



## Quadro RF: esame delle principali variazioni in aumento –II parte

### Premessa

Lo scopo di questo intervento è quello di concludere l'analisi delle principali variazioni in aumento che trovano spazio all'interno del Quadro RF del modello Unico SC, iniziata con un nostro precedente intervento<sup>1</sup>.

Più specificamente, verranno analizzate nel prosieguo le variazioni in aumento derivanti da:

ammortamenti non deducibili	rigo RF22
spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione	rigo RF24, col.1
spese di rappresentanza	rigo RF24, col.2 e col.3
spese di manutenzione	rigo RF25
svalutazioni e accantonamenti non deducibili	rigo RF26
differenze su cambi	rigo RF29
altre variazioni in aumento	rigo RF32

### Ammortamenti non deducibili

Al rigo RF22 devono essere indicate le quote di ammortamento iscritte in bilancio per un importo superiore a quello fiscalmente deducibile. In particolare, occorre indicare:

a colonna 1	⇒	le quote di ammortamento dei <b>beni materiali e immateriali</b> imputate al Conto economico in misura eccedente l'importo fiscalmente deducibile ai sensi degli artt.102, 102-bis e 103, Tuir;
a colonna 2	⇒	le quote di <b>ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili</b> imputate al Conto economico, per la parte che eccede l'importo deducibile ai sensi dell'art.104 del Tuir;
a colonna 3	⇒	il totale degli ammortamenti in deducibili, dato dalla sommatoria degli importi indicati nelle colonne 1 e 2.

RF22 Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103 <sup>1</sup>	,00	ex art. 104 <sup>2</sup>	,00	<sup>3</sup>	,00
----------------------------------	--	-----	--------------------------	-----	--------------	-----

Nel rigo in esame devono essere inseriti, a mero titolo esemplificativo, gli ammortamenti relativi a:

- ➔ beni aventi un valore di iscrizione in bilancio maggiore di quello fiscalmente riconosciuto (es. quote di ammortamento del maggior valore attribuito ai beni a seguito di una rivalutazione civilistica effettuata senza riconoscimento fiscale dei relativi effetti o con riconoscimento fiscale differito);

<sup>1</sup> Cfr. "Quadro RF: esame delle principali variazioni in aumento – I parte" in La Circolare Tributaria n.18/10, pag.9 e ss..

- ➔ immobili non costituenti beni strumentali o beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (c.d. immobili patrimonio), per i quali è prevista una modalità di determinazione del reddito sulla base esclusivamente delle risultanze catastali;
- ➔ beni indeducibili o a deducibilità limitata (es. autovetture e telefoni cellulari).

Al riguardo, si ricorda che per ciascun bene ammortizzabile sarà deducibile, a partire dal relativo **esercizio di entrata in funzione**, una quota di ammortamento non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo del bene del coefficiente di ammortamento stabilito specificamente dal D.M. del 31 dicembre 1988 (c.d. **ammortamento ordinario**). I coefficienti sono stabiliti tenendo conto di due fattori:

- 1) il **settore di attività** in cui opera l'impresa;
- 2) la **categoria** cui appartiene il bene.

Ai fini della scelta del coefficiente fiscale di ammortamento, rileva il settore di attività in cui opera il possessore del bene materiale, anche qualora lo stesso conceda il bene in **locazione** o in **comodato** a imprese operanti in altri settori (R.M. n.56/E/04).

Nel primo esercizio di entrata in funzione del bene, la quota calcolata con i coefficienti ministeriali deve essere ridotta alla metà (50%), indipendentemente dal mese di entrata in funzione del bene.

Tuttavia, in attesa della revisione dei coefficienti di ammortamento, per i "*beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione*" nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (i.e. 2008 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), limitatamente a tale periodo, non si applicava la riduzione a metà delle quote di ammortamento previste dalle tabelle ministeriali. Si applicava, quindi, il coefficiente intero e l'eventuale differenza non imputata a Conto economico poteva essere dedotta in sede di dichiarazione dei redditi mediante effettuazione di un'apposita variazione in diminuzione.

