

# MODELLO 760 BIS/98 REDDITI 1997



MINISTERO DELLE FINANZE

# 760 BIS

## DICHIARAZIONE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI RESIDENTI E DELLE SOCIETÀ ED ENTI NON RESIDENTI EQUIPARATI SOGGETTI ALL' IRPEG ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

### INDICE

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE	pag.		
1 Premessa	2	19 Mod. 760 BIS/RO - Plusvalenze soggette ad imposta sostitutiva	36
2 Soggetti obbligati alla compilazione del Mod. 760 BIS	2	20 Mod. 760 BIS/RP - Redditi di capitale soggetti ad imposta sostitutiva e redditi di fonte estera	37
3 Versamenti delle imposte	3	21 Mod. 760 BIS/RR - Crediti d'imposta	38
4 Presentazione della dichiarazione Mod. 760 BIS, del Mod. 760 BIS/RK, del Modello IRAP (Mod. 760 BIS/RO), del Mod. 760 BIS/RW e del Mod. 760 BIS/RZ	3	22 Mod. 760 BIS/RS - Elenco nominativo degli amministratori, dei rappresentanti e dei componenti dell'organo di controllo	42
5 Compilazione del frontespizio	4	23 Mod. 760 BIS/RU - Prospetti comuni ai Modd. 760 BIS/RA, 760 BIS/RC, 760 BIS/RD e 760 BIS/RM	42
6 Istruzioni comuni ai Modd. 760 BIS/RA, 760 BIS/RC, 760 BIS/RD e 760 BIS/RU	6	24 Mod. 760 BIS/RV - Cessione delle eccedenze dell'ILOR e/o dell'IRPEG nell'ambito del gruppo	44
7 Le novità della disciplina del reddito d'impresa e quelle derivanti dalla attuazione delle deleghe in materia tributaria	6	25 Mod. 760 BIS/RB - Determinazione del reddito complessivo. Calcolo delle imposte ed estremi dei versamenti	44
8 Mod. 760 BIS/RA - Reddito d'impresa in contabilità ordinaria	12	26 Mod. 760 BIS/RW - Trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori mobiliari	46
9 Mod. 760 BIS/RC - Reddito d'impresa senza contabilità separata	18	27 Mod. 760 BIS/RK - Imposta sul patrimonio netto	48
10 Mod. 760 BIS/RD - Reddito d'impresa in contabilità semplificata	19	28 Mod. 760 BIS/RV - Prospetto delle obbligazioni, delle cedole acquisite separatamente dalle obbligazioni stesse, dei relativi proventi esenti da imposta	49
11 Mod. 760 BIS/RE - Redditi dei terreni	25	29 Mod. 760 BIS/RZ - Dichiarazione dei sostituti d'imposta relativa a interessi e redditi di capitale e redditi diversi	49
12 Mod. 760 BIS/RF - Redditi dei fabbricati	26	APPENDICE	51
13 Mod. 760 BIS/RG - Redditi di capitale	27	ALLEGATI	60
14 Mod. 760 BIS/RH - Redditi di partecipazione in società di persone	29		
15 Mod. 760 BIS/RI - Redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni	30		
16 Mod. 760 BIS/RL - Redditi diversi	33		
17 Mod. 760 BIS/RM - Redditi di allevamento di animali	34		
18 Mod. 760 BIS/RN - Imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997	36		

# 1

## PREMESSA

Il presente modello è predisposto su fogli singoli in modo da consentire la presentazione dei soli quadri compilati.

Per i soggetti che compilano la dichiarazione con strumenti informatici è predisposto un modello "sintetico" (denominato 760 BIS PC) da presentare all'Amministrazione finanziaria in luogo di quello tradizionale.

Il Mod. 760 BISPC, stampato su fogli bianchi, contiene i soli dati anagrafici e reddituali del soggetto passivo di imposta, i dati di calcolo delle imposte, e la firma della dichiarazione. A garanzia della leggibilità delle informazioni contenute nel Mod. 760 BISPC, il contribuente deve conservare copia della dichiarazione stampata sul modello normale.

Sul Mod. PC gli unici dati che possono essere compilati a mano sono quelli relativi agli estremi dei versamenti e la firma.

I singoli fogli che compongono il modello sintetico devono essere inseriti nella busta separatamente, senza alcuna forma di bloccaggio o rilegatura.

### ATTENZIONE

**Alla presente dichiarazione, fermi restando gli obblighi di conservazione, non va allegato alcun documento, neanche il bilancio.**

# 2

## SOGGETTI OBBLIGATI ALLA COMPILAZIONE DEL MOD. 760 BIS

Il Mod. 760 BIS deve essere presentato – utilizzando modelli conformi a quelli approvati con decreto del Ministro delle finanze – dai seguenti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG):

- 1) enti non commerciali (enti pubblici e privati, diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), residenti o non residenti nel territorio dello Stato;
- 2) società semplici, società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir, non residenti nel territorio dello Stato;
- 3) società nonché enti commerciali non residenti che non hanno esercitato attività in Italia mediante stabili organizzazioni;
- 4) curatori di eredità giacenti se il chiamato all'eredità è soggetto all'IRPEG, e se la giacenza dell'eredità si protrae oltre il periodo di imposta nel corso del quale si è aperta la successione.

I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di seguito indicati, devono, invece, compilare il Mod. 760:

- società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato;

- enti commerciali (enti pubblici e privati, diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), residenti nel territorio dello Stato;
- società di ogni tipo (tranne società semplici, società e associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir) nonché enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato, con stabili organizzazioni nel territorio stesso.

### ENTI NON COMMERCIALI RESIDENTI IN ITALIA

Tutti gli enti pubblici e privati diversi dalle società sono soggetti all'IRPEG, ad esclusione degli organi e delle amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, dei comuni, delle comunità montane, delle province e delle regioni.

L'art. 87, comma 1, del Tuir individua detti enti, classificando sub lett. b), quelli che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e, sub lett. c), quelli che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Si fa presente che l'attività commerciale costituisce "oggetto principale" se rientra fra le finalità istituzionali dell'ente, determinate dalla legge istitutiva o dall'atto costitutivo, e non se rientra soltanto fra le attività che possono essere svolte in via sussidiaria o meramente strumentale per il conseguimento delle finalità istituzionali; pertanto, nel caso in cui le finalità istituzionali comprendano l'esercizio dell'attività commerciale insieme con l'esercizio di altre attività, non è rilevante la prevalenza quantitativa dell'una rispetto alle altre.

Per stabilire se l'ente ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, cioè se l'attività commerciale (come definita nell'art. 51 del Tuir) costituisce o meno l'oggetto esclusivo o principale dell'ente, si deve avere riguardo all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, all'attività effettivamente esercitata (art. 87, comma 4, del Tuir).

L'Amministrazione finanziaria ha in ogni caso la possibilità di accertare se l'attività effettivamente svolta rispecchi le previsioni dell'atto costitutivo o dello statuto.

Gli enti non commerciali devono presentare la dichiarazione se hanno conseguito redditi, e, in ogni caso, se hanno esercitato attività commerciale.

Il reddito complessivo di detti soggetti è formato dai redditi fondiari (da dichiarare nel Mod. 760 BIS/RE e/o 760 BIS/RF), di capitale (da dichiarare nel Mod. 760 BIS/RG), di impresa (da dichiarare nel Mod. 760 BIS/RA o 760 BIS/RC o 760 BIS/RD o 760 BIS/RM) e diversi (da dichiarare nel Mod. 760 BIS/RL) ovunque prodotti, con esclusione dei redditi esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva, nonché il Mod. 760 BIS/RH, per i redditi da partecipazione, restando irrilevanti gli eventuali avanzi della gestione relativa alle attività istituzionali non commerciali (politiche, sindacali, culturali, religiose, sportive, ricreative, ecc.).

Devono inoltre compilare, il Mod. 760 BIS/RP, per i redditi di fonte estera percepiti direttamente e soggetti ad imposta sostitutiva, il Mod. 760 BIS/RO, per le plusvalenze soggette ad imposta sostitutiva, ai sensi dell'art. 2 del D.L. n. 27 del 1991, convertito dalla legge n. 102 dello stesso anno.

Gli enti non commerciali che hanno esercitato attività commerciali, escluse quelle di carattere occasionale, con contabilità separata, devono determinare il reddito di impresa prendendo a base l'utile o la perdita risultante dal conto economico redatto a norma del codice civile o di leggi speciali e apportandovi, nell'ambito del Mod. 760 BIS/RA, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni del Tuir.

Sono esonerati dalla redazione del bilancio gli enti che nel precedente periodo di imposta hanno conseguito ricavi derivanti da attività commerciali di importo non superiore a 360 milioni di lire, se dette attività hanno avuto per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a 1 miliardo di lire, se hanno avuto per oggetto altre attività e non è stata esercitata l'opzione per il regime ordinario. Detti soggetti determinano il reddito di impresa nel Mod. 760 BIS/RD.

Gli enti che hanno esercitato attività commerciali senza contabilità separata devono compilare il Mod. 760 BIS/RC.

### SOCIETÀ ED ENTI NON RESIDENTI IN ITALIA

Le società e gli enti di ogni tipo con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, in quanto per la maggior parte del periodo di imposta non hanno nel territorio stesso la sede legale o quella dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività, sono assoggettati ad imposizione in Italia soltanto per i redditi ivi prodotti, ad esclusione dei redditi esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

Sono comprese tra le società, a questi effetti, anche le società di tipo personale e le società di tipo diverso da quelle regolate dalla legge italiana (cfr. art. 2507 del codice civile).

Il Mod. 760 BIS deve essere presentato dai seguenti soggetti non residenti:

- società nonché enti commerciali che non hanno esercitato attività commerciali in Italia con stabili organizzazioni;
- società semplici, società di fatto senza oggetto commerciale e associazioni tra artisti e professionisti senza personalità giuridica ed enti non commerciali.

I predetti soggetti devono presentare la dichiarazione per i redditi prodotti nel territorio dello Stato e, in ogni caso, se hanno esercitato attività commerciale con stabile organizzazione nel territorio stesso.

Il reddito complessivo di detti soggetti è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa, diversi nonché dai redditi di lavoro autonomo prodotti nel territorio dello Stato, con esclusione dei redditi esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

Ai fini della determinazione del reddito di impresa, derivante dall'esercizio da parte di un ente non commerciale non residente di attività commerciale svolta in Italia, si tiene conto anche delle plusvalenze e delle minusvalenze dei beni destinati, o comunque relativi alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorché non conseguite attraverso le stabili organizzazioni, nonché degli utili distribuiti da società ed enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b), del Tuir e le plusvalenze relative alle partecipazioni sociali indicate nell'art. 20, comma 1, lett. f), del Tuir.

Deve essere predisposto e conservato l'apposito conto economico relativo alla gestione della stabile organizzazione e alle eventuali altre attività produttive di redditi imponibili svolte in Italia, corredato di una situazione patrimoniale, se l'ammontare dei ricavi delle attività commerciali conseguiti nel precedente periodo di imposta è stato superiore a 360 milioni di lire, se dette attività hanno avuto per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a 1 miliardo di lire, se hanno avuto per oggetto altre attività o se è stata esercitata l'opzione per il regime ordinario.

**Il predetto conto economico e il bilancio o rendiconto generale della società o ente dovrà essere esibito su richiesta del competente ufficio finanziario.**

Nella dichiarazione vanno indicate le generalità di almeno un rappresentante per i rapporti tributari in Italia.

Gli enti non commerciali non residenti che svolgono attività commerciali in Italia mediante stabile organizzazione e che compilano il Mod. 760 BIS/RC o il Mod. 760 BIS/RD devono – ai fini dell'applicabilità dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994 così come modificata dall'art. 3, comma 37, della legge n. 662 del 1996, concernente la disciplina delle società di comodo – predisporre e conservare un prospetto da cui risultino i valori dei beni e delle immobilizzazioni relativi alla stabile organizzazione, indicati nel comma 1 del citato art. 30, tenendo conto di quanto precisato nelle istruzioni al prospetto per la verifica dell'operatività e per la determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi.

Si fa presente che i predetti soggetti possono avvalersi della possibilità di predisporre e conservare in luogo del predetto prospetto, la dichiarazione, sostitutiva attestante il possesso, o meno, dei requisiti di "operatività".

### 3

#### VERSAMENTI DELLE IMPOSTE

Il versamento delle imposte, a norma dell'art. 17 e seguenti del D.Lgs. n. 241 del 1997, deve essere effettuato direttamente presso gli sportelli del concessionario o presso banche o uffici postali abilitati mediante la delega prevista dall'art. 19 del citato D.Lgs. n. 241 (Mod. F24). Tale delega, che sostituisce la modulistica di conto fiscale, consente di effettuare versamenti unitari all'Erario, alle Regioni e all'INPS. È possibile effettuare il pagamento delle somme dovute utilizzando più deleghe.

**Le somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte possono essere versate, previa opzione esercitata dal contribuente nel modello 760 bis/RB, in rate mensili di uguale importo, con la maggiorazione di interessi in misura pari al tasso previsto dall'articolo 9 del D.P.R. n. 602 del 1973, maggiorato di un punto percentuale. In ogni caso, il pagamento deve essere completato entro il mese di novembre dello stesso anno di presentazione della dichiarazione (vedere in Appendice la voce "Versamenti delle imposte").**

Si ricorda che per effetto dell'art. 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973, le eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società ed enti appartenenti ad un medesimo gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo: l'ente o le società cessionari possono utilizzare dette eccedenze per il versamento dell'IRPEG, dell'ILOR e dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, da essi dovute.

#### Acconti

Per effetto dell'art. 31 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, concernente, tra l'altro, l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, è dovuto l'acconto per il primo periodo di applicazione di tale imposta.

### 4

#### PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE MOD. 760 BIS, DEL MOD. 760 BIS/RK, DEL MODELLO IRAP (MOD. 760 BIS/RQ), DEL MOD. 760 BIS/RW E DEL MOD. 760 BIS/RZ

I soggetti, anche se non residenti, tenuti all'approvazione del bilancio o del rendiconto entro un termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo devono presentare la dichiarazione entro un mese dall'approvazione del bilancio o rendiconto. Se il bilancio non è stato approvato nel termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo, la dichiarazione deve essere presentata entro un mese dalla scadenza del termine stesso.

Gli altri soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche devono presentare la dichiarazione entro sei mesi dalla fine del periodo d'imposta.

I curatori di eredità giacenti devono presentare, nei termini ordinari, le dichiarazioni dei redditi relative al periodo di imposta nel quale hanno assunto le rispettive funzioni e ai periodi di imposta successivi, fino a quello anteriore al periodo di imposta nel quale cessa la curatela.

I curatori stessi sono, inoltre, tenuti a presentare entro sei mesi dall'assunzione delle funzioni, le dichiarazioni dei redditi dei cespiti ereditari relativi al periodo di imposta nel quale si è aperta la successione, se anteriore a quello nel quale hanno assunto le funzioni di curatore e agli altri periodi di imposta già decorsi anteriormente a quest'ultimo.

La dichiarazione presentata con ritardo non superiore a un mese è valida, ma si applica la sanzione minima di cui all'art. 1 del

D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ridotta a un ottavo, giusta il disposto dell'art 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (Vedere in Appendice la voce "Sanzioni"). La dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine prescritto o presentata ad ufficio non competente o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello, non si considera omessa agli effetti penali, ai sensi dell'art. 1, 1° comma, del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516.

**La dichiarazione può essere presentata a qualunque ufficio postale o banca convenzionata, indipendentemente dal domicilio fiscale del contribuente.**

**Le banche o gli uffici postali devono rilasciare, anche se non richiesta, ricevuta di presentazione della dichiarazione.**

**Tale ricevuta costituisce prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione.**

**La dichiarazione predisposta mediante l'utilizzo di sistemi informatici può essere consegnata esclusivamente ad un ufficio postale.**

Il servizio di ricezione delle dichiarazioni da parte delle banche o degli uffici postali è gratuito. Le banche possono accettare non più di cinque dichiarazioni per volta da ciascun cliente.

Qualora il termine per la presentazione della dichiarazione scada tra il 1° gennaio ed il 31 maggio, la presentazione deve essere effettuata nel mese di giugno.

Entro lo stesso termine deve procedersi ai collegati obblighi di versamento a saldo e in acconto delle imposte, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,50% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16° giorno successivo a quello di originaria scadenza del termine.

**La dichiarazione può essere presentata anche ad un qualsiasi centro autorizzato di assistenza fiscale che svolge il servizio di ricezione delle dichiarazioni. In tal caso il centro autorizzato rilascia al contribuente, entro il termine della sua presentazione, copia della dichiarazione con l'impegno a trasmettere per via telematica all'Amministrazione finanziaria i dati in essa contenuti.**

**La dichiarazione deve essere consegnata utilizzando l'apposita busta predisposta per il tipo di dichiarazione presentata (manuale o PC).**

**I soggetti che presentano la dichiarazione dall'estero possono effettuare la spedizione utilizzando il mezzo della raccomandata o altro equivalente, dal quale risulti con certezza la data di spedizione.**

**La dichiarazione può essere inserita in una normale busta di corrispondenza di dimensione idonea a contenerla senza che sia necessario piegarla. La busta deve essere indirizzata al Ministero delle Finanze - Roma - e deve recare scritte, a caratteri evidenti, le seguenti indicazioni:**

- "Contiene dichiarazione Mod. 760 BIS";
- Denominazione;
- Codice fiscale;
- Anno di presentazione.

Unitamente al Mod. 760 BIS deve essere presentato il Mod. 760 BIS/RK, ove ne ricorra l'obbligo, per dichiarare il patrimonio netto delle imprese ai fini dell'applicazione dell'imposta sul patrimonio stesso; detto modello va presentato anche quando l'imposta non è dovuta in quanto inferiore a lire 100 mila (per la sua compilazione si rinvia alle apposite istruzioni).

Congiuntamente alla dichiarazione dei redditi deve essere, altresì, presentato il prospetto per la determinazione dell'acconto dovuto ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Mod. 760 BIS/RQ).

Gli enti non commerciali residenti che presentano il Mod. 760 BIS devono allegare allo stesso il modulo 760 BIS/RW, per dichiarare gli investimenti all'estero o le attività estere di natura finanziaria detenuti nel periodo di imposta.

Nei casi di esonero dalla presentazione della dichiarazione dei redditi il modello per la determinazione dell'acconto dovuto ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Mod. 760 BIS/RQ) ed il Mod. 760 BIS/RW devono essere comunque presentati con le modalità e nei termini per la presentazione della dichiarazione Mod. 760 BIS.

I soggetti che, avendo operato le ritenute previste dall'art. 7, comma 5, del D.P.R. n. 600 del 1973 e 11, ai sensi dell'art. 9 dello stesso D.P.R. n. 600, hanno l'obbligo di presentare la relativa dichiarazione dei sostituti di imposta contestualmente alle dichiarazioni dei redditi propri, devono compilare il Mod. 760 BIS/RZ.

## 5 COMPILAZIONE DEL FRONTESPIZIO

Nella parte superiore del frontespizio devono sempre essere compilati i campi denominazione e codice fiscale.

**Denominazione:** va indicata la denominazione o la ragione sociale risultante dall'atto costitutivo; per le società semplici, irregolari o di fatto non residenti, la cui denominazione comprende cognomi e nomi dei soci, devono essere indicati, per ogni socio, il cognome e il nome.

La denominazione deve essere riportata senza abbreviazioni ad eccezione della natura giuridica che deve essere sempre indicata in forma contratta.

**Codice fiscale:** si ricorda che per i nuovi soggetti il codice fiscale deve essere richiesto agli uffici provinciali IVA, ovvero agli uffici unici delle entrate ove attivati.

**Per quei soggetti che non svolgono alcuna attività commerciale il codice fiscale deve essere richiesto all'Ufficio imposte competente.**

Il frontespizio del modello di dichiarazione comprende cinque riquadri: il primo, relativo al tipo di dichiarazione, il secondo, relativo ai dati riguardanti la società o l'ente, il terzo, relativo ai dati riguardanti il rappresentante che sottoscrive la dichiarazione, il quarto riservato alla sottoscrizione della dichiarazione ed il quinto riservato al visto di conformità del centro autorizzato di assistenza o di un professionista che presta l'assistenza fiscale ai consorzi di società cooperative.

### TIPO DI DICHIARAZIONE

**La casella Irap va barrata se il contribuente presenta il prospetto per il calcolo dell'acconto dell'Irap (Mod. 760 bis/RQ).**

**La seconda casella va barrata se il contribuente presenta il modello 760/RK concernente l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.**

**Se la presente dichiarazione sostituisce o integra nei termini di legge una precedentemente presentata, barrare la relativa casella. Detta casella va barrata, inoltre, in caso di dichiarazione presentata ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. In proposito vedere in Appendice la voce "Ravvedimento operoso".**

### DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ O ENTE

**Stato estero di residenza:** va compilato solo dalle Società o enti non residenti; il "codice paese estero" va desunto dall'elenco dei paesi esteri allegato alle presenti istruzioni.

**Sede legale:** vanno precisati: il Comune (senza alcuna abbreviazione), la sigla della provincia (per Roma: RM), la frazione, la via, il numero civico, il codice di avviamento postale ed il numero telefonico. La stabile organizzazione in Italia delle società o enti non residenti deve essere indicata in luogo della sede legale; in caso di più stabili organizzazioni va indicata quella in funzione della quale è determinato il domicilio fiscale.

La data di variazione va indicata se i dati sono mutati rispetto alla precedente dichiarazione; indicare solo l'anno "98" se non è stata presentata la dichiarazione relativa al periodo di imposta precedente.

**Domicilio fiscale:** questo dato deve essere indicato soltanto dalle società il cui domicilio fiscale è diverso dalla sede legale.

La data di variazione va indicata se i dati sono mutati rispetto alla precedente dichiarazione; indicare solo l'anno "98" se non è stata presentata la dichiarazione relativa al periodo di imposta precedente.

Si ricorda che le variazioni del domicilio fiscale hanno effetto dal 60° giorno successivo a quello in cui si sono verificate.

#### Codici statistici:

Stato: il relativo codice deve essere desunto dalla tabella A.

Natura giuridica: il relativo codice deve essere desunto dalla tabella B.

Situazione: il relativo codice deve essere desunto dalla tabella C.

**Eventi eccezionali:** nella casella relativa agli eventi eccezionali deve essere indicato il codice:

**1.** ai contribuenti che, esercitando una attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica, ovvero una libera arte o professione, ed avendo opposto un rifiuto a richieste di natura estorsiva o, comunque, non avendovi aderito, subiscono nel territorio dello Stato un danno a beni mobili o immobili in conseguenza di fatti delittuosi commessi, anche al di fuori dell'esistenza di un vincolo associativo, per il perseguimento di un ingiusto

TABELLA A

CODICE	STATO DELLA SOCIETÀ O ENTE ALL'ATTO DELLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE
1	Soggetto in normale attività
2	Soggetto in liquidazione per cessazione di attività
3	Soggetto in fallimento o in liquidazione coatta amministrativa
4	Soggetto estinto

TABELLA B

CODICE	NATURA GIURIDICA
	<i>Soggetti residenti</i>
7	ConSORZI con personalità giuridica
8	ASSOCIAZIONI riconosciute
9	FONDAZIONI
10	Altri enti ed istituti con personalità giuridica
11	ConSORZI senza personalità giuridica
12	ASSOCIAZIONI non riconosciute e comitati
13	Altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica (escluse le comunioni)
15	Enti pubblici non economici
16	Casse mutue e fondi di previdenza, assistenza, pensioni o simili con o senza personalità giuridica
17	Opere pie e società di mutuo soccorso
18	Enti ospedalieri
19	Enti ed istituti di previdenza e di assistenza sociale
20	Aziende autonome di cura, soggiorno e turismo
21	Aziende regionali, provinciali, comunali e loro consorzi
22	Società, organizzazioni ed enti costituiti all'estero non altrimenti classificabili, con sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia
23	Società per azioni, aziende speciali e consorzi di cui agli artt. 23, 25 e 60 della legge 8 giugno 1990, n. 142
	<i>Soggetti non residenti</i>
30	Società semplici, irregolari e di fatto
31	Società in nome collettivo
32	Società in accomandita semplice
33	Società di armamento
34	Associazioni fra professionisti
35	Società in accomandita per azioni
36	Società a responsabilità limitata
37	Società per azioni
38	ConSORZI
39	Altri enti ed istituti
40	Associazioni riconosciute, non riconosciute e di fatto
41	FONDAZIONI
42	Opere pie e società di mutuo soccorso
43	Altre organizzazioni di persone e di beni

TABELLA C

CODICE	SITUAZIONE DELLA SOCIETÀ O ENTE RELATIVAMENTE AL PERIODO DI IMPOSTA CUI SI RIFERISCE LA DICHIARAZIONE
1	Periodo d'imposta in cui ha avuto inizio la liquidazione per cessazione di attività, per fallimento o per liquidazione coatta amministrativa
2	Periodi d'imposta successivi a quello di dichiarazione di fallimento o di messa in liquidazione
3	Periodo d'imposta in cui ha avuto termine la liquidazione per cessazione di attività, per fallimento o per liquidazione coatta amministrativa
4	Periodo d'imposta in cui si è verificata l'estinzione del soggetto per fusione o incorporazione
5	Periodo d'imposta in cui è avvenuta la trasformazione da società soggetta ad IRPEG in società non soggetta ad IRPEG o viceversa
6	Periodo normale d'imposta
7	Periodo d'imposta in cui si è verificata l'estinzione del soggetto per scissione totale

profitto. Per le vittime delle suddette richieste estorsive l'art. 4-bis del DL 27 settembre 1993, n. 382, convertito dalla legge 18 novembre 1993, n. 468, ha disposto la proroga di trecento giorni dei termini di scadenza degli adempimenti fiscali ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo;

**2. dai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi nelle province di Lucca, Massa Carrara, Udine e Pordenone** nel mese di giugno 1996, per i quali il D.L. 6 settembre 1996, n. 467, convertito dalla legge 7 novembre 1996, n. 569, ha disposto il differimento dei termini relativi ai versamenti ed agli adempimenti di natura tributaria. Con D.M. 25 novembre 1996, pubblicato nella G.U. del 30 novembre 1996, n. 281, sono stati disciplinati le modalità e i termini di ripresa della riscossione delle imposte sospese.

**3. dai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi nel mese di giugno 1996 nelle province di Lucca e Massa Carrara.** Con l'ordinanza del Ministero dell'Interno n. 2617 del 28 giugno 1997 è stato disposto che gli adempimenti ed i versamenti di natura tributaria sono sospesi dal 19 giugno 1996 al 31 ottobre 1997.

**4. dai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi nei mesi di novembre, dicembre 1996 e gennaio 1997 nella regione Campania,** per i quali l'ordinanza del Ministero dell'Interno n. 2508 del 22 febbraio 1997, pubblicata nella G.U. n. 48 del 27 febbraio 1997, ha previsto la sospensione degli adempimenti e dei versamenti di natura tributaria dal 10 gennaio al 20 aprile 1997 ed il D.M. 16 aprile 1997 ha previsto che i versamenti devono essere effettuati entro e non oltre il 21 aprile 1997.

**5. dai soggetti colpiti dall'evento sismico verificatosi il giorno 12 maggio 1997 nel comune di Massa Martana,** per i quali le ordinanze del Ministero dell'Interno n. 2589 del 26 maggio 1997, pubblicata nella G.U. n. 124 del 30 maggio 1997, n. 2693 del 13 ottobre 1997, pubblicata nella G.U. n. 241 del 15 ottobre 1997, e n. 2729 del 22 dicembre 1997, pubblicata nella G.U. n. 300 del 27 dicembre 1997, hanno previsto la sospensione degli adempimenti e dei versamenti di natura tributaria dal 12 maggio 1997 al 31 marzo 1998.

**6. dai soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del 14 ottobre 1996 nel comune di Crotone per i quali le ordinanze del Ministero dell'Interno n. 2590 del 26 maggio 1997, pubblicata nella G.U. n. 124 del 30 maggio 1997, n. 2693 del 13 ottobre 1997, pubblicata nella G.U. n. 241 del 15 ottobre 1997, e n. 2729 del 22 dicembre 1997, pubblicata nella G.U. n. 300 del 27 dicembre 1997, hanno previsto la sospensione dei versamenti e adempimenti di natura tributaria dal 14 ottobre 1996 al 31 marzo 1998.**

**7. dai soggetti colpiti dalla crisi sismica iniziata il giorno 26 settembre 1997 nelle regioni Marche e Umbria per i quali le ordinanze del Ministero dell'Interno n. 2668 del 28 settembre 1997, pubblicata nella G.U. n. 220 del 30 settembre 1997, n. 2694 del 13 ottobre 1997, pubblicata nella G.U. n. 241 del 15 ottobre 1997, e n. 2728 del 22 dicembre 1997 pubblicata nella G.U. n. 300 del 27 dicembre 1997, hanno previsto la sospensione degli adempimenti e dei versamenti di natura tributaria dal 26 settembre 1997 al 31 dicembre 1998, per le persone fisiche, anche in qualità di sostituti d'imposta, aventi residenza, domicilio o sede nei comuni di cui all'art. 1, commi 2 e 3, della citata ordinanza n. 2694/97; dal 26 settembre al 31 dicembre 1997 per le persone fisiche e soggetti diversi dalle persone fisiche, aventi residenza, domicilio o sede nei comuni di cui all'art. 1, comma 1, della citata ordinanza n. 2694/97; dal 26 settembre 1997 al 31 dicembre 1998 per le persone fisiche e soggetti diversi dalle persone fisiche, aventi residenza, domicilio o sede nei comuni di cui all'art. 1, comma 1, della citata ordinanza n. 2694/97, le cui abitazioni e i cui immobili, sede di attività produttive, siano stati oggetto di ordinanze sindacali di sgombero per inagibilità totale o parziale.**

#### ■ DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE CHE SOTTOSCRIVE LA DICHIARAZIONE

La dichiarazione deve essere sottoscritta a pena di nullità, dal rappresentante legale della società o ente dichiarante e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale; per le società o enti che non hanno in Italia la sede le-

gale o amministrativa né l'oggetto principale dell'attività la dichiarazione può essere sottoscritta da un rappresentante per i rapporti tributari in Italia.

**La nullità della dichiarazione è sanata se il contribuente provvede alla sottoscrizione entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'Ufficio competente.**

Nel terzo riquadro del frontespizio, riguardante i dati del rappresentante della società o dell'ente che sottoscrive la dichiarazione, devono essere indicati i dati anagrafici, il codice fiscale e il codice carica rivestita all'atto della dichiarazione del rappresentante stesso. A tali fini, nell'apposito spazio si dovrà indicare il codice:

1. se trattasi di rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore;
2. se trattasi di curatore dell'eredità giacente;
3. se trattasi di curatore fallimentare;
4. se trattasi di commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria);
5. se trattasi di commissario giudiziale (amministrazione controllata ovvero custodia giudiziaria);
6. se trattasi di rappresentante fiscale di soggetto non residente;
8. se trattasi di liquidatore (liquidazione volontaria).

L'apposito spazio riservato alla data di decorrenza della carica, va compilato solo se il rappresentante è diverso da quello indicato nella dichiarazione relativa al precedente periodo di imposta.

Nell'apposito spazio riservato alla indicazione della residenza anagrafica, va indicato il comune di residenza del rappresentante; nel caso in cui il comune di residenza sia diverso da quello di domicilio fiscale deve essere indicato quest'ultimo.

I dati relativi alla residenza anagrafica, o se diverso, al domicilio fiscale, vanno indicati solo se variati rispetto alla precedente dichiarazione dei redditi o se la dichiarazione stessa non è stata presentata.

Quando i rappresentanti sono più di uno, nel Mod. 760 BIS/RS devono essere indicati gli altri, fornendo, per ciascuno, i medesimi dati richiesti nel riquadro riportato nel frontespizio.

#### ■ FIRMA DELLA DICHIARAZIONE

Tale riquadro, riservato alla firma, contiene l'indicazione dei quadri che sono stati compilati.

Se presso la società o l'ente esiste il collegio sindacale o altro organo di controllo la dichiarazione deve essere sottoscritta anche dal presidente del collegio sindacale o dell'organo di controllo (ovvero, se questo non è collegiale, da tutti i componenti).

Si richiama l'attenzione sulle sanzioni penali comminate dagli articoli 1 e 4 del DL 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, a carico di coloro che omettono di presentare una dichiarazione cui sono obbligati ai fini delle imposte sui redditi o indicano nelle scritture contabili corrispettivi

in misura inferiore a quella reale per un ammontare superiore ai limiti fissati dalla legge ovvero che danno luogo alle fattispecie elencate nel citato art. 4.

#### ■ VISTO DI CONFORMITÀ

Il riquadro, che interessa i consorzi di società cooperative, è riservato al visto di conformità del centro autorizzato di assistenza o di un professionista che presta l'assistenza fiscale.

## 6

### ISTRUZIONI COMUNI AI MODD. 760 BIS/RA, 760 BIS/RC, 760 BIS/RD E 760 BIS/RU

I quadri 760 BIS/RA, 760 BIS/RC e 760 BIS/RD devono essere compilati degli enti non commerciali residenti e non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, titolari di reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 51 del Tuir.

Il reddito derivante dall'esercizio delle attività commerciali, sulla base del regime di contabilità adottato, va indicato sul Mod. 760 BIS/RA se sussiste l'obbligo di tenuta della contabilità ordinaria; sul Mod. 760 BIS/RC se non è stata tenuta la contabilità separata; sul Mod. 760 BIS/RD se è stata tenuta la contabilità semplificata. Oltre ai suddetti modelli va presentato il Mod. 760 BIS/RU se devono essere compilate le sezioni in esso contenute. In caso di esercizio di attività diverse, per le quali è stata tenuta la contabilità separata, deve essere compilato un distinto Mod. 760 BIS/RD per ciascuna attività esercitata e tanti Mod. 760 BIS/RU quanti sono i Mod. 760 BIS/RD compilati. I Mod. 760 BIS/RD vanno numerati progressivamente utilizzando la casella posta in alto a destra. Il medesimo numero progressivo va riportato nell'apposita casella del corrispondente Mod. 760 BIS/RU unitamente ai dati relativi all'attività.

Quando l'attività sia svolta in regime di contabilità ordinaria va compilato un Mod. 760 BIS/RA per ogni attività esercitata con contabilità separata e tanti Mod. 760 BIS/RU quanti sono i Mod. 760/RA compilati. I Mod. 760 BIS/RA vanno numerati progressivamente utilizzando la casella posta in alto a destra. Il medesimo numero progressivo va riportato nell'apposita casella del corrispondente Mod. 760 BIS/RU unitamente ai dati relativi all'attività.

Nel Mod. 760 BIS/RA collegato al Mod. 760 BIS/RU nel quale è riportato il codice dell'attività prevalente va determinato il reddito d'impresa del contribuente relativo all'intera attività commerciale esercitata mentre nel prospetto riguardante i dati rilevanti ai fini dell'elaborazione degli studi di settore vanno indicati i dati riferibili alla sola attività prevalente. Nei Mod. 760 BIS/RA collegati ai Mod. 760 BIS/RU nei quali sono riportati i codici dell'attività non prevalente, andranno

invece compilati i soli prospetti dei dati per l'elaborazione degli studi di settore con riferimento ai dati riferibili a ciascuna di tali attività non prevalenti.

## 7

### LE NOVITÀ DELLA DISCIPLINA DEL REDDITO D'IMPRESA E QUELLE DERIVANTI DALL'ATTUAZIONE DELLE DELEGHE IN MATERIA TRIBUTARIA

La disciplina applicabile al reddito d'impresa ha subito importanti modifiche per effetto dell'emanazione dei seguenti provvedimenti:

- Legge 27 dicembre 1997, n. 449, riguardante misure per la stabilizzazione della finanza pubblica (finanziaria 1998);
- D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, riguardante il riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni.

#### ■ SEZIONE PRIMA: MODIFICHE CONSEGUENTI ALLE NORME CONTENUTE NELLA LEGGE 449 DEL 1997

##### I-A) CONTRIBUTI E LIBERALITÀ

La disciplina fiscale dei contributi (e delle liberalità), contenuta nell'art. 55, comma 3, lett. b), del Tuir ha formato oggetto di una duplice modifica, consistente, da un lato, nella eliminazione del beneficio dell'accantonamento in sospensione d'imposta di tali proventi, fino a un massimo del cinquanta per cento del relativo ammontare, e, dall'altro, nella introduzione di un nuovo regime dei contributi destinati all'acquisto di beni ammortizzabili.

Entrambe le innovazioni decorrono dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998. Con riferimento ai soggetti aventi esercizio non coincidente con l'anno solare, pertanto, l'applicazione delle nuove regole può interessare anche la presente dichiarazione.

In base alla citata lett. b) del comma 3 dell'art. 55 del Tuir, così come riformulata dal comma 4, lett. b), dell'art. 21 della legge n. 449, devono ora ritenersi esclusi dal novero dei proventi costituenti sopravvenienze attive non solo i contributi di cui alle lettere e) ed f) del comma 1 dell'articolo 53 del Tuir ma anche i contributi "per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato".

Al riguardo, si precisa che devono considerarsi tali i contributi la cui concessione sia specificamente condizionata dalla legge all'acquisto di beni strumentali ammortizzabili, quale che sia la modalità di erogazione degli stessi (attribuzione di somme in denaro, riconoscimento di crediti d'imposta, ecc.).

L'esclusione di tale specie di contributi dal novero dei proventi costituenti sopravvenienze attive, ne comporta il concorso alla formazione del reddito secondo le regole di compe-

tenza economica ai sensi dell'art. 75 del Tuir. In particolare, nel caso in cui il contributo sia contabilizzato a diretta riduzione del costo di acquisto del bene cui inerisce, il concorso alla formazione del reddito avverrà automaticamente sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili nei periodi d'imposta di durata del processo di ammortamento.

Nel caso, invece, in cui il bene sia iscritto nell'attivo al lordo del contributo ricevuto, il concorso alla formazione del reddito d'impresa dei contributi della specie avverrà in stretta correlazione con il processo di ammortamento dei beni alla cui acquisizione ineriscono, sotto forma di quote di riscontro proporzionalmente corrispondenti alle quote di ammortamento dedotte in ciascun esercizio.

In tale seconda ipotesi, peraltro, qualora la quota di ammortamento imputata al conto economico ecceda quella fiscalmente ammessa in deduzione, occorrerà procedere oltreché al rinvio della deduzione di detta eccedenza anche al rinvio della tassazione della parte di contributo imputata al conto economico ad essa proporzionalmente corrispondente.

Per converso, ove l'ammortamento riconosciuto ai fini fiscali risulti superiore a quello stanziato in sede civilistica - come avviene nell'ipotesi dell'ammortamento anticipato non imputato al conto economico ed effettuato tramite la costituzione di un'apposita riserva in sospensione d'imposta - si renderà concorrente alla formazione del reddito imponibile anche la quota di contributo proporzionalmente corrispondente a tale maggiore ammortamento benché anch'essa non imputata al conto economico.

Si precisa che le nuove regole per il trattamento dei contributi per l'acquisto di beni ammortizzabili non riguardano i contributi della specie la cui imputazione in base al criterio di cassa si sia verificata anteriormente al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998. Per tali contributi, infatti, resta ferma l'applicazione delle regole previgenti, sia in ordine all'accantonamento in sospensione d'imposta e sia in ordine alla eventuale ripartizione in quote costanti della parte non accantonabile. Devono essere invece assoggettati alla nuova disciplina i contributi per l'acquisto di beni ammortizzabili che pur essendo stati concessi in esercizi anteriori risultino incassati nell'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 o in esercizi successivi.

Al riguardo, non si pongono problemi di ordine transitorio nel caso in cui il processo di ammortamento del bene cui i contributi ineriscono inizi a decorrere dallo stesso esercizio in cui si verifica l'incasso degli stessi. Nel caso invece in cui l'ammortamento sia già iniziato anteriormente all'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 l'importo del contributo da incassare a decorrere da detto esercizio dovrà essere portato ai fini fiscali ad abbattimento del costo residuo da ammortizzare nell'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 e nei successivi; peraltro, nel caso in cui l'importo del contributo risulti superiore al costo residuo da ammortizzare l'eccedenza concorrerà per intero a formare il reddito nell'esercizio d'incasso. Si precisa che analo-

ghe soluzioni valgono anche per l'ipotesi in cui il contributo risulti incassato parte in precedenza e parte a decorrere dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998.

Per quanto attiene ai contributi diversi da quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili – nonché, comunque da quelli in conto esercizio ai sensi delle lett. e) ed f) dell'art. 53 del Tuir – e alle liberalità, si è detto che la modifica apportata dalla citata legge n. 449 del 1997 consiste nella definitiva eliminazione del beneficio della sospensione d'imposta fruibile, attualmente, fino a un massimo del cinquanta per cento.

Resta invece ferma per tali proventi l'imputazione in base al criterio di cassa e la possibilità di ripartirne la tassazione, per quote costanti, nell'arco di cinque periodi a partire da quello d'incasso.

Si precisa che l'eliminazione del regime di sospensione si applica ai contributi (e alle liberalità) incassati a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998, anche se concessi in esercizi anteriori, ferma restando la sua applicabilità per i contributi incassati negli esercizi precedenti. Nel caso, quindi, di un contributo il cui incasso avvenga in più soluzioni, la nuova disciplina si applica alle quote imputabili per cassa a partire dal suddetto esercizio in corso al 1° gennaio 1998.

Si ricorda che per espressa previsione della nuova lett. b) del comma 3 del citato art. 55 del Tuir, resta ferma l'applicazione delle agevolazioni connesse alla realizzazione di investimenti produttivi concesse nei territori montani di cui alla legge 31 gennaio 1994, n. 97, nonché quelle concesse ai sensi del testo unico delle leggi sugli interventi nel mezzogiorno di cui al D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218, per la decorrenza prevista al momento della concessione. Pertanto, ai contributi concessi in base a tali provvedimenti continuerà ad applicarsi la disciplina vigente al momento della concessione anche se il loro incasso si verifica a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998.

## **I-B) DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE INERENTI L'UTILIZZO DI AUTOVETTURE, AUTOCARAVAN, MOTOCICLI E CICLOMOTORI**

### **1. Premessa**

L'articolo 121-bis del Tuir, introdotto dall'art. 17, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha modificato il regime di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi all'utilizzo di taluni mezzi di trasporto a motore.

In particolare, le modifiche attengono al trattamento dei seguenti veicoli:

- autovetture e autocaravan di cui all'articolo 54, comma 1, lettere a) e m) del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (nuovo codice della strada);
- motocicli di cui all'art. 53, comma 1, dello stesso D.Lgs. n. 285 del 1992;
- ciclomotori di cui all'articolo 52 del medesimo decreto.

Non sono, quindi, interessati dalle modifiche

in discorso i mezzi di trasporto non a motore (ad esempio: biciclette e gondole). Si precisa, inoltre, che le nuove disposizioni non interessano comunque le autovetture, gli autocaravan, i motocicli e i ciclomotori costituenti per l'impresa beni di magazzino (anche se temporaneamente utilizzati per fini pubblicitari o promozionali, come, ad esempio, le autovetture utilizzate dalle concessionarie per scopi promozionali).

Il nuovo art. 121-bis del Tuir comprende nel suo ambito applicativo anche gli aeromobili da turismo e le navi e imbarcazioni da diporto. Con riferimento a tali beni, tuttavia, le nuove disposizioni non introducono alcuna novità rispetto a quelle previgenti. Pertanto, le spese di acquisizione e gli altri componenti negativi relativi all'impiego di tali beni restano deducibili per intero solo nel caso in cui gli stessi siano utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa: come nel caso degli aeromobili da turismo e delle imbarcazioni da diporto utilizzate dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione.

Al di fuori di tale fattispecie, le spese e gli altri componenti negativi relativi agli aeromobili da turismo nonché alle navi e alle imbarcazioni da diporto sono completamente irrilevanti. Analogamente, non assumono rilevanza le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dal realizzo di tali beni.

Le nuove disposizioni, per effetto del comma 3 dell'articolo 17 della legge n. 449 del 1997, entrano in vigore dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997 e riguardano anche i beni acquistati in periodi d'imposta anteriori, fermi restando gli effetti prodotti nei precedenti periodi di imposta in applicazione delle disposizioni previgenti.

### **2. Regime di deducibilità integrale**

Sono deducibili per intero le spese e gli altri componenti negativi sostenuti per l'utilizzazione di autovetture ed autocaravan di cui alle richiamate lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, motocicli e ciclomotori destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. Si ricorda che devono considerarsi utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa i veicoli senza i quali l'attività dell'impresa non può essere esercitata (ad esempio, sono tali le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse). Il regime di deducibilità integrale si applica, altresì, per le spese e gli altri componenti negativi sostenuti per i veicoli (autovetture e autocaravan, motocicli e ciclomotori) adibiti ad uso pubblico.

Al riguardo, si precisa che devono considerarsi tali i veicoli per i quali vi sia un atto rilasciato da una pubblica amministrazione che attesti tale destinazione.

Il regime in parola si applica, infine, alle spese e gli altri componenti negativi relativi ai suddetti veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Al riguardo, posto che tale destinazione deve essere provata attraverso idonea documentazione (ad esempio, da una specifica clausola del contratto di lavoro del dipendente), si osserva che la condizione temporale si intende verificata nel caso in cui la concessione in uso promiscuo si sia protratta per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro; fermo restando che nel caso di beni acquisiti o ceduti nel corso del periodo d'imposta dovrà aversi riguardo, anziché alla maggior parte del periodo d'imposta del datore di lavoro, alla maggior parte del periodo di possesso del bene nel corso dell'esercizio.

Si precisa, inoltre, che per la verifica della condizione temporale non è necessario che la concessione in uso promiscuo sia avvenuta in modo continuativo né che il veicolo sia stato utilizzato da un unico dipendente.

Per il caso in cui l'utilizzo promiscuo non raggiunga il periodo temporale minimo richiesto, si rinvia alle precisazioni svolte nei successivi paragrafi 3 e 4.

Si ricorda che il regime di deducibilità integrale si applica, al verificarsi delle fattispecie descritte, a prescindere dal volume di cilindrata dei veicoli e senza alcuna limitazione del costo ammesso in deduzione a titolo di ammortamento o a titolo di canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio.

### **3. Regime di deducibilità parziale**

Qualora i veicoli indicati (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori) non siano destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, ovvero adibiti ad uso pubblico o dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili nella misura del 50 per cento.

Per i soggetti che svolgono attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, la percentuale di deducibilità è elevata all'80 per cento.

La lettera b) del comma 1 dell'art. 121-bis del Tuir, stabilisce, inoltre, che il costo sostenuto per l'acquisto ovvero per la locazione anche finanziaria o per il noleggio dei veicoli soggetti al regime di deducibilità parziale rileva entro determinati limiti massimi.

In particolare, nell'ipotesi di acquisto a titolo di proprietà del veicolo, non si tiene conto della parte del costo che eccede lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli, lire 4 milioni per i ciclomotori. Si precisa che debbono comprendersi nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione (ad esempio: I.V.A. indebitabile).

Così, ad esempio, nel caso dell'acquisto di un'autovettura di costo pari a 50 milioni, l'importo deducibile ai fini fiscali a titolo di ammortamento sarà il cinquanta per cento della quota di ammortamento stanziata nel periodo di imposta riferibile alla parte di costo rappresentato da 35 milioni. Nel caso in questione, ipotizzando un ammortamento fiscale

pari al 25 per cento del costo, l'importo ammesso in deduzione, commisurato al coefficiente di ammortamento stabilito dal D.M. 31 dicembre 1988, sarà pari a 4.375.000 (cioè al cinquanta per cento della quota di ammortamento riferibile a 35 milioni; infatti:  $35.000.000 \times 25$  per cento  $\times 50$  per cento = 4.375.000). È il caso di aggiungere che tale modalità di calcolo della quota deducibile si applica anche nell'ipotesi di ammortamento anticipato ai sensi dell'art. 67, comma 3, del Tuir.

Si ricorda che il suddetto limite di 35 milioni è elevato a 50 milioni per le autovetture utilizzate dai soggetti esercenti attività di agenzia e rappresentanza di commercio.

Per il caso di veicoli utilizzati in locazione finanziaria viene disposto che non si tiene conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente alla parte di costo di detti veicoli che eccede i limiti suindicati. Si precisa al riguardo che il costo rilevante ai fini in questione è quello sostenuto dal concedente e che tale costo, qualora l'IVA afferente i canoni di locazione risulti, ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, indetraibile per l'utilizzatore, va assunto al lordo dell'IVA assolta dal locatore. Così, ad esempio, ipotizzando che il costo sostenuto dal concedente (comprensivo dell'IVA) per l'acquisto di un'autovettura sia pari a 60 milioni, l'importo deducibile per l'utilizzatore sarà pari al 50 per cento della quota dei canoni corrispondente al rapporto tra il suddetto limite di 35 milioni e il costo sostenuto dal concedente (60 milioni). Nell'esempio ipotizzato, dunque, l'importo deducibile è pari alla metà del 58,33 per cento dei canoni contrattuali.

Nell'ipotesi di veicoli utilizzati a titolo di noleggio o di locazione semplice, la lett. b), del comma 1, del nuovo art. 121-bis del Tuir dispone, altresì, che non si tiene conto dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli, lire ottocentomila per i ciclomotori.

Al riguardo, si precisa che nel caso di contratti di noleggio "full service" (trattasi di quei contratti misti nei quali la causa economica prevalente è rappresentata dalla locazione del veicolo rispetto alle ulteriori prestazioni che vengono fornite a seguito della stipula del contratto stesso quali, ad esempio, la manutenzione ordinaria, il pagamento dell'assicurazione, della tassa di proprietà, la sostituzione dell'autovettura in caso di guasto), i canoni suddetti vanno assunti al netto dei costi riferibili alle predette prestazioni accessorie. A tal fine, dal contratto dovrà risultare specificamente indicata la quota della tariffa di noleggio riferibile alle spese per i servizi accessori di cui si fruisce. In mancanza di siffatta specificazione, la tariffa corrisposta dovrà essere considerata unitariamente e rileverà per intero ai fini del raggiungimento del limite posto dal legislatore.

Si precisa che i suindicati limiti (7 milioni per autovetture e autocaravan, 1,5 milioni per i motocicli e ottocentomila per i ciclomotori) sono riferiti ad un periodo di utilizzo dei beni pa-

ri a dodici mesi. Nel caso, quindi, in cui il contratto di locazione o di noleggio inizi nel corso del periodo di imposta ovvero nel caso di periodo d'imposta di durata diversa da dodici mesi (sempreché l'utilizzo si protragga per l'intero periodo) dovrà effettuarsi il ragguaglio dei limiti stessi. Così, ad esempio, nel caso di un'autovettura noleggiata per gli ultimi sei mesi nel corso di un periodo d'imposta di durata annuale, il limite massimo su cui applicare la percentuale di deduzione (50 per cento) dovrà essere ridotto a 3,5 milioni.

#### 4. Veicoli concessi in uso ai dipendenti o agli amministratori

Il regime di limitata deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi si applica anche ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per un periodo di tempo inferiore alla maggior parte del periodo di imposta (ovvero di possesso: vedi punto 2). In questo caso, tuttavia, la parte di spese e altri componenti negativi proporzionalmente riferibile al periodo di concessione in uso promiscuo al dipendente è deducibile per intero ai sensi dell'art. 62 del Tuir; ciò, anche nel caso in cui l'importo così determinato sia superiore a quello costituente reddito di lavoro per il dipendente a norma dell'art. 48, comma 4, lett. a), del Tuir. Per la deduzione al 50 per cento della restante quota delle spese e degli altri componenti negativi, dovrà tenersi conto anche dei limiti massimi sopraindicati in relazione al costo di acquisto e ai canoni di locazione o di noleggio. Pertanto, l'ammontare della quota di ammortamento ovvero dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio non riferibile al periodo di concessione in uso promiscuo, si renderà deducibile (al 50 per cento o all'80 per cento per gli esercenti l'attività di agenzia o rappresentanza di commercio) solo per la parte proporzionalmente corrispondente ai suddetti limiti. Così, ad esempio, ipotizzando il caso di un'autovettura di costo pari a 60 milioni, concessa in uso promiscuo per quattro mesi nel corso dell'esercizio e ammortizzata con coefficiente del 25 per cento, la parte della quota di ammortamento riferibile ai mesi di utilizzo promiscuo (un terzo di 15 milioni) è deducibile per intero; la restante parte (10 milioni) assume rilievo nei limiti del 58,33 per cento ( $35:60 = x:100$ ) ed è, quindi, deducibile per un importo pari a 2.916.500 lire ( $5.833.000 \times 50$  per cento = 2.916.500).

Con riferimento ai veicoli suddetti concessi in uso promiscuo agli amministratori, la quota di spese e di altri componenti negativi interamente deducibile quale compenso all'amministratore andrà individuata sulla base del valore normale da determinarsi con le regole ordinarie (cfr. art. 9 del Tuir). Naturalmente, nell'ipotesi di concessione per uso esclusivamente personale dell'amministratore, la quota delle spese e degli altri componenti negativi sostenuti dall'impresa eventualmente eccedente l'importo costituente compenso per l'amministratore stesso è integralmente deducibile.

#### 5. Veicoli con regime di deducibilità parziale e integrale nei vari periodi di imposta

I regimi di deducibilità integrale o parziale, devono essere applicati, esercizio per esercizio, sulle singole quote di ammortamento e, pertanto, se in un esercizio il veicolo viene concesso in uso promiscuo al dipendente, la quota di ammortamento trova pieno riconoscimento; viceversa, se in un successivo esercizio il veicolo non è destinato ad un utilizzo per cui è ammessa la deducibilità integrale delle spese ad esso afferenti, la quota di ammortamento sarà soggetta alle limitazioni sopra esaminate (vedi punto 3).

#### 6. Rilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze ai fini della determinazione del reddito di impresa

Ai fini della determinazione del reddito di impresa le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

#### 7. Criteri per l'applicazione dell'articolo 67, comma 7, del Tuir

Il comma 3 dell'articolo 121-bis del Tuir dispone che, ai fini dell'applicazione del comma 7 dell'articolo 67 del Tuir, il costo dei veicoli assoggettabili nel periodo d'imposta al regime di deducibilità parziale, si assume nei limiti rilevanti ai fini della deduzione delle relative quote di ammortamento.

Pertanto, agli effetti del plafond di calcolo previsto da tale norma va assunto per detti beni il costo massimo fiscalmente rilevante ridotto al 50 per cento; conseguentemente, nel caso di un'autovettura il cui costo sia pari a 40 milioni, il costo rilevante ai fini del suddetto plafond deve essere assunto entro il limite di 17,5 milioni; analogamente, nel caso di un'autovettura di costo pari a 30 milioni, l'importo rilevante è 15 milioni.

Per gli esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio, invece, la deduzione delle spese di manutenzione deve essere effettuata sulla base dei diversi limiti previsti dalla norma in esame.

Va inoltre precisato che le spese di manutenzione, riparazione, ecc. afferenti i veicoli soggetti al regime di deducibilità parziale devono essere distintamente rilevate rispetto a tutte le altre spese della specie riguardanti la generalità dei beni ammortizzabili (ivi compresi i veicoli soggetti al regime di deducibilità integrale). L'importo di dette spese distintamente rilevato concorrerà nella misura del 50 per cento alla formazione dell'ammontare massimo deducibile nell'esercizio (cinque per cento del plafond) e dell'eccedenza deducibile per quinti nei successivi esercizi.

Si ricorda infine che qualora ricorra l'ipotesi prevista dall'ultimo periodo dello stesso comma 7, dell'art. 67, i compensi periodici patuiti per la manutenzione dei veicoli assoggettabili al regime di deducibilità limitata sono ammessi in deduzione nell'esercizio di competenza nei limiti del 50 per cento o dell'80

per cento per gli esercenti l'attività di agenzia o rappresentanza di commercio e il costo dei veicoli stessi non concorre alla determinazione del plafond.

