortamento relative ai mezzi di trasporto posseduti devono essere indicate al rigo RF22.

Nel caso di utilizzo di "autocarri", sono stati verificati i criteri per l'individuazione dei falsi autocarri?

Allo scopo di evitare possibili comportamenti abusivi, consistenti nell'immatricolazione di veicoli in categorie fiscalmente più vantaggiose (in quanto escluse dall'ambito di operatività dell'art.164 del Tuir), l'art.35 co.11 del D.L. n.223/06 conv. nella L. n.248/06, ha previsto una specifica disposizione diretta ad evitare tali abusi.

Le disposizioni attuative sono state approvate con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6.12.06, il quale detta i criteri per l'individuazione dei "falsi autocarri".

In particolare, per procedere alla verifica dei requisiti, è necessario disporre

del libretto di circolazione del veicolo, da cui sarà possibile ricavare i dati necessari per il controllo. I criteri previsti sono i seguenti:

- 1) **Codice di carrozzeria:** possono rientrare tra i "falsi autocarri" i veicoli che, pur immatricolati o reimmatricolati come "N1" (enne uno), abbiano codice di carrozzeria "F0" (effe zero);
- 2) **Numero di posti:** possono rientrare tra i "falsi autocarri" i veicoli che, pur immatricolati o reimmatricolati come "N1" (enne uno), offrano comunque almeno quattro posti per il trasporto di persone;
- 3) **Rapporto potenza/portata:** possono rientrare tra i "falsi autocarri" i veicoli che, pur immatricolati o reimmatricolati come "N1" (enne uno), abbiano un rapporto tra potenza del motore (Pt) espressa in KW e portata del veicolo (P), ottenuta quale differenza tra la massa complessiva (Mc) e la tara (T), espressa in tonnellate, uguale o superiore a 180.

La formula da utilizzare è la seguente:

$$I = Pt \text{ (espressa in KW)} / [Mc - T \text{ (espressa in tonnellate)}] \geq 180$$

Nel caso in cui i predetti requisiti siano verificati, il veicolo è da considerare come un "falso autocarro" e, ai fini fiscali, sarà sottoposto al regime di deducibilità delle autovetture, a prescindere dalla categoria di omologazione.

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

Nel corso dell'esercizio sono stati ceduti veicoli a deducibilità limitata?

In relazione ai veicoli a deducibilità limitata, la plusvalenza o la minusvalenza ottenuta in fase di cessione, concorrerà al reddito d'impresa nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato (art.164, co.2 del Tuir).

È stata verificata la deducibilità delle minusvalenze su beni patrimoniali?

Ai sensi del primo comma dell'art.101 del Tuir, le minusvalenze relative a:

- ▶ beni strumentali per l'esercizio dell'impresa;
- ▶ strumenti finanziari partecipativi e non partecipativi, iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie, che non rientrino fra i beni suscettibili di generare plusvalenze esenti ai sensi dell'art.87 del Tuir.

Sono deducibili se sono effettivamente realizzate, a seguito dei seguenti atti:

- a) mediante cessione a titolo oneroso;
- b) mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

Sono state iscritte in contabilità minusvalenze derivanti dall'assegnazione di beni ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa?

Con effetto dal periodo d'imposta in corso al 4.07.06, l'art.36 co.18 del D.L. n.223/06 (conv. L. n.248/06) ha modificato l'art.101, co.1 del Tuir, disponendo l'indeducibilità delle minusvalenze derivanti dall'assegnazione ai soci di beni patrimoniali e delle relative fattispecie assimilate.

È stata verificata la deducibilità delle sopravvenienze passive?

Il co.4 dell'art.101 del Tuir definisce le sopravvenienze passive come il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'art.87.

La disposizione in questione fornisce semplicemente la definizione di sopravvenienze passive, senza poi specificare i criteri di deducibilità dal reddito complessivo. In mancanza di un'espressa previsione normativa, detto criterio di deducibilità deve essere ricercato alla luce del criterio generale di competenza del reddito d'impresa stabilito all'art.109, co.1, del Tuir. Per tale motivo, non risulteranno deducibili tutte quelle sopravvenienze di carattere straordinario che non rispettano il criterio della competenza, come ad es.:

- ▶ le sopravvenienze e insussistenze attive e passive derivanti da errori di rilevazione di fatti di gestione relativi ad esercizi precedenti (gli errori possono derivare da sbagli nei calcoli, da sviste o da errate misurazioni di fatti che già si erano manifestati nell'esercizio precedente);
- ▶ le sopravvenienze e insussistenze attive e passive derivanti da errori di valutazione delle poste di bilancio relative ad esercizi precedenti, sempreché non siano originate da aggiornamenti nelle stime di valore dovute a mutate condizioni (gli errori possono derivare dall'errata applicazione di principi contabili ed in particolare di criteri di valutazione);
- ▶ le imposte relative ad esercizi precedenti (ad esempio, condoni e accertamenti definitivi).

Al contrario, le sopravvenienze passive ordinarie, cioè quelle, nella sostanza, non dovute ad errori, sono, invece, interamente deducibili dal reddito imponibile.

È stata verificata la deducibilità delle perdite su beni appartenenti all'impresa?

Ai sensi dell'art.101, co.5, possono essere dedotte quelle perdite su beni che, nel caso di cessione, avrebbero generato plusvalenze tassabili o minusvalenze deducibili: sono escluse, quindi, le perdite sui beni-merce (per le quali la rilevanza reddituale è implicita nella differenza fra la giacenze iniziali e quelle finali). La perdita è commisurata al costo non ammortizzato dei beni medesimi, e deve risultare da elementi certi e precisi, cioè deve essere comprovata in modo inequivocabile dal contribuente.

In particolare, per quanto riguarda le dismissioni e le distruzioni volontarie dei beni per eliminazione dal processo produttivo, sono necessarie particolari formalità per fornire la valida prova dell'avvenimento (richiesta di intervento di rappresentanti dell'Amministrazione Finanziaria, redazione di apposito verbale di istruzione, eventuale partecipazione dell'organo di controllo societario, se esistente), come disposto in via generale dalla C.M. n.23/9/012 del 29 settembre 1988.

È stata verificata la deducibilità delle perdite su crediti?

Ai sensi dell'art.101, co.5, le perdite su crediti sono deducibili soltanto se risultano da elementi certi e precisi. Peraltro, la deduzione è ammessa, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali.