Si segnala che, a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/07, non è più possibile effettuare ammortamenti in misura superiore a quella ordinaria. L'art.1, co.33, lett.n), punto 1) della Finanziaria 2008 ha, infatti, abrogato il co.3 dell'art.102 del Tuir in materia di ammortamenti anticipati e accelerati. Il contribuente potrà effettuare soltanto l'ammortamento in misura inferiore a quella ordinaria derivante dall'applicazione dei predetti coefficienti ministeriali.

#### Abrogazione dell'ammortamento anticipato

▼

Ammortamenti in bilancio superiori a quelli calcolati in base all'aliquota fiscale

▼

Ammortamenti in bilancio inferiori a quelli calcolati in base all'aliquota fiscale

▼

Il maggior ammortamento civilistico non è deducibile

▼

La differenza non può più essere dedotta in via extracontabile stante l'abrogazione del regime di doppio binario (quadro EC)

Al fine di evitare comportamenti elusivi da parte delle imprese, la Finanziaria 2008 (art.1, co.34) ha previsto che l'Amministrazione Finanziaria possa disconoscere, a decorrere dall'esercizio di decorrenza dell'eliminazione delle deduzioni extracontabili:

- ➔ gli "*ammortamenti non coerenti con i comportamenti contabili adottati sistematicamente nei precedenti esercizi*";
- ➔ salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di dette componenti reddituali "*sulla base dei corretti principi contabili*".

### ⇒ Ammortamento telefoni

A seguito della Finanziaria 2007, a decorrere dal 1° gennaio 2007, è adesso previsto che la percentuale di deducibilità delle quote di ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio, delle spese di impiego e manutenzione, relativi ai telefoni siano deducibili nella misura dell'80%.

Rimane, invece, immutata al **100%** la percentuale di deducibilità dei costi relativi ad impianti di telefonia dei veicoli usati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto, limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo.

### ⇒ Ammortamento autoveicoli

Sono integralmente deducibili le quote di ammortamento relative ai veicoli utilizzati esclusivamente come **beni strumentali** nello svolgimento dell'attività propria dell'impresa. Sulla base dell'interpretazione restrittiva assunta in materia dall'Agenzia delle Entrate<sup>2</sup>, rientrano in questa fattispecie soltanto i veicoli senza i quali l'attività dell'impresa non può essere esercitata (ad es., le autovetture per le imprese che effettuano noleggi).

La deduzione integrale è prevista anche per i seguenti mezzi di trasporto:

- ▶ autoveicoli immatricolati ed effettivamente utilizzati per il **trasporto promiscuo di persone e cose**;
- ▶ autocarri, autobus, autoveicoli ad **uso speciale** per trasporti specifici (es. autoveicoli ad uso ufficio, R.M. n.179/E/01);
- ▶ mezzi di trasporto adibiti ad **uso pubblico**.

Ai sensi dell'art.164, co.1, lett.b) del Tuir, le quote di ammortamento e le spese relativi ad autoveicoli **non strumentali** risultano deducibili dal reddito d'impresa nel rispetto dei seguenti limiti:

Tipo utilizzo	Percentuale di deducibilità	Limite di spesa
Utilizzo strumentale non esclusivo	40% (80% per agenti di commercio)	€ 18.075,99 (€25.822,85 per agenti di commercio)
Uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta	90%	No applicazione limiti
Uso promiscuo ai dipendenti per un periodo fino alla metà del periodo d'imposta	40%	€18.075,99
Uso promiscuo ad un collaboratore ovvero all'amministratore	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ 100% per importo corrispondente al <i>fringe benefit</i></li><li>▶ 40% per importo eccedente</li></ul>	€18.075,99

Si ricorda che per i veicoli a deducibilità limitata (o ad uso promiscuo), di cui all'art.164, co.1, lett.b), Tuir, già a decorrere dal 2006, non è più possibile dedurre quote di ammortamento anticipato ed accelerato.

<sup>2</sup> C.M. n.37/E/97, R.M. n.59/E/07.

#### ⇒ **Ammortamento fabbricati strumentali**

Al rigo RF22 va indicata, tra l'altro, l'eventuale quota di ammortamento relativa al terreno risultante dal bilancio, la quale è fiscalmente indeducibile.

Il comma 18, art.2, D.L. n.262/06 ha infatti stabilito che, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili dei **fabbricati strumentali**, il costo complessivo degli stessi deve essere assunto **al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza**.