#### 8. Criteri di deduzione delle spese sostenute per l'utilizzo di veicoli non disciplinati dall'articolo 121-bis del Tuir

I criteri di deduzione indicati nell'art. 121-bis del Tuir trovano applicazione esclusivamente nei riguardi dei beni ivi indicati. Tra questi non sono compresi gli autoveicoli destinati al trasporto promiscuo di persone o cose (immatricolati sub lett. c), comma 1, dell'art. 54 del nuovo codice della strada).

Le spese e gli altri componenti negativi relativi a veicoli non indicati nell'articolo 121-bis del Tuir, sono, in via di principio, integralmente deducibili nella determinazione del reddito a condizione che si riferiscano esclusivamente ad attività o beni da cui derivano ricavi o proventi. In caso di immatricolazione sub lett. c), comma 1, del citato art. 54 va precisato che le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili integralmente se l'autoveicolo al quale esse afferiscono è effettivamente ed oggettivamente destinato al trasporto promiscuo di persone e cose.

Al fine di verificare la sussistenza dell'anzidetta condizione va fatto riferimento alla superficie dell'abitacolo dell'autoveicolo stesso.

La suddetta condizione può ritenersi soddisfatta, per gli autoveicoli diversi da quelli dotati di pianale di carico esterno all'abitacolo, quando l'abitacolo dello stesso sia riservato, almeno per la metà della sua superficie, in modo permanente al trasporto di cose.

Pertanto, ad esempio, si considerano destinati al trasporto promiscuo gli autoveicoli sprovvisti dei sedili posteriori idonei a trasportare persone, ovvero benché dotati di sedili posteriori la residua superficie dell'abitacolo di estensione, comunque non inferiore a quella destinata al trasporto di persone, sia esclusivamente riservata al trasporto di cose.

Mancando tali parametri, le spese e agli altri componenti negativi riferibili ai suddetti autoveicoli sono deducibili - sempreché non ricorrano le ipotesi di assoggettamento al regime di deducibilità integrale considerate al precedente punto 2 - nelle predette misure del 50 per cento e dell'80 per cento.

#### 9. Decorrenza delle nuove disposizioni

Come si è detto, le disposizioni recate dal nuovo art. 121-bis del Tuir si rendono applicabili a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1997 e interessano non solo i veicoli il cui utilizzo a titolo di proprietà ovvero a titolo di locazione anche finanziaria o di noleggio inizi in tale periodo d'imposta ma anche i veicoli il cui utilizzo sia iniziato precedentemente.

Al riguardo, si precisa, con specifico riferimento ai veicoli (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori) assoggettabili, nel nuovo assetto normativo, al regime di dedu-

cibilità parziale, che la determinazione degli importi ammessi in deduzione secondo le nuove regole a titolo di ammortamento ovvero a titolo di canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio non è influenzata dall'ammontare eventualmente già dedotto a tale titolo nei precedenti periodi di imposta. Conseguentemente, nel caso, ad esempio, di un'autovettura il cui costo di acquisto sia stato pari a 30 milioni e per la quale siano state già dedotte in base al previgente regime fiscale quote di ammortamento pari complessivamente a 20 milioni, l'applicazione delle nuove regole comporta semplicemente la riduzione al 50 per cento delle ulteriori quote di ammortamento ammesse nonché degli altri componenti negativi afferenti il suo utilizzo. Analogamente, nel caso di un'autovettura di costo superiore al limite dei 35 milioni (ovvero dei 50 milioni per gli esercenti di attività di agenzia o rappresentanza di commercio), l'applicazione delle nuove regole comporta l'irrelevanza della parte delle ulteriori quote di ammortamento proporzionalmente riferibile al costo eccedente detto limite (vedi punto 3).

#### I-C) MARCHI E AVVIAMENTO

Il comma 6, lettere a) e b), del citato art. 21 della legge n. 449 del 1997, ha modificato le disposizioni contenute nell'art. 68 del Tuir in tema di ammortamento, rispettivamente, dei costi sostenuti per l'acquisizione di marchi d'impresa e di quelli sostenuti a titolo di avviamento.

In entrambi i casi è stata ridotta la misura massima della quota di ammortamento deducibile in ciascun periodo d'imposta.

In particolare, per quanto riguarda i marchi, il comma 1 del citato art. 68 del Tuir, come risultante dopo le modifiche in oggetto, stabilisce che le relative quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore ad un decimo del costo; in precedenza, tali quote potevano essere determinate in misura non superiore a un terzo del costo.

Analogamente, per quanto concerne l'avviamento, la modifica apportata al comma 5 dello stesso art. 68 del Tuir consiste nella riduzione della quota massima deducibile nei singoli periodi da un quinto a un decimo del costo sostenuto a tale titolo.

Le suddette modifiche decorrono dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 e si applicano, per espressa previsione del comma 7 del citato art. 21 della legge n. 449 del 1997, non solo per la determinazione delle quote di ammortamento dei costi per marchi e avviamento sostenuti a partire da tale esercizio ma anche per le quote relative a costi sostenuti in precedenza e ancora in corso di ammortamento. Pertanto, le quote di ammortamento relative ai costi per marchi e avviamento sostenuti in esercizi anteriori e non ancora completamente ammortizzati dovranno essere determinate, a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 1998, nel rispetto dei nuovi limiti massimi. Così, ad esempio, ipotizzando un costo per avviamento pari a

1.000.000 sostenuto nell'esercizio precedente a quello in corso al 1° gennaio 1998 e già ammortizzato in tale esercizio per importo pari a 200.000 (un quinto del costo), la quota di ammortamento deducibile nell'esercizio in corso al 1° gennaio 1998 e nei successivi non potrà essere superiore a 100.000 (un decimo del costo) fino a concorrenza del residuo costo ammortizzabile di lire 800.000.

#### I-D) PLUSVALENZE ISCRITTE

Con le disposizioni recate dai commi 3 e 4, lett. a), n. 2), dell'art. 21 della citata legge 27 dicembre 1997, n. 449, è stato modificato il regime di trattamento delle plusvalenze iscritte nello stato patrimoniale su beni diversi da quelli costituenti magazzino. L'intervento legislativo è consistito, in particolare, nell'abrogazione della lettera c) del comma 1 dell'art. 54 del Tuir e nella riformulazione della regola contenuta nella lett.c) del comma 1 del successivo art. 76, la cui nuova versione stabilisce che "il costo dei beni rivalutati non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito".

Per effetto di tali modifiche, pertanto, le suddette plusvalenze iscritte non concorrono più alla formazione del reddito e alla determinazione del costo fiscale dei beni rivalutati.

Ai sensi del comma 5 del suddetto art. 21, il nuovo regime trova applicazione a partire dall'esercizio in corso al 31 dicembre 1997; esso non riguarda, quindi, le plusvalenze iscritte in bilancio in esercizi anteriori, per le quali continuano a valere le disposizioni previgenti.

Si precisa che, in virtù di quanto stabilito dallo stesso comma 1 del citato art. 76, tale nuovo regime opera nei soli casi in cui nell'ambito del capo VI del Tuir non siano già previste autonome e diverse regole di trattamento dei maggiori valori iscritti in bilancio.

È il caso, ad esempio, delle partecipazioni di controllo o di collegamento, valutate a norma dell'art. 2426, n. 4 del codice civile o di leggi speciali, in base al c.d. "equity method", per le quali il comma 2-bis dell'art. 54 del Tuir dispone la rilevanza dei maggiori valori iscritti fino a concorrenza delle minusvalenze precedentemente dedotte nonché delle altre immobilizzazioni finanziarie (titoli e partecipazioni) valutate al costo, per le quali si rende applicabile la regola contenuta nel terzo periodo del quarto comma dell'art. 59 del Tuir, in virtù del rinvio ad essa operato dall'art. 66 del medesimo Tuir.

Si precisa, inoltre, che secondo la stessa lett.c) del comma 1 dell'art. 76, fanno eccezione alla nuova regola i maggiori valori iscritti la cui esclusione dalla formazione del reddito complessivo sia prevista da una norma speciale; è attualmente il caso dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione di disavanzi di scissione o fusione, per i quali sia richiesto il riconoscimento fiscale ai sensi dell'art. 6 del D.L.gs. 8 ottobre 1997, n. 358.

## SEZIONE SECONDA: MODIFICHE CONSEQUENTI ALL'ATTUAZIONE DELLE DELEGHE DI CUI ALLA LEGGE 662 DEL 1996

### I-A) OPERAZIONI DI RIORGANIZZAZIONE DELL'ATTIVITÀ PRODUTTIVA

#### 1. Premessa

Il D.Lgs. 8 ottobre 1997, n.358, in vigore dall'8 novembre 1997, contiene disposizioni riguardanti le operazioni che ordinariamente vengono utilizzate per l'attività produttiva.

I procedimenti di riorganizzazione interessati dal citato decreto legislativo sono i seguenti:

- cessioni di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento;
- conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo e di collegamento;
- scambi di partecipazioni;
- fusioni e scissioni.

#### 2. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione di azienda o di partecipazioni di controllo o di collegamento

L'articolo 1 del decreto legislativo in esame prevede un'imposta sostitutiva, con l'aliquota del 27 per cento, applicabile sulle plusvalenze derivanti da:

- cessione di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni (comma 1);
- cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento iscritte come tali nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci (comma 3).

Tale disposizione trova applicazione per le cessioni di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento poste in essere dalla data dell'8 novembre 1997.

#### 2.1 Plusvalenze da cessione di azienda

##### 2.1.1 Ambito soggettivo

La norma stessa si riferisce a tutti i soggetti che realizzano una plusvalenza, determinata ai sensi dell'articolo 54 del Tuir, esclusi i casi di realizzo nel corso di una procedura concorsuale. Ne consegue che il regime agevolativo in esame si rende applicabile anche sulle plusvalenze per cessioni di aziende realizzate in caso di liquidazione ordinaria.

##### 2.1.2 Ambito oggettivo

Con riferimento alle cessioni di aziende, va precisato che nel termine "cessione" si comprendono solo le cessioni a titolo oneroso che comportano il trasferimento a titolo definitivo della proprietà dell'azienda; conseguentemente non rientrano nell'ambito applicativo della disposizione stessa gli atti che comportano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento, quali, ad esempio, l'usufrutto dell'azienda.

Rientrano nella nozione di cessione anche le ipotesi di assegnazione, di conferimento e di permuta dell'azienda.

Con riferimento al termine "aziende", si precisa che esso va inteso in senso ampio, comprensivo cioè anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa.

La cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa.

Con riferimento al requisito del possesso per un periodo di tempo non inferiore a tre anni, si precisa che tale termine va computato, ai sensi dell'articolo 2963 del codice civile, avendo riguardo al giorno in cui l'azienda è stata acquisita o l'impresa si è costituita indipendentemente dall'acquisto dei singoli beni che concorrono alla formazione dell'azienda. Così, ad esempio, nel caso in cui un'impresa acquisti il 30 giugno 1996 un macchinario per la propria azienda, costituita il 10 maggio 1994, e ceda l'azienda il 30 novembre 1997, egli potrà avvalersi della disposizione agevolativa in commento per tutti i beni che ne fanno parte.

Si fa presente, inoltre, che in caso di cessione di azienda precedentemente concessa in affitto o in usufrutto, ai fini della sussistenza del requisito triennale, si tiene conto anche del periodo in cui l'azienda è stata concessa in affitto o in usufrutto.

#### 2.2. Plusvalenza da cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento

##### 2.2.1 Ambito soggettivo

Il comma 3 dell'articolo 1 prevede un'imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni di partecipazioni di controllo o di collegamento.

Condizione per l'applicazione di tale regime è che tali partecipazioni, risultino iscritte negli ultimi tre bilanci come partecipazioni di controllo o di collegamento tra le immobilizzazioni finanziarie.

##### 2.2.2 Ambito oggettivo

Per quanto riguarda il termine "cessione" valgono le considerazioni svolte relativamente alla cessione di aziende.

La nozione di "controllo o di collegamento" è quella che risulta dall'articolo 2359 del codice civile.

Tanto premesso, occorre rilevare che la norma in commento riferisce la situazione di controllo o di collegamento esclusivamente alle partecipazioni oggetto di cessione e prescindendo quindi dal controllo o collegamento realizzati su altri presupposti.

In considerazione di ciò, non rilevano ai fini in esame:

- le situazioni di controllo o di collegamento realizzate non mediante una partecipazione al capitale di rischio ma esclusivamente per effetto di particolari vincoli contrattuali;
- le partecipazioni che non danno diritto di voto (come, ad esempio, quelle rappresentate da azioni di risparmio o privilegiate);
- le situazioni di controllo o di collegamento realizzate anche per effetto del possesso di diritti di usufrutto sulle azioni.

Per i soggetti che redigono il bilancio secondo schemi diversi da quelli previsti dall'articolo 2424 e seguenti del codice civile e dal D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, la condizione della iscrizione nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci si ritiene soddisfatta nel caso in cui le partecipazioni di controllo o di collegamento risultino come tali nei bilanci ovvero da altri elementi certi e precisi della contabilità.

Si precisa che il rispetto delle suddette condizioni presuppone il concorso dei seguenti requisiti:

- chi cede deve avere il controllo o il collegamento mediante il possesso di una partecipazione;
- il requisito di controllo o collegamento deve essere esercitato interamente attraverso la partecipazione;
- il cessionario deve acquisire il controllo o il collegamento per effetto della cessione;
- per effetto della cessione il cedente perde il controllo ma non necessariamente il collegamento;
- nel caso di partecipazione di controllo la quota ceduta può anche non essere oggettivamente una quota di controllo purché mediante essa il cessionario acquisisca il controllo tenendo conto anche dell'eventuale partecipazione già in possesso del cessionario medesimo;
- nel caso di partecipazioni di collegamento la quota ceduta deve essere oggettivamente di collegamento;
- i requisiti anzidetti debbono verificarsi singolarmente in ciascuna operazione.

Il controllo detenuto attraverso i voti esercitabili nell'assemblea ordinaria può essere anche indiretto; in tal caso le cessioni di partecipazioni mediante le quali nell'ambito dei gruppi si possiede il cosiddetto controllo indiretto, non possono fruire del trattamento agevolato.

Per quanto riguarda il requisito della iscrizione delle suddette partecipazioni nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci dell'impresa cedente va precisato che l'iscrizione delle partecipazioni in esame deve risultare dagli ultimi tre bilanci degli esercizi precedenti quello in cui si è verificata la cessione.

Le partecipazioni cedute possono non essere detenute ininterrottamente nel periodo di tempo intercorrente tra l'ultimo ed il terz'ultimo bilancio precedente quello in cui si è verificata la cessione.

Relativamente al caso in cui la partecipazione ceduta sia stata iscritta con diversa consistenza negli ultimi tre bilanci precedenti alla cessione (ferma restando naturalmente la posizione di controllo o di collegamento che deve sussistere in ognuno dei tre bilanci), la disciplina agevolativa si renderà applicabile con riferimento all'intero ammontare delle partecipazioni cedute.

In proposito valga il seguente esempio.

Si ipotizzi il caso in cui il collegamento nella società A sia assicurato dal possesso di una

partecipazione pari al 20 per cento del suo capitale sociale.

Se la società B ha iscritto la predetta partecipazione nella misura del 20 per cento nel terzo e nel secondo bilancio antecedente alla cessione e nella misura del 51 per cento nel bilancio immediatamente antecedente alla cessione medesima, quest'ultima anche per la parte eccedente il 20 per cento darà luogo all'applicazione del regime agevolato.

### 2.3 Regimi di tassazione applicabili

Con riferimento alle cessioni di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento per le quali sussistano i requisiti temporali previsti dalle disposizioni in esame si possono configurare due regimi di tassazione delle relative plusvalenze:

- quello ordinario, con l'applicazione dei criteri di cui all'articolo 54 del Tuir;
- quello opzionale, con l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al decreto legislativo in esame.

#### 2.3.1 Regime ordinario

In caso di tassazione ordinaria, la plusvalenza è realizzata ai sensi dell'articolo 54, comma 1, del Tuir ed è determinata ai sensi del successivo comma 2.

Detta plusvalenza concorre, ai sensi dell'art. 54, comma 4, del Tuir, a formare il reddito imponibile, a scelta del contribuente, nell'esercizio del realizzo ovvero per quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

#### 2.3.2 Regime sostitutivo

L'applicazione dell'imposta sostitutiva è un regime opzionale di tassazione al quale si accede compilando il prospetto di liquidazione dell'imposta sostitutiva contenuto nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta nel quale le plusvalenze sono realizzate.

La disposizione in esame prevede che qualora in un periodo di imposta sono poste in essere più operazioni, l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere esercitata relativamente ad ogni singola operazione.

Per singola operazione deve intendersi un'operazione di cessione avente le caratteristiche indicate ai commi 1 e 3 dell'articolo in esame e, pertanto, avere ad oggetto un'azienda posseduta per un periodo non inferiore a tre anni ovvero una partecipazione di controllo o di collegamento iscritta come tale nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci.

### 3. Il regime fiscale dei conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento

#### 3.1 Premessa

L'art. 3 del D.Lgs. n. 358 del 1997 contiene la disciplina fiscale applicabile alle operazioni di conferimento di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento.

Le operazioni di conferimento disciplinate dall'art. 3 del provvedimento in esame sono quelle aventi ad oggetto aziende e partecipazioni di controllo o collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

Per quanto riguarda il conferimento di azienda bisogna distinguere l'ipotesi in cui l'azienda conferita sia situata in Italia da quella in cui l'azienda stessa sia situata all'estero.

Nel caso in cui l'azienda sia situata all'estero i conferimenti sono rilevanti ai fini in esame solo se effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali.

Nel caso, invece, in cui l'azienda sia situata in Italia i conferimenti, ai sensi del comma 2 dell'articolo 3 in esame, sono rilevanti anche se il conferente e/o il conferitario è un soggetto non residente.

Per quanto riguarda i conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento, va precisato che gli stessi rilevano ai fini in esame se effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di imprese commerciali.

L'operazione di conferimento è rilevante anche quando la partecipazione conferita riguarda una società o un ente non residente.

Per quanto riguarda la nozione di azienda e la sussistenza del periodo temporale dei tre anni si rinvia a quanto precisato a proposito delle cessioni di aziende.

Ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 358 del 1997, il regime previsto dal citato art. 3, si applica alle succitate operazioni di conferimento poste in essere dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto legislativo (8 novembre 1997).

### 3.2 La disciplina applicabile ai conferimenti di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 358 del 1997

#### 3.2.1 Modalità di determinazione della plusvalenza imponibile

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 3, nelle ipotesi di conferimento sopra evidenziate, ai fini dell'applicazione dell'art. 54 del Tuir, la plusvalenza derivante dal conferimento stesso deve essere determinata assumendo come valore di realizzo il valore di iscrizione delle partecipazioni ricevute per effetto del conferimento nelle scritture contabili del conferente ovvero, se superiore, quello attribuito all'azienda, in caso di conferimento di azienda, o alle partecipazioni, in caso di conferimento di partecipazioni, nelle scritture contabili del conferitario.

In considerazione di quanto sopra, la plusvalenza imponibile è costituita dalla differenza tra il valore di realizzo, e l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto, rispettivamente, dell'azienda o della partecipazione conferita.

Tale modalità di determinazione del valore di realizzo costituita, relativamente alle operazioni in questione, una implicita deroga alla regola posta in via generale dall'articolo 9 del Tuir.

Nel caso di operazioni di conferimento non aventi le caratteristiche in precedenza illustrate (come ad esempio il conferimento di singoli beni), la plusvalenza imponibile continua ad essere determinata avendo riguardo alla no-

zione di valore normale, delineata dall'articolo 9 del Tuir. Inoltre, considerato l'espresso richiamo all'articolo 54 del Tuir, contenuto nella norma in esame, ne deriva che quest'ultima non trova applicazione con riferimento alle eventuali minusvalenze da conferimento, per le quali, quindi, rimane applicabile la disciplina dettata dagli articoli 9 e 66 del Tuir.

Nel caso in cui il conferimento abbia ad oggetto un'azienda, l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita va determinato sommando i singoli valori fiscalmente riconosciuti delle attività e delle passività che compongono il patrimonio dell'azienda conferita.

#### 3.2.2. Regimi di tassazione applicabili

Per le operazioni di conferimento i regimi di tassazione applicabili sono quindi i seguenti:

- quello ordinario, secondo il quale le plusvalenze, determinate assumendo il predetto valore di realizzo, concorrono alla formazione del reddito d'impresa;
- quello opzionale, consistente nell'applicazione alle predette plusvalenze da conferimento dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1 del provvedimento in esame, qualora ricorrano le condizioni ivi previste del possesso triennale dell'azienda ovvero dell'iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci delle partecipazioni di controllo o di collegamento.

In proposito, salvo quanto già precisato con riferimento alla determinazione delle plusvalenze che avviene assumendo come valore di realizzo il maggiore tra quello attribuito dal conferente alle partecipazioni ricevute e quello attribuito dal conferitario all'azienda o alle partecipazioni conferite, valgono, relativamente ai regimi di tassazione applicabili alle suddette plusvalenze, le precisazioni già fornite in merito alle cessioni di aziende e di partecipazione di controllo o di collegamento.

### 4. La disciplina applicabile agli scambi di partecipazioni di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 358 del 1997

#### 4.1 Premessa

Ai fini del provvedimento in esame, sono considerati scambi di partecipazioni le seguenti operazioni:

- la permuta, con la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lettere a) e b) del Tuir acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n.1, del c.c. in altro soggetto indicato nelle medesime lettere a) e b), attribuendo ai soci di quest'ultimo azioni proprie (comma 1);
- i conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n.1, del c.c. (comma 2).

Il regime previsto dall'articolo 5 del D.Lgs. n. 358 del 1997 si applica alle operazioni poste in essere dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto legislativo (8 novembre 1997).

## 4.2 Lo scambio di partecipazioni

### 4.2.1 Lo scambio di partecipazioni realizzato tramite permuta

Il comma 1 dell'articolo in esame considera come scambio di partecipazioni la permuta mediante la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lett. a) e b) del Tuir acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del c.c. in altro soggetto indicato nelle medesime lett. a) e b) del comma 1 dell'articolo 87 del Tuir.

Ai fini della definizione dei soggetti che intervengono nell'operazione, si indica di seguito come:

- 1) società acquirente, la società che intende acquisire o integrare il controllo;
- 2) società scambiata, la società della quale si intende acquisire il controllo;
- 3) soggetti scambianti, i soci della società scambiata.

Sia la società acquirente che la società scambiata devono essere entrambe società od enti soggetti all'IRPEG, residenti nel territorio dello Stato, mentre i soggetti scambianti non è necessario che abbiano la qualifica di imprenditori.

Sotto il profilo oggettivo, invece, è richiesto che lo scambio abbia ad oggetto una partecipazione che consenta alla società acquirente di assumere il controllo della società scambiata.

Va inoltre sottolineato, sul piano dei requisiti oggettivi, che l'operazione di scambio di partecipazioni mediante permuta è rilevante ai fini dell'articolo in esame indipendentemente dall'ammontare del conguaglio in denaro eventualmente pattuito dalle parti contrattuali sempreché, sul piano civilistico, l'entità del conguaglio in denaro non sia tale da snaturare l'operazione di permuta.

Con riguardo al requisito del controllo, valgono le medesime considerazioni svolte in merito alle operazioni di cui all'articolo 1, nel senso che il requisito del controllo deve sussistere in relazione alle partecipazioni acquisite a seguito dell'operazione di permuta.

L'operazione non deve necessariamente aver ad oggetto una partecipazione che di per sé sia di controllo, ma può riguardare anche una partecipazione che, unitamente a quella già posseduta, consenta al soggetto acquirente di avere una partecipazione di controllo.

Rientra nella disposizione in commento anche l'acquisto effettuato mediante la cessione da parte di più soggetti, sempreché sia ravvisabile, in modo oggettivo, che l'operazione di acquisto della partecipazione si inserisca in un progetto unitario di acquisizione della partecipazione di controllo.

Non sono riconducibili nel regime previsto dalla norma in commento le operazioni che hanno ad oggetto l'acquisizione di partecipazione che non consentono il controllo ovvero quelle che si aggiungono a partecipazioni possedute le quali ultime di per sé consentono il controllo.

### 4.2.2 Lo scambio di partecipazioni realizzato mediante conferimento

Lo scambio di partecipazioni può essere attuato anche mediante operazioni di conferi-

mento nella società acquirente da parte dei soci imprenditori che detengono partecipazioni nella società scambiata.

### 4.2.3 Regimi applicabili

Lo scambio di partecipazioni mediante permuta non dà luogo a componenti positivi o negativi del reddito imponibile a condizione che il costo delle azioni o quote date in permuta sia attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio. L'eventuale conguaglio in denaro concorre a formare il reddito del percipiente. In proposito si rileva che il riferimento al "costo" delle azioni o quote previsto dal citato articolo, è da intendersi come "valore fiscale" delle predette partecipazioni.

Nel caso in cui le partecipazioni ricevute siano state contabilizzate ad un valore superiore a quello attribuito alle partecipazioni date in cambio non risulta soddisfatta la condizione posta dalla norma in esame e, pertanto, l'operazione di permuta non potrà beneficiare del suddetto regime di neutralità e sarà, quindi, sottoposta al regime ordinario stabilito per la cessione di beni.

Il regime fiscale applicabile alle operazioni di conferimento di partecipazioni è diverso da quello previsto per le operazioni di permuta. In sostanza, ai fini della determinazione del reddito dell'impresa conferente, le partecipazioni ricevute a seguito del conferimento sono valutate in misura proporzionalmente corrispondente al valore contabile attribuito dalla conferitaria alle partecipazioni ricevute in conferimento.

L'adozione di tale criterio può comportare la evidenziazione di plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti per il conferente.

Nel caso infatti in cui la conferitaria iscriva la partecipazione ricevuta ad un valore superiore a quello fiscalmente riconosciuto alla stessa presso la conferente, la conferente medesima è tenuta a rilevare una plusvalenza pari alla differenza tra il valore di iscrizione della partecipazione conferita presso la conferitaria e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto alla partecipazione stessa presso di essa.

In proposito valga il seguente esempio:

Si ipotizzi che una partecipazione di controllo iscritta nel bilancio della conferente ad un valore di 80, coincidente con il costo fiscalmente riconosciuto, sia stata dopo il conferimento iscritta al medesimo valore nella contabilità della conferitaria.

In tal caso non emerge alcuna plusvalenza in capo alla conferente in quanto la stessa assume le partecipazioni ricevute allo stesso valore fiscale attribuito alle partecipazioni acquisite dalla conferitaria.

Si ipotizzi viceversa che la suddetta partecipazione di controllo iscritta nel bilancio della conferente ad un valore di 80, coincidente con il costo fiscalmente riconosciuto, sia stata iscritta nella contabilità della conferitaria al valore di stima di 100.

In tal caso in capo alla conferente emerge una plusvalenza imponibile pari alla differenza tra il valore delle partecipazioni iscritte presso la conferitaria (100) e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite (80) presso la conferente.

D'altra parte le partecipazioni ricevute dalla conferente assumono un costo fiscalmente riconosciuto pari all'incremento di patrimonio netto formato dalla conferitaria a seguito del conferimento (nell'esempio 100).

Si rileva infine che le plusvalenze emergenti dallo scambio di partecipazioni possono essere assoggettate sia al regime ordinario di tassazione che a quello sostitutivo previsto dall'articolo 1 del D.Lgs. n. 358 del 1997, ove ricorrono i presupposti.

In caso di applicazione del regime sostitutivo previsto dal citato art. 1, l'opzione va effettuata compilando il modello per la liquidazione dell'imposta sostitutiva.

## I-B) Il riporto delle perdite

### 1. Le perdite riportabili senza limiti di tempo

Ai sensi dell'art. 8, comma 3, del Tuir, così come modificato dall'art. 8, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 358 del 1997, le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo.

La norma di cui trattasi si applica alle perdite derivanti dall'esercizio di imprese in contabilità ordinaria formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data della entrata in vigore del citato D.Lgs. n. 358 del 1997 (8 novembre 1997).

La disciplina in essa contenuta si applica anche ai soggetti che alla suddetta data dell'8 novembre 1997 si trovano nel primo periodo d'imposta ovvero in uno dei primi tre periodi dalla loro costituzione.

Così, ad esempio, nel caso di un soggetto il cui periodo d'imposta sia coincidente con l'anno solare e che si sia costituito nel corso del 1995, rientrano nel beneficio in esame le perdite conseguite nel periodo d'imposta 1997, mentre si applica la disciplina del riporto in cinque periodi d'imposta, relativamente alle perdite realizzate nei periodi d'imposta 1995 e 1996.

## 8

### MOD. 760 BIS/RA - REDDITO D'IMPRESA IN CONTABILITÀ ORDINARIA

Il presente modello deve essere compilato dagli enti non commerciali residenti e non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che hanno esercitato attività commerciale con contabilità separata, ad eccezione di quelli che fruiscono del regime di contabilità semplificata, tenendo conto di quanto di seguito specificato.

Il **rigo RA1** interessa i soggetti:

- 1) che direttamente o indirettamente sono controllati da società non residenti;
- 2) che direttamente o indirettamente controllano società non residenti;
- 3) che direttamente o indirettamente sono controllati da società che controllano società non residenti.

A tal fine si precisa che la nozione di controllo include ogni ipotesi di influenza econo-

mica potenziale o attuale anche al di fuori dei casi contemplati dall'art. 2359 del cod. civ.. Trattasi di ipotesi che concretano modalità di direzione unitaria delle attività, quali ad esempio la vendita esclusiva di prodotti fabbricati dall'altra impresa, l'impossibilità di funzionamento dell'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra impresa (fattispecie comprensiva della joint venture), il diritto di nomina della maggioranza dei componenti degli organi di amministrazione o direttivi della società o dell'ente, l'esistenza di membri comuni dei consigli di amministrazione, la dipendenza finanziaria, la partecipazione a centrali di approvvigionamento e vendita ovvero a cartelli e consorzi, in particolare se finalizzati alla fissazione di prezzi, ecc.

Pertanto i soggetti interessati devono barrare:

- la **casella A**, se si tratta di impresa direttamente o indirettamente controllata da società non residente;
- la **casella B**, se si tratta di impresa che direttamente o indirettamente controlla società non residente;
- la **casella C**, se si tratta di impresa che trattiene rapporti con società non residente, entrambe direttamente o indirettamente controllate da un'altra società.

#### ■ DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA AI FINI DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE

Il reddito d'impresa è determinato, ai sensi dell'art. 52 del Tuir, apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, da indicare nel **rigo RA2** o **RA3**, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione delle disposizioni del testo unico stesso.

#### Variazioni in aumento e in diminuzione

Con riferimento al **rigo RA4**, si fa presente che, ai sensi dell'art. 54, comma 4, del Tuir, le plusvalenze realizzate, determinate a norma del comma 2 dello stesso articolo, concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono realizzate, ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto (vedere in **Appendice** la voce "Plusvalenze patrimoniali").

Il medesimo trattamento si applica, ai sensi dell'art. 55, comma 2, del Tuir alle sopravvenienze attive costituite dalle indennità di cui alla lett. b) del comma 1 del citato art. 54, conseguite per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi.

La scelta per il differimento della tassazione e per il numero di quote costanti va effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui le plusvalenze sono state realizzate o le sopravvenienze sono state conseguite, compilando il prospetto delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive (**righe** da **RU14** a **RU17**) contenuto nel modello 760 BIS/RU.

In tal caso, occorre apportare una variazione in diminuzione, da indicare nel **rigo RA26**, per l'intero ammontare delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive da rateizzare, indicate nel predetto prospetto (**rigo RU14**), ed una variazione in aumento, da indicare nel **rigo RA4**, per l'ammontare della quota costante evidenziata nel predetto prospetto (**rigo RU15**).

Nello stesso **rigo RA4**, va indicata la somma delle quote costanti imputabili al reddito dell'esercizio di plusvalenze realizzate e di sopravvenienze attive conseguite in precedenti periodi d'imposta.

Con riferimento al **rigo RA5**, si fa presente che, ai sensi dell'art. 55, comma 3, lett. b), nel testo vigente fino all'esercizio precedente a quello in corso alla data del 1° gennaio 1998, i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lett. e) e f) del comma 1 dell'art. 53, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti in tale esercizio e nei successivi ma non oltre il quarto; tuttavia, il loro ammontare, nel limite del 50 per cento e se accantonato in apposita riserva concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva stessa sia utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio o i beni ricevuti siano assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

La scelta per il differimento della tassazione e per il numero di quote costanti va effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui i proventi sono stati incassati compilando il prospetto delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive contenuto nel modello 760 BIS/RU.

L'ammontare dei proventi non accantonati nell'apposita riserva, che si intende rateizzare, va evidenziato nel predetto prospetto (**rigo RU16**). In tal caso l'importo imputato al conto economico va indicato nel **rigo RA27** e quello della quota costante, evidenziato nel prospetto stesso (**rigo RU17**), va indicato nel **rigo RA5**, unitamente alla quota costante, imputabile al reddito dell'esercizio, dei proventi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità nei precedenti periodi d'imposta (vedere in **Appendice** la voce "Contributi o liberalità").

Nel caso di partecipazione in società di tipo personale, residenti nel territorio dello Stato, o in GEIE - Gruppo europeo di interesse economico - residenti nel territorio dello Stato, si deve tener conto della quota di reddito o di perdita, imputata al dichiarante, ai sensi dell'art. 5 del Tuir, che va indicata, rispettivamente, nel **rigo RA6** o nel **rigo RA28**, mentre l'ammontare degli utili, o delle perdite, imputati al conto economico, va indicato nel **rigo RA29** o nel **rigo RA24** destinato alla indicazione delle "altre variazioni in aumento".

I redditi dei terreni e dei fabbricati che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito secondo le risultanze catastali (salvo il disposto degli artt. 34, comma 4-bis, e 129 del Tuir), per gli immobili situati nel territorio dello Stato e, a norma dell'art. 84, per quelli situati all'estero.

Pertanto nei **righe RA8** e **RA30** vanno indicati, rispettivamente, le spese e i proventi contabilizzati e nel **rigo RA7** va indicato il reddito determinato in base alle risultanze catastali o alle norme sopra menzionate.

**Al riguardo, si fa presente che, per effetto dell'art. 3, comma 48 e 52, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, i redditi dominicali e agrari sono rivalutati, rispettivamente dell'80 e del 70 per cento e la rendita catastale dei fabbricati è rivalutata del 5 per cento.**

I soggetti che esercitano sui terreni attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli e zootecnici, eccedenti i limiti stabiliti dall'art. 29, comma 2, lett. c), devono indicare:

- nel **rigo RA7** il reddito agrario per l'attività compresa nei limiti;
- nel **rigo RA8** la parte dei costi imputabili all'attività compresa nei limiti;
- nel **rigo RA30** il valore dei prodotti agricoli e zootecnici (riferibili all'attività compresa nei limiti) venduti ovvero impiegati nell'attività commerciale.

Il reddito derivante dall'attività di allevamento di animali eccedente i limiti stabiliti dall'art. 29, comma 2, lett. b), va determinato forfetariamente con i criteri previsti dall'art. 78, ferma restando la facoltà, in sede di dichiarazione, di non avvalersi di tali criteri e di determinare il reddito in modo analitico.

In caso di determinazione forfetaria devono essere inseriti:

- a) tra le variazioni in aumento:
  - nel **rigo RA7** il reddito agrario;
  - nel **rigo RA24** il reddito determinato ai sensi dell'art. 78 (desunto dal modello 760 BIS/RM, rigo RM4);
  - nel **rigo RA8** tutti i costi effettivi connessi all'attività di allevamento;
- b) tra le variazioni in diminuzione:
  - nel **rigo RA30** tutti i ricavi effettivi dell'attività predetta.

In caso di determinazione analitica devono essere inseriti:

- a) tra le variazioni in aumento:
  - nel **rigo RA7** il reddito agrario;
  - nel **rigo RA8** i soli costi riferibili alla parte di attività compresa nei limiti;

- b) tra le variazioni in diminuzione:
  - nel **rigo RA30** i soli ricavi riferibili all'attività compresa nei limiti.

Si fa presente che, nel caso in cui il terreno sia posseduto a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, nel **rigo RA7** va indicato anche il reddito dominicale.

I soggetti che esercitano attività di agriturismo ai sensi della legge 5 dicembre 1985, n. 730, e che determinano il reddito secondo i criteri previsti dall'art. 5, comma 1, della legge n. 413 del 1991, devono indicare nel **rigo RU1** del mod. 760 BIS/RU oltre all'attività esercitata, il riferimento a quest'ultima norma e, ai fini della determinazione del reddito attribuibile all'attività di agriturismo, devono indicare:

- nel **rigo RA8** tutti i costi effettivamente connessi all'attività di agriturismo;

- nel **rigo RA36** i ricavi conseguiti con l'esercizio di tale attività;
- nel **rigo RA24** il 25 per cento dei predetti ricavi.

Le associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, per l'attività di assistenza fiscale resa agli associati ai sensi dell'art. 78, comma 8, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (come modificato dall'art. 62, comma 1, lett. a), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427) devono indicare, nel **rigo RU1** del 760 BIS/RU, oltre all'attività esercitata, il riferimento a quest'ultima norma e, ai fini della determinazione del reddito attribuibile all'attività di assistenza fiscale:

- nel **rigo RA8** tutti i costi imputati al conto economico, connessi all'attività di assistenza fiscale;
- nel **rigo RA36** i ricavi imputati al conto economico, conseguiti con l'esercizio di tale attività;
- nel **rigo RA24** il 9 per cento dei predetti ricavi (Vedere in **Appendice** la voce "Associazioni sindacali agricole").

Nel **rigo RA9** vanno indicati i ricavi non annotati nelle scritture contabili qualora il contribuente intenda avvalersi dei cosiddetti "ravvedimenti operosi".

#### "Ravvedimento operoso" ai fini penali

(art. 1, comma 4, D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516).

Si fa rinvio alla voce "Sanzioni" contenuta nell'Appendice.

#### "Ravvedimento operoso" ai fini amministrativi

(art. 13, comma 1 lett. c), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Si fa rinvio alla voce "Ravvedimento operoso" contenuta nell'Appendice.

**I contribuenti che, in applicazione dell'abrogato art. 55 quarto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, avessero provveduto in data antecedente al 1° aprile 1998 al versamento della somma pari ad un ventesimo dei ricavi non annotati, devono unicamente indicare i suddetti ricavi nel rigo in esame dovendosi ritenere validamente esperito il ravvedimento operoso secondo la precedente normativa.**

Nel **rigo RA10** devono essere indicati l'ammontare delle rimanenze finali che concorrono a formare il reddito a norma dell'art. 59, qualora non siano state imputate al conto economico o vi siano state imputate per importi inferiori a quelli determinati in base agli stessi articoli, tenendo conto in tal caso della differenza.

Nel **rigo RA11** deve essere indicata la parte degli interessi passivi, inclusi quelli relativi ai contratti di conto corrente e alle operazioni bancarie regolate in conto corrente (compresi i conti correnti reciproci per servizi resi intrattenuti tra aziende e istituti di credito), compensati a norma di legge o di contratto, eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 63, commi 1, 2 e 3 (vedere in **Appendice** la voce "Deducibilità degli interessi passivi").

Nel **rigo RA12** vanno indicate le imposte indeducibili e quelle per le quali non è stato effettuato il pagamento (vedere in **Appendice** la voce "Imposte indeducibili").

Per effetto dell'art. 64, comma 2, l'INVIM decennale di cui all'art. 3 del DPR n. 643 del 1972 è ammessa in deduzione per quote costanti nell'esercizio in cui avviene il pagamento e nei quattro successivi. Pertanto nel **rigo RA14** va indicato l'intero importo dell'INVIM decennale imputata al conto economico e nel **rigo RA31** la quota pari ad 1/5 dell'importo pagato nell'esercizio, unitamente alla quota costante imputabile al reddito dell'esercizio relativa all'INVIM decennale pagata negli esercizi precedenti.

Nel **rigo RA13** vanno indicate le spese indeducibili relative ad opere o servizi - forniti direttamente o indirettamente - utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto. Si ricorda che dette spese sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Nel **rigo RA15** va indicato l'ammontare di tutte le erogazioni liberali, ad esclusione di quelle previste dalla lett. c-quater) del comma 2 dell'art. 65.

Nel **rigo RA16** va indicato l'ammontare delle minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite, diverse da quelle indicate nell'art. 66 e/o l'eccedenza di quelle contabilizzate in misura superiore a quella risultante dall'applicazione dei criteri ivi previsti.

**Nel rigo RA17, per effetto dell'art. 21, comma 4, lett. a), n. 2, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, va indicato anche l'ammontare della quota di ammortamento indeducibile relativa alla plusvalenza iscritta sui beni patrimoniali a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997 (vedere la voce "Plusvalenze iscritte" nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa").**

Nel **righe RA20 e RA21** vanno indicate le variazioni in aumento dipendenti da svalutazioni ed accantonamenti non deducibili in tutto o in parte:

- per trattamento di quiescenza e previdenza del personale dipendente e per indennità di fine rapporto di cui alla lettera c), d) ed f) del comma 1 dell'art. 16 (art. 70);
- per rischi su crediti (art. 71).

Nel **rigo RA23** va indicata la parte delle spese ed altri componenti negativi afferenti indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito, che eccede la parte deducibile ai sensi dell'art. 75, commi 5 e 5-bis. Nel **rigo RA24** vanno indicate le variazioni in aumento diverse da quelle espressamente elencate. Si ricomprendono in tali righe, fra l'altro, anche:

- la sopravvenienza attiva derivante dalla determinazione, effettuata ai sensi dell'art.

3, comma 89, della legge n. 549 del 1995, del reddito escluso dall'imposizione ai sensi dell'art. 3 del DL n. 357 del 1994 e dell'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995, qualora i beni oggetto dell'investimento agevolato ai sensi della predetta norma, siano stati ceduti entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui gli investimenti sono stati realizzati. Ai fini della determinazione della citata sopravvenienza si rinvia all'apposito prospetto contenuto nel Mod. 760 BIS/RU (vedere in **Appendice** la voce "Detassazione del reddito d'impresa reinvestito - Recupero dell'agevolazione in caso di cessione dei beni oggetto di investimento");

- l'ammontare delle rimanenze finali che concorrono a formare il reddito a norma degli artt. 60 e 61, qualora non siano state imputate al conto economico o vi siano state imputate per importi inferiori a quelli determinati in base agli stessi articoli, tenendo conto in tal caso della differenza; per le rimanenze di cui all'art. 60, va redatto un prospetto da cui risulti distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa. Tale documentazione, che non va allegata alla dichiarazione, deve essere conservata fino al 31 dicembre 2003, termine entro il quale l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di chiederla (vedere in **Appendice** la voce "Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale");
- gli accantonamenti per rischi di cambio di cui all'art. 72 o per altre finalità di cui all'art. 73, non deducibili in tutto o in parte; relativamente agli accantonamenti per rischi di cambio non deducibili (vedere in **Appendice** la voce "Operazioni in valuta");
- il valore normale dei beni assegnati ai soci o ai partecipanti (art. 53, comma 2);
- le plusvalenze patrimoniali e le sopravvenienze attive determinate ai sensi degli artt. 54 e 55, 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;
- la differenza tra il valore normale dei beni ceduti e/o dei servizi prestati e il ricavo contabilizzato (ovvero la differenza tra il costo contabilizzato e il valore normale dei beni e/o dei servizi ricevuti), nell'ipotesi di cui all'art. 76, comma 5;
- le spese e gli altri componenti negativi di reddito, derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti alla UE e aventi un regime fiscale privilegiato, le quali direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, ai sensi dell'art. 2359 del cod. civ., che sono indeducibili per effetto del comma 7-bis dell'art. 76 (al riguardo si veda il D.M. 24 aprile 1992);
- l'ammontare indeducibile dei contributi del datore di lavoro al fondo pensione (art. 13,

comma 2, del decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124).

- il costo sostenuto per l'acquisizione di beni o di servizi ceduti o prestati dai contribuenti in regime sostitutivo di cui all'art. 1 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, che non costituiscono componenti negativi deducibili ai fini della determinazione del reddito dei cessionari o committenti.
- **l'ammontare in deducibile delle spese e altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore utilizzati, in applicazione dei criteri stabiliti dall'art. 121-bis del Tuir;**
- l'ammontare non deducibile dei canoni di locazione, anche finanziaria, e delle spese relative al funzionamento di strutture ricettive (art. 62 Tuir, comma 1-bis);
- l'ammontare eccedente la quota giornaliera deducibile delle spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (art. 62 bis, comma 1-bis).

Nel **rigo RA32** vanno indicate le quote di utili dell'esercizio spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione, che sono deducibili indipendentemente dalla loro imputazione al conto economico.

Nel **rigo RA35** va indicato l'ammontare di reddito esente ai fini IRPEG, per il quale deve essere compilato il prospetto delle agevolazioni territoriali e settoriali posto nel Mod. 760 BIS/RU.

Nel **rigo RA36** vanno indicate le variazioni in diminuzione diverse da quelle espressamente elencate, **comprese le plusvalenze, se imputate a conto economico, iscritte sui beni patrimoniali a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997 e irrilevanti fiscalmente (vedere la voce "Plusvalenze iscritte" nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa") nonché quelle che non concorrono a formare il reddito in quanto assoggettate all'imposta sostitutiva prevista dal D.Lgs. n. 358 del 1997 (vedere la voce "Operazioni di riorganizzazione dell'attività produttiva" nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa").**

Si ricorda che in tale rigo va indicato (ove imputato a conto economico) l'importo dei seguenti crediti d'imposta:

- credito d'imposta sui dividendi;
- credito d'imposta relativo ai proventi percepiti in rapporto alle partecipazioni a fondi comuni di investimento mobiliare aperti e alle società di investimento a capitale variabile (SICAV) di diritto nazionale;
- credito d'imposta relativo ai proventi percepiti in rapporto alle partecipazioni a fondi comuni di investimento mobiliare chiusi;
- credito di imposta relativo ai proventi percepiti in rapporto alle partecipazioni a fondi comuni di investimento immobiliari chiusi.

Per effetto dell'art. 75, comma 4, tra le altre variazioni in diminuzione possono essere in-

dicate le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito dell'esercizio, se dette spese e oneri risultino da elementi certi e precisi.

Si fa presente che, ai sensi dell'art. 1 del DL 30 dicembre 1995, n. 566, convertito dalla legge 10 febbraio 1996, n. 58, per il periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1995 e per i due successivi, il reddito degli esercenti impianti di distribuzione di carburanti per uso di autoalimentazione è ridotto a titolo di deduzione forfetaria, delle percentuali ivi indicate dei ricavi di cui all'art. 53, comma 1, lett. a). I ricavi che costituiscono la base di commisurazione delle menzionate percentuali di deduzione forfetaria sono soltanto quelli relativi all'attività di cessione di carburante. Restano, quindi, esclusi dal computo i ricavi derivanti da altre attività, anche accessorie, esercitate (quali, ad esempio, gestioni di bar, officina e altre prestazioni di servizi). Tale importo va indicato tra le altre variazioni in diminuzione.

Nel **rigo RA38** va indicato il reddito o la perdita, risultante dalla somma algebrica tra l'utile (o la perdita) di rigo RA2 (o RA3) e la differenza tra le variazioni in aumento e le variazioni in diminuzione.

Nell'ipotesi in cui nel **rigo RA38** sia stato indicato un reddito, tale importo, al netto delle eventuali erogazioni liberali di cui al **rigo RA39**, va riportato nel **rigo RA40**.

L'ammontare delle erogazioni liberali di cui all'art. 65, comma 2, ad esclusione di quelle previste dalla lett. c-quater) dello stesso comma, e quelle di cui all'art. 25, comma 2, del D.Lgs. 28 giugno 1996, n. 367 (vedere in **Appendice** la voce "Erogazioni liberali a favore delle fondazioni di diritto privato operanti nel settore musicale") va determinato applicando le percentuali previste da tali norme al reddito di **rigo RA38**, assunto al netto delle erogazioni stesse.

Se nel rigo RA38 è stata indicata una perdita, la stessa va riportata nel rigo RA43, al netto dell'importo dei proventi esenti dall'imposta, eccedenti i componenti negativi non dedotti per effetto dell'applicazione degli artt. 63 e 75, commi 5 e 5-bis.

Si ricorda che la perdita di rigo RA43 può essere compensata nel Mod. 760 BIS/RH con l'eventuale reddito derivante dalla partecipazione in società di persone esercenti attività d'impresa.

La perdita non compensata deve essere riportata nel prospetto delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria al rigo RU3 del Mod. 760 BIS/RU, se riportabile nei cinque esercizi successivi a quello di formazione ovvero al rigo RU9 se si tratta di perdita illimitatamente riportabile. In proposito vedere la voce "Rapporto delle perdite" nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa".

Se nel rigo RA38 è stato indicato un reddito, nel rigo RA41 va indicato l'importo delle perdite derivanti da partecipazioni in società di persone ed assimilate esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria (da Mod. 760 BIS/RH) fino a concorrenza dell'importo di rigo RA40.

Se tali perdite sono inferiori all'importo di rigo RA40, si procede alla ulteriore compensazione con l'eventuale eccedenza di perdite in contabilità ordinaria degli esercizi precedenti, non utilizzata per compensare altri redditi d'impresa, da indicare nell'apposito spazio di rigo RA41.

Nel **rigo RA42** va indicata la differenza tra l'importo di rigo RA40 e quello di rigo RA41. Tale importo va riportato nel rigo RB18 del modello 760 BIS/RB.

#### ■ DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA AI FINI DELL'IMPOSTA LOCALE SUI REDDITI

Agli effetti dell'ILOR, il reddito va determinato con i criteri stabiliti nel titolo II del Tuir (relativi alla determinazione del reddito complessivo ai fini IRPEG).

Pertanto, assumendo a base il reddito (o la perdita) di rigo RA38, da indicare nel **rigo RA44**, occorre considerare quegli elementi reddituali che differenziano, aumentandolo o diminuendolo, il reddito ai fini dell'ILOR rispetto a quello determinato ai fini dell'IRPEG. Tra le variazioni in diminuzione vanno indicati, nel **rigo RA49** i redditi dei fabbricati a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o oggetto di locazione, i redditi dominicali delle aree fabbricabili e dei terreni agricoli e i redditi agrari, in quanto tali redditi sono esclusi dall'ILOR, per effetto dell'art. 17, comma 4, del decreto legislativo n. 504 del 1992.

Occorre tener presente che in caso di ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito solo ai fini ILOR o solo ai fini IRPEG, l'ammontare degli interessi passivi e delle spese e altri componenti negativi, che si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito ai fini dell'ILOR, va calcolato rideterminando il rapporto di deducibilità di cui all'art. 63.

A tal fine, i redditi esclusi dall'ILOR ai sensi dell'art. 17, comma 4, del decreto legislativo n. 504 del 1992, non vanno considerati né al numeratore né al denominatore del predetto rapporto di deducibilità in conformità a quanto previsto dall'art. 118, comma 2, come modificato dall'art. 3, comma 103, lett. f), della legge n. 549 del 1995.

I redditi derivanti dalla partecipazione in società ed enti residenti vanno invece considerati sia al numeratore che al denominatore del predetto rapporto di deducibilità, per effetto delle norme contenute nell'art. 3, comma 104, della legge n. 549 del 1995 che ha esteso anche a tali redditi, oggettivamente esclusi dall'ILOR ai sensi dell'art. 115 del Tuir, il criterio previsto per i dividendi e gli interessi di provenienza estera che, pur concorrendo solo in parte a formare reddito ai fini IRPEG, sono computati, ai fini del rapporto di deducibilità di cui all'art. 63, per l'intero ammontare.

La differenza (positiva o negativa) tra l'ammontare degli interessi passivi (e delle spese e altri componenti negativi) deducibile ai fini IRPEG e quello deducibile ai fini ILOR va indicata nel rigo RA47 o nel rigo RA54.

Nel **rigo RA53** va indicato l'ammontare del reddito esente ai fini dell'ILOR per il quale deve essere compilato il prospetto delle agevolazioni territoriali e settoriali posto nel Mod. 760 BIS/RU, secondo le istruzioni alla compilazione del prospetto stesso.

Nel **rigo RA57** va indicato l'importo delle erogazioni liberali di cui all'art. 65, comma 2, ad esclusione di quelle previste dalla lett. c-quaer) dello stesso comma, e quelle di cui all'art. 25, comma 2, del D.Lgs. 28 giugno 1996, n. 367 (vedere in **Appendice** la voce "Erogazioni liberali a favore delle fondazioni di diritto privato operanti nel settore musicale") applicando le percentuali previste da tali norme al reddito di rigo RA56, assunto al netto delle erogazioni stesse.

Nel **rigo RA58** va indicata la differenza tra il reddito di rigo RA56 e l'importo di rigo RA57.

#### ■ PROSPETTO PER LA VERIFICA DELL'OPERATIVITÀ E PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE MINIMO DEI SOGGETTI CONSIDERATI NON OPERATIVI

Il presente prospetto deve essere compilato dagli enti non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato per l'applicazione dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994 come modificato dall'art. 3, comma 37, della legge n. 662 del 1996.

Sono esclusi dall'applicazione di tale norma i soggetti:

- che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività;
- che si trovano nel primo periodo d'imposta. Con riferimento all'ipotesi indicata nella lettera a), si fa presente che non si considera periodo di normale svolgimento dell'attività quello da cui decorre la messa in liquidazione ordinaria ovvero la procedura concorsuale. La casella posta nel **rigo RA59**, deve essere barrata qualora il soggetto si sia avvalso della possibilità di predisporre e conservare la dichiarazione sostitutiva di atto notorio nella quale si attesta il possesso o meno dei requisiti di "operatività".

Nel **rigo RA60, colonna 1**, va indicato il valore dei beni di cui all'articolo 53, comma 1, lett. c), del Tuir, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti esclusi quelli di natura commerciale e i depositi bancari.

Nel **rigo RA61, colonna 1**, va indicato il valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8 bis, primo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, anche in locazione finanziaria.

Nel **rigo RA62, colonna 1**, va indicato il valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Relativamente alle immobilizzazioni materiali e immateriali, si precisa che sono escluse quelle in corso nonché gli acconti.

I valori dei beni e delle immobilizzazioni da riportare nei rigi da RA60 a RA62 vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

Ai fini del computo di dette medie il valore dei beni e delle immobilizzazioni acquistate o cedute nel corso di ciascun esercizio dovrà es-

sere ragguagliato al periodo di possesso e per la determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 76, comma 1, del Tuir. Il valore dei beni condotti in locazione finanziaria è costituito dal costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero in mancanza di documentazione, dalla somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.

Nel **rigo RA63, colonna 2**, va indicata la somma degli importi determinati applicando le percentuali di cui all'art. 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994, come modificato dall'art. 3, comma 37, della legge n. 662 del 1996, prestampate nel prospetto, in corrispondenza dei valori indicati in colonna 1.

Nel **rigo RA63, colonna 3**, vanno indicati i ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi, esclusi quelli straordinari, assunti in base alle risultanze medie del conto economico dell'esercizio e dei due precedenti.

Qualora nel rigo RA63 l'importo indicato in colonna 3 sia inferiore a quello di colonna 2, il soggetto è considerato non operativo.

In tal caso, il reddito imponibile minimo ai fini IRPEG è determinato applicando al valore dei medesimi beni considerati ai fini della compilazione di colonna 1, posseduti nell'esercizio, le percentuali previste dall'art. 30, comma 3, della legge n. 724 del 1994, come modificata dall'art. 3, comma 37, della legge n. 62 del 1996 e prestampate nel prospetto.