Il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale:

- ▶ dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- ▶ dalla data del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- ▶ dalla data del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Per quanto riguarda la prova della effettività delle perdite, l'Amministrazione Finanziaria si è sempre dimostrata molto rigorosa, richiedendo che tali perdite siano analiticamente comprovate sulla base di un'effettiva documentazione

<p>del mancato realizzo e del carattere definitivo delle stesse, con esclusione di ogni elemento valutativo o presuntivo. In sostanza, il creditore deve provare di avere esperito negativamente tutte le azioni legali per il recupero del credito. Questa regola trova un'eccezione per crediti commerciali di modesto importo, per i quali si può prescindere dalla ricerca di rigorose prove formali, nella considerazione che risulterebbe antieconomico, per la lieve entità dei crediti, intraprendere azioni legali (R.M. n.9/124 del 6 agosto 1976).</p>	
<p>Sono iscritte in bilancio partecipazioni che vengono valutate secondo il “metodo del patrimonio netto”, di cui al n.4) dell’art.2426 del c.c.?</p> <p>Ai sensi del co.3 dell’art.101 del Tuir, per le immobilizzazioni finanziarie costituite da partecipazioni in imprese controllate o collegate, valutate civilisticamente con il c.d. “metodo del patrimonio netto” della partecipata, la parte di costo di acquisto della partecipazione, eventualmente eccedente il valore corrispondente alla frazione di patrimonio netto della partecipata, non è deducibile dal reddito di impresa (neppure a titolo di ammortamento). Pertanto, l’eventuale svalutazione della partecipazione iscritta a conto economico o l’ammortamento operato sulla predetta eccedenza iscritta nell’attivo patrimoniale, deve essere ripresa a tassazione attraverso una variazione in aumento dell’utile civilistico in pari misura.</p>	
<p>Sono stati effettuati versamenti a fondo perduto o in conto capitale a favore di proprie partecipate (anche sotto forma di rinuncia a un credito)?</p> <p>Ai sensi del co.7 dell’art.101 del Tuir, i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale, da parte dei soci, a favore delle proprie partecipate, non sono ammessi in deduzione dal reddito di impresa del socio (ivi compreso il caso di versamento effettuato nella forma di rinuncia a un precedente credito). Pertanto, l’eventuale componente negativo iscritto a conto economico, a seguito del versamento o dalla rinuncia al credito, deve essere ripreso a tassazione attraverso una variazione in aumento dell’utile civilistico in pari misura. Si ricorda che, ai sensi del medesimo co.7 dell’art.101 del Tuir, i predetti versamenti e rinunce a crediti, ancorché indeducibili, vanno ad incrementare il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.</p>	
<p>RF21 Minusvalenze relative a partecipazioni esenti</p>	<p>,00</p>
<p>Sono state effettuate cessioni di partecipazioni o strumenti finanziari simili in regime Pex da cui sono derivate minusvalenze?</p> <p>Quando la cessione ha per oggetto azioni o quote di partecipazioni in società commerciali, nonché strumenti finanziari di tipo partecipativo in società o enti soggetti ad Ires, che presentino i requisiti per l'esenzione come previsti dall'art.87 del Tuir, l'eventuale minusvalenza conseguita non può essere dedotta, in quanto, in tale ipotesi risulterebbe esente la plusvalenza, laddove realizzata.</p>	
<p>RF22 Ammortamenti non deducibili ex artt. 102, 102-bis e 103 ¹</p>	<p>,00 ex art. 104 ²,00 ³,00</p>
<p>Gli ammortamenti dei beni strumentali sono superiori a quelli deducibili secondo le disposizioni fiscali?</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ La disciplina per la deducibilità delle quote di ammortamento dei beni materiali strumentali dal reddito d'impresa è contenuta nell'art.102 del Tuir. Per beni strumentali devono essere intesi tutti quei beni posseduti dall'imprenditore, a titolo di proprietà o altro diritto, effettivamente utilizzati 	

nell'esercizio dell'impresa. La "strumentalità" dei beni immobili posseduti dalle imprese è contenuta nell'art.43 del Tuir, il quale stabilisce che ai fini delle imposte sui redditi sono considerati immobili strumentali quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa e quelli che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se non utilizzati o dati in locazione o comodato nell'esercizio di impresa.

Il valore ammortizzabile dei beni strumentali è costituito dal costo, definito dall'art.110 del Tuir. Ai sensi dell'art.36, co.6 e 7, D.L. n.223/06, il valore ammortizzabile dei fabbricati deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

Le quote di ammortamento dei beni materiali strumentali sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene e nei limiti dei coefficienti di cui al D.M. 31/12/88, ridotti alla metà per il primo esercizio.

La R.M. n.9/074 del 22 marzo 1980 ha stabilito che:

- ▶ nel caso in cui per un bene non sia previsto il coefficiente in relazione al settore di utilizzo, è necessario far riferimento al coefficiente previsto per lo stesso bene con riferimento a un settore con caratteristiche simili;
- ▶ nel caso di eliminazione dal complesso produttivo di beni non ancora completamente ammortizzati, il costo residuo è ammesso in deduzione;

infine, nel caso di beni strumentali di costo complessivo inferiore ad euro 516,46, è facoltà del contribuente la deduzione integrale del costo nell'esercizio di sostenimento.

L'impresa ha acquisito nuovi beni strumentali nell'esercizio?

L'art.1, co.34, L. n.244/07, prevede che, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per i beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione nello stesso periodo, non si applica la riduzione a metà dell'ammortamento nel primo esercizio e l'eventuale differenza non imputata a conto economico può essere dedotta nella dichiarazione dei redditi. Il beneficio non si applica ai mezzi di trasporto a deducibilità limitata e ai beni strumentali delle società operanti nel settore dell'energia. La disposizione non assume rilievo ai fini del versamento degli acconti relativi al periodo d'imposta 2009.

L'impresa possiede fabbricati strumentali non ancora ammortizzati completamente?

L'art.36, co.7, del D.L. n.223/06 stabilisce che, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili dei fabbricati strumentali, il costo degli stessi deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza (decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006).

Il costo delle suddette aree è determinato secondo i seguenti criteri.

- ⇒ Fabbricati costruiti successivamente all'acquisizione dell'area: per i fabbricati costruiti successivamente all'acquisizione dell'area, il costo (non ammortizzabile) riferito al terreno coincide con il relativo costo di acquisizione, mentre tutti i costi di costruzione del fabbricato sono ordinariamente ammortizzabili con le aliquote proprie previste dai coefficienti ministeriali;
- ⇒ Fabbricati acquistati unitamente al terreno: per i fabbricati acquistati insieme all'area sottostante, il costo (non ammortizzabile) riferito al terreno è determinato in base al maggiore tra:

- ▶ il valore attribuito all'area in bilancio;
- ▶ il 20% del costo complessivo dell'investimento immobiliare (percentuale elevata al 30% per i fabbricati industriali).

Il costo complessivo (area più fabbricato) su cui applicare le percentuali del 20% o 30 % deve essere assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati nonché delle rivalutazioni effettuate, le quali, pertanto, sono riferibili esclusivamente al valore del fabbricato e non anche a quello dell'area.

Gli oneri di urbanizzazione e gli oneri accessori capitalizzati sono trattati come i costi incrementativi. L'art.1, co.81 della L. n.244/07 (Fin. 2008), ha precisato che per ciascun immobile strumentale le quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti al periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, calcolate sul costo complessivo, sono riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato.