Nel caso in cui non sia stato già iscritto separatamente in bilancio in quanto relativo ad un acquisto autonomo, il costo da attribuire alle predette aree è pari al maggiore tra:

- ➔ costo iscritto in bilancio nell'anno di acquisto;
- ➔ il 20% (30% per i fabbricati industriali) del costo complessivo.

Tali disposizioni si applicano anche ai **fabbricati strumentali acquisiti in leasing** con riguardo alla sola quota capitale dei canoni (C.M. n.1/06).

La Legge finanziaria 2008, art.1, co.81 e 82, ha stabilito che le predette disposizioni sono da interpretare nel senso che per ciascun immobile strumentale, le quote di **ammortamento progressivo** (i.e. quote dedotte nei periodi d'imposta precedenti il 2006) devono essere **riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato**.

Si segnala che le istruzioni al Modello Irap 2010 prevedono, anche per i soggetti che determinano l'Irap sulla base delle risultanze di bilancio, l'indeducibilità delle quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, in conformità con l'orientamento espresso nella circolare n.36/09, peraltro aspramente criticato dalla dottrina.

#### ⇒ **Rivalutazione dei beni d'impresa**

Al rigo RF22 in esame devono essere indicate le eventuali quote di ammortamento indeducibili correlate alle plusvalenze iscritte su beni patrimoniali derivanti da:

- ▶ **rivalutazione volontaria** (es. rivalutazione ex art.21, co.4, L. n.449/97);
- ▶ **rivalutazione con effetti fiscali differiti** (es. rivalutazioni eseguite ai sensi della L. n.342/00, L. n.448/01, L. n.350/03, L. n.266/05, D.L. n.185/08).


Con riferimento alla rivalutazione ex D.L. n.185/08, è previsto che il maggior valore attribuito ai beni è riconosciuto ai fini Ires/Irap a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita e pertanto dal 2013, con conseguente necessità di operare una variazione in aumento nel 2009.

#### ⇒ **Avviamento e marchi**

Per effetto della modifica normativa apportata all'art.103, Tuir ad opera del co.521 della Finanziaria 2006, l'avviamento iscritto in bilancio secondo corretti principi contabili è deducibile, in ciascun esercizio, in misura non superiore ad 1/18 (5,56%) del relativo costo, anche con riferimento alle residue quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto in precedenti periodi d'imposta (C.M. n.6/06).

Secondo il **Principio contabile Oic n.24**, il costo dei **marchi d'impresa** deve essere ammortizzato **lungo il periodo di produzione/commercializzazione del prodotto** cui il marchio si riferisce. Nell'ipotesi in cui quest'ultimo non sia determinabile, l'ammortamento dovrà essere eseguito entro un periodo non superiore a **20 anni**.

Fiscalmente, invece, le quote d'ammortamento del costo dei marchi sono deducibili in ciascun esercizio in misura non superiore a **1/18** dello stesso, così come disposto dall'art.103, co.1, del Tuir, nella versione risultante a seguito delle modifiche apportate dal D.L. n.223/06.

 Tale disposizione è applicabile anche per i marchi acquisiti in periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del D.L. n.223/06). Pertanto:

se la durata dell'ammortamento contabile del costo dei marchi o dell'avviamento è inferiore (es.10 anni) a quella fiscale (18 anni)

se, invece, è superiore (es. 20 anni) a quella fiscale

dovrà essere effettuata una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi da indicare nell'apposito rigo RF22;

il minor importo imputato a Conto economico assumerà automaticamente rilevanza anche fiscale, non essendo più possibile dedurre tale eccedenza nel quadro EC.

Fanno unicamente eccezione alla predetta regola i **soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS**, i quali possono dedurre fiscalmente le quote di ammortamento del costo dell'avviamento e dei marchi in misura non superiore ad **1/18, a prescindere dall'imputazione a Conto economico** (art.103, co.3-bis, Tuir).

### Spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione

Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, dal 2009, sono diventate **deducibili in misura pari al 75%**, sempreché rispettino gli ordinari **criteri di inerenza** che presiedono alla determinazione del reddito.