Ai fini dell'adeguamento del reddito da dichiarare, tenuto conto che la disciplina normativa in esame non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge, i soggetti interessati dovranno procedere al raffronto tra il reddito imponibile minimo indicato nel rigo RA63, **colonna 5**, e il reddito indicato nel rigo RB32 del Mod. 760 BIS/RB, aumentato degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di specifiche disposizioni agevolative, quali, ad esempio:

- proventi esenti, soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;
- reddito esente ai fini IRPEG;

Se tra i due termini posti a raffronto il primo risulta superiore al secondo, l'adeguamento al reddito imponibile minimo può essere operato, integrando il reddito imponibile di rigo RB32 del Mod. 760 BIS/RB di un importo pari alla differenza dei due predetti termini.

#### ■ PROSPETTO DEI CREDITI

In base all'art. 71, comma 1, per il computo delle svalutazioni fiscalmente deducibili, che comprende anche gli eventuali accantonamenti ad appositi fondi di copertura per rischi su crediti effettuati in conformità a disposizioni di legge, occorre assumere il valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi.

Nel prospetto occorre indicare gli elementi richiesti, che consentono di esporre le svalutazioni e gli accantonamenti operati in bilancio e la loro parte deducibile.

Nel **rigo RA64**, va indicato, in **colonna 1**, l'ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e quello complessivo degli accantonamenti ad appositi fondi di copertura per rischi su crediti risultanti in bilancio al termine dell'esercizio precedente e, in **colonna 2**, la parte di tale importo che è stata dedotta (rigo 69, colonne 1 e 2, del prospetto dei crediti del Mod. 760 BIS/A/97).

Nel **rigo RA65** vanno indicate, in **colonna 1**, le perdite su crediti dell'esercizio computate con riferimento al valore di bilancio e, in **colonna 2**, quelle deducibili ai sensi dell'art. 66, comma 3, computate con riferimento al valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi; tali perdite sono comprensive di quelle che sono state imputate al conto economico di precedenti esercizi, per le quali la deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del medesimo art. 66.

Nel **rigo RA66** va indicata, in **colonna 2**, la differenza degli importi dei rigi RA64 e RA65. Se detta differenza è negativa, nel rigo va indicato zero.

Nel **rigo RA67** va indicato, in **colonna 1**, l'importo delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti agli appositi fondi di copertura per rischi su crediti imputati al conto economico dell'esercizio e, in **colonna 2**, quello fiscalmente dedotto. A tal fine l'importo delle svalutazioni e degli accantonamenti imputati a conto economico va assunto al netto delle rivalutazioni dei crediti iscritti in bilancio. Si fa presente che l'importo di colonna 2 di rigo RA67 non può eccedere il limite dello 0,50 per cento del valore dei crediti indicati nel rigo RA69 della medesima colonna.

Nel **rigo RA68** va indicato, in **colonna 1**, l'ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli appositi fondi di copertura per rischi su crediti risultanti in bilancio e, in **colonna 2**, la parte di detto importo fiscalmente dedotta.

Si fa presente che l'importo di rigo RA68, colonna 2, non può eccedere il limite del 5 per cento dei crediti risultanti in bilancio, indicati nel rigo RA69 della medesima colonna, e che detto importo non può essere superiore a quello di colonna 1 dello stesso rigo RA68.

Nel **rigo RA69**, va indicato, in **colonna 1**, il valore dei crediti iscritti in bilancio e, in **colonna 2**, il valore nominale o di acquisizione dei crediti per i quali è ammessa, ai sensi del comma 1 dell'art. 71, la deducibilità delle svalutazioni e degli accantonamenti per rischi su crediti.

I medesimi criteri per raccordare, nelle colonne 3 e 4, i dati fiscali a quelli di bilancio valgono anche per i crediti per interessi di mora.

#### ■ PROSPETTO DATI RILEVANTI PER L'ELABORAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE

Nel presente prospetto devono essere indicati i dati necessari per l'elaborazione degli studi di settore.

Non sono obbligati alla compilazione del presente prospetto i contribuenti con ricavi di cui al comma 1 dell'art. 53 del Tuir, esclusi quelli di cui alla lett. c), di ammontare superiore a 10 miliardi di lire.

Nel **rigo RA70** va indicato l'ammontare dei ricavi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 53 del Tuir, cioè dei corrispettivi di cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e dei corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

Non si deve tenere conto, pertanto:

- dei ricavi derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazione in società ed enti indicati alle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'articolo 87 del Tuir, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- delle indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni da cui originano ricavi.

Non vanno, altresì, presi in considerazione gli altri componenti positivi che concorrono a formare il reddito, compresi i proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti dall'esercizio di attività di impresa e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il risarcimento dei danni consistenti nella perdita dei citati redditi, con esclusione dei danni dipendenti da invalidità permanente o da morte.

Nell'apposito spazio all'interno del rigo il contribuente ha facoltà di indicare l'ammontare di detti ricavi per i quali è stata emessa fattura, anche in sospensione d'imposta.

Nel **rigo RA71** va indicato l'ammontare degli altri proventi considerati ricavi, diversi da quelli di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1 dell'art. 53 del Tuir, evidenziando nell'apposito spazio quelli di cui alla lettera d) del comma 1 del menzionato art. 53 (indennità conseguite a titolo di risarcimento anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni da cui originano ricavi). Nel **rigo RA72** va indicato il valore delle rimanenze finali relative a:

- 1) materie prime e sussidiarie, semilavorati, prodotti finiti e merci (art. 59, comma 1, del Tuir);
- 2) prodotti in corso di lavorazione e servizi non di durata ultrannuale (art. 59, comma 5, del Tuir).

Nell'apposito spazio il contribuente ha facoltà di indicare il valore delle sole rimanenze finali relative a prodotti finiti.

Nel **rigo RA73** va indicato il valore delle rimanenze finali di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in corso di esecuzione (art. 60 del Tuir) evidenziando nell'apposito spazio il valore delle rimanenze in esame valutate ai sensi dell'art. 60, comma 5, dello stesso Tuir.

Nel **rigo RA74** vanno indicate le esistenze iniziali all'inizio dell'esercizio relative a materie prime e sussidiarie, semilavorati, prodotti finiti e merci nonché ai prodotti in corso di lavorazione e ai servizi non di durata ultrannuale.

Nell'apposito spazio il contribuente ha facoltà di indicare le esistenze iniziali relative a prodotti finiti.

Nel **rigo RA75** vanno indicate le esistenze iniziali all'inizio dell'esercizio relative a opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, evidenziando nell'apposito spazio il valore delle esistenze in esame valutate ai sensi dell'art. 60, comma 5, del Tuir.

Nel **rigo RA76** va indicato il costo per l'acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci, incluse le spese sostenute per le lavorazioni effettuate da terzi esterni all'impresa.

Nel **rigo RA77** vanno indicati i costi relativi all'acquisto di beni e servizi strettamente correlati alla produzione dei ricavi che originano dall'attività di impresa esercitata.

Non vanno considerati tra i costi presi in considerazione ai fini della compilazione del rigo in esame quelli di tipo gestionale che riguardano il complessivo svolgimento dell'attività, quali, ad esempio, quelli relativi alle tasse di concessione governativa, alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e, in genere, alle imposte e tasse non direttamente correlate alla produzione dei ricavi.

Per attività di produzione di servizi devono intendersi quelle aventi per contenuto prestazioni di fare ancorché, per la loro esecuzione, siano impiegati beni, materie prime o materiali di consumo.

Le spese per consumi di energia vanno, di regola, computate nella determinazione del valore da indicare al rigo RA84 «spese per acquisti di servizi». Tuttavia, qualora in contabilità le spese sostenute per il consumo di energia direttamente utilizzata nel processo produttivo siano state rilevate separatamente da quelle sostenute per l'energia non direttamente utilizzata nell'attività produttiva, le prime possono essere collocate all'interno del rigo in esame. A titolo esemplificativo, nel caso in cui un'impresa utilizzi energia elettrica per «usi industriali» ed energia elettrica per «usi civili» e contabilizzi separatamente le menzionate spese, può inserire il costo per l'energia ad uso industriale tra le spese da indicare nel rigo in oggetto.

Nel **rigo RA78** va indicato l'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro e, in particolare:

1. le spese per prestazioni di lavoro, incluse quelle sostenute per i contributi e per i premi INAIL, rese da lavoratori dipendenti a tempo pieno e a tempo parziale e dagli apprendisti che abbiano prestato l'attività per l'intero anno o per parte di esso, comprensive degli stipendi, salari e altri compensi in denaro o in natura, delle quote di indennità di quiescenza e previdenza maturate nell'anno, nonché delle partecipazioni agli utili, ad eccezione delle somme corrisposte ai lavoratori che hanno cessato l'attività eventualmente dedotta in base al criterio di cassa;

2. le spese per altre prestazioni di lavoro, diverse da quelle di lavoro dipendente (cioè quelle sostenute per i lavoratori autonomi, collaboratori coordinati e continuativi, ecc.), direttamente afferenti all'attività esercitata dal contribuente, comprensive delle quote di indennità di fine rapporto dei collaboratori

coordinati e continuativi maturate nel periodo di imposta, ad eccezione delle somme corrisposte ai lavoratori che hanno cessato l'attività eventualmente dedotta in base al criterio di cassa.

Si precisa, altresì, che vanno considerati nel computo delle spese per prestazioni di lavoro di cui ai punti precedenti anche i costi sostenuti per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel rispetto dei limiti stabiliti dall'art. 62, comma 1-ter, del Tuir.

In relazione ai criteri da adottare per la determinazione del valore da inserire nel rigo in esame si rileva, inoltre, che per prestazioni di lavoro direttamente afferenti all'attività svolta dal contribuente si devono intendere quelle rese dai prestatori al di fuori dell'esercizio di un'attività commerciale, a condizione che abbiano una diretta correlazione con l'attività svolta dal contribuente stesso e, quindi, una diretta influenza sulla capacità di produrre ricavi. Non possono, invece, essere considerate spese direttamente afferenti all'attività quelle sostenute, ad esempio, per le prestazioni di un legale che ha assistito il contribuente per un procedimento giudiziario, né quelle sostenute per prestazioni rese nell'esercizio di una attività d'impresa. Si fa presente, infine, che non vanno computate nel valore da inserire nel rigo in esame le spese indicate al rigo RA84 «Spese per acquisti di servizi» quali, ad esempio, quelle corrisposte ai professionisti per la tenuta della contabilità.

Nel **rigo RA79** vanno indicati gli utili spettanti agli associati in partecipazione che apportano prevalentemente lavoro. Con riferimento al requisito della prevalenza, si precisa che, evidentemente, non è possibile, in concreto, più di una partecipazione prevalente agli utili con riferimento alla medesima persona.

Nel **rigo RA80** va indicato l'ammontare delle quote di ammortamento del costo dei beni materiali ed immateriali, strumentali per l'esercizio dell'impresa, determinate ai sensi degli art. 67 e 68 del Tuir, ad eccezione di quelle relative ad ammortamenti anticipati ed accelerati, nonché le spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore ad 1 milione di lire. Negli appositi spazi va indicata la quota di ammortamento relativa al valore di avviamento e agli immobili.

Nel **rigo RA81** vanno indicate le maggiori quote dedotte a titolo di ammortamento anticipato.

Nel **rigo RA82** vanno indicate le maggiori quote dedotte a titolo di ammortamento accelerato ai sensi dell'art. 67, comma 3, primo periodo, del Tuir.

Nel **rigo RA83** vanno indicati i canoni di locazione finanziaria relativi a beni strumentali esclusi gli immobili, riportando nell'apposito spazio l'ammontare degli oneri finanziari.

I contribuenti che non sono a conoscenza dell'ammontare degli oneri finanziari gravanti sui canoni di locazione finanziaria, per esigenze di semplificazione, in luogo dei medesimi possono indicare un ammontare pari alla differenza tra i canoni di competenza del periodo di imposta e l'importo risultante dal seguente calcolo: costo sostenuto dalla società

concedente (preso in considerazione ai fini della determinazione del "valore dei beni strumentali" da indicare al rigo RA85) diviso il numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria e moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta compresi nel periodo di durata del contratto di leasing. Con riferimento alle spese, ai canoni ed alle quote di ammortamento relative ad autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori utilizzati nell'esercizio dell'impresa va tenuto conto delle disposizioni di cui all'art. 121-bis del Tuir (vedere la voce "Deducibilità delle spese inerenti l'utilizzo di autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori" nelle Novità della disciplina del reddito d'imposta).

Nel **rigo RA84** vanno indicate le spese sostenute per: l'acquisto di servizi inerenti all'amministrazione; la tenuta della contabilità; il trasporto dei beni connesso all'acquisto o alla vendita; i premi di assicurazione relativi alla attività; i servizi telefonici, compresi quelli accessori; i consumi di energia; i carburanti, lubrificanti e simili destinati all'autotrazione. Con riferimento a tale elencazione di spese, da ritenersi tassativa, si precisa che:

- le spese per l'acquisto di servizi inerenti all'amministrazione non includono le spese di pubblicità, le spese per imposte e tasse, nonché le spese per l'acquisto di beni, quali quelli di cancelleria;
- le spese di tenuta della contabilità includono quelle per la tenuta dei libri paga e per la compilazione delle dichiarazioni fiscali; non comprendono, invece, quelle sostenute, ad esempio, per l'assistenza in sede contenziosa;
- le spese per il trasporto dei beni vanno considerate tra le spese in oggetto solo se le stesse non sono state comprese nel costo degli stessi beni quali oneri accessori;
- non si tiene conto dei premi riguardanti le assicurazioni obbligatorie per legge, ancorché l'obbligatorietà sia correlata all'esercizio dell'attività d'impresa (quali, ad esempio, i premi riguardanti l'assicurazione delle autovetture, comprendendo tra gli stessi, ai fini di semplificazione, oltre alla RCA, anche quelli per furto e incendio);
- tra i consumi di energia vanno ricomprese le spese sostenute nel periodo d'imposta per qualsiasi tipo di fonte energetica (energia elettrica, metano, gasolio, ecc) utilizzata per consentire lo svolgimento del processo produttivo, con esclusione delle spese per il riscaldamento dei locali. Rientrano tra i consumi in esame anche quelli relativi al gasolio utilizzato per i natanti delle imprese esercenti l'attività di pesca;
- i costi relativi a carburanti e simili includono tutto ciò che serve per la trazione degli automezzi (benzina, gasolio, metano, gas liquido, ecc.).

Si precisa, a titolo esemplificativo, che non rientrano tra le spese in oggetto quelle di rappresentanza, di custodia, di manutenzione e riparazione e per viaggi e trasferte.

Nel **rigo RA85, colonna 1**, va indicato il valore dei beni strumentali ottenuto sommando:

- a) il costo storico, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e degli eventuali contributi di terzi, dei beni materiali e immateriali, escluso l'avviamento, ammortizzabili ai sensi degli artt. 67 e 68 del

Tuir, da indicare nel registro dei beni ammortizzabili, al lordo degli ammortamenti e tenendo conto delle eventuali rivalutazioni a norma di legge;

- b) il costo di acquisto sostenuto dal concedente per i beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria, al netto dell'imposta sul valore aggiunto. A tal fine non assume alcun rilievo il prezzo di riscatto, anche successivamente all'esercizio dell'opzione di acquisto;
- c) il valore normale al momento dell'immissione nell'attività per i beni acquisiti in comodato ovvero in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria. In caso di affitto o usufrutto d'azienda, va considerato il valore attribuito ai beni strumentali nell'atto di affitto o di costituzione in usufrutto o, in mancanza, il loro valore normale determinato con riferimento al momento di stipula dell'atto.

Nella determinazione della voce "Valore dei beni strumentali":

- non si tiene conto degli immobili, incluse le costruzioni leggere aventi il requisito della stabilità;
- va computato il valore dei beni il cui costo unitario non è superiore ad un milione di lire, ancorché gli stessi beni non siano stati rilevati nel registro dei beni ammortizzabili;
- il valore dei beni posseduti per una parte dell'anno deve essere ragguagliato ai giorni di possesso rispetto all'anno, considerando quest'ultimo pari a 365 giorni, anche in caso di inizio o cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta.

Si ricorda che per effetto dell'art. 2, comma 1, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, le annotazioni da effettuare nel registro dei beni ammortizzabili possono essere eseguite anche nel libro degli inventari.

**Si fa presente, inoltre, che per le autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori utilizzate nell'esercizio dell'impresa si assume il costo fiscalmente rilevante di cui all'art. 121-bis del Tuir (vedere la voce "Deducibilità delle spese inerenti l'utilizzo di autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori" nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa").**

Per i beni strumentali acquisiti nel periodo d'imposta in corso al 12 giugno 1994 e nel periodo d'imposta successivo i valori di cui alle lettere a) e b) sono ridotti, rispettivamente, del 10 e del 20 per cento. La riduzione è attribuita a tutti gli esercenti attività di impresa e, quindi, anche a coloro che di fatto non hanno fruito della predetta agevolazione di cui al citato art. 3 del decreto-legge n. 357 del 1994; Nel **rigo RA85, colonna 2**, va facoltativamente indicato il valore dei beni strumentali riferibile a macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche compresi i computers ed i sistemi telefonici ed elettronici acquisiti anteriormente al 1° gennaio 1994. Ai fini della determinazione di tale valore occorre fare riferimento alle disposizioni di cui all'art. 4, comma 3, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996, senza tenere conto della riduzione di cui all'art. 2, comma 1 del D.P.C.M. 27 marzo 1997;

Nel **rigo RA85, colonna 3**, va facoltativamente indicato il valore complessivo degli au-

toveicoli utilizzati dai soggetti che svolgono le attività indicate alle lettere da a) ad f) dell'elenco di seguito riportato ovvero il valore dei beni strumentali appartenenti ad una medesima categoria omogenea di cui all'art. 16 del DPR n. 600 del 1973, senza tenere conto dell'anno di acquisizione, utilizzati dai soggetti che svolgono le attività e i servizi indicati alle lettere g) e h) dello stesso elenco:

- a) intermediari di commercio (da codice 51.11.0 a codice 51.19.0);
- b) altri trasporti terrestri, regolari, di passeggeri (codice 60.21.0);
- c) trasporto con taxi (codice 60.22.0);
- d) altri trasporti su strada, non regolari, di passeggeri (codice 60.23.0);
- e) altri trasporti terrestri di passeggeri (codice 60.24.0);
- f) trasporto di merci su strada (codice 60.25.0);
- g) attività delle lavanderie per alberghi, ristoranti, enti e comunità (codice 93.01.1);
- h) servizi di lavanderia a secco, tintorie (codice 93.01.2).

Ai fini della determinazione di tale valore occorre fare riferimento alle disposizioni di cui all'art. 4, comma 3, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996, senza tenere conto della riduzione di cui all'art. 2, comma 1, del D.P.C.M. 27 marzo 1997; il valore non va indicato se la riduzione non spetta.

## 9

### MOD. 760 BIS/RC - REDDITI DI IMPRESA SENZA CONTABILITÀ SEPARATA

Il presente quadro va compilato dagli enti non commerciali residenti e da quelli non residenti, aventi nel territorio dello Stato una stabile organizzazione, che nel periodo di imposta hanno esercitato attività commerciali senza contabilità separata, tenendo conto di quanto di seguito specificato.

Il reddito di impresa di tali soggetti si determina con l'applicazione delle disposizioni contenute nel titolo I, capo VI, del Tuir, in quanto compatibili, tenendo presente che, per effetto dell'art. 109, comma 2, del Tuir, le spese e gli altri componenti negativi risultanti in bilancio sono interamente deducibili, se si riferiscono ad operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali; le spese e gli altri componenti negativi, relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Si ricorda che i costi dei beni per l'acquisizione di servizi effettuate dai contribuenti in regime fiscale sostitutivo di cui all'art. 1 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, non costituisce componente negativo deducibile ai fini della determinazione del reddito.

Nel **rigo RC1**, va indicato l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (compresi

quelli esenti e quelli relativi all'attività istituzionale) senza tener conto di quelli relativi ad imprese gestite con contabilità separata e di quelli assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

Nel **rigo RC2**, va indicato l'ammontare delle spese e degli altri componenti negativi risultanti in bilancio (compresi gli ammortamenti e gli accantonamenti, nei limiti in cui ne è ammessa la deduzione, ai sensi delle disposizioni del capo VI del titolo I del Tuir), relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, nonché la rendita catastale o il canone di locazione, anche finanziaria, relativo ad immobili adibiti promiscuamente.

I **righi da RC3 a RC8**, vanno utilizzati per determinare il reddito di impresa agli effetti dell'IRPEG.

Nel **rigo RC3**, vanno indicati i ricavi e gli altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa, comprese le plusvalenze patrimoniali con esclusioni di quelle iscritte (vedere in Appendice la voce "Plusvalenze patrimoniali iscritte"), le rimanenze finali e le sopravvenienze attive, compresa quella derivante dalla rideterminazione del reddito agevolato prevista dall'art. 3, comma 89, della legge n. 549 del 1995, qualora i beni oggetto dell'investimento agevolato, siano stati ceduti entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui gli investimenti sono realizzati.

Ai fini della determinazione della sopravvenienza attiva di cui al citato articolo 3, comma 89, della legge n. 549 del 1995, si rinvia al prospetto per la determinazione della sopravvenienza attiva relativa ai beni ceduti entro il secondo periodo di imposta contenuto nel Mod. 760 BIS/RU (vedere in **Appendice** la voce "Detassazione del reddito d'impresa reinvestito - Recupero dell'agevolazione in caso di cessione dei beni oggetto di investimento").

Si fa presente che ai sensi dell'art. 54, comma 4, le plusvalenze realizzate, determinate a norma del comma 2 dello stesso art. 54, concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate, ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto (vedere in **Appendice** la voce "Plusvalenze patrimoniali").

Il medesimo trattamento si applica, ai sensi dell'art. 55, comma 2, alle sopravvenienze attive costituite dalle indennità di cui alla lettera b) del comma 1 dell'art. 54, conseguite per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi. La scelta per il differimento della tassazione e per il numero di quote costanti di dette plusvalenze e sopravvenienze, va effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui sono state realizzate, compilando l'apposito prospetto delle plusvalenze e sopravvenienze attive contenuto nel Mod. 760 BIS/RU.

Si fa presente, inoltre, che ai sensi dell'art. 55, comma 3, lett. b), i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di

liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere e) e f) del comma 1 dell'art. 53, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti in tale esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto; tuttavia il loro ammontare nel limite del 50 per cento, e se accantonato in apposita riserva, concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva sia utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio, o i beni ricevuti siano assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

La scelta per il differimento della tassazione e per il numero di quote costanti va effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui i predetti proventi sono stati incassati, compilando il prospetto delle plusvalenze e sopravvenienze attive. Pertanto, tra i componenti del rigo RC3 va indicata la quota costante imputabile all'esercizio, evidenziata nei **rigi RU15 e RU17**, nonché la somma delle quote costanti di plusvalenze realizzate e di sopravvenienze conseguite in precedenti periodi d'imposta.

Nel **rigo RC4** va indicato l'ammontare delle spese e degli altri componenti negativi risultanti in bilancio - compresi gli ammortamenti e gli accantonamenti, nei limiti in cui ne è ammessa la deduzione, ai sensi delle disposizioni del capo VI del titolo I del Tuir e le esistenze iniziali - che si riferiscono specificamente ad operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali.

Nel **rigo RC5**, vanno indicate le spese e gli altri componenti negativi di cui al precedente rigo RC2 per la parte di essi corrispondente al rapporto tra l'ammontare di rigo RC3 e l'ammontare di rigo RC1.

Il reddito netto (o la perdita) di **rigo RC7** è costituito dalla differenza tra l'ammontare di rigo RC3 e il totale di rigo RC6.

Se nel rigo RC7 viene riportata una perdita, la stessa, se non compensata con gli altri redditi d'impresa eventualmente posseduti nel periodo di imposta, deve essere riportata al rigo RU3 del prospetto delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria non compensate nell'anno, del Mod. 760 BIS/RU se reportabile nei cinque esercizi successivi a quello di formazione ovvero al rigo RU9 se si tratta di perdita illimitatamente riportabile. In proposito vedere la voce "Riporto delle perdite" nelle "Novità della disciplina del reddito d'impresa. In tal caso nel rigo RC9 occorre indicare zero e il rigo RC8 non va compilato. Se nel rigo RC7 viene riportato un reddito, nel **rigo RC8** va indicato l'importo delle perdite derivanti da attività di impresa in contabilità ordinaria, fino a concorrenza di tale reddito. Qualora dette perdite siano inferiori all'importo indicato nel rigo RC7, si compensa quest'ultimo importo con l'eventuale eccedenza di perdite d'impresa in contabilità ordinaria degli esercizi precedenti, non utilizzate per compensare altri redditi d'impresa del periodo d'imposta.

L'eccedenza di queste ultime perdite, non utilizzate per compensare altri redditi d'impresa, va indicata nei corrispondenti rigi del prospetto delle perdite di impresa in contabilità ordinaria non compensate nell'anno, contenuto nel Mod. 760 BIS/RU.

Nel **rigo RC9**, va indicata la differenza tra rigo RC7 e rigo RC8.

L'importo di rigo RC9 deve essere riportato nel Mod. 760 BIS/RB, rigo RB19.

Il reddito ai fini dell'ILOR va computato tenendo presente quanto precisato con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa agli effetti dell'IRPEG, assumendo al riguardo gli elementi reddituali che hanno rilevanza ai fini dell'ILOR.

Nel **rigo RC14**, va indicata la differenza tra l'ammontare di **rigo RC10** e il totale di **rigo RC13**; qualora detta differenza sia negativa nel rigo stesso va indicato zero.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 109, comma 3, la deduzione delle spese e degli altri componenti negativi agli effetti della determinazione sia dell'IRPEG che dell'ILOR, nella misura proporzionale di cui al comma 2 dello stesso art. 109, è subordinata alla condizione che l'ente abbia tenuto, relativamente a tutte le attività esercitate e a tutti i beni posseduti, una contabilità unica contenente tutti gli elementi necessari e rispondenti alle prescrizioni dell'art. 22 del DPR n. 600 del 1973.

Per effetto del comma 4-bis dell'art. 109, per gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica, la contabilità unica di cui al comma 3, si intende realizzata nell'ambito della contabilità pubblica tenuta a norma di legge dagli stessi enti. Ne discende che limitatamente a tali enti le registrazioni delle operazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa possono essere effettuate nelle scritture prescritte dalla predetta contabilità e in base alle modalità ivi stabilite, con l'ulteriore conseguenza che i componenti positivi e negativi per la determinazione di detto reddito vanno assunti con gli stessi criteri previsti dalla contabilità pubblica.

## 10

### MOD. 760 BIS/RD - REDDITI DI IMPRESA IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Questo modello va compilato dagli enti non commerciali residenti e da quelli non residenti con stabile organizzazione in Italia, che hanno esercitato attività commerciali in contabilità semplificata.

Si ricorda che sono ammessi alla tenuta della contabilità semplificata di cui all'art. 18 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e quindi alla determinazione del reddito ai sensi dell'art. 79 del Tuir, i soggetti che nel precedente periodo d'imposta hanno conseguito ricavi di ammontare non superiore:

- a lire 360 milioni, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- a lire un miliardo, per le imprese aventi per oggetto altre attività;

e che non hanno optato per la contabilità ordinaria, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del DL 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154.

Ai fini del computo di detti limiti, i ricavi vanno assunti secondo i criteri di competenza.

Per i soggetti che esercitano contemporanea-

mente prestazioni di servizi ed altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente, a condizione che i ricavi siano annotati distintamente; in mancanza si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi.

Tale modello deve essere altresì compilato dagli enti non commerciali che hanno intrapreso l'esercizio di impresa commerciale nel presente periodo di imposta e che per detto periodo hanno tenuto la contabilità semplificata. Si fa presente che i soggetti che si sono avvalsi nel precedente periodo di imposta del regime ordinario di determinazione del reddito e che sono passati al regime previsto dall'art. 79 del Tuir, devono osservare per la determinazione del reddito i criteri di cui al DM 27 settembre 1989, n. 352.

Nel **rigo RD1** va indicato:

– nel **campo 1**, in riferimento al "Valore dei beni strumentali", l'importo complessivo ottenuto sommando:

a) il costo storico, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e degli eventuali contributi di terzi, dei beni materiali e immateriali, escluso l'avviamento, ammortizzabili ai sensi degli artt. 67 e 68, da indicare nel registro dei beni ammortizzabili, al lordo degli ammortamenti e tenendo conto delle eventuali rivalutazioni a norma di legge;

b) il costo di acquisto sostenuto dal concedente per i beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria, al netto dell'imposta sul valore aggiunto. A tal fine non assume alcun rilievo il prezzo di riscatto, anche successivamente all'esercizio dell'opzione di acquisto;

c) il valore normale al momento dell'immissione nell'attività dei beni acquisiti in comodato ovvero in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria. In caso di affitto o usufrutto d'azienda, va considerato il valore attribuito ai beni strumentali nell'atto di affitto o di costituzione in usufrutto o, in mancanza, il loro valore normale determinato con riferimento al momento di stipula dell'atto.

Nella determinazione della voce "Valore dei beni strumentali":

– non si tiene conto degli immobili, incluse le costruzioni leggere aventi il requisito della stabilità;

– va computato il valore dei beni il cui costo unitario non è superiore ad un milione di lire, ancorchè gli stessi beni non siano stati rilevati nel registro dei beni ammortizzabili o nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;

– il valore dei beni posseduti per una parte del periodo d'imposta va ragguagliato ai giorni di possesso rispetto all'anno, considerando quest'ultimo pari a 365 giorni, anche in caso di inizio o cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta.

**Si fa presente, inoltre, che per autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori, utilizzati nell'esercizio dell'impresa si assume il costo fiscalmente rilevante di cui all'art. 121-bis del Tuir (vedere la voce "Deducibilità delle spese inerenti l'utilizzo di autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori")**

### nelle Novità della disciplina del reddito d'impresa).

Per i beni strumentali acquisiti nel periodo d'imposta in corso al 12 giugno 1994 e nel successivo, i valori di cui alle lettere a) e b) sono ridotti, rispettivamente, del 10 e del 20 per cento. La riduzione è attribuita a tutti gli esercenti attività di impresa e, quindi, anche a coloro che di fatto non hanno fruito della predetta agevolazione di cui al citato art. 3 del decreto-legge n. 357 del 1994;

– nel **campo 2**, facoltativamente il valore dei beni strumentali riferibili a macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche compresi i computers ed i sistemi telefonici elettronici acquisiti anteriormente al 1° gennaio 1994. Ai fini della determinazione di tale valore occorre fare riferimento alle disposizioni di cui all'art. 4, comma 3, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996, senza tenere conto della riduzione di cui all'art. 2, comma 1 del D.P.C.M. 27 marzo 1997;

– nel **campo 3**, va facoltativamente indicato il valore complessivo degli autoveicoli utilizzati dai soggetti che svolgono le attività indicate alle lettere da a) ad f) dell'elenco di seguito riportato ovvero il valore dei beni strumentali appartenenti ad una medesima categoria omogenea di cui all'art. 16 del DPR n. 600 del 1973, senza tenere conto dell'anno di acquisizione, utilizzati dai soggetti che svolgono le attività e i servizi indicati alle lettere g) e h) dello stesso elenco:

a) intermediari di commercio (da codice 51.11.0 a codice 51.19.0);

b) altri trasporti terrestri, regolari, di passeggeri (codice 60.21.0);

c) trasporto con taxi (codice 60.22.0);

d) altri trasporti su strada, non regolari, di passeggeri (codice 60.23.0);

e) altri trasporti terrestri di passeggeri (codice 60.24.0);

f) trasporto di merci su strada (codice 60.25.0);

g) attività delle lavanderie per alberghi, ristoranti, enti e comunità (codice 93.01.1);

h) servizi di lavanderia a secco, tintorie (codice 93.01.2).

Ai fini della determinazione di tale valore occorre fare riferimento alle disposizioni di cui all'art. 4, comma 3, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996, senza tenere conto della riduzione di cui all'art. 2, comma 1, del D.P.C.M. 27 marzo 1997; il valore non va indicato se la riduzione non spetta.

### ■ DETERMINAZIONE DEL REDDITO AI FINI DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE

Nei **righi** da **RD2** a **RD9** sono elencati i componenti positivi di reddito.

Nel **rigo RD2** va indicato l'ammontare dei ricavi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 53, cioè i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e dei corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati

e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

Non si deve tenere conto, pertanto:

– dei ricavi derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazione in società ed enti indicati alle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'articolo 87 del Tuir, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;

– delle indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni da cui originano ricavi.

Non vanno, altresì, presi in considerazione gli altri componenti positivi che concorrono a formare il reddito, compresi i proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti dall'esercizio di attività di impresa e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il risarcimento dei danni consistenti nella perdita dei citati redditi, con esclusione dei danni dipendenti da invalidità permanente o da morte.

Il presente rigo, contiene due appositi spazi:

– nel primo, i soggetti interessati hanno facoltà di indicare l'ammontare dei detti ricavi per i quali è stata emessa fattura, anche in sospensione di imposta;

– nel secondo devono essere indicati i ricavi per attività in regime forfetario quali quelli:

- derivanti dall'esercizio delle attività di agriturismo, di cui alla citata legge n. 730 del 1985, in caso di determinazione del reddito secondo i criteri dell'art. 5, comma 1, della legge n. 413 del 1991. Ai sensi della suddetta legge n. 730 del 1985, per attività agrituristiche si intendono le attività di ricezione ed ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 del Codice Civile.

Tali soggetti, ai fini della determinazione del reddito attribuibile all'attività di agriturismo, devono indicare nel **rigo RD22**, evidenziandolo anche nell'apposito spazio, il solo 75 per cento di detti ricavi, quali costi forfetariamente riconosciuti;

- derivanti dall'esercizio di attività di assistenza fiscale resa agli associati dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo ai sensi dell'art. 78, comma 8, della legge n. 413 del 1991. Tali soggetti, ai fini della determinazione del reddito attribuibile a detta attività di assistenza fiscale resa agli associati, devono indicare nel **rigo RD22**, evidenziandolo anche nell'apposito spazio, solo il 94 per cento di detti ricavi, quali costi forfetariamente riconosciuti. (Vedere in Appendice la voce "Associazioni sindacali agricole");

- delle associazioni sportive dilettantistiche, delle associazioni senza fini di lucro e delle associazioni pro loco che hanno optato per la determinazione forfetaria del reddito ai sensi dell'art. 2, comma 5, della legge 16 dicembre 1991, n. 398.

Tali soggetti devono indicare nel predetto **rigo RD22**, evidenziandolo anche nell'apposito spazio, solo il 94 per cento dei predetti ricavi quali costi forfetariamente riconosciuti e nel **rigo RD5** le plusvalenze realizzate.

Si ricorda che per poter fruire dell'opzione per la determinazione forfetaria del reddito, dette ultime associazioni devono aver conseguito nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 12 dicembre 1996, proventi derivanti dall'attività commerciale per un importo non superiore a L. 128.411.000 (vedi DPCM 28 novembre 1997 in G.U. n. 294 del 18 dicembre 1997).

Nel **rigo RD3** va indicato l'ammontare degli altri proventi considerati ricavi, diversi da quelli di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 53, evidenziando nell'apposito spazio quelli di cui alla lettera d) del menzionato articolo 53 (indennità conseguite a titolo di riconoscimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni da cui originano ricavi).

Non vanno indicati in questo rigo i ricavi previsti dalla lett. c) del comma 1 dello stesso articolo 53.

Nel **rigo RD4** vanno indicati i corrispettivi non annotati nelle scritture contabili qualora il contribuente intenda avvalersi delle seguenti disposizioni:

#### **"Ravvedimento operoso" ai fini penali**

(art. 1, comma 4, DL 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516).

Si rinvia alla voce "Sanzioni" contenute nell'Appendice.

#### **"Ravvedimento operoso" ai fini amministrativi**

(art. 13, comma 1 lett. c), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Si rinvia alla voce "Ravvedimento operoso" contenuta nell'Appendice.

**I contribuenti che, in applicazione dell'abrogato art. 55, quarto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, avessero provveduto in data antecedente al 1° aprile 1998 al versamento della somma pari ad un ventesimo dei ricavi non annotati, devono unicamente indicare i suddetti ricavi nel rigo in esame dovendosi ritenere validamente esperito il ravvedimento operoso secondo la precedente normativa.**

Nel **rigo RD5** va indicato l'ammontare delle plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 54, afferenti ai beni relativi all'impresa, diversi da quelli la cui cessione genera ricavi.

Ai sensi dell'art. 54, comma 4, le plusvalenze realizzate, determinate a norma del comma 2 dello stesso art. 54, concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto (vedere in **Appendice** la voce "Plusvalenze patrimoniali").

Il medesimo trattamento si applica, ai sensi dell'art. 55, comma 2, alle sopravvenienze attive costituite dalle indennità di cui alla lettera b) del comma 1 dell'art. 54, conseguite per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi. La scelta per il differimento della tassazione va effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui le plusvalenze sono state realizzate o le sopravvenienze sono state conseguite, compilando il "Prospetto delle plusvalenze e sopravvenienze attive" contenuto nel Mod. 760 BIS/RU.

Pertanto, nel presente rigo va indicato l'intero ammontare delle plusvalenze realizzate e delle sopravvenienze conseguite nel periodo di imposta e/o la quota costante evidenziata nel **rigo RU15** del modello 760 BIS/RU relativa a quelle, da indicare nel **rigo RU14**, che si intendono rateizzare.

Va inoltre indicata nello stesso rigo RD5 la somma delle quote costanti imputabili al presente periodo d'imposta di plusvalenze realizzate e di sopravvenienze conseguite in precedenti periodi d'imposta.

Nel **rigo RD6** va indicato l'ammontare delle sopravvenienze attive di cui all'art. 55, ad esclusione di quelle previste nel comma 2 (da indicare nel rigo RD5).

I proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere e) ed f) del comma 1 dell'art. 53, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti in tale esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto (vedere in **Appendice** la voce "Contributi o liberalità").

La scelta per il numero di quote costanti va effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui i predetti proventi sono stati incassati, compilando il prospetto delle plusvalenze e sopravvenienze attive contenuti nel Mod. 760 BIS/RU. Relativamente ai proventi incassati nel presente periodo d'imposta da evidenziare nel **rigo RU16**, la scelta va effettuata indicando nel **rigo RU17** del Mod. 760 BIS/RU la quota costante.

Nel **rigo RD6**, va altresì indicata la quota costante, imputabile al reddito dell'esercizio, dei proventi conseguiti nei precedenti periodi d'imposta.

Nel **rigo RD7** va indicato il valore delle rimanenze finali relative a:

- 1) materie prime e sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti (art. 59, comma 1);
- 2) prodotti in corso di lavorazione e servizi non di durata ultrannuale (art. 59, comma 5).

Nell'apposito spazio l'ente ha facoltà di indicare il valore delle sole rimanenze finali relative a prodotti finiti.

Nel **rigo RD8** va indicato il valore delle rimanenze finali di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in corso di esecuzione (art. 60), evidenziando nell'apposito spazio il valore delle rimanenze in esame valutate ai sensi dell'art. 60, comma 5.

Per tali rimanenze va redatto un prospetto da cui risulti distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista,

degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa.

Tale documentazione, che non va allegata alla dichiarazione, deve essere conservata dall'ente fino al 31 dicembre 2003, termine entro il quale l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di chiederla.

Nel **rigo RD9** vanno indicati gli altri componenti positivi che concorrono a formare il reddito, tra i quali:

- l'utile netto derivante dalla negoziazione di azioni o quote di partecipazione in società ed enti indicati nelle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'art. 87, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa. Tale utile netto è determinato dalla differenza tra la somma dei corrispettivi derivanti dalle cessioni dei suddetti beni e delle relative rimanenze finali e la somma delle esistenze iniziali e del costo di acquisto degli stessi.
- i dividendi e gli interessi attivi di cui all'art. 56. Si precisa che il credito d'imposta sui dividendi va indicato nel Mod. 760 BIS/RB (vedere in appendice la voce "Crediti d'imposta").
- i proventi in denaro o in natura incassati da soggetti in contabilità ordinaria nel precedente periodo di imposta, a titolo di contributo o di liberalità, che sono stati accantonati in apposita riserva, ai sensi dell'art. 55, comma 3, lett. b);
- i redditi degli immobili relativi all'impresa che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio della stessa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa medesima. Detti immobili concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato in base alle disposizioni concernenti i redditi fondiari, per quelli situati nel territorio dello Stato, o ai sensi dell'art. 84, comma 2, per quelli situati all'estero;
- i canoni derivanti dalla locazione di immobili non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (c.d. "strumentali per natura"), qualora gli stessi siano stati inclusi tra i beni dell'impresa nel registro dei beni ammortizzabili. In tale ipotesi i canoni vanno assunti nella determinazione del reddito d'impresa senza alcun abbattimento;
- gli ammontari dedotti ai sensi degli artt. 70, 71, 72 e 73, indicati nei bilanci dei soggetti in contabilità ordinaria nel precedente periodo di imposta nell'ipotesi in cui gli ammontari stessi non risultino iscritti nel registro degli acquisti tenuto ai fini IVA ovvero nell'apposito registro per coloro che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione ai fini di tale imposta;
- i proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti dall'esercizio di attività di impresa e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il risarcimento dei danni consistenti nella perdita dei citati redditi;
- le sopravvenienze attive derivanti dalla rideterminazione, effettuata ai sensi dell'art. 3, comma 89, della legge n. 549 del 1995, del reddito escluso dall'imposizione ai sensi dell'art. 3 del DL n. 357 del 1994 e dell'art. 3, comma 88, della leg-

ge n. 549 del 1995, qualora i beni oggetto dell'investimento agevolato siano stati ceduti entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui gli investimenti sono realizzati; ai fini della determinazione della citata sopravvenienza attiva si rinvia all'apposito prospetto contenuto nel Mod. 760 BIS/RU.

In questo rigo vanno altresì compresi gli altri proventi, diversi da quelli indicati nei precedenti rigi, conseguiti nell'esercizio dell'impresa.

Nel **rigo RD10** va indicato il totale dei componenti positivi risultante dalla somma degli importi indicati nei rigi da RD2 a RD9.

Nei **righi da RD11 a RD22** sono elencati i componenti negativi di reddito.

Si ricorda che i costi sostenuti per l'acquisizione di beni e di servizi effettuati dai soggetti in regime fiscale sostitutivo di cui all'art. 1 del DL 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, non costituiscono componenti negativi deducibili ai fini della determinazione del reddito.

Nel **rigo RD11** vanno indicate le esistenze iniziali risultanti all'inizio del periodo di imposta relative a materie prime e sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti nonché ai prodotti in corso di lavorazione e a servizi non di durata ultrannuale. Nell'apposito spazio l'ente ha facoltà di indicare le esistenze iniziali relative ai prodotti finiti.

Nel **rigo RD12** vanno indicate le esistenze iniziali risultanti all'inizio del periodo d'imposta relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, evidenziando nell'apposito spazio il valore delle esistenze in esame valutate ai sensi dell'art. 60, comma 5.

Nel **rigo RD13** va indicato il costo di acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci, incluse le spese sostenute per le lavorazioni effettuate da terzi esterni all'impresa.

Nel **rigo RD14** vanno indicati i costi relativi all'acquisto di beni e servizi strettamente correlati alla produzione dei ricavi che originano dall'attività di impresa esercitata.

Non vanno considerati tra i costi presi in considerazione ai fini della compilazione del rigo in esame quelli di tipo gestionale che riguardano il complessivo svolgimento dell'attività, quali, ad esempio, quelli relativi alle tasse di concessione governativa, alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e, in genere, alle imposte e tasse non direttamente correlate alla produzione dei ricavi.

Per attività di produzione di servizi devono intendersi quelle aventi per contenuto prestazioni di fare ancorché, per la loro esecuzione, siano impiegati beni, materie prime o materiali di consumo.

Devono essere incluse nel rigo in esame anche le spese sostenute per prestazioni di terzi ai quali viene appaltata in tutto o in parte la produzione del servizio.

Le spese per consumi di energia vanno, di regola, computate nella determinazione del valore da indicare al rigo RD21 «Spese per acquisti di servizi». Tuttavia, qualora in contabilità le spese sostenute per il consumo di energia direttamente utilizzata nel processo pro-

duttivo siano state rilevate separatamente da quelle sostenute per l'energia non direttamente utilizzata nell'attività produttiva, le prime possono essere collocate all'interno del rigo in esame.

**ATTENZIONE:** Con riferimento alle spese relative ad autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori utilizzati nell'esercizio dell'impresa va tenuto conto delle disposizioni di cui all'art. 121-bis del Tuir (vedere la voce «Deducibilità delle spese inerenti l'utilizzo di autoveicoli, autocaravan, motocicli e ciclomotori» nelle Novità della disciplina del reddito d'impresa).

Nel **rigo RD15** va indicato l'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro e, in particolare:

- le spese per prestazioni di lavoro (incluse quelle sostenute per i contributi e per i premi INAIL) rese da lavoratori dipendenti a tempo pieno e a tempo parziale e dagli apprendisti che abbiano prestato l'attività per l'intero periodo d'imposta o per parte di esso, comprensive degli stipendi, salari e altri compensi in denaro o in natura, delle quote di indennità di quiescenza e previdenza maturate nel periodo d'imposta, nonché delle partecipazioni agli utili, ad eccezione delle somme corrisposte ai lavoratori che hanno cessato l'attività eventualmente dedotte in base al criterio di cassa;
- le spese per altre prestazioni di lavoro, diverse da quelle di lavoro dipendente (cioè quelle sostenute per i lavoratori autonomi, i collaboratori coordinati e continuativi, ecc.), direttamente afferenti all'attività esercitata dal contribuente, comprensive delle quote di indennità di fine rapporto dei collaboratori coordinati e continuativi maturate nel periodo di imposta, ad eccezione delle somme corrisposte ai collaboratori che hanno cessato l'attività, eventualmente dedotte in base al criterio di cassa.

Si precisa, altresì, che vanno considerati nel computo delle spese per prestazioni di lavoro di cui ai punti precedenti anche i costi sostenuti per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel rispetto dei limiti stabiliti dall'art. 62, comma 1-ter, del Tuir.

In relazione ai criteri da adottare per la determinazione del valore da inserire nel rigo in esame si rileva, inoltre, che per prestazioni di lavoro direttamente afferenti all'attività svolta dal contribuente, di cui alla precedente lettera b), si devono intendere quelle rese dai prestatori al di fuori dell'esercizio di un'attività commerciale, a condizione che abbiano una diretta correlazione con l'attività svolta dal contribuente stesso e, quindi, una diretta influenza sulla capacità di produrre ricavi. Al riguardo si precisa che si considerano spese direttamente afferenti all'attività esercitata, ad esempio, quelle sostenute: da una impresa edile per un progetto di ristrutturazione realizzato da un architetto; da un laboratorio di analisi per le prestazioni rese da un medico che effettua i prelievi; da un fabbricante di

mobili per un progetto realizzato da un designer. Si precisa, altresì, che i compensi agli amministratori rientrano tra le «spese per l'acquisto di servizi» da indicare al rigo RD21.

Non possono, invece, essere considerate spese direttamente afferenti all'attività quelle sostenute, ad esempio, per le prestazioni di un legale che ha assistito il contribuente per un procedimento giudiziario, né quelle sostenute per prestazioni rese nell'esercizio di una attività d'impresa (pertanto non vanno considerate nella variabile in oggetto, ad esempio, le provvigioni corrisposte dalle case mandanti agli agenti e rappresentanti di commercio). Si fa presente, infine, che non vanno incluse nel rigo in esame le spese indicate al rigo RD21 «Spese per acquisti di servizi» quali, ad esempio, quelle corrisposte ai professionisti per la tenuta della contabilità.

Ai fini della compilazione del predetto rigo RD15 si precisa altresì, che:

- ai sensi dell'art. 62, comma 1-ter, del Tuir, le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a lire 350.000; il predetto limite è elevato a lire 500.000 per le trasferte all'estero. Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti è stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali ovvero 20 se con motore diesel;
- le quote maturate per le indennità di quiescenza e previdenza del personale dipendente, per le indennità di fine rapporto spettanti per collaborazione coordinata e continuativa e per la cessazione di rapporti di agenzia, nonché per quelle spettanti agli sportivi professionisti, sono deducibili a condizione che risultino indicate nei registri tenuti ai fini IVA ovvero nell'apposito registro per coloro che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione ai fini di tale imposta.

**Si ricorda che le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito possono essere globalmente annotate nelle scritture contabili previste dall'art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi semprechè, se erogate, risultino regolarmente annotate nella contabilità prevista dalla legislazione sul lavoro.**

Nel **rigo RD16** vanno indicati gli utili spettanti agli associati in partecipazione e, nell'apposito spazio, la parte di essi spettante agli associati che apportano prevalentemente lavoro. Con riferimento al requisito della prevalenza, si precisa che non è possibile, in concreto, avere più di una partecipazione prevalente agli utili con riferimento al medesimo soggetto.

Nel **rigo RD17** va indicato l'ammontare delle quote di ammortamento del costo dei beni materiali ed immateriali, strumentali per l'esercizio dell'impresa, determinate ai sensi degli artt. 67 e 68, ad eccezione di quelle relative ad ammortamenti anticipati ed accelerati, nonché le spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore ad 1 milione di lire (vedere in **Appendice** le voci "Immobili strumentali relativi all'impresa"). Negli appositi spazi va indicata la quota di ammortamento relativa al valore dell'avviamento e agli immobili.

Si precisa, altresì, che le quote di ammortamento relative ad apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione di cui al comma 10-bis dell'articolo 67 del Tuir devono essere computate nella misura del 50 per cento.

Nel **rigo RD18** vanno indicate le maggiori quote dedotte a titolo di ammortamento anticipato.

Nel **rigo RD19** vanno indicate le maggiori quote dedotte a titolo di ammortamento accelerato ai sensi all'art. 67, comma 3, primo periodo.

Nel **rigo RD20** vanno indicati i canoni di locazione finanziaria relativi a beni mobili strumentali, indicando nell'apposito spazio l'ammontare degli oneri finanziari.

I clienti che non sono a conoscenza dell'ammontare degli oneri finanziari gravanti sui canoni di locazione finanziaria, per esigenze di semplificazione, in luogo dei medesimi possono indicare un ammontare pari alla differenza tra i canoni di competenza del periodo di imposta e l'importo risultante dal seguente calcolo: costo sostenuto dalla società concedente (preso in considerazione ai fini della determinazione del "Valore dei beni strumentali") diviso il numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria e moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta compresi nel periodo di durata del contratto di leasing.

Nella misura del 50 per cento sono computati i canoni di locazione finanziaria relativi ad apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione di cui al comma 10-bis dell'articolo 67 del Tuir.

**ATTENZIONE:** Con riferimento ai canoni di locazione finanziaria e alle quote di ammortamento relative ad autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori utilizzati nell'esercizio dell'impresa va tenuto conto delle disposizioni di cui all'art. 121-bis del Tuir (vedere la voce "Deducibilità delle spese inerenti l'utilizzo di autoveicoli, autocaravan, motocicli e ciclomotori" nelle *Novità della disciplina del reddito d'impresa*).

Nel **rigo RD21** vanno indicate le spese sostenute per: l'acquisto di servizi inerenti all'amministrazione; la tenuta della contabilità; il trasporto di beni connesso all'acquisto o alla vendita; i premi di assicurazione relativi all'attività; i servizi telefonici, compresi quelli accessori; i consumi di energia; i carburanti, lubrificanti e simili destinati all'auto-trazione.

Con riferimento a tale elencazione di spese, da intendersi tassativa, si precisa che:

- le spese per l'acquisto di servizi inerenti all'amministrazione non includono le spese di pubblicità, le spese per imposte e tasse, nonché le spese per l'acquisto di beni, quali quelli di cancelleria. Rientrano, invece, in tale voce, ad esempio, i compensi agli amministratori, le provvigioni attribuite dalle case mandanti agli agenti e rappresentanti di commercio e quelle attribuite dagli agenti di assicurazione ai propri sub-agenti;
- le spese di tenuta della contabilità includono quelle per la tenuta dei libri paga e per la compilazione delle dichiarazioni fiscali; non comprendono, invece, quelle sostenute, ad esempio, per l'assistenza in sede contenziosa;
- le spese per il trasporto dei beni vanno computate in questo rigo solo se le stesse non sono state comprese nel costo degli stessi beni quali oneri accessori (in caso contrario, rilevano, invece, come componente del costo del venduto);
- non si tiene conto dei premi riguardanti le assicurazioni obbligatorie per legge, ancorché l'obbligatorietà sia correlata all'esercizio dell'attività d'impresa (quali, ad esempio, i premi riguardanti l'assicurazione delle autovetture, comprendendo tra gli stessi, ai fini di semplificazione, oltre alla RCA, anche quelli per furto e incendio);
- tra i consumi di energia vanno ricomprese le spese sostenute nel periodo d'imposta per qualsiasi tipo di fonte energetica (energia elettrica, metano, gasolio, ecc) utilizzata per consentire lo svolgimento del processo produttivo, con esclusione delle spese per il riscaldamento dei locali. Rientrano tra i consumi in esame anche quelli relativi al gasolio utilizzato per i natanti delle imprese esercenti l'attività di pesca;
- i costi relativi a carburanti e simili includono tutto ciò che serve per la trazione degli automezzi (benzina, gasolio, metano, gas liquido, ecc.).

Si precisa, a titolo esemplificativo, che non devono essere computate in questo rigo le spese di rappresentanza, le spese di custodia, le spese di manutenzione e riparazione e le spese per viaggi e trasferte.

Non si tiene conto, altresì, dei costi considerati per la determinazione della voce «Costo per la produzione dei servizi» considerati al rigo RD14.

Al riguardo si precisa che le spese per il trasporto di beni vanno indicate nel rigo RD21 se non comprese nel costo dei beni quali oneri accessori; si precisa, altresì, che in riferimento ai premi di assicurazione non si deve tener conto di quelli riguardanti assicurazioni obbligatorie.

Nel **rigo RD22** vanno indicati gli altri componenti negativi deducibili non indicati nei precedenti rigi, tra i quali:

- le spese per prestazioni di lavoro diverse da quelle di cui ai rigi precedenti. In particolare, in tale rigo vanno indicate anche

le somme corrisposte ai lavoratori dipendenti e ai collaboratori coordinati e continuativi che hanno cessato l'attività, eventualmente dedotte in base al criterio di cassa;

- la perdita netta derivante dalla negoziazione di azioni, quote di partecipazione in società ed enti indicate nelle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'art. 87, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché di obbligazioni e altri titoli in serie o di massa. Tale perdita netta è determinata dalla differenza tra la somma delle esistenze iniziali e del costo di acquisto di detti beni e la somma dei corrispettivi derivanti dalle cessioni degli stessi e delle relative rimanenze finali;
- i canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio nonché i canoni di locazione finanziaria diversi da quelli indicati nel rigo RD20;
- gli interessi passivi nell'ammontare corrispondente alla quota proporzionale deducibile ai sensi dell'art. 63, commi 1, 2 e 3. Si ricorda che tra gli interessi passivi da assumere nella quota proporzionale sopra evidenziata vanno compresi anche quelli relativi ai contratti di conto corrente e alle operazioni bancarie regolate in conto corrente, compensati a norma di legge o di contratto (vedere in **Appendice** la voce "Deducibilità degli interessi passivi");
- le minusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze passive e le perdite di cui all'art. 66;
- le imposte deducibili ed i contributi ad associazioni sindacali e di categoria (vedere in **Appendice** la voce "Imposte indeducibili");
- le spese relative a studi e ricerche, di pubblicità e propaganda, di rappresentanza e le altre spese relative a più esercizi. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 74, le spese relative a studi e ricerche, sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Quelle di pubblicità e propaganda, sostenute a decorrere dal periodo d'imposta per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge 28 dicembre 1995, n. 549, sono deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza, ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare, sostenute a partire dal predetto periodo d'imposta, sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono sostenute e nei quattro successivi. Le altre spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Pertanto, relativamente alle spese sostenute nell'esercizio, nel presente rigo va indicato:
  - l'intero ammontare o la quota costante delle spese relative a studi e ricerche, pubblicità e propaganda;
  - la quota pari a 1/15 delle spese di rappresentanza;
  - la quota imputabile all'esercizio delle altre spese relative a più esercizi.

