



Quadro RF: le variazioni in diminuzione

Premessa

Il presente intervento ha lo scopo di procedere all'analisi di alcune fra le principali variazioni in diminuzione del quadro RF del modello Unico SC 2010.

In particolare, saranno prese in considerazione le seguenti ipotesi:

- ▶ deduzione Irap;
- ▶ dividendi derivanti da utili formati in regime di trasparenza;
- ▶ proventi degli immobili patrimonio;
- ▶ plusvalenze relative a partecipazioni esenti;
- ▶ differenze cambi;
- ▶ quota interessi passivi indeducibili dell'esercizio precedente;
- ▶ ammortamento avviamento e marchi.

Deduzione per l'Irap

L'articolo 6 del D.L. n.185/08 ha introdotto un regime di parziale deducibilità dell'Irap dalla base imponibile delle imposte sui redditi. In generale, tale agevolazione consente di dedurre dall'imponibile Ires un importo pari al 10% dell'Irap versata nell'esercizio. Come chiarito dalla C.M. n.16/E/09, la deduzione in esame può essere fatta valere in sede di determinazione del reddito d'impresa a condizione che alla formazione del valore della produzione imponibile Irap abbiano concorso spese per lavoro dipendente oppure interessi passivi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile Irap. La stessa circolare ha stabilito che l'importo della deduzione è determinato nella misura pari al 10% dell'imposta versata nel corso dell'esercizio di riferimento, a titolo di saldo del periodo d'imposta precedente e di acconti per l'esercizio medesimo, ma entro i limiti, per quanto riguarda gli acconti dell'esercizio, dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo d'imposta.

In pratica, gli importi Irap versati come acconti dell'esercizio vanno confrontati con l'importo Irap effettivamente dovuto per l'esercizio stesso.

Tale criterio deriva dalla considerazione che la quota di acconto versata in eccesso rispetto all'Irap dovuta quale risulta dalla liquidazione definitiva del debito di periodo, costituendo un credito dell'esercizio medesimo, non può essere computata nel calcolo della deduzione.

Con gli stessi criteri si potrà tener conto anche dell'Irap versata a fronte di versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo d'imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento.

Inoltre, la circolare Assonime n.14 del 26 marzo 2009 ha chiarito che se l'Irap versata in eccedenza per un anno viene compensata con i versamenti degli acconti Irap dovuti per l'esercizio successivo, tale compensazione deve considerarsi a tutti gli effetti come una mera modalità di versamento degli acconti per i periodi successivi. In pratica:

l'importo degli acconti dovuti per un esercizio va considerato come regolarmente versato ai fini della deduzione in esame, anche se compensato con il credito Irap dell'esercizio precedente (o anche con altri tributi o contributi).

Esempio

La società Alfa Srl ha versato nell'anno 2009 i seguenti importi a titolo di Irap:

saldo Irap 2008	primo acconto Irap 2009	secondo acconto Irap 2009
€ 1.000	€ 4.000	€ 6.000

Il debito Irap effettivo per l'anno 2009 è pari a €9.000. Pertanto, la base di calcolo per la deduzione Irap è pari a $(1.000 + 9.000) = 10.000$.

La deduzione Irap è pari a $(10.000 \times 10\%) = 1.000$

Altre	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
RF54	12	1.000,00			,00				,00			,00			,00			,00	1.000,00
variazioni in																			
diminuzione																			

Dividendi derivanti da utili formati in regime di trasparenza

In regime di trasparenza fiscale, di cui all'art.115 Tuir, il reddito prodotto dalla società trasparente è attribuito fiscalmente alle società socie indipendentemente dall'effettiva percezione e in proporzione alla quota di partecipazione agli utili.

Nell'esercizio in cui la società trasparente provvede a distribuire l'utile formato nel periodo di efficacia dell'opzione, il socio provvederà a contabilizzare tali proventi a Conto economico. Tuttavia, in dichiarazione dovrà essere operata una variazione in diminuzione di pari importo, al fine di evitare la doppia tassazione dello stesso reddito.

Esempio

La società Alfa Srl partecipa alla società Beta Srl con una quota del 50% del Capitale sociale. La partecipata Beta ha conseguito nell'anno 2008 un utile di 1.000, imputato per trasparenza ai soci. La stessa Beta procede nel 2009 alla distribuzione dell'utile conseguito nel 2008.