Il comma 28-*quater* del D.L. n.112/08, intervenendo sull'art.109, Tuir, ha infatti modificato, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008, il regime di deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al co.3 dell'art.95, disponendo una riduzione della loro percentuale di deducibilità dal 100% al 75%.

Per cui il trattamento delle spese in commento risulta così differenziato:

<p><b>Spese di vitto e alloggio per trasferte di dipendenti e collaboratori (es. amministratori) fuori dal territorio comunale</b></p>	<p>Per espressa previsione normativa, tali spese sono deducibili integralmente, nel rispetto, tuttavia, dei limiti giornalieri di spesa dettati dal Tuir, ossia:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• € 180,76 per le trasferte in Italia;</li> <li>• € 258,23 per le trasferte all'estero.</li> </ul> <p>Nel caso di superamento dei predetti limiti, occorrerà effettuare una variazione in aumento al rigo <b>RF32 con codice 3</b>.</p>
<p><b>Spese per trasferte di dipendenti nel Comune</b></p>	<p>Per le spese relative alla somministrazione di alimenti e bevande sostenute dal datore di lavoro per le trasferte dei dipendenti o collaboratori effettuate nel territorio comunale in cui ha sede l'impresa, la deducibilità dal reddito imponibile è limitata alla misura del <b>75%</b>.</p>

### Spese di rappresentanza

L'articolo 108, co.2, Tuir, dopo le modifiche apportate dalla Legge finanziaria 2008, dispone che:

 *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.*

- ➔ Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.

Le disposizioni attuative di tale norma sono state dettate con **D.M. 19 novembre 2008**, il cui art.2, co.1, dispone che, dal 2008, l'ammontare massimo di spese di rappresentanza deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento è calcolato in proporzione all'ammontare dei ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica dell'impresa (voci A.1 e A.5 del Conto economico), sulla base dei seguenti coefficienti:

Ricavi/proventi gestione caratteristica	Importo spese rappresentanza deducibile
fino a euro 10 milioni;	<b>1,3%</b>
per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;	<b>0,5%</b>
per la parte eccedente euro 50 milioni.	<b>0,1%</b>

In merito alle spese di vitto e alloggio che si qualificano, altresì, come spese di rappresentanza, la C.M. n.34/09 ha chiarito che le stesse sono soggette ad un **doppio limite di deducibilità**, in quanto occorre:

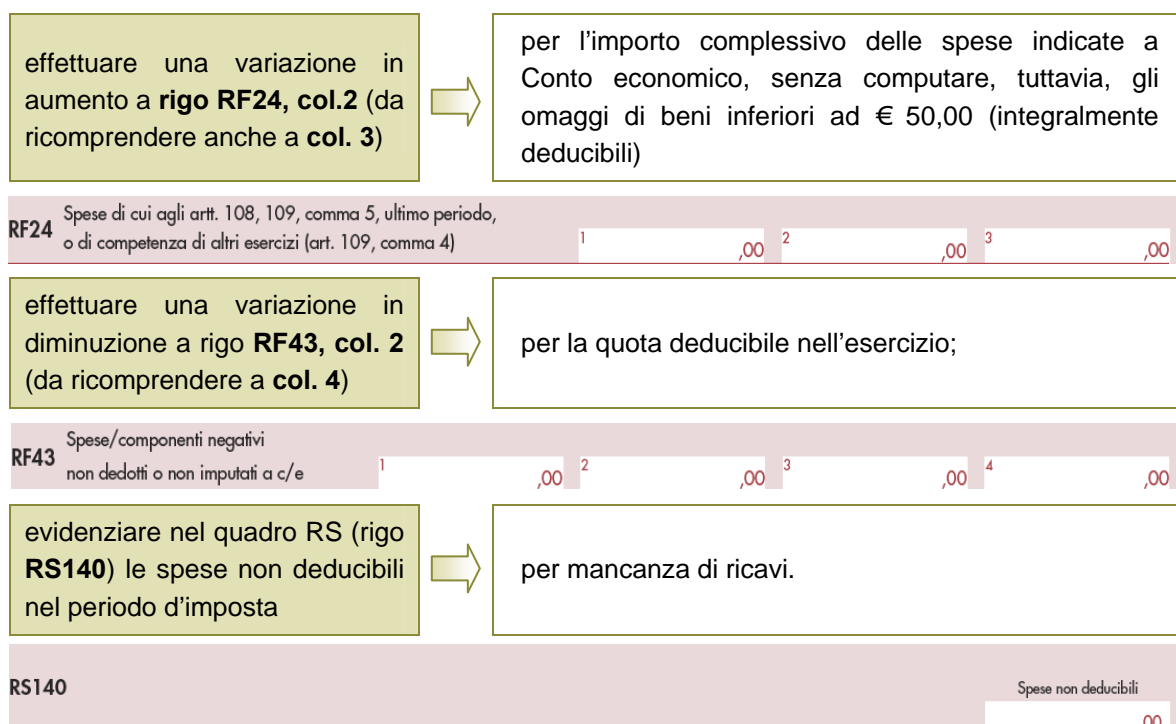
- ➔ innanzitutto, applicare il limite di deducibilità del **75%**;
- ➔ l'importo ridotto al 75% è poi deducibile nel rispetto dei limiti di congruità previsti dal D.M. del 19 novembre 2008.