Nel medesimo rigo va altresì indicata la somma delle quote imputabili all'esercizio relative alle predette spese sostenute negli esercizi precedenti;

- la deduzione forfetaria delle spese non documentate riconosciuta agli intermediari e rappresentanti di commercio e agli esercenti le attività indicate al primo comma dell'art. 1 del DM 13 ottobre 1979. Tale deduzione va calcolata applicando le seguenti percentuali all'ammontare dei ricavi: 3 per cento dei ricavi fino a 12 milioni di lire; 1 per cento dei ricavi oltre 12 milioni e fino a 150 milioni di lire; 0,50 per cento dei ricavi oltre 150 milioni e fino a 180 milioni di lire;
- le spese e gli altri componenti negativi, diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito. Se le spese si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito, sono deducibili con le modalità previste dai commi 5 e 5-bis dell'art. 75;
- le spese e le erogazioni liberali di cui alle lettere c-ter) e c-quater) del comma 2 dell'art. 65, nei limiti ed alle condizioni ivi indicate;
- le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione - non portate ad incremento del costo dei beni strumentali nel registro dei beni ammortizzabili ai quali si riferiscono - deducibili a norma dell'art. 67, comma 7;
- i compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, nel caso in cui il soggetto abbia scelto la deduzione di detti compensi interamente nell'esercizio di competenza, anziché secondo le modalità stabilite nella citata norma (vedere in **Appendice** la voce "Spese di manutenzione e riparazione").

Nel **rigo RD23** va indicato il totale dei componenti negativi risultante dalla somma degli importi indicati nei righi da RD11 a RD22.

Nel **rigo RD24** va indicata la differenza tra il totale dei componenti positivi di **rigo RD10** ed il totale dei componenti negativi di **rigo RD23**.

Nel **rigo RD25** vanno indicate le erogazioni liberali di cui all'art. 65, comma 2, (escluse quelle previste dalla lett. c-quater dello stesso comma) e quelle di cui all'art. 25, comma 2, del D.Lgs. 28 giugno 1996, n. 367 (Vedere in **Appendice** la voce "Erogazioni liberali a favore delle fondazioni di diritto privato operanti nel settore musicale").

Nel caso in cui l'importo di rigo RD24 è positivo:

- nel rigo **RD25** vanno indicate le erogazioni liberali;
- nel **rigo RD26** va indicata la differenza tra rigo RD24 e rigo RD25;
- nel **rigo RD27** va indicato l'eventuale importo delle perdite derivanti da partecipazioni in società di persone ed assimilate

esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria (da Mod. 760 BIS/RH), fino a concorrenza dell'importo di rigo RD26. Tale ultima ipotesi può verificarsi, ad esempio, qualora un ente non commerciale (fondazione, associazione di persone, ecc.) acquisisce, a titolo di successione o donazione, una partecipazione in una società di persone.

Se le perdite d'impresa in contabilità ordinaria sono inferiori all'importo di rigo RD26, occorre procedere alla compensazione, fino a concorrenza dell'importo di rigo RD26, con l'eventuale eccedenza di perdite di impresa in contabilità ordinaria degli esercizi precedenti non utilizzate per compensare altri redditi d'impresa del presente periodo d'imposta.

L'eventuale eccedenza di queste ultime perdite, non utilizzate per compensare altri redditi di impresa, va indicata nei corrispondenti righi del prospetto delle perdite di impresa in contabilità ordinaria non compensate nell'anno, contenuto nel Mod. **760 BIS/RU**, secondo le istruzioni ivi riportate;

- nel **rigo RD28** va indicata la differenza tra l'importo di rigo RD26 e quello di rigo RD27.

Nel caso in cui l'importo di rigo RD24 è negativo, lo stesso va riportato nel **rigo RD29**. Al riguardo si ricorda che qualora il contribuente abbia conseguito proventi esenti, nel rigo RD29 deve essere indicata la perdita al netto dei proventi esenti dall'imposta, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti per effetto dell'applicazione degli articoli 63 e 75, commi 5 e 5-bis.

#### ■ DETERMINAZIONE DEL REDDITO AI FINI DELL'IMPOSTA LOCALE SUI REDDITI

Nel **rigo RD30** va riportato l'ammontare del reddito d'impresa al lordo delle erogazioni liberali (o della perdita) evidenziato nel rigo RD24.

Nel **rigo RD31** va indicato il totale degli elementi reddituali che differenziano, aumentandolo, il reddito ai fini ILOR rispetto a quello determinato ai fini IRPEG, riportato nel rigo RD30, tra i quali:

- le perdite derivanti da attività commerciali esercitate all'estero mediante stabili organizzazioni con gestione e contabilità separata, in quanto il reddito relativo non è soggetto all'ILOR;
- le perdite derivanti dalla partecipazione in società di persone residenti nel territorio dello Stato, in quanto i redditi derivanti da partecipazioni in tali società non sono soggetti all'ILOR;
- ogni altro componente reddituale che influenzi in aumento il reddito ai fini ILOR.

Nel **rigo RD32** va indicato il totale degli elementi reddituali che differenziano, riducendolo, il reddito ai fini ILOR rispetto a quello determinato ai fini IRPEG, riportato nel rigo RD30, tra i quali:

- i redditi derivanti da attività commerciali esercitate all'estero mediante stabili organizzazioni con gestione e contabilità separata;

- i redditi derivanti dalla partecipazione in società di persone residenti nel territorio dello Stato;

- i redditi derivanti dalla partecipazione in società ed enti indicati alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 87 per i quali spetta il credito d'imposta, e alle lettere c) e d) dello stesso articolo che, in base a quanto dispone l'art. 115, comma 2, lett. a), sono esclusi dall'ILOR;

- i redditi di fabbricati a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali od oggetto di locazione, i redditi dominicali delle aree fabbricabili e dei terreni agricoli, e i redditi agrari di cui all'art. 29 del Tuir, in quanto ai sensi dell'art. 17, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, tali redditi sono esclusi dall'ILOR (vedere in **Appendice** la voce "Esclusione dall'ILOR");

- ogni altro componente reddituale che influenzi in diminuzione il reddito ai fini ILOR.

Occorre tener presente che in caso di ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito solo ai fini ILOR o solo ai fini IRPEG, l'ammontare degli interessi passivi e delle spese e altri componenti negativi, che si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito ai fini dell'ILOR, va calcolato rideterminando il rapporto di deducibilità di cui all'art. 63.

A tal fine, i redditi esclusi dall'ILOR ai sensi dell'art. 17, comma 4, del D.Lgs n. 504 del 1992 non vanno considerati né al numeratore né al denominatore del predetto rapporto di deducibilità in conformità a quanto previsto dall'art. 118, comma 2, come modificato dall'art. 3, comma 103, lettera f), della legge n. 549 del 1995.

I redditi derivanti dalla partecipazione in società ed enti residenti vanno considerati sia al numeratore che al denominatore del predetto rapporto di deducibilità, per effetto delle norme contenute nell'art. 3, comma 104, della legge n. 549 del 1995 che ha esteso a tali redditi oggettivamente esclusi dall'ILOR ai sensi dell'art. 115, il criterio previsto per i dividendi e gli interessi di provenienza estera che, pur concorrendo solo in parte a formare reddito ai fini IRPEG, sono computati, ai fini del rapporto di deducibilità di cui all'art. 63, per l'intero ammontare.

Nel **rigo RD33** va indicato l'ammontare del reddito esente ai fini ILOR.

Si precisa che nel caso in cui il reddito d'impresa è stato prodotto in più comuni, alcuni dei quali beneficiario di agevolazione fiscale di carattere territoriale, deve essere computata come esente la sola parte del reddito prodotto nei comuni stessi, al netto delle relative spese di produzione.

L'ammontare del reddito esente ai fini ILOR deve risultare dal prospetto delle agevolazioni territoriali e settoriali contenuto nel Mod. 760 BIS/RU.

Nel **rigo RD34** va indicato l'ammontare del reddito di rigo RD30 aumentato dell'importo di rigo RD31 e diminuito degli importi dei rigi RD32 e RD33. Il risultato di tale opera-

zione costituisce il reddito d'impresa al lordo delle erogazioni liberali.

Nel **rigo RD35** vanno indicate le erogazioni liberali di cui all'art. 65, comma 2 (escluse quelle di cui alla lett. c-quater dello stesso comma) e quelle di cui all'art. 25, comma 2, del D.Lgs. 28 giugno 1996, n. 367.

Nel **rigo RD36** va indicato il totale del reddito d'impresa imponibile ai fini ILOR, risultante dalla differenza tra l'importo di rigo RD34 e l'ammontare delle erogazioni liberali indicato nel rigo RD35.

11

## MOD. 760 BIS/RE - REDDITI DEI TERRENI

Questo quadro deve essere compilato solo dagli enti non commerciali residenti in Italia nonché dalle società semplici, dalle società di fatto con oggetto non commerciale e dalle società e associazioni tra artisti e professionisti non residenti (con o senza stabile organizzazione o base fissa in Italia), dalle società non residenti di ogni tipo e dagli enti commerciali non residenti senza stabile organizzazione in Italia che:

- possiedono, a titolo di proprietà usufrutto o altro diritto reale, terreni situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti nel catasto dei terreni con attribuzione di rendita; in caso di usufrutto o altro diritto reale, il titolare della sola "nuda proprietà" non deve dichiarare il terreno;
- conducono in affitto fondi nei quali esercitano l'attività agricola (questi ultimi devono compilare il modello limitatamente alle colonne relative al reddito agrario). L'affittuario deve dichiarare il reddito a partire dalla data in cui ha effetto il contratto.

Ai fini della determinazione del reddito agrario sono considerate attività agricole:

- le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;
- le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, anche se non svolte sul terreno, che rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che hanno per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso.

Se le attività menzionate alle lettere b) e c) eccedono i limiti stabiliti, la parte di reddito imputabile all'attività eccedente è considerato reddito d'impresa da determinarsi in base alle norme contenute nel capo VI del titolo I del Tuir, con riferimento alle attività dirette alla produzione di vegetali (ad esempio, piante, fiori, ortaggi, funghi, ecc.), si fa presente che per verificare la condizione posta alla lettera b) ai fini del calcolo della superficie ad-

bita alla produzione, occorre fare riferimento sulla sua periferia sulla quale insiste la produzione stes (ripiani o bancali) e non già a quella coperta dalla struttura. Pertanto, qualora il suolo non venga utilizzato per la coltivazione, rientrano nel ciclo agrario soltanto le produzioni svolte su non più di due ripiani o bancali.

Se la coltura effettivamente praticata corrisponde a quella risultante dal catasto, i redditi possono essere rilevati direttamente dagli atti catastali; qualora, invece, non corrisponda, i redditi dominicale e agrario dei terreni devono essere determinati applicando la tariffa d'estimo media attribuibile alla qualità di coltura praticata, nonché le deduzioni fuori tariffa. La tariffa media è costituita dal rapporto tra la somma delle tariffe imputate alle diverse classi in cui è suddivisa la qualità di coltura ed il numero delle classi stesse. Per le qualità di coltura non censite nello stesso comune o sezione censuaria si applicano le tariffe medie e le deduzioni fuori tariffa attribuite a terreni con le stesse qualità di coltura ubicati nel comune o sezione censuaria più vicina nell'ambito della stessa provincia. Qualora la coltura praticata non trovi riscontro nel quadro di qualificazione della provincia, si applica la tariffa media della coltura del comune o sezione censuaria in cui i redditi sono comparabili per ammontare.

La determinazione del reddito dominicale ed agrario, secondo le modalità sopra ricordate, deve avvenire a partire:

- dal periodo d'imposta successivo a quello in cui si sono verificate le variazioni di coltura che hanno causato l'aumento del reddito;
- dal periodo d'imposta in cui si sono verificate le variazioni di coltura che hanno causato la diminuzione del reddito, qualora la denuncia della variazione all'Ufficio Tecnico Erariale sia stata presentata entro il termine previsto dalla legge, ovvero, se la denuncia è presentata dopo il detto termine, dal periodo d'imposta in cui la stessa è presentata.

Si ricorda che ai sensi degli artt. 27, comma 1, e 31, comma 3, del Tuir le variazioni dei redditi dominicali e agrari devono essere denunciate al competente Ufficio Tecnico Erariale entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui le stesse si sono verificate, indicando la partita catastale e le particelle cui le variazioni si riferiscono e unendo la dimostrazione grafica del frazionamento, se le variazioni riguardano porzioni di particelle. In caso di omessa denuncia, nel termine previsto dall'art. 27, delle situazioni che danno luogo a variazioni in aumento del reddito dominicale dei terreni e del reddito agrario, si applica la sanzione amministrativa da lire 500.000 a lire 4.000.000 ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Se il terreno è dato in affitto per uso agricolo, la denuncia può essere presentata direttamente dall'affittuario.

In base agli artt. 25, comma 4-bis, e 31, comma 4, del Tuir i redditi dominicale ed agrario delle superfici adibite alle colture prodotte in serra o alla funghicoltura, in mancanza della

corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, sono determinati mediante l'applicazione della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia dove è sito il terreno.

**I redditi dominicali e agrari così ottenuti vanno rivalutati, rispettivamente, dell'80 per cento e del 70 per cento.**

Non concorrono alla formazione del reddito ai fini IRPEG e non vanno pertanto dichiarati i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani e i terreni, parchi e giardini aperti al pubblico o la cui conservazione sia riconosciuta dal Ministero per i Beni Culturali e Ambientali di pubblico interesse quando al possessore non è derivato per tutto il periodo d'imposta alcun reddito dalla loro utilizzazione. Tale circostanza deve essere denunciata all'ufficio delle imposte dirette, o delle Entrate ove istituito, entro tre mesi dalla data in cui ha avuto inizio e i terreni utilizzati quali beni strumentali nell'esercizio di specifiche attività commerciali.

I terreni situati all'estero e quelli dati in affitto per usi non agricoli devono essere dichiarati nel Mod. 760 BIS/RL.

In ordine alla compilazione del presente quadro si precisa quanto segue.

Se non sono intervenute variazioni rispetto a quanto indicato nella dichiarazione relativa al precedente periodo d'imposta, è possibile compilare il quadro secondo le modalità di seguito riportate.

Gli importi indicati nelle colonne 4 e 5 del rigo E44 del mod. 760 BIS/E/97, **devono essere divisi, rispettivamente, per 1,55 e 1,45 (al fine di ottenere i valori dei redditi dominicale e agrario prima delle rivalutazioni del 55 e del 45 per cento già operate) ed i relativi risultati moltiplicati, rispettivamente, per 1,80 e per 1,70. I redditi dominicale e agrario così rivalutati vanno, quindi, riportati rispettivamente alle colonne 7 e 8 del rigo RE52.**

Tuttavia, pur in assenza di variazioni, si possono indicare tutti i dati relativi ai terreni da dichiarare, se questa modalità di compilazione risulta più agevole.

Se si sono, invece, verificate variazioni rispetto a quanto indicato nella precedente dichiarazione, ovvero se per l'anno precedente non sono stati dichiarati redditi di terreni, il modello va compilato secondo le modalità di seguito riportate.

I dati di ogni singolo terreno si considerano variati se la quota spettante del reddito è diversa da quella indicata nella dichiarazione relativa al precedente periodo d'imposta, ad esempio in conseguenza di variazioni della quota e/o del periodo di possesso derivanti da acquisti e/o vendite avvenute nel corso del periodo d'imposta oppure per effetto del sorgere o del venir meno di agevolazioni (ad esempio, perdite per eventi naturali, mancata coltivazione). Non si considera variazione la predetta rivalutazione dei redditi dominicali o agrari.

Ogni terreno od ogni gruppo di terreni di una stessa partita catastale va dichiarato utilizzando un singolo rigo del modello.

Se nel corso del 1997 si sono verificate situazioni diverse per uno stesso terreno (variazioni di quote di possesso, terreno dato in affitto, ecc.), occorre compilare un rigo per ogni

situazione, indicando nella colonna 4 il relativo periodo. Occorre altresì, compilare due distinti righi nell'ipotesi in cui la percentuale di possesso del reddito dominicale è diversa da quella del reddito agrario.

Nelle **colonne 1 e 3**, indicare il reddito dominicale e il reddito agrario di ciascun terreno o gruppi di terreni, risultanti dall'applicazione delle tariffe d'estimo, rivalutati rispettivamente del **80** e del **70** per cento; se i redditi dominicali e agrari vengono rilevati dal Mod. 760 BIS/E/97, gli importi di colonna 1 e 3 devono essere **divisi, rispettivamente, per 1,55 e 1,45 (al fine di ottenere i valori dei redditi dominicale e agrario prima della rivalutazione del 55 e del 45 per cento già operate) ed i relativi risultati moltiplicati, rispettivamente per 1,80 e 1,70.**

Nella colonna 2, indicare, riportando uno dei codici sottoelencati, i seguenti casi:

- 1 proprietà del terreno;
- 2 proprietà del terreno concesso in affitto in regime legale di determinazione del canone. In tal caso il possessore può dichiarare, indipendentemente dall'effettiva percezione, l'ammontare corrispondente al canone annuo di affitto se questo risulta inferiore all'80 per cento della rendita catastale, indicando nella colonna 7 l'ammontare del canone annuo rapportato al periodo e alla percentuale di possesso. Se non ricorre tale condizione nella colonna 7 va indicata la quota spettante del reddito dominicale indicato in colonna 1 sulla base del periodo e della percentuale di possesso;
- 3 proprietà del terreno concesso in affitto in assenza di regime legale di determinazione del canone;
- 4 conduzione del fondo in affitto o ad altro titolo.

Nelle colonne 4 e 5, indicare, rispettivamente il periodo di possesso espresso in giorni e la relativa percentuale.

Nella colonna 6, per i seguenti casi particolari, indicare il codice:

- 1) in caso di mancata coltivazione, neppure in parte, per un'intera annata agraria e per cause non dipendenti dalla tecnica agraria, del fondo rustico costituito per almeno due terzi da terreni qualificati come coltivabili a prodotti annuali; in questa ipotesi si ha diritto alla riduzione al 30 per cento del reddito dominicale e alla esclusione del reddito agrario dal reddito complessivo ai fini dell'Irpeg. Rientrano in questa ipotesi altresì i casi di ritiro di seminativi dalla produzione, sempreché i terreni costituenti il fondo rustico siano rimasti effettivamente incolti per l'intera annata agraria, senza sostituzione, neppure parziale, con altra, diversa coltivazione. In tal caso va indicato nella colonna 7, il 30 per cento del reddito dominicale di colonna 1, rapportato alla percentuale ed al periodo di possesso, nessun importo deve essere indicato, invece, nella colonna 8;
- 2) in caso di perdita, per eventi naturali, di almeno il 30 per cento del prodotto ordinario del fondo nell'anno, se il possessore danneggiato ha denunciato all'Ufficio Tecnico Erariale l'evento dannoso entro tre

mesi dalla data in cui si è verificato ovvero, se la data non sia esattamente determinabile, almeno quindici giorni prima dell'inizio del raccolto; in questa ipotesi i redditi dominicale e agrario relativi ai terreni colpiti dall'evento stesso sono esclusi dal reddito complessivo ai fini dell'Irpeg e nessun importo deve essere indicato nelle colonne 7 e 8.

In assenza dei casi individuati dal codice 2 di colonna 2 e dai codici 1 e 2 di colonna 6 nelle colonne 7 e 8 indicare le quote spettanti dei redditi dominicale ed agrario sulla base del periodo e della percentuale di possesso.

Al **rigo RE52** indicare l'importo complessivo dei redditi dominicale ed agrario dei terreni indicati nei righi da RE1 a RE51.

Ai soggetti obbligati alla installazione del registratore di cassa compete un credito d'imposta da indicare nel rigo RB41 del modello 760 BIS/RB pari al 40 per cento del prezzo unitario di acquisto (o del canone annuo di locazione pagato in ciascun periodo d'imposta) non eccedente i due milioni.

Le ritenute operate a titolo di acconto sui contributi corrisposti dall'Unire quale incentivo all'allevamento (risultanti dalla certificazione del predetto ente) devono essere riportate al rigo RB42 del Mod. 760 BIS/RB.

## 12

### MOD. 760 BIS/RF - REDDITI DEI FABBRICATI

Questo quadro deve essere compilato soltanto dagli enti non commerciali residenti in Italia nonché dalle società semplici, dalle società di fatto con oggetto non commerciale e dalle società e associazioni tra artisti e professionisti non residenti (con o senza stabile organizzazione o base fissa in Italia), dalle società non residenti di ogni tipo e dagli enti commerciali non residenti senza stabile organizzazione in Italia che possiedono a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto edilizio urbano. In caso di usufrutto o altro diritto reale il titolare della sola "nuda proprietà" non deve dichiarare il fabbricato.

I locali per la portineria, l'alloggio del portiere e per altri servizi, oggetto di proprietà condominiale, cui è attribuita o attribuibile una autonoma rendita catastale devono essere dichiarati solo se la quota di reddito di propria spettanza per ciascuna unità immobiliare è di importo superiore a lire 50.000. L'esclusione non si applica per gli immobili concessi in locazione e per i negozi.

Non danno luogo a reddito di fabbricati e non vanno pertanto dichiarati:

- le costruzioni rurali, comprese quelle ad uso non abitativo, appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono, effettivamente adibite agli usi agricoli. Le unità immobiliari che sulla base della vigente normativa non hanno i requisiti per essere considerate rurali devono essere dichiarate utilizzando, in assenza di quella definitiva, la

rendita presunta. Sono comunque considerate produttive di reddito dei fabbricati le unità immobiliari ascrivibili alle categorie A/1 e A/8, nonché quelle aventi caratteristiche di lusso; (vedere in **Appendice** la voce "Costruzioni rurali");

- le unità immobiliari, anche ad uso diverso da quello di abitazione, per le quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni per restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, limitatamente al periodo di validità del provvedimento, durante il quale l'unità immobiliare non deve essere comunque utilizzata;
- gli immobili completamente adibiti a sedi aperte al pubblico di musei, biblioteche, archivi, cineteche ed emeroteche, quando al possessore non deriva alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile per l'intero anno. Questa circostanza deve essere denunciata all'ufficio delle imposte, o delle entrate ove istituito, entro tre mesi dalla data in cui ha avuto inizio;
- le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, se non sono oggetto di locazione, e le loro pertinenze.

Si ricorda che gli immobili relativi alle imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni non vanno dichiarati in questo modello. Per maggiori informazioni consultare in **Appendice** la voce "Immobili strumentali dell'impresa". In presenza di redditi di natura fondiaria derivanti dai lastrici solari e dalle aree urbane nonché dai fabbricati situati all'estero deve essere compilato il Mod. 760 BIS/RL.

#### ATTENZIONE

**La rendita catastale dei fabbricati, con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996, deve essere rivalutata del 5 per cento.**

**Deve essere compilato un rigo per ogni unità immobiliare.**

Nella **colonna 1** va indicata la rendita catastale **rivalutata del 5 per cento**. Per i fabbricati non censiti o con rendita non più adeguata va indicata la rendita catastale presunta rivalutata del 5 per cento.

Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, la rendita da indicare deve essere determinata mediante l'applicazione della minore tra le tariffe di estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale il fabbricato è collocato. Qualora gli immobili in questione vengano concessi in locazione dovranno essere applicate tutte le regole relative alla tassazione sulla base del reddito effettivo, compreso il confronto tra la rendita ed il canone di locazione. In caso di immobili inagibili vedere in **Appendice** la voce "Immobili inagibili".

Nella **colonna 2** va indicato il periodo di possesso espresso in giorni (365, se per tutto l'anno). Il reddito dei fabbricati di nuova costruzione va dichiarato a partire dalla data in cui il fabbricato è divenuto atto all'uso cui è destinato

o è stato comunque utilizzato dal possessore. Nella **colonna 3** va indicata la quota di possesso espressa in percentuale (100 per l'intero). Se la percentuale di possesso è variata nel corso dell'anno va indicata la percentuale media di possesso.

La **colonna 4** va compilata se il fabbricato è dato in locazione, indicando l'85 per cento del canone di locazione. Per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano va indicato il 75 per cento del canone.

L'ammontare del canone è quello risultante dal contratto di locazione (compresa l'eventuale rivalutazione automatica sulla base dell'indice Istat e la maggiorazione spettante in caso di sublocazione ed escluse le spese di condominio, luce, acqua, gas, portiere, ascensore, riscaldamento e simili, se sono comprese nel canone) e va considerato indipendentemente dalla effettiva percezione.

In caso di comproprietà il canone va indicato per intero indipendentemente dalla quota di possesso.

Nel caso in cui il fabbricato è stato posseduto per una parte dell'anno va indicato il canone relativo al periodo di possesso.

Se il contratto di locazione si riferisce, oltre che alla abitazione, anche alle sue pertinenze (box, cantina, ecc.) iscritte in catasto con autonoma rendita, va indicata per ciascuna unità immobiliare la quota del canone ad essa relativa, determinata ripartendo il canone stesso in misura proporzionale alla rendita catastale di ciascuna unità immobiliare.

Nella **colonna 5** vanno evidenziati, riportando i codici sottoelencati, i seguenti casi:

- 2 – unità immobiliare tenuta a disposizione per la quale si applica l'aumento di un terzo (vedere in **Appendice** la voce "Unità immobiliari tenute a disposizione");
- 3 – unità immobiliare locata in assenza di regime legale di determinazione del canone (libero mercato o "patti in deroga");
- 4 – unità immobiliare locata in regime legale di determinazione del canone;
- 9 – unità immobiliare che non rientra nei casi precedenti.

Nella **colonna 6** vanno evidenziati, riportando i codici sottoelencati, i seguenti casi particolari:

- 1 – unità immobiliare distrutte o inagibili a seguito di eventi sismici, ed escluse per legge da imposizione (a condizione che sia stato rilasciato un certificato del Comune attestante la distruzione ovvero l'inagibilità del fabbricato);
- 3 – unità immobiliare inagibile per la quale è stata richiesta la revisione della rendita.

Nella **colonna 7** va indicata la quota di reddito imponibile in relazione al periodo e alla percentuale di possesso del dichiarante calcolata sulla base delle seguenti precisazioni. Se la società o l'ente è proprietario al 100 per cento per tutto il periodo di imposta nella colonna 7 va indicato:

- l'importo di colonna 1, se il fabbricato non è locato o non è tenuto a disposizione (codice 9 nel campo "Utilizzo" di colonna 5);
- l'importo di colonna 1 maggiorato di un

terzo se il fabbricato è tenuto a disposizione (codice 2 nel campo "Utilizzo" di colonna 5);

- il maggiore tra l'importo di colonna 1 e quello del canone di locazione di colonna 4, se il fabbricato è locato in assenza di regime legale di determinazione del canone. (codice 3 nel campo "Utilizzo" di colonna 5);
- il canone di locazione di colonna 4, se il fabbricato è locato in regime legale di determinazione del canone (codice 4 nel campo "Utilizzo" di colonna 5).

Se la società o l'ente non è proprietario al 100 per cento o non ha posseduto il fabbricato per tutto il periodo d'imposta nella colonna 7 va indicato il reddito relativo al periodo e alla percentuale di possesso; in particolare:

- se il reddito del fabbricato è determinato in base alla rendita, quest'ultima, eventualmente maggiorata di un terzo va rapportata al periodo e alla percentuale di possesso;
- se il reddito del fabbricato è determinato in base al canone di locazione quest'ultimo va rapportato alla percentuale di possesso.

Nel **rigo RF52** va riportato il totale dei redditi del fabbricati indicati nei rigi da RF1 a RF51.

Tale importo va indicato nel rigo RB23 del Mod. 760 BIS/RB.

## 13

### MOD. 760 BIS/RG - REDDITI DI CAPITALE

Questo modello deve essere compilato dagli enti non commerciali residenti in Italia nonché dalle società semplici, dalle società di fatto con oggetto non commerciale e dalle società e associazioni tra artisti e professionisti non residenti (con o senza stabile organizzazione o base fissa in Italia), dalle società non residenti di ogni tipo e dagli enti commerciali non residenti senza stabile organizzazione in Italia, relativamente ai redditi di capitale percepiti nel periodo di imposta, senza aver riguardo al momento in cui sono maturati o a quello in cui è sorto il diritto a percepirli.

Non costituiscono redditi di capitale gli utili, gli interessi, le rendite e gli altri proventi conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali, che non devono essere indicati in questo modello in quanto concorrono alla formazione del reddito d'impresa.

Non devono essere dichiarati i redditi esenti e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.

I redditi prodotti all'estero, percepiti direttamente dal contribuente senza l'intervento di intermediari residenti ovvero quando l'intervento degli intermediari non ha comportato l'applicazione della ritenuta alla fonte, devono essere indicati in questo quadro se sui redditi della stessa natura si applica in Italia la ritenuta a titolo di acconto.

Per le modalità di calcolo del credito per le imposte pagate all'estero, spettante ai sensi dell'art. 15 del Tuir, si veda alla voce dell'**Appendice** "Crediti d'imposta" il punto 5) Credito per le imposte pagate all'estero.

Nei **rigi** da **RG1** a **RG4**, indicare gli utili, anche in natura, compresi gli acconti, distribuiti dalle società di capitale e dagli enti, commerciali e non commerciali, aventi in Italia la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività, nonché quelli distribuiti da società non residenti di ogni tipo, in dipendenza della partecipazione al capitale di detti soggetti. Devono essere, altresì, inclusi i proventi derivanti da organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero non conformi alle direttive comunitarie e le somme che, in forza di alcune convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, vengono corrisposte, in relazione ai dividendi percepiti, a titolo di credito d'imposta (come previsto dalla convenzione stipulata con la Francia e il Regno Unito) ovvero di maggiorazione di conguaglio (come previsto dalla convenzione stipulata con la Francia e la Germania).

Costituiscono altresì utili le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di riduzione del capitale o di liquidazione anche concorsuale di società ed enti, per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate, diminuito delle somme o del valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione delle riserve e altri fondi di cui al comma 1 dell'art. 44 del Tuir (riserve o altri fondi costituiti con sovrapprezzi di emissione, con interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote o con versamenti dei soci a fondo perduto o in conto capitale anche se tali riserve sono state imputate a capitale).

Al riguardo si fa presente che ai sensi dell'art. 44, comma 3, del Tuir, il credito d'imposta sui dividendi distribuiti dalle società o dagli enti di cui alle lettere a) e b) dell'art. 87, comma 1, del Tuir spetta solo per la parte degli utili proporzionalmente corrispondente alle riserve diverse da quelle di cui all'art. 44, comma 1, del Tuir.

Altri chiarimenti riguardo il credito d'imposta sui dividendi sono contenuti nella voce di **Appendice** "Crediti d'imposta" al punto 1) Credito d'imposta sui dividendi.

Nel **rigo RG1**, indicare gli utili relativamente ai quali compete il credito di imposta sui dividendi nella misura di 9/16 (pari al 56,25 per cento). Pertanto nella **colonna 1** indicare gli utili al lordo delle ritenute d'acconto subite; nella **colonna 2**, l'ammontare del credito d'imposta e nella **colonna 3**, l'importo delle ritenute.

Nel **rigo RG2**, indicare gli utili relativamente ai quali compete il credito d'imposta nella misura del 25 per cento. Pertanto, nella **colonna 1** indicare gli utili al lordo delle ritenute d'acconto subite; nella **colonna 2**, l'ammontare del credito d'imposta e nella **colonna 3**, l'importo delle ritenute.

Nel **rigo RG3**, indicare gli utili relativamente ai quali non compete il credito d'imposta sui

dividendi. Pertanto, nella **colonna 1** indicare gli utili, al lordo delle ritenute subite e nella **colonna 3**, l'ammontare delle ritenute.

Nel **rigo RG4, colonna 1**, indicare la parte degli utili conseguiti in caso di recesso, di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale di società ed enti, per i quali non spetta il credito d'imposta; nella **colonna 3**, indicare le ritenute.

Nel **rigo RG5**, indicare, nella **colonna 1**, gli interessi e gli altri proventi derivanti da capitali dati a mutuo e da altri contratti (depositi e conti correnti), compresa la differenza tra la somma percepita alla scadenza e quella data a mutuo o in deposito ovvero in conto corrente indipendentemente dal tipo o dalla forma del contratto, esclusi quelli esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva; nella **colonna 3** indicare l'importo delle ritenute.

Per i capitali dati a mutuo, gli interessi, salvo prova contraria, si presumono percepiti alle scadenze e nelle misure pattuite per iscritto. Se le scadenze non sono stabilite per iscritto gli interessi si presumono percepiti nell'ammontare maturato nel periodo di imposta. Se la misura degli interessi non è determinata per iscritto, gli interessi si computano al saggio legale.

Nel **rigo RG6, colonna 1**, indicare gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli simili e degli altri titoli diversi dalle azioni e titoli simili, compresa la differenza tra la somma percepita o il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e il prezzo di emissione, percepiti nel periodo d'imposta, per la parte relativa al periodo di possesso, compresi quelli riconosciuti all'ente nel corrispettivo di vendita sia in modo esplicito che implicito. L'importo delle ritenute, da indicare nella **colonna 3**, afferisce gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli simili, diversi da quelli emessi da soggetti non residenti, è calcolato in proporzione all'ammontare degli interessi e altri proventi che concorrono a formare il reddito.

Nel **rigo RG7**, indicare i proventi derivanti dalle cessioni a termine di obbligazioni e titoli simili di cui alla lett. b-bis) del comma 1 dell'art. 41 del Tuir.

Essi sono costituiti dalla differenza tra il corrispettivo globale della cessione e quello dell'acquisto, se l'acquisto è contestuale alla stipula del contratto a termine, e, negli altri casi, dalla differenza tra il corrispettivo globale della cessione e il valore di mercato del titolo alla data della stipula del contratto a termine. Per le obbligazioni da chiunque emesse all'estero si adotta il cambio del giorno della stipula del contratto a termine. Il valore di mercato deve essere documentato a cura del venditore; in mancanza, i proventi sono determinati in misura pari al 25 per cento su base annua applicato al corrispettivo globale della cessione. Da detto corrispettivo si deducono i redditi maturati nel periodo di valenza del contratto soggetti alla ritenuta alla fonte ai sensi del comma primo dell'art. 26 del DPR n. 600 del 1973, ivi inclusa la parte di differenza tra il valore di rimborso dei titoli e il loro prezzo di emissione, relativa a tale periodo.

Questi ultimi redditi e le ritenute ad essi corrispondenti vanno indicati nel precedente rigo RG6.

Nel **rigo RG8**, indicare le rendite perpetue, cioè le prestazioni periodiche (di una somma di denaro o di una certa quantità di altre cose fungibili) dovute in perpetuo a titolo di corrispettivo per il trasferimento di un immobile o per la cessione di un capitale, ovvero imposte quali oneri al donatario (art. 1861 del codice civile); sono equiparate alle rendite perpetue tutte le altre prestazioni annue perpetue, a qualsiasi titolo dovute, anche se disposte per testamento (art. 1869 del codice civile).

Nel **rigo RG9**, indicare i compensi percepiti per la prestazione di garanzie personali (fidejussioni) o reali (ipoteche, pegni) assunte a favore di terzi.

Nel **rigo RG10**, indicare gli utili, compresa la differenza tra la somma percepita o il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e la somma o il valore normale dei beni apportati, derivanti da contratti di associazione in partecipazione, ad esclusione di quelli in cui l'apporto dell'associato sia costituito esclusivamente da prestazione di lavoro. Trattandosi di redditi di capitale, l'associato non può dedurre dal reddito complessivo l'eventuale quota di partecipazione alle perdite dell'impresa associante. Nello stesso **rigo RG10**, vanno altresì indicati gli utili derivanti dai contratti di cui al primo comma dell'art. 2554 del Codice Civile e cioè gli utili derivanti sia da rapporti di cointeressenza agli utili di un'impresa senza partecipazione alle perdite, sia dai contratti con i quali un contraente attribuisce la partecipazione agli utili ed alle perdite della sua impresa, senza il corrispettivo di un determinato apporto, compresa la differenza tra la somma percepita o il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e la somma o il valore normale dei beni apportati. Attesa la natura di reddito di capitale sancita per gli altri rapporti di partecipazione agli utili ed alle perdite testè considerati, l'eventuale quota di partecipazione alle perdite dell'impresa non può essere dedotta dal reddito del partecipante. Le ritenute subite vanno indicate nella **colonna 3**.

Nel **rigo RG11**, indicare gli utili corrisposti ai mandanti e fiduciari ed ai loro aventi causa dalle società o dagli enti che hanno per oggetto la gestione, nell'interesse collettivo di una pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro e beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti, compresa la differenza tra l'ammontare ricevuto alla scadenza e quello affidato in gestione.

Nel **rigo RG12**, indicare gli altri interessi diversi da quelli sopra esaminati, esclusi quelli aventi natura compensativa.

In questo rigo non vanno indicati gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento, se e in quanto costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati. Tali redditi, pertanto, devono essere dichiarati nei singoli modelli nei quali vanno indicati i proventi di cui gli interessi

costituiscono un accessorio. Per contro, nel caso in cui tali proventi per qualunque causa non sono imponibili, gli stessi vanno dichiarati in questo modello quali redditi di capitale.

In questo rigo va altresì indicato ogni altro provento in misura definita derivante dall'impiego di capitali, ivi inclusi i redditi conseguiti in dipendenza di operazioni di finanziamento in valori mobiliari, sempreché si tratti di titoli relativamente ai quali è prevista la ritenuta alla fonte a titolo di acconto, nonché i redditi conseguiti in dipendenza di operazioni di riporto nei casi in cui la somma ricevuta al termine del contratto sia superiore a quella inizialmente impiegata. Per operazioni di finanziamento in valori mobiliari si intende il contratto di mutuo di valori mobiliari garantito nonché ogni altro contratto che persegue le medesime finalità economiche, compreso quello di riporto, nonché le operazioni "pronti contro termine" aventi ad oggetto valori mobiliari diversi dalle obbligazioni e titoli simili. Trattasi di operazioni nelle quali il corrispettivo a fronte della ottenuta disponibilità dei titoli, assume esclusivamente funzione di garanzia dell'operazione e rimane, pertanto, indisponibile per il soggetto datore dei titoli.

Nel **rigo RG13**, indicare i proventi conseguiti in sostituzione dei redditi di capitale già considerati nelle precedenti voci, anche per effetto della cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita dei redditi stessi.

Nel **rigo RG14**, indicare i redditi di capitale di fonte estera soggetti ad imposta sostitutiva di cui ai rigi RP1 e RP2 del Mod. 760 BIS/RP nonché gli altri proventi di fonte estera di cui al rigo RP8 del medesimo Mod. 760 BIS/RP, al lordo delle ritenute eventualmente subite all'estero, per i quali in contribuente abbia optato per la tassazione ordinaria, barando l'apposita casella posta nei rigi stessi. In tal caso spetta il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.

Nel **rigo RG15**, indicare i totali delle colonne 1, 2 e 3 dei rigi da RG1 a RG14. L'importo di **colonna 1** va riportato nel rigo RB24 del Mod. 760 BIS/RB, quello di **colonna 2** nel rigo RB30 e quello di **colonna 3** nel rigo RB42 dello stesso Mod. 760 BIS/RB.

Il successivo riquadro è destinato alla determinazione dell'imponibile ai fini dell'ILOR.

Tale imposta si applica solo sui redditi prodotti in Italia. Ne sono esclusi i redditi derivanti da partecipazioni in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche per i quali spetta il credito di imposta. Pertanto, la determinazione dei redditi di capitale assoggettabili ad ILOR si effettua deducendo dall'ammontare complessivo dei redditi, così come riportato nel **rigo RG16**, gli utili di cui ai **rigi RG1** e **RG2**, nonché i redditi prodotti all'estero indicati nel **rigo RG18** (e cioè i redditi di capitale corrisposti da soggetti residenti all'estero tranne quelli corrisposti da loro stabili organizzazioni in Italia).

L'importo di **rigo RG19** deve essere riportato nel rigo RB5 del Mod. 760 BIS/RB.

## 14

**MOD. 760 BIS/RH - REDDITI DI PARTECIPAZIONE IN SOCIETÀ DI PERSONE**

Questo modello deve essere compilato per dichiarare il reddito (o la perdita) derivante dalla partecipazione in società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice (od equiparate) residenti in Italia.

Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore del conferimento dei soci, se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo di imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.

Questo modello deve essere compilato dai soggetti che partecipano ad un Gruppo europeo di interesse economico (GEIE) residente nel territorio dello Stato o non residente avente nel territorio dello Stato una stabile organizzazione.

I redditi (o le perdite) delle anzidette società personali e dei GEIE sono accertati unitariamente nei confronti di tali soggetti, i quali devono dichiararli nell'apposito Mod. 750, ma sono assoggettati all'imposta personale sul reddito nei confronti dei singoli soci proporzionalmente alle rispettive quote di partecipazione agli utili, anche se detti redditi non sono stati in tutto o in parte distribuiti.

**Si fa presente inoltre che l'articolo 3, comma 40, della legge n. 662 del 1996, che disciplina il trattamento fiscale delle somme attribuite ai soci a seguito dello scioglimento agevolato delle società non operative, stabilisce che ai fini dell'applicazione dell'articolo 44, comma 3 del Tuir "le somme o il valore normale dei beni assegnati ai soci sono diminuiti degli importi assoggettati all'imposta sostitutiva di cui al comma 39 da parte della società al netto dell'imposta sostitutiva stessa. Detti importi non costituiscono redditi per i soci". In conseguenza di ciò, i soci della società non sono tenuti ad assoggettare ad imposizione le somme ad essi attribuite in dipendenza della liquidazione della società stessa. Ciò posto, ai fini del trattamento fiscale da riservare ai soci, le somme attribuite agli stessi devono essere diminuite degli importi assoggettati ad imposta sostitutiva nei confronti della società, al netto dell'imposta sostitutiva medesima.**

Ciascuno dei soci, soggetto all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, deve dichiarare nel **Mod. 760 BIS/RH** la quota del reddito (o della perdita) della società o del GEIE, risultante dalla dichiarazione di questi soggetti, che gli è proporzionalmente imputabile. Nel caso in cui la partecipazione alla società sia stata assunta nell'esercizio di impresa, la quota di reddito (o perdita) deve risultare nel **Mod. 760 BIS/RA** o **Mod. 760 BIS/RC** o **Mod. 760 BIS/RD**, come componente del reddito d'impresa.

Nel primo riquadro vanno riportati i dati relativi alla società o al GEIE cui l'ente o società dichiarante partecipa, indicando:

- nella **colonna 1**, il codice fiscale;
- nella **colonna 2**, il codice attività;
- nella **colonna 3**, il codice 1 o 2 o 3, come di seguito indicato:
  - 1 se trattasi di società di persone ed assimilate esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria e/o in GEIE;
  - 2 se trattasi di società semplici;
  - 3 altre
- nella **colonna 4**, il reddito totale della società partecipata e/o del GEIE, preceduto dal segno "-" in caso di perdita;

Nel secondo riquadro va indicato, per ciascuna società:

- nella **colonna 5** va barrata in caso di perdite in contabilità ordinaria riportabili senza limiti di tempo;
- nella **colonna 6**, l'ammontare della quota di reddito (o di perdita) della società partecipata imputabile all'ente dichiarante;
- nella **colonna 7**, la quota di reddito "minimo" derivante dalla partecipazione in società considerata non operativa ai sensi dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come sostituito dall'art. 3, comma 37, della legge n. 662 del 1996. Detta quota deve essere indicata al netto delle agevolazioni o esenzioni spettanti alle società non operative, come risulta dal prospetto rilasciato dalle stesse società. Tale colonna va compilata solo nel caso in cui la quota di reddito attribuita, indicata nella colonna 6, sia pari o superiore a detta quota di reddito "minimo".
- nella **colonna 8**, la quota del credito d'imposta calcolata sull'ammontare dei dividendi;
- nella **colonna 9**, l'ammontare della quota delle ritenute di acconto subite dalla società partecipata imputabile all'ente o società dichiarante e detraibile dall'imposta dovuta.

La **colonna 10** è riservata ai membri partecipanti a GEIE per dichiarare la quota di reddito ad essi imputabili ai fini ILOR.

Nel **rigo RH14** vanno indicati rispettivamente i totali delle colonne 7, 8, 9 e 10.

Si precisa che:

- il totale delle quote del credito d'imposta sui dividendi, va indicato, unitamente agli altri crediti d'imposta, nel **rigo RB30** e nel **rigo RB39 del Mod. 760 BIS/RB**;
- il totale delle quote delle ritenute di acconto, va indicato, unitamente alle altre ritenute di acconto, nel **rigo RB42 del Mod. 760 BIS/RB**;
- il totale delle quote di reddito di partecipazione in GEIE attribuite ai fini ILOR, va indicato nel **rigo RB6 del Mod. 760 BIS/RB**.

Nel **rigo RH15** va indicata la differenza tra l'importo complessivo delle quote di reddito derivanti dalle partecipazioni in società di persone e assimilate esercenti attività d'impresa, sia in regime di contabilità semplificata che ordinaria, o in GEIE, e quello delle perdite derivanti dalla partecipazione in società dello stesso tipo in contabilità ordinaria.

Se tale differenza è di segno negativo, la stessa, ove non utilizzata per compensare altri redditi d'impresa, va riportata nel campo RU3 del prospetto delle "Perdite di impresa in contabilità ordinaria non compensate nell'anno", contenuto nel modello **760 BIS/RU** per la parte corrispondente alle perdite riportabili nei cinque esercizi successivi a quello di formazione e nel rigo RU9 del medesimo prospetto per la parte corrispondente alle perdite riportabili senza limiti di tempo. In proposito si veda la voce "riporto perdite" delle istruzioni comuni dei modelli **760 BIS/RA**, **760 BIS/RC**, **760 BIS/RD** e **760 BIS/RU**.

In tal caso nel rigo **RH15** va indicato "zero" e i **rigi RH16**, **RH17**, e **RH18** non vanno compilati.

Se tale differenza è di segno positivo, nel successivo rigo **RH16** va indicato l'importo delle perdite d'impresa derivanti dall'esercizio di imprese commerciali in contabilità ordinaria (da Mod. 760 BIS/RA), fino a concorrenza dell'importo di rigo **RH15**.

Nel **rigo RH17** va indicata la differenza fra rigo **RH15** e rigo **RH16**.

Nel **rigo RH18** va indicata con il segno "meno", fino a concorrenza dell'importo di rigo **RH17**, l'eventuale eccedenza di perdite d'impresa in contabilità ordinaria degli esercizi precedenti non utilizzata per compensare altri redditi d'impresa del periodo d'imposta.

**ATTENZIONE**

Qualora sia stata compilata la colonna 7, per indicare la quota di reddito "minimo" derivante dalla partecipazione in una società considerata non operativa, nel predetto rigo **RH18**, devono essere indicate le perdite di esercizi precedenti (non utilizzate per compensare altri redditi d'impresa dell'anno) fino a concorrenza della differenza, se positiva, fra l'importo di rigo **RH17** e quello indicato nella colonna 7 di rigo **RH14**, in quanto per effetto dell'art. 30, comma 3, lett. c), ultimo periodo, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come sostituito dall'art. 3, comma 37, della legge n. 662 del 1996, le perdite di esercizi precedenti possono essere computate in diminuzione solo per la parte di reddito eccedente quello minimo determinato ai sensi del predetto articolo 30.

L'eventuale eccedenza di perdite d'esercizi precedenti, non utilizzate per compensare altri redditi d'impresa, va indicata nei corrispondenti campi del prospetto delle "Perdite di impresa in contabilità ordinaria non compensate nell'anno", contenuto nel modello **760 BIS/RU**.

Nel **rigo RH19** va indicato il reddito (o la perdita preceduta dal segno "meno") derivante dalla partecipazione in società semplice al netto delle perdite derivanti dalla partecipazione in società di persone e assimilate esercenti imprese commerciali in contabilità semplificata.

Nel **rigo RH20** va indicata la somma algebrica dei rigi **RH17**, **RH18** e **RH19**.

Tale somma va riportata, nel **rigo RB25** del Mod. 760 BIS/RB.

Nel **rigo RH21** va indicato l'ammontare del credito d'imposta compreso nel totale del **rigo RH14, colonna 8**, riferibile agli utili derivanti da dividendi distribuiti da società non residenti di cui all'art. 96-bis.

**Nel rigo RH22 va indicato l'ammontare del credito d'imposta attribuito al socio, derivante dalla regolarizzazione delle situazioni patrimoniali, della società partecipata, effettuata ai sensi dell'art. 2, comma 141, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, da riportare unitamente agli altri crediti d'imposta nel rigo RB41 del Mod. 760 BIS/RB.**

## 15

### MOD. 760 BIS/RI - REDDITI DERIVANTI DALL'ESERCIZIO DI ARTI E PROFESSIONI

Questo modello deve essere utilizzato dalle società o associazioni fra artisti e professionisti non residenti, le quali svolgono la loro attività in Italia mediante una base fissa (studio, gabinetto medico, laboratorio, ecc.); se l'attività è esercitata in Italia senza base fissa i relativi redditi debbono essere dichiarati nel Mod. 760 BIS/RL.

Il modello è suddiviso in due riquadri riguardanti, rispettivamente, i dati relativi all'attività e alla determinazione del reddito.

#### ATTENZIONE

Le attestazioni rilasciate dai sostituti d'imposta vanno conservate per tutto il periodo di tempo in cui è possibile l'azione di controllo ed esibite in originale a richiesta dell'ufficio finanziario.

#### NOVITÀ DELLA DISCIPLINA DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Con l'introduzione dell'art. 121 bis e la soppressione dell'art. 50, comma 4, del Tuir, disposte dall'art. 17, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 citata, le spese e gli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore sono deducibili secondo i criteri e le modalità illustrate nell'apposito paragrafo delle istruzioni comuni ai Modd. 760 BIS/RA, 760 BIS/RC, 760 BIS/RD e 760 BIS/RU.

#### RIQUADRO IDENTIFICATIVO

Il riquadro in alto a destra del modello deve essere compilato indicando il codice fiscale della società o associazione.

#### DATI RELATIVI ALL'ATTIVITÀ

Nel **rigo RI1**, indicare i dati variati rispetto alla precedente dichiarazione o tutti i dati se nel precedente periodo d'imposta non è stato presentato questo modello e in particolare:

- nel **campo 1**, la descrizione dell'attività esercitata secondo la classificazione delle attività economiche di cui ai DD.MM. 9 dicembre 1991 e 12 dicembre 1992, consultabile presso gli uffici finanziari;
- nel **campo 2**, il codice di attività in vigore dal 1° gennaio 1993 rilevabile dalla sopraccitata classificazione delle attività economiche. In caso di esercizio di più attività, se è stata tenuta un'unica contabilità, indicare il codice relativo all'attività prevalente ossia quella dalla quale deriva il maggior ammontare dei compensi percepiti.
- nel **campo 3**, barrare la casella se trattasi di nuove iniziative produttive intraprese da meno di cinque periodi d'imposta. La casella non va barrata se l'attività intrapresa era già preesistente, o in caso di subentro nella stessa. I periodi d'imposta vanno computati considerando soltanto quelli maturati anteriormente all'inizio del periodo d'imposta 1997 e assumendo come anno intero anche quello nel corso del quale è iniziata l'attività.

Nel **rigo RI2**, indicare:

- nel **campo 1**, l'ammontare complessivo del valore dei beni strumentali, comprensivo del valore da indicare nel campo 2. Ai fini della determinazione di tale voce va considerato:
  - a) il costo storico, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione, dei beni ammortizzabili ai sensi dell'art. 50, commi 2, 3 e 3-bis del TUIR, al lordo degli ammortamenti;
  - b) il costo di acquisto sostenuto dal concedente per i beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria. A tal fine non assume alcun rilievo il prezzo di riscatto, anche successivamente all'esercizio dell'opzione di acquisto;
  - c) il valore normale, al momento della immissione nell'attività, dei beni acquisiti in comodato ovvero in dipendenza di contratto di locazione non finanziaria.

Nella determinazione del valore dei beni strumentali non si tiene conto degli immobili; va computato il valore dei beni il cui costo unitario non è superiore ad un milione di lire, ancorché gli stessi beni non siano stati rilevati nel registro dei beni ammortizzabili; le spese relative all'acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte e professione e all'uso personale o familiare del socio o dell'associato vanno computate nella misura del 50 per cento.

Le spese relative all'acquisto e alla locazione finanziaria, dei ciclomotori, dei motocicli, delle autovetture e delle autocaravan, indicati nell'art. 121 bis, comma 1, lett. b), del Tuir, si assumono nei limiti del costo fiscalmente rilevante, come specificato nel paragrafo delle istruzioni comuni ai Modd. 760 BIS/RA, 760 BIS/RC, 760 BIS/RD e 760 BIS/RU. Per quanto riguarda gli stessi beni acquisiti in dipendenza di contratto di locazione non finanziaria, si assume il valore normale nei limiti del costo fiscalmente rilevante per l'acquisto.

Il valore dei beni posseduti per una parte del periodo d'imposta va ragguagliato ai giorni di possesso rispetto all'anno, considerando quest'ultimo pari a 365 giorni, anche in caso di inizio o cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta;

- nel **campo 2**, il valore dei beni strumentali riferibile a macchine d'ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche, compresi i computers ed i sistemi telefonici elettronici acquisiti anteriormente al 1° gennaio 1994. Ai fini della determinazione di tale valore occorre fare riferimento alle disposizioni di cui all'art. 5, comma 2, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996, senza tenere conto della riduzione di cui all'art. 2, comma 1, del D.P.C.M. 27 marzo 1997. L'indicazione di tale dato è facoltativa.

Nel **rigo RI3**, indicare l'ammontare lordo complessivo dei compensi, in denaro e in natura, anche sotto forma di partecipazione agli utili, al netto dell'Iva, derivanti dall'attività professionale o artistica, percepiti nell'anno, nonché i compensi lordi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che comportano lo svolgimento di attività rientranti nell'oggetto proprio della professione (compensi percepiti da dottori commercialisti o ragionieri per ufficio di sindaco o revisore ricoperti in società o enti). I citati compensi devono essere dichiarati al netto dei contributi previdenziali o assistenziali posti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.

Al riguardo, si ricorda che l'ammontare della maggiorazione del 4 per cento addebitata ai committenti in via definitiva, ai sensi dell'art. 1, comma 212, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, non va considerato alla stregua dei contributi previdenziali e, pertanto, costituisce parte integrante dei compensi da indicare nel presente rigo.

Nel **rigo RI4**, indicare l'ammontare lordo complessivo degli altri proventi, ed, in particolare:

- degli interessi moratori e degli interessi per dilazione di pagamento percepiti nell'anno;
- dei proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni e delle indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il risarcimento dei danni consistenti nella perdita dei citati redditi, con esclusione dei danni dipendenti da invalidità permanente o da morte (salvo che si tratti di indennità relative a redditi prodotti in più anni, per le quali è prevista la tassazione separata).

Nel **rigo RI5**, indicare i compensi non annotati nelle scritture contabili qualora il contribuente intenda avvalersi delle seguenti disposizioni:

#### Ravvedimento operoso ai fini penali

(art. 1, comma 4, del D.L. 10 luglio 1982 n. 429, convertito dalla L. 7 agosto 1982, n. 516).

Si rinvia alla voce "Sanzioni" dell'Appendice.