RF38	Dividendi derivanti da utili formati in regime di trasparenza	500,00
------	---	--------

Proventi degli immobili patrimonio

I proventi derivanti dagli immobili patrimoniali¹, cioè gli immobili non rientranti nelle categorie dei beni strumentali per natura o destinazione o dei beni merce, concorrono alla formazione del reddito d'impresa secondo le disposizioni dei redditi fondiari.

In particolare, nel caso in cui tali immobili risultino locati ad uso abitativo, il reddito dell'immobile è determinato come il maggiore tra:

- ➔ la rendita catastale rivalutata del 5%;
- ➔ il canone di locazione ridotto delle spese di manutenzione ordinaria di cui all'art.3, co.1 lett.a), DPR n.380/01 (nei limiti del 15% del canone di locazione).

Pertanto, nel caso di immobile patrimoniale locato, dovrà essere operata una variazione in diminuzione pari all'intero importo del canone di locazione (il canone netto costituirà, invece una variazione in aumento).

¹ In generale, tali immobili sono rappresentati da fabbricati abitativi detenuti dall'impresa per mere finalità di investimento.

Esempio

La società Alfa dispone di un immobile patrimoniale concesso in affitto ad un canone di locazione annuo di € 1.000.

RF39 Proventi degli immobili di cui al rigo RF11

1.000,00

Plusvalenze relative a partecipazioni esenti

L'attuale formulazione dell'art.87 del Tuir prevede, per i soggetti Ires, l'esenzione da imposizione in misura pari al 95% delle plusvalenze realizzate su partecipazioni, se ricorrono i seguenti requisiti:

- ➔ ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione;
- ➔ classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
- ➔ residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato;
- ➔ esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'art.55 del Tuir.

Inoltre, i requisiti di cui alle lett.c) e d) devono sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso. Per quanto riguarda le modalità di determinazione delle plusvalenze, il co.2 dell'art.86 del Tuir stabilisce che, in caso di cessione a titolo oneroso e nell'ipotesi di risarcimento, la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo (fiscale) della partecipazione. Nel caso di assegnazione ai soci o destinazione per finalità estranee all'esercizio dell'impresa, in base al co.3 dell'art.87 del Tuir, la plusvalenza è pari alla differenza tra il valore normale e il costo della partecipazione.

Nell'ambito delle ipotesi di realizzazione di plusvalenze esenti su partecipazioni, merita un approfondimento la distribuzione ai soci di "riserve di capitale". Tale distribuzione, infatti, può dare origine ad una plusvalenza che rientra nel campo di applicazione della "pex", in quanto il co.6 dell'art.87 del Tuir, richiamando il co.5-bis dell'art.86 del Tuir, stabilisce che l'esenzione si applica (ricorrendone tutte le condizioni) alle somme e al valore normale dei beni ricevuti dai soci a titolo di distribuzione di riserve di capitale ai sensi dell'art.47, co.5 del Tuir, per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione. In altri termini:

le somme ricevute e il valore normale dei beni assegnati non costituiscono reddito per il socio nei limiti del valore fiscale della partecipazione, mentre eventuali eccedenze costituiranno reddito d'impresa se il socio è una società commerciale oppure se è un imprenditore individuale che detiene la partecipazione nell'ambito dell'attività di impresa (mentre nel caso in cui il socio sia una persona fisica e detenga la partecipazione al di fuori dell'attività di impresa costituiranno "redditi diversi").

Esempio 1

Somma corrisposta a titolo di distribuzione di riserve di capitale	3.000 a)
Costo fiscale della partecipazione	2.000 b)
a) – b) = Plusvalenza (art.86/87 Tuir)	1.000
Plusvalenza esente (95%)	950

RF46 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)

950,00

Poiché il co.6 dell'art.87 del Tuir richiama (indirettamente tramite il co.5-*bis* dell'art.86 del Tuir) anche il co.7 dell'art.47 del Tuir, una plusvalenza qualificabile per l'esenzione può generarsi anche nei casi:

- ▶ di recesso ed esclusione del socio;
- ▶ di riscatto delle partecipazioni;
- ▶ di riduzione del capitale per esuberanza;
- ▶ e di liquidazione, anche concorsuale, di società.

In tali ipotesi, infatti, a norma del co.7 dell'art.47 del Tuir, le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.

Tale norma, come precisato dalla C.M. n.36/E/04 (par.5.1), deve essere però coordinata con l'ulteriore disposizione di cui al co.2 dell'art.89 del Tuir, in base alla quale se nell'ambito del recesso, della liquidazione ecc., vengono distribuite somme riconducibili a riserve di utili, tali somme costituiscono reddito da partecipazione (dividendi) e devono essere quindi escluse dalla determinazione della plusvalenza.