Esempio

Immobile non industriale (20%)	D.L. n.118/07
- Costo storico al 31/12/05	1.000
- Fondo ammortamento al 31/12/05	800
Scorporo del <u>TERRENO</u>	
- Costo storico	200
- Fondo ammortamento	<u>160</u>
Valore netto TERRENO	40
Valore del <u>FABBRICATO</u>	
- Costo storico	800
- Fondo ammortamento	640
Valore netto FABBRICATO (residuo ammortizzabile)	160

Sono stati effettuati ammortamenti su beni immobili rivalutati?

Dall'esercizio in corso alla data del 31/12/97, la rivalutazione volontaria (non derivante da leggi di rivalutazione) dei beni dell'impresa è irrilevante fiscalmente (art.21, co.4, L. n.449/97). Pertanto, gli ammortamenti calcolati sull'incremento del valore dei beni sono indeducibili e costituiscono una variazione in aumento dell'utile ante imposte.

Nota

Si ricorda che l'art.15, co. da 16 a 23, D.L. n.185/08 ha previsto la facoltà di rivalutare i beni immobili, ad esclusione delle aree fabbricabili e degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti in bilancio in corso al 31/12/07. La rivalutazione deve essere effettuata nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/07.

Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione è riconosciuto ai fini Ires e Irap, previo versamento di un'imposta sostitutiva, a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita. Pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con quello solare, il maggior valore ammortizzabile si considera riconosciuto fiscalmente a partire dall'esercizio 2013, con la conseguenza che i maggiori ammortamenti imputati a conto economico, fino alla data di riconoscimento fiscale, devono essere ripresi a tassazione attraverso una variazione in aumento del reddito imponibile.

L'impresa è titolare dei beni immateriali tra cui diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi, processi industriali, formule, know-how?

Le quote di ammortamento del costo di acquisto dei beni immateriali sono deducibili non in base a coefficienti, ma nella misura specificamente prevista per i diversi beni dall'art.103 del Tuir.

- ⇒ Opere dell'ingegno, brevetti industriali, processi e formule: le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore alla metà del costo. La disciplina previgente, modificata a seguito dell'art.37, co.45 del D.L. n.223/06, prevedeva un limite di deducibilità pari ad un terzo.
- ⇒ Marchi d'impresa: i marchi d'impresa sono deducibili in misura pari a un diciottesimo del costo.

La disposizione precedente, modificata ad opera dell'art.37, co.45 del D.L. n.223/06, prevedeva la deducibilità del costo dei marchi d'impresa era ridotta ad un decimo del costo.

Con riferimento ai marchi già registrati, per quantificare gli ammortamenti deducibili è sufficiente applicare il nuovo limite massimo di un diciottesimo (5,56%) al costo originario, senza rideterminare le quote in modo da completare l'ammortamento in un arco temporale di diciotto esercizi a partire da quello d'iscrizione del costo (analogamente a quanto previsto con riferimento alle modifiche che hanno interessato la disciplina dell'ammortamento dell'avviamento, di cui si dirà appresso).

Nelle immobilizzazioni immateriali risulta iscritto l'avviamento ovvero risultano iscritti diritti di concessione o altri diritti simili?

- ⇒ Avviamento: le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a diciottesimo del costo (quindi 5,56%). Anche in questo caso, la disciplina precedente, modificata a seguito dell'art.1, co.521 della L. n.266/05, prevedeva un limite di deducibilità pari a un ventesimo.
- ⇒ Diritti di concessione e simili: i costi dei diritti di concessione e degli altri diritti simili sono deducibili in misura corrispondente alla durata dell'utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

RF22	Ammortamenti non deducibili		ex artt. 102, 102-bis e 103 ¹		,00	ex art. 104 ²		,00 ³	,00	
RF32	Altre	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
	variazioni	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	in aumento	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
				,00			,00			,00

L'impresa utilizza impianti di telefonia fissa e/o mobile?

Ai sensi dell'art.102, co.9, del Tuir, 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, di cui alla lett.gg) del co.1 dell'art.1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D.Lgs. n.259/03, sono deducibili nella misura dell'80%. La percentuale è elevata al 100% 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.

Nel rigo RF22 andrà indicata la quota di ammortamento per la parte indeducibile.
Nel rigo RF32 cod.99 andranno indicate le spese di impiego per la parte indeducibile.

RF24 Spese relative a più esercizi non deducibili in tutto o in parte (art. 108) o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)

1 _____,00 2 _____,00

Sono state sostenute spese di rappresentanza?

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/07 (quindi dal 2008 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con quello solare), ai sensi dell'art.108, co.2, del Tuir, le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'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 (D.M. 19/11/08). Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a €50. Il D.M. 19/11/08 definisce le spese di rappresentanza inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi:

- ▶ 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' art.1 co.2 del D.M. 19.11.08 individua il parametro atto a misurare la congruità delle spese di rappresentanza.

In particolare, le spese di rappresentanza sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le stesse sono sostenute, in misura pari:

- ▶ all'1,3% dei ricavi e altri proventi fino a €10.000.000,00;
- ▶ allo 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente €10.000.000,00 e fino a €50.000.000,00;
- ▶ allo 0,1% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente €50.000.000,00.

⇒ Imprese di nuova costituzione: per le imprese di nuova costituzione, le spese di rappresentanza sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile. Si supponga, ad esempio, che l'Alfa Srl sia costituita nel 2008 e consegua i primi ricavi nel 2010. Le spese di rappresentanza eventualmente sostenute nel 2008 e nel 2009 potranno essere dedotte nel 2010 e/o nel 2011, fermo restando il rispetto dei previsti limiti di deducibilità.

⇒ Spese alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande: ai sensi dell'art.83, co.28-*quater*, D.L. n.112/08, convertito, con modificazioni, dalla L. n.133/08, con decorrenza dal **1° gennaio 2009**, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle sostenute per i dipendenti in trasferta (art.95, co.3, del

<p>Tuir), sono deducibili nella misura del 75%. Come chiarito con la C.M. n.53/E/08, la limitazione della deduzione al 75% opera anche in relazione alle spese che si configurano quali costi di rappresentanza, sempreché le stesse possano essere comunque ammesse in deduzione, alla luce dei criteri stabiliti dall'art.108, co.2, del DPR n.917/19. Come detto, tale modifica legislativa opera dal periodo d'imposta 2009. Pertanto, per il periodo d'imposta 2008 non è necessaria alcuna variazione in Unico.</p>	
<p>Sono state sostenute spese per studi e ricerche? L'art.108, co.1, prevede che le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti in un numero massimo di cinque esercizi. Nel caso di rateizzazione delle suddette spese, rigo RF24, deve essere indicato l'ammontare delle quote che s'intende spendere negli esercizi successivi.</p>	
<p>Sono state sostenute spese per pubblicità e propaganda? Ai sensi dell'art.108, co.2, del Tuir, le spese di pubblicità sono integralmente deducibili dal reddito d'impresa nell'esercizio in cui sono sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Nel caso di rateizzazione delle suddette spese, rigo RF24, deve essere indicato l'ammontare delle quote che s'intende spendere negli esercizi successivi.</p>	
<p>RF25 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6) ,00</p>	
<p>Sono state sostenute spese di manutenzione sui beni strumentali? Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento trasformazione relative a beni propri si suddividono in spese di:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ <u>manutenzione straordinaria</u>: sono imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono e concorrono al reddito d'impresa tramite la procedura di ammortamento a cui soggiace il bene incrementato; ▶ <u>manutenzione ordinaria</u>: le spese non capitalizzate sono deducibili in ciascun periodo d'imposta nel limite del 5% del costo storico complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili o dalle scritture contabili equivalenti. Le spese eccedenti il limite del 5% sono deducibili in quote costanti nei 5 esercizi successivi. Tali spese vanno iscritte in voci separate del registro dei beni ammortizzabili o dei registri sostitutivi a seconda dell'anno di formazione. <p>Nel calcolo del limite del 5% occorre tener conto delle seguenti previsioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ per le imprese di nuova costituzione, il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo dei beni ammortizzabili quale risulta a fine esercizio; ▶ 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; ▶ alla base di calcolo non concorrono i beni oggetto di prestazioni periodiche di manutenzione rese da terzi in base a contratto, in quanto tale manutenzioni sono interamente deducibili; ▶ ai fini della determinazione della base di calcolo, il costo fiscale dei beni a deducibilità parziale (autoveicoli, telefoni) deve essere assunto nel limite del costo deducibile; ▶ concorrono alla formazione della base di calcolo anche il costo dei beni di importo inferiore a €516,46. 	