#### Ravvedimento operoso ai fini amministrativi

(art. 13, comma 1, lettera c) del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)

Si rinvia alla apposita voce in Appendice "Ravvedimento operoso".

**Adeguamento ai compensi determinati in base ai parametri**

(art. 3, comma 126, della legge 23 dicembre 1996, n. 662)

Il contribuente, utilizzando il **rigo RI5**, può incrementare, senza applicazione di sanzioni, i compensi indicati nei righi precedenti, per adeguarli alle risultanze dei parametri di cui al D.P.C.M. del 29 gennaio 1996, come modificato dal D.P.C.M. del 27 marzo 1997 per effetto delle disposizioni previste dall'art. 3, comma 125, ultimo periodo, della citata legge n. 662 del 1996, al fine di evitare l'accertamento induttivo sulla base dei parametri, previsto dall'art. 3, comma 181, della L. 28 dicembre 1955, n. 549 (richiamato dall'art. 3, comma 125, della legge n. 662 del 1996). L'importo di tale adeguamento va anche evidenziato nell'apposito spazio tra parentesi del **rigo RI5**.

Nel **rigo RI6**, indicare la somma dei compensi e proventi dei **rigi RI3, RI4 e RI5**.

Nel **rigo RI7**, indicare:

- le spese sostenute nell'anno per l'acquisizione di beni mobili strumentali il cui costo unitario non è superiore a un milione di lire, ovvero il 50 per cento di dette spese se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del socio o dell'associato;
- l'ammontare delle quote di ammortamento di competenza dell'anno relative ai beni mobili strumentali, cioè utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione, determinate secondo i coefficienti stabiliti dal D.M. del 29 ottobre 1974 per i beni acquistati prima del 1° gennaio 1989, e dal D.M. del 31 dicembre 1988 per quelli acquistati successivamente a tale data, ovvero il 50 per cento di dette quote se i citati beni sono utilizzati promiscuamente;
- il 50 per cento delle quote di ammortamento del costo relativo ad apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di cui al n. 131 della Tariffa annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641;
- il 50 per cento della quota di ammortamento delle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, limitatamente ad un solo veicolo per ogni socio o associato, senza tener conto della parte di costo di acquisto che eccede lire 35 milioni per le autovetture e autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli e lire 4 milioni per i ciclomotori;
- l'ammontare delle quote di ammortamento dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

**ATTENZIONE**

Non sono deducibili le quote di ammortamento relative agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto.

Nel **rigo RI8**, indicare, evidenziando nell'apposito spazio gli oneri finanziari:

- i canoni di locazione finanziaria maturati nel periodo di imposta per i beni mobili strumentali a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 29 ottobre 1974, per i contratti stipulati prima del 1° gennaio 1989, e dal D.M. 31 dicembre 1988, per quelli stipulati successivamente a tale data, ovvero il 50 per cento di detti canoni, se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare di ciascun socio o associato;
- il 50 per cento dell'ammontare dei canoni di locazione finanziaria delle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, con riferimento ad un veicolo per ogni socio o associato, senza tener conto dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede lire 35 milioni per le autovetture e autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli e lire 4 milioni per i ciclomotori, ragguagliati ad anno;
- l'ammontare dei canoni di locazione finanziaria dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
- il 50 per cento del canone di locazione finanziaria per apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di cui al n. 131 della tariffa annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641.

I contribuenti che non sono a conoscenza dell'ammontare degli oneri finanziari gravanti sui canoni di locazione finanziaria, per esigenze di semplificazione, in luogo dei medesimi possono indicare un ammontare pari alla differenza tra i canoni di competenza del periodo d'imposta fiscalmente rilevanti e l'importo risultante dal seguente calcolo: costo sostenuto dalla società concedente (preso in considerazione ai fini della determinazione del "valore dei beni strumentali" da indicare al rigo RI2) diviso il numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria e moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta compresi nel periodo di durata del contratto di leasing.

Nel **rigo RI9**, indicare:

- il 50 per cento del canone di locazione e/o di noleggio di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di cui al n. 131 della tariffa annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641;
- i canoni di locazione e/o di noleggio per i beni mobili strumentali, il 50 per cento di detti canoni se i citati beni sono utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare di ciascun socio, o associato;
- il 50 per cento dei canoni di locazione e/o di noleggio, senza tener conto dell'ammontare dei canoni che eccede lire 7 milioni per le autovetture e le autocaravan, li-

re 1,5 milioni per i motocicli e lire ottocentomila per i ciclomotori, ragguagliati ad anno, limitatamente ad un solo veicolo per socio o associato;

- l'ammontare dei canoni di locazione e/o di noleggio dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

**ATTENZIONE**

Non sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio degli aeromobili da turismo, delle navi e imbarcazioni da diporto.

Nel **rigo RI10**, indicare:

- il 50 per cento della rendita catastale dell'immobile di proprietà o posseduto a titolo di usufrutto o di altro diritto reale, utilizzato promiscuamente per l'esercizio dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del socio o associato, a condizione che la società o associazione non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione;
- l'ammontare della quota di ammortamento di competenza dell'anno del costo di acquisto o di costruzione dell'immobile strumentale acquistato o costruito entro il 14 giugno 1990;
- l'ammontare del canone di locazione corrisposto nell'anno 1997 per l'immobile utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione;
- la rendita catastale dell'immobile strumentale utilizzato in base a contratto di locazione finanziaria ovvero il canone di locazione finanziaria se trattasi di contratti stipulati prima del 15 giugno 1990;
- il 50 per cento della rendita catastale per l'immobile adibito promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del socio o associato e utilizzato in base a contratto di locazione finanziaria, ovvero il 50 per cento del canone di locazione finanziaria se trattasi di contratti stipulati prima del 15 giugno 1990 o il 50 per cento del canone di locazione corrisposto per l'immobile utilizzato promiscuamente. In entrambe le ipotesi la deduzione spetta a condizione che la società o l'associazione non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione;
- l'ammontare della quota di competenza dell'anno delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili utilizzati nell'esercizio dell'arte e professione;
- le altre spese relative all'immobile strumentale a qualunque titolo utilizzato, con esclusione della locazione finanziaria, ad esempio: le spese condominiali e per riscaldamento;
- il 50 per cento delle spese per servizi e della quota di competenza delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria relative agli immobili, adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o fami-

liare del socio o associato, di proprietà o utilizzati in base a contratto di locazione anche finanziaria.

Nel **rigo RI11**, relativamente ai lavoratori dipendenti, indicare:

- l'ammontare complessivo di quanto corrisposto a titolo di retribuzione, al personale dipendente, a tempo pieno e a tempo parziale, al lordo dei contributi previdenziali e assistenziali a carico del dipendente e del datore di lavoro e delle ritenute fiscali. Si precisa che ai sensi dell'art. 50, comma 6, del Tuir, come integrato dall'art. 33, comma 2, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti delle società o associazioni sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a lire 350.000; il predetto limite è elevato a lire 500.000 per le trasferte all'estero. Il limite di deducibilità si riferisce esclusivamente alle spese rimborsate a piè di lista;
- le quote di accantonamento per indennità di quiescenza e di previdenza maturate nel periodo di imposta;
- i premi pagati alle compagnie di assicurazione che sostituiscono in tutto o in parte le suddette quote maturate nell'anno.

Nel **rigo RI12**, relativamente ai collaboratori coordinati e continuativi, indicare:

- l'ammontare dei compensi corrisposti nel periodo d'imposta al lordo dei contributi previdenziali e assistenziali, compresi i due terzi del contributo previdenziale del 10 per cento versato alla gestione separata presso l'Inps. Si fa presente che vanno considerati anche i compensi corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi che hanno effettuato prestazioni di lavoro non direttamente afferenti all'attività esercitata dal contribuente. Si precisa che in questa voce devono essere considerate anche le spese sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai collaboratori coordinati e continuativi;
- le quote di accantonamento maturate nel periodo di imposta relative alle indennità per cessazione del rapporto di collaborazione;
- i premi pagati alle compagnie di assicurazione che sostituiscono in tutto o in parte le suddette quote maturate nell'anno.

Nel **rigo RI13**, indicare l'ammontare complessivo dei compensi corrisposti a terzi per prestazioni professionali e servizi direttamente afferenti all'attività artistica o professionale.

Nel **rigo RI14**, indicare l'ammontare complessivo delle altre spese per prestazioni di lavoro, comprese le indennità per la cessazione di rapporti di lavoro dipendente e di collaborazioni coordinate e continuative, corrisposte nell'anno, per la sola parte non coperta da precedenti accantonamenti, nonché l'ammontare dei relativi acconti e anticipazioni.

#### ATTENZIONE

Non sono deducibili i compensi corrisposti per il lavoro prestato o l'opera svolta, in qualità di lavoratore dipendente, di collaboratore coordinato e continuativo o di collaboratore occasionale, al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché agli ascendenti degli associati o soci. L'ineducibilità si riferisce anche agli accantonamenti di quiescenza e previdenza effettuati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 1996, nonché ai premi pagati alle compagnie di assicurazione che sostituiscono in tutto o in parte i suddetti accantonamenti maturati nello stesso periodo d'imposta. Rimangono invece deducibili i contributi previdenziali e assistenziali versati dalla società o associazione per i lavoratori dipendenti e per i collaboratori.

Nel **rigo RI15**, indicare l'ammontare degli interessi passivi sostenuti nel periodo di imposta per finanziamenti relativi all'attività artistica o professionale (compresi quelli sostenuti per l'acquisto dell'immobile strumentale) o per dilazione nei pagamenti di beni acquistati per l'esercizio dell'arte o professione. Non sono deducibili gli interessi di cui all'art. 33, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (versati dai contribuenti che hanno optato per il versamento trimestrale dell'Iva).

Nel **rigo RI16**, indicare i consumi. Si precisa che, ai fini della determinazione del dato in esame, va considerato l'ammontare delle spese sostenute nell'anno per: i servizi telefonici, compresi quelli accessori; i consumi di energia elettrica; i carburanti, lubrificanti e simili utilizzati esclusivamente per la trazione di autoveicoli. Con riferimento a tale elencazione di spese, da ritenersi tassativa, si precisa che in questo rigo vanno indicati:

- l'ammontare delle spese telefoniche sostenute nel periodo d'imposta, comprensive di quelle relative ad eventuali servizi accessori (quali telefax, videotel, ecc.), tenendo presente che se si tratta di servizi utilizzati in modo promiscuo le spese sono deducibili nella misura del 50 per cento. Le spese d'impiego relative ad apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di cui al n. 131 della tariffa annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, vanno sempre computate in misura pari al 50 per cento;
- l'ammontare della spesa sostenuta nel periodo di imposta, per il consumo di energia elettrica, tenendo presente che, se si tratta di servizio utilizzato in modo promiscuo, la spesa è deducibile nella misura del 50 per cento;
- il 50 per cento delle spese sostenute nel periodo d'imposta per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili (benzina, gasolio, metano, ecc.), utilizzati esclusivamente per la trazione di autovetture e autocaravan, limitatamente ad un solo veicolo per ciascun socio o associato, nonché l'intero

ammontare delle stesse spese sostenute per i citati veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Le spese sostenute per l'utilizzo di ciclomotori e motocicli vanno indicate nel **rigo RI20** "Altre spese documentate".

Nel **rigo RI17**, indicare l'ammontare delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi, effettivamente sostenute e idoneamente documentate, per un importo complessivo non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi indicati nel **rigo RI16**. Nello spazio tra parentesi deve essere indicato l'ammontare complessivo delle spese sostenute.

Nel **rigo RI18**, indicare l'ammontare complessivo delle spese di rappresentanza, effettivamente sostenute ed idoneamente documentate, per un importo complessivo non superiore all'1 per cento dell'ammontare dei compensi indicati nel **rigo RI16**. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito. Nello spazio tra parentesi deve essere indicato l'ammontare complessivo delle spese sostenute.

Nel **rigo RI19**, indicare il 50 per cento delle spese di partecipazione a convegni, congressi e simili, ovvero a corsi di aggiornamento professionale, comprese quelle eventualmente sostenute per viaggio e soggiorno ai fini della citata partecipazione.

Nel **rigo RI20**, indicare:

- il 50 per cento delle spese di manutenzione relative ad apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di cui al n. 131 della tariffa annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 641;
- il 50 per cento delle spese sostenute nel periodo d'imposta, limitatamente a un solo veicolo per ogni socio o associato, per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili (benzina, gasolio, metano ecc.), utilizzati esclusivamente per la trazione di ciclomotori e motocicli, nonché l'intero ammontare delle stesse spese sostenute per i ciclomotori e motocicli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
- il 50 per cento delle altre spese (diverse da quelle sostenute per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili, utilizzati esclusivamente per la trazione), limitatamente ad un solo veicolo per ogni socio o associato, relative alle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, nonché l'intero ammontare delle citate spese sostenute relativamente ai detti veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta.

- il 50 per cento delle spese di impiego dei beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del socio o associato e utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria o di noleggio;
- l'ammontare delle altre spese, ivi inclusi i premi di assicurazione per rischi professionali, inerenti all'attività professionale o artistica, effettivamente sostenute e debitamente documentate, tenendo presente che le spese afferenti a beni o servizi utilizzati in modo promiscuo sono deducibili nella misura del 50 per cento.

Nel **rigo RI21**, indicare il totale delle spese, sommando gli importi da **rigo RI7** a **rigo RI20**.

Nel **rigo RI22**, indicare la differenza tra l'importo di **rigo RI6** e quello di **rigo RI21** da riportare nel rigo RB26 del Mod. 760 BIS/RB.

Nel **rigo RI23**, indicare l'ammontare delle ritenute d'acconto subite sui compensi derivanti dall'attività professionale o artistica, nonché sui compensi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa per prestazioni che rientrano nell'oggetto proprio della professione.

## 16

### MOD. 760 BIS/RL - REDDITI DIVERSI

Questo modello deve essere utilizzato per dichiarare i "redditi diversi" previsti nel Titolo I, capo VII, del Tuir.

Nel **rigo RL1**, indicare i corrispettivi lordi percepiti nel periodo di imposta, al netto dell'Invim, con riferimento alle plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici.

Per quanto concerne la nozione tecnica di "lottizzazione" si rinvia alla corrispondente voce nell'**Appendice**.

Nel **rigo RL2**, indicare i corrispettivi lordi, al netto dell'Invim, percepiti per la cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione nonché quelli derivanti dalla cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Al riguardo si precisa che per terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria s'intendono quelli qualificati come edificabili dal piano generale, o, in mancanza, dagli altri strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione e che la plusvalenza si realizza anche se il terreno è stato acquisito per successione o donazione ovvero è stato acquistato a titolo oneroso da più di cinque anni.

Nel **rigo RL3**, indicare le somme percepite per indennità di esproprio o a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti

espropriativi nonché quelle comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime, comprese le indennità di occupazione e gli interessi comunque dovuti sulle somme predette, e le somme per occupazione temporanea, risarcimento danni da occupazione acquisitiva, rivalutazione ed interessi. Si ricorda che la compilazione di questo quadro interessa i soli soggetti che hanno percepito somme assoggettate alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ed intendono optare per la tassazione di tali plusvalenze nei modi ordinari, scomputando conseguentemente la predetta ritenuta che si considera effettuata a titolo d'acconto, indicandola al rigo RB42 del Mod. 760 BIS/RB.

Per la nozione di occupazione acquisitiva deve farsi riferimento all'espropriazione di fatto che si verifica quando la pubblica autorità, occupando illegittimamente un suolo privato e destinandolo irreversibilmente a realizzazioni di interesse pubblico, crea i presupposti di un provvedimento giudiziario che riconosce al privato una somma a titolo di risarcimento per la privazione del suolo stesso.

In forza delle citate disposizioni le indennità e le altre somme devono essere dichiarate a condizione che siano state corrisposte relativamente ad aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche o di infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C e D di cui al D.M. 2 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici, e di interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla legge 18 aprile 1962, n. 167, e successive modificazioni.

Non danno luogo a plusvalenza le somme corrisposte a titolo di indennità di servitù, in quanto nei casi di specie il contribuente conserva la proprietà del cespite. Conseguentemente, in questi casi non si applica la ritenuta di cui all'art. 11, comma 7, della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Per il calcolo delle plusvalenze relative alle indennità di esproprio vedere in **Appendice** la voce "Plusvalenze da indennità di esproprio".

Nel **rigo RL4**, indicare i censi, le decime, i quartesi e gli altri redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, ancorché consistenti in prodotti del fondo o commisurati ad essi, compresi i redditi dei terreni dati in affitto per usi non agricoli.

Nel **rigo RL5**, indicare i redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero, riportando l'ammontare netto assoggettato ad imposta sul reddito nello Stato estero per il periodo d'imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo di imposta estero che scade nel corso di quello italiano.

Se lo stato estero non assoggetta ad imposizione l'immobile e il contribuente non ha percepito alcun reddito, il **rigo RL5** non deve essere compilato.

Se lo Stato estero tassa l'immobile mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo o in base a criteri simili, indicare l'ammontare risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero, ridotto delle spese eventualmente ivi riconosciute; in tal caso spetta il credito d'imposta

per le imposte pagate all'estero secondo i criteri stabiliti dall'art. 15 del Tuir; vedere la voce "Crediti d'imposta" nell'**Appendice**.

Se il reddito costituito dal canone di locazione non è soggetto ad imposta sui redditi nel Paese estero, indicare l'ammontare percepito, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese.

Se tale reddito è soggetto ad imposta nello Stato estero, indicare l'ammontare dichiarato in detto Stato senza alcuna deduzione di spese. In tale ipotesi, al contribuente spetta il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.

Nel **rigo RL6**, indicare i redditi derivanti dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 25 per cento se i diritti, dalla cui utilizzazione derivano, sono stati acquistati a titolo oneroso.

Per gli acquirenti a titolo gratuito il reddito va dichiarato nell'intera misura, senza deduzione di spese.

Nel **rigo RL7**, indicare i proventi percepiti nel periodo di imposta derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili.

Nel **rigo RL8**, indicare i proventi percepiti nel periodo di imposta derivanti dall'affitto o dalla concessione in usufrutto dell'unica o di tutte le aziende.

Nel **rigo RL9**, indicare i proventi derivanti dalla vendita totale o parziale di una o più aziende precedentemente affittate o concesse in usufrutto.

Nel **rigo RL10**, indicare i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente.

Nel **rigo RL11**, indicare i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

Si precisa che le spese e gli oneri da indicare nei **righi** da **RL13** a **RL20** non possono in ogni caso superare i relativi corrispettivi e, nell'ambito di ciascun corrispettivo, quelli sostenuti per ognuna delle operazioni eseguite. Va precisato, peraltro, che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai contribuenti in regime sostitutivo, di cui all'art. 1, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, non costituiscono componenti negativi deducibili ai fini della determinazione del reddito dei cessionari o committenti. Tale circostanza deve risultare dalle fatture o dagli altri documenti comprovanti l'effettuazione delle operazioni. Il reddito ai fini Irpeg si determina sottraendo l'ammontare di rigo RL21 da quello di

rigo RL12. Detto reddito va riportato nel rigo RB27 del Mod. 760 BIS/RB.

Nel **rigo RL13**, indicare il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Nel **rigo RL14**, indicare il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo e, per i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, va indicato il prezzo d'acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati nonché dell'Invim. Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito o liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente nonché dell'Invim e dell'imposta di successione.

Nel **rigo RL15**, indicare il costo dei terreni di cui al rigo RL3, costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati nonché dell'Invim. Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito o liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente nonché dell'Invim e dell'imposta di successione.

Nei **righe RL16 e RL17**, indicare le spese specificamente inerenti i proventi di cui ai righe RL7 e RL8 rispettivamente.

Nel **rigo RL18**, indicare il costo non ammortizzato relativo all'azienda ceduta di cui al rigo RL9.

Nei **righe RL19 e RL20**, indicare le spese specificamente inerenti i corrispettivi e i compensi di cui ai righe RL10 e RL11 rispettivamente.

#### ATTENZIONE

Si precisa che i soggetti che presentano questo modello sono tenuti a compilare e a conservare un apposito prospetto indicante distintamente per ciascuno dei redditi di cui ai righe **RL1, RL2, RL3, RL7, RL8, RL9, RL10 e RL11**, per ognuna delle operazioni eseguite, l'ammontare lordo dei corrispettivi, l'importo delle spese inerenti a ciascuna delle operazioni stesse e il reddito conseguito. Questo prospetto dovrà essere esibito o trasmesso all'ufficio tributario competente, su richiesta di quest'ultimo.

Nel **rigo RL24**, indicare il totale dei redditi imponibili ai fini dell'Ilor, da riportare nel rigo RB7 del Mod. 760 BIS/RB.

A tal fine, sottrarre dagli importi di cui ai **righe RL1, RL2, RL3, RL7, RL8, RL9 e RL10**, i corrispondenti oneri e spese di cui ai **righe RL13,**

**RL14, RL15, RL16, RL17, RL18 e RL19**, nonché i redditi esclusi dall'Ilor quali, ad esempio, quelli prodotti all'estero e i redditi dei fabbricati facenti parte delle aziende date in affitto.

## 17

### MOD. 760 BIS/RM - REDDITI DI ALLEVAMENTO DI ANIMALI

Questo modello va compilato per dichiarare il reddito derivante dall'attività di allevamento di animali eccedente il limite di cui alla lettera *b*) del comma 2 dell'art. 29, qualora detto reddito sia determinato ai sensi dell'art. 78. In base a tale norma il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nel l'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari a valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi.

Il valore medio e il coefficiente sopraindicati sono stabiliti con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro delle politiche agricole ed agroindustriali nazionali.

In attuazione di tale disposizione con apposito Decreto dirigenziale del 18 marzo 1998 nel quale sono stabiliti:

- il valore medio del reddito agrario riferibile ad ogni capo allevato in eccedenza;
- il coefficiente moltiplicatore di cui all'art. 78, ai fini della determinazione del reddito attribuibile alla stessa attività eccedente.

Il computo del numero di animali allevabili nell'ambito dell'attività agraria e il valore medio di reddito attribuibile ad ogni capo allevato in eccedenza a tale attività, va effettuato sulla base delle **tabelle 1, 2 e 3** allegate al predetto decreto ministeriale che riguardano, rispettivamente, la suddivisione dei terreni in fasce di qualità, la potenzialità di ciascuna fascia espressa in termini di unità foraggiere producibili e i valori parametrici riferibili a ciascuna specie animale, da adottare per la determinazione sia del numero dei capi allevabili entro il limite dell'art. 29 sia dell'imponibile da attribuire a ciascun capo eccedente il predetto limite.

La disciplina di determinazione del reddito ai sensi dell'art. 78 si rende applicabile a tutte le imprese di allevamento, ad esclusione di quelle dei soggetti indicati nelle lettere *a*) e *b*) dell'art. 87, nonché delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, indipendentemente dal regime di contabilità nel quale già si collocano (ordinaria o semplificata), purché in possesso dei seguenti requisiti:

- che l'impresa di allevamento sia gestita dal titolare di reddito agrario di terreni posseduti a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale o condotti in affitto;
- che l'allevamento sia riferito alle specie animali elencate nella tabella 3 allegata al citato Decreto dirigenziale.

Il reddito delle attività di allevamento, che non rispondono alle sopra richiamate condizioni,

deve essere determinato secondo i criteri di cui al capo VI del titolo I del Tuir e deve formare oggetto di dichiarazione negli appositi modelli relativi al reddito di impresa.

Va infine precisato che il sistema di determinazione del reddito secondo i criteri forfetari di cui all'art. 78 non è esclusivo, in quanto l'impresa di allevamento può determinare il reddito relativo all'attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera *b*) del comma 2 dell'art. 29 secondo il regime di determinazione che le è proprio. Tale facoltà va esercitata in sede di dichiarazione, determinando il reddito nel **Mod. 760 BIS/RA oppure 760 BIS/RD, senza utilizzare il Mod. 760 BIS/RM.**

#### Schema per la determinazione del reddito agrario complessivo normalizzato e del numero dei capi ridotto all'unità di misura

Al fine di poter calcolare i valori da indicare nei righe RM1 e RM2 del presente modello è stato predisposto uno schema di calcolo (TAB. I), che consente di determinare il reddito agrario complessivo normalizzato alla VI fascia ed il numero dei capi ridotto all'unità di misura.

In particolare, nel predetto schema di calcolo, che non va allegato al modello di dichiarazione, vanno indicati :

- nella Sez. I, i redditi agrari distinti per fasce di qualità. Attraverso l'applicazione dei coefficienti di normalizzazione a fianco indicati, si ottiene il reddito agrario complessivo normalizzato alla VI fascia (totale A). Si ricorda che ai sensi dell'art. 3, comma 50, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, i redditi agrari sono rivalutati del 70 per cento;
- nella Sez. II, il numero di capi allevati per ciascuna specie. Attraverso l'applicazione dei coefficienti di normalizzazione a fianco indicati, si ottiene il numero dei capi ridotto all'unità di misura assunto come base, costituito dai piccioni, quaglie e altri volatili (totale B). Tale valore deve essere riportato al rigo RM1 del presente modello;

#### Determinazione del reddito ai sensi dell'art. 78 del Tuir

Nel **rigo RM1**, deve essere riportato il totale dei capi normalizzati allevati, quale risulta dal totale B della Sez. II, TAB. I, contenuta nelle istruzioni al presente modello;

Nel **rigo RM2**, deve essere indicato il risultato derivante dalla seguente operazione: totale del reddito agrario normalizzato alla VI fascia (risultante dal totale A della SEZ. I, TAB. I, contenuta nelle istruzioni al presente modello), moltiplicato per il coefficiente 219,08 e diviso per 100.000. Tale risultato costituisce il numero di capi allevabili entro il limite previsto dall'art. 29;

Nel **rigo RM3**, deve essere indicato il numero dei capi eccedenti, risultante dalla differenza tra il numero dei capi allevati nella misura normalizzata, risultante dal rigo RM1, e quello dei capi allevabili entro i predetti limiti di cui al rigo RM2

## TAB I - SCHEMA DI CALCOLO PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO COMPLESSIVO NORMALIZZATO E DEL NUMERO DEI CAPI RIDOTTO ALL'UNITÀ DI MISURA

## SEZ. I - Determinazione del reddito agrario normalizzato alla fascia base (\*)

(\*) I redditi della Sezione I non vanno arrotondati.

(\*\*) Vanno riportati in questa colonna i redditi agrari dei terreni sui quali viene esercitato l'allevamento, posseduti o condotti in affitto

Fasce qualità	Reddito agrario (**)	Coefficienti di normalizzazione	Reddito agrario normalizzato	Fasce qualità	Reddito agrario (**)	Coefficienti di normalizzazione	Reddito agrario normalizzato
I	1	56,389	2	IV	3	13,426	4
II		32,222		V		11,934	
III		37,593		VI		1,000	
<b>Totale A reddito agrario normalizzato</b> (sommare gli importi delle colonne 2 e 4)							

## SEZ. II - Determinazione del numero di animali normalizzato alla specie base

(\*\*\*) Per le specie pesci, crostacei, molluschi e lumache l'unità di allevamento è riferita al quintale; per gli alveari alla famiglia.

Specie animale	Numero capi allevati	Coefficiente di normaliz.	Numero capi normalizzati	Specie animale	Numero capi allevati	Coefficiente di normaliz.	Numero capi normalizzati
Bovini e bufalini da riproduzione	1	1.750,000	2				4
Vitelloni		1.050,000					<b>riporto</b>
Manze		600,000		Stame, pernici, columnici	3	3,000	
Vitelli		250,000		Piccioni, quaglie da riproduzione		9,500	
Suini da riproduzione		700,000		Piccioni, quaglie e altri volatili		1,000	
Suinetti		20,000		Conigli e porcellini d'India da riprod.		21,500	
Suini leggeri da macello		200,000		Conigli e porcellini d'India		3,375	
Suini pesanti da macello		300,000		Lepri, visoni, nutrie e cincillà		25,000	
Polli e fagiani da riproduzione		29,500		Volpi		115,000	
Galline ovaiole		18,500		Ovini e caprini da riproduzione		230,000	
Polli da allevamento e fagiani		3,500		Agnelloni e caprini da carne		36,500	
Polli da carne		2,375		Pesci, crostacei e molluschi da riprod. q.li (***)		320,000	
Galletto		1,000		Pesci, crostacei e molluschi da cons. q.li (***)		200,000	
Tacchini da riproduzione		48,000		Cinghiali e cervi		250,000	
Tacchini da carne leggeri		8,500		Daini, caprioli e mufoni		125,000	
Tacchini da carne pesanti		15,000		Equini da riproduzione		1.300,000	
Anatre e oche da riproduzione		32,000		Puledri		500,000	
Anatre, oche, capponi		10,000		Alveari (famiglie) (***)		200,000	
Faraone da riproduzione		14,500		Lumache consum. q.li (**)		200,000	
Faraone		3,000		Struzzi da riproduzione		175,000	
Stame, pernici, columnici da riprod.		9,500		Struzzi da carne		125,000	
<b>Totale parziale</b> (riportare a col. 4)				<b>Totale B numero dei capi normalizzati</b> (riportare al rigo RM1 del Mod. 760 BIS/RM)			

Nel **rigo RM4**, deve essere indicato il risultato derivante dalla moltiplicazione del valore indicato al rigo RM3 ed il coefficiente 113,34. Tale coefficiente, è la risultante del prodotto tra 56,67, che costituisce il reddito attribuibile a ciascun capo eccedente nella specie base (tabella 3, colonna d), e 2, che è il coefficiente moltiplicatore previsto dall'apposito Decreto dirigenziale.

Se l'ente non commerciale possiede, oltre al reddito derivante dall'allevamento di animali di cui all'art. 78, anche altro reddito di impresa in regime di contabilità separata ordinaria, lo stesso deve comunque compilare il **Mod. 760 BIS/RM**, il cui risultato deve essere riportato nel **Mod. 760 BIS/RA**, apportando le conseguenti variazioni in aumento o in diminuzione. Altrimenti il reddito di allevamento eccedente il limite di cui all'art. 29, va riportato direttamente nel **Mod. 760 BIS/RB**, **rigo RB21**.

Nel **rigo RM5** va indicata la sopravvenienza attiva derivante dalla rideterminazione effettuata ai sensi dell'art. 3, comma 89, della L. n. 549 del 1995, del reddito escluso dall'imposizione ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994 convertito dalla L. n. 489 del 1994 e dell'art. 3, comma 88, della

legge n. 549 del 1995, qualora i beni oggetto dell'investimento agevolato, ai sensi del predetto art. 3 del DL 357, sono stati ceduti entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui gli investimenti sono stati realizzati.

Se l'ente possiede altro reddito di impresa (in regime di contabilità sia ordinaria che semplificata), la sopravvenienza di cui all'art 3, comma 89, della L. n. 549 del 1995 non va indicata nel rigo RM5 bensì nei rispettivi rigi del **Mod. 760 BIS/RA, o Mod. 760 BIS/RC, o Mod. 760 BIS/RD**.

Per la determinazione della sopravvenienza attiva si rinvia all'apposito prospetto contenuto nel Mod. 760 BIS/RU.

Nel **rigo RM6** deve essere indicato il reddito dell'impresa di allevamento, pari alla somma dei rigi RM4 e RM5.

Nel **rigo RM7** va indicato l'importo delle perdite derivanti da attività di impresa in contabilità ordinaria, da Mod. 760 BIS/RH, fino a concorrenza di tale reddito. Qualora dette perdite siano inferiori all'importo indicato nel rigo RM6, si compensa quest'ultimo importo con l'eventuale eccedenza di perdite d'impresa in contabilità ordinaria degli esercizi precedenti, non utiliz-

zate per compensare altri redditi d'impresa del periodo d'imposta.

L'eccedenza di queste ultime perdite, non utilizzate per compensare altri redditi d'impresa, va indicata nei corrispondenti campi del prospetto delle perdite di impresa in contabilità ordinaria non compensate nell'anno, contenuto nel modello **760 BIS/RU**. Le eccedenze di perdite che possono essere utilizzate senza alcun limite di tempo devono essere indicate al rigo RU9.

L'importo di **rigo RM8**, risultante dalla differenza tra rigo RM6, e rigo RM7 va riportato nel **rigo RB21 del Mod. 760 BIS/RB**.

## Determinazione del reddito ai fini ILOR

I soggetti che non compilano il **Mod. 760 BIS/RA**, determinano il reddito di allevamento ai fini ILOR, riportando nel **rigo RM9** il reddito che risulta dal **rigo RM6** (secondo quanto sopra precisato), dal quale si deduce il reddito esente ai fini ILOR, indicato nel **rigo RM10**, per il quale deve essere compilato il prospetto delle agevolazioni territoriali e settoriali, posto modello 760 BIS/RU.

Il reddito di **rigo RM11** va riportato nel **rigo RB4 del Mod. 760 BIS/RB**.

18

**MOD. 760BIS/RN - IMPOSTA SOSTITUTIVA DI CUI AL D.LGS. N. 358 DEL 1997**

Il presente modello va compilato dai soggetti che hanno realizzato plusvalenze derivanti dalle operazioni di riorganizzazione delle attività produttive indicate nel capo I del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 (cessioni e conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento ecc.), e che optano per l'applicazione dell'imposta sostitutiva. L'opzione viene esercitata compilando il presente modello.

In particolare, l'art. 2 di tale decreto legislativo stabilisce che l'imposta sostitutiva deve essere versata in un massimo di cinque rate annuali di pari importo: la prima, con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta nel quale è stata realizzata la plusvalenza ovvero hanno avuto effetto le operazioni di fusione e di scissione; le altre, con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai quattro periodi di imposta successivi. Il versamento rateale non comporta il pagamento di somme a titolo di interessi.

Gli importi di ciascuna rata da versare possono essere compensati con i crediti di imposta concessi alle imprese, indicati nel Mod. 760 BIS/RR, e con le eccedenze di imposta risultanti dalla dichiarazione dei redditi (mod. 760BIS/RB).

Nel **rigo RN1** va indicato il totale delle plusvalenze derivanti dalla cessione o dal conferimento di azienda e di partecipazioni di controllo o di collegamento e di quelle derivanti da scambi di partecipazioni.

Nel **rigo RN2**, col. 1, va indicata l'imposta sostitutiva, risultante dall'applicazione dell'aliquota del 27 per cento sull'ammontare indicato nel rigo precedente; nella casella "N. RATE", va indicato il numero di rate con cui si intende versare l'imposta sostitutiva stessa e, nella col. 3, va indicato l'importo della prima rata, che può essere compensato, in parte o tutto:

- con i crediti di imposta concessi alle imprese, da indicare al **rigo RN3**;
- con le eccedenze, risultanti dal Mod. 760 BIS/RV, da indicare al **rigo RN4**;
- con le eccedenze di ILOR e/o di IRPEG, risultanti dai **righe RB50** e **RB17** del Mod. 760 BIS/RB, da indicare al **rigo RN5**;

Nel **rigo RN4** va indicato l'importo delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR che sono state cedute al dichiarante dall'ente o società appartenente allo stesso gruppo, per effetto dell'applicazione dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973 e che il dichiarante utilizza per il versamento della rata.

Nel **rigo RN5** va indicato l'importo compensato con l'IRPEG e/o ILOR nel rigo RB51.

Nel **rigo RN6** va riportata la differenza tra il rigo RN2 e la somma dei righe RN3, RN4 e RN5.

Per il versamento dell'imposta sostitutiva va utilizzato il seguente codice tributo:

**1655** - "Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione di azienda o di partecipazione di controllo o di collegamento".

Gli estremi del versamento effettuato non vanno indicati nel quadro in esame. Il versamento complessivo delle imposte dovute risultanti dalla dichiarazione (Irpeg, Ilor, Imposta sul patrimonio netto, imposte sostitutive, Irap, ecc.) deve essere indicato unicamente nel quadro RB al **rigo RB60**.

19

**MOD. 760 BIS/RO - PLUSVALENZE SOGGETTE AD IMPOSTA SOSTITUTIVA**

Questo modello deve essere compilato dagli enti non commerciali residenti per dichiarare le plusvalenze e/o le minusvalenze, diverse da quelle conseguite nell'esercizio di imprese commerciali, realizzate mediante cessione a titolo oneroso, a decorrere dal 28 gennaio 1991, di azioni, quote rappresentative del capitale o del patrimonio e di altre partecipazioni analoghe, nonché dei certificati rappresentativi di partecipazione in società, associazioni, enti ed altri organismi nazionali ed esteri, di obbligazioni convertibili, diritti di opzione ed ogni altro diritto, che non abbia natura di interesse, connesso ai predetti rapporti, ancorché derivanti da operazioni a premio e da compravendita a pronti o a termine.

Deve essere altresì compilato per dichiarare le suddette plusvalenze e/o minusvalenze, relative a beni che si trovano nel territorio dello Stato, tenendo conto che si considerano in ogni caso esistenti nel territorio stesso le partecipazioni in società a responsabilità limitata, in nome collettivo ed in accomandita semplice quivi residenti, realizzate dalle società di fatto con oggetto non commerciale nonché dalle società ed associazioni fra artisti e professionisti non residenti (con o senza base fissa in Italia), dalle società di ogni tipo e dagli enti commerciali non residenti privi di stabile organizzazione.

Non vanno dichiarate le plusvalenze assoggettate all'imposta sostitutiva in misura forfetaria ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 27 del 1991, n. 27, convertito con modificazioni dalla legge 25 marzo 1991, n. 102, relative a cessioni per le quali è operante l'opzione prevista dalla citata norma.

L'opzione, da esercitare all'atto della prima cessione effettuata nel periodo di imposta, è valida per tutte le altre operazioni che vengono poste in essere nello stesso periodo di imposta e non può essere esercitata per le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni sociali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 81 del Tuir, escluse quelle acquisite per successione per le quali l'opzione può essere sempre esercitata. A seguito delle modificazioni intervenute con l'art. 4, comma 2, del D.L. 29 settembre 1997, n. 328, convertito dalla L. 29 novembre 1997, n. 410, che ha sostituito la lettera c) del comma 1 dell'art. 81 del Tuir, le plu-

svalenze per le quali non può essere esercitata l'opzione di cui all'art. 3 del citato D.L. 28 gennaio 1991, n. 27, da indicare nel presente modello unitamente alle minusvalenze di cui si chiede la deduzione negli esercizi successivi sono quelle derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni sociali nonché di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, che rappresentino, complessivamente, una partecipazione al capitale o al patrimonio della società o ente superiore al 2, al 5 o al 10 per cento secondo che si tratti di azioni negoziate nei mercati regolamentati, altre azioni o partecipazioni non azionarie. Al riguardo, si ricorda che ai fini del computo delle percentuali sopra specificate occorre tenere conto non solo delle partecipazioni cedute, ma anche dei diritti (es. diritti di opzione) o titoli (es. obbligazioni convertibili) ceduti, attraverso i quali possono essere acquisite le partecipazioni medesime. Inoltre, il computo della percentuale deve essere eseguito considerando tutte le cessioni effettuate nel corso dei dodici mesi che precedono l'ultima cessione di titoli (es. azioni, obbligazioni convertibili) o diritti anche se le cessioni sono effettuate nei confronti di soggetti diversi.

Con specifico riferimento al calcolo della percentuale rilevante in caso di cessione, a partire dal 1° ottobre 1997, di titoli (es. obbligazioni convertibili) o diritti (es. diritti di opzione o warrant) attraverso i quali possono essere potenzialmente acquisite le partecipazioni di cui all'art. 81, comma 1, lett. c), del Tuir, come modificato dall'art. 4 del citato D.L. n. 328 del 1997, si precisa che detti titoli o diritti devono essere sommati alle partecipazioni cedute prima del 30 settembre 1997 sia nel caso in cui alla medesima data risultino già superate le percentuali indicate nell'art. 81, comma 1, lett. c), del Tuir, sia nel caso in cui dette percentuali vengano superate per effetto di ulteriori cessioni poste in essere a partire dal 1° ottobre 1997.

Poiché il superamento dei limiti precedentemente indicati comporta l'assoggettamento al regime analitico delle plusvalenze relative alle partecipazioni per le quali si è verificato il suddetto superamento, l'eventuale imposta sostitutiva applicata in misura forfetaria ai sensi del citato art. 3 del D.L. n. 27 del 1991, sulle cessioni effettuate anteriormente al superamento delle percentuali predette, costituisce credito di imposta da indicare nel **rigo RO7**, ai fini dell'imposta sostitutiva calcolata secondo il criterio ordinario previsto dall'art. 2 del provvedimento stesso.

Si ricorda che l'imposta sostitutiva non è dovuta per le plusvalenze realizzate entro il 30 giugno 1998, mediante cessione a titolo oneroso di valori mobiliari quotati nei mercati regolamentati italiani di cui all'art. 81, comma 1, lett. c-bis), del Tuir, nonché mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni, titoli o diritti di cui al citato art. 81, comma 1, lett. c-bis), diversi da quelli negoziati nei mercati regolamentati italiani, detenute da almeno 15 anni.

La plusvalenza relativa alle cessioni delle partecipazioni di cui alle lettere c) e c-bis) del com-

ma 1 del citato art. 81, è costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito comprensivo degli interessi per dilazione di pagamento ed il prezzo pagato all'atto del precedente acquisto ovvero, se l'acquisto è avvenuto per successione, il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato ai fini della relativa imposta; per le partecipazioni ricevute in donazione dal cedente si fa riferimento al prezzo che è stato pagato all'atto dell'ultimo acquisto avvenuto a titolo oneroso, ovvero al valore definito dal precedente titolare o, in mancanza, da lui dichiarato agli effetti dell'imposta di successione. In ogni caso il prezzo è aumentato di ogni altro costo inerente alla partecipazione ceduta (bolli, commissioni, imposte, ecc., con esclusione degli oneri finanziari di qualsiasi genere) ed è diminuito delle somme o del valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione delle riserve e altri fondi di cui all'art. 44, comma 1, del Tuir.

Ai fini della determinazione della plusvalenza il costo fiscalmente riconosciuto deve essere adeguato in base ad un coefficiente pari al tasso di variazione della media dei valori dell'indice mensile dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, rilevati nell'anno in cui si è verificata la cessione rispetto a quella dei medesimi valori rilevati nell'anno in cui è avvenuto l'acquisto, a condizione che tra la cessione e l'acquisto siano intercorsi non meno di 12 mesi.

I coefficienti di adeguamento sono stati approvati con D.M. 17 marzo 1998, pubblicato nella G.U. n. 67 del 21 marzo 1998.

Tuttavia, limitatamente alle plusvalenze divenute imponibili per effetto del DL n. 27 del 1991, comprese le plusvalenze su partecipazioni sociali possedute al 28 gennaio 1991 da meno di cinque anni e cedute dopo il compimento del quinquennio, a richiesta dell'interessato, può essere assunto per la determinazione del prezzo di acquisto di titoli, quote o diritti quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto, quello risultante dalla media dei prezzi di compenso o dei prezzi, fatti nel corso dell'anno 1990, della borsa valori di Milano, o, in difetto, delle borse presso cui i titoli sono quotati; per gli altri titoli, quote o diritti non quotati può essere assunto, a richiesta dell'interessato, il valore al 28 gennaio 1991, data di entrata in vigore del D.L. n. 27 del 1991, risultante da apposita valutazione peritale.

L'imposta sostitutiva è dovuta nella misura del 25 per cento ed è commisurata all'ammontare delle plusvalenze al netto delle minusvalenze determinate con gli stessi criteri previsti per le plusvalenze. Se l'ammontare delle minusvalenze supera quello delle plusvalenze, la differenza può essere computata in diminuzione dei redditi della stessa specie, realizzati nei successivi periodi di imposta ma non oltre il quinto.

Il contribuente è tenuto, inoltre, a compilare e a conservare un apposito prospetto nel quale indicare, per ognuna delle operazioni eseguite, l'ammontare lordo dei corrispettivi, l'ammontare dei relativi costi, l'eventuale importo derivante dall'applicazione del coefficiente di rivalutazione del costo, come sopra

determinato ed il risultato del calcolo effettuato. Questo prospetto dovrà essere esibito o trasmesso all'ufficio tributario competente, su richiesta di quest'ultimo.

Nel **rigo RO1**, indicare il totale dei corrispettivi delle cessioni delle partecipazioni e dei diritti, effettuate nel periodo di imposta, per l'importo effettivamente percepito, incluse le somme percepite precedentemente a titolo di anticipazione e gli interessi per dilazioni di pagamento. In questo rigo va indicata anche la quota parte dei corrispettivi delle cessioni di partecipazioni poste in essere a partire dal 28 gennaio 1991, per le quali è stato convenuto il pagamento rateale, secondo i chiarimenti forniti nel rigo successivo, concernente il costo fiscale dell'operazione.

Nel **rigo RO2**, indicare l'importo complessivo del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni e dei diritti ceduti, incrementato o decrementato, dell'ammontare derivante dall'applicazione del coefficiente di rivalutazione del costo. Se, per la determinazione del prezzo d'acquisto dei titoli ceduti, è stato assunto il valore (alla data del 28 gennaio 1991) risultante da apposita perizia, per la valutazione del costo si deve applicare il coefficiente di rivalutazione a decorrere da tale data.

Nel caso di cessione di quote di società di persone, il coefficiente di rivalutazione del costo si applica sul risultato dell'operazione che tiene conto degli incrementi e dei decrementi previsti dall'art. 82, comma 1-bis, del Tuir. Pertanto, non devono essere autonomamente rivalutati i redditi imputati al socio (che si aggiungono al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione) e gli utili distribuiti, che si scomputano dal costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione stessa. Coerentemente con tale criterio, il costo da rivalutare va decrementato delle perdite imputate al socio e incrementato delle somme versate a copertura di perdite. Qualora non sia stato percepito nel periodo di imposta tutto il corrispettivo pattuito, conformemente a specifiche clausole contrattuali che prevedono il pagamento rateale del corrispettivo ed il numero delle rate stabilite, nel rigo RO2 deve essere indicato il costo fiscalmente rilevante, incrementato o decrementato come sopra descritto, in misura proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo di imposta.

Con riferimento ai righi precedenti si precisa che in essi devono essere indicati rispettivamente i corrispettivi percepiti ed i costi fiscalmente rilevanti, incrementati o decrementati come sopra descritto, relativi a tutte le cessioni del periodo di imposta comprese quelle assoggettate, in dipendenza dell'opzione esercitata ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 27 del 1998, all'imposta sostitutiva secondo il regime forfetario. In tal caso infatti il superamento delle percentuali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 81 del Tuir comporta l'attrazione di tali plusvalenze al regime analitico, e ciò anche quando tale superamento si sia verificato per effetto delle cessioni effettuate nel corso dei dodici mesi precedenti.

Nel **rigo RO3**, indicare le plusvalenze imponibili che si ottengono per differenza tra l'importo del **rigo RO1** e quello del **rigo RO2**. Nel caso in cui l'importo di rigo RO2 è superiore a quello di rigo RO1, la minusvalenza potrà essere portata in diminuzione delle eventuali plusvalenze della specie realizzate nel quinquennio successivo. In tal caso indicare zero nel **rigo RO3** e nella Sezione "Minusvalenze non compensate nell'anno" riportare la differenza tra l'importo di **rigo RO2** e quello di **rigo RO1**.

Nel **rigo RO4**, indicare fino a concorrenza dell'importo di rigo RO3, l'eventuale eccedenza delle minusvalenze rispetto alle plusvalenze, derivanti da cessioni effettuate in precedenti periodi di imposta.

Nel **rigo RO5**, indicare la differenza tra l'importo di **rigo RO3** e quello di **rigo RO4**. Le eventuali minusvalenze residue vanno indicate nel prospetto delle "Minusvalenze non compensate nell'anno", suddivise per ciascun periodo d'imposta.

Nel **rigo RO6**, indicare l'imposta sostitutiva, pari al 25 per cento dell'importo di rigo RO5.

Nel **rigo RO7**, indicare il credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva pagata in base al regime forfetario.

Nel **rigo RO8**, indicare l'ammontare dell'imposta sostitutiva a debito che, nell'ipotesi in cui il contribuente vanti il credito d'imposta di cui al rigo RO7, è pari alla differenza tra l'importo di rigo RO6 e l'importo di rigo RO7. L'imposta sostitutiva dovuta deve essere versata nei termini e con le modalità previsti per il versamento a saldo delle imposte sui redditi dovute in base alla dichiarazione dei redditi (vedere **Appendice** la voce "versamenti").

Se l'importo del rigo RO7 è inferiore a quello del rigo RO6 indicare nel rigo RO9 l'ammontare dell'imposta sostitutiva a rimborso.

## 20 MOD. 760 BIS/RP - REDDITI DI CAPITALE SOGGETTI AD IMPOSTA SOSTITUTIVA E REDDITI DI FONTE ESTERA

Nel presente quadro vanno indicati alcuni redditi di capitale, compresi quelli di fonte estera, assoggettabili ad imposta sostitutiva, nonché altri redditi di fonte estera assoggettabili a tassazione separata.

Nei **righi RP1** e **RP2** vanno indicati i redditi di capitale soggetti in Italia a ritenuta a titolo d'imposta corrisposti da soggetti non residenti senza l'intervento di intermediari residenti ovvero quando tale intervento non ha comportato l'applicazione della ritenuta alla fonte. Su tali redditi si rende applicabile l'imposta sostitutiva con la stessa aliquota della ritenuta a titolo d'imposta applicata in Italia sui redditi della stessa natura. Il contribuente ha la facoltà di non avva-

lersi del regime di imposizione sostitutiva e, in tal caso, compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Si considerano corrisposti da soggetti non residenti anche gli interessi e altri proventi delle obbligazioni e degli altri titoli di cui all'art. 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, nonché di quelli con regime fiscale equiparato emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992 (art. 16-bis del Tuir introdotto dall'art. 21, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449).

Pertanto, nei righe RP1 e RP2, indicare:

- nella colonna 1, la lettera corrispondente al tipo di reddito secondo l'elencazione riportata in Appendice alla voce "Redditi di capitale di fonte estera soggetti ad imposta sostitutiva";
- nella colonna 2, il codice stato estero in cui il reddito è stato prodotto;
- nella colonna 3, l'ammontare del reddito, al lordo di eventuali ritenute subite nello Stato estero in cui il reddito è stato prodotto;
- nella colonna 4, l'aliquota applicabile;
- nella colonna 5, l'imposta sostitutiva dovuta.

La colonna 5 non va compilata qualora si opti per la tassazione ordinaria barrando la casella posta in colonna 6. In tal caso, i redditi del presente rigo, al lordo delle eventuali ritenute subite all'estero, concorrono alla formazione del reddito complessivo e vanno indicati nel Mod. 760 BIS/RA o 760 BIS/RC o 760 BIS/RD, ovvero nel rigo RG14 del Mod. 760 BIS/RG e per essi spetta il credito di imposta per le imposte pagate all'estero.

Nel **rigo RP3**, indicare il totale dell'imposta sostitutiva dovuta.

L'imposta sostitutiva dovuta deve essere versata nei termini e con le modalità previsti per il versamento a saldo delle imposte sui redditi dovute in base alla dichiarazione dei redditi (vedere in Appendice la voce "Versamenti").

Nei **righe RP4 e RP5** vanno indicati gli interessi e altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati, ai quali non sia stata applicata l'imposta sostitutiva prevista dal decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239. In tal caso i suddetti proventi vanno dichiarati per la parte maturata nel periodo di possesso e incassata, in modo esplicito o implicito, nel periodo d'imposta. Per tali redditi non è ammessa l'opzione per la tassazione ordinaria.

Pertanto, nei righe RP4 e RP5, indicare:

- nella colonna 1, l'ammontare del reddito non assoggettato ad imposta sostitutiva;
- nella colonna 2, l'aliquota applicabile;
- nella colonna 3, l'imposta sostitutiva dovuta.

Nel **rigo RP6**, indicare il totale dell'imposta sostitutiva dovuta.

L'imposta sostitutiva dovuta deve essere versata nei termini e con le modalità previsti per il versamento a saldo delle imposte sui redditi dovute in base alla dichiarazione dei redditi (vedere in Appendice la voce "Versamenti").

Nel **rigo RP7** vanno indicati i proventi derivanti da depositi di denaro, di valori mobiliari e di altri titoli diversi dalle azioni e dai titoli similari, costituiti fuori del territorio dello Stato, a garanzia di finanziamenti concessi a imprese residenti, qualora i proventi stessi non siano stati percepiti per il tramite di banche o di altri intermediari finanziari residenti. Su detti proventi è dovuta la somma del 20 per cento, anche nel caso in cui gli stessi siano essenti e indipendentemente da ogni altro tipo di prelievo per essi previsto. Detto obbligo non sussiste nel caso il cui il contribuente acquisisca dal depositario non residente, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, una certificazione, nella forma ritenuta giuridicamente autentica nel Paese di residenza del depositario stesso, attestante che il deposito non è finalizzato, direttamente o indirettamente, alla concessione di finanziamenti a imprese residenti, ivi comprese le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. Tale documentazione deve essere conservata fino al 31 dicembre 2003 ed esibita o trasmessa su richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, nel rigo RP7, indicare:

- nella colonna 1, l'ammontare dei proventi derivanti dai depositi a garanzia maturati nel periodo d'imposta;
- nella colonna 2, l'importo della somma dovuta; Tale somma deve essere versata nei termini e con le modalità previste per il versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi (vedere in Appendice la voce "Versamenti").

Nel **rigo RP8** vanno indicate le plusvalenze, di cui all'art. 81, lett. c-ter), del Tuir, realizzate mediante cessione a termine di valute estere ovvero conseguite attraverso altri contratti che assumono, anche in modo implicito, valori a termine delle valute come riferimento per la determinazione del corrispettivo, derivanti da operazioni con soggetti non residenti.

Su tali redditi si rende applicabile la tassazione separata nella misura della ritenuta a titolo d'imposta pari al 12,50 per cento (prevista dall'art. 67 del D.L. n. 331 del 1993, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427). Il contribuente ha la facoltà di non avvalersi della tassazione separata e, in tal caso, compete il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.

Pertanto, nel rigo RP8, indicare:

- alla colonna 1, il codice stato estero di residenza del cessionario non residente;
- alla colonna 2, l'ammontare delle plusvalenze.

Nella colonna 3, barrare la casella in caso di opzione per la tassazione ordinaria.

In tal caso, i redditi del presente rigo al lordo delle eventuali ritenute subite all'estero, concorrono alla formazione del reddito complessivo e vanno indicati nel Mod. 760 BIS/RA o Mod. 760 BIS/RC o Mod. 760 BIS/RD, ovvero nel rigo RG14 del Mod. 760 BIS/RG e per essi spetta il credito di imposta per le imposte pagate all'estero.

21

MOD. 760 BIS/RR - CREDITI D'IMPOSTA

## ■ GENERALITÀ

Il quadro RR va utilizzato per l'indicazione e l'utilizzo dei crediti d'imposta concessi:

- alle piccole e medie imprese per gli investimenti innovativi e le spese di ricerca;
- ai titolari di licenza per l'esercizio del servizio di taxi o di autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente;
- ai datori di lavoro per l'incremento della base occupazionale (premio di assunzione);
- **alle imprese costruttrici o importatrici di veicoli nuovi di fabbrica per il riconoscimento, al venditore degli stessi, del contributo statale a fronte della rottamazione di analoghi beni usati;**
- **alle imprese costruttrici o importatrici di ciclomotori o motoveicoli nuovi di fabbrica per il riconoscimento, al venditore degli stessi, del contributo statale a fronte della rottamazione di analoghi beni usati;**
- **ai soggetti titolari di reddito di impresa per erogazioni liberali a favore dello Stato per la manutenzione, protezione e restauro del patrimonio delle aree archeologiche di Pompei.**

Si precisano le seguenti regole di carattere generale applicabili ai soggetti che fruiscono dei benefici sopra indicati:

- il credito d'imposta non dà diritto a rimborso (anche qualora non risulti completamente utilizzato);
- in caso di utilizzo del credito d'imposta non spettante o spettante in misura inferiore, si rendono applicabili le sanzioni previste a seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 (**sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'importo del credito indebitamente utilizzato - art. 13 comma 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471**). **Con specifico riguardo alle agevolazioni concesse ai sensi della legge 5 ottobre 1991, n. 317 (crediti di imposta per gli investimenti innovativi e le spese di ricerca), in forza dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 471 del 1997, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare dei crediti di imposta indebitamente fruiti;**
- **i crediti di imposta possono essere utilizzati a compensazione degli importi da versare a titolo di imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.**

Il Mod. 760 BIS/RR contiene, infine, il prospetto per l'indicazione della sospensione dei versamenti di imposta dei creditori verso l'EFIM.