Esempio 2

Somma corrisposta a titolo di recesso	4.500 a)
di cui:	
- a titolo di ripartizione di riserve di capitale	4.000 b)
- a titolo di ripartizione di riserve di utili	500 c)
Costo fiscale della partecipazione	3.000 d)
c) = Utile da partecipazione (art.89 Tuir)	500
b) – d) = Plusvalenza da partecipazione (art.86/87 Tuir)	1.000

La differenza complessiva tra le somme corrisposte e il valore fiscale della partecipazione, pari a 1.500, viene tassata per 500 a titolo di utile da partecipazione (esente per il 95% ai sensi dell'art.89 del Tuir in caso di percettore soggetto Ires) e per 1.000 a titolo di plusvalenza (esente per il 95% ai sensi dell'art.87 del Tuir se ricorrono tutti i requisiti ivi previsti).

RF46 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)	950,00
RF47 Quota esclusa degli utili distribuiti (art. 89)	475,00

Differenze cambi

Gli utili su cambi, imputati a Conto economico, derivanti dalla valutazione di crediti e di debiti in valuta estera al cambio vigente alla data di chiusura dell'esercizio, salvo il caso in cui il rischio di cambio non sia coperto da contratti di copertura anch'essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio, sono fiscalmente irrilevanti e devono essere sterilizzati in dichiarazione, tramite apposita variazione in diminuzione. Inoltre, va indicato all'atto del realizzo, il minor utile o la maggiore perdita derivante dalla divergenza tra il valore civile e quello fiscale.

Esempio

Il 30/04/09 la società Beta ha venduto merci ad una società americana Gamma, maturando un credito di \$ 1.000 da riscuotere il 30/04/10. Il tasso di cambio:

al 30/04/09	al 31/12/09	al 30/04/10
▼	▼	▼
è 1,30;	è 1,20;	è 1,25.

In primo luogo è necessario determinare il valore di iscrizione originario del credito, dividendo l'ammontare complessivo dello stesso per il tasso di cambio vigente al momento in cui tale credito è sorto: $\$ 1.000 / 1,30 = \text{€} 769$.

Successivamente, occorrerà calcolare il valore del credito al 31/12/09: $\$ 1.000 / 1,20 = \text{€} 833$. Al 31/12/09 la società Beta ha realizzato un utile presunto su cambi pari a $(833 - 769) = \text{€} 64$. Tale utile avrà rilievo ai fini civilistici ma non ai fini fiscali. Pertanto, la società Beta dovrà operare una variazione in diminuzione di $\text{€} 64,10$ nel rigo RF51 del modello Unico SC 2010.

RF51 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)	64,00
---	--------------

La mancata rilevanza fiscale dell'utile presunto su cambi determina un disallineamento tra i valori civilisticamente corretti e quelli fiscalmente riconosciuti del credito. Tale differenza dovrà essere evidenziata nel quadro RV nel seguente modo:

		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa	IAS	Valore ante IAS	
		1	2	3	4	,00		
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9	,00	
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo		
		769,00	64,00	,00	833,00	,00		
	Valore fiscale	10	11	12	13	,00		
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale			
		769,00	,00	,00	769,00			

Il 30/04/10 il credito viene riscosso per $(\$ 1.000 / 1,25) = \text{€} 800$. Pertanto:

- ▶ a livello civilistico è rilevata una perdita su cambi per $(833 - 800) = \text{€} 33$ a seguito del decremento del credito rispetto al valore dello stesso al 31/12;
- ▶ a livello fiscale, invece, è rilevato l'incremento del credito rispetto al valore originario per $(800 - 769) = \text{€} 31$;
- ▶ conseguentemente dovrà essere operata in dichiarazione una variazione in aumento per $(33 + 31) = \text{€} 64$.

		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa	IAS	Valore ante IAS	
		1	2	3	4	,00		
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9	,00	
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo		
		833,00	,00	33,00	800,00	,00		
	Valore fiscale	10	11	12	13	,00		
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale			
		769,00	31,00	,00	800,00			

RF29 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)	64,00
---	--------------

Quota interessi passivi indeducibili dell'esercizio precedente

Come è noto, l'art.96 del Tuir prevede che l'importo complessivo degli interessi passivi, al netto degli interessi attivi, deve essere posto a confronto con il Reddito Operativo Lordo (ROL) ed è deducibile in misura pari al 30% dello stesso.

Gli interessi passivi non dedotti in un determinato esercizio, per effetto del limite di cui sopra, non sono perduti per sempre. Infatti, il co.4 dell'art.96 prevede che gli stessi siano dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta, ovviamente a condizione che vi sia capienza nel ROL di competenza.