Inoltre, ai sensi dell'art.1, co.3, D.M. del 19 novembre 2008, le imprese di nuova costituzione possono dedurre le spese di rappresentanza sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, dal reddito:

- ➔ di tale periodo d'imposta;
- ➔ del periodo d'imposta successivo;

previa verifica del rispetto del limite massimo di deducibilità previsto dal citato D.M..

In sede di dichiarazione dei redditi si dovrà:



Facciamo notare che, sulla base di quanto riportato nelle Istruzioni al mod. Unico SC, nel rigo RF24 occorrerà indicare:



a col. 1	a col. 2	a col. 3
<p>l'importo imputato a Conto economico delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al co.3 dell'art.95, Tuir (cioè spese per trasferte effettuate fuori dal territorio comunale). Vanno indicate in tale colonna anche le spese per alberghi e ristoranti qualificabili come spese di rappresentanza;</p>	<p>l'importo imputato a Conto economico delle spese di rappresentanza diverse da quelle indicate al punto precedente, escludendo quelle interamente deducibili (omaggi di modico valore);</p>	<p>oltre agli importi indicati in col.1 e 2, vanno riportate le spese di competenza di altri esercizi ai sensi dell'art.109, co.4, Tuir, deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi ai sensi dell'art.108, co.3, Tuir.</p>

Le quote deducibili nell'esercizio delle spese precedentemente elencate vanno indicate, altresì, nel **rigo RF43**, unitamente alle quote di spese ed oneri contabilizzati in precedenti esercizi e rinviati ai successivi periodi d'imposta.

### Spese di manutenzione

Come noto, l'art.102, co.6, Tuir, consente alle imprese di dedurre dal reddito di esercizio le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione effettuate sui propri beni, nel **limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio dell'esercizio** dal libro cespiti ammortizzabili.

Nel caso di variazioni dei beni ammortizzabili intervenute durante l'anno, il 5% ad essi relativo va ragguagliato alla durata del possesso.

Nel caso di imprese neo-costituite, per il calcolo del 5% per il primo esercizio, si dovrà assumere come riferimento il valore dei beni che risultano in bilancio alla fine dell'esercizio stesso.

Non concorrono a formare la base per il calcolo del *plafond* di deducibilità del 5%:

- ▶ beni non strumentali (es. immobile ad uso abitativo);
- ▶ terreni;
- ▶ beni immateriali (es. marchi e avviamento);
- ▶ costi pluriennali (es. spese di impianto e ampliamento);
- ▶ beni per i quali è previsto un contratto di assistenza tecnica, i cui canoni vengono integralmente dedotti nell'esercizio;
- ▶ beni in *leasing*, in quanto si tratta di beni non di proprietà della società.

Con riguardo ai veicoli a deducibilità parziale (*vedi sopra*), ai fini della formazione del *plafond* del 5%, il costo dei beni da assumere a riferimento è rappresentato dal costo fiscalmente rilevante, il quale tiene conto delle percentuali di deducibilità e dei limiti al costo di acquisizione posti dall'art.164, Tuir.

Le spese di manutenzione e riparazione **eccedenti il limite del 5%** sono deducibili in **quote costanti nei 5 esercizi successivi**.