## ■ CREDITO D'IMPOSTA CONCESSO A FAVORE DELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE, AI SENSI DEGLI ARTT. 5, 6 E 8 DELLA LEGGE n. 317 del 1991

I primi due prospetti devono essere compilati dalle piccole e medie imprese, da ultimo ride-

finite dal decreto del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato 18 settembre 1997 (pubblicato nella G.U. n. 229 del 1° ottobre 1997), cui è stato concesso il credito di imposta previsto dagli articoli 5, 6 e 8 della legge n. 317 del 1991 come integrata dall'art. 3 della legge 7 agosto 1997 n. 266. Si fa presente che detto credito di imposta deve essere indicato, a pena di decadenza - e quindi anche nel caso in cui esso non venga utilizzato - nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale è concesso il beneficio ai sensi della comunicazione del Ministero competente.

Tale credito può essere fatto valere ai fini del versamento dell'IRPEG e dell'ILOR, nonché dell'imposta sostitutiva di cui D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, fino a concorrenza delle imposte dovute per il periodo di imposta nel corso del quale il credito è concesso; l'eccedenza è computata in diminuzione delle imposte relative ai periodi di imposta successivi ma non oltre il quarto, ovvero è computata indifferentemente in diminuzione, nei medesimi periodi di imposta, dai versamenti dell'IVA successivi alla presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale il credito è indicato.

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 11, comma 1, della citata legge n. 317 del 1991, il credito d'imposta di cui agli artt. 5, 6 e 8 è considerato sopravvenienza attiva del periodo di imposta in cui è utilizzato (vedere in **Appendice** la voce "Contributi o liberalità" (art. 55, comma 3, lett. b) del Tuir).

Peraltro, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998, si applica il nuovo regime illustrato nella voce I-B "Contributi e liberalità" nel paragrafo 6 relativo alle istruzioni comuni ai Modd. 760 BIS/RA, 760 BIS/RC, 760 BIS/RD e 760 BIS/RU.

**In forza dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in caso di revoca delle agevolazioni concesse ai sensi della legge 5 ottobre 1991, n. 317, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare dei crediti di imposta indebitamente fruiti.**

• **Credito d'imposta concesso per investimenti innovativi (artt. 5 e 6 della legge n. 317 del 1991)**

Nel prospetto va indicato:

- nel **rigo RR1, colonne 1, 2, 3 e 4**, gli ammontari del credito d'imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione e rilevati dal rigo R11, colonne 2, 3, 4 e 5 del Mod. 760/R/97;
- nel **rigo RR2**, l'ammontare del credito concesso nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RR3**, distintamente per ognuna delle **colonne 1, 2, 3, 4 e 5**, gli ammontari del credito di cui alle corrispondenti colonne del rigo RR1 e del rigo RR2, utilizzati ai fini del versamento dell'IRPEG relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RR4**, distintamente per ognuna delle **colonne 1, 2, 3, 4 e 5**, gli ammontari del

credito di cui alle corrispondenti colonne del rigo RR1 e del rigo RR2, utilizzati ai fini del versamento dell'ILOR relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

- nel **rigo RR5**, distintamente per ognuna delle **colonne 1, 2, 3 e 4** gli ammontari del credito residuo di cui alle corrispondenti colonne del rigo RR1, utilizzati ai fini del versamento dell'IVA relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RR6**, distintamente per ognuna delle **colonne 1, 2, 3, 4 e 5**, gli ammontari del credito di cui alle corrispondenti colonne del rigo RR1 e del rigo RR2, utilizzati ai fini del versamento dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, il cui obbligo di versamento è previsto entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RR7, colonna 2**, la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RR1 e la somma degli importi dei rigi RR3, RR4, RR5 e RR6, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva sopra menzionata, relativamente al periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RR7, colonna 3**, la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RR1 e la somma degli importi dei rigi RR3, RR4, RR5 e RR6, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi menzionata, relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il secondo;
- nel **rigo RR7, colonna 4**, la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RR1 e la somma degli importi dei rigi RR3, RR4, RR5 e RR6, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi menzionata, relativamente ai periodi di imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il terzo;
- nel **rigo RR7, colonna 5**, la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RR2 e la somma degli importi dei rigi RR3, RR4 e RR6, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi menzionata, relativamente ai periodi di imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il quarto.

• **Credito d'imposta concesso per le spese di ricerca (art. 8 della legge n. 317 del 1991)**

Nel prospetto va indicato:

- nel **rigo RR8, colonne 1, 2 e 3**, gli ammontari del credito d'imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione e rilevati dal rigo R17, colonne 1, 2 e 3 del Mod. 760/R/97;

- nel **rigo RR9**, l'ammontare del credito concesso nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RR10**, distintamente per ognuna delle colonne 1, 2, 3 e 4, gli ammontari del credito di cui alle corrispondenti colonne del rigo RR8 e del rigo RR9, utilizzati ai fini del versamento dell'IRPEG relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RR11**, distintamente per ognuna delle colonne 1, 2, 3 e 4 gli ammontari del credito di cui alle corrispondenti colonne del rigo RR8 e del rigo RR9, utilizzati ai fini del versamento dell'ILOR relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RR12**, distintamente per ognuna delle colonne 1, 2 e 3, gli ammontari del credito residuo di cui alle corrispondenti colonne del rigo RR8, utilizzati a compensazione dell'IVA relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RR13**, distintamente per ognuna delle colonne 1, 2, 3 e 4, gli ammontari del credito di cui alle corrispondenti colonne del rigo RR8 e del rigo RR9, utilizzati ai fini del versamento dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, il cui obbligo di versamento è previsto entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RR14, colonna 1**, la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RR8 e la somma degli importi dei rigi RR10, RR11, RR12 e RR13, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva sopra menzionata, relativamente al periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel **rigo RR14, colonna 2**, la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RR8 e la somma degli importi dei rigi RR10, RR11, RR12 e RR13, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi menzionata, relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il secondo;
- nel **rigo RR14, colonna 3**, la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RR8 e la somma degli importi dei rigi RR10, RR11, RR12 e RR13, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi menzionata, relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il terzo;
- nel **rigo RR14, colonna 4**, la differenza tra l'ammontare della corrispondente colonna di rigo RR9 e la somma degli importi dei rigi RR10, RR11 e RR13, che può essere utilizzata a compensazione dell'IRPEG, dell'IVA e dell'imposta sostitutiva innanzi menzionata, relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione, ma non oltre il quarto.

### ■ CREDITO D'IMPOSTA CONCESSO AI TITOLARI DI LICENZA PER L'ESERCIZIO DEL SERVIZIO TAXI (art. 20 del D.L. n. 331/93)

Le imprese titolari di licenza per l'esercizio del servizio di taxi o di autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente, ai sensi del DM 29 marzo 1994, devono indicare a pena di decadenza - quindi anche nel caso in cui esso non venga utilizzato - nel presente Mod. 760 BIS/RR il credito d'imposta concesso per l'anno 1997.

Tale credito d'imposta può essere fatto valere ai fini del versamento dell'IRPEG, dell'ILOR, dell'IVA, nonché dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, fino a concorrenza dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta con riferimento al quale il credito è concesso, nonché per il versamento delle ritenute alla fonte operate sulle retribuzioni dei dipendenti e sui compensi di lavoro autonomo; l'eccedenza può essere computata in diminuzione dei versamenti successivi oppure, ai sensi del DM 27 settembre 1995, utilizzata mediante rilascio di buoni d'imposta da parte delle circoscrizioni doganali competenti per territorio.

Il credito in questione concorre alla formazione del reddito imponibile.

Pertanto, nel prospetto vanno indicati:

- nel **rigo RR15**, l'ammontare del credito d'imposta residuo risultante dal rigo R23 Mod. 760/R/97;
- nel **rigo RR16**, l'ammontare del credito d'imposta spettante, determinato dalla circoscrizione doganale alla quale il titolare di licenza o autorizzazione ha presentato l'istanza di concessione;
- nel **rigo RR17, colonna 1**, l'ammontare del credito d'imposta di cui alla somma di rigo RR15 e di rigo RR16, utilizzato per il versamento delle ritenute alla fonte sulle retribuzioni dei dipendenti e sui compensi di lavoro autonomo la cui scadenza è successiva alla data di presentazione della precedente dichiarazione e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;
- nel **rigo RR17, colonna 2**, l'ammontare del credito d'imposta di cui alla somma di rigo RR15 e di rigo RR16, utilizzato a compensazione dei versamenti dell'IVA dovuti a partire dalla data di presentazione della precedente dichiarazione dei redditi e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;
- nel **rigo RR17, colonna 3**, l'ammontare del credito d'imposta di cui alla somma di rigo RR15 e di rigo RR16, utilizzato a compensazione dell'IRPEG dovuta per il presente periodo d'imposta;
- nel **rigo RR17, colonna 4**, l'ammontare del credito d'imposta di cui alla somma di rigo RR15 e di rigo RR16, utilizzato a compensazione dell'ILOR dovuta per il presente periodo d'imposta;
- nel **rigo RR17, colonna 5**, l'ammontare del credito d'imposta di cui alla somma di rigo RR15 e di rigo RR16, utilizzato a compensazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs 8 ottobre 1997, n. 358, il cui obbligo di versamento è previsto entro il termine

per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;

- nel **rigo RR18**, la differenza tra la somma dei rigi RR15 e RR16 e la somma degli importi di credito d'imposta utilizzati, indicati nel rigo RR17, colonne 1, 2, 3, 4 e 5;
- nel **rigo RR19**, l'ammontare, anche parziale, del credito d'imposta residuo per il quale si chiede il rilascio del buono d'imposta;
- nel **rigo RR20**, la differenza tra l'importo di rigo RR18 e quello di rigo RR19, che potrà essere utilizzata ai fini dei versamenti dell'IRPEG, dell'IVA, delle ritenute e dell'imposta sostitutiva innanzi citata, successivamente alla data di presentazione della presente dichiarazione.

### ■ CREDITO D'IMPOSTA SPETTANTE AI SENSI DEL D.L. N. 357 del 1994 (PREMIO DI ASSUNZIONE)

L'articolo 2 del DL 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, ha previsto l'attribuzione di un credito di imposta, denominato "premio di assunzione", in favore dei datori di lavoro che incrementano la base occupazionale esistente alla data del 12 giugno 1994, assumendo, con contratti di lavoro a tempo indeterminato, lavoratori in possesso di particolari requisiti. Tale credito di imposta, che non costituisce componente positivo di reddito per i percipienti, compete per il periodo d'imposta in corso al 12 giugno 1994 e per i due successivi e può essere utilizzato, a partire dall'inizio del periodo di imposta successivo a quello di formazione del credito stesso, in sede di versamento dell'IVA, dell'IRPEG, dell'ILOR e delle ritenute alla fonte operate su qualsiasi tipo di reddito, nonché dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs 8 ottobre 1997, n. 358. Il credito formatosi nel corso del 1996 può essere stato, quindi, utilizzato a partire dal 1° gennaio 1997.

Per effetto dell'arco temporale di applicazione della norma citata, il credito in questione può essere maturato, nel corso del 1997, solo a favore dei soggetti aventi il periodo di imposta non coincidente con l'anno solare il cui secondo periodo di imposta successivo in corso al 12 giugno 1994 abbia termine entro l'11 giugno 1997.

Nel prospetto va indicato:

- nel **rigo RR21**, l'ammontare del credito residuo risultante dalla precedente dichiarazione di cui al rigo R7 del Mod. 760 BIS/R/97;
- nel **rigo RR22**, l'ammontare del credito spettante per il secondo periodo di imposta successivo a quello in corso al 12 giugno 1994 riferibile solo ai soggetti aventi periodo di imposta non coincidente con l'anno solare che termina entro l'11 giugno 1997;
- nel **rigo RR23, colonna 1**, l'ammontare del credito di cui alla somma di rigo RR21 e di rigo RR22, utilizzato per il versamento delle ritenute alla fonte di qualsiasi tipo la cui scadenza è successiva alla data di presentazione della precedente dichiarazione e fino

alla data di presentazione della presente dichiarazione;

- nel **rigo RR23, colonna 2**, l'ammontare del credito di cui alla somma di rigo RR21 e di rigo RR22, utilizzato a compensazione dell'IVA dovuta dalla data di presentazione della precedente dichiarazione e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;
  - nel **rigo RR23, colonna 3**, l'ammontare del credito di cui alla somma di rigo RR21 e di rigo RR22, utilizzato ai fini dell'IRPEG relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
  - nel **rigo RR23, colonna 4**, l'ammontare del credito di cui alla somma di rigo RR21 e di rigo RR22, utilizzato ai fini dell'ILOR relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
  - nel **rigo RR23, colonna 5**, l'ammontare del credito di cui alla somma di rigo RR21 e di rigo RR22, utilizzato a compensazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, il cui obbligo di versamento è previsto entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
  - nel **rigo RR24**, l'ammontare del credito residuo risultante dalla differenza tra la somma dei rigi RR21 e RR22, e la somma degli importi dei crediti d'imposta utilizzati, indicati nel rigo RR23, colonne 1, 2, 3, 4 e 5, che potrà essere utilizzato ai fini dei versamenti dell'IRPEG, dell'IVA, delle ritenute e dell'imposta sostitutiva innanzi citata successivi a quelli del sopramenzionato rigo RR23.
- **CREDITO DI IMPOSTA A FAVORE DELLE IMPRESE COSTRUTTRICI O IMPORTATRICI DI VEICOLI, CICLOMOTORI E MOTOVEICOLI, SPETTANTE A FRONTE DELLA ROTTAMAZIONE DI ANALOGHI BENI USATI (art. 29 D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30; art. 1 del D.L. 25 settembre 1997, n. 324, convertito dalla legge 25 novembre 1997, n. 403; art. 22 della legge 7 agosto 1997, n. 266).**

Beneficiano dei crediti di imposta in questione le imprese costruttrici o importatrici di autovetture o di autoveicoli per trasporto promiscuo di cui all'art. 54, comma 1, lett. a) e c), del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, nonché di ciclomotori o motoveicoli di cui, rispettivamente, agli artt. 52 e 53 del citato decreto, come integrati dall'art. 1, comma 4 del decreto del Ministro dei trasporti e della navigazione 5 aprile 1994. Detti crediti spettano - in occasione dell'acquisto in Italia di veicoli nuovi di fabbrica, anche in locazione finanziaria, ovvero di ciclomotori e motoveicoli nuovi di fabbrica, da parte delle persone fisiche, anche non residenti, che consegnano per la rottamazione analoghi beni usati aventi determinati requisiti - alle imprese costruttrici o importatrici le quali hanno riconosciuto al venditore l'importo del contributo statale previsto dagli artt. 29 del D.L.

n. 669 del 1996, 1 del D.L. n. 324 del 1997, convertito dalla legge n. 403 del 1997, e 22 della legge n. 266 del 1997.

I crediti in questione possono essere utilizzati per il versamento delle ritenute operate sui redditi da lavoro dipendente, dell'IRPEG, dell'ILOR, dell'IVA, dovute anche in acconto, per l'esercizio in cui avviene il rilascio, da parte del pubblico registro automobilistico, dell'originale del certificato di proprietà del veicolo nuovo e per i successivi; inoltre, i crediti stessi possono essere utilizzati a compensazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997.

Le imprese interessate sono tenute a conservare, fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata emessa la fattura di vendita, la documentazione che deve essere ad esse trasmessa dal venditore, individuata al comma 5 dell'art. 29 della legge n. 30 del 1997, in caso di cessione di veicoli ed al comma 6 dell'art. 22 della legge n. 266 del 1997 in caso di cessione di ciclomotori ed autoveicoli.

Nel prospetto va indicato:

- nel rigo RR25 l'ammontare del credito maturato nel periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel rigo RR26, colonna 1, l'ammontare del credito di imposta di cui al rigo RR25 utilizzato per i versamenti, dovuti fino alla data di presentazione della presente dichiarazione, delle ritenute alla fonte operate sui redditi da lavoro dipendente;
- nel rigo RR26, colonna 2, l'ammontare del credito di imposta di cui al rigo RR25, utilizzato a compensazione dei versamenti dell'Iva dovuti fino alla data di presentazione della presente dichiarazione;
- nel rigo RR26, colonna 3, l'ammontare del credito di imposta di cui al rigo RR25, utilizzato a compensazione dell'IRPEG relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel rigo RR26, colonna 4, l'ammontare del credito di imposta di cui al rigo RR25, utilizzato a compensazione dell'ILOR relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel rigo RR26, colonna 5, l'ammontare del credito di cui al rigo RR25, utilizzato a compensazione dell'Imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, il cui obbligo di versamento è previsto entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel rigo RR27, l'importo del credito residuo risultante dalla differenza tra l'importo di rigo RR25 e la somma degli importi dei crediti di imposta utilizzati, indicati nel rigo RR26, colonne 1, 2, 3, 4 e 5, che potrà essere utilizzato ai fini dei versamenti delle ritenute, dell'Iva, dell'IRPEG e dell'Imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, successivi a quelli indicati nel sopra menzionato RR26.

■ **CREDITO DI IMPOSTA A FAVORE DELLE IMPRESE PER EROGAZIONI A FAVORE DELLO STATO, PER LA MANUTENZIONE, PROTEZIONE E RESTAURO DEL PATRIMONIO DELLE AREE ARCHEOLOGICHE DI POMPEI** (articolo 9, comma 13, della legge 8 ottobre 1997 n. 352)

La legge 352 del 1997 ha previsto il credito di imposta per le erogazioni liberali effettuate da soggetti titolari di reddito di impresa, nel periodo di imposta in corso al 1° novembre 1997 e nei due successivi, a favore dello Stato per la manutenzione, protezione e restauro del patrimonio delle aree archeologiche di Pompei.

Detto credito è riconosciuto in ciascun periodo nella misura del 30 per cento dell'ammontare delle erogazioni effettuate fino ad un limite di lire 1.000 milioni annue, da far valere ai fini del pagamento dell'IRPEG dovuta per il periodo medesimo; il credito stesso può essere utilizzato a compensazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997.

Il credito in questione non concorre alla formazione del reddito imponibile, né è considerato ai fini della determinazione del rapporto di cui all'art. 63 del Tuir, relativo alla deducibilità degli interessi passivi.

Nel prospetto va indicato:

- nel rigo RR28, l'ammontare del credito maturato nel periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel rigo RR29 colonna 1, l'importo del credito di cui al rigo RR28, utilizzato ai fini del versamento dell'IRPEG relativa al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nel rigo RR29, colonna 2, l'importo del credito di cui al rigo RR28, utilizzato a compensazione dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 da versare entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione.

■ **ALTRI CREDITI D'IMPOSTA NON PIÙ IN VIGORE**

Questa sezione è relativa all'utilizzo, nel corso dell'esercizio, di eventuali crediti di imposta non riportati nel presente quadro, in quanto non più in vigore.

In particolare va riportato:

- nel rigo RR30 l'ammontare dell'importo residuo indicato nella precedente dichiarazione;
- nel rigo RR31, nelle rispettive colonne, l'utilizzo dell'importo del precedente rigo in compensazione dei versamenti delle ritenute alla fonte sulle retribuzioni dei dipendenti e sui compensi di lavoro autonomo, dei versamenti dell'IVA, dei versamenti in acconto dell'IRPEG e dell'ILOR.

■ **RICHIESTA DI SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DI IMPOSTA DEI CREDITORI VERSO L'EFIM (art. 1 D.L. 23 dicembre 1993, n. 532, convertito dalla legge 17 febbraio 1994, n. 111 e art. 8 del D.L. 31 gennaio 1995, n. 26, convertito dalla legge 29 marzo 1995, n. 95)**

Il presente prospetto va utilizzato dalle piccole e medie imprese, individuate nella decisione della Commissione delle Comunità Europee 92/C 213/02, adottata in data 20 maggio 1992, creditrici del soppresso EFIM e delle società dal medesimo controllate, per le quali a norma dell'articolo 6 del DL 19 dicembre 1992, n. 487, convertito dalla legge 17 febbraio 1993, n. 33, opera, a decorrere dal 18 luglio 1992, la sospensione del pagamento dei crediti da esse vantati.

Per effetto dell'art. 1 del DL 23 dicembre 1993, n. 532, convertito dalla legge 17 febbraio 1994, n. 111, nei confronti dei menzionati soggetti sono sospesi i termini relativi ai versamenti delle imposte sui redditi, dell'imposta sul patrimonio netto dell'impresa, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché delle ritenute dovute in qualità di sostituto d'imposta, da versare o iscritte a ruolo (cfr. Circolare n. 110/E del 18 luglio 1994).

La sospensione dei versamenti è ammessa fino a concorrenza dell'ammontare dei crediti vantati, come risultano dai decreti del Ministro del tesoro di approvazione dell'elenco dei crediti ammessi, ovvero da documentazione avente data certa e asseverata dagli amministratori responsabili delle società creditrici.

Ai sensi dell'art. 6 del DL 2 ottobre 1995, n. 415, convertito dalla legge 29 novembre 1995, n. 507, il versamento delle imposte sospese da parte delle imprese ai sensi dell'art. 1 del citato DL n. 532 del 1993 deve essere effettuato entro 30 giorni dalla data in cui, per effetto di pagamenti definitivi, totali o parziali, da parte degli enti debitori, comprese le imprese poste in liquidazione coatta amministrativa, viene ad esaurirsi il credito vantato.

Pertanto, i soggetti interessati devono indicare:

- nel rigo RR32, l'importo del credito per il quale è operante la sospensione del pagamento dei debiti dell'EFIM e delle società da questo controllate, al netto degli importi indicati per i quali si è fruito della sospensione dei versamenti ai fini delle ritenute dell'IRPEG, dell'ILOR, dell'imposta sul patrimonio netto e dell'IVA nonché delle iscrizioni a ruolo, nella dichiarazione dei redditi relativa al 1996 e in quelle relative agli anni precedenti;
- nel rigo RR33, l'importo del credito eventualmente rimborsato;
- nel rigo RR34, colonna 1, l'importo delle ritenute dovute in qualità di sostituto d'imposta per il periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, per le quali si fruisce della sospensione;
- nel rigo RR34, colonna 2, l'importo dell'IVA dovuta dalla data di presentazione della precedente dichiarazione e fino alla data di presentazione della presente dichiarazione per la quale si fruisce della sospensione;

- nel **rigo RR34, colonna 3**, l'importo dell'IR-PEG dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione per la quale si fruisce della sospensione;
- nel **rigo RR34, colonna 4**, l'importo dell'ILOR dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione per la quale si fruisce della sospensione;
- nel **rigo RR35**, l'importo complessivo delle citate imposte iscritte a ruolo per le quali si fruisce della sospensione;
- nel **rigo RR36**, l'importo dell'imposta sul patrimonio netto dell'impresa dovuta per il periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione per la quale si fruisce della sospensione;
- nel **rigo RR37**, la differenza tra l'importo di rigo RR32 e la somma degli importi dei rigi RR33, RR34, colonne 1, 2, 3 e 4, RR35 e RR36.

## 22

### MOD. 760 BIS/RS - ELENCO NOMINATIVO DEGLI AMMINISTRATORI, DEI RAPPRESENTANTI E DEI COMPONENTI DELL'ORGANO DI CONTROLLO

Il Mod. 760 BIS/RS contiene l'elenco nominativo:

- degli amministratori;
- dei rappresentanti della società o dell'ente diversi da quello i cui dati sono indicati nel frontespizio;
- dei componenti del collegio sindacale o di altro organo di controllo.

Per gli amministratori ed i componenti del collegio sindacale o di altro organo di controllo in tale elenco devono essere riportati:

- i dati anagrafici;
- il codice fiscale;
- la qualifica.

Con riguardo alla qualifica va indicato:

**A** se trattasi di socio amministratore;

**B** se trattasi di amministratore non socio;

**C** se trattasi di componente del collegio sindacale o altro organo di controllo della società o dell'ente.

Per quanto riguarda i rappresentanti della società o dell'ente vanno indicati anche:

- la residenza anagrafica o, se diverso, il domicilio fiscale;
- il codice e la data di assunzione della carica.

Con riguardo alla carica va indicato:

**1** se trattasi di rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore;

**2** se trattasi di curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito;

**3** se trattasi di curatore fallimentare;

**4** se trattasi di commissario liquidatore (liquidatore coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria);

**5** se trattasi di commissario giudiziale (amministrazione controllata ovvero custodia giudiziaria);

**6** se trattasi di rappresentante fiscale di soggetto non residente;

**8** se trattasi di liquidatore (liquidazione volontaria).

## 23

### MOD. 760 BIS/RU - PROSPETTI COMUNI AI MODD. 760 BIS/RA, 760 BIS/RC, 760 BIS/RD e 760 BIS/RM

Il presente modello si compone dei seguenti prospetti comuni ai quadri 760 BIS/RA, 760 BIS/RC, 760 BIS/RD e 760 BIS/RM:

"Dati relativi all'attività";

"Perdite d'impresa in contabilità ordinaria non compensate nell'anno";

"Conferimenti agevolati";

"Plusvalenze e sopravvenienze attive";

"Agevolazioni territoriali e settoriali";

"Determinazione della sopravvenienza attiva relativa ai beni oggetto di investimenti agevolati".

#### ■ DATI RELATIVI ALL'ATTIVITÀ

Nel **rigo RU1** vanno indicati:

– la descrizione dell'attività esercitata, individuata in conformità alla classificazione delle attività economiche di cui ai DD.MM. 9 dicembre 1991 e 12 dicembre 1992;

– il codice di attività in vigore dal 1° gennaio 1993, rilevabile in base alla predetta classificazione delle attività economiche, consultabile presso gli uffici finanziari.

Al riguardo si fa presente che:

– i soggetti che esercitano attività di agriturismo ai sensi della legge 5 dicembre 1985, n. 730, e che determinano il reddito secondo i criteri previsti dall'art. 5, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;

– le associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo per l'attività di assistenza fiscale resa agli associati ai sensi dell'art. 78, comma 8, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;

– le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza fini di lucro e le asso-

ciazioni pro loco, che hanno optato per la determinazione forfetaria del reddito ai sensi dell'art. 2, comma 5, della legge 16 dicembre 1991, n. 398;

– devono indicare nel predetto campo 1, oltre alla specifica attività esercitata, il riferimento alle rispettive leggi.

Nel **rigo RU1** vanno indicati solo i dati variati rispetto a quelli evidenziati nella precedente dichiarazione.

Se nel periodo d'imposta precedente non è stata presentata la dichiarazione, tale rigo va interamente compilato.

Ovviamente il contribuente può indicare anche i dati non variati se questa modalità di compilazione risulta più agevole.

In caso di esercizio di più attività per le quali non è stata tenuta contabilità separata i dati relativi vanno riferiti all'attività prevalente sotto il profilo dell'entità dei ricavi conseguiti.

Nel **rigo RU2** va indicato:

– campo 1 barrando l'apposita casella, se trattasi di nuove iniziative intraprese da meno di cinque periodi di imposta. La casella non va barrata se le attività intraprese erano già esistenti o in caso di subentro nelle stesse in conseguenza, ad esempio, di cessioni, conferimenti, fusioni e affitto di azienda;

– campo 2 la quota percentuale dell'ammontare dei ricavi, conseguiti in relazione ad attività di sola lavorazione, senza alcuna utilizzo di materiali o impiegando materiali forniti dai committenti;

– campo 3:

per i rivenditori in base ai contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporto audiovideomagnetico e per rivenditori di carburante, i ricavi al netto del prezzo corrisposto al fornitore di detti beni; per i rivenditori di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, gli aggi spettanti.

#### ■ PROSPETTO DELLE PERDITE D'IMPRESA IN CONTABILITÀ ORDINARIA NON COMPENSATE NELL'ANNO.

**Il prospetto è riservato agli enti che nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione e nei cinque precedenti hanno subito perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali in contabilità ordinaria (indicate nel quadro 760 BIS/RA o 760 BIS/RC o 760 BIS/RM) e ai soci di società in nome collettivo e in accomandita semplice in contabilità ordinaria per la parte di perdite delle società stesse corrispondente alle rispettive quote di partecipazioni agli utili.**

Si ricorda che, per effetto dell'art. 8, comma 3, del Tuir, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali nonché quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice, in contabilità ordinaria, possono essere compensate in ciascun periodo d'imposta, con i



B	Agevolazione già richiesta nelle precedenti dichiarazioni dei redditi
C	Agevolazione già richiesta con apposita istanza
D	Agevolazione riconosciuta con provvedimento dell'ufficio
E	Agevolazione negata dall'ufficio con provvedimento in contestazione.

**■ PROSPETTO PER LA DETERMINAZIONE DELLA SOPRAVVENIENZA ATTIVA RELATIVA AI BENI OGGETTO DI INVESTIMENTI AGEVOLATI (ART. 3, COMMA 89, DELLA LEGGE N. 549 DEL 1995).**

Si ricorda che, a decorrere dal 15 settembre 1995, la cessione dei beni oggetto degli investimenti agevolati, ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994 e dell'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui gli investimenti si considerano realizzati, comporta l'applicazione dell'art. 3, comma 89, della legge n. 549 del 1995.

Ai sensi di tale norma il reddito escluso dall'imposizione, si ridetermina diminuendo l'ammontare dei predetti investimenti di un importo pari alla differenza tra i corrispettivi derivanti dalle cessioni e i costi sostenuti nello stesso periodo d'imposta per la realizzazione degli investimenti indicati nell'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994, diversi dagli immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento.

L'importo del minor beneficio costituisce sopravvenienza attiva del periodo d'imposta in cui i predetti beni sono ceduti.

Ai fini della compilazione del presente prospetto si precisa quanto segue:

- nel **rigo RU28** vanno indicati i corrispettivi derivanti dalle cessioni dei beni oggetto degli investimenti agevolati di cui all'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994 e dell'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995, effettuate nel presente periodo di imposta;
- nel **rigo RU29** vanno indicati i costi sostenuti per la realizzazione degli investimenti indicati nell'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994, diversi dagli immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento, sostenuti nello stesso periodo di imposta;
- nel **rigo RU30** va indicato il 50 per cento della differenza tra rigo RU28 e rigo RU29 che costituisce la sopravvenienza attiva del periodo d'imposta in cui i beni sono ceduti. Si precisa che tale sopravvenienza rileva in misura non eccedente l'importo del reddito agevolato nei periodi d'imposta precedenti.

Se l'importo di rigo RU29 è superiore all'importo di rigo RU28, nel rigo RU30 va indicato zero.

## 24

### MOD. 760 BIS/RV - CESSIONE DELLE ECCEDENZE DELL'ILOR E/O DELL'IRPEG NELL'AMBITO DEL GRUPPO

Il presente modello deve essere utilizzato:

- dalle società o dall'ente appartenenti ad un gruppo, come definito dal comma 4 dell'art. 43-ter, inserito nel DPR n. 602 del 1973, in caso di cessione delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR, risultanti dalla dichiarazione dei redditi presentata dai predetti soggetti cedenti;
- dalle società o dall'ente appartenenti ad un gruppo, come definito dal predetto comma 4, cessionari delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR risultanti dalla dichiarazione dei redditi di altra società o ente appartenente al medesimo gruppo.

Si ricorda che, a norma del comma 2 dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973, la compilazione del presente modello da parte del cedente è condizione di efficacia della cessione delle eccedenze di cui trattasi.

Nel caso in cui non sia sufficiente un unico modello per l'elencazione dei soggetti cessionari o cedenti, dovranno essere utilizzati altri modelli, avendo cura di numerare distintamente ciascuno di essi e riportare la numerazione progressiva nella casella posta in alto a destra.

Nella **Sez. I**, la società o l'ente cedente deve indicare:

- nel **rigo RV1**, l'ammontare dell'eccedenza dell'ILOR, indicata nel rigo **RB55** del Mod. 760 BIS/RB, ceduta ad altra società o all'ente appartenenti allo stesso gruppo;
- nel **rigo RV2**, l'ammontare dell'eccedenza dell'IRPEG, indicata nel rigo **RB59** del Mod. 760 BIS/RB, ceduto ad altra società o all'ente appartenenti allo stesso gruppo;
- nel **rigo RV3**, l'ammontare totale delle eccedenze cedute;
- in ciascuno dei rigi da **RV4** a **RV9** i dati relativi ai soggetti cui sono cedute le predette eccedenze.

Nella **Sez. II**, la società o l'ente cessionario dell'eccedenza dell'ILOR e dell'IRPEG, deve indicare:

- nei **rigi da RV10** a **RV16**, i dati relativi ai soggetti cedenti e le date da cui le cessioni si considerano effettuate (data di presentazione della dichiarazione dei redditi dei cedenti);
- nel **rigo RV17**, l'ammontare totale delle eccedenze dell'ILOR e dell'IRPEG ricevuto dai soggetti cedenti, indicati nei rigi da **RV10** a **RV16**;
- nel **rigo RV18**, l'importo residuo delle eccedenze dell'ILOR e dell'IRPEG ricevute nel precedente periodo di imposta (rigo **V22** del Mod. 760/V/97).

- nel **rigo RV19**, la somma degli importi dei rigi **RV17** e **RV18**;
- nel **rigo RV20** la parte dell'importo di rigo **RV19**, utilizzata in diminuzione dei versamenti dell'ILOR, relativa alla presente dichiarazione;
- nel **rigo RV21**, la parte dell'importo di rigo **RV19**, utilizzata in diminuzione dei versamenti dell'IRPEG, relativa alla presente dichiarazione;
- nel **rigo RV22**, la parte dell'importo di rigo **RV19**, utilizzata in diminuzione dei versamenti dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997;
- nel **rigo RV23**, la parte dell'importo di rigo **RV19** che residua dopo l'utilizzo indicato nei rigi **RV20**, **RV21** e **RV22**, che il dichiarante intende computare in diminuzione dei versamenti dell'IRPEG e dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 358 del 1997 relative ai successivi periodi di imposta;
- nel **rigo RV24**, la parte dell'importo di cui al rigo **RV19** che residua dopo l'utilizzo indicato nei rigi **RV20**, **RV21** e **RV22**, di cui si chiede il rimborso.

## 25

### MOD. 760 BIS/RB - DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO. CALCOLO DELLE IMPOSTE ED ESTREMI DEI VERSAMENTI

#### ■ DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO

##### ILOR

Nei **rigi** da **RB1** a **RB7** vanno riportati i redditi soggetti ad ILOR, desunti dagli altri quadri del modello 760-BIS.

Nel **rigo RB9** va indicato il reddito soggetto all'aliquota ordinaria del 16,2 per cento e nel **rigo RB10** quello soggetto ad aliquota agevolata.

Nel **rigo RB12** va indicato, fino a concorrenza dell'importo di rigo **RB11**, l'ammontare dei crediti d'imposta di cui al Mod. 760 BIS/RR.

Nel **rigo RB13** va indicato l'ammontare dei crediti dell'ILOR e/o dell'IRPEG, dei quali il contribuente ha chiesto, nella precedente dichiarazione, la computazione in diminuzione delle imposte dovute, utilizzato ai fini del versamento dell'ILOR.

Nei **rigi RB14** e **RB15**, **campo 1**, va indicato l'importo delle eccedenze dei crediti dell'IRPEG e dell'ILOR che sono state cedute all'ente dichiarante dalle società appartenenti allo stesso gruppo, per effetto dell'applicazione dell'art. 43-ter del DPR n. 633 del 1972, che il dichiarante utilizza per il versamento della prima e/o della seconda rata di acconto dell'ILOR (vedere in **Appendice** la voce "Cessione dei crediti nell'ambito del gruppo (art. 43-ter del DPR n.602 del 1973)"). Qualora l'importo indicato in tali campi sia inferiore alle rate dovute, di cui al **campo 5**, la differenza, da versare con le modalità previste per le imposte sui redditi, va indicata nel **campo 4**.

Nel **rigo RB16** o nel **rigo RB17** va indicato l'importo dell'ILOR dovuta o dell'ILOR a credito, corrispondente alla differenza tra l'importo di **rigo RB11** e la somma dei **righi da RB12 a RB15**.

Per la determinazione dell'ILOR da versare a saldo ovvero da computare in diminuzione delle imposte relative al periodo successivo o da chiedere a rimborso, occorre compilare i righi da RB52 a RB54.

#### IRPEG

Nei **righi da RB18 a RB27** vanno riportati i redditi soggetti all'IRPEG (o le perdite), desunti dagli altri quadri del modello 760-BIS.

Nel **rigo RB28** va indicato l'ammontare delle imposte che sono state dedotte dal reddito complessivo nei precedenti esercizi, di cui sia stato conseguito lo sgravio o la restituzione e degli altri oneri dedotti dal reddito complessivo e successivamente rimborsati, in quanto non compresi nei Modd. 760 BIS/RA, 760 BIS/RC e 760 BIS/RD. Deve essere, ad esempio, indicato in questo rigo l'ammontare dell'ILOR a suo tempo pagata e dedotta dall'ente, della quale sia stato conseguito il rimborso nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Nel **rigo RB30** va indicato il credito d'imposta sui dividendi distribuiti dalle società o dagli enti indicati alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 87 del TUIR e il credito d'imposta sui proventi percepiti in rapporto alla partecipazione a fondi comuni di investimento (vedere in **Appendice** la voce "Crediti di imposta").

Nel **rigo RB31** vanno indicati, fino a concorrenza dell'importo risultante dalla somma algebrica dei righi RB29 e RB30, gli oneri deducibili dal reddito complessivo sostenuti nel periodo di imposta, compilando il Mod. 760 BIS/RX, nonché la quota pari ad 1/5 dell'INVIM pagata nei precedenti periodi di imposta (vedere in **Appendice** la voce "Oneri deducibili").

#### Riservato agli enti non residenti

*Gli enti non commerciali non residenti che hanno compilato il Mod. 760 BIS/RA o il Mod. 760 BIS/RC o il Mod. 760 BIS/RD, che sono considerati, agli effetti dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dall'art. 3, comma 37, della legge 23 dicembre 1996, non operativi e che dichiarano, nel rigo RB32, un importo inferiore al reddito imponibile minimo (rigo RA63, colonna 5, del "Prospetto per la verifica della operatività e per la determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi", collocato nel Mod. 760 BIS/RA, se trattasi di ente non commerciale che compila il Mod. 760 BIS/RA, ovvero la somma degli importi derivanti dall'applicazione delle percentuali indicate nel comma 3 del citato art. 30, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, risultanti dal prospetto da allegare secondo le indicazioni fornite nelle istruzioni generali alla fine del para-*

*grafo 1), sono soggette, ai sensi del comma 4 del citato art. 30, alla determinazione induttiva del reddito anche mediante l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 41-bis del DPR n. 600 del 1973, fermo restando la possibilità di fornire la prova contraria.*

*Al fine di evitare l'accertamento induttivo di cui al menzionato comma 4 il contribuente può in ogni caso adeguare l'importo di rigo RB32 al predetto reddito imponibile minimo, anche mediante riduzione delle perdite di periodi d'imposta precedenti computabili in diminuzione del reddito (vedere in **Appendice** la voce "Perdite d'impresa in contabilità ordinaria").*

*In caso di redditi che pur conseguiti nell'ambito della attività di impresa sono esenti o non concorrono a formare il reddito di impresa, occorre tener conto, anche di detti redditi al fine di verificare se il reddito di rigo RB32 è inferiore al reddito imponibile minimo.*

Nel **rigo RB33** va indicato il reddito soggetto all'aliquota ordinaria del 37 per cento, e nel **rigo RB34**, quello soggetto ad aliquota agevolata.

Nel **rigo RB36** va indicato l'importo pari al 22 per cento dell'onere rimborsato, qualora, per lo stesso, l'ente abbia fruito della detrazione d'imposta.

Nel **rigo RB38** va indicato, fino a concorrenza dell'imposta di rigo RB37 e compilando Mod. 760 BIS/RX, il 22 per cento degli oneri per i quali spetta la detrazione di imposta (vedere in **Appendice** la voce "Oneri per i quali spetta una detrazione di imposta").

Nel **rigo RB39** va indicato l'importo di rigo RB30. I soggetti che hanno percepito utili distribuiti da società madri derivanti da dividendi di società "figlie" residenti nella UE, per i quali si rende applicabile il comma 4 dell'art. 96-bis del Tuir, devono indicare nell'apposito spazio la parte di credito di imposta riferibile a detti utili.

Nel **rigo RB40** va indicato il credito per le imposte pagate all'estero sui redditi prodotti compresi nella presente dichiarazione o in precedenti dichiarazioni; detto credito va determinato, ai sensi dell'art. 15, sulla base delle imposte pagate all'estero dal dichiarante e pro-quota, di quelle pagate dalle società di persone cui esso partecipa (vedere in **Appendice** la voce "Crediti di imposta").

Nel **rigo RB41** vanno indicati:

- il credito di imposta previsto dagli artt. 4, comma 5, della legge n. 408 del 1990 e 26, comma 5, della legge n. 413 del 1991, nel caso in cui il saldo attivo di rivalutazione previsto da tali leggi venga attribuito ai soci o partecipanti;
- il credito di imposta per i registratori di cassa nei casi previsti dall'art. 14, comma 15, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (vedere in **Appendice** la voce "Crediti di imposta");
- il credito d'imposta, pari a lire diecimila, nel caso in cui il questionario relativo agli studi di settore sia stato inviato su supporto magnetico.

Nel **rigo RB45** va indicato, fino a concorrenza dell'importo di rigo RB44 l'ammontare dei crediti d'imposta di cui al Mod. 760 BIS/RR. Nel **rigo RB46** va indicato l'ammontare dei crediti dell'ILOR e/o dell'IRPEG, dei quali il contribuente ha chiesto, nella precedente dichiarazione, la computazione in diminuzione delle imposte dovute, utilizzato ai fini del versamento dell'IRPEG.

Si precisa che la somma degli importi indicati nei **righi RB13 e RB46** deve in ogni caso corrispondere alla somma dei crediti dell'ILOR e dell'IRPEG dei quali, nella precedente dichiarazione, il contribuente ha chiesto la computazione in diminuzione delle imposte dovute.

Nei **righi RB47 e RB48, campo 1**, va indicato l'importo delle eccedenze dei crediti dell'IRPEG e dell'ILOR che sono state cedute all'ente dichiarante dalle società appartenenti allo stesso gruppo, per effetto dell'applicazione dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973, che il dichiarante utilizza per il versamento della prima e della seconda rata di acconto dell'IRPEG (vedere in **Appendice** la voce "Cessione dei crediti nell'ambito del gruppo (art. 43-ter del DPR n.602 del 1973)"). Qualora l'importo indicato in tali campi sia inferiore alle rate di acconto dovute, di cui al **campo 5**, la differenza, da versare con le modalità previste per le imposte sui redditi, va indicata nel **campo 4**.

Con riguardo al **rigo RB50**, si fa presente che gli enti che espongono un'eccedenza di imposta e che hanno percepito utili che si considerano, in tutto o in parte formati con dividendi cosiddetti "comunitari" devono rideterminare l'eccedenza stessa, per effetto dell'art. 96-bis, comma 4, confrontando il credito di imposta sui predetti dividendi, indicato nell'apposito spazio di rigo RB39 con l'imposta di rigo RB37, diminuita delle detrazioni di rigo RB38. Se l'imposta, come sopra diminuita, è uguale o superiore al credito di imposta sui dividendi cosiddetti "comunitari", spetta l'eccedenza di rigo RB50; se, invece, è inferiore a detto credito occorre calcolare la misura dell'eccedenza e ridurre l'importo di rigo RB50 dell'eccedenza medesima.

Per la determinazione dell'IRPEG da versare a saldo ovvero da computare in diminuzione delle imposte relative al periodo di imposta successivo o da chiedere a rimborso, occorre compilare i righi da RB56 a RB58.

Si ricorda che per effetto dell'art. 2 del DL n. 417 del 1991, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, il contribuente può operare la compensazione tra l'imposta sostitutiva dovuta e l'IRPEG e/o l'ILOR a credito.

I soggetti per i quali non si verifica il presupposto per operare detta compensazione, o che non intendono avvalersene, devono compilare:

- il **rigo RB52**, per l'ILOR dovuta indicata nel rigo RB16.

Nel **campo 1** di tale rigo va indicato l'importo delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR che sono state cedute al dichiarante da società appartenenti allo stesso gruppo, per effetto dell'applicazione dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973, che il dichiarante utilizza per il versamento del saldo dell'ILOR. Qualora l'importo indicato in tale campo sia inferiore a quello di cui al **campo 3**, la differenza da versare con le modalità previste per le imposte sui redditi, va indicata nel **campo 2** (vedere in **Appendice** la voce "Cessione dei crediti nell'ambito del gruppo (art 43 ter del DPR n. 602 del 1973)");

– il **rigo RB53**, per la parte dell'ILOR a credito, indicato nel rigo RB17, da computare in diminuzione delle imposte, relative al periodo d'imposta successivo e il **rigo RB54**, per la parte di cui si chiede il rimborso;

– il **rigo RB55**, per la parte dell'ILOR a credito che il dichiarante cede a società appartenenti allo stesso gruppo, ai sensi dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973 (vedere in **Appendice** la voce "Cessione dei crediti nell'ambito del gruppo");

– il **rigo RB56, campo 3**, per l'IRPEG dovuta indicata nel rigo RB49. Nel **campo 1** di tale rigo va indicato l'importo delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR che sono state cedute al dichiarante da società appartenenti allo stesso gruppo, per effetto dell'applicazione dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973, che il dichiarante utilizza per il versamento del saldo dell'IRPEG. Qualora l'importo indicato in tale campo sia inferiore a quello di cui al **campo 3**, la differenza da versare con le modalità previste per le imposte sui redditi, va indicata nel **campo 2** (vedere in **Appendice** la voce "Cessione dei crediti nell'ambito del gruppo (art. 43 ter del DPR n. 602 del 1973)");

– il **rigo RB57**, per la parte del credito dell'IRPEG, indicato nel rigo RB50, da computare in diminuzione delle imposte, relative al periodo successivo e il **rigo RB58**, per la parte di cui si chiede il rimborso;

– il **rigo RB59**, per la parte dell'IRPEG a credito che il dichiarante cede a società appartenenti allo stesso gruppo, ai sensi dell'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973 (vedere in **Appendice** la voce "Cessione dei crediti nell'ambito del gruppo (art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973)");

I soggetti che, ricorrendone le condizioni, si avvalgono della compensazione tra l'ILOR a credito e l'IRPEG dovuta e/o l'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997 che si intende compensare, nonché tra l'IRPEG a credito e l'ILOR dovuta e/o la predetta imposta sostitutiva, devono indicare, nel **rigo RB51** l'importo delle imposte compensate.

**Ad esempio:**

<b>Ilor a credito</b>	<b>50</b>
<b>Irpeg a credito</b>	<b>30</b>
<b>Imposta sostitutiva che si intende compensare</b>	<b>(80)</b>
<b>Importo compensato da indicare nel rigo RB51</b>	<b>80</b>
<b>Ilor a credito</b>	<b>100</b>
<b>Irpeg dovuta</b>	<b>(30)</b>
<b>Imposta sostitutiva che si intende compensare</b>	<b>(10)</b>
<b>Importo compensato da indicare nel rigo RB51</b>	<b>40</b>

La compensazione, una volta effettuata, può determinare l'ILOR dovuta o a credito ovvero l'IRPEG dovuta o a credito e, a seconda dell'ipotesi che si verifica, va compilato il prospetto tenendo conto dei chiarimenti sopra forniti.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 2 della legge 18 aprile 1986, n. 121, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione annuale non sono dovute o, se il saldo è negativo, non sono rimborsabili se i relativi importi non superano lire 20.000.

Nel **rigo RB60, colonna 1**, indicare il numero di rate di pari importo in cui il contribuente intende frazionare il pagamento delle imposte.

In colonna 5, va indicato l'importo complessivo delle imposte risultanti dalla presente dichiarazione (righe RB52 e RB56, colonna 2, RK17, RN6, RP3, RP6, RP7 e RP8) versati con la delega unica di pagamento (mod. F24). Nel caso in cui il contribuente utilizzi più deleghe vanno indicati gli estremi dell'ultimo versamento sommando i relativi importi.

Qualora con la citata delega siano effettuati anche versamenti di imposte diverse da quelle risultanti dalla presente dichiarazione (ad es. IVA) ovvero di accenti dell'IRPEG, dell'IRAP, ecc., indicare l'importo complessivo risultante dalla delega nella colonna 4.

## 26

### MOD. 760 BIS/RW - TRASFERIMENTI DA E PER L'ESTERO DI DENARO, TITOLI E VALORI MOBILIARI

Questo modulo deve essere utilizzato dagli enti non commerciali residenti in Italia i quali, in conformità di quanto previsto nel DL 29 giugno 1990, n. 167, convertito dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227, devono indicare:

a) i trasferimenti da e verso l'estero di denaro, titoli o valori mobiliari, effettuati attraverso soggetti non residenti, senza il tramite di intermediari residenti, sia istituzionali che professionali, se l'ammontare complessivo di tali trasferimenti, nel corso del periodo d'imposta sia stato superiore a lire 20 milioni (articolo 2, comma 1, e articolo 5,

comma 2); nell'ammontare complessivo vanno computati tutti i trasferimenti e, quindi, sia quelli verso l'estero che quelli dall'estero.

L'obbligo riguarda i trasferimenti diversi da quelli relativi a investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria, indipendentemente dalla causale dei trasferimenti stessi e dalle modalità con le quali hanno avuto luogo;

b) gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria detenuti al termine del periodo d'imposta se l'ammontare complessivo di tali investimenti e attività, al termine del periodo d'imposta, risulta superiore a lire 20 milioni (articolo 4, commi 1 e 5).

Quest'obbligo sussiste anche se nel corso dell'anno non siano intervenute movimentazioni;

c) i trasferimenti da, verso e sull'estero che hanno interessato i suddetti investimenti e attività, se l'ammontare complessivo dei movimenti effettuati nel corso dell'anno, computato tenendo conto anche dei disinvestimenti, sia stato superiore a lire 20 milioni (articolo 4, commi 2, e 5).

Quest'obbligo sussiste anche se al termine del periodo d'imposta i soggetti interessati non detengano investimenti all'estero né attività estere di natura finanziaria, in quanto a tale data è intervenuto, rispettivamente, il disinvestimento o l'estinzione dei rapporti finanziari

L'obbligo di dichiarazione di cui ai precedenti punti b) e c), sussiste indipendentemente sia dalle modalità con cui gli investimenti all'estero, le attività estere di natura finanziaria e i trasferimenti sono stati posti in essere (attraverso intermediari residenti, attraverso non residenti, in forma diretta) sia dalla causa da cui gli stessi traggono origine (donazione, successione ecc...).

Nel caso in cui le operazioni in questione siano eseguite in valuta estera, l'ente deve indicare il controvalore in lire utilizzando il cambio indicato nel D.M. 27 gennaio 1998, pubblicato nella G.U. n. 28 del 4 febbraio 1998, tenuto conto dell'errata correge pubblicata in G.U. n. 40 del 18 febbraio 1998.

L'obbligo di dichiarazione sussiste anche nel caso in cui le operazioni siano state poste in essere dagli enti in qualità di esercenti attività commerciali in regime di contabilità ordinaria e siano quindi soggetti a tutti gli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili previsti dalle norme fiscali.

Nel caso in cui sussista l'obbligo di presentazione del modello 760 BIS, il presente modulo deve essere presentato unitamente a detto modello.

Nei casi di esonero dalla dichiarazione dei redditi il presente modulo deve essere presentato con le modalità e nei termini previsti per la presentazione del modello 760 BIS, compilando il relativo frontespizio.

Considerato che il modulo RW riguarda la rilevazione su base annua dei trasferimenti da, verso e sull'estero di denaro, titoli e valori mobiliari, nel caso in cui non venga presentato

un unico modello 760 BIS per l'intero periodo d'imposta, il modulo RW dovrà essere presentato invece con riferimento all'intero anno solare.

Si intendono compresi fra gli investimenti esteri e le attività estere di natura finanziaria, i titoli e i valori mobiliari esteri acquistati in Italia per il tramite degli intermediari residenti di cui all'articolo 1 del D.L. n. 167 del 1990. Sono inoltre compresi le obbligazioni e i titoli simili di cui all'articolo 31 del DPR n. 601 del 1973 e quelli con regime fiscale equiparato emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992.

Gli obblighi di dichiarazione non sussistono, per espressa previsione legislativa, per gli *investimenti all'estero* e per le *attività estere di natura finanziaria, produttive di redditi di capitale* o di redditi diversi, sempreché tali redditi:

1. *siano esenti dalle imposte sui redditi*. Si tratta degli interessi, premi ed altri frutti dei titoli di Stato ed equiparati emessi all'estero fino al 9 settembre 1992;
2. *siano stati assoggettati alla ritenuta alla fonte del 12,50 o 27 per cento*, ai sensi della disposizione di cui all'art. 26, terzo comma, del DPR n. 600 del 1973 e successive modificazioni. Si tratta degli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli simili esteri, percepiti mediante l'intervento dei soggetti di cui al primo comma dell'art. 23 del DPR n. 600 del 1973, che nella specie assumono la veste di sostituto d'imposta, ovvero conseguiti attraverso cessione dei predetti titoli con l'intervento — a qualsiasi titolo — di tali sostituti d'imposta, e dei depositi e conti correnti esteri i cui redditi siano percepiti in Italia per il tramite dei citati sostituti. Identica disciplina si applica con riferimento agli interessi, premi ed altri frutti derivanti da obbligazioni e titoli simili di cui all'art. 31 del DPR n. 601 del 1973 e di quelli con regime fiscale equiparato emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992, assoggettati a ritenuta ai sensi del terzo comma dell'art. 26 del DPR n. 600 del 1973;
3. *siano stati assoggettati alla ritenuta alla fonte del 10 per cento* ai sensi dell'art. 27, comma 4, del DPR n. 600 del 1973. Si tratta degli utili su titoli partecipativi esteri, sempreché percepiti in Italia per il tramite di intermediari residenti, come chiarito nel precedente punto 2, che vanno dichiarati nel Mod. 760 BIS/RG;
4. *siano stati assoggettati alla ritenuta alla fonte del 30 per cento* ai sensi dell'art. 8 del DL 30 settembre 1983, n. 512, convertito, dalla legge 25 novembre 1983, n. 649. Si tratta dei proventi derivanti dai titoli e certificati (cc.dd. "titoli atipici"), emessi da soggetti non residenti, collocati in Italia ed assoggettati a ritenuta da parte del soggetto residente incaricato del pagamento dei proventi o del riacquisto dei titoli o certificati;
5. *siano stati assoggettati alla ritenuta alla fonte del 12,50 per cento*, a titolo di imposta, di cui al comma 2 dell'art. 2 del DL

17 settembre 1992, n. 378, convertito, dalla legge 14 novembre 1992, n. 437 e successive modificazioni, da parte dei soggetti che comunque intervengono, - anche se non in qualità di acquirenti, - nella cessione a termine dei titoli di cui al precedente punto 2;

6. *siano stati assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta* da parte dei soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23 del DPR n. 600 del 1973, che comunque intervengono, anche se non in qualità di acquirenti, nella cessione a termine di obbligazioni e titoli simili nei confronti di non residenti. Si tratta dei proventi di cui all'art. 41, comma 1, lettera b-bis) del Tuir
  7. *siano stati assoggettati alla ritenuta alla fonte del 12,50 per cento*, a titolo di imposta, prevista dall'art. 67 del DL 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Si tratta delle plusvalenze realizzate mediante cessione a termine di valute estere ovvero conseguite attraverso altri contratti che assumono, anche in modo implicito, valori a termine delle valute come riferimento per la determinazione del corrispettivo, derivanti da operazioni con non residenti, previste dall'art. 81, comma 1, lett. c-ter), del Tuir;
- Inoltre i predetti obblighi di dichiarazione non sussistono per le quote di organismi collettivi in valori mobiliari di diritto estero che siano:
- già autorizzati al collocamento in Italia, prima dell'entrata in vigore del DL 28 giugno 1990, n. 167, convertito, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, ai quali continua ad applicarsi la disciplina di cui all'art. 11-bis del DL n. 512 del 1983, ai sensi del comma 2 dell'art. 10-ter della legge 23 marzo 1983, n. 77 e successive modificazioni;
  - situati negli Stati membri della UE, conformi alle direttive comunitarie e le cui quote sono collocate nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 10-bis della citata legge n. 77 del 1983, diversi da quelli di cui alla precedente lettera i), i cui proventi sono soggetti alla ritenuta del 12,50 per cento, che deve essere operata, ai sensi dell'art. 10-ter, comma 1, della medesima legge, dai soggetti residenti incaricati del pagamento dei proventi medesimi, del riacquisto o della negoziazione delle quote o delle azioni (cfr. art. 10-ter, comma 4, legge n. 77 del 1983);
  - diversi da quelli di cui ai precedenti punti sempreché i relativi proventi siano stati percepiti in Italia e assoggettati alla ritenuta d'acconto del 12,50 per cento di cui al comma 6, dell'art. 10-ter della predetta legge n. 77, del 1983.