Esempio

Si supponga che la società Alfa abbia determinato nel 2008 interessi indeducibili pari a 5.000. Nel 2009, il ROL prodotto dalla predetta società ammonta a 40.000 mentre gli interessi attivi e passivi siano, rispettivamente di 1.000 e 10.000 euro.

A	Interessi passivi		15.000
B	Interessi attivi		2.000
C	ROL		40.000
D	Interessi deducibili	(C x 30%)	12.000
E	Quota forfetaria innalzamento limite deducibilità		5.000
F	Interessi indeducibili	(A - B - D - E)	-
G	Interessi anni precedenti		5.000
H	Interessi anni precedenti deducibili	(D + E + B - A)	4.000
I	Interessi anni precedenti da riportare a nuovo	(F - G)	1.000

In tale situazione, la quota di interessi non dedotti nel 2008 che sarà possibile recuperare è pari a 3.000. Poiché in questo caso l'importo degli interessi non dedotti nel 2008 è superiore alla quota che è possibile recuperare nel 2009, l'eccedenza potrà essere sfruttata nei successivi periodi d'imposta.

RF54 Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
		13	4.000	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00

Ammortamento avviamento e marchi

L'articolo 103 del Tuir consente, a partire dal periodo d'imposta 2005, la deduzione di quote di ammortamento dell'avviamento nella misura massima di 1/18 del costo.

Pertanto, la differenza tra ammortamento iscritto a Conto economico e l'ammortamento fiscale, nella misura massima consentita del 5,56%, è oggetto di una variazione in aumento nella dichiarazione redditi, con conseguente stanziamento delle imposte anticipate.

Al termine del periodo di ammortamento civilistico, le quote di ammortamento non dedotte fiscalmente, costituiranno oggetto di una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art.109 co.4 lett. a), secondo cui sono deducibili le spese e i componenti negativi "imputati al Conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione (n.d.r. Titolo II, capo II, sezione I del Tuir artt.81 - 116)"

La variazione in diminuzione, al termine dell'ammortamento civilistico, dovrà essere indicata in dichiarazione nel rigo RF54 con codice residuale 99.

Esempio

La società Gamma ha acquistato nel 2004 un'azienda rilevando un avviamento per 10.000, da ammortizzare in 5 anni.

Di seguito, si riporta il piano di ammortamento civilistico e fiscale dell'avviamento.

anno	ammort. civ	ammort. fisc.	var +/-
2004	2.000	1.000	1.000
2005	2.000	556	1.444
2006	2.000	556	1.444

anno	ammort. civ	ammort. fisc.	var +/-
2007	2.000	556	1.444
2008	2.000	556	1.444
2009		556	- 556
2010		556	- 556
2011		556	- 556
2012		556	- 556
2013		556	- 556
2014		556	- 556
2015		556	- 556
2016		556	- 556
2017		556	- 556
2018		556	- 556
2019		556	- 556
2020		111	- 111
Totale	10.000	10.000	0

Nell'esercizio 2009, la società ha completato l'ammortamento civilistico ma non ha ancora completato l'ammortamento fiscale. In Unico SC 2010, la società Gamma potrà quindi operare una variazione in diminuzione per la quota di ammortamento fiscale.

RF54	Altre	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
	variazioni in	99		556,00																		
	diminuzione																					


GIORNATA DI STUDIO

UNICO 2010

Reddito d'impresa e lavoro autonomo
Monitoraggio delle operazioni con l'estero
Studi di settore e redditometro
Scadenze e procedure



Convegno di 1 giornata: 9.30-13.00 / 14.30-18.00

PADOVA 10 maggio 2010	MILANO 13 maggio 2010	ROMA 20 maggio 2010
VERONA 10 maggio 2010	TORINO 14 maggio 2010	NAPOLI 21 maggio 2010
TREVISIO 11 maggio 2010	GENOVA 14 maggio 2010	TIRRENIA (PI) 21 maggio 2010
UDINE 11 maggio 2010	CAGLIARI 19 maggio 2010	PALERMO 26 maggio 2010
BOLOGNA 12 maggio 2010	PERUGIA 19 maggio 2010	CATANIA 27 maggio 2010
JESI (AN) 12 maggio 2010	FIRENZE 20 maggio 2010	

SCARICA BROCHURE
>

ACCEDI AL SITO
>



INFO: Tel. 045.8201828
 e-mail: convegni@euroconference.it
 sito web: www.euroconference.it