Eventuali cessioni di beni ammortizzabili nei predetti 5 esercizi sono irrilevanti ai fini della deduzione della quota costante delle spese eccedenti il 5%, la quale continua regolarmente anche se i beni non sono attualmente più esistenti (R.M. 10 giugno 1981 n. 9/806).

Al **rigo RF25** occorre indicare l'intera eccedenza deducibile formatasi nell'anno, mentre al **rigo RF54** andranno indicate, con **codice 6**, le quote relative ad esercizi precedenti divenute scomputabili dal reddito del periodo oggetto di dichiarazione (2009).

## Esempio

Beni ammortizzabili al 01/01/09: € 200.000  
 Spese di manutenzione di competenza 2009: € 50.000  
 Plafond spese di manutenzione deducibili 2009: € 10.000  
 (€ 200.000 x 5%)  
 Eccedenza 2009 deducibile negli esercizi 2010-2014: € 40.000  
 Quota costante spese manutenzione 2009 deducibile dal 2010: € 8.000  
 Eccedenza 2008 deducibile negli esercizi 2009-2013: € 3.000

RF25 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)																			40.000,00		
RF54 Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19		
		6	3.000,00			,00					,00									,00	
																					3.000,00

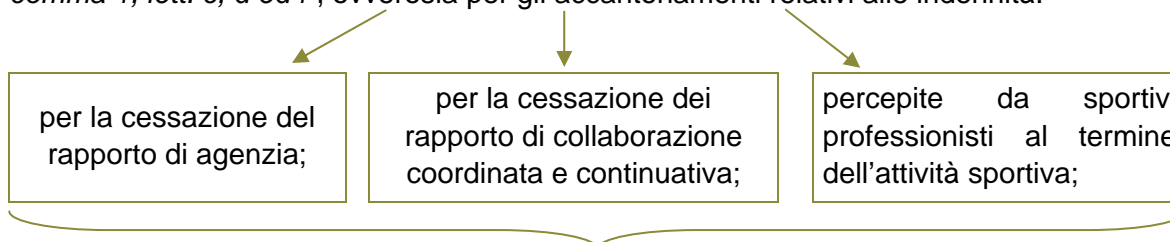
## Svalutazioni e accantonamenti non deducibili

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

Nel rigo RF26, col.1, trova collocazione la **quota indeducibile relativa al trattamento di quiescenza e previdenza** del personale dipendente e per indennità di fine rapporto. Tale accantonamento è, infatti, deducibile nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi.

Il Legislatore fiscale, pertanto, con il richiamo operato alla disciplina civilistica non ha dettato, per detti accantonamenti, una disciplina derogatoria, con la conseguenza che anche fiscalmente l'accantonamento annuo deducibile *“non deve essere superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5”* (art. 2120 c.c.), con l'unica condizione che detti accantonamenti devono risultare in conti individuali dei singoli dipendenti.

Il comma 4 dell'art.105 prevede, inoltre, che *“le disposizioni dei commi 1 e 2 valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17 comma 1, lett. c, d ed f”*, ovvero sia per gli accantonamenti relativi alle indennità:



fra i quali possono essere fatti rientrare anche gli accantonamenti per il trattamento di fine mandato degli amministratori di società.

Dal lato dell'amministratore, detta indennità è imponibile solo al momento della percezione e, sussistendo i presupposti indicati nell'art.17, co.1, lett.c), del Tuir, può essere assoggettata a tassazione separata; per la società erogante, invece, l'art.105, co.4, del Tuir, con il rinvio operato ai co.1 e 2 del medesimo articolo, riconosce in favore dell'impresa erogante la deducibilità del compenso differito secondo il principio di competenza (cfr. in tal senso, R.M. n.211/08), mentre il compenso ordinario deve essere dedotto, ai sensi dell'art.95, co.5, per *“cassa”*, ossia esclusivamente al momento dell'effettiva erogazione.