Per effetto dell'art. 5 bis del D.L. n. 167 del 1990, introdotto dall'art. 22 della legge 6 febbraio 1996, n. 52, l'obbligo di dichiarazione non sussiste per gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti negli Stati Membri dell'Unione Europea; l'obbligo di dichiarazione non sussiste, inoltre, per i trasferimenti relativi a tali investimenti ed attività operati all'interno dell'Unione Europea, fatta eccezione per i trasferimenti da e per l'Italia.

Nel caso in cui le attività estere di natura finanziaria abbiano prodotto redditi relativamente ai quali non sussistono le condizioni di esonero, tali redditi dovranno essere dichiarati nel modello di dichiarazione 760 BIS/RP, secondo le istruzioni ivi fornite.

Si richiama l'attenzione sulla disposizione contenuta nell'art. 6 del D.L. n.167 del 1990, che prevede, ai fini delle imposte sui redditi, la presunzione di fruttuosità, nella misura pari al tasso ufficiale medio di sconto vigente in Italia nei singoli periodi d'imposta, con riguardo alle somme in denaro, ai titoli ed ai valori mobiliari trasferiti o costituiti all'estero, senza che ne risultino dichiarati i redditi effettivi, a meno che nella dichiarazione non venga specificato che si tratta di redditi la cui percezione avverrà in un successivo periodo d'imposta.

Nei casi di attività di natura finanziaria detenute negli Stati membri dell'Unione Europea, per le quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione in base all'art. 5 bis del D.L. 167 del 1990, l'indicazione che si tratta di redditi la cui percezione avverrà in un successivo periodo di imposta può essere effettuata compilando la parte relativa alle Annotazioni nel Mod. 760 BIS/RW, che quindi deve essere comunque presentato.

Il presente modulo si compone di 3 sezioni: nella **Sezione I** vanno indicati i trasferimenti dall'estero verso l'Italia e dall'Italia verso l'estero di denaro, titoli e valori mobiliari effettuati senza il tramite degli intermediari residenti, per ragioni diverse dagli investimenti all'estero e dalle attività estere di natura finanziaria; nella **Sezione II** vanno indicate le consistenze degli investimenti esteri e delle attività di natura finanziaria detenute all'estero al termine del periodo di imposta; nella **Sezione III** vanno indicati i flussi dei trasferimenti dall'estero verso l'Italia, dall'Italia verso l'estero e dall'estero sull'estero di denaro, titoli e valori mobiliari, in qualunque modo effettuati (sia attraverso i non residenti che per il tramite di intermediari residenti ovvero in forma diretta) che nel corso dell'anno hanno interessato investimenti esteri ed attività estere di natura finanziaria.

Nella **Sezione I** indicare, per ciascuna operazione di trasferimento, i seguenti dati:

- nei **campi 1 e 2**, le generalità complete (cognome e nome, se si tratta di persone fisiche; denominazione, se si tratta di soggetti diversi dalle persone fisiche) del soggetto non residente attraverso il quale è stata effettuata l'operazione.
- nel **campo 3**, il paese estero di residenza del soggetto non residente; i campi 1, 2 e 3 non vanno compilati quando il trasferimento è avvenuto in forma diretta;
- nel **campo 4**, la tipologia dell'operazione, indicando il **codice 1** oppure il **codice 2** a seconda, rispettivamente, che l'operazione abbia comportato un trasferimento dall'estero verso l'Italia o viceversa;
- nei **campi 5 e 6**, rispettivamente, la descrizione dello Stato estero ed il corrispondente codice, desumendolo dall'elenco dei Paesi esteri, riportato in allegato alle istruzioni del presente modulo;

- nei **campi 7 e 8**, il mezzo di pagamento impiegato per l'effettuazione dell'operazione (es.: denaro, assegno bancario, ecc.) indicando nel campo 7 la descrizione in chiaro e nel campo 8 il **codice 1, 2 o 3**, a seconda che il mezzo di pagamento sia rappresentato, rispettivamente, da denaro, assegni bancari, o altri mezzi;
- nel **campo 9**, il codice della causale dell'operazione, desumendolo dalla tabella dei codici delle operazioni con l'estero, riportata in allegato alle istruzioni del presente modulo;
- nel **campo 10**, la data dell'operazione;
- nel **campo 11**, l'importo dell'operazione. Al

riguardo si precisa che, qualora le operazioni siano state effettuate in valuta estera, il controvalore in lire degli importi da indicare nel campo 11 è determinato, per il 1997, sulla base del D.M. 27 gennaio 1998, pubblicato sulla G.U. n. 28 del 4 febbraio 1998, tenuto conto dell'errata correzione innanzi menzionata.

Nella **Sezione II** indicare, distintamente per ciascuna tipologia di investimento estero e di attività estera di natura finanziaria e distintamente per ciascuno Stato estero, le consistenze dei predetti investimenti ed attività detenuti all'estero al termine del periodo di imposta. In particolare si dovrà indicare:

- nei **campi 1 e 2**, rispettivamente, la descrizione dello Stato estero ed il corrispondente codice desumendolo dall'elenco dei Paesi esteri, riportato in allegato alle istruzioni del presente modulo;
- nei **campi 3 e 4**, la descrizione della causale, rispettivamente e il relativo codice dell'operazione. Per l'indicazione in codice della causale si dovrà utilizzare la tabella dei codici delle operazioni con l'estero, riportata in allegato alle istruzioni del presente modulo. La **casella 5** riportata nel campo 4 va barrata solo nel caso di acquisto, per il tramite di intermediari residenti, di titoli o valori mobiliari i cui proventi non sono stati assoggettati a ritenuta alla fonte in Italia;
- nel **campo 6**, l'importo degli investimenti ed attività suddetti. In proposito si richiama quanto già precisato in riferimento al campo 11 della **Sezione I**.

Nella **Sezione III** indicare, per ciascuna operazione che ha comportato trasferimenti di denaro, titoli e valori mobiliari da, verso e sull'estero i dati qui di seguito elencati:

- nei **campi 1 e 2**, rispettivamente, la descrizione dello Stato estero ed il corrispondente codice, desumendolo dall'elenco dei Paesi esteri, riportato in allegato alle istruzioni del presente modulo;
- nel **campo 3**, la tipologia dell'operazione indicando il codice 1, oppure 2, oppure 3, a seconda, rispettivamente, che l'operazione abbia comportato un trasferimento dall'estero verso l'Italia, dall'Italia verso l'estero o dall'estero sull'estero;
- nel **campo 4**, il codice della causale dell'operazione, desumendolo dalla tabella dei codici delle operazioni con l'estero, riportata in allegato alle istruzioni del pre-

sente modulo. La **casella 5** riportata nel campo 4 va barrata solo nel caso di acquisto, per il tramite di intermediari residenti, di titoli o valori mobiliari i cui proventi non sono stati assoggettati a ritenuta alla fonte in Italia;

- nel **campo 6**, gli estremi di identificazione della banca e il numero di conto utilizzato;
- nel **campo 7**, la data in cui è intervenuta l'operazione;
- nel **campo 8**, l'importo dell'operazione. In proposito si richiama quanto precisato in relazione al campo 11 della **Sezione I**.

Se il contribuente ha posto in essere una pluralità di operazioni comportanti il trasferimento dall'estero verso l'Italia, dall'Italia verso l'estero e dall'estero su estero di danaro, titoli o valori mobiliari mediante l'utilizzo di uno o più conti correnti, in luogo della indicazione delle singole operazioni di trasferimento il contribuente può limitarsi ad indicare, con riferimento a ciascun conto interessato, l'ammontare complessivo dei trasferimenti effettuati dall'estero (codice 1), dall'Italia (codice 2) e sull'estero (codice 3), indicandone l'importo nel campo 7 e la tipologia nel campo 3. Infine, nel caso in cui per una stessa operazione di trasferimento intervengano più intermediari menzionati nei primi due commi dell'articolo 1 del DL n. 167 del 1990, dovrà essere indicato soltanto il numero di conto relativo all'intermediario che per primo è intervenuto nell'operazione di trasferimento verso l'estero e per ultimo nell'operazione di trasferimento verso l'Italia.

Nel caso non fosse sufficiente un unico modulo per l'indicazione dei dati richiesti, si dovranno utilizzare altri moduli, avendo cura di numerare distintamente ciascuno di essi, riportando la numerazione progressiva nell'apposita casella posta nella prima pagina del modulo.

Tutti gli importi devono essere arrotondati alle mille lire superiori se le ultime tre cifre superano le cinquecento lire ed a quelle inferiori nel caso contrario; ad esempio: 1.501 diventa 2.000; 1.500 diventa 1.000; 1.499 diventa 1.000.

## 27

### MOD. 760 BIS/RK - IMPOSTA SUL PATRIMONIO NETTO

Il Modello 760 BIS/RK va utilizzato dagli enti non commerciali, titolari di reddito di impresa derivante dall'esercizio di attività diverse da quelle assistenziali, sanitarie, didattiche, culturali, ricreative e sportive, per dichiarare il patrimonio netto su cui applicare l'imposta istituita dal DL 30 settembre 1992, n. 394, convertito dalla legge 26 novembre 1992, n. 461.

Si ricorda che l'applicazione dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, già prorogata all'esercizio in corso al 30 settembre 1995, è stata ulteriormente prorogata dall'art. 3, comma 110, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, fino all'esercizio in corso al 30 settembre 1997. Si ricorda che i consorzi di garanzia colletti-

va fidi di cui all'art. 155, comma 4, del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 sono esclusi da tali proroghe.

In base alle disposizioni dell'art. 9 del DM 7 gennaio 1993, concernente le modalità di attuazione delle disposizioni recate dal citato DL n. 394 del 1992, il Mod. 760 BIS/RK deve essere presentato unitamente al modello di dichiarazione dei redditi nel quale va inserito. Il Modello si compone di tre sezioni: le prime due riguardano la determinazione dell'imponibile e la terza il calcolo dell'imposta patrimoniale dovuta, nonché i versamenti dell'imposta stessa.

### Determinazione del patrimonio netto

La **Sezione I** va compilata dagli enti non commerciali per i quali, sulla base di quanto stabilito dall'art. 2 del DL n. 394, l'imposta si applica sulla somma:

- a) del valore delle rimanenze finali di cui agli artt. 59 e 60 del Tuir, da indicare nel **rigo RK1**, determinato ai sensi delle norme medesime;
- b) del costo complessivo dei beni ammortizzabili (materiali e immateriali), determinato con i criteri di cui all'art. 76 del Tuir, al netto dei relativi ammortamenti fiscalmente riconosciuti, che va riportato nel **rigo RK2**.

I predetti soggetti possono, tuttavia, determinare l'imposta assumendo come base imponibile il patrimonio netto, a condizione che sia tenuta la contabilità ordinaria e separata per le attività commerciali esercitate, diverse da quelle escluse (sopra specificate), e che ne sia data comunicazione nella dichiarazione dei redditi, barrando l'apposita casella nel riquadro posto nell'ultima facciata del **Mod. 760 BIS/RA**. In tal caso devono utilizzare la sezione II del presente modello.

Si ricorda che come previsto dall'art. 2, comma 4, del DL n. 394, l'esercizio della facoltà di determinare l'imposta sulla base del patrimonio netto comporta l'obbligo di applicare tale criterio anche per i periodi di imposta successivi per i quali perdura l'obbligo della contabilità ordinaria.

La **Sezione II** va compilata in caso di opzione per la determinazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del citato D.L. n. 394, sulla base del patrimonio netto, come risulta dal bilancio, diminuito dell'utile dell'esercizio. Qualora il bilancio o rendiconto non sia stato redatto, non sussistendone l'obbligo o non sia stato approvato, essendo scaduti i termini di approvazione dello stesso, occorre assumere gli elementi desumibili dalle scritture contabili alla data di chiusura del periodo d'imposta.

Nei **righi da RK4 a RK8** vanno indicati gli ammontari delle voci ivi previste.

Al fine di stabilire quali fondi vanno inclusi, nel **rigo RK5**, tra le poste del patrimonio netto, occorre avere riguardo alla natura degli stessi, nel senso che essi vanno ricompresi allorché non siano destinati alla copertura di specifici oneri o passività ovvero non costituiscono poste rettificative dell'attivo.

Nel **rigo RK9** va indicato l'importo escluso dall'imponibile dell'imposta patrimoniale, per effetto dell'art. 3, comma 111, della legge n. 549 del 1995.

Si ricorda che in base a tale norma, che non si applica ai soggetti che si sono costituiti dopo il 15 settembre 1995, per i soggetti diversi da quelli indicati nell'art. 87, comma 1, lett. a) e b), del Tuir, (esclusi quelli che determinano l'imposta patrimoniale applicando i criteri previsti dall'art. 2, comma 1, del D.L. n. 394) non si tiene conto dell'incremento del patrimonio netto rispetto a quello risultante nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 1995.

Il **rigo RK11** va compilato dai soggetti che alla fine dell'esercizio possiedono da almeno tre mesi direttamente o indirettamente, cioè tramite soggetti non residenti, azioni, titoli similari o quote di partecipazione in società o enti, soggetti anche essi alla stessa imposta.

A tal fine hanno rilevanza anche le azioni sottoscritte, per effetto dell'esercizio del diritto di opzione e nei limiti del diritto medesimo, nel corso dell'ultimo trimestre dell'esercizio, ma in relazione ad azioni possedute da almeno tre mesi alla fine dell'esercizio stesso.

Per i suddetti soggetti il comma 4 dell'art. 1 del citato D.L. n. 394 del 1992 stabilisce che il patrimonio netto deve essere diminuito del valore contabile delle azioni, titoli similari o quote o, se minore, di un valore pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto della società o ente partecipato direttamente o indirettamente tramite soggetto non residente.

Pertanto, l'importo di **rigo RK10** deve essere diminuito del minor importo tra il valore contabile delle azioni, titoli similari o quote posseduti e quello corrispondente alla percentuale di possesso, diretto o indiretto, applicata al patrimonio netto della società o ente partecipato direttamente o indirettamente, risultante dall'ultimo bilancio approvato.

Nella **Sezione III** va indicato l'ammontare dell'imposta dovuta, l'eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione, gli estremi dei versamenti degli acconti, l'imposta a debito nonché le eventuali somme da chiedere a rimborso.

Nel **rigo RK13** va indicata l'imposta che risulta dall'applicazione dell'aliquota del 7,5 per mille all'importo di **rigo RK3** ovvero **RK12**.

Si ricorda che in caso di compilazione del **rigo RK11** l'imposta dovuta, per effetto dell'art. 1, comma 4, ultimo periodo, del D.L. n. 394, non può comunque essere inferiore all'1 per mille del patrimonio netto indicato nel **rigo RK10** senza tener conto, quindi, delle diminuzioni spettanti in conseguenza delle partecipazioni possedute.

Se il periodo di imposta è superiore o inferiore ai dodici mesi, l'imposta da indicare nel **rigo RK13** va ragguagliata alla durata di detto periodo, considerando come mese intero la frazione di esso superiore a 15 giorni.

L'imposta non è dovuta se l'ammontare di detto **rigo** non supera l'importo di lire centomila.

Nel **rigo RK14** va indicato l'importo della eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione.

Nei **righe RK15** e **RK16** vanno indicati gli importi della prima e seconda rata di acconto versati, riportando, negli appositi spazi, gli estremi dei versamenti, cioè la data e il codice dell'ufficio postale o del concessionario desunti dalle attestazioni e/o dalle distinte di versamento.

La differenza tra l'importo indicato nel **rigo RK13** e il totale degli importi indicati nei **righe RK14**, **RK15** e **RK16** va indicata, se positiva, nel **rigo RK17** in quanto costituisce l'imposta a debito, mentre, o se negativa, va indicata nel **rigo RK18**. Qualora l'importo di **rigo RK13** sia non superiore a lire 100.000, il totale degli importi dei **righe RK14**, **RK15** e **RK16** va indicato nel **rigo RK18**.

**Il versamento dell'imposta sul patrimonio netto, a norma dell'art. 17 e seguenti del D.Lgs. n. 241 del 1997, può essere effettuato direttamente presso gli sportelli di qualsiasi concessionario o presso qualsiasi banca o ufficio postale abilitato mediante la delega unica di versamento, prevista dall'art. 19 del citato D.Lgs. n. 241/97.**

In entrambi i casi occorre far riferimento al seguente codice-tributo:

**codice 2415** - Imposta sul patrimonio netto delle imprese - Società di capitali ed enti. Il periodo di riferimento nella forma AA.AA. è l'anno per il quale si versa l'imposta. Se l'esercizio sociale coincide con l'anno solare, le due ultime cifre dell'anno vanno ripetute due volte; nel caso di esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, vanno, invece, riportate le ultime due cifre di ciascuno dei due anni.

## 28

**MOD. 760 BIS/RV - PROSPETTO DELLE OBBLIGAZIONI, DELLE CEDOLE ACQUISITE SEPARATAMENTE DALLE OBBLIGAZIONI STESSE, DEI RELATIVI PROVENTI ESENTI DA IMPOSTA**

Se nell'esercizio sono stati conseguiti interessi o altri proventi esenti da imposta derivanti da obbligazioni pubbliche o private sottoscritte, acquistate o ricevute in usufrutto o pegno a decorrere dal 28 novembre 1984 o da cedole acquistate separatamente dai titoli a decorrere dalla stessa data, ovvero proventi, comprese le plusvalenze realizzate in sede di cessione o di riscatto di quote, derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare di tipo chiuso, gli interessi passivi non sono ammessi in deduzione - ai sensi dell'art. 63, comma 3 - fino a concorrenza dell'ammontare complessivo degli interessi e proventi esenti o dei proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare di tipo chiuso.

Nel **campo 1**, va indicato il codice ISIN assegnato dall'U.I.C. al titolo; il codice vale sia per il titolo che per le relative cedole acquisite separatamente dai titoli medesimi; per le cedole acquisite separatamente deve essere indicata la denominazione dei titoli cui esse ineriscono.

Nel **campo 2**, va indicata la data di scadenza. Per le cedole acquisite separatamente la data va riferita ai titoli.

Nel **campo 3**, va indicato la denominazione del titolo; per le cedole acquisite separatamente deve essere indicata la denominazione dei titoli cui esse ineriscono.

Nei **campi 4 e 5**, va indicato il valore nominale complessivo delle obbligazioni possedute nel periodo d'imposta a cui si riferisce la presente dichiarazione acquisite, rispettivamente, prima del 28 novembre 1984 e dal 28 novembre 1984.

Nei **campi 6 e 7**, va indicato il valore delle cedole possedute nel periodo d'imposta a cui si riferisce la presente dichiarazione acquisite, rispettivamente, prima del 28 novembre 1984 (campo 6) e dal 28 novembre 1984 (campo 7).

Nei **campi 8 e 9**, vanno indicati i proventi maturati sulle obbligazioni e sulle cedole nel periodo d'imposta a cui si riferisce la presente dichiarazione ed acquisite, rispettivamente, prima del 28 novembre 1984 e dal 28 novembre 1984.

## 29

**MOD. 760 BIS/RZ - DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA RELATIVA A INTERESSI E REDDITI DI CAPITALE E REDDITI DIVERSI**

Il modello 760 BIS/RZ deve essere compilato dai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi modello 760 BIS, che hanno corrisposto interessi, altri redditi di capitale e redditi diversi, soggetti a ritenuta alla fonte.

Tale modello deve essere presentato contestualmente alla dichiarazione dei redditi, modello 760 BIS.

In particolare, il presente modello deve essere compilato per l'indicazione dei dati relativi a:

- proventi derivanti da titoli obbligazionari emessi da non residenti e da altri depositi e conti correnti;
- premi e vincite;
- altri redditi di capitale;
- proventi da cessione a termine di obbligazioni e titoli similari;
- plusvalenze da cessione a termine di valute estere;
- proventi da depositi a garanzia di finanziamenti.

Tutti gli importi da indicare nei prospetti del presente modello, compresi i totali, vanno esposti in migliaia di lire mediante troncamento delle ultime tre cifre. Trattandosi di sola operazione di troncamento da effettuarsi autonomamente per ogni importo desunto dalle scritture contabili del sostituto d'imposta e da esporre nel modello, vanno tolte le ultime tre cifre dell'importo stesso senza dover procedere preventivamente al relativo arrotondamento.

#### Prospetto A – Proventi da titoli obbligazionari emessi da non residenti e da altri depositi e conti correnti

Nel presente prospetto devono essere indicati i dati relativi agli interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari emessi da non residenti e dei depositi e conti correnti costituiti presso soggetti non residenti o derivanti da obbligazioni e titoli similari di cui all'articolo 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e di quelli con regime fiscale equiparato emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992, corrisposti nel 1997 e assoggettati alla ritenuta di cui all'articolo 26, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

#### Prospetto B – Premi e vincite

Nel presente prospetto devono essere indicati i premi e le vincite, soggetti alla ritenuta di cui all'articolo 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, divenuti esigibili nel periodo d'imposta, ancorché non corrisposti.

#### Prospetto C – Altri redditi di capitale

Nel presente prospetto devono essere indicati:

- gli interessi e i redditi di capitale corrisposti nel 1997 a non residenti, soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta di cui all'articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ivi compresi i proventi corrisposti a soggetti non residenti per il tramite di stabili organizzazioni estere di imprese residenti (art. 7, commi 5 e 13, del D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito dalla legge 8 agosto 1996, n. 425; art. 13 del D.L. 30 agosto 1996, n. 449; art. 13 del D.L. 23 ottobre 1996, n. 547; art. 2, comma 158, della legge 23 dicembre 1996, n. 662);
- i proventi delle operazioni di prestito titoli e di finanziamento in valori mobiliari, corrisposti nel 1997, soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta di cui all'articolo 7 del D.L. 8 gennaio 1996, n. 6 convertito dalla legge 6 marzo 1996, n. 110.

#### Prospetto D – Proventi da cessione a termine di obbligazioni e titoli similari

Nel presente prospetto devono essere indicati i proventi, corrisposti nel 1997, derivanti dalla cessione a termine di obbligazioni e titoli similari ai quali si applica la disciplina prevista dall'articolo 2, comma 2, del D.L. 17 settembre 1992, n. 378, convertito dalla legge 14 novembre 1992, n. 437 e successive modificazioni.

#### Prospetto E – Plusvalenze da cessione a termine di valute estere

Nel presente prospetto devono essere indicate le plusvalenze, realizzate nel 1997, a seguito di cessioni a termine di valute estere, ovvero conseguite nel medesimo anno attraverso contratti che assumono, anche in modo implicito, valori a termine delle valute come riferimento per la determinazione del corrispettivo in base all'articolo 81, comma 1, lettera c-ter), del Tuir, soggette alla ritenuta del 12,50 per cento di cui all'articolo 3 del D.L. 17 settembre 1992, n. 378, convertito dalla legge 14 novembre 1992, n. 437 e successive modificazioni e integrazioni (D.L. 31 dicembre 1992, n. 513; D.L. 2 marzo 1993, n. 47; D.L. 28 aprile 1993, n. 131; D.L. 30 giugno 1993, n. 213; D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427).

#### Prospetto F – Proventi da depositi a garanzia di finanziamenti

Nel presente prospetto devono essere indicati i proventi, derivanti da depositi di denaro, titoli o valori mobiliari costituiti a garanzia di finanziamenti concessi a imprese residenti sui quali è stato operato il prelievo del 20 per cento ai sensi dell'articolo 7, commi 1 e 2, del D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito dalla legge 8 agosto 1996, n. 425 (cfr. circolare del Ministero delle Finanze n. 269/E del 5 novembre 1996).

#### Importo del credito d'imposta ex art. 2 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357

Nel **rigo RZ16**, indicare l'importo del credito d'imposta utilizzato ai sensi dell'art. 2 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, ai fini del versamento delle ritenute alla fonte operate di cui al successivo **prospetto G**.

#### Prospetto G – Ritenute alla fonte operate e relativi versamenti

Nel presente prospetto vanno indicati, possibilmente in ordine cronologico di versamento, tutte le ritenute effettuate, i relativi im-

porti versati (comprensivi degli eventuali interessi) e gli estremi dei conseguenti versamenti.

Per ogni versamento effettuato, il periodo di riferimento da riportare nel **punto 1** è quello relativo al mese ed anno di decorrenza dell'obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte. Nel caso di somme per cui è prescritto il versamento delle ritenute entro un mese dalla chiusura dell'esercizio va indicato il mese di chiusura dell'esercizio.

Per i versamenti al concessionario il periodo di riferimento va desunto dalla distinta di versamento.

Per la compilazione del **punto 5 "Note"**, devono essere utilizzati i seguenti codici:

- A** - se il sostituto d'imposta ha barrato la casella "Eventi eccezionali" del frontespizio in quanto ha fruito delle provvidenze di cui all'art. 4-bis del D.L. n. 382 del 1983;
- B** - se il sostituto d'imposta ha utilizzato a versamento delle ritenute alla fonte operate il credito d'imposta di cui all'art. 2 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357;
- C** - se il sostituto d'imposta ha fruito della sospensione dei termini relativi ai versamenti delle ritenute alla fonte prevista dall'art. 1 del D.L. 23 dicembre 1993, n. 532, convertito dalla legge 17 febbraio 1994, n. 111.

Se in una stessa riga si devono indicare più codici elencarli in ordine alfabetico.

Nel **punto 6**, indicare:

- **C**, se il versamento è stato effettuato presso il Concessionario della riscossione;
- **T**, se effettuato in Tesoreria.

Nel **punto 7**, indicare:

- **D**, se il versamento è stato effettuato tramite distinta;
- **C**, per il versamento in conto corrente postale;
- **B**, per il versamento tramite azienda di credito.

Nel **punto 8**, indicare per i versamenti effettuati presso il Concessionario della riscossione o con delega all'azienda di credito di versamento al Concessionario (in caso di soggetti titolari di conto fiscale) il codice tributo utilizzato. Se il versamento viene effettuato presso le sezioni di Tesoreria provinciale dello Stato indicare il capitolo e distintamente, nel punto 9, l'articolo di bilancio sul quale è stato effettuato il versamento.

Nel **punto 11**, indicare, nel caso di versamento tramite azienda di credito, il codice A.B.I. e, distintamente il codice C.A.B. indicato nella attestazione rilasciata.

### ■ Ammortamento anticipato (art. 67, comma 3 del Tuir)

L'ammortamento anticipato previsto dall'art. 67, comma 3, del Tuir, ove non imputato in bilancio a diretta riduzione del valore dei cespiti, può essere dedotto previo accantonamento in un'apposita riserva in bilancio, per la cui costituzione non si rende necessaria l'effettiva imputazione dell'importo corrispondente a conto economico ed è utilizzabile anche una riserva disponibile già esistente.

### ■ Ammortamento dei beni concessi in locazione finanziaria (art. 67, comma 8, del Tuir)

Le quote di ammortamento dei beni concessi in locazione finanziaria sono determinate, ai sensi dell'art. 67, comma 8, del Tuir, nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. Tale disposizione si applica per i beni consegnati a decorrere dal periodo di imposta per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge n. 549 del 1995.

Per i beni consegnati in periodi di imposta precedenti sono fatti salvi, tuttavia, gli effetti derivanti dall'applicazione del menzionato criterio che prevede la deduzione di quote di ammortamento finanziario.

In dipendenza della predetta modifica, inoltre, deve ritenersi che per i beni consegnati in esercizi precedenti a quello di prima applicazione, l'impresa possa, con riguardo a tutti i beni concessi in locazione, computare le quote di ammortamento secondo il piano di ammortamento finanziario. In tal caso il maggior importo complessivamente dedotto negli esercizi precedenti rispetto a quello deducibile secondo il piano di ammortamento finanziario dovrà concorrere a formare il reddito nel periodo di imposta di prima applicazione della norma in esame.

Si ricorda che, ai fini del computo della base su cui si applicano le percentuali previste dall'art. 71 del Tuir, come modificato dall'art. 3, comma 103, lett. d), della stessa legge n. 549 del 1995, è consentito considerare anche i crediti impliciti sui contratti per i quali l'ammortamento è effettuato con il criterio finanziario.

### ■ Associazioni sindacali agricole

L'art. 78, comma 8, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, come modificato dall'art. 62 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, stabilisce che le associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, per l'attività di assistenza fiscale resa agli associati, determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 9 per cento.

Per tale attività gli obblighi di tenuta delle scritture contabili sono limitati alla registrazione delle ricevute fiscali su apposito registro preventivamente vidimato.

Al riguardo, occorre precisare che per l'individuazione degli incassi conseguiti nell'esercizio di tale attività deve aversi riguardo al criterio di cassa nel cui ambito, peraltro, resta fermo il principio stabilito dalla normativa IVA, in base al quale assumono rilevanza anche gli introiti risultanti da fatture-ricevute fiscali ancorché non riscossi (cioè in analogia a quanto precisato nel

DM 18 maggio 1995, per le associazioni sportive senza fini di lucro).

Gli obblighi contabili relativi a detta attività sono limitati alla tenuta del registro previsto dal citato DL n. 331 del 1993.

Pertanto, per le altre attività commerciali eventualmente esercitate dalle associazioni sindacali agricole, diverse da quella rientrante nel regime forfetario, il limite previsto dall'art. 18 del DPR n. 600 del 1973 va riferito esclusivamente ai ricavi conseguiti nell'esercizio di dette altre attività commerciali.

### ■ Calcolo delle plusvalenze delle indennità di esproprio

Ai fini del calcolo delle plusvalenze dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria e delle indennità di esproprio e simili, il costo di acquisto deve essere prima aumentato di tutti gli altri costi inerenti e poi rivalutato sulla base della variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati. Al costo così determinato e rivalutato va poi sommata l'eventuale Invim pagata. Se si tratta di terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, e in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo inerente, dell'Invim e dell'imposta di successione pagate, senza operare alcuna rivalutazione sulla base della variazione dell'indice dei prezzi al consumo.

### ■ Cessione dei crediti nell'ambito del gruppo (art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973)

L'art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973, introdotto dall'art. 3, comma 94, della legge n. 549 del 1995, ha previsto che le eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR risultanti dalle dichiarazioni dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute senza l'osservanza delle formalità di cui agli artt. 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440.

A tali effetti, appartengono al gruppo l'ente o società controllante e le società controllate; si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute direttamente dall'ente o società controllante, o per il tramite di altra società controllata, per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale, fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti. Inoltre, le disposizioni del predetto art. 43-ter si applicano, in ogni caso, alle società e agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi dei decreti legislativi n. 127 del 1991 e n. 87 del 1992 e alle imprese soggette all'IRPEG indicate nell'elenco di cui alla lett. a) del comma 2 dell'art. 38 del predetto decreto n. 127 e nell'elenco di cui alla lett. a) del comma 2 dell'art. 40 del predetto decreto n. 87.

Le disposizioni in esame si applicano alle eccedenze di imposta risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate successivamente alla data di entrata in vigore della legge n. 549.

La cessione, che può riguardare anche solo parte delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR, si considera effettuata a decorrere dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi del cedente dalla quale le stesse emergono; le quote delle eccedenze non cedute possono essere portate in diminuzione dei versamenti d'imposta relativi agli esercizi successivi e/o chieste a rimborso.

La società o l'ente cedente deve, a pena d'inefficacia della cessione, indicare nella dichiarazione dei redditi (Mod. 760 BIS/V) da cui emergono le eccedenze oggetto della cessione stessa, i dati dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi.

Il cessionario deve indicare, nella prima dichiarazione dei redditi (Mod. 760 BIS/V) presentata dalla data in cui la cessione si considera effettuata, i soggetti cedenti, le date di effettuazione delle cessioni nonché, distintamente, la parte delle eccedenze utilizzate per il versamento delle imposte cui la predetta dichiarazione si riferisce e la parte non utilizzata. Il cessionario stesso deve altresì indicare nelle successive dichiarazioni la parte delle predette eccedenze utilizzate per il versamento delle imposte cui tali dichiarazioni si riferiscono e l'ulteriore parte non utilizzata.

Le eccedenze ricevute possono essere utilizzate per i versamenti, anche in acconto, dell'IRPEG, dell'ILOR e dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358 del 1997, i cui termini scadono contestualmente o successivamente alla data in cui il cedente ha presentato la dichiarazione da cui emergono le eccedenze stesse (indipendentemente dalla data in cui scade il termine per detta presentazione) e, per la parte non utilizzata, possono altresì essere chieste a rimborso in sede di dichiarazione dei redditi.

### ■ Conto fiscale

Il conto fiscale è uno strumento a disposizione di imprenditori e professionisti in possesso di partita IVA per facilitare i rapporti debitori e creditori con l'Amministrazione finanziaria, attivo presso il concessionario della riscossione competente secondo il domicilio fiscale del contribuente. Il numero di codice per accedere al proprio conto è dato dall'unione del numero di codice della concessione con il codice fiscale del soggetto intestatario.

Mentre la gestione del conto è affidata al concessionario, le operazioni di apertura e chiusura del conto stesso sono affidate agli uffici dell'IVA (o delle entrate ove istituiti) ai quali la società o l'ente devono rivolgersi se non hanno ricevuto la comunicazione di apertura del conto da parte del concessionario, pur avendone diritto.

Sul conto fiscale vengono annotati tutti i versamenti relativi all'IRPEG, all'ILOR, all'IVA, all'IRAP alle imposte sostitutive delle imposte appena indicate, alle imposte versate in base a dichiarazioni integrative (cosiddetto ravvedimento operoso) nonché quelli relativi alle ritenute alla fonte. Agli intestatari di conto fiscale è riconosciuta la possibilità di richiedere il rimborso delle imposte risultanti dalla dichiarazione direttamente ad un qualunque sportello del proprio concessionario compilando un apposito modello.

Il rimborso viene effettuato senza particolari formalità se l'importo non supera il 10 per cento delle somme annotate sul conto nei due anni precedenti la data della richiesta; se supera tale limite è dovuta, per la parte eccedente, una garanzia in titoli di Stato o mediante polizza bancaria o assicurativa.

La garanzia, qualora non sia prestata contestualmente alla presentazione della domanda, è richiesta dal concessionario e deve essere prestata nel termine massimo di 40 giorni successivi a quello in cui la domanda di rimborso è stata presentata.

L'importo massimo rimborsabile non può superare i 500 milioni.

Se il credito è di ammontare superiore al limite di 500 milioni, la differenza sarà restituita dall'ufficio competente con le ordinarie procedure e potrà essere richiesta al concessionario nel 1999. Il concessionario ha un termine di 60 giorni dalla data di presentazione delle richieste per eseguire il rimborso, se ha disponibilità sui corrispondenti capitoli di bilancio.

Il rimborso viene effettuato esclusivamente mediante bonifico bancario con accredito sul conto corrente indicato dal contribuente.

Entro il 20 marzo di ogni anno il concessionario invia al domicilio del contribuente un estratto conto relativo ai versamenti eseguiti ed ai rimborsi richiesti e ottenuti nell'anno precedente.

#### ■ Contributi o liberalità (art. 55, comma 3, lett. b) del TUIR)

Ai sensi dell'art. 55, comma 3, lett. b), del TUIR, nel testo vigente fino all'esercizio precedente a quello in corso alla data del 1° gennaio 1998, i proventi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, anche in natura, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono incassati o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto; tuttavia il loro ammontare, nel limite del 50 per cento e se accantonato in apposita riserva, concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva sia utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio o i beni ricevuti siano assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

La riserva nella quale sono stati accantonati i proventi incassati a titolo di contributo o di liberalità può essere utilizzata per la copertura delle perdite di esercizi anche diversi da quello nel corso del quale i proventi stessi sono stati percepiti.

Relativamente alla parte del contributo o della liberalità non accantonata è possibile scegliere tra la tassazione per intero nell'esercizio in cui tali proventi sono incassati e la ripartizione in quote costanti in tale esercizio e nei successivi ma non oltre il quarto.

Si precisa che in presenza di un contributo unitario ma erogato in più esercizi le regole predette si applicano autonomamente con riguardo alla parte del contributo incassato in ogni periodo d'imposta.

Nel caso in cui il diritto al conseguimento di un contributo già incassato, in tutto o in parte, sia sottoposto a condizione sospensiva, il contributo stesso rileva fiscalmente soltanto al verificarsi della condizione, costituendo per il percipiente, per la parte già incassata fino al momento di perfezionamento del diritto, un mero debito.

Qualora il contributo sia erogato mediante il riconoscimento di uno specifico credito d'imposta (come ad esempio nei casi previsti dalla legge 5 ottobre 1991, n. 317), lo stesso si considera incassato nel momento e nella misura in cui il credito è utilizzato per il pagamento delle imposte. Con l'introduzione del criterio di cassa, disposto dalla legge 8 agosto 1994, n. 503, di conversione del DL 29 giugno 1994, n. 416, i proventi di cui trattasi non assumono alcuna rilevanza fiscale nell'esercizio del loro conseguimento. Pertanto, la costituzione dell'apposita riserva, necessaria per beneficiare della sospensione deve avvenire entro - e non oltre - l'esercizio d'incasso dei proventi (sempreché il relativo diritto non sia sottoposto a condizione sospensiva). Tuttavia, qualora il provento sia imputato per competenza

in un esercizio anteriore a quello d'insorgenza del presupposto impositivo (incasso), la riserva può essere validamente costituita anche nel bilancio relativo al suddetto esercizio di competenza.

Si precisa, inoltre, che l'accantonamento in questione può essere operato sia a carico dell'utile dell'esercizio d'incasso ovvero dell'esercizio d'imputazione contabile dei proventi e sia vincolando un'altra riserva disponibile già esistente.

Si ricorda, altresì, che a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 549 del 1995, i contributi spettanti a norma di legge esclusivamente in conto esercizio, anche se erogati da soggetti diversi dallo Stato o da altri enti pubblici, sono considerati ricavi; ciò per effetto delle modifiche recate dall'art. 3, comma 103, lett. a), della legge n. 549 del 1995, all'art. 53, comma 1, lett. f), del TUIR. Tale modifica normativa non riguarda, quindi, i contributi della specie erogati nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla suddetta data, per i quali rimane applicabile la disciplina recata dall'art. 55, comma 3, lett. b), del TUIR.

#### ■ Contributo del 15 per cento dovuto dai datori di lavoro

Il comma 194 dell'art. 1 della citata legge n. 662 del 1996 ha previsto che i datori di lavoro che non abbiano versato i contributi di previdenza e assistenza sociale sulle contribuzioni e somme di cui all'art. 9-bis, comma 1, del D.L. 29 marzo 1991, n. 103, convertito dalla legge 1° giugno 1991, n. 166, come sostituito dal comma 193 dell'art. 1 della stessa legge n. 662 del 1996, sono tenuti al pagamento di un importo pari al 15 per cento dei predetti contributi e somme.

Il pagamento dell'importo in questione deve essere effettuato in 18 rate bimestrali consecutive di eguale importo, a partire dal 20 febbraio 1997.

Il predetto importo, ove imputato al conto economico, è deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 62 del Tuir (spese per prestazioni di lavoro). Si ricorda, tuttavia, che per espressa previsione del quarto periodo dello stesso comma 194 dell'art. 1 della legge n. 662, è possibile imputare il predetto importo, in parti uguali, al conto economico degli esercizi nei quali abbiano scadenza le rate di pagamento. Pertanto, la deducibilità dell'importo in questione può essere operata anche nel periodo d'imposta in cui abbia inizio la procedura di rateizzazione e nei successivi periodi in cui la stessa procedura abbia corso.

#### ■ Costruzioni rurali

Non danno luogo a reddito di fabbricati, e non vanno pertanto dichiarate in quanto il relativo reddito è già compreso in quello catastale del terreno, le costruzioni rurali (ed eventuali pertinenze) appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono, a condizione che siano effettivamente adibite ad abitazione o a funzioni strumentali all'attività agricola dal proprietario, dall'affittuario o dai dipendenti che esercitano attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento.

Ai fini del riconoscimento della ruralità inoltre:

- il terreno cui il fabbricato si riferisce deve essere situato nello stesso comune o in comuni confinanti e deve avere una superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati; se sul terreno sono praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura la superficie del terreno deve essere almeno di 3.000 metri quadrati;
- il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo e dichiarato ai fini IVA per l'anno 1997 deve essere superiore alla metà del reddito complessivo.

In caso di unità immobiliari utilizzate congiuntamente da più soggetti i predetti requisiti devono essere posseduti da almeno uno di tali soggetti. Se sul terreno insistono più unità immobiliari ad uso abitativo, i requisiti di ruralità devono essere soddisfatti distintamente per ciascuna unità immobiliare.

Nel caso che più unità abitative siano utilizzate da più persone dello stesso nucleo familiare in aggiunta ai precedenti requisiti è necessario che per ciascuna unità sia rispettato anche il limite massimo di cinque vani catastali o di 80 metri quadrati per un abitante e di un vano catastale, o di 20 metri quadrati per ogni abitante oltre il primo.

Le costruzioni non utilizzate che hanno i requisiti in precedenza elencati per essere considerate rurali non si considerano produttive di reddito dei fabbricati. La mancata utilizzazione deve essere comprovata con apposita autocertificazione con firma autenticata, da fornire a richiesta degli organi competenti. L'autocertificazione deve attestare l'assenza di allacciamento alle reti dell'energia elettrica, dell'acqua e del gas.

#### ■ Crediti d'imposta

##### 1) Credito d'imposta sui dividendi

Per effetto dell'art. 14 del TUIR, nel testo vigente fino all'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996, il credito di imposta sugli utili distribuiti ai soci dalle società di cui alla lettera a) del comma 1 dell'art. 87, spetta nella misura del 9/16 di detti utili. Tale credito, altresì, spetta sugli utili distribuiti ai partecipanti dagli enti di cui alla lett. b) del comma 1 dell'art. 87, se la relativa delibera di distribuzione è stata adottata dopo la data di chiusura dell'esercizio in corso al 1° gennaio 1988.

Il credito d'imposta sui dividendi spetta nella misura del 25 per cento degli utili percepiti se derivano dalla distribuzione di riserve o fondi che sono stati affrancati ai sensi dell'art. 8, comma 1, della legge 29 dicembre 1990, n. 408. Il credito di imposta spetta altresì nella misura del 25 per cento degli utili percepiti che derivano da riserve o fondi affrancati ai sensi dell'art. 22, commi 1 e 2, del D.L. n. 41 del 1995 se la loro distribuzione sia deliberata entro il secondo esercizio successivo a quello in corso alla data del 24 febbraio 1995 o da riserve o fondi affrancati ai sensi del comma 4 del predetto art. 22 se la loro distribuzione sia deliberata entro il terzo esercizio successivo a quello in corso alla data del 24 febbraio 1995.

Il credito di imposta sui dividendi spetta ugualmente nella misura del 25 per cento qualora la distribuzione, relativa alle riserve o ai fondi affrancati ai sensi degli artt. 23, comma 1, e 24 del DL n. 41 del 1995, sia deliberata entro il terzo esercizio successivo a quello in corso alla data del 24 febbraio 1995.

Per effetto dei commi 6-bis e 7-bis dell'art. 14, il credito di imposta sui dividendi non spetta:

- limitatamente agli utili la cui distribuzione è stata deliberata anteriormente alla data di acquisto, ai soggetti che acquistano dai fondi comuni di investimento di cui alla legge 23 marzo 1983, n. 77, e successive modificazioni, o dalle società di investimento a capitale variabile (SICAV), di cui al decreto legislativo 25 gennaio 1992, n. 84, azioni o quote di partecipazione nelle società o enti indicati alle lettere a) e b) dell'art. 87 del TUIR;
- per gli utili percepiti dall'usufruttuario allorché la costituzione o la cessione del diritto di usufrutto siano state poste in essere da soggetti non residenti, privi nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione.

## 2) Credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare aperti ed alle SICAV

Per effetto dell'art. 9, comma 3, della legge 23 marzo 1983, n. 77, come modificata dal decreto legislativo 25 gennaio 1992, n. 83, alle società ed enti di cui all'art. 87 è riconosciuto un credito di imposta pari al 15 per cento dei proventi percepiti derivanti dalla partecipazione ai fondi comuni di investimento mobiliare aperti e alle società di investimento a capitale variabile (SICAV) di diritto nazionale.

Si precisa al riguardo che detto credito spetta in relazione ai proventi maturati a decorrere dalla data di acquisto.

Per gli enti non commerciali, il credito di imposta è riconosciuto per i proventi derivanti dalle partecipazioni ai fondi assunte nell'esercizio di imprese commerciali, che concorrono a formare il reddito.

## 3) Credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare chiusi

Ai sensi dell'art. 11, comma 4, della legge 14 agosto 1993, n. 344, sui proventi di ogni tipo, spettanti a soggetti che esercitano imprese commerciali, derivanti dalle partecipazioni ai fondi comuni d'investimento mobiliare chiusi, comprese le plusvalenze realizzate in sede di cessione o di riscatto delle quote, purché la partecipazione al fondo sia di durata non inferiore ad un triennio, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 25 per cento dei proventi stessi.

## 4) Credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento immobiliare chiusi

Ai sensi dell'art. 15, comma 6, della legge 25 gennaio 1994, n. 86 così come modificato dal DL 26 settembre 1995, n. 406, convertito nella legge 29 novembre 1995, n. 503, per i proventi di ogni tipo derivanti a soggetti che esercitano imprese commerciali dalla partecipazione ai fondi di investimento immobiliare chiusi, spetta il credito di imposta di cui all'art. 14, comma 2, nella misura del 20 per cento dei proventi imputabili al periodo di possesso delle quote di partecipazione effettivamente assoggettati ad imposizione nei confronti del fondo.

## 5) Credito per le imposte pagate all'estero

Ai fini della determinazione del credito per le imposte pagate all'estero, vanno considerate esclusivamente le imposte pagate in via definitiva nel periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione non suscettibili di modificazioni a favore del contribuente né di rimborsi, e quindi con esclusione delle imposte pagate in acconto, in via provvisoria e, in genere, di quelle per le quali è previsto il conguaglio con possibilità di rimborso totale o parziale.

L'ammontare del credito per le imposte pagate all'estero deve risultare da apposite distinte, da **pre-disporre e conservare**, nelle quali vanno riportati, separatamente per ogni stato estero, i seguenti elementi necessari per la sua quantificazione:

- ammontare dei redditi prodotti all'estero;
- ammontare delle imposte pagate all'estero in via definitiva relative ai redditi dichiarati nella presente dichiarazione e ammontare dei redditi dichiarati nell'esercizio cui le imposte stesse si riferiscono.

Al riguardo si fa presente che la misura massima del credito va così determinata:

Credito di imposta =

Reddito estero x Imposta lorda italiana

Reddito complessivo + credito di imposta sui dividendi

Se il reddito è stato diminuito per effetto di perdite riportate da precedenti esercizi, l'imposta italiana va indicata in modo virtuale, prendendo come base di commisurazione il reddito complessivo aumentato delle perdite stesse (art. 5 del DPR 4 febbraio 1988, n. 42).

Resta fermo che l'ammontare complessivo del credito per le imposte pagate all'estero non può eccedere l'imposta dovuta in Italia.

Per gli enti non commerciali per i quali il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'art. 8, l'imposta italiana e il reddito complessivo vanno rideterminati considerando il reddito di impresa e quello di partecipazione in società di persone che svolgono attività commerciale, al lordo delle perdite eventualmente scomutate da tali redditi.

Se le imposte relative ai redditi del periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione saranno, in tutto o in parte, pagate negli esercizi successivi in via definitiva, anche a seguito di rettifiche o di accertamenti da parte dello Stato estero, il contribuente potrà chiederne la detrazione nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui sarà avvenuto il pagamento, ferma restando la detrazione nella presente dichiarazione della parte di esse già pagata in via definitiva nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione stessa.

Si precisa che, se nel periodo cui la presente dichiarazione si riferisce sono stati effettuati pagamenti in via definitiva o hanno acquistato il carattere della definitività pagamenti effettuati nei periodi di imposta precedenti per imposte relative ai redditi compresi nelle dichiarazioni presentate per tali periodi, i relativi importi devono essere indicati separatamente nelle anzidette distinte. In tali distinte vanno inoltre indicati (unitamente all'eventuale maggior reddito, rispetto a quello dichiarato, definitivamente accertato nello stato estero per ciascuno dei predetti periodi) il reddito estero, il reddito complessivo e l'imposta italiana dichiarati per il periodo d'imposta cui si riferisce il pagamento effettuato in via definitiva nonché l'eventuale minor reddito cui il pagamento stesso si riferisce.

Si sottolinea infine che con alcuni paesi con i quali sono in vigore Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni è contenuta una clausola particolare per cui, se lo stato estero ha esentato da imposta, in tutto o in parte, un determinato reddito prodotto nel proprio territorio, il soggetto residente in Italia ha comunque diritto a chiedere il credito per l'imposta estera come se questa fosse stata effettivamente pagata (ad esempio, l'art. 24 paragrafo 3, della Convenzione con l'Argentina o l'art. 23, paragrafo 3, della Convenzione con il Brasile).

## ■ Credito d'imposta sui registratori di cassa (art. 3 della legge 26 gennaio 1983, n. 18)

Si ricorda che l'art. 14, comma 15, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, limita il riconoscimento del credito d'imposta (fino al 31 dicembre 1997) ai soli soggetti per i quali, in base all'art. 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, l'obbligo di installare gli apparecchi misuratori è sorto a partire dal 1° gennaio 1993, anche in conseguenza dell'opzione per il rilascio dello scontrino fiscale in luogo della ricevuta fiscale. Il credito d'imposta non spetta, invece, per i soggetti già obbligati al rilascio dello scontrino fiscale per effetto della legge n. 18 del 1983; i detti soggetti non possono altresì avvalersi, per tali apparecchi, delle disposizioni di cui all'art. 3, ultimo comma, della stessa legge n. 18, concernenti la disciplina degli ammortamenti.

## Credito d'imposta per l'invio del questionario relativo agli studi di settore.

**Ai contribuenti che, in proprio o tramite terzi, trasmettono su supporto magnetico i dati richiesti con i questionari finalizzati all'elaborazione degli studi di settore, è riconosciuto un credito d'imposta di lire diecimila, da utilizzare in occasione della presentazione della prima dichiarazione dei redditi successiva alla presentazione del questionario summenzionato. Detto credito d'imposta non costituisce componente positivo di reddito, né rileva ai fini della determinazione del rapporto di cui all'art. 63 del Tuir.**

## ■ Detassazione del reddito d'impresa reinvestito (art. 3 del DL 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla L. 8 agosto 1994, n. 489; art. 3, comma 89, legge 28 dicembre 1995, n. 549)

### Recupero dell'agevolazione in caso di cessione dei beni oggetto di investimento

L'art. 3 comma 89, della L. n. 549 del 1995, ha introdotto una disciplina di carattere antielusivo per effetto della quale si procede al recupero dell'agevolazione nel caso in cui i beni oggetto di investimento siano ceduti entro il secondo periodo di imposta successivo a quello di realizzazione degli investimenti stessi.

In particolare, la norma prevede che il reddito escluso dall'imposizione si ridetermina diminuendo il volume degli investimenti del periodo di imposta agevolato di un ammontare pari alla differenza tra i corrispettivi derivanti dalle cessioni dei beni oggetto di agevolazione (con esclusione di quelle effettuate nel corso di

procedure concorsuali), da assumere indipendentemente dall'ammontare dei costi che hanno concorso alla formazione del predetto volume di investimento e i costi sostenuti nello stesso periodo di imposta in cui si procede alle cessioni, per la realizzazione di investimenti delle stesse tipologie previste dall'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994 e dal comma 87 dell'art. 3 della L. n. 549 del 1995 (con esclusione, in ogni caso, degli investimenti in immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore).

A tal fine assumono rilievo tutte le operazioni di cessione da cui derivano componenti di reddito fiscalmente rilevanti. Nel volume dei disinvestimenti rilevanti, agli stessi effetti, va ricompreso anche il valore normale dei beni destinati o assegnati ai soci anche in sede di liquidazione ordinaria o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Pertanto, assumono rilevanza ai fini in questione gli atti di conferimento in società e le operazioni di cessione dell'azienda o di rami aziendali.

La differenza tra il reddito a suo tempo agevolato e quello così rideterminato costituisce una sopravvenienza attiva del periodo di imposta in cui si verificano le cessioni, che dovrà essere indicata nella dichiarazione dei redditi.

Come già ricordato il beneficio della detassazione è escluso per gli immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento. Pertanto, nel caso in cui l'immobile strumentale sia per natura che per destinazione perda quest'ultima caratteristica entro i due periodi di imposta successivi, il cambio di destinazione è da considerarsi equivalente a una operazione di cessione con le conseguenze da essa derivanti, assumendo ai fini della determinazione dell'eventuale sopravvenienza attiva, il valore normale da determinare con riferimento al momento del cambio di destinazione.

Si precisa, inoltre, che in caso di cambiamento della destinazione territoriale degli investimenti agevolati ai sensi del citato comma 85, legge n. 549 del 1995, tale operazione deve considerarsi ugualmente equiparata ad un atto di cessione; in tal caso occorre assumere il valore del bene da determinare in riferimento al momento del trasferimento dello stesso.

Si ricorda che l'investimento consistente nell'acquisto dei veicoli cui si applica il regime di deducibilità limitata di cui all'art. 67, comma 10, del Tuir, concorre a formare il volume degli investimenti agevolabili per un ammontare pari al 50 per cento del costo sostenuto. Corrispondentemente, nel caso di cessione dei beni in esame occorrerà tener conto, ai fini della decurtazione degli investimenti, del 50 per cento del corrispettivo realizzato.

#### ■ Dividendi distribuiti da società non residenti (art. 96-bis del Tuir)

Gli utili distribuiti da società residenti in uno Stato membro della U.E., aventi i requisiti richiesti al comma 2 dell'art. 96-bis, in occasione diversa dalla liquidazione della società stessa, non concorrono alla formazione del reddito d'esercizio per un ammontare pari al 95 per cento del loro ammontare, sempreché la partecipazione diretta nel capitale della società erogante non sia inferiore al 25 per cento e sia detenuta ininterrottamente da almeno un anno.