Sono stati effettuati accantonamenti e svalutazioni per rischi su crediti?

Ai sensi dell'art.106, co.1, del Tuir, le svalutazioni dei crediti commerciali (per l'importo non coperto da garanzia assicurativa) sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50% del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi.

La deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.

Questa norma prevede, in sostanza, una svalutazione "per masse di crediti", da calcolarsi sul monte dei crediti commerciali in essere alla fine dell'esercizio, che assume rilevanza fiscale indipendentemente da qualsiasi prova in ordine alla sussistenza di rischi effettivi sui crediti ed in ordine alla loro possibile quantificazione.

Inoltre, la svalutazione forfetaria in oggetto trova un limite superiore invalicabile: dispone infatti il secondo comma dell'art.106 che: se in un esercizio l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti eccede il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti, l'eccedenza concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso (a titolo di sopravvenienza attiva di mera natura fiscale).

Il co.2 dell'art.106 raccorda la disciplina in materia di perdite presunte e di perdite effettive su crediti. Come visto in precedenza, le perdite effettive sui crediti commerciali, determinate con riferimento al valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi, sono deducibili, sempre che sussistano le condizioni previste dall'art.101 in ordine alla certezza ed alla definitività delle perdite stesse, limitatamente a quella parte che eccede l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi.

Pertanto, in presenza di perdite effettive su crediti, sarà necessario utilizzare preventivamente il fondo svalutazione crediti fiscale creato per effetto delle svalutazioni annuali forfetarie dello 0,50% dell'ammontare complessivo dei crediti. Nel caso in cui la perdita effettiva ecceda l'ammontare in precedenza dedotto, la differenza costituisce la quota che incide quale componente negativo sul reddito dell'esercizio.

Sono stati effettuati accantonamenti a fronte di spese relative a lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili?

Gli accantonamenti effettuati a fronte delle spese da sostenere per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili sono deducibili nel limite del 5% del costo di ogni nave o aereo risultante a inizio esercizio dal registro dei beni ammortizzabili.

Fino all'esercizio in corso al 31/12/07, tali accantonamenti erano deducibili anche in via *extra*-contabile mediante variazione in diminuzione nel quadro EC. Dal periodo d'imposta 2008, l'importo dell'accantonamento stanziato in bilancio rileva anche fiscalmente (art.1, co.33, L. n.244/07).

Nell'esercizio in cui il ciclo termina, è necessario confrontare l'ammontare degli accantonamenti complessivamente dedotti con la spesa effettivamente sostenuta. Se gli accantonamenti superano la spesa sostenuta, l'eccedenza concorre a formare il reddito d'impresa. Al contrario, se gli accantonamenti sono inferiori alla spesa sostenuta, l'eccedenza è deducibile dal reddito d'impresa.

Sono stati effettuati accantonamenti a fronte di spese di ripristino e sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili sostenute dalle imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche?

Le imprese concessionarie o subconcessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche possono dedurre, dal reddito d'impresa, accantonamenti a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione e delle altre spese di manutenzione ordinaria dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione sono deducibili nel limite massimo del 5% del costo e fino a che il fondo non abbia eguagliato l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi.

A partire dall'esercizio 2007, se le spese sostenute in un periodo d'imposta sono superiori all'ammontare del fondo, l'eccedenza è deducibile in quote costanti nell'esercizio in cui si verifica e nei 5 successivi.

Fino all'esercizio 2006, l'eccedenza era deducibile nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quinto. In altri termini, la precedente disciplina, permetteva di dedurre l'eccedenza fino ad un massimo di 6 quote, le quali potevano non essere costanti. L'ammontare del fondo non utilizzato concorre a formare il reddito d'impresa dell'esercizio in cui avviene la devoluzione.

Sono stati effettuati accantonamenti a fronte dell'effettuazione di operazioni o concorsi a premio?

Gli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio sono deducibili in misura non superiore al 30% dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio, a condizione che siano distinti per esercizio di formazione. Gli accantonamenti a fronte di oneri derivanti da concorsi a premio sono deducibili, alla medesima condizione, in misura non superiore al 70% degli impegni assunti nell'esercizio.

L'ammontare dei fondi non utilizzato al termine del terzo esercizio successivo a quello di formazione concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso.

Sono stati effettuati accantonamenti a fronte di rischi e oneri?

Ai sensi dell'art.107 co.4 del Tuir, eventuali accantonamenti diversi da quelli espressamente elencati non sono deducibili (es., accantonamenti per rischi controversie legali, svalutazione magazzino, ecc.).

In tale ipotesi, occorre procedere ad una variazione in aumento degli importi stanziati a conto economico. Nel periodo d'imposta in cui viene utilizzato il fondo occorre apportare una variazione in diminuzione.

RF28 Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, commi 5 e 6

,00

In presenza di proventi esenti è stata verificata la deducibilità delle spese generali in base al pro-rata di deducibilità?

In base all'art.109, co.5 del Tuir, le spese generali, cioè le spese che si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili ai fini della determinazione del reddito d'impresa e ad attività o beni produttivi di proventi che non concorrono alla determinazione del reddito d'impresa in quanto esenti sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra:

$$\frac{\text{ammontare dei ricavi e proventi imponibili}}{\text{ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi}}$$

Ai fini del calcolo del pro rata di deducibilità delle spese generali, le plusvalenze derivanti dal realizzo di partecipazioni esenti sono escluse sia dal numeratore che dal denominatore del rapporto.

RF29 Differenze su cambi (art. 110, comma 3) ,00

RF51 Differenze su cambi (art. 110, comma 3) ,00

Sono iscritte in bilancio perdite su cambi non realizzate?

Ai sensi dell'art.110, co.3 del Tuir, non assumono alcuna rilevanza fiscale gli utili e le perdite che emergono dalla conversione delle poste in valuta al cambio di fine esercizio, siano esse a breve o a medio lungo termine.

Pertanto, l'eventuale perdita su cambi, derivante dalla conversione delle poste in valuta estera al cambio di fine esercizio, deve essere ripresa a tassazione mediante opportuna variazione in aumento.

Allo stesso modo, dovrà essere operata una variazione in diminuzione nel caso in cui sia iscritto un utile su cambi da conversione al cambio di fine esercizio (rigo RF51).

Soltanto qualora il rischio di cambio sia coperto e i contratti di copertura siano valutati anch'essi in modo coerente al cambio di fine esercizio, la valutazione delle poste in moneta estera al cambio di fine esercizio è fiscalmente rilevante.

RF30 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata ,00

RF52 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata ,00

Sono state sostenute spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti in Stati o territori a fiscalità privilegiata?

Ai sensi dell'art.110 co.10 del Tuir, sono indeducibili le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate fiscalmente in paradisi fiscali non appartenenti all'Unione Europea, come individuati nella *black list* approvata con il D.M. 23.01.02.

Nota

A decorrere dal periodo d'imposta successivo alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dell'apposito decreto, i Paesi a regime fiscale privilegiato saranno individuati "in negativo", cioè in ragione della loro mancata inclusione nella *white list* da emanarsi ai sensi dell'art.168-bis del Tuir.

Tali costi saranno, quindi, oggetto di variazione in aumento del reddito imponibile.

Tuttavia, l'indeducibilità dei componenti negativi non opera se l'impresa residente fornisce la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva e che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

In tal caso, i componenti negativi deducibili devono essere separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi. In pratica, si apporta una variazione in aumento e in diminuzione per lo stesso importo, rispettivamente nei righi RF30 e RF52.

Cod.1

	1	2	3	4	5	6			
RF32	Altre		,00		,00		,00		
	variazioni	7	8	9	10	11	12		
	in aumento		,00		,00		,00		
		13	14	15	16	17	18	19	,00
			,00		,00		,00		,00

Sono stati imputati per competenza a conto economico dividendi non incassati?

Ai sensi dell'art.89, co.2, del Tuir, i dividendi derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'Ires concorrono a formare il reddito del percipiente nell'esercizio in cui sono percepiti (principio di cassa) nella misura del 5% del loro ammontare. Pertanto, nel caso in cui i dividendi iscritti a conto economico ma non ancora incassati nell'esercizio di iscrizione in contabilità,

in dichiarazione sarà effettuata una variazione in diminuzione per l'intero ammontare dei dividendi iscritti a conto economico (rigo RF54 cod.1). Nell'esercizio di incasso, in dichiarazione sarà effettuata una variazione in aumento pari al 5% del dividendo percepito (rigo RF32 cod.1).

Nel caso in cui l'esercizio di competenza sia coincidente con l'esercizio di incasso dei dividendi, in dichiarazione sarà effettuata una variazione in diminuzione della quota esente del dividendo incassato (rigo RF47).

Si ricorda peraltro che, se il dividendo incassato (e contabilizzato in precedenti esercizi) proviene da una partecipata localizzata in un Paese black list, l'ammontare imponibile del dividendo è pari al 100% del medesimo (con quel che ne consegue sul piano dell'entità della variazione in aumento da effettuare), fermo restando però che, ove si tratti di dividendo relativo a partecipata estera per la quale ha trovato applicazione la tassazione per trasparenza, ai sensi della c.d. "disciplina CFC", di cui agli artt.167 e 168 del Tuir, l'integrale imponibilità del dividendo riguarda esclusivamente l'eventuale eccedenza del medesimo rispetto al reddito che ha già trovato tassazione per trasparenza in capo all'impresa residente.

Sono stati percepiti dividendi da partecipate residenti in "paradisi fiscali"?

I dividendi percepiti da partecipate residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata risultano imponibili in capo ai soci per l'intero ammontare, senza dunque che operino le soglie di esenzione, salvo che il socio dimostri mediante apposita istanza di interpello che la partecipazione nel soggetto estero che trasferisce il reddito non ha mai comportato la localizzazione di redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata (fin dall'inizio del possesso della partecipazione).

Nel caso in cui i dividendi percepiti derivano da partecipazioni estere relativamente alle quali ha trovato applicazione la c.d. "disciplina CFC", saranno imponibili solo per l'eventuale eccedenza rispetto ai corrispondenti redditi che, in ossequio al meccanismo proprio della disciplina CFC, risultano già essere stati tassati per trasparenza in capo ai soci.

Cod.3	RF32 Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
		19	,00							

Sono state sostenute spese per trasferte dei dipendenti?

Ai sensi dell'art.95, co.3, del Tuir, le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai collaboratori coordinati e continuativi sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a:

- ▶ €180,76, per le giornate di trasferta in Italia;
- ▶ €258,23, per le giornate di trasferta all'estero.

Nel caso in cui i costi contabilizzati per trasferte eccedano predetti limiti, è necessario effettuare la relativa variazione in aumento.

Cod.4	RF32 Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
		19	,00							

Sono presenti costi per strutture ricettive?

L'art.95, co.2, primo periodo, del Tuir prevede una generale indeducibilità dei componenti negativi di reddito afferenti le strutture ricettive messe a disposizione dei dipendenti e dei terzi, con l'eccezione di quelle destinate a

servizi di mensa o ad alloggio per i dipendenti in trasferta temporanea. Pertanto, nel caso in cui la società possieda ed utilizzi tali strutture, è necessario effettuare una variazione in aumento in misura pari ai componenti negativi di reddito contabilizzati tra i costi dell'esercizio.

Cod.5	RF32	Altre	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	
		variazioni	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
		in aumento	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19
												,00

Sono stati assegnati beni prodotti o commercializzati dall'impresa ai soci o impiegati in finalità estranee all'esercizio dell'impresa?

L'art.85 co.2 del Tuir prevede la concorrenza al reddito d'impresa del valore normale dei beni prodotti o commercializzati dall'impresa in caso di assegnazione ai soci o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Non sono considerate destinazioni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa le seguenti cessioni:

- ▶ beni ceduti gratuitamente alle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da eventi straordinari, ai sensi dell'art.27 co.2 e 4 della L. n.133/99, per il tramite di associazioni, fondazioni, comitati ed enti specificamente individuati;
derrate alimentari o dei prodotti farmaceutici alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa che vengono ceduti gratuitamente alle Onlus, ai sensi dell'art.13 co.2 del D.Lgs. n.460/97;
- ▶ beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ceduti gratuitamente alle Onlus, ai sensi dell'art.13 co.3 del D.Lgs. n.460/97;
- ▶ dei prodotti editoriali e delle dotazioni informatiche non più commercializzati o non più idonei alla commercializzazione, ai sensi della L. n.342/00.

Cod.6	RF32	Altre	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	
		variazioni	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
		in aumento	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19
												,00

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

RF58	Perdite da partecipazione	1	,00	2	,00	3	,00
-------------	---------------------------	---	-----	---	-----	---	-----

La società è socia di società di persone?

In base all'art.5 del Tuir, le società di persone imputano per trasparenza il proprio reddito imponibile ai soci che vi partecipano e deve essere da questi dichiarato indipendentemente dalla percezione.

Pertanto, nel caso in cui la società di persone partecipata ha chiuso il periodo d'imposta 2008 con un reddito imponibile, la quota parte di quest'ultimo deve essere portata in aumento dell'utile civilistico del soggetto Ires partecipante (RF57), nonché dovrà essere operata una variazione in diminuzione degli eventuali utili contabilizzati a conto economico (RF36).

Nel caso in cui la società di persone partecipata ha chiuso il periodo d'imposta 2008 con una perdita, la quota parte di quest'ultima deve essere portata in diminuzione dell'utile civilistico del soggetto Ires partecipante (RF58), nonché dovrà essere operata una variazione in aumento della svalutazione della partecipazione iscritta a conto economico (RF32 cod.6).

Cod.99	RF32	Altre	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	
		variazioni	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
		in aumento	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19
RF38 Dividendi derivanti da utili formati in regime di trasparenza												,00
RF57	Redditi da partecipazione	1	,00	2	,00	reddito minimo	3	,00	4	,00		
RF58	Perdite da partecipazione	1	,00	2	,00			3	,00			

La società è socia in società trasparenti ex art.115?

Ai sensi dell'art.115 del Tuir, le società di capitali trasparenti imputano per trasparenza il proprio reddito imponibile alle società socie che vi partecipano e deve essere da questi dichiarato indipendentemente dalla percezione.

Pertanto, nel caso in cui la società trasparente partecipata ha chiuso il periodo d'imposta 2008 con un reddito imponibile, la quota parte di quest'ultimo deve essere portata in aumento dell'utile civilistico della società socia (RF57), nonché dovrà essere operata una variazione in diminuzione degli utili imputati a conto economico (RF38).

Nel caso in cui la società trasparente partecipata ha chiuso il periodo d'imposta 2008 con una perdita, la quota parte di quest'ultima deve essere portata in diminuzione dell'utile civilistico della società socia (RF58), nonché dovrà essere operata una variazione in aumento della svalutazione della partecipazione iscritta a conto economico (RF32 cod.99).

Cod.10	RF32	Altre	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	
		variazioni	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
		in aumento	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19

Sono stati ceduti beni oggetto di riallineamento da quadro EC?

Nel caso in cui sia stata esercitata l'opzione per l'affrancamento dell'eccedenza dedotta *extra* contabilmente (art.1 co.48 della L. n.244/07), l'art.2 co.2 del D.M. 3/03/08 prevede un periodo di sorveglianza nell'ipotesi in cui l'affrancamento interessi i beni materiali e/o immateriali indicati nella sezione I del quadro EC.

In particolare, in caso di realizzo dei suddetti beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto delle differenze di valore assoggettate a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto. Inoltre, l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'Ires, ai sensi dell'art.79 del medesimo Tuir.

Pertanto, nel caso in cui siano stati ceduti nell'esercizio 2008 beni per i quali era stato effettuato l'affrancamento dell'eccedenza extracontabile dedotta nel quadro EC, sarà necessario operare le opportune variazioni in aumento in dichiarazione.

Cod.11	RF32	Altre	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	
		variazioni	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
		in aumento	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19

Sono stati ceduti beni oggetto di conferimento di azienda per i quali la società conferitaria ha optato per l'assoggettamento ad imposta sostitutiva dei maggior valori?

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, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva.

Inoltre, l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'Ires, ai sensi dell'art.79 del medesimo Tuir.

Pertanto, nel caso in cui siano stati ceduti nell'esercizio 2008 beni per i quali era stato effettuato l'affrancamento dei maggiori valori, sarà necessario operare le opportune variazioni in aumento in dichiarazione.

Cod.99	RF32	Altre	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
		variazioni	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
		in aumento	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00

La società ha effettuato operazioni infragruppo con consociate estere?

Ai sensi dell'art.110, co.7 del Tuir, i componenti di reddito (costi e ricavi) che derivano da operazioni con consociate non residenti in Italia sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti o dei servizi prestati, se ne deriva un aumento del reddito imponibile.

La disciplina in materia di prezzi di trasferimento trova applicazione con riguardo alle transazioni commerciali poste in essere tra imprese residenti e società non residenti, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa italiana, sono controllate dall'impresa italiana o sono controllate dalla stessa controllante dell'impresa italiana.

I corrispettivi pattuiti nelle transazioni commerciali tra imprese consociate deve essere determinato in base al valore normale dei beni o servizi trasferiti (art.110 co.2 del Tuir).

A tal fine occorre fare riferimento al prezzo mediamente praticato in condizioni di libera concorrenza (art.9 co.3 del Tuir), vale a dire al prezzo che sarebbe stato convenuto tra imprese indipendenti per transazioni similari sul libero mercato (C.M. 22.09.80 n.32/9/2267).

Nel caso in cui il prezzo praticato sia minore del valore normale come sopra determinato, è necessario effettuare una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi per la differenza.

Nel caso di società farmaceutica, sono state sostenute spese per congressi e convegni o acquistati beni e servizi destinati ai medici?

La legge 28 dicembre 2001, n.448 (Finanziaria per l'anno 2002) dispone che *“le spese di pubblicità di medicinali comunque effettuate dalle aziende farmaceutiche, ai sensi del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.541, attraverso convegni e congressi, sono deducibili nella misura del 20% ai fini della determinazione del reddito d'impresa. La deducibilità della spesa è subordinata all'ottenimento da parte dell'azienda della prescritta autorizzazione ministeriale alla partecipazione al convegno o al congresso in forma espressa, ovvero nelle forme del silenzio-assenso nei casi previsti dalla legge”*.

Sullo stesso argomento il Legislatore è intervenuto con l'art.2, co.9 della L. n.289/02, (Finanziaria 2003) che dispone l'indeducibilità dal reddito d'impresa *“dei costi sostenuti per l'acquisto di beni o servizi destinati, anche indirettamente, a medici, veterinari o farmacisti, allo scopo di agevolare, in qualsiasi modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto ad uso farmaceutico”*.

La C.M. n.3/E/06, dell'Agenzia delle Entrate ha fatto chiarezza in merito alla portata applicativa dell'art.2, co.9 della L. n.289/02 stabilendo che il penalizzante trattamento fiscale riguarda solo quei fenomeni patologici che possono determinare una violazione della normativa sanitaria specifica (D.Lgs. n.451/92), come ad esempio la consegna di omaggi ai medici non di modico valore.

Pertanto, le società farmaceutiche che hanno sostenuto costi per congressi e convegni e per l'acquisto di beni e servizi destinati ai medici devono apportare in dichiarazione le opportune variazioni in aumento.

L'impresa conduce beni strumentali in *leasing* contabilizzati secondo il metodo patrimoniale?

L'impresa utilizzatrice di beni in *leasing*, se adotta il metodo patrimoniale, imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, la cui deduzione è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore ad una determinata durata minima.

Durata minima del contratto di <i>leasing</i>	
Beni mobili	<p>contratti stipulati dal 1° gennaio 2008: non inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento ordinario previsto dai coefficienti tabellari del Ministero nel settore dell'impresa utilizzatrice;</p> <p>contratti stipulati in precedenza: non inferiore alla metà del periodo di ammortamento ordinario previsto dai coefficienti tabellari del Ministero nel settore dell'impresa utilizzatrice;</p>
Mezzi di trasporto a deducibilità limitata	<p>contratti stipulati dal 12 agosto 2006: almeno pari al periodo di ammortamento ordinario previsto dai coefficienti tabellari del Ministero nel settore dell'impresa utilizzatrice;</p> <p>contratti stipulati in precedenza: durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ordinario;</p>
Beni immobili	<p>contratti stipulati dal 1° gennaio 2008: non inferiore a 2/3 del periodo di ammortamento ordinario previsto dai coefficienti tabellari del Ministero nel settore dell'impresa utilizzatrice; se il risultato citato è inferiore a 11 anni o superiore a 18 anni, la durata deve essere, rispettivamente, non inferiore a 11 anni ovvero pari almeno a 18 anni;</p> <p>contratti stipulati dal 4 dicembre 2005 al 31 dicembre 2007: non inferiore alla metà del periodo di ammortamento ordinario previsto dai coefficienti tabellari del Ministero nel settore dell'impresa utilizzatrice; se il risultato citato è inferiore a 8 anni o superiore a 15 anni, la durata deve essere rispettivamente, non inferiore a 8 anni ovvero pari almeno a 15 anni;</p> <p>contratti stipulati fino al 3 dicembre 2005: non inferiore a 8 anni.</p>

L'impresa ha ceduto contratti di *leasing* nell'esercizio?

Ai sensi dell'art.88, la cessione anticipata del contratto di *leasing*, comporta, per il cedente che adotta il criterio patrimoniale, l'insorgere di una sopravvenienza attiva in misura pari al valore normale del bene al netto dei canoni residui e del prezzo di riscatto. Nel caso in cui la sopravvenienza attiva è superiore al corrispettivo pattuito per la cessione del contratto, la differenza costituisce variazione in aumento del reddito d'impresa.

L'impresa conduce fabbricati strumentali in *leasing*?

Il co.7-*bis* dell'art.36 del D.L. n.223/06 (come successivamente modificato dal D.L. n.262/06) ha previsto che, già a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, è indeducibile dal reddito di impresa la parte della quota capitale dei *leasing* che risulta correlata al valore di rimborso del costo sostenuto dal concedente per le aree su cui insistono i fabbricati concessi in *leasing*. La quota del canone di *leasing* costituita da interessi passivi impliciti, anche per la parte riferibile alla quota capitale relativa al valore dei terreni, è soggetta alla disciplina prevista per la deducibilità degli interessi passivi di cui all'art.96 del Tuir.

Per i contratti stipulati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4/07/06, il valore da attribuire alla parte della quota capitale riferibile all'area (non deducibile) è quella derivante dall'applicazione delle percentuali forfetarie alla quota capitale complessiva di competenza del periodo d'imposta.

Per i contratti stipulati nei periodi d'imposta precedenti, prima delle modifiche ad opera del D.L. n.118/07 e della Finanziaria 2008, occorre calcolare la residua quota capitale fiscalmente deducibile.

Essa era pari alla quota capitale complessiva relativa al fabbricato decurtata dall'ammontare complessivo delle quote capitali dedotte fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 4/07/06 che dovevano intendersi interamente riferibili al fabbricato.

Con le modifiche della Finanziaria 2008, la quota capitale dedotta in passato sarà imputabile proporzionalmente al terreno e al fabbricato, con la conseguenza che la quota indeducibile sarà semplicemente pari al 20% (o 30%) della parte di canone costituente quota capitale.

Sono stati contabilizzati per competenza interessi passivi di mora non incassati?

Ai sensi del co.7 dell'art.109 del Tuir, gli interessi di mora concorrono a formare il reddito d'impresa nel periodo in cui vengono incassati o pagati (ossia per cassa, anziché per competenza).

Nel caso in cui la società abbia contabilizzato per competenza gli interessi passivi di mora maturati (ma non pagati), deve essere operata la variazione in aumento dell'utile civilistico in pari misura.

Variazioni in diminuzione

RF34 Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti ¹ ,00 ² ,00

Sono state conseguite plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive per le quali s'intende optare per la rateizzazione?

Nel caso in cui s'intenda optare per la rateizzazione delle plusvalenze e sopravvenienze, nel rigo RF34 deve essere indicato l'ammontare complessivo di tali proventi.

La quota costante deve essere riportata nelle variazioni in aumento al rigo RF7.

RF35 Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b)) ,00

Sono stati conseguiti contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive realizzate nell'esercizio da ripartire negli esercizi successivi?

Nel caso in cui s'intenda optare per la rateizzazione dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze, nel rigo RF35 deve essere indicato l'ammontare complessivo di tali proventi.

La quota costante deve essere riportata nelle variazioni in aumento al rigo RF8.

RF36 Utili da partecipazione		,00
<p>Sono stati conseguiti utili da partecipazione in società di persone? Si veda il commento al precedente rigo RF32 cod.6.</p>		
RF38 Dividendi derivanti da utili formati in regime di trasparenza		,00
<p>Sono stati percepiti dividendi derivanti dalla partecipazione in società trasparenti ai sensi dell'art.115 del Tuir? Si veda il commento al precedente rigo RF31 cod.99.</p>		
RF39 Proventi degli immobili di cui al rigo RF11		,00
<p>La società possiede immobili "patrimoniali"? Si veda il commento al precedente rigo RF11.</p>		
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
<p>Sono stati pagati compensi pagati agli amministratori? Si veda il commento al precedente rigo RF15.</p>		
RF43 Spese ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi ovvero non imputati a c/e	¹	,00 ² ,00
<p>Sono state sostenute spese di rappresentanza in precedenti esercizi? Le quote delle spese di rappresentanza sostenute in periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2008, possono essere dedotte in base alla normativa precedente.</p>		
RF44 Imposte anticipate		,00
<p>Sono state iscritte imposte anticipate a conto economico? L'importo delle spese anticipate a conto economico risulta fiscalmente irrilevante. Pertanto, è necessario procedere ad una variazione in diminuzione per l'importo iscritto in contabilità.</p>		
RF45 Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))		,00
<p>Sono stati conseguiti proventi non computabili nella determinazione del reddito? Ai sensi dell'art.91 del Tuir, non concorrono alla formazione del reddito: a) i proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta; b) i proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva; c) in caso di riduzione del capitale sociale mediante annullamento di azioni proprie, acquistate in attuazione della relativa deliberazione o precedentemente, la differenza positiva o negativa tra il costo delle azioni annullate e la corrispondente quota del patrimonio netto; d) i sopraprezzi di emissione delle azioni o quote e gli interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote. Se il soggetto Ires ha conseguito tali tipi di redditi, deve operare una variazione in diminuzione per l'importo corrispondente.</p>		
RF46 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)		,00
<p>Plusvalenze relative a partecipazioni esenti Ai sensi dell'art.87, co.1 del Tuir, le plusvalenze realizzate su cessioni di partecipazioni che possiedono i requisiti Pex, sono esenti da imposizione nella misura del 95% (dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/07).</p>		

Pertanto, le plusvalenze realizzate nel periodo d'imposta 2008, è necessario operare una variazione in diminuzione in misura pari al 95% dell'ammontare del provento.

Nota

La percentuale di esenzione delle plusvalenze da cessione di partecipazioni Pex da parte di soggetti Ires ha subito modifiche legislative nel corso dei precedenti periodi d'imposta. Di seguito si riporta una tabella riepilogativa delle modifiche intervenute.

Data di cessione delle partecipazioni (soggetti solari)	Esenzione
1.01.04 - 3.10.05	100%
4.10.05 - 2.12.05	95%
3.12.05 - 31.12.06	91%
1.01.07 - 31.12.07	84%
Dall'1.01.08	95%

L' art.1 co.34 della L. n.244/07 stabilisce, inoltre, che resta ferma l'esenzione nella misura dell'84%, in luogo del 95%, per le plusvalenze realizzate dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, fino a concorrenza delle svalutazioni dedotte ai fini fiscali nei periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 1° gennaio 2004.

Esempio

- a) Costo originario partecipazione acquistata nel 2003: 2.000;
- b) svalutazioni dedotte prima dell'1/01/04: 500;
- c) prezzo di cessione avvenuta nel 2008: 3.000;
- d) plusvalenza: 1.500.

La plusvalenza di 1.500 sarà tassata per 500 nella misura del 16% (esenzione dell'84% fino a concorrenza delle svalutazioni dedotte) e per 1.000 nella misura ordinaria del 5%.

RF47 Quota esclusa degli utili distribuiti (art. 89)

,00

Sono stati incassati dividendi nello stesso esercizio di competenza?

Ai sensi dell'art.89, co.2, del Tuir, i dividendi derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'Ires concorrono a formare il reddito del percipiente nell'esercizio in cui sono percepiti (principio di cassa) nella misura del 5% del loro ammontare.

Pertanto, nel caso in cui l'esercizio di competenza sia coincidente con l'esercizio di incasso dei dividendi, in dichiarazione sarà effettuata una variazione in diminuzione della quota esente del dividendo incassato (rigo RF47).

Si ricorda peraltro che, se il dividendo incassato (e contabilizzato in precedenti esercizi) proviene da una partecipata localizzata in un Paese *black list*, l'ammontare imponibile del dividendo è pari al 100% del medesimo (con quel che ne consegue sul piano dell'entità della variazione in aumento da effettuare).

RF48 Utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato

,00

Sono stati percepiti utili distribuiti da partecipate residenti in stati o territori a fiscalità privilegiata a cui si applica la disciplina CFC?

Nel caso in cui la società percepisca dividendi relativi ad una partecipata estera per la quale ha trovato applicazione la tassazione per trasparenza, ai

sensi della *c.d. "disciplina CFC"*, di cui agli artt.167 e 168 del Tuir, l'integrale imponibilità del dividendo riguarda esclusivamente l'eventuale eccedenza del medesimo rispetto al reddito che ha già trovato tassazione per trasparenza in capo all'impresa residente (quadro RM).
In tal caso, la società dovrà operare una variazione in diminuzione per la quota corrispondente all'ammontare dei redditi già assoggettati a tassazione separata.

RF51 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)

,00

Utili su cambi non realizzati

Si veda il commento al rigo RF29.

RF52 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata

,00

Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Si veda il commento al rigo RF30.

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

Dividendi imputati per competenza ma non ancora percepiti

Ai sensi dell'art.89, co.2, del Tuir, i dividendi derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'Ires concorrono a formare il reddito del percipiente nell'esercizio in cui sono percepiti (principio di cassa) nella misura del 5% del loro ammontare.

Pertanto, nel caso in cui i dividendi iscritti a conto economico ma non ancora incassati nell'esercizio di iscrizione in contabilità, in dichiarazione sarà effettuata una variazione in diminuzione per l'intero ammontare dei dividendi iscritti a conto economico (rigo RF54 cod.1).

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

Sono state conferite quote di accantonamento annuale al TFR a forme pensionistiche complementari?

Ai sensi dell'art.105, co.3 del Tuir, a partire dal 1° gennaio 2008, è deducibile dal reddito d'impresa un importo dell'ammontare del TFR annualmente destinato a forme pensionistiche complementari e al Fondo presso l'Inps, pari al:

- ▶ 4% per le imprese con almeno 50 addetti;
- ▶ 6% per le imprese con meno di 50 addetti.

Dette quote sono aggiuntive rispetto alla deducibilità della quota TFR maturata nell'esercizio.

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

Sono state sostenute spese di manutenzione nei precedenti esercizi?

Devono essere indicate le quote costanti dell'eccedenza delle spese di manutenzione rispetto al *plafond* di deducibilità, sostenute in esercizi precedenti.

Cod.99

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

Sono stati incassati nell'esercizio contributi in conto capitale?

I contributi in conto capitale riconducibili all'art.88 co.3 lett.b) del Tuir concorrono a formare il reddito d'impresa secondo il principio di cassa e, quindi, nell'esercizio di incasso.

Pertanto, nel caso di contributi in conto capitale iscritti in bilancio dell'esercizio ma non incassati nel medesimo esercizio, è necessario operare una variazione in diminuzione di pari importo.

È stato tenuto conto della deducibilità del 10% dell'Irap pagata nel 2008?

L'art.6, co.1, del D.L. n.185/08, in deroga al principio generale di indeducibilità dell'Irap dal reddito imponibile ai fini Ires, consente la deduzione del 10% dell'Irap pagata nel periodo d'imposta, forfettariamente riferita all'imposta dovuta su interessi passivi indeducibili e su spese per il personale dipendente e assimilato.

Ai sensi della C.M. n.8/E/09, tale deduzione compete se nel periodo d'imposta cui si riferisce il versamento, a saldo o in acconto, siano stati sostenuti costi per interessi passivi o per redditi di lavoro dipendente che abbiano concorso alla formazione della base imponibile Irap. Ai fini della deduzione non è necessaria, quindi, la compresenza di entrambi i tipi di componenti negativi.

Per il calcolo della deduzione spettante per il periodo d'imposta 2008, l'Irap su cui calcolare il 10% è quella versata a titolo di saldo 2007 e di acconto 2008. L'acconto 2008 rileva nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo d'imposta.

Sono stati contabilizzati Interessi attivi di mora nell'esercizio non ancora incassati?

Ai sensi del co.7 dell'art.109 del Tuir, gli interessi di mora concorrono a formare il reddito di impresa nel periodo in cui vengono incassati o pagati (ossia per cassa, anziché per competenza).

Nel caso in cui la società abbia contabilizzato per competenza interessi attivi di mora, dovrà operare una variazione in diminuzione dell'utile civilistico del 2008 in pari misura.