Per quanto riguarda il diritto alla deduzione da parte della società erogante, l'Amministrazione Finanziaria è dell'avviso che esso sia condizionato alla sussistenza di un atto, che preveda espressamente detta indennità, avente data certa anteriore al rapporto. In mancanza di detto requisito, gli accantonamenti operati in bilancio devono essere portati in aumento nella dichiarazione dei redditi e la deduzione fiscale rinviata al momento dell'effettiva percezione dell'indennità medesima. Questa interpretazione si fonda sulla circostanza che l'art.17, co.1, lett.c), che prescrive questo requisito quale presupposto per la tassazione separata in capo agli amministratori - collaboratori, risulta richiamato dall'art.105, co.4, disciplinante l'accantonamento in questione.

Nella previsione normativa in esame, come detto sopra, possono essere fatte rientrare anche le indennità per la cessazione del rapporto di agenzia, sia quella relativa alla risoluzione del rapporto (quote accantonate al FIRR) che, secondo la giurisprudenza più recente, quelli relativi all'indennità suppletiva di clientela (da pagare all'agente in caso di risoluzione del rapporto per causa a lui non imputabile) e all'indennità meritocratica<sup>3</sup>.

Si ricorda che in precedenza, invece, gli accantonamenti relativi all'indennità suppletiva di clientela e all'indennità meritocratica erano considerati deducibili solo all'atto della loro effettiva corresponsione<sup>4</sup>.

Nel rigo **RF26, col.2**, deve essere invece riportata la quota indeducibile degli accantonamenti per rischi su crediti, di cui all'art.106 Tuir.

Si ricorda che la quota annualmente accantonata al fondo rischi su crediti è deducibile nel limite dello **0,50%** del valore nominale di acquisizione dei crediti commerciali iscritti in bilancio al 31 dicembre 2009, con l'esclusione di quelli coperti da garanzia assicurativa. Non è possibile dedurre alcuna quota annuale se il relativo fondo è superiore al 5% dell'ammontare dei crediti.

Infine, nel rigo RF26, col.3, confluiscono, oltre agli importi evidenziati nelle col.1 e 2, gli altri accantonamenti effettuati dalla società a Conto economico che risultano fiscalmente indeducibili in tutto o in parte ai sensi dell'art.107, Tuir.

### **Differenze su cambi**

Nel caso in cui i crediti/debiti in valuta sorti in un dato esercizio non risultino interamente incassati alla fine del medesimo esercizio e, dunque, restino, in tutto o in parte, in attesa di realizzo, l'art.2426, co.1, n.8-bis), c.c., dispone che essi devono essere valutati al tasso di **cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio** e i relativi utili e perdite su cambi devono incidere sul reddito di periodo ed essere imputati al Conto economico civilistico. Dal punto di vista fiscale, invece, ai sensi dell'art.110, co.3, Tuir, le attività e passività in valuta devono continuare ad essere valutate al **cambio in cui sono state originariamente iscritte**, salvo il caso in cui tali poste siano coperte dal rischio cambi, e sempre che anche i relativi contratti di copertura siano valutati in modo coerente, secondo il cambio di chiusura dell'esercizio.

Nel rigo **RF29** vanno, quindi, indicate:

➔ **le perdite su cambi imputate al Conto economico e non realizzate**, derivanti dalla valutazione dei crediti e dei debiti in valuta estera secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio, qualora il rischio di cambio non sia coperto da contratti di copertura anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio;

<sup>3</sup> Cfr. Cass., sent. n.13506/09, Cass., sent. n.7340/08.

<sup>4</sup> C.M. n.42/E/07; Cass., sent. n.1910/07; Cass., sent. n.5456/08; Cass., sent. n.17602/08.

➔ **all'atto del realizzo**, il maggior utile o la minor perdita derivante dalla divergenza tra il valore civile e quello fiscale.

La neutralizzazione simmetrica delle differenze su cambi positive trova, invece, la propria collocazione al **rigo RF51**; in particolare, in tale rigo devono essere indicati:

- ▶ gli utili su cambi non realizzati e contabilizzati a Conto economico;
- ▶ all'atto del realizzo, il minore utile o la maggiore perdita derivante dalla divergenza tra il valore civile e quello fiscale.

Si segnala che occorrerà, altresì, evidenziare nel **quadro RV** il disallineamento tra il valore civile e quello fiscale dei crediti e debiti.