**L'agevolazione prevista spetta anche se alla data di delibera di distribuzione di dividendi non sia già decorso il periodo di un anno di detenzione ininterrotta stabilito dal legislatore italiano. Ai fini della determinazione del suddetto periodo minimo, devono quindi essere computati i giorni di detenzione continuativa nei periodi anteriori e successivo alla data della delibera di distribuzione.**

#### ■ Erogazioni liberali a favore delle fondazioni di diritto privato operanti nel settore musicale (art. 25, comma 2, D.Lgs n. 367 del 1996)

L'art. 25, comma 2, del Decreto Legislativo 29 giugno 1996, n. 367 stabilisce che il limite del 2 per cento previsto dagli artt. 13 bis, comma 1, lettera i) e 65, comma 2, lettera c-quinques) del Tuir è elevato al 30 per cento per le somme versate al patrimonio della fondazione di diritto privato derivante dalla trasformazione degli enti di prioritario interesse nazionale operanti nel settore musicale al momento della sua costituzione, per le somme versate come contributo alla gestione della fondazione nell'anno in cui è pubblicato il decreto che approva la trasformazione e per le somme versate come contributo alla gestione della fondazione per i tre periodi di imposta successivi alla data di pubblicazione del decreto che approva la trasformazione.

#### ■ Esclusione dall'ILOR

Il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili, all'art. 17, comma 4, stabilisce che sono esclusi dall'ILOR i redditi di fabbricati a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali od oggetto di locazione, i redditi dominicali delle aree fabbricabili e dei terreni agricoli, nonché i redditi agrari di cui all'art. 29 del Tuir.

Per tutti i terreni e i fabbricati posseduti a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale relativi all'impresa (strumentali, beni-merce ed altri) e non locati, l'importo del reddito d'impresa da escludere dall'ILOR coincide sempre con la rendita catastale dell'immobile.

Il medesimo criterio si rende applicabile anche per i fabbricati strumentali concessi ad esempio, in locazione finanziaria o per quelli facenti parte dell'unica azienda concessa in affitto.

Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, ai fini dell'esclusione dall'ILOR va fatto riferimento al valore determinato applicando ai costi di acquisizione degli immobili i coefficienti di aggiornamento stabiliti in relazione all'anno in cui detti costi sono stati sostenuti (cioè all'imponibile determinato ai fini dell'ICI).

Da tale "valore patrimoniale" dell'immobile occorre desumere, sia pure convenzionalmente, il reddito, applicando il divisore pari a 50, che è il coefficiente di moltiplicazione applicabile alle rendite catastali delle unità immobiliari classificate nel gruppo D.

Per i fabbricati non ancora iscritti in catasto e per quelli che, pur censiti, sono ancora sprovvisti di rendita, o la cui rendita risulta non più rispondente alla situazione originariamente considerata, deve essere assunta la rendita attribuita a fabbricati similari.

Qualora il fabbricato risulti già accatastato, le risultanze vanno disattese solo se il possessore ha sottoposto l'immobile stesso a variazioni o adattamenti tali da mutarne la classificazione catastale. In tal caso si deve tener conto delle nuove caratteristiche catastali anche se il nuovo accatastamento non risulti ancora avvenuto; e ciò non solo quando il possessore abbia già presentato la domanda per il nuovo accatastamento, ma anche quando detta domanda sia stata omessa.

Per i terreni dati in affitto per uso agricolo si applica il disposto dell'art. 129, comma 1 del Tuir.

Per i terreni dati in affitto per uso non agricolo è escluso dall'ILOR un importo pari alla rendita catastale.

Per i fabbricati relativi all'impresa dati in locazione va escluso dall'ILOR un importo pari:

- alla rendita catastale o, se superiore, al canone di locazione ridotto forfetariamente del 15 per cento (o del 25 per cento per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano);
- al canone di locazione ridotto del 15 per cento (o del 25 per cento per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano) per le unità immobiliari date in locazione in regime legale di determinazione del canone.

#### ■ Immobili inagibili

Nei casi di inagibilità per accertato degrado fisico (immobili diroccati, pericolanti o fatiscenti) e per obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica (non superabile con interventi di manutenzione) è possibile attivare una procedura catastale volta a far risultare la mancanza dei requisiti che determinano l'ordinaria destinazione del cespite immobiliare e, quindi, ad ottenere la variazione dell'accertamento catastale.

Tale procedura consiste nell'inoltro all'UTE di una denuncia di variazione, corredata dell'attestazione degli organi comunali o di eventuali ulteriori organi competenti, entro il 31 gennaio, con effetto per l'anno in cui la denuncia è stata prodotta e per gli anni successivi. Ciò, naturalmente, sempreché l'unità immobiliare non sia di fatto utilizzata. Coloro che hanno attivato tale procedura, oltre ad indicare il codice 3 nella colonna 6 relativa ai casi particolari, devono dichiarare nella colonna 1 la nuova rendita attribuita dall'UTE o, in mancanza, la rendita presunta.

Se il contribuente non ha messo in atto la procedura di variazione, il reddito di dette unità immobiliari deve essere assoggettato a imposizione secondo i criteri ordinari.

#### ■ Immobili strumentali dell'impresa

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali ai sensi dell'art. 40, comma 2 del Tuir:

- gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore (cosiddetti strumentali per destinazione);
- gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali tra-

sformazioni, anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o in comodato (cosiddetti strumentali per natura) classificati o classificabili nei gruppi B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi), C (unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia), D (immobili a destinazione speciale), E (immobili a destinazione particolare) e nella categoria A/10 (uffici e studi privati), a condizione che la destinazione ad ufficio o studio sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria.

Per gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, le quote di ammortamento vanno calcolate sul costo storico di acquisizione (anche per le unità immobiliari acquisite in esercizi precedenti a quello avente inizio dopo il 31 dicembre 1987 e tenendo conto, per quelle acquisite anteriormente al 1° gennaio 1974, dei criteri di cui al DPR 23 dicembre 1974, n. 689). Se l'immobile è stato acquisito in esercizi anteriori a quello avente inizio dopo il 31 dicembre 1987, il contribuente può dedurre soltanto le quote di ammortamento maturate a partire dall'esercizio avente inizio dopo il 31 dicembre 1987, mentre non possono essere computate in diminuzione le quote relative a periodi d'imposta precedenti, non deducibili in base alla previgente normativa.

#### ■ Immobilizzazioni finanziarie (art. 54, comma 4, del TUIR)

L'art. 3, comma 106, della legge n. 549 del 1995, ha chiarito che agli effetti dell'applicazione delle disposizioni del secondo periodo del comma 4 dell'art. 54 del TUIR, che consente la rateizzazione delle plusvalenze conseguite, si considerano immobilizzazioni finanziarie iscritte come tali in bilancio anche le partecipazioni figuranti nei bilanci redatti secondo le disposizioni del codice civile vigenti anteriormente alle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 127 del 1991, la cui natura di immobilizzazioni emergeva in modo inequivocabile dalle indicazioni dei bilanci stessi o da altri elementi certi e precisi della contabilità.

#### ■ Imposte indeducibili

Sulla base dell'art. 64, comma 1, del TUIR le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione.

Non sono altresì deducibili l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con D.L. 30 settembre 1992, n. 394, convertito dalla legge 26 novembre 1992, n. 461, e l'imposta comunale sugli immobili, istituita con decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, nonché l'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.

#### ■ Interessi passivi e costi indiretti (art. 76, comma 1, lett. b), del TUIR)

Per i beni materiali ed immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo, fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ai

beni medesimi, gli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonché quelli sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso. Con i medesimi criteri previsti per gli interessi passivi possono essere aggiunti al costo di fabbricazione anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto.

Per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti sia per la loro costruzione che per la loro ristrutturazione, a condizione che siano stati imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso.

#### ■ Lottizzazione

Questa voce interessa in particolare i soggetti tenuti a dichiarare le plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. a), del TUIR.

Al riguardo si sottolinea che la nozione tecnica di lottizzazione è desumibile dall'art. 8 della legge 6 agosto 1967, n. 765, che ha sostituito i primi due commi dell'art. 28 della legge urbanistica 17 agosto 1942, n. 1150, nonché dalla circolare n. 3210 del 28 ottobre 1967, con la quale il Ministero dei lavori pubblici, in sede di istruzioni alle nuove disposizioni di cui alla citata legge n. 765 del 1967, ha precisato che costituisce lottizzazione non il mero frazionamento dei terreni, ma qualsiasi utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari, preveda la realizzazione contemporanea o successiva di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, conseguentemente, comporti la predisposizione delle opere di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento.

Assume rilievo ai fini della normativa in esame ogni operazione obiettivamente considerata di lottizzazione o di esecuzione d'opere per l'edificabilità di terreni anche al di fuori o in contrasto con i vincoli urbanistici.

#### ■ Oneri deducibili ed oneri per cui spetta una detrazione di imposta

##### ■ Oneri deducibili

Dal reddito complessivo degli enti non commerciali, si deducono, se non sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa che occorre a formarlo, i seguenti oneri:

- canoni, livelli, censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica amministrazione ed esclusi i contributi agricoli unificati;
- contributi, donazioni e oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative idonee ai sensi dell'art. 28 della legge 26 febbraio 1987, n. 49, per un importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato; a tal fine il reddito da assumere è quello di rigo 29 del Mod. 760 BIS/B;
- l'INVIM decennale di cui all'art. 3 del DPR 26 ottobre 1972, n. 643, per quote costanti nell'esercizio in cui avviene il pagamento e nei quattro successivi;

- le somme corrisposte ai dipendenti chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali in ottemperanza alla legge.

##### ■ Oneri per i quali spetta una detrazione d'imposta

Dall'imposta lorda degli enti non commerciali si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 22 per cento degli oneri sottoindicati a condizione che non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo:

- gli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della Comunità europea ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di prestiti o mutui agrari di ogni specie, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati;
- gli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili stipulati fino al 1990 - o, nei casi e alle condizioni di cui all'art. 7 della legge 22 aprile 1982, n. 168, stipulati fino al 31 dicembre 1992 - nel limite di lire 4 milioni;
- le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089 e del D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico. La necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i beni culturali e ambientali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con l'ufficio tecnico erariale competente per territorio. La detrazione non spetta in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i beni culturali e ambientali, di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili e mobili vincolati e di tentata esportazione non autorizzata di questi ultimi, l'Amministrazione per i beni culturali ed ambientali dà immediata comunicazione al competente ufficio finanziario delle violazioni che comportano la perdita del diritto alla detrazione; dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi;
- le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuato per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 1 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e nel D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizio-

ni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari. Le mostre, le esposizioni, gli studi e le ricerche devono essere autorizzati previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni culturali e ambientali, che dovrà approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo. Il Ministero per i beni culturali e ambientali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi preindicati, e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati ovvero utilizzate non in conformità alla destinazione affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato;

- le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Le erogazioni non utilizzate per tali finalità dal percipiente entro il termine di due anni dalla data del ricevimento affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato;
- le erogazioni liberali a favore delle fondazioni di diritto privato operanti nel settore musicale di cui all'art. 25, comma 2, del Decreto legislativo n. 367 del 1996.

#### ■ Operazioni in valuta

In alternativa all'accantonamento per rischi di cambio è consentita la valutazione della totalità dei debiti e dei crediti in valuta estera risultanti in bilancio, anche se rappresentati da obbligazioni o titoli similari, secondo il cambio rilevato dalla data di chiusura dell'esercizio.

In entrambi i casi, comunque, non si tiene conto dei debiti e dei crediti per i quali il rischio di cambio è insussistente, in quanto coperto da contratti a termine, da contratti di assicurazione o da altri contratti aventi effetti sostanzialmente analoghi come, ad esempio, i contratti swap. Con riguardo a questi ultimi contratti, aventi la finalità di annullare il rischio di cambio in modo che non si producano perdite o utili di cambio alla scadenza del contratto, si precisa che avrà rilevanza fiscale la valutazione del credito o del debito in coerenza con la valutazione del contratto di copertura. Per le società che intrattengono in modo sistematico rapporti in valuta estera, viene consentita la tenuta della contabilità plurimonetaria; in tal caso concorrono a formare il reddito le differenze positive o negative risultanti dall'applicazione del cambio di fine esercizio ai saldi dei relativi conti.

#### ■ Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

Per le modalità di contabilizzazione del valore delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, a norma dei primi quattro commi

dell'art. 60 del TUIR e per la compilazione del prospetto da predisporre e conservare ai sensi del comma 6 dell'art. 60 del TUIR stesso, si fa richiamo alle istruzioni contenute nella circolare n. 36 del 22 settembre 1982 pubblicata nella G.U. del 18 ottobre 1982 n. 287.

Per effetto del combinato disposto dell'art. 60, comma 5, del TUIR e dell'art. 9 del D.P.R. n. 42 del 1988, le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale valutando le rimanenze al costo, possono essere autorizzate, previa richiesta presentata o spedita mediante raccomandata all'ufficio delle imposte, ad adottare lo stesso metodo anche ai fini della determinazione del reddito, tenendo presente che l'autorizzazione ha effetto dall'esercizio in corso alla data in cui è rilasciata (o si intende rilasciata). La richiesta si intende accolta se l'ufficio non notifica avviso contrario entro tre mesi dalla data di presentazione o di spedizione dell'istanza. Si precisa che detto metodo di valutazione si applica relativamente a tutte le opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario di contratti la cui esecuzione ha inizio nell'esercizio nel quale l'autorizzazione è stata concessa (o si intende concessa) nonché alle opere, forniture e servizi la cui esecuzione ha avuto inizio in esercizi precedenti limitatamente alle rimanenze formatesi a decorrere dal predetto esercizio.

#### ■ Perdite d'impresa in contabilità ordinaria

Ai sensi dell'art. 8, comma 1, del TUIR, il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'art 79 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Ai sensi del comma 3 dell'art.8, le perdite derivanti dall'esercizio di attività commerciali nonché quelle derivanti da partecipazioni in società in nome collettivo e in accomandita semplice, in contabilità ordinaria, possono essere compensate in ciascun periodo d'imposta con i redditi derivanti dalle predette attività e/o partecipazioni (sia in contabilità ordinaria che semplificata) e limitatamente all'importo che trova capienza in essi. L'eccedenza può essere portata in diminuzione dei redditi derivanti dalle predette attività e/o partecipazioni negli esercizi successivi ma non oltre il quinto.

La descritta compensazione delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria con i redditi d'impresa conseguiti dallo stesso soggetto si effettua, a scelta del contribuente, nel Modello 760 BIS/RA o 760 BIS/RD, e/o 760 BIS/RH, in cui è stato conseguito un reddito d'impresa positivo. Si fa presente che la compensazione con il reddito di impresa conseguito nel periodo di imposta dovrà essere effettuata preliminarmente con le perdite d'impresa in contabilità ordinaria conseguite nel medesimo periodo di imposta e, per la parte non compensata, con l'eventuale eccedenza di perdite in contabilità ordinaria non compensate nei precedenti periodi d'imposta.

Le perdite d'impresa in contabilità ordinaria (comprese le eccedenze dei periodi d'imposta precedenti) non compensate nei Modelli 760 BIS/RA o 760 BIS/RD, e/o 760 BIS/RH dovrà essere riportata nel Prospetto delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria non compensate nell'anno, contenuto nel mod. 760 BIS/RU, secondo le istruzioni ivi previste.

In merito alle perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta, formatesi ad decorrere dal 1997, vedi la voce "Rapporto delle perdite" contenuta nella "Novità della disciplina del reddito d'impresa".

#### ■ Plusvalenze patrimoniali

L'operatività della scelta per la tassazione delle plusvalenze realizzate in quote costanti, già prevista dalla previgente normativa, è subordinata alla condizione che i beni siano stati posseduti da almeno tre anni, computando detto termine secondo le disposizioni dell'art. 2963 del codice civile.

Si precisa che i beni già detenuti in locazione finanziaria si devono ritenere acquisiti nel giorno in cui ha effetto il riscatto e che in caso di cessione d'azienda occorre far riferimento al giorno in cui la stessa è stata acquisita o l'impresa si è costituita.

Si ricorda che concorrono a formare il reddito le plusvalenze iscritte nello stato patrimoniale, restando pertanto irrilevante la eventuale menzione del maggiore valore nella nota integrativa.

Per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie la disposizione che consente di far concorrere a tassazione le plusvalenze per quote costanti si applica per quelli iscritti come tali negli ultimi tre bilanci; le plusvalenze realizzate si considerano riferite innanzitutto alle immobilizzazioni finanziarie acquisite in data più recente. I maggiori valori delle immobilizzazioni finanziarie costituite da partecipazioni in imprese controllate o collegate – valutate in base al "metodo del patrimonio netto" – non concorrono a formare il reddito per la parte **eccedente** le minusvalenze già dedotte. Tali maggiori valori concorrono a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui siano comunque realizzati (ad esempio, per cessione della partecipazione o incasso dividendi).

#### ■ Redditi di capitale di fonte estera soggetti ad imposta sostitutiva

Con questa denominazione viene fatto riferimento ad una serie di redditi di capitale per i quali il legislatore ha disposto, in via di massima, l'esclusione dal concorso alla formazione del reddito complessivo soggetto all'Irpef in quanto trattasi di redditi che, se conseguiti in Italia per il tramite di un soggetto al quale viene attribuita la veste di sostituto d'imposta, sarebbero stati assoggettati ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

A decorrere dall'anno 1997 tali redditi vengono assoggettati al pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura della ritenuta applicata in Italia sui redditi della stessa natura (art. 16 bis del Tuir introdotto dall'art. 21 della L. 27 dicembre 1997, n. 449).

Si reputa opportuno ricordare le ipotesi più ricorrenti alle quali si applica il regime in questione (salva l'opzione del contribuente per il regime ordinario). Fra i redditi di fonte estera si devono quindi ricomprendere:

- gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e degli altri titoli di cui all'art. 31 del D.P.R. n. 601 del 1973 e degli altri titoli con regime fiscale equiparato, emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992, nonché gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni medesime e di quelle emesse da non residenti, che vengono riconosciuti, sia in modo esplicito che implicito, nel corrispettivo di acquisto dei titoli stessi da soggetti non residenti;
- i proventi derivanti da cessioni a termine di obbligazioni e titoli similari effettuate nei confronti di non residenti;

- c) i proventi, compresa la differenza tra il valore di riscatto o di cessione delle quote o azioni ed il valore di sottoscrizione o acquisto, derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero, situati negli Stati membri della UE, conformi alle direttive comunitarie, percepiti da persone fisiche senza applicazione della ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 12,50 per cento;
- d) i proventi derivanti dalle operazioni di finanziamento in valori mobiliari di cui all'art. 7 del D.L. 8 gennaio 1996, n. 6, convertito dalla L. 6 marzo 1996, n. 110, corrisposti da soggetti non residenti;
- e) i proventi derivanti da depositi di denaro, di valori mobiliari e di altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, costituiti presso soggetti non residenti, a garanzia di finanziamenti concessi a imprese residenti, qualora i proventi stessi non siano stati percepiti per il tramite di intermediari;
- f) gli interessi e gli altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti.

#### ■ Rimborsi per trasferte (art. 62, comma 1-ter, del Tuir)

Ai sensi dell'art. 62, comma 1-ter, del Tuir, le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a lire 350.000; il predetto limite è elevato a lire 500.000 per le trasferte all'estero.

Al riguardo è opportuno precisare che il limite di deducibilità si riferisce esclusivamente ai rimborsi a pie' di lista. Inoltre, qualora l'alloggio venga fornito gratuitamente, ai fini del computo del predetto limite, si deve tener conto dei costi specifici sostenuti dal datore di lavoro per i servizi di alloggio. Tali costi specifici potranno essere portati in deduzione, nel predetto limite massimo giornaliero, soltanto per i giorni di effettiva trasferta effettuata nell'anno. Rimangono pertanto indeducibili i costi specifici dei predetti alloggi destinati a dipendenti in trasferta, relativi ai giorni di mancato utilizzo.

Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, è consentito portare in deduzione dal reddito d'impresa un importo non superiore al costo di percorrenza o a quello risultante dall'applicazione delle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 o 20 cavalli fiscali, se con motore diesel. Tale disposizione, che non si applica agli autoveicoli aziendali, esplica effetti anche nelle ipotesi in cui il dipendente o il collaboratore sia stato autorizzato ad utilizzare il proprio autoveicolo o un autoveicolo preso a noleggio per una specifica trasferta ovvero sia stato noleggiato un autoveicolo con il conducente. Ai fini della quantificazione dei predetti costi di percorrenza si deve fare riferimento alla media dei costi delle suddette autovetture appositamente calcolata dall'Automobile Club d'Italia ovvero, nelle ipotesi di noleggio, alla media delle tariffe di noleggio.

#### ■ Ravvedimento operoso

L'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, consente al contribuente di regolarizzare, mediante il ravvedimento, le violazioni commesse

se in sede di predisposizione e di presentazione della dichiarazione, nonché di pagamento delle somme dovute.

Il ravvedimento comporta delle riduzioni automatiche alle misure minime delle sanzioni applicabili, a condizione che le violazioni oggetto della regolarizzazione non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento (inviti di comparizione, questionari, richiesta di documenti, etc...) delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

La dichiarazione integrativa deve essere presentata ad un ufficio postale, con una normale busta di corrispondenza di dimensioni idonee a contenerla senza piegarla. Sulla busta deve essere indicata la dicitura: "Dichiarazione integrativa per ravvedimento operoso Modello 760 bis/98".

Le fattispecie individuate dal predetto art. 13 sono le seguenti:

1. mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme risultanti dovute dalla dichiarazione a titolo di acconto o di saldo. La sanzione del 30 per cento è ridotta al 3,75 per cento se il pagamento viene eseguito entro trenta giorni dalle prescritte scadenze, a condizione che venga contestualmente eseguito anche il pagamento della sanzione ridotta e degli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento annuo con maturazione giorno per giorno.

2. Violazioni relative al contenuto della dichiarazione non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo (quali, ad esempio, l'omessa o errata indicazione dei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e del suo rappresentante; redazione della dichiarazione non in conformità al modello approvato dal Ministro delle finanze). La sanzione pecuniaria minima (lire 500.000) prevista per tali violazioni è ridotta:

- a lire 62.500 se le omissioni o gli errori sono regolarizzati entro tre mesi dalla data di presentazione della dichiarazione;
- a lire 83.333 se le omissioni o gli errori sono regolarizzati entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno di imposta successivo.

Le violazioni si intendono regolarizzate se, entro i termini prescritti, viene presentata una dichiarazione integrativa corretta (da redigere su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze, utilizzando anche fotocopia o altri mezzi di riproduzione del modello pubblicato in Gazzetta Ufficiale) e viene eseguito il pagamento della sanzione ridotta.

3. Errori ed omissioni nelle dichiarazioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo:

- a) Errori rilevabili in sede di liquidazione delle imposte dovute ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, quali: errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte; indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti di imposta.

La sanzione pecuniaria prevista nella misura del 30 per cento della maggiore imposta o della differenza del credito utilizzato è ridotta al 5 per cento a condizione che entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo:

- venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, del tributo dovuto e degli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento annuo con maturazione giorno per giorno;
- venga presentata una dichiarazione integrativa redatta su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze, utilizzando anche fotocopia o altri mezzi di riproduzione del modello pubblicato in Gazzetta Ufficiale;

b) errori ed omissioni non rilevabili in sede di liquidazione delle imposte dovute ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, quali: omessa o errata indicazione di redditi; errata determinazione di redditi; esposizione di indebiti detrazioni di imposta ovvero di indebiti deduzioni dall'imponibile.

La sanzione pecuniaria minima prevista, pari al 100 per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito spettante, è ridotta al 16,66 per cento a condizione che entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo:

- venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, del tributo dovuto e degli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento annuo con maturazione giorno per giorno;
- venga presentata una dichiarazione integrativa redatta su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze, utilizzando anche fotocopia o altri mezzi di riproduzione del modello pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

Nei casi in cui si intendano regolarizzare contestualmente errori ed omissioni indicati ai precedenti punti a) e b), deve essere presentata un'unica dichiarazione integrativa ed effettuato il pagamento delle somme complessivamente dovute.

4. Mancata presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto.

Se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a trenta giorni, la sanzione minima prevista è ridotta ad un ottavo (15 per cento dell'imposta dovuta, con un minimo di lire 62.500 anche nella ipotesi in cui non siano dovute imposte), a condizione che entro lo stesso termine venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, oltre al pagamento, se dovuto, del tributo e degli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento annuo con maturazione giorno per giorno.

#### ■ Sanzioni

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di lire cinquecentomila. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da lire 500.000 a lire 2.000.000.

Quest'ultima sanzione può essere aumentata fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

La dichiarazione è nulla se non è redatta su stampati conformi al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale; in tale ipotesi si applicano le sanzioni previste per la omessa presentazione.

La dichiarazione deve essere sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale della società o ente dichiarante o da un rappresentante negoziale; per le società o enti che non hanno in Italia la sede legale o amministrativa né l'oggetto principale dell'attività la dichiarazione può essere sottoscritta da un rappresentante per i rapporti tributari in Italia. La nullità è sanata se si provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio competente. In caso di mancata sottoscrizione per la quale non sia intervenuta detta sanatoria, la dichiarazione viene considerata omessa e si applicano le sanzioni previste per la omessa presentazione.

Se presso la società o l'ente esiste il collegio sindacale o altro organo di controllo la dichiarazione deve essere sottoscritta anche dal presidente del collegio sindacale o dell'organo di controllo (ovvero, se questo non è collegiale, da tutti i componenti). Ove manchi tale sottoscrizione la dichiarazione è ugualmente valida.

I componenti degli organi di controllo che sottoscrivono la dichiarazione senza denunciare la mancanza delle scritture contabili sono puniti con la sanzione amministrativa da lire 4 milioni a lire 20 milioni.

La sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione è applicabile anche quando la dichiarazione è presentata oltre i termini prescritti. Tuttavia, se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a trenta giorni, la sanzione è ridotta ad un ottavo del minimo (quindici per cento dell'imposta dovuta, con un minimo di lire 62.500), a condizione che venga eseguito contestualmente il pagamento della sanzione ridotta e degli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento annuo con maturazione giorno per giorno.

Se nella dichiarazione è indicato un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile.

Se la dichiarazione non è redatta in conformità al modello approvato dal Ministro delle finanze si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da lire 500.000 a lire 4.000.000. La medesima sanzione amministrativa si applica anche se nella dichiarazione sono omessi o non sono indicati in maniera esatta o completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e del rappresentante legale o negoziale, nonché per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento di controllo.

Per il mancato o carente versamento delle imposte dichiarate, è applicabile la sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate o versate oltre le prescritte scadenze.

Se il pagamento del tributo è eseguito entro trenta giorni dalle prescritte scadenze, la sanzione del 30 per cento è ridotta al 3,75 per cento, a condizione che venga eseguito contestualmente il pagamento della sanzione ridotta e degli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5 per cento annuo con maturazione giorno per giorno.

Identica sanzione del 30 per cento è applicabile sui maggiori importi risultanti dovuti a seguito della liquidazione operata ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Se, a richiesta dell'ufficio, non è esibita o trasmessa idonea documentazione degli oneri deducibili, delle detrazioni d'imposta, delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta spettanti indicati nella dichiarazione e che hanno concorso a determinare l'imposta dovuta o il rimborso, si applica la sanzione amministrativa da lire 500.000 a lire 4.000.000.

La stessa sanzione si applica nei casi di mancanza o incompletezza degli altri atti e documenti dei quali è prescritta la conservazione, l'esibizione all'ufficio ovvero l'allegazione degli stessi qualora sia prevista dal decreto di approvazione del modello di dichiarazione.

L'inesatta indicazione del codice fiscale nella dichiarazione dei redditi è punita, indipendentemente dalle altre sanzioni riguardanti il contenuto della dichiarazione stessa, con la sanzione amministrativa pecuniaria da lire 200.000 a lire 4.000.000.

La stessa sanzione si applica a carico del soggetto che indichi il numero di codice fiscale provvisorio pur avendo già ricevuto quello definitivo ovvero che indichi il numero di codice fiscale rilasciato in data meno recente nel caso gli siano pervenute più comunicazioni.

Si richiama l'attenzione sulle specifiche sanzioni, previste dall'art. 4 della legge 24 aprile 1980, n. 146, in materia di dichiarazione dei redditi di fabbricati. In particolare, sono previste le ipotesi di omessa denuncia di accatastamento di fabbricati e conseguente omissione di dichiarazione del relativo reddito, di omessa dichiarazione del reddito delle costruzioni rurali che non hanno più i requisiti per essere considerate tali.

Si ricorda, inoltre, che gli atti pubblici tra vivi e le scritture private autenticate di trasferimento della proprietà di unità immobiliari urbane o di costituzione o trasferimento di diritti reali sulle stesse, con esclusione di quelli relativi a parti comuni condominiali di immobili urbani e di quelli di costituzione di diritti reali di garanzia, devono contenere o avere allegata, a pena di nullità dell'atto stesso, la dichiarazione della parte o del suo rappresentante legale o volontario, resa ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15, dalla quale risulta che il reddito fondiario dell'immobile è stato dichiarato nell'ultima dichiarazione dei redditi per la quale il termine di presentazione è scaduto alla data dell'atto, ovvero l'indicazione del motivo per cui lo stesso non è stato, in tutto o in parte, dichiarato. In questo caso, il notaio dovrà trasmettere copia dell'atto o della scrittura privata autenticata, entro sessanta giorni, al competente ufficio delle imposte.

Ferme restando le sanzioni di cui sopra, si richiama l'attenzione sulle sanzioni penali previste dagli articoli 1 e 4 del D.L. 10 luglio

1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 e successive modificazioni.

In particolare, l'omessa dichiarazione costituisce reato, punito con l'arresto e l'ammenda, quando l'ammontare dei redditi fondiari, dei corrispettivi, ricavi, compensi, o altri proventi non dichiarati è superiore a 100 milioni di lire; qualora, invece, l'ammontare predetto è superiore a 50 milioni di lire ma non a 100 milioni di lire, si applica la pena dell'arresto o dell'ammenda.

Costituisce, altresì, reato l'infedele dichiarazione allorché sono indicati nella dichiarazione redditi fondiari o di capitale o altri redditi, in relazione ai quali non sussisteva l'obbligo dell'annotazione in scritture contabili, per un ammontare complessivo inferiore a quello effettivo di oltre 100 milioni; tale reato è punito con l'arresto e l'ammenda. Il reato sopra indicato è punito, invece, con l'arresto o l'ammenda qualora l'ammontare dei redditi dichiarati è inferiore a quello effettivo di oltre un quarto di questo ultimo e di oltre 50 milioni, ma non di 100 milioni.

Inoltre, si ricorda che l'articolo 1, comma 4, della citata legge n. 516/82, prevede la non punibilità agli effetti penali della omessa annotazione nella scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi di corrispettivi da cui derivano componenti positivi, a condizione che le annotazioni siano state effettuate in taluna di tali scritture contabili ovvero che i dati delle operazioni risultino da documenti la cui emissione e conservazione è obbligatoria a norma di legge e che i corrispettivi non annotati risultino compresi nella dichiarazione dei redditi e sia versata l'imposta globalmente dovuta.

Tuttavia, nel caso in cui non siano state effettuate le annotazioni in una delle scritture contabili di cui sopra o i dati relativi alle operazioni non annotate non risultino da documenti la cui emissione e conservazione è obbligatoria a norma di legge, è sufficiente che i corrispettivi risultino compresi nella dichiarazione e sia versata l'imposta globalmente dovuta.

Occorre peraltro che le annotazioni siano state effettuate o i documenti siano stati emessi o i corrispettivi siano compresi nella dichiarazione dei redditi prima che la violazione sia stata constatata e che siano iniziate ispezioni o verifiche.

Si rileva che ai sensi dell'art. 1, quarto comma, lett. c), del D.L. n. 429 del 1982, non si considerano omesse le annotazioni relative ad operazioni che non danno luogo all'applicazione delle relative imposte.

#### ■ Spese di manutenzione e riparazione

La disposizione contenuta nell'ultimo periodo del comma 7 dell'art. 67 del TUIR, in base alla quale i compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni sono deducibili nell'esercizio di competenza, non ha carattere vincolante, nel senso che l'impresa ha facoltà di optare per la deduzione di detti compensi nei limiti e con le modalità di cui alle disposizioni precedenti dello stesso comma.

Qualora l'impresa intenda avvalersi del criterio di deduzione di cui al citato ultimo periodo del comma 7, lo stesso criterio va mantenuto per tutti i periodi di imposta compresi nella durata

del contratto. In tal caso eventuali spese di manutenzione, riparazione ecc., diverse dai predetti compensi periodici vanno incluse tra le altre spese (e sono quindi deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili), senza tener conto del costo di quelli la cui manutenzione è affidata a terzi.

#### ■ Spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza (art. 74, comma 2, del TUIR)

La deduzione delle spese di pubblicità e propaganda può, ai sensi dell'art. 74, comma 2, del TUIR, essere effettuata per l'intero importo nell'esercizio di sostenimento ovvero, in quote costanti, nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Analogamente le spese di rappresentanza sono deducibili nella misura di un terzo del loro ammontare in quote costanti, nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi.

Tali modifiche normative trovano applicazione per le spese sostenute a decorrere dal periodo di imposta per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge n. 549 del 1995.

#### ■ Unità immobiliari tenute a disposizione (U.I.D.)

Per unità immobiliari a disposizione, per le quali deve essere operata la maggiorazione di un terzo della rendita catastale, si intendono non solo quelle utilizzate dai soci, associati o partecipanti, ma tutte le unità immobiliari per uso di abitazione od assimilabili che non formino oggetto dell'attività di vendita dell'impresa, non costituiscano beni strumentali e non siano destinate alla locazione (quando tale destinazione risulti dalle scritture contabili).

Ai fini dell'esclusione dall'aumento del terzo, si fa presente che le unità immobiliari appartenenti ad enti non commerciali (opere pie, fondazioni, ospedali, enti di culto, associazioni di categoria, ecc.) si considerano assimilate ai beni strumentali per l'esercizio di imprese commerciali, anche se censite tra quelle per uso di abitazione, quando non siano destinate alla locazione (foresterie, case canoniche, collegi, ricoveri, conventi, ecc.). Ciò in quanto le suddette unità immobiliari si considerano strumentali per lo svolgimento dell'attività istituzionale dell'ente.

#### ■ Versamenti delle imposte

I versamenti delle imposte risultanti dalla dichiarazione (Irpeg, Ilor, imposta sul patrimonio netto, imposte sostitutive, IRAP, ecc.) devono essere effettuati utilizzando la delega unica di pagamento (mod. F24) prevista dall'art. 19 del D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, che sostituisce la modulistica di conto fiscale.

Il versamento può essere effettuato presso gli sportelli di qualsiasi concessionario o banca convenzionata, nonché presso gli uffici postali abilitati, indipendentemente dal domicilio fiscale del contribuente.

È ammessa l'utilizzazione di sistemi di pagamento diversi dal contante. In particolare, il pagamento può avvenire con assegni bancari o circolari, a condizione che gli

stessi siano di importo pari al saldo finale della delega di versamento e siano tratti dal contribuente a favore di se stesso ovvero emessi a suo ordine e girati alla banca delegata; presso i concessionari è ammessa l'utilizzazione dei soli assegni circolari mentre presso gli uffici postali abilitati sono utilizzabili assegni bancari su piazza e assegni circolari. Nel caso in cui l'assegno risulti anche solo parzialmente scoperto o comunque non pagabile, il versamento si considera omesso.

Il versamento può essere effettuato anche con carta Pagobancomat presso gli sportelli del Concessionario dotati di terminali elettronici idonei ad eseguire operazioni di pagamento in circolarità interbancaria.

I contribuenti possono, altresì, avvalersi della facoltà di rateizzare i versamenti delle somme dovute in base alla dichiarazione a titolo di saldo e di acconto delle imposte. In ogni caso, il pagamento deve essere completato entro il mese di novembre dello stesso anno di presentazione della dichiarazione. I contribuenti che si avvalgono della rateizzazione sono obbligati a versare in modo frazionato tutti gli importi che risultano dovuti in base alla dichiarazione; non è possibile, ad esempio, scegliere di rateizzare l'Irpeg ma non l'Ilor o viceversa. È possibile rateizzare anche la prima rata dell'imposta sostitutiva dovuta in caso di operazioni di riorganizzazione aziendale risultante dal modello 760 BIS/RN.

La prima rata deve essere versata entro i termini di presentazione della dichiarazione; le altre rate devono essere versate entro il giorno 15 di ciascun mese di scadenza (comunque entro il mese di novembre). Nel modello 760 BIS/RB, rigo RB60, colonna 1, deve essere indicato in quante rate di pari importo il contribuente intende frazionare il pagamento.

L'importo da versare ad ogni scadenza è dato dalla somma dell'ammontare delle imposte dovute, diviso per il numero di rate, e degli interessi relativi alla singola rata, pari allo 0,50 per cento mensile.

In particolare, per un dichiarazione con ordinario termine di presentazione e di effettuazione del versamento al 30 maggio, il contribuente deve:

1) determinare l'ammontare dell'importo rateizzabile comprensivo della eventuale maggiorazione dello 0,50%;

2) dividere l'importo così ottenuto per il numero di rate prescelto.

Se il versamento della prima rata viene effettuato entro il 14 giugno, senza la maggiorazione dello 0,50%, le successive rate andranno versate alle seguenti scadenze, con gli interessi di seguito indicati:

- 15/7	0,50%
- 15/8	1,00%
- 15/9	1,50%
- 15/10	2,00%
- 15/11	2,50%

Se, invece, il versamento della prima rata viene effettuato dal 15 al 30 giugno con la maggiorazione dello 0,50%, le successive rate, comprensive di tale maggiorazione, andranno versate alle seguenti scadenze, con gli interessi di seguito indicati:

- 15/7	0,25%
- 15/8	0,75%
- 15/9	1,25%
- 15/10	1,75%
- 15/11	2,25%

## TABELLA CODICI OPERAZIONI CON L'ESTERO

OPERAZIONI CORRENTI MERCANTILI	segue OPERAZIONI CORRENTI NON MERCANTILI	segue OPERAZIONI CORRENTI NON MERCANTILI
A - ACQUISTO DI MERCE NON IMPORTATA ..... A001	• liquidazione per differenza su altre operazioni a termine ..... 6811	• invio di tecnici ed esperti ..... 1109
B - VENDITE	• altre liquidazioni per differenza ..... 6812	• studi tecnici ed engineering ..... 1111
• vendita di merce "allo stato estero" ..... B001	• altri depositi e cauzioni su contratti a termine ..... 6804	• altri regolamenti tecnologia ..... 1112
• vendita di merce che non viene esportata ..... B002	N - SERVIZI AZIENDALI	T - TRANSAZIONI GOVERNATIVE
• vendita diretta a turisti non residenti ..... B003	• ricerche di mercato ..... 6679	• contributi ad organismi internazionali ..... 6620
C - IMPORTAZIONE TEMPORANEA CON REGOLAMENTO ..... C001	• servizi di consulenza fiscali e contabili ..... 6680	• spese effettuate in relazione all'intervento di aiuto a P.V.S. .... 6617
D - IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE DEFINITIVA	• servizi legali ..... 6681	• spese per consolati, ambasciate, etc ..... 6618
• "a fermo" ..... D001	• servizi pubblicitari ..... 6682	• altre transazioni governative ..... 6619
• "in conto commissione" ..... D002	• servizi televisivo ..... 6683	U - TRASPORTI
• "in conto deposito" ..... D003	• spese per rappresentanza ..... 6684	• biglietti aerei ..... 0204
• annullamento di contratto ..... D004	• altri servizi aziendali ..... 6685	• biglietti marittimi ..... 0202
• counter trade (forniture di merci/servizi compensate per contratto) D005	O - SERVIZI CULTURALI	• biglietti terrestri ..... 0212
• donazione, eredità, legati ..... D006	• opere letterarie (diritti d'autore) ..... 1202	• bunkeraggi e provviste di bordo ..... 0218
• investimento con apporto di merce ..... D007	• opere musicali (diritti d'autore) ..... 1201	• noli e noleggi aerei ..... 0203
• permuta (scambio di merci con merci e/o servizi) ..... D008	• altri diritti d'autore ..... 1203	• noli e noleggi marittimi ..... 0201
• prestiti d'uso ..... D009	• sfruttamento cinematografico ..... 1300	• noli e noleggi terrestri ..... 0205
• restituzione o sostituzione ..... D010	• sfruttamento televisivo ..... 1301	• noli e noleggi vari ..... 0207
E - LAVORAZIONE PER CONTO RESIDENTI/NON RESIDENTI ..... E001	• spese di produzione cinematografica ..... 1303	• servizi di assistenza e spese varie ..... 0219
F - LEASING ..... F001	• spese di produzione televisiva ..... 1304	• trasporti aerei ..... 0213
G - IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE TEMPORANEA	• diritti d'immagine ..... 1305	• trasporti altri ..... 0214
O DEFINITIVA (RIESPORTAZIONE/REIMPORTAZIONE	• altri servizi culturali ..... 1306	• trasporti ferroviari ..... 0215
DEFINITIVA)	P - SERVIZI DI INTERMEDIAZIONE	• trasporti marittimi ..... 0216
• esecuzione lavori in Italia o all'estero ..... G001	• compensi di mediazione ..... 6632	• trasporti stradali ..... 0217
• manifestazione pubblicitaria/propaganda ..... G002	• compensi per contratti agenzia ..... 6633	V - VIAGGI ALL'ESTERO
• partecipazione a mostre, gare, fiere ..... G003	• compensi per contratti di commissione ..... 6634	• buoni benzina turistici ..... 0318
H - IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE TEMPORANEA	• compensi vari ..... 6631	• trasferimenti di banconote italiane ..... 0302
(RIESPORTAZIONE/REIMPORTAZIONE DEFINITIVA)	Q - SERVIZI INFORMATICI	• regolamenti tra enti emittenti carte di credito ..... 0319
• "traffico internazionale" in genere ..... H001	• manutenzione e riparazione computers ..... 1113	• viaggi per affari ..... 0304
• noleggio ..... H002	• servizi di data processing e data base ..... 1114	• viaggi per cura ..... 0305
• per tentare la vendita ..... H003	• servizi vari informatici ..... 1115	• viaggi per studio ..... 0306
OPERAZIONI CORRENTI NON MERCANTILI	R - SERVIZI VARI	• viaggi per turismo ..... 0303
I - ASSICURAZIONI	• assegni effetti altri valori cambiari non onorati ..... 6686	• storno viaggi affari ..... 0314
• premi lordi su assicurazioni vita ..... 6671	• canoni o fitti ..... 6630	• storno viaggi per cura ..... 0315
• premi lordi su altre assicurazioni/riassicurazioni ..... 6672	• contributi previdenziali ..... 6605	• storno viaggi per studio ..... 0316
• risarcimenti su altre assicurazioni/riassicurazioni ..... 6674	• depositi cauzionali ..... 6660	• storno viaggi per turismo ..... 0313
• risarcimenti su assicurazioni vita ..... 6673	• escussione fidejussioni - operazioni correnti mercantili ..... 6666	• altri servizi turistici ..... 0312
• indennizzi SACE ..... 6675	• escussione fidejussioni - operazioni correnti non mercantili ..... 6667	• storno di altri servizi turistici ..... 0317
J - COMUNICAZIONI	• escussione fidejussioni - operazioni finanziarie ..... 6668	OPERAZIONI FINANZIARIE
• servizi di telecomunicazioni ..... 6676	• espatrio o reimpatrio definitivo ..... 6624	W - INVESTIMENTI E DISINVESTIMENTI E RELATIVI REDDITI
• servizi postali ..... 6677	• imposte e tasse ..... 6636	• investimenti in azioni ..... 0721
• servizi vari di comunicazioni ..... 6678	• indennizzi, penali, risarcimento danni ..... 6638	• investimenti in altri valori mobiliari ..... 0722
K - INTERESSI ED UTILI	• ingaggio e premi a sportivi ..... 6661	• partecipazioni non rappresentate da titoli ..... 0723
• interessi su operazioni correnti mercantili ..... 0513	• operazioni di transito ..... 6612	• beni e diritti immobiliari ..... 0724
• interessi su operazioni correnti non mercantili ..... 0514	• parcelle professionali ..... 6687	• altri investimenti ..... 0725
• redditi su valori mobiliari ..... 0515	• pensioni ..... 6601	• disinvestimenti di azioni ..... 0727
• redditi su partecipazioni ..... 0516	• perdite di esercizio ..... 6690	• disinvestimenti di altri valori mobiliari ..... 0728
• altri redditi ..... 0517	• recupero crediti ..... 6688	• disinvestimenti di partecipazioni non rappresentate da titoli ..... 0729
• interessi su prestiti ..... 0512	• ricerche petrolifere ..... 6629	• disinvestimenti di beni e diritti immobiliari ..... 0730
L - LAVORI	• rimborsate spese ..... 6606	• altri disinvestimenti ..... 0731
• grandi lavori ed impianti ..... 0108	• rimesse emigrati/immigrati ..... 6689	• redditi su valori mobiliari ..... 0515
• lavori di costruzione e riparazione ..... 0107	• salari e stipendi ..... 6602	• redditi su partecipazioni ..... 0516
• altri lavori ..... 0109	• saldi operazioni di compensazione ..... 6647	• altri redditi ..... 0517
M - REGOLAMENTI CONNESSI A STRUMENTI FINANZIARI	• scioglimento di contratto, pagamenti indebiti ..... 6691	X - PRESTITI
• margini su futures di merci ..... 6800	• storni - operazioni correnti mercantili ..... 0801	• erogazione di prestiti ..... 0726
• margini su futures di titoli ..... 6801	• storni - operazioni correnti non mercantili ..... 0802	• ammortamento di prestiti ..... 0732
• margini su futures di indici azionari ..... 6802	• storni - operazioni finanziarie ..... 0803	• interessi su prestiti ..... 0512
• margini su altri futures ..... 6803	• successioni e donazioni ..... 6693	Y - CONTI CORRENTI, DEPOSITI ED ALTRE DISPONIBILITÀ
• margini iniziali su futures trattati sul mercato	• sussidi e regalie ..... 6635	E RELATIVI UTILI ..... 0733
regolamentato italiano ..... 0750	• trasferimenti a seguito di provvedimenti giurisdizionali ..... 6692	OPERAZIONI CORRENTI MERCANTILI, CORRENTI
• margini iniziali su futures trattati sui mercati esteri ..... 0751	• servizi non classificati ..... 6650	NON MERCANTILI E FINANZIARIE NON
• premi per opzioni su titoli (investimenti) ..... 6805	S - TECNOLOGIA	CLASSIFICABILI TRA LE PRECEDENTI
• premi per opzioni su valuta (investimenti) ..... 6806	• brevetti ..... 1100	Z - ALTRE OPERAZIONI
• premi per opzioni su altri (investimenti) ..... 6807	• disegni ..... 1105	• Altre operazioni correnti mercantili ..... Z001
• premi per opzioni su titoli (disinvestimenti) ..... 6820	• invenzioni ..... 1106	• Altre operazioni correnti non mercantili ..... Z002
• premi per opzioni su valuta (disinvestimenti) ..... 6821	• know-how ..... 1102	• Altre operazioni finanziarie ..... Z003
• premi per opzioni su altri (disinvestimenti) ..... 6822	• licenze su brevetti ..... 1101	
• premi su altre operazioni finanziarie ..... 6808	• licenze su know-how ..... 1103	
• liquidazione differenza su opzioni ..... 6809	• marchi di fabbrica ..... 1104	
• liquidazione differenza su futures ..... 6810	• software ..... 1107	
	• assistenza tecnica connessa ..... 1108	
	• formazione del personale ..... 1110	

## ELENCO PAESI ESTERI

ABU DHABI.....	238	CUBA.....	020	LIECHTENSTEIN.....	090	SAINT LUCIA.....	199
AFGHANISTAN.....	002	DANIMARCA.....	021	LITUANIA.....	259	SAINT MARTIN SETTENTRIONALE.....	222
AJMAN.....	239	DOMINICA.....	192	LUSSEMBURGO.....	092	SALOMONE, ISOLE.....	191
ALBANIA.....	087	DOMINICANA, REPUBBLICA.....	063	MACAO.....	059	SALVADOR.....	064
ALGERIA.....	003	DUBAI.....	240	MACEDONIA.....	278	SAMOA.....	131
AMERICAN SAMOA.....	148	ECUADOR.....	024	MADAGASCAR.....	104	SAN MARINO.....	037
ANDORRA.....	004	EGITTO.....	023	MADEIRA.....	235	SANT'ELENA.....	254
ANGOLA.....	133	ERITREA.....	277	MALAWI.....	056	SAO TOME E PRINCIPE.....	187
ANGUILLA.....	209	ESTONIA.....	257	MALAYSIA.....	106	SENEGAL.....	152
ANTIGUA E BARBUDA.....	197	ETIOPIA.....	026	MALDIVE.....	127	SEYCHELLES.....	189
ANTILLE OLANDESI.....	251	FALKLAND.....	190	MALI.....	149	SHARJAH.....	243
ARABIA SAUDITA.....	005	FAR OER, ISOLE.....	204	MALTA.....	105	SIERRA LEONE.....	153
ARGENTINA.....	006	FIJI, ISOLE.....	161	MAN, ISOLA.....	203	SINGAPORE.....	147
ARMENIA.....	266	FILIPPINE.....	027	MARIANNE ISOLE, SETTENTRIONALI.....	219	SIRIA.....	065
ARUBA.....	212	FINLANDIA.....	028	MAROCCO.....	107	SLOVACCA, REPUBBLICA.....	276
ASCENSION.....	227	FRANCIA.....	029	MARSHALL, ISOLE.....	217	SLOVENIA.....	260
AUSTRALIA.....	007	FUJIJAYRAH.....	241	MARTINICA.....	213	SOMALIA.....	066
AUSTRIA.....	008	GABON.....	157	MAURITANIA.....	141	SPAGNA.....	067
AZERBAIGIAN.....	268	GAMBIA.....	164	MAURIZIO, ISOLA.....	128	SRI LANKA.....	085
AZZORRE, ISOLE.....	234	GEORGIA.....	267	MAYOTTE.....	226	ST KITTS E NEVIS.....	195
BAHAMA.....	160	GERMANIA.....	094	MELILLA.....	231	ST PIERRE E MIQUELON.....	248
BAHREIN.....	169	GHANA.....	112	MESSICO.....	046	ST VINCENT E GRENADINE.....	196
BANGLADESH.....	130	GIAMAICA.....	082	MICRONESIA, STATI FEDERATI.....	215	STATI UNITI D'AMERICA.....	069
BARBADOS.....	118	GIAPPONE.....	088	MIDWAY, ISLANDS.....	177	SUDAFRICANA REPUBBLICA.....	078
BELGIO.....	009	GIBILTERRA.....	102	MOLDAVIA.....	265	SUDAN.....	070
BELIZE.....	198	GIBUTI.....	113	MONGOLIA.....	110	SURINAME.....	124
BENIN.....	158	GIORDANIA.....	122	MONTSERRAT.....	208	SVEZIA.....	068
BERMUDA.....	207	GOUGH.....	228	MOZAMBICO.....	134	SVIZZERA.....	071
BHUTAN.....	097	GRECIA.....	032	MYANMAR.....	083	SWAZILAND.....	138
BIELORUSSIA.....	264	GRENADA.....	156	NAMIBIA.....	206	TAGIKISTAN.....	272
BOLIVIA.....	010	GROENLANDIA.....	200	NAURU.....	109	TAIWAN.....	022
BOSNIA ERZEGOVINA.....	274	GUADALUPA.....	214	NEPAL.....	115	TANZANIA.....	057
BOTSWANA.....	098	GUAM.....	154	NICARAGUA.....	047	TERRITORIO ANTARTICO BRITANNICO.....	180
BRASILE.....	011	GUATEMALA.....	033	NIGER.....	150	TERRITORIO ANTARTICO FRANCESE.....	183
BRUNEI.....	125	GUAYANA FRANCESE.....	123	NIGERIA.....	117	TERRITORIO BRIT. OCEANO INDIANO.....	245
BULGARIA.....	012	GUERNSEY.....	201	NIUE.....	205	THAILANDIA.....	072
BURKINA FASO.....	142	GUINEA.....	137	NORVEGIA.....	048	TOGO.....	155
BURUNDI.....	025	GUINEA BISSAU.....	185	NUOVA CALEDONIA.....	253	TOKELAU.....	236
CAMERUN.....	119	GUINEA EQUATORIALE.....	167	NUOVA ZELANDA.....	049	TONGA.....	162
CAMPIONE D'ITALIA.....	139	GUYANA.....	159	OLANDA.....	050	TRINIDAD E TOBAGO.....	120
CANADA.....	013	HAITI.....	034	OMAN.....	163	TRISTAN DA CUNHA.....	229
CANARIE, ISOLE.....	100	HONDURAS.....	035	PAKISTAN.....	036	TUNISIA.....	075
CAPO VERDE.....	188	HONG KONG.....	103	PALAU, REPUBBLICA.....	216	TURCHIA.....	076
CAROLINE, ISOLE.....	256	INDIA.....	114	PANAMA.....	051	TURKMENISTAN.....	273
CAYMAN ISLANDS.....	211	INDONESIA.....	129	PANAMA - ZONA DEL CANALE.....	250	TURKS E CAICOS.....	210
CECA, REPUBBLICA.....	275	IRAN.....	039	PAPUA NUOVA GUINEA.....	186	TUVALU.....	193
CENTROAFRICANA, REPUBBLICA.....	143	IRAQ.....	038	PARAGUAY.....	052	UCRAINA.....	263
CEUTA.....	246	IRLANDA.....	040	PENON DE ALHUCEMAS.....	232	UGANDA.....	132
CHAFARINAS.....	230	ISLANDA.....	041	PENON DE VELEZ DE LA GOMERA.....	233	UMM AL QAIWAIN.....	244
CHAGOS, ISOLE.....	255	ISOLE AMERICANE DEL PACIFICO.....	252	PERU.....	053	UNGHERIA.....	077
CIAD.....	144	ISRAELE.....	182	PITCAIRN.....	175	URUGUAY.....	080
CILE.....	015	JERSEY.....	202	POLINESIA FRANCESE.....	225	UZBEKISTAN.....	271
CINA, REPUBBLICA POPOLARE.....	016	JUGOSLAVIA.....	043	POLONIA.....	054	VANUATU.....	121
CIPRO.....	101	KAMPUCHEA.....	135	PORTOGALLO.....	055	VENEZUELA.....	081
CITTA DEL VATICANO.....	093	KAZAKISTAN.....	269	PORTORICO.....	220	VERGINI AMERICANE, ISOLE.....	221
CLIPPERTON.....	223	KENYA.....	116	PRINCIPATO DI MONACO.....	091	VERGINI BRITANNICHE, ISOLE.....	249
COLOMBIA.....	017	KIRGHIZISTAN.....	270	QATAR.....	168	VIETNAM.....	062
COMORE, ISOLE.....	176	KIRIBATI.....	194	RAS EL KHAIMAH.....	242	WAKE, ISLAND.....	178
CONGO.....	145	KUWAIT.....	126	REGNO UNITO.....	031	WALLIS E FUTUNA.....	218
COOK, ISOLE.....	237	LAOS.....	136	REUNION.....	247	YEMEN.....	042
COREA DEL NORD.....	074	LESOTHO.....	089	ROMANIA.....	061	ZAIRE.....	018
COREA DEL SUD.....	084	LETTONIA.....	258	RUSSIA.....	262	ZAMBIA.....	058
COSTA D'AVORIO.....	146	LIBANO.....	095	RWANDA.....	151	ZIMBABWE.....	073
COSTARICA.....	019	LIBERIA.....	044	SAHARA OCCIDENTALE.....	166		
CROAZIA.....	261	LIBIA.....	045				