### Esempio

Perdite su cambi da valutazione al 31/12/09:	€ 20.000
Acc.to imposte anticipate (€ 20.000 x 27,5%):	€ 5.500
Debiti commerciali in valuta estera al 01/01/09:	€ 800.000
Debiti commerciali in bilancio al 31/12/ 09:	€ 820.000
Valore fiscale debiti commerciali al 31/12/09:	€ 800.000

<b>RF29</b> Differenze su cambi (art. 110, comma 3)	<b>20.000,00</b>
<b>RF44</b> Imposte anticipate	<b>5.500,00</b>
<b>RF51</b> Differenze su cambi (art. 110, comma 3)	<b>,00</b>

		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa	IAS	Valore ante IAS
		<b>DEBITI COMMERCIALI IN VALUTA ESTERA</b>			<b>3</b>		
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9	
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo	
		800.000,00	20.000,00	,00	820.000,00	,00	
	Valore fiscale	10	11	12	13		
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale		
		800.000,00	,00	,00	800.000,00		

### Altre variazioni in aumento

Il **rigo RF32** accoglie tutte le variazioni in aumento che non trovano una propria collocazione in alcuno degli specifici righe delle variazioni in aumento contenuti nel quadro RF. Ogni tipologia di variazione deve essere identificata da un codice, scelto tra quelli riportati nella tabella che segue:

Codice	Descrizione
1	5% dei dividendi imputati per competenza negli esercizi precedenti ed incassati nel periodo di imposta 2009.
2	In caso di <b>revoca dell'agevolazione Tremonti-ter</b> va indicato l'ammontare dell'incentivo fiscale, pari al corrispettivo o al valore normale dei beni oggetto dell'agevolazione, fino a concorrenza della variazione in diminuzione effettuata nel periodo in cui è stato realizzato l'investimento.
3	Spese per trasferte, indicando l'importo eccedente i limiti di cui all'art.95, co.3, Tuir delle spese di vitto e alloggio (€180,76 fuori dal Comune, €258,23 all'estero) e quelle per i rimborsi chilometrici sostenute per le trasferte fuori dal Comune dei lavoratori dipendenti e assimilati.
4	Ammontare non deducibile dei canoni di locazione, anche finanziaria, e delle spese relative al funzionamento di strutture recettive.

5	Valore normale dei beni assegnati ai soci o partecipanti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.
6	Ammontare delle eventuali svalutazioni imputate al Conto economico delle partecipazioni in società di tipo personale o in GEIE residenti nel territorio dello Stato ovvero non residenti ma con stabile organizzazione.
7	Redditi imputati da <i>trust</i> trasparenti o misti.
8	Costi dell'attività propria delle società agricole di cui all'art.2, D.Lgs. n.99/04 costituite da imprenditori agricoli che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci che adottano, rispettivamente, i regimi di cui all'art.1, co.1093 e 1094, della Finanziaria 2007.
10	Ammontare della differenza positiva risultante dal realizzo entro la fine del terzo periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione di cui all'art.1, co.48, Finanziaria 2008, dei beni oggetto di riallineamento ai sensi dell'art.2, co.2, del Decreto 3 marzo 2008.
11	L'ammontare dei maggiori valori riconosciuti in caso di conferimento d'azienda assoggettati a imposta sostitutiva ai sensi del co.2- <i>ter</i> 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- <i>ter</i> .
12	L'ammontare negativo risultante dalla determinazione del reddito esente secondo le disposizioni relative alla disciplina delle SIIQ e delle SIINQ di cui al prospetto del presente quadro RF, rigo RF105.
99	Altre variazioni in aumento non espressamente elencate nel quadro, tra le quali, a titolo meramente esemplificativo: <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ la remunerazione corrisposta in dipendenza di contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza allorché sia previsto un apporto di capitale o misto, ai sensi dell'art.109, co.9, lett.b), del Tuir;</li> <li>▶ le plusvalenze patrimoniali e le sopravvenienze attive determinate ai sensi degli artt.86 e 88 del Tuir, qualora non siano state imputate al Conto economico o vi siano state imputate in misura inferiore a quella determinata in base agli stessi articoli, tenendo conto in tal caso della differenza;</li> <li>▶ ...</li> </ul>

In **colonna 19 del rigo RF32** deve essere poi riportato il **totale degli importi** indicati nelle colonne precedenti.

RF32 Altre variazioni in aumento	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00	
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00	
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